

**SOCIEDAD ABSORBENTE – En una fusión la sociedad adquiere el patrimonio de la absorbida / IMPUESTO DE RENTA – presunción de la renta líquida / PATRIMONIO – Siempre genera utilidades. presunción de derecho / RENTA PRESUNTIVA EN FUSIONES – No es inferior al 6 por ciento del patrimonio líquido de la sociedad absorbente. Debe tenerse en cuenta los hechos económicos de la sociedad absorbente y absorbida / RENTA PRESUNTIVA - La base es el patrimonio líquido poseído por la absorbente en el año inmediatamente anterior al de la fusión**

La sala dijo que en virtud de la fusión, definida en el artículo 172 del c de co. la sociedad absorbente adquiere el patrimonio de las sociedades absorbidas. a partir de la fusión se incorpora a su patrimonio el patrimonio de la sociedad absorbida. Esto es así, porque en la fusión no hay liquidación de sociedades, sino una disolución para ser absorbida por una o para crear una nueva sociedad. el artículo 188 del estatuto tributario, vigente para la época de los hechos, establecía que para efectos del impuesto sobre la renta se presume que la renta líquida del contribuyente no es inferior al seis por ciento (6 por ciento) de su patrimonio líquido, en el último día del ejercicio gravable inmediatamente anterior. este porcentaje se redujo al tres por ciento (3 por ciento) del patrimonio líquido por la modificación introducida por el artículo 9º de la ley 1111 de 2006, aplicable a partir del año gravable 2007. esta ficción legal parte de suponer que todo patrimonio genera utilidades para el contribuyente que lo posee y se ha estimado en un porcentaje (hoy 3 por ciento), previa la depuración de algunos conceptos enlistados en el artículo 189 del estatuto tributario. es una presunción de derecho que no admite prueba en contrario y se trata de una forma de depuración de la renta para los contribuyentes del impuesto de renta y complementarios. de acuerdo con lo anterior, aplicando al caso de la fusión la determinación de la renta presuntiva, se tiene que se presume que la renta líquida de la nueva sociedad o de la sociedad absorbente no es inferior al 6 por ciento (hoy 3 por ciento) de su patrimonio líquido, en el último día del ejercicio gravable inmediatamente anterior. y este patrimonio líquido incluye, por efecto de la fusión, el patrimonio de la sociedad absorbida. en efecto, la ficción legal que encierra la renta presuntiva, como forma de depurar la renta de un contribuyente, debe abarcar todos los hechos económicos que comprende el impuesto en un determinado año gravable, y en el caso de la fusión de sociedades deben tenerse en cuenta los hechos económicos de todas y cada una de las sociedades que se fusionaron. por eso, la parte actora incluyó para la depuración ordinaria de la renta, factores de la sociedad absorbida.

**FUENTE FORMAL: CODIGO DE COMERCIO – ARTICULO 172 / ESTATUTO TRIBUTARIO – ARTICULO 188**

**PAGOS NO CONSTITUTIVOS DE SALARIO – Para que proceda su deducción no es necesario aportar la prueba de los convenios en los que conste su naturaleza / APORTES PARAFISCALES – No son exigibles como prueba tratándose de pagos no constitutivos de salario**

La Sala advierte que la DIAN, en la liquidación de revisión, si bien partió de lo dispuesto en el artículo 108 del Estatuto Tributario, sobre la prueba del pago de los aportes parafiscales, aceptó, con base en la doctrina de esta Corporación y según las normas laborales, que los acuerdos entre empleados y trabajadores sobre los pagos que no constituyen salario y por auxilio de transporte no hacen parte de la base para liquidar los aportes parafiscales (artículos 127 y 128 del Código Sustantivo de Trabajo subrogados por los artículos 14 y 15 de la Ley 50 de 1990, respectivamente, en concordancia con el 17 de la Ley 344 de 1996). Sin

embargo negó la deducción por falta de prueba de estos acuerdos. De acuerdo con lo anterior, el argumento expuesto por la UAE DIAN en el recurso de apelación desconoce, no sólo el fallo del Tribunal, sino que la litis planteada a partir de los actos demandados, era sobre la falta de prueba de los convenios entre la actora y sus trabajadores de aquellos pagos que no constituían salario y no sobre que todo pago laboral, para ser deducible, tenía que estar soportado con el paz y salvo del pago de los aportes parafiscales.

**FUENTE FORMAL:** ESTATUTO TRIBUTARIO – ARTICULO 108 / CODIGO SUSTANTIVO DEL TRABAJO – ARTICULO 127 / CODIGO SUSTANTIVO DEL TRABAJO – ARTICULO 128

**MERCANCIAS DE FACIL DESTRUCCION O PERDIDA – Sólo procede la disminución del inventario final con el 5 por ciento del total de las mercancías / DEDUCCION POR DESTRUCCION DE INVENTARIOS – procede cuando se trata por requerimientos sanitarios y de salubridad / INVENTARIO FINAL – Se autoriza su disminución para los contribuyentes que adoptan el sistema de juego de inventarios, por faltantes de mercancía de fácil destrucción o pérdida / ACTIVO MOVIBLE – No procede su deducción por pérdidas cuando se ha reflejado en el sistema de juego de inventarios / INVENTARIOS PERMANENTES - La norma no prevé la disminución del inventario por concepto de faltantes de mercancía de fácil destrucción o pérdida / ACTIVOS MOVIBLES – Cuando son retirados por vencimiento o destrucción puede admitirse su valor como “expensa necesaria” / DESTRUCCION DE INVENTARIOS – Procede su deducción por ser una expensa necesaria**

Las disminuciones o faltantes de materias primas, insumos o mercancías pueden ocurrir dentro del proceso productivo o una vez transformados en productos finales. Cuando dichas disminuciones ocurren dentro del proceso productivo su reconocimiento se refleja en el costo de ventas, si se determina por el sistema de juego de inventarios o en el costo de la mercancía vendida cuando se lleva inventario permanente, caso en el que procede la constitución de una provisión que no tiene el carácter de deducible para el período gravable en análisis. Cuando se trata de mercancías de fácil destrucción o pérdida, para la vigencia en discusión, la norma tributaria sólo autoriza la disminución del inventario final con el 5 por ciento del total de las mercancías como inventarios de fácil destrucción o inventarios perecederos, en aplicación del artículo 64 del Estatuto tributario. Esta disminución que afecta el costo de ventas no está prevista para los contribuyentes que llevan el sistema de inventario permanente. En efecto, el artículo 64 citado reconoce la disminución de las unidades del inventario final hasta en un cinco por ciento de la suma del inventario inicial más las compras, cuando se trate de mercancías de fácil destrucción o pérdida, procedimiento aplicable únicamente en el caso del sistema de costeo por juego de inventarios. Cuando el costo de los activos movibles se determina por el sistema de inventarios permanentes, la norma fiscal no cuenta con disposición expresa. La Sala, mediante sentencia del 27 de octubre de 2005, precisó que el artículo 64 del Estatuto Tributario autoriza la disminución del inventario final, para los contribuyentes que adoptan el sistema de juego de inventarios, por faltantes de mercancía de fácil destrucción o pérdida, “hasta en un cinco por ciento (5 por ciento) de la suma del inventario inicial más las compras”, y si se demuestra la ocurrencia de hechos constitutivos de fuerza mayor o caso fortuito pueden aceptarse sumas mayores; pero no aceptaba la deducción por pérdidas originadas en la destrucción de mercancías. Por ello, el inciso final del artículo 148 ibídem advierte sobre la imposibilidad de llevar como deducción tales pérdidas, al decir: “No son deducibles las pérdidas en bienes del

activo movable que se han reflejado en el juego de inventarios. Igualmente, en esa oportunidad se señaló que cuando se trata de contribuyentes que deben adoptar el sistema de inventarios permanentes, el régimen tributario no prevé la disminución del inventario de las existencias del respectivo ejercicio, por concepto de faltantes de mercancía de fácil destrucción o pérdida, pues tal concepto se maneja a través de una provisión (artículo 14 del Decreto 2650 de 1993 -estatuto contable), que no es deducible para efectos de determinar el impuesto sobre la renta. Sin embargo, explicó que “tratándose de activos movibles que tengan que ser retirados por vencimiento o destrucción y que no puedan ser comercializados de ninguna manera, ni consumidos, ni usados, podría llegar a admitirse su valor como “expensa necesaria” deducible, siempre y cuando se demuestre, en cada caso, que el hecho ocurrió en el respectivo año gravable, que tiene relación de causalidad con la actividad productora de renta y que es necesario y proporcionado a esa actividad. Además, que el contribuyente demuestre que tal deducción no ha sido reconocida por otros medios, como por ejemplo, el caso de los contribuyentes que llevan el sistema de juego de inventarios, donde tal disminución puede ser tratada como costo (art. 64 E. T.)”.

**FUENTE FORMAL: ESTATUTO TRIBUTARIO – ARTICULO 64**

**EXPENSAS NECESARIAS – Gastos forzosos en la actividad productora de renta / RELACION DE CAUSALIDAD – relación causal con la actividad productora de renta / PROPORCIONALIDAD – Debe analizarse conforme a la actividad económica / PAGOS A ASOCIACIONES GREMIALES ANDI O AFIDRO – No son deducibles por no ser expensas necesarias / SUSCRIPCION A REVISTAS – No es una expensa necesaria. Debe probarse**

Tributariamente, las expensas necesarias corresponden a los gastos que se generan de manera forzosa en la actividad productora de renta, de manera que sin tales gastos no se puede obtener la renta. Son indispensables aunque no sean permanentes sino esporádicos. Como lo exige la norma, lo esencial es que el gasto sea “normalmente acostumbrado en cada actividad”, lo que excluye que se trate de gastos simplemente suntuarios, innecesarios o superfluos, o meramente útiles o convenientes. La Sala ha reiterado que la relación de causalidad significa que los gastos, erogaciones o simplemente salida de recursos del contribuyente, deben guardar una relación causal, de origen – efecto, con la actividad u ocupación que le genera la renta al contribuyente. Esa relación, vínculo o correspondencia debe establecerse entre la expensa (costo o gasto) y la actividad que desarrolla el objeto social (principal o secundario) pero que en todo caso le produce la renta, de manera que sin aquella no es posible obtenerla y que en términos de otras áreas del derecho se conoce como nexo causal o relación causa - efecto. Y, en cuanto a la proporcionalidad, ésta atiende a la magnitud que aquellas representen dentro del total de la renta bruta (utilidad bruta) la cual, debe medirse y analizarse en cada caso, de conformidad con la actividad económica que se lleve a cabo, conforme con la costumbre comercial para ese sector, de manera que el rigor normativo cede ante los gastos reiterados, uniformes y comunes que se realicen, sin perjuicio de la causalidad y necesidad que también deben concurrir. Conforme con el anterior criterio, y como se ha considerado en otras oportunidades, para la Sala los pagos efectuados a asociaciones gremiales como ANDI o AFIDRO, no son deducibles, en la medida en que no son gastos necesarios para desarrollar la actividad productora de renta. Si bien con los aportes a tales entidades, éstas pueden ofrecer algún tipo de beneficio para la actora, como acceso a boletines y publicaciones sobre artículos relacionados con tales asociaciones, así como actualidad legal y administrativa, o acceso a foros, ofertas o cursos de formación que interesan al recurso humano de la actora, no puede considerarse que tales pagos fueran indispensables para obtener la

renta en la relación de causa – efecto. Para la Sala, el hecho de que tales pagos sean convenientes para impulsar una estrategia comercial o un proceso de modernización de mercados industriales, no justifica el cumplimiento de los requisitos previstos en el artículo 107 del Estatuto Tributario, pues no los hace indispensables o necesarios para poder desarrollar la actividad productora de renta hasta el punto de entender que sin ellos no sea posible obtenerla. En relación con las suscripciones a revistas nacionales e internacionales sobre publicaciones del sector farmacéutico, no se probó que tales pagos hayan contribuido de manera directa con la obtención de renta de la empresa o que la adquisición de los bienes o servicios redundaron realmente en beneficio de la sociedad, sólo las afirmaciones de la actora. Para la Sala, no basta aducir razones de necesidad o de relación de causalidad con la actividad productora de renta para considerar que un gasto es una expensa necesaria deducible en el impuesto de renta. Se debe probar en cada caso estas circunstancias.

**FUENTE FORMAL:** ESTATUTO TRIBUTARIO – ARTICULO 107

**SANCION POR INEXACTITUD – Procede cuando no existe diferencia de criterios**

conforme con el artículo 647 del Estatuto Tributario, constituye inexactitud sancionable la omisión de ingresos, inclusión de costos, deducciones o descuentos inexistentes y, en general, la utilización en la declaración de renta de datos o factores equivocados, incompletos o desfigurados de los cuales se derive un menor impuesto para el contribuyente. En el caso concreto, habida cuenta de que no prosperó el cargo relacionado con las deducciones por gastos de suscripciones a El Tiempo, revistas, AFIDRO, ANDI y otras afiliaciones y suscripciones, la sanción se debe mantener respecto del mismo, puesto que está probado que esta deducción era improcedente. Igualmente, la Sala, en todo el análisis efectuado anteriormente, no advirtió la diferencia de criterios alegada.

**FUENTE FORMAL:** ESTATUTO TRIBUTARIO – ARTICULO 647

**NOTA DE RELATORIA:** Con salvamento de voto de la doctora Carmen Teresa Ortiz de Rodriguez

## **CONSEJO DE ESTADO**

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

#### **SECCION CUARTA**

**Consejero ponente:** HUGO FERNANDO BASTIDAS BARCENAS

Bogotá, D.C., veintiséis (26) de enero de dos mil doce (2012).

**Radicación número:** 25000-23-27-000-2005-00313-01(17151)

**Actor:** GLAXO SMITHKLINE COLOMBIA S.A.

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

**FALLO**

La Sala decide el recurso de apelación interpuesto por la parte demandante y la parte demandada contra la sentencia del 22 de noviembre de 2007, proferida por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, que dispuso:

1. *“NO PROSPERA LA OBJECCIÓN AL DICTAMEN PERICIAL.*
2. *ANÚLASE PARCIALMENTE EL ACTO ADMINISTRATIVO DEMANDADO CONTENIDO EN LA LIQUIDACIÓN OFICIAL DE REVISIÓN N° 310642004000095 DE FECHA 26 DE OCTUBRE DE 2004, PROFERIDA POR LA ADMINISTRACIÓN ESPECIAL DE IMPUESTOS NACIONALES DE LOS GRANDES CONTRIBUYENTES DE BOGOTÁ.*
3. *EN CONSECUENCIA DE LO ANTERIOR, Y A TÍTULO DE RESTABLECIMIENTO DEL DERECHO, TÉNGASE COMO LIQUIDACIÓN DEL IMPUESTO DE RENTA Y COMPLEMENTARIOS PARA EL AÑO GRAVABLE 2001, LA SIGUIENTE LIQUIDACIÓN.<sup>1</sup> (...)*
4. *EN FIRME ESTA PROVIDENCIA, ARCHÍVESE EL EXPEDIENTE PREVIA DEVOLUCIÓN DE LOS ANTECEDENTES ADMINISTRATIVOS A LA OFICINA DE ORIGEN Y DEL EXCEDENTE DE GASTOS DEL PROCESO. DÉJENSE LAS CONSTANCIAS DEL CASO.”*

Se pone de presente que el expediente entró al despacho para fallo el día 10 de agosto de 2011, toda vez que el proyecto presentado inicialmente por la doctora Carmen Teresa Ortiz de Rodríguez fue negado en la Sala del día 10 de marzo de 2011. Para el efecto, se tomaron los antecedentes del proyecto inicial y se modificó la parte considerativa en lo pertinente.

#### **1. ANTECEDENTES ADMINISTRATIVOS**

El día 9 de abril de 2002, la sociedad GLAXOSMITHKLINE COLOMBIA S.A. (antes SMITHKLINE BEECHAM COLOMBIA S.A.) presentó la declaración de renta y complementarios correspondiente al año gravable 2001, la que fue corregida el 18 de mayo de 2002 y arrojó un saldo a favor de \$4.748.266.000. La renta fue determinada por renta presuntiva.

Previo Requerimiento Especial número 310632004000003 del 23 de enero de 2004 y su correspondiente respuesta, la DIAN profirió la Liquidación de Revisión número 310642004000095 del 26 de octubre de 2004, que modificó la declaración del impuesto de renta y complementarios del año gravable 2001 en los siguientes puntos: modificó la renta presuntiva y calculó el impuesto por el sistema ordinario, pues rechazó deducciones por salarios, prestaciones y otros pagos laborales, rechazó la deducción por destrucción de inventarios y rechazó otras deducciones. Así mismo, se impuso sanción por inexactitud, porque la demandante incluyó deducciones improcedentes, y liquidó un saldo a favor de \$1.455.896.000.

#### **2. LA DEMANDA**

---

<sup>1</sup> Este numeral fue corregido mediante providencia del 7 de febrero de 2008, visible en los folios 251 a 254 del cuaderno principal.

La sociedad GLAXO SMITHKLINE COLOMBIA S.A. solicitó la nulidad de la liquidación de revisión y, a título de restablecimiento del derecho, pidió que se declare en firme la declaración de corrección del impuesto de renta y complementarios del año gravable 2001, presentada el 18 de mayo de 2002.

Invocó como normas violadas los artículos 29 y 95, numeral 9 de la Constitución Política; 64, 107, 148, 188, 647, 683, 708 y 711 del Estatuto Tributario y, 64 del Código Civil. El concepto de violación lo desarrolló así:

**- Improcedencia de la modificación de la renta presuntiva**

Para la DIAN el valor de la renta presuntiva, para efectos del impuesto de renta del año gravable 2001, debió determinarse con base en la sumatoria de los patrimonios existentes a 31 de diciembre de 2000; esto es, el de la sociedad absorbente y el de la absorbida. Sin embargo, si al día 31 de diciembre de 2000 no se había formalizado la fusión por absorción, como en este caso, la base para calcular la renta presuntiva no podía ser sino el patrimonio líquido de la sociedad absorbente a esa fecha, pues la fusión ocurrió el 18 de diciembre de 2001. Lo anterior en virtud del artículo 188 del Estatuto Tributario que establece que se presume que la renta líquida del contribuyente no puede ser inferior al 6% de su patrimonio líquido en el último día del ejercicio gravable inmediatamente anterior.

La misma DIAN, en el Concepto 52702 de 1999, vigente para la época de los hechos, determinó que en el caso de fusión la base para la renta presuntiva era el patrimonio líquido de la sociedad absorbente, si la fusión no se ha formalizado al 31 de diciembre del año inmediatamente anterior.

Conforme con los artículos 14-1 y 428-2 del Estatuto Tributario, a partir de la fusión, las obligaciones tributarias de una sociedad absorbida, tales como impuestos, anticipos, retenciones, sanciones e intereses, pasan a ser obligaciones de la sociedad absorbente en forma solidaria.

Señaló que en la liquidación de revisión, los funcionarios de impuestos sostuvieron que conforme con el Concepto 051170 de 1 de junio de 1999, el patrimonio base para liquidar la renta presuntiva era la suma de los patrimonios de las dos entidades que intervinieron en la fusión. Agregó que esta afirmación no es cierta, porque del tenor literal del concepto no se desprende tal conclusión, máxime que la misma DIAN, en el Concepto número 072317 del 22 de octubre de 2004, dijo que no existía contradicción entre los dos conceptos. Adujo que actuó con base en la interpretación oficial de la DIAN y que, por lo tanto, no procedía la objeción de la Administración.

De acuerdo con lo anterior, sostuvo que si la fusión se hubiera formalizado en el año 2000, para el cálculo de la renta presuntiva para el año gravable 2001 sí debía tenerse en cuenta el patrimonio líquido de la sociedad absorbida y el de la sociedad absorbente, pero como en este caso el acto de fusión se realizó en el año 2001, sólo se debe tener en cuenta el patrimonio de la sociedad absorbente al último día del año gravable anterior.

**- Procedencia de la deducción por salarios por \$ 2.564.564.542**

Aclaró que la DIAN propuso el rechazo de la deducción en el requerimiento especial por considerar que la actora no cumplió con los requisitos del artículo 108 del Estatuto Tributario; concretamente, por no estar a paz y salvo con el pago de aportes parafiscales.

Señaló que los pagos correspondieron a bonificación, capacitación y seguros que, aunque son laborales, no constituyen salario, ni corresponden a descansos remunerados. Por lo tanto, no están sometidos al pago de aportes parafiscales.

Explicó que la ley laboral establece que el trabajador puede recibir pagos del empleador que no sean salariales, dado que no tienen por objeto retribuir directamente el servicio sino estimularlo y procurarle bienestar. Que el artículo 128 del Código Sustantivo del Trabajo llevó a permitir los acuerdos entre trabajador y empleador respecto a los beneficios habituales y ocasionales que no constituyeran salario.

Manifestó que, en la liquidación oficial de revisión, la DIAN cambió el fundamento del rechazo, en contravía del artículo 711 del Estatuto Tributario, pues aunque aceptó que no todo pago laboral constituía salario, consideró que no se habían presentado los contratos de trabajo en los que se acreditara el acuerdo convencional sobre las sumas que no correspondían a salario y que habían sido pagadas de manera ocasional. Agregó que este proceder negó a la sociedad la oportunidad de ejercer el derecho de defensa. Además, que la DIAN, en ejercicio de la facultad de fiscalización, podía ordenar la ampliación al requerimiento especial para incluir esos hechos no contemplados inicialmente, pedir las pruebas pertinentes o hacer la verificación directa en las instalaciones de la empresa.

Señaló que lo anterior era suficiente para declarar la nulidad de los actos acusados. Sin embargo, dijo adjuntar la certificación de la Jefe de Recursos Humanos de la sociedad, en la que identifica el nombre del trabajador beneficiario, la constancia de vinculación laboral y la copia de los contratos de trabajo en los que consta expresamente el acuerdo de no salario, así los pagos fueran habituales u ocasionales.

**- Procedencia de la deducción por destrucción de inventarios por \$286.547.384**

Puso de presente que para la DIAN la deducción no es procedente, porque la sociedad solicitó la deducción por concepto de destrucción y castigo de materia prima, lo que equivale a solicitar un doble costo por el mismo concepto: primero, a través de la materia prima en proceso de producción y, segundo, por la disminución de las unidades inventariadas finalmente.

Sobre el tema, la sociedad señaló que la posición de la Administración no es cierta, pues, de acuerdo con la mecánica contable, cuando se compra la materia prima se afecta la cuenta del inventario, y su contrapartida es una cuenta por pagar al proveedor nacional o del exterior. Sin embargo, si de acuerdo con las muestras para pruebas de calidad se determina que la materia prima no cumple con los estándares de garantía, porque por razones técnicas y fitosanitarias no cumple con los requisitos mínimos para ser utilizada en el proceso de producción, contablemente se descarga del inventario y se lleva contra la provisión para la protección de inventarios y físicamente es destruida (no puede ser reciclada o aprovechada en otro proceso de producción). Por lo tanto, la materia prima destruida nunca formó parte de las etapas de producción de la compañía ni constituyó un mayor costo.

En cuanto a la deducción por destrucción de productos terminados, indicó que la DIAN rechaza porque se utilizó el término de “obsoletos” en la descripción del motivo de la destrucción, precisó que la obsolescencia no fue el criterio utilizado por GLAXOSMITHKLINE, pues los inventarios no hacen parte de la propiedad, planta y equipo de la compañía. Que la destrucción se debió a un hecho constitutivo de fuerza mayor consistente en actos de autoridad ejercidos por funcionario público, a los que fue imposible resistir, como lo fue la prohibición de comercializar ciertos bienes del inventario por razones de orden técnico y científico, inherentes a los productos farmacéuticos.

Finalmente, en relación con el desconocimiento de la deducción por \$13.684.500 originada en la reclasificación de la cuenta 529595 “Otros Diversos”, explicó que la destrucción de los productos farmacéuticos devueltos no es realizada de manera inmediata. Que, por eso, se presenta variación entre el costo histórico de la venta y el costo actual del producto en la fecha de la destrucción, lo que origina el ajuste contabilizado en la mencionada cuenta.

**- Procedencia de otras deducciones por \$701.764.485**

Sostuvo que estas deducciones correspondían a gastos por afiliaciones, suscripciones y el pago de la contribución a la Superintendencia de Sociedades. Que fueron negadas por la DIAN porque no cumplían con los requisitos del artículo 107 del Estatuto Tributario; es decir, que fueran necesarios, acostumbrados en la actividad productora de renta y que tuvieran relación de causalidad.

Dijo que el gasto de afiliación es procedente porque obedece a la necesidad de la compañía de conocer los temas que pueden incidir en el desarrollo del negocio en los campos financieros, de mercado, de seguridad, entre otros, para tomar las medidas en aras de mantenerse en el mercado en forma competitiva y participativa.

Manifestó que no se debe desconocer que las causas principales de una sociedad no son las únicas que producen renta, porque, de ser así, bastaría con examinar la actividad productora principal de la compañía para desconocer como deducibles los gastos que no tuvieran relación inmediata con estos ingresos específicos<sup>2</sup>.

Sostuvo que los funcionarios de impuestos desconocieron el Concepto No. 11104 de 25 de febrero del 2004, según el cual, los presupuestos de necesidad y proporcionalidad deben estar vinculados a la producción de renta, y lo que importa es que sean comercialmente necesarios, según las costumbres mercantiles de la respectiva actividad.

Indicó que las afiliaciones a la ANDI o AFIDRO para acceder a las gestiones a favor de los afiliados al gremio en aspectos económicos, financieros y de incidencia en el sector económico son una realidad comercial que se evidencia en este sector.

Añadió que la contribución que pagó a la Superintendencia de Sociedades es una retribución por los servicios de inspección, vigilancia y control que presta la entidad, y que como tal tiene un nexo causal entre el beneficio recibido y la función

---

<sup>2</sup> Sobre el tema citó la sentencia del Consejo de Estado, Sección Cuarta, CP Julio Enrique Correa, Sep 6 de 1996. Rad. 7844.

pública que se financia. Que, por ello, resulta inescindible e indispensable para la actividad de compañía.

**- Sanción por inexactitud**

- ***Improcedencia de la sanción por inexactitud derivada de la modificación de la renta presuntiva***

Sostuvo que la DIAN no explicó las razones por las que impuso la sanción por efecto de la nueva determinación de la renta presuntiva. Así mismo, que no se configuró ninguno de los supuestos que establece el artículo 647 E.T. para su imposición.

Dijo que, por el contrario, las cifras que incluyó en la declaración de renta y complementarios del año gravable 2001 son reales y se ajustaron al cumplimiento de la normativa aplicable en materia de deducciones.

Que, en gracia de discusión, si la sanción fuera procedente, debía ser levantada porque está demostrado que la DIAN sustentó la modificación de la renta presuntiva en una interpretación contraria al ordenamiento tributario y a los conceptos proferidos por la entidad.

Indicó que en el caso se presentó una clara diferencia de criterios, en torno a la normativa aplicable a la determinación de la renta presuntiva, ya que, conforme con el artículo 188 E.T. y con la doctrina de la DIAN, el patrimonio líquido base para calcular la renta presuntiva correspondía únicamente al de la sociedad absorbente.

- ***Improcedencia de la sanción por inexactitud derivada de la modificación de la renta ordinaria***

Reiteró que no es procedente la sanción, porque la sociedad no incurrió en ninguna de las conductas sancionables del artículo 647 del Estatuto Tributario. Que el funcionario de impuestos impuso la sanción, producto de una evaluación subjetiva, y que, por ello, se configuró una diferencia de criterios en cuanto al derecho aplicable entre la declarante y la administración.

Sostuvo que no resulta viable que la Administración haya impuesto la sanción, debido a que los conceptos solicitados como deducibles aún se encuentran en debate, máxime cuando la autoridad tributaria no cuestionó si la sociedad realizó el gasto, sino la necesidad del mismo para que procediera su deducibilidad.

### **3. CONTESTACIÓN DE LA DEMANDA**

La DIAN, mediante apoderado judicial, contestó la demanda en los siguientes términos:

**- Improcedencia de la modificación de la renta presuntiva**

Señaló que la fusión es el instrumento jurídico utilizado para lograr la absorción de una sociedad por otra, disolviéndose aquella, que conlleva la obligación de la

sociedad absorbente de responder por los derechos y obligaciones de la sociedad absorbida. Que tanto las normas tributarias como las comerciales establecen que el cumplimiento de las obligaciones fiscales, tanto sustanciales como formales, está a cargo de la sociedad absorbente o la nueva sociedad, a partir de la fecha de la escritura pública de formalización de la fusión.

Dijo que, en el caso, la fusión se formalizó el 18 de diciembre de 2001 por medio de la Escritura 6671, y que para ese año gravable tuvo repercusiones en el impuesto de renta, no sólo para determinar la renta por el sistema ordinario, sino también por el de renta presuntiva (artículos 14-1, 14-2, 428-2, 572 y 793 del Estatuto Tributario).

Indicó que la actora asumió una posición incoherente, pues para efectos de la determinación de los ingresos, gastos, deducciones, ajustes por inflación, etc. sí se consolida la información de las dos sociedades, pero para determinar la renta presuntiva en la forma señalada por la norma tributaria, toma solamente el patrimonio líquido de la sociedad absorbente a 31 de diciembre del año gravable inmediatamente anterior a aquel que se pretende.

Concluyó que el patrimonio base para liquidar la renta presuntiva de GLAXOSMITHKLINE COLOMBIA S.A. es la suma de los patrimonios de las dos sociedades que intervinieron en la fusión, esto es, GLAXO WELLCOME COLOMBIA S.A. y GLAXOSMITHKLINE COLOMBIA S.A., porque las sociedades absorbidas no tributan porque dejan de ser contribuyentes. Sin embargo, agregó, la sociedad absorbente presenta una única declaración en la que consolida los dos patrimonios y en la que incluye ingresos, costos y deducciones de las sociedades. Que al momento de cumplir con las obligaciones fiscales del impuesto de renta del año en que se efectuó la fusión, le corresponde a la nueva sociedad o a la absorbente el cumplimiento de las mismas.

#### **- Procedencia de la deducción por salarios**

Manifestó que no hubo violación al debido proceso, pues el contribuyente tuvo la oportunidad legal de debatir los fundamentos de cada glosa con ocasión de la respuesta al requerimiento especial. Además, dijo que la liquidación oficial de revisión no cambió los argumentos de esta glosa, solo los amplió.

Aseveró que las normas fiscales establecen claramente los requisitos para el reconocimiento de las deducciones, y que mal haría el intérprete en desatender su tenor literal, so pretexto de consultar su espíritu. Que si el contribuyente solicita como deducciones el pago de los salarios, debe estar a paz y salvo por concepto de aportes parafiscales sobre el valor total solicitado como deducción, so pena de violar el artículo 108 del Estatuto Tributario.

Adujo que el contribuyente no probó en la etapa de determinación del tributo el carácter ocasional de las bonificaciones, ni demostró que existieran pactos de que los pagos por concepto de bonificaciones, seguros y capacitación no constituyeran salario, para efectos de que los mismos no concurrieran a la base para liquidar los aportes parafiscales. En consecuencia, dijo que no es posible aceptar la deducción.

#### **- Deducción por destrucción de inventarios**

Dijo que no procedía la deducción, porque la disminución del inventario final a la que hace referencia el artículo 64 del Estatuto Tributario aplica únicamente a las mercancías que se adquieran para la venta y no a la materia prima utilizada en el proceso de producción. Que, por eso, los contribuyentes productores, en cualquiera de las etapas de producción, deben asumir como mayor valor del costo las pérdidas que se causen en el proceso de transformación, pues los que se dedican a la comercialización (no productores) de mercancías de fácil destrucción sí pueden asumir dicho costo disminuyendo las utilidades de su inventario final.

Indicó que si se acepta la disminución para el caso de los productores, sería aceptar un doble costo por el mismo concepto.

Explicó que la disminución del inventario final por faltantes de mercancía sólo se aplica a aquellos contribuyentes que no se encuentran obligados a presentar su declaración firmada por Revisor Fiscal o Contador Público. Que quienes tienen esa obligación están autorizados únicamente a determinar el costo de los activos movibles por el sistema de “inventarios permanentes o continuos” o “cualquier otro sistema de reconocido valor técnico en las prácticas contables, autorizadas por la DIAN”, dentro de las que no está el de “juego de inventarios”.

#### **- Otras deducciones**

Señaló que la contribución a la Superintendencia de Sociedades es un gravamen obligatorio, que sólo afecta a las sociedades sometidas a su inspección, control y vigilancia. Dijo que no se podía aceptar porque no cumplía los presupuestos esenciales señalados por el artículo 107 del Estatuto Tributario, pues dicha contribución no guarda correspondencia con el ingreso obtenido en desarrollo de la actividad generadora de renta. Agregó que la deducción de la contribución a la Superintendencia de Sociedades no está prevista en el ordenamiento fiscal.

Respecto de las suscripciones y afiliaciones a periódicos y revistas, así como a AFIDRO y ANDI, sostuvo que era un hecho notorio, que tales gastos no tenían relación directa entre el egreso – afiliaciones-, y el ingreso obtenido y, que de esas erogaciones no podía esperarse ningún ingreso directo. Añadió que tampoco podía hablarse de proporcionalidad, porque no existe relación directa entre la magnitud del gasto y el beneficio que pueda generarse, pues es obvio que no causa ningún ingreso.

#### **- Sanción por inexactitud**

Adujo que era procedente sancionar al contribuyente por inexactitud conforme con el artículo 647 del Estatuto Tributario, tomando como base la renta líquida ordinaria, por ser superior a la renta presuntiva determinada oficialmente. Dijo que en la depuración de la renta la parte actora incluyó deducciones improcedentes, lo que derivó en un mayor saldo a favor.

Por último, dijo que no se presentó la alegada diferencia de criterios, porque ésta sólo opera en cuanto a la interpretación del derecho aplicable. Que en este caso la norma era clara y no daba lugar a interpretación distinta.

### **4. LA SENTENCIA APELADA**

El Tribunal declaró la nulidad parcial del acto acusado y realizó una nueva liquidación. Las razones de la decisión se pueden resumir así:

**- Modificación de la renta presuntiva**

El Tribunal consideró que el proceso de fusión por absorción entre las sociedades BEECHAM COLOMBIA S.A. y GLAXO WELLCOME DE COLOMBIA se formalizó mediante Escritura Pública No. 6671 del 18 de diciembre de 2001. Que, por lo tanto, las obligaciones tributarias de la sociedad absorbida las asumía la nueva sociedad GLAXOSMITHKLINE DE COLOMBIA S.A.

Señaló que de acuerdo con la doctrina oficial de la DIAN (Conceptos No. 52702 del 4 de junio de 1999 y 51170 del 1 de junio de 1999), vigentes para la época de los hechos, al presentarse el acto de fusión en el año 2001, la base para determinar la renta presuntiva debía ser la sumatoria de los patrimonios de las dos sociedades.

Según el Tribunal, el procedimiento que realizó la parte actora no se acomodó a la realidad de los hechos, pues si bien al 31 de diciembre del año inmediatamente anterior no se había formalizado la fusión, no es menos cierto que la sumatoria de los dos patrimonios era la base para determinar la renta presuntiva.

Indicó que como el acto de fusión se llevó a cabo en el año 2001, la base para calcular la renta presuntiva se encontraba en cabeza de la sociedad absorbente. Que, por lo tanto, era necesario tener en cuenta los dos capitales, pues al 31 de diciembre de 2001 ya existían los dos patrimonios que se juntaron bajo la figura de fusión por absorción, y como lo señala el artículo 189 del Estatuto Tributario, para declarar la renta presuntiva se tomaba el patrimonio líquido del año inmediatamente anterior en forma conjunta.

**- Deducción por salarios**

El Tribunal accedió al cargo con base en el dictamen pericial y por las siguientes razones:

Que frente a la cuenta 51/520548 "BONIFICACIONES", los gastos se hicieron por mera liberalidad del empleador. Que conforme con el artículo 127 del Código Sustantivo del Trabajo, no todo pago hecho por el empleador al trabajador constituye salario, y menos cuando se ha pactado previa y expresamente que no eran constitutivos de salario. Que en el presente caso se pudo evidenciar, según los contratos allegados con el dictamen pericial, que las partes pactaron como no constitutivos de salario "*las sumas adicionales a su salario ordinario, que reciba o llegue a recibir ocasionalmente y por mera liberalidad en el futuro, como primas, bonificaciones o gratificaciones ocasionales, participación de utilidades o lo que reciba en dinero o en especie, no para su beneficio...*". Que se pactaron, además, bonificaciones tales como "bonos de retiro", que por su naturaleza, ocasionalidad y liberalidad no pueden constituirse como salario, según se pactó en los convenios de terminación del contrato por mutuo acuerdo.

En relación con la cuenta 51/520554 "SEGUROS", aclaró que correspondía a pagos efectuados a SALUD COLMENA MEDICINA PREPAGADA S.A. y COLPATRIA MEDICINA PREPAGADA por concepto de medicina prepagada. El Tribunal concluyó que fue un beneficio otorgado por liberalidad de la empresa y con ocasión de un convenio suscrito entre las partes por la terminación del contrato laboral por mutuo acuerdo. Que, por lo tanto, siendo éste uno de los

beneficios acordados convencionalmente, no se puede tomar como pago constitutivo de salario.

En relación con la cuenta 51/520563 "CAPACITACIÓN AL PERSONAL", el Tribunal concluyó que al tratarse de un recurso destinado por la empresa para el mejoramiento de los conocimientos y la capacidad laboral de los empleados, los pagos que se hicieron no constituían salario como lo señala el artículo 128 del Código Sustantivo del Trabajo. Que fueron pagos realizados de manera ocasional y por mera liberalidad de la empresa. Que por esto no era razonable exigir el paz y salvo en el pago de aportes parafiscales, de acuerdo con el artículo 108 del Estatuto Tributario y la Ley 21 de 1982. Aceptó el cargo solicitado.

#### **- Procedencia de la deducción por destrucción de inventarios**

El Tribunal decidió, de acuerdo con la doctrina de ese Tribunal y del Consejo de Estado<sup>3</sup>, que es procedente la deducción por pérdida de inventarios, ya que se origina en situaciones de tipo sanitarias y de salubridad. Agregó que es evidente que la materia prima a veces no puede ser usada en la fabricación de medicamentos, porque sus condiciones sanitarias no son las más adecuadas, lo que conlleva a que deban ser destruidas cuando no superan los controles estatales, caso en el que se les debe reconocer como expensa necesaria, por ser activos movibles que no pueden ser comercializados. En consecuencia, para el Tribunal cumplen con los requisitos del artículo 107 del Estatuto Tributario, por ser bienes usados en el giro del negocio de la parte actora y que tienen relación de causalidad con la actividad productora de renta.

#### **- Procedencia de otras deducciones**

El a quo aceptó la deducción por el pago de la contribución a la Superintendencia de Sociedades con base en la doctrina del Consejo de Estado<sup>4</sup>, que determinó que dicha contribución cumplía con los requisitos para considerarla una expensa necesaria conforme con el artículo 107 del Estatuto Tributario.

Negó la procedencia de los gastos por suscripción a periódicos, revistas, afiliaciones a entidades gremiales y cuotas de sostenimiento, porque no se desprendían de una obligación legal, como en el caso anterior. Sostuvo que eran gastos indirectos, en que incurrió voluntariamente la sociedad, y que aunque pueden representar ventajas para el desarrollo de su actividad, la parte actora no probó el requisito de necesidad.

#### **- Improcedencia de la sanción por inexactitud**

El Tribunal levantó la sanción impuesta en los actos acusados, porque consideró que "*(...) frente a la modificación de la renta presuntiva y de la renta ordinaria no hay lugar a la imposición de dicha sanción pues es evidente que existe una diferencia de criterios pues tal como se evidencia de la glosa de la administración y del cargo de ilegalidad de la sociedad se da una diferencia interpretativa respecto de un punto de derecho pues mientras que la administración aplica el sistema de interpretación sistemática y finalística la sociedad el literal.*"

---

<sup>3</sup>Tribunal Administrativo de Cundinamarca, sentencia del 14 de julio de 2005. Consejo de Estado, sentencia del 25 de septiembre de 2006, Exp. 15032 C.P. Doctora María Inés Ortiz.

<sup>4</sup> 13 de octubre de 2005, Exp. 13631 y 14122, C.P. Doctor Juan Ángel Palacio Hincapié

También, porque la carencia probatoria respecto de la suscripción a revistas y afiliación a entidades gremiales no es un hecho sancionable, pues, como lo ha sostenido la doctrina judicial, la falta de prueba no se puede enmarcar dentro de los hechos constitutivos de esta sanción.

Mediante providencia del 7 de febrero de 2008, el Tribunal accedió a la solicitud de corregir la sentencia, conforme con el artículo 309 del Código de Procedimiento Civil, pues en la parte considerativa del fallo se advirtió que no procedía la sanción por inexactitud. Sin embargo, en la liquidación final efectuada por el Tribunal, la sanción se tasó en \$752.830.000. Este hecho llevó al Tribunal a corregir el numeral 3º de la sentencia apelada, en el sentido de fijar, a título de restablecimiento del derecho, como liquidación del impuesto de renta y complementarios por el año gravable 2001, a cargo de la sociedad actora, la efectuada en esa providencia, que arrojó como saldo a favor la suma de \$4.277.747.000<sup>5</sup>, excluyendo el valor de la sanción.

## 5. EL RECURSO DE APELACIÓN

La parte **demandante** sustentó el recurso de apelación así:

### **- Improcedencia de la modificación de la renta presuntiva**

Explicó que las normas fiscales (artículos 188 y 189 del Estatuto Tributario) consagran que la renta presuntiva se determina con base en el patrimonio líquido fiscal del contribuyente del último día del año anterior, con lo cual se encuentra plenamente establecida la base gravable para la determinación del tributo, bajo este sistema presuntivo.

En el presente caso, sostuvo, como al 31 de diciembre de 2001 ya había operado la fusión, la sociedad absorbida ya no tenía entidad jurídica y sólo existía la sociedad absorbente. Que, en consecuencia, el patrimonio base para determinar la renta presuntiva estaba constituido únicamente por el de la sociedad absorbente.

Agregó, que la renta presuntiva lo que pretende gravar es la posesión de riqueza al último día del año anterior, situación que no se da en relación con la sociedad absorbida.

Como la sociedad absorbida no había asumido la obligación de pagar el impuesto de renta por el sistema presunto, dijo que no podía trasladarse dicha obligación a la sociedad absorbente, como lo pretendieron la DIAN y el fallo del Tribunal.

### **- Procedencia de otras deducciones**

Sostuvo que las erogaciones correspondieron a gastos de afiliaciones y suscripción de publicaciones que son de especial interés para el desarrollo de la actividad de la compañía. Que son gastos normalmente acostumbrados que contribuyen con las actividades secundarias productoras de renta de la sociedad. Que, por ello, el Tribunal no podía afirmar que no eran necesarios, por no ser indispensables ni obligatorios para la sociedad.

---

<sup>5</sup> Folio 251 c.ppal.

a) En cuanto a la suscripción, afiliación y pago de cuotas de sostenimiento a asociaciones gremiales como la ANDI, dijo que constituían una manera de hacer negocios para las empresas, pues se crea un ambiente de acercamiento para realizar posibles alianzas estratégicas. Además, dijo, es una forma de representación para que las propuestas y opiniones del sector sean escuchadas por diferentes entidades tanto nacionales como internacionales. Sirve además para prestar el servicio de asesoría en diferentes campos y facilita que se adelanten acciones de beneficio común, así como realizar acercamientos comerciales que llevan a concluir transacciones que generan mayor renta para la compañía. Citó la sentencia del 6 de septiembre de 1999 del Consejo de Estado (exp. 7844) que reconoció que los pagos hechos por cuotas de sostenimiento y gastos en clubes sociales para atender a los clientes, constituyen expensas necesarias, cuya deducción fiscal debe ser reconocida, como en el caso concreto.

b) Frente a la suscripción y afiliaciones a libros y periódicos, dijo que la sociedad debe incurrir en gastos como el de IMS Health, Distribución de Drogas en Colombia y Pharmaceutical Market Colombia (PMC), que son publicaciones internacionales sobre el comportamiento del mercado a nivel mundial del sector farmacéutico, y que muestran los diferentes productos medicados, la posición de los más vendidos y los medicamentos que comercializa la compañía frente a los que comercializan otros laboratorios. Añadió que sobre esta información se toman decisiones para orientar las políticas del mercado, pues entrega cifras estadísticas y de carácter científico.

Indicó que estas afiliaciones tienen nexo causal con la actividad productora de renta, pues con base en estas publicaciones se determinan inversiones o posibles licitaciones en las que puede participar la sociedad. Agregó que son normalmente acostumbradas en el sector, pues son requeridas para comercializar o mantener los bienes en condiciones de utilización y son proporcionales, ya que sólo representan el 0.44% de la renta bruta.

La **UAE DIAN** solicitó modificar la sentencia y declarar la legalidad de la actuación administrativa demandada por las siguientes razones:

**- Improcedencia de la deducción por salarios**

Reiteró la aplicación del artículo 108 del Estatuto Tributario, que indica que para la procedencia de las deducciones por salarios se debe estar a paz y salvo con los respectivos aportes parafiscales. Agregó que la Ley 21 de 1982 establece que los aportes parafiscales se deben efectuar sobre el valor total de la nómina mensual de salario. Que, en consecuencia, si el contribuyente solicita como deducciones el pago de salarios debe estar a paz y salvo por concepto de aportes parafiscales sobre el valor total solicitado como deducción, so pena del rechazo de la deducción, conforme con el artículo 664 del Estatuto Tributario.

**- Procedencia de la deducción por destrucción de inventarios**

Solicitó tener en cuenta lo dicho por la DIAN en el Concepto 047554 del 19 de junio de 1998, así como el artículo 64 del Estatuto Tributario, en el sentido de que los contribuyentes productores, en cualquiera de las etapas de producción, deben asumir como mayor valor del costo las pérdidas que se causen en el proceso de transformación, pues los no productores, es decir, los que se dedican a la comercialización de mercancías de fácil destrucción o pérdida sí pueden asumir dicho costo disminuyendo las unidades de su inventario final. Por ende, aceptar tal

disminución para los productores sería como aceptar un doble costo por el mismo concepto.

Además, dijo que la disminución del inventario final por faltantes de mercancía únicamente es aplicable para aquellos contribuyentes que, conforme con las normas pertinentes, no están obligados a firmar su declaración de renta por el Revisor Fiscal o Contador Público, dado que si lo están, únicamente están autorizados para determinar el costo de los activos movibles por el sistema de "inventarios permanentes o continuos" o "cualquier otro sistema de reconocido valor técnico dentro de las prácticas contables autorizadas por la DIAN", y en los que no está el juego de inventarios.

#### **- Frente a la sanción por inexactitud**

Manifestó que es procedente la sanción por inexactitud calculada sobre la base de la renta líquida ordinaria, en razón a que es superior a la renta presuntiva determinada oficialmente, toda vez que la demandante, en la depuración de la renta, incluyó deducciones improcedentes; conducta que se encuentra tipificada como inexacta en los términos del artículo 647 E.T.

Reiteró que no se puede hablar de errores en la interpretación de la norma, toda vez que estas diferencias de criterio operan en la interpretación del derecho aplicable, lo que no se presentó en este caso.

### **6. ALEGATOS DE CONCLUSIÓN**

La parte **demandante** reiteró lo expuesto en la demanda y en el recurso de apelación y, solicitó que se revocara la sentencia del Tribunal en la parte que fue contraria a las pretensiones.

La **U.A.E. DIAN** insistió en que no puede desconocerse la realidad económica prevista tanto en la legislación comercial como en la tributaria como es que como resultado de la fusión existe una confusión del patrimonio y no una extinción de ellos como lo pretende la sociedad actora. Al existir dos patrimonios que se juntaron bajo dicha figura, para declarar la renta presuntiva de conformidad con el artículo 189 del Estatuto Tributario, se toma el patrimonio líquido del año anterior en forma conjunta tal y como lo determinó la DIAN.

Por otro lado, dijo que era claro que constituye salario todo pago que implique retribución del servicio, cualquiera que sea la denominación que se adopte y pague se efectúe en forma habitual y no por mera liberalidad del empleador. Por lo tanto, al no haber probado el contribuyente que dichos pagos no constituyeron salario de acuerdo con el artículo 128 de Código Sustantivo del Trabajo, se considera que deben formar parte de la base para el cálculo y pago de los parafiscales.

Sobre la deducción por destrucción de inventarios, aportes a la Superintendencia, licencias y remodelaciones y la sanción por inexactitud, reiteró lo señalado en la contestación de la demanda y en el recurso de apelación.

El **Ministerio Público** solicitó confirmar en forma parcial la decisión apelada por las siguientes razones:

Frente al recurso interpuesto por la DIAN, dijo que ésta no desvirtuó los fundamentos del a quo para la procedencia de la deducción por salarios y que se

había limitado únicamente a señalar que el pago de los aportes parafiscales era un requisito, cuando el Tribunal dijo que no eran exigibles, pues los valores objeto de deducción no constituían salario, de acuerdo con las pruebas que allegó la actora.

Respecto de la deducción por destrucción de inventarios, dijo que la Administración no cuestionó los motivos que llevaron a la sociedad a hacer la destrucción, como son avería de materias primas, producto expirado, producto obsoleto, producto rechazado, producto averiado, etc., tal como se pudo evidenciar en las actas de destrucción. Que, por lo tanto, la jurisprudencia del Consejo de Estado que acepta la destrucción de medicamentos como expensa necesaria, se aplica en este caso, pues la deducción cumple con los requisitos exigidos por el artículo 107 del Estatuto Tributario.

Señaló que se debía mantener la sanción por inexactitud, pues no se configura diferencia de criterios por el hecho de que el contribuyente haya aplicado el sistema de interpretación literal y la Administración el de interpretación sistemática y finalística frente a la determinación de la renta presuntiva. Y porque la sociedad incluyó deducciones fiscalmente improcedentes que dieron lugar a un mayor saldo a favor.

En cuanto al recurso interpuesto por la parte actora, concretamente frente a la determinación de la renta presuntiva, dijo que no procedía el cargo contra la sentencia de primera instancia, pues en primer lugar, en virtud de la fusión, las sociedades absorbidas se disuelven pero no se liquidan. Que como la sociedad absorbida no presentó la declaración de renta del año gravable 2001, en virtud de la fusión, su patrimonio pasó a ser de la absorbente, de manera que ese patrimonio también debía hacer parte de la base de la renta presuntiva. Que la normativa tributaria contempla que, en todo caso, la sociedad absorbente está obligada a responder por los impuestos, anticipos, retenciones, sanciones e intereses y demás obligaciones tributarias de la sociedad absorbida.

Frente a la procedencia de otras deducciones analizó los rubros por separado así:

- a) Respecto a la suscripción, afiliación y cuota de sostenimiento a las asociaciones gremiales, sostuvo que no se probó la necesidad del gasto el cual ni siquiera es obligatorio legalmente. Que no es suficiente que las asociaciones sean voceras o actúen en representación de las compañías, para que el gasto sea deducible.
- b) En relación con las afiliaciones y cuotas a clubes, manifestó que no se probó la atención a clientes, ni la incidencia de ésta en la producción de la renta. Que, por ende, no se acreditaron los requisitos a que se refiere el artículo 107 del Estatuto Tributario.
- c) En cuanto a las suscripciones y afiliaciones a libros y periódicos, señaló que no eran gastos sin los cuales la sociedad no pudiera realizar su actividad productora de renta. Que, además, no eran legalmente obligatorios. Que no bastaba invocar que tales gastos eran necesarios para que la sociedad estuviera actualizada y tomara decisiones.

Concluyó que se debía mantener la nulidad parcial de los actos demandados, excepto la sanción por inexactitud, que procede frente a las deducciones cuyo rechazo se confirme.

## 7. CONSIDERACIONES DE LA SALA

En los términos del recurso de apelación interpuesto por las partes, la Sala decidirá sobre la legalidad de los actos administrativos por medio de los cuales la DIAN modificó la declaración de renta de la sociedad GLAXO SMITHKLINE DE COLOMBIA S.A., por el año gravable 2001. Concretamente, se analizará si procedía la modificación de la renta presuntiva declarada por la sociedad; el rechazo de las deducciones por destrucción de inventarios, por pagos laborales y por afiliaciones y suscripción y, si era procedente la sanción por inexactitud.

### **- *Modificación de la renta presuntiva***

De acuerdo con los antecedentes del proceso, la sociedad declaró como renta presuntiva la suma de \$2.037.074.000, que fue modificada por la DIAN porque la contribuyente no tuvo en cuenta el patrimonio líquido de la sociedad absorbida de \$22.313.648.000. La Administración señaló que la sociedad absorbente debió presentar la declaración de renta y complementarios consolidada, es decir, con la inclusión de todos los factores de las sociedades que se fusionaron.

El Tribunal consideró que en virtud de la fusión por absorción entre las sociedades BEECHAM COLOMBIA S.A. y GLAXO WELLCOME DE COLOMBIA, formalizada mediante Escritura Pública 6671 del 18 de diciembre de 2001, las obligaciones tributarias de la sociedad absorbida las asumía la nueva sociedad GLAXOSMITHKLINE DE COLOMBIA S.A. Que, por lo tanto, de acuerdo con la doctrina oficial de la DIAN (Conceptos No. 52702 del 4 de junio de 1999 y 51170 del 1 de junio de 1999), vigente para la época de los hechos, la base para determinar la renta presuntiva en el año gravable 2001 debía ser la sumatoria de los patrimonios líquidos poseídos por las dos sociedades al 31 de diciembre de 2000.

Por su parte, la parte actora alegó que, según los artículos 188 y 189 del Estatuto Tributario, la base para la determinación de la renta presuntiva es el patrimonio líquido fiscal del contribuyente del último día del año anterior. Como al 31 de diciembre de 2001 ya había operado la fusión, la sociedad absorbida ya no tenía entidad jurídica y sólo existía la sociedad absorbente, de manera que el patrimonio base para determinar la renta presuntiva estaba constituido únicamente por el de la sociedad absorbente. Dijo que el Concepto 52702 del 4 de junio de 1999 de la DIAN respaldaba su declaración, y que, por ello, no podía cuestionarse la determinación de la renta presuntiva.

Pues bien, en el proceso consta que mediante Escritura Pública 6671 del 18 de diciembre de 2001 de la Notaria Sexta de Bogotá, la sociedad Smithkline Beecham Colombia S.A. absorbió mediante fusión a la sociedad Glaxo Wellcome de Colombia S. A., que se disolvió sin liquidarse. Mediante la misma escritura, la sociedad absorbente modificó su nombre por el de Glaxosmithkline Colombia S.A.<sup>6</sup>.

Sobre la figura de la fusión por absorción, la Sala, en sentencia del 7 de mayo de 2009, con ponencia de la Consejera Martha Teresa Briceño de Valencia<sup>7</sup>, hizo ciertas precisiones frente al alcance de este negocio jurídico en la determinación de la renta presuntiva, pero en relación con el impuesto de registro.

---

<sup>6</sup> Folio 60 del cuaderno principal.

<sup>7</sup> Expediente 16795.

En aquella oportunidad la Sala dijo que en virtud de la fusión, definida en el artículo 172 del C de Co.<sup>8</sup>, la sociedad absorbente adquiere el patrimonio de las sociedades absorbidas. A partir de la fusión se incorpora a su patrimonio el patrimonio de la sociedad absorbida. Esto es así, porque en la fusión no hay liquidación de sociedades, sino una disolución para ser absorbida por una o para crear una nueva sociedad.

El artículo 188 del Estatuto Tributario, vigente para la época de los hechos, establecía que para efectos del impuesto sobre la renta se presume que la renta líquida del contribuyente no es inferior al seis por ciento (6%) de su patrimonio líquido, en el último día del ejercicio gravable inmediatamente anterior. Este porcentaje se redujo al tres por ciento (3%) del patrimonio líquido por la modificación introducida por el artículo 9º de la Ley 1111 de 2006, aplicable a partir del año gravable 2007.<sup>9</sup>

Esta ficción legal parte de suponer que todo patrimonio genera utilidades para el contribuyente que lo posee y se ha estimado en un porcentaje (hoy 3%), previa la depuración de algunos conceptos enlistados en el artículo 189 del Estatuto Tributario.

<sup>8</sup> **Art. 172.-** Habrá fusión cuando una o más sociedades se disuelvan sin liquidarse para ser absorbidas por otra o para crear una nueva.

*La absorbente o la nueva compañía adquirirá los derechos y obligaciones de la sociedad o sociedades disueltas al formalizarse el acuerdo de fusión.*

Respecto del concepto legal de fusión la Superintendencia de Sociedades<sup>8</sup> ha expresado:

*“La fusión que es en si misma una reforma estatutaria sujeta al trámite previsto en los artículos 158 y 162 ídem, está regulada en su concepción legal como una intrincada operación que no solamente representa la extinción de una o varias sociedades, sin liquidar, sino que implica también la consolidación patrimonial en una sociedad nueva o en otra ya existente y, la consiguiente integración de dos sociedades.  
(...)”*

*En efecto, de conformidad con el artículo 162 del Código de Comercio, la naturaleza jurídica de la fusión es una reforma a los estatutos sociales toda vez que con tal operación la estructura de la sociedad “sufrirá una serie de modificaciones como la inclusión de nuevos socios, adhesión de un patrimonio destinado a la realización de una actividad empresarial que puede ser la misma o una diferente, y eventualmente otra serie de modificaciones en las cláusulas que regulan la sociedad.”<sup>8</sup>*

*La fusión puede realizarse por dos modalidades: la fusión por creación y la fusión por absorción y ésta última -que es la que interesa para el caso concreto- ocurre cuando “una o más sociedades se extinguen para transferir en bloque sus patrimonios a otra sociedad ya existente que subsiste como persona jurídica.”<sup>8</sup>*

*De la anterior definición se establece que a la sociedad absorbente se incorporan los patrimonios de las sociedades absorbidas [...]*

*De lo anteriormente expuesto puede concluirse que la fusión por absorción consiste en la transmisión de uno o más patrimonios a favor de una sociedad ya existente y la incorporación de dichos patrimonios a la compañía absorbente, implica en la mayoría de los casos, un incremento de su capital suscrito, toda vez que la sociedad absorbente debe emitir las acciones necesarias para colocarlas entre los socios de las absorbidas, con el fin de que la participación de éstos en la compañía absorbente sea equivalente a la participación que poseían en la compañía absorbida. (Subraya la Sala)*

<sup>9</sup>La evolución legislativa de la renta presuntiva se resume así: Se presume que la renta líquida no es inferior a los siguientes porcentajes:

Texto original del artículo 188	Ley 223 de 1995	Ley 633 de 2000	Ley 1111 de 2006
al 7% del patrimonio líquido en el último día del ejercicio gravable inmediatamente anterior	a la cifra que resulte mayor entre el 5% de su patrimonio líquido o el 1.5% de su patrimonio bruto <sup>9</sup> en el último día del ejercicio gravable inmediatamente anterior.	al 6% de su patrimonio líquido en el último día del ejercicio gravable inmediatamente anterior	al 3% de su patrimonio líquido, en el último día del ejercicio gravable inmediatamente anterior

Es una presunción de derecho que no admite prueba en contrario y se trata de una forma de depuración de la renta para los contribuyentes del impuesto de renta y complementarios.

De acuerdo con lo anterior, aplicando al caso de la fusión la determinación de la renta presuntiva, se tiene que se presume que la renta líquida de la nueva sociedad o de la sociedad absorbente no es inferior al 6% (hoy 3%) de su patrimonio líquido, en el último día del ejercicio gravable inmediatamente anterior. Y este patrimonio líquido incluye, por efecto de la fusión, el patrimonio de la sociedad absorbida.

En efecto, la ficción legal que encierra la renta presuntiva, como forma de depurar la renta de un contribuyente, debe abarcar todos los hechos económicos que comprende el impuesto en un determinado año gravable, y en el caso de la fusión de sociedades deben tenerse en cuenta los hechos económicos de todas y cada una de las sociedades que se fusionaron. Por eso, la parte actora incluyó para la depuración ordinaria de la renta, factores de la sociedad absorbida.

Para la Sala, la consolidación patrimonial y la incorporación que implica una fusión de sociedades significa que el patrimonio se vuelve uno sólo, que se concreta a partir de la formalización de la fusión. Por ello, el artículo 178 del Código de Comercio establece que *en virtud del acuerdo de fusión, una vez formalizado, la sociedad absorbente adquiere los bienes y derechos de las sociedades absorbidas, y se hace cargo de pagar el pasivo interno y externo de las mismas*. Es decir, la sociedad absorbente adquiere los bienes, derechos y pasivos de la sociedad absorbida que existían antes de la fusión, porque precisamente se consolida en la sociedad absorbente todo el patrimonio que traía la absorbida antes de que se formalizara la fusión.

Este es el sentido en que debe entenderse el Concepto de la DIAN número 52702 de 1999, citado por la actora como fundamento de su declaración, cuando dice que *“la base de la renta presuntiva es el patrimonio líquido poseído por la absorbente en el año inmediatamente anterior al de la fusión”*. Es decir, incorporado el de la sociedad absorbida.

En ese orden, como la fusión en este caso ocurrió el 18 de diciembre de 2001, para efectos de la determinación de la renta presuntiva en la declaración de renta de 2001 se debía tener en cuenta el patrimonio líquido de ambas sociedades en el último día del ejercicio anterior, como lo determinó la DIAN. No prospera el cargo.

**- Deducción por salarios por \$2.564.565.000**

La DIAN rechazó la partida, porque si bien no todo pago laboral constituye base para liquidar los aportes parafiscales, sino sólo lo que es salario, en el proceso no existía prueba documental que avalara lo aducido por la sociedad de que en los contratos de trabajo las partes habían acordado que no constituían salario, pagos tales como bonificaciones, medicina prepagada, seguros colectivos y seguros de desempleo.

El Tribunal accedió al cargo, porque se demostró que las bonificaciones se pagaron por mera liberalidad del empleador, ya que según los contratos que fueron aportado con el dictamen pericial, las partes pactaron como no constitutivos de salario *“las sumas adicionales a su salario ordinario, que reciba o llegue a recibir ocasionalmente y por mera liberalidad en el futuro, como primas,*

*bonificaciones o gratificaciones ocasionales, participación de utilidades o lo que reciba en dinero o en especie, no para su beneficio (...)*". Además, respecto de las bonificaciones denominadas "bonos de retiro", en los convenios de terminación del contrato por mutuo acuerdo se pactó que no constituían salario.

Los pagos por medicina prepagada también fueron aceptados por ser un beneficio acordado convencionalmente como no constitutivo de salario, así como los pagos por capacitación al personal, porque se hicieron de manera ocasional y por mera liberalidad de la empresa.

La parte demandada, en el recurso de apelación, dijo que, conforme con el artículo 108 del Estatuto Tributario, para la procedencia de las deducciones por salarios se debe estar a paz y salvo con los respectivos aportes parafiscales. Además, que la Ley 21 de 1982 establece que los aportes parafiscales se deben efectuar sobre el valor total de la nómina mensual de salario.

Pues bien, para resolver el cargo, la Sala observa que el Tribunal encontró acreditados que estos pagos se acordaron como no constitutivos de salario, de acuerdo con el dictamen pericial practicado en primera instancia (folio 141 c.ppal), basado en los documentos en los que se soportó la partida y que se acompañaron al expediente en 566 folios. Mientras que la UAE DIAN sólo adujo la falta del requisito del paz y salvo de aportes parafiscales para el reconocimiento de la deducción, sin cuestionar las consideraciones expuestas por el Tribunal, ni mucho menos, la idoneidad y suficiencia de los documentos analizados por el *a quo*.

La Sala comparte el concepto del Ministerio Público en el sentido de que la DIAN no desvirtuó los fundamentos del *a quo* para la procedencia de la deducción por salarios, pues se limitó, únicamente, a señalar que el pago de los aportes parafiscales era un requisito. De manera que si la sociedad quería solicitar estas deducciones, debía estar a paz y salvo con el pago de aportes.

La Sala advierte que la DIAN, en la liquidación de revisión, si bien partió de lo dispuesto en el artículo 108 del Estatuto Tributario, sobre la prueba del pago de los aportes parafiscales, aceptó, con base en la doctrina de esta Corporación y según las normas laborales, que los acuerdos entre empleados y trabajadores sobre los pagos que no constituyen salario y por auxilio de transporte no hacen parte de la base para liquidar los aportes parafiscales (artículos 127 y 128 del Código Sustantivo de Trabajo subrogados por los artículos 14 y 15 de la Ley 50 de 1990, respectivamente, en concordancia con el 17 de la Ley 344 de 1996). Sin embargo negó la deducción por falta de prueba de estos acuerdos.

De acuerdo con lo anterior, el argumento expuesto por la UAE DIAN en el recurso de apelación desconoce, no sólo el fallo del Tribunal, sino que la litis planteada a partir de los actos demandados, era sobre la falta de prueba de los convenios entre la actora y sus trabajadores de aquellos pagos que no constituían salario y no sobre que todo pago laboral, para ser deducible, tenía que estar soportado con el paz y salvo del pago de los aportes parafiscales.

En ese orden, la Sala confirmará en este aspecto la decisión del Tribunal por cuanto la UAE DIAN no presentó argumentos que ameritaran un estudio sobre la fundamentación del fallo. No prospera el cargo de apelación.

**- Deducción por destrucción de inventarios por \$351.918.000**

El Tribunal, con fundamento en la doctrina de esa misma corporación y del

Consejo de Estado, consideró que era procedente la deducción por destrucción de inventarios, porque se originó en requerimientos de tipo sanitario, de salubridad y por no superar los controles estatales. En consecuencia, estimó que debía ser reconocida como una expensa necesaria, conforme con el artículo 107 del Estatuto Tributario.

La UAE DIAN ha discutido a lo largo del proceso que, según la doctrina oficial de la DIAN (Concepto 047554 del 19 de junio de 1998), en concordancia con el artículo 64 del Estatuto Tributario, no se podía aceptar la disminución de los inventarios para los productores, porque sería como aceptar un doble costo por el mismo concepto.

En la liquidación de revisión, la DIAN rechazó la partida porque se trataba de una deducción por obsolescencia que no procedía respecto de los inventarios, y porque la disminución del inventario final de que trata el artículo 64 del Estatuto Tributario estaba referida únicamente a las mercancías que se adquieren para la venta, es decir, los productos terminados y no para materia prima, conforme con el Acta 002 de 2004 del Comité de Dirección.

Para la Sala, la decisión del Tribunal debe confirmarse por las siguientes razones:

Las disminuciones o faltantes de materias primas, insumos o mercancías pueden ocurrir dentro del proceso productivo o una vez transformados en productos finales. Cuando dichas disminuciones ocurren dentro del proceso productivo su reconocimiento se refleja en el costo de ventas, si se determina por el sistema de juego de inventarios o en el costo de la mercancía vendida cuando se lleva inventario permanente, caso en el que procede la constitución de una provisión que no tiene el carácter de deducible para el período gravable en análisis.

Cuando se trata de mercancías de fácil destrucción o pérdida, para la vigencia en discusión, la norma tributaria sólo autoriza la disminución del inventario final con el 5% del total de las mercancías como inventarios de fácil destrucción o inventarios perecederos, en aplicación del artículo 64 del Estatuto tributario. Esta disminución que afecta el costo de ventas no está prevista para los contribuyentes que llevan el sistema de inventario permanente.

En efecto, el artículo 64 citado reconoce la disminución de las unidades del inventario final hasta en un cinco por ciento de la suma del inventario inicial más las compras, cuando se trate de mercancías de fácil destrucción o pérdida, procedimiento aplicable únicamente en el caso del sistema de costeo por juego de inventarios. Cuando el costo de los activos movibles se determina por el sistema de inventarios permanentes, la norma fiscal no cuenta con disposición expresa.

La Sala, mediante sentencia del 27 de octubre de 2005<sup>10</sup>, precisó que el artículo 64 del Estatuto Tributario autoriza la disminución del inventario final, para los contribuyentes que adoptan el sistema de juego de inventarios, por faltantes de mercancía de fácil destrucción o pérdida, “hasta en un cinco por ciento (5%) de la suma del inventario inicial más las compras”<sup>11</sup>, y si se demuestra la ocurrencia de

---

<sup>10</sup> Expediente 13937 C.P. Juan Ángel Palacio Hincapié, acción de nulidad contra el Concepto 71050 de 31 de octubre de 2002 de la DIAN.

<sup>11</sup> El artículo 64 del Estatuto Tributario fue modificado por el artículo 2 de la Ley 1111 de 2006, para reducir del 5% a 3% el porcentaje en el que se permite la disminución por faltantes y aceptar expresamente dicha disminución cuando se utilice el sistema de inventario permanente.

hechos constitutivos de fuerza mayor o caso fortuito pueden aceptarse sumas mayores; pero no aceptaba la deducción por pérdidas originadas en la destrucción de mercancías. Por ello, el inciso final del artículo 148 ibídem advierte sobre la imposibilidad de llevar como deducción tales pérdidas, al decir: “No son deducibles las pérdidas en bienes del activo movable que se han reflejado en el juego de inventarios.”<sup>12</sup>

Igualmente, en esa oportunidad se señaló que cuando se trata de contribuyentes que deben adoptar el sistema de inventarios permanentes, el régimen tributario no prevé la disminución del inventario de las existencias del respectivo ejercicio, por concepto de faltantes de mercancía de fácil destrucción o pérdida, pues tal concepto se maneja a través de una provisión (artículo 14 del Decreto 2650 de 1993 -estatuto contable), que no es deducible para efectos de determinar el impuesto sobre la renta.

Sin embargo, explicó que “tratándose de activos movibles que tengan que ser retirados por vencimiento o destrucción y que no puedan ser comercializados de ninguna manera, ni consumidos, ni usados, podría llegar a admitirse su valor como “expensa necesaria” deducible, siempre y cuando se demuestre, en cada caso, que el hecho ocurrió en el respectivo año gravable, que tiene relación de causalidad con la actividad productora de renta y que es necesario y proporcionado a esa actividad. Además, que el contribuyente demuestre que tal deducción no ha sido reconocida por otros medios, como por ejemplo, el caso de los contribuyentes que llevan el sistema de juego de inventarios, donde tal disminución puede ser tratada como costo (art. 64 E. T.)”.

La anterior posición fue reforzada en sentencia de 25 de septiembre de 2006, en la que se abordó el estudio sobre la procedencia del costo de ventas por destrucción de inventarios en el caso de los contribuyentes obligados a establecer el costo de los activos movibles por el sistema de inventarios permanentes.<sup>13</sup> Allí se hicieron las siguientes consideraciones:

*“La Sala considera que si el contribuyente está obligado por disposición legal a establecer el costo de los activos movibles por el sistema de inventarios permanentes, esta sola circunstancia no es suficiente para rechazar los costos generados en la destrucción de inventarios, ya que si la medida tuvo su origen en disposiciones de tipo sanitario, de salubridad pública o por prácticas mercantiles usuales, 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.*

*En el caso, está demostrado que la destrucción de mercancías obedeció a conceptos como vencimiento, deterioro, contaminación u obsolescencia, es decir, que se adoptó en cumplimiento de disposiciones legales o administrativas, razón por la cual constituyen expensas necesarias en la actividad productora de renta de VECOL S.A.*

---

<sup>12</sup> Independientemente del sistema utilizado para la determinación del costo de los activos movibles, sólo son deducibles: Las *pérdidas fiscales u operacionales* (las que se originan en desarrollo de la actividad productora de renta, cuando los costos y gastos superan los ingresos percibidos en un período gravable) y las *pérdidas de capital* (las que se originan por la pérdida de bienes -activos fijos- vinculados a la actividad productora de renta, ocurridas por fuerza mayor)

<sup>13</sup> Expediente 15032 C. P. Maria Inés Ortiz Barbosa.

*Por tanto, son “expensas” que tienen una relación o vínculo de correspondencia con la actividad que desarrolla el objeto social de la entidad [fabricación, producción, venta y comercialización de productos biológicos, químicos y farmacéuticos para la sanidad humana, animal y vegetal], de manera que los bienes 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, se involucran en la actividad productora de renta.*

*En efecto, tratándose de productos para la salud humana, animal y vegetal, su producción, venta y comercialización, está sujeta a controles estatales de gran seriedad para determinar la seguridad y efectividad del bien que será distribuido y utilizado, controles que se realizan por lo general antes de ser lanzados al mercado y que en consecuencia si no son superados, los bienes deben ser destruidos por disposición legal, de lo cual es fácil inferir que su tratamiento debe ser el 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.].*

*Resulta entonces válido que en casos como el presente, cuando el contribuyente debe acatar órdenes de autoridades encargadas de controlar esta clase de bienes en pro de la seguridad y salubridad públicas o porque es usual su aplicación en el campo comercial, se vea avocado a destruir parte de su inventario y por ende lo refleje en una disminución de la renta a título de costo (expensa).*

*De otra parte, la apertura económica y la suscripción de tratados comerciales con otros países implica el fortalecimiento de medidas fitosanitarias, de salubridad pública o de cualquier otra índole que obligan a los contribuyentes a dar de baja determinados activos movibles (por vencimiento, deterioro, contaminación, etc), merecen reconocimiento fiscal de expensa en el denuncia rentístico, pues de lo que se trata es de impulsar la producción y no de restringir tributariamente los incentivos previstos en la ley”.*

En consecuencia, si se demuestran los elementos de las expensas necesarias previstos en el artículo 107 del Estatuto Tributario, procede el reconocimiento de tales destrucciones. Igual ocurre en el caso de la materia prima que, como acertadamente lo consideró el Tribunal a quo, cuando sus condiciones de sanidad y salubridad no son adecuadas, no puede ser utilizada en la fabricación del producto final (medicamentos).

La anterior posición fue reiterada en las sentencias del 19 de julio de 2007 y del 8 de mayo de 2008, para reconocer como deducción solicitada por la actora la destrucción de inventarios<sup>14</sup>, específicamente medicamentos, soportadas con actas

---

<sup>14</sup> Expedientes 15099 y 15564 C.P. Juan Ángel Palacio Hincapié.

de baja suscritas por funcionarios competentes y avaladas por el revisor fiscal de la sociedad.<sup>15</sup>

En ese orden, la Sala confirmará la decisión apelada, toda vez que, como lo advirtió el Tribunal, se encuentran cumplidos los requisitos del artículo 107 del Estatuto Tributario para considerar que la destrucción de inventarios, en esta sociedad que se dedica a la producción y comercialización de medicamentos, es una expensa necesaria que debe reconocerse fiscalmente.

En efecto, de acuerdo con las pruebas del proceso<sup>16</sup> se demostró que la destrucción de mercancías obedeció a conceptos como vencimientos, roturas, contaminantes, deterioro, roturas, devoluciones, discontinuación u obsolescencia, averías en la producción; razón por la que constituyen expensas necesarias en la actividad productora de renta de la actora, cuya correspondencia o relación de causalidad con la actividad y objeto social es indudable, pues se dedica a la *"FABRICACIÓN, IMPORTACIÓN, EXPORTACIÓN, DISTRIBUCIÓN, VENTA COMERCIO EN GENERAL DE PRODUCTOS FARMACÉUTICOS QUE REQUIERAN O NO DE PRESCRIPCIÓN MÉDICA, PRODUCTOS DE CONSUMO MASIVO, PRODUCTOS COSMÉTICOS Y DE CUIDADO PERSONAL [...]"*<sup>17</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.

En consecuencia, de conformidad con las normas tributarias aplicables para el año gravable en discusión y con la doctrina proferida por esta Corporación, existía fundamento legal para admitir como deducción la destrucción de los inventarios que solicitó la actora. No prospera el cargo de apelación de la DIAN y, por lo tanto, se confirmará lo decidido por el Tribunal a quo al respecto.

#### **- Procedencia de otras deducciones**

Según los antecedentes del proceso, dentro de este concepto se encuentra el pago de la contribución a la Superintendencia de Sociedades, el cual fue aceptado por el Tribunal con base en doctrina judicial de esta Corporación que ha precisado que dicha contribución cumple con los requisitos para considerarla una expensa necesaria conforme con el artículo 107 del Estatuto Tributario. La Sala confirmará en este aspecto la sentencia del Tribunal, toda vez que la parte demandada no apeló esa decisión.

Ahora bien, la DIAN rechazó las deducciones por suscripciones a El Tiempo, revistas, AFIDRO, ANDI y otras afiliaciones y suscripciones, porque consideró que tales gastos no cumplían con los requisitos del artículo 107 del Estatuto Tributario, pues no eran indispensables para la obtención de la renta, ni se da la relación directa entre el egreso y el ingreso obtenido.

El Tribunal negó la procedencia de los anteriores gastos porque no son necesarios para la actividad productora de renta de la sociedad.

---

<sup>15</sup> Recientemente la Sala se ha pronunciado en sentencias del 4 de febrero, expediente 16719; del 11 de marzo, expediente 17178; del 3 de junio, expediente 17037 y, del 19 de agosto de 2010, expediente 16750.

<sup>16</sup> Folios 1242 a 1251 del Cuaderno 4 de antecedentes.

<sup>17</sup> Folio 60 del cuaderno principal.

Pues bien, el artículo 107 del estatuto tributario establece:

**ART. 107.- Las expensas necesarias son deducibles.** 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.*

Tributariamente, las expensas necesarias corresponden a los gastos que se generan de manera forzosa en la actividad productora de renta, de manera que sin tales gastos no se puede obtener la renta. Son indispensables aunque no sean permanentes sino esporádicos. Como lo exige la norma, lo esencial es que el gasto sea “normalmente acostumbrado en cada actividad”, lo que excluye que se trate de gastos simplemente suntuarios, innecesarios o superfluos, o meramente útiles o convenientes<sup>18</sup>.

La Sala ha reiterado que la relación de causalidad significa que los gastos, erogaciones o simplemente salida de recursos del contribuyente, deben guardar una relación causal, de origen – efecto, con la actividad u ocupación que le genera la renta al contribuyente. Esa relación, vínculo o correspondencia debe establecerse entre la expensa (costo o gasto) y la actividad que desarrolla el objeto social (principal o secundario) pero que en todo caso le produce la renta, de manera que sin aquella no es posible obtenerla y que en términos de otras áreas del derecho se conoce como nexo causal o relación causa - efecto<sup>19</sup>.

Y, en cuanto a la proporcionalidad, ésta atiende a la magnitud que aquellas representen dentro del total de la renta bruta (utilidad bruta) la cual, debe medirse y analizarse en cada caso, de conformidad con la actividad económica que se lleve a cabo, conforme con la costumbre comercial<sup>20</sup> para ese sector, de manera que el rigor normativo cede ante los gastos reiterados, uniformes y comunes que se realicen, sin perjuicio de la causalidad y necesidad que también deben concurrir<sup>21</sup>.

Conforme con el anterior criterio, y como se ha considerado en otras oportunidades, para la Sala los pagos efectuados a asociaciones gremiales como ANDI o AFIDRO, no son deducibles, en la medida en que no son gastos necesarios para desarrollar la actividad productora de renta. Si bien con los

---

<sup>18</sup> Sentencia de 12 de mayo de 2005, Exp. 13614, C.P. Dr. Héctor J. Romero Díaz.

<sup>19</sup> Entre otras, las sentencias de 25 de septiembre de 1998, Exp. 9018, C.P. Dr. Delio Gómez Leyva, de 13 de octubre de 2005, Exp. 13631, C.P. Dr. Juan Ángel Palacio Hincapié; de 2 de agosto de 2006, Exp. 14549, C.P. Dra. Ligia López Díaz, de 12 de diciembre de 2007, Exp. 15856, C.P. Dra. María Inés Ortiz Barbosa y 24 de julio de 2008, Exp. 16302, C.P. Dra. Ligia López Díaz.

<sup>20</sup> Sobre la costumbre mercantil el artículo 3° del Código de Comercio expresa que tendrá la misma autoridad que la ley comercial, siempre que no la contrarie manifiesta o tácitamente y que los hechos constitutivos de la misma sean públicos, uniformes y reiterados en el lugar donde hayan de cumplirse las prestaciones o surgido las relaciones que deban regularse por ella. En defecto de la costumbre local se tendrá en cuenta la general del país, siempre que reúna los requisitos exigidos en el inciso anterior”.

<sup>21</sup> Sentencia de 1 de octubre de 2009, exp 16286. C.P. doctor Hugo Fernando Bastidas Bárcenas.

aportes a tales entidades, éstas pueden ofrecer algún tipo de beneficio para la actora, como acceso a boletines y publicaciones sobre artículos relacionados con tales asociaciones, así como actualidad legal y administrativa, o acceso a foros, ofertas o cursos de formación que interesan al recurso humano de la actora, no puede considerarse que tales pagos fueran indispensables para obtener la renta en la relación de causa – efecto<sup>22</sup>.

Para la Sala, el hecho de que tales pagos sean convenientes para impulsar una estrategia comercial o un proceso de modernización de mercados industriales, no justifica el cumplimiento de los requisitos previstos en el artículo 107 del Estatuto Tributario, pues no los hace indispensables o necesarios para poder desarrollar la actividad productora de renta hasta el punto de entender que sin ellos no sea posible obtenerla.

Tampoco los gastos que realizan los contribuyentes para bienestar, comodidad y actualidad de sus empleados, tales como afiliaciones a clubes o suscripciones a periódicos y revistas, tienen relación de causalidad con la actividad productora de renta de la parte actora, pues si bien pueden servir como motivación o incentivo, o para mantener buenas relaciones públicas y comerciales, no son necesarios para el desarrollo del objeto social<sup>23</sup>.

De igual manera, la Sala, en sentencia de 13 de agosto de 2009, precisó que: *“puede asistirle la razón al demandante en que los gastos realizados como asociarse a clubes o asociaciones gremiales, suscribirse a periódicos y revistas, adquirir libros, contribuir con gastos médicos y demás puedan incentivar a los empleados, crear un mejor ambiente y otras circunstancias benéficas para la empresa, reportando utilidad y conveniencia para incrementar la percepción de ingresos, pero no constituye un gasto obligatorio, ni tiene carácter de indispensable para obtener la renta.”*<sup>24</sup>

En relación con las suscripciones a revistas nacionales e internacionales sobre publicaciones del sector farmacéutico, no se probó que tales pagos hayan contribuido de manera directa con la obtención de renta de la empresa o que la adquisición de los bienes o servicios redundaron realmente en beneficio de la sociedad, sólo las afirmaciones de la actora. Para la Sala, no basta aducir razones de necesidad o de relación de causalidad con la actividad productora de renta para considerar que un gasto es una expensa necesaria deducible en el impuesto de renta. Se debe probar en cada caso estas circunstancias.

En consecuencia, los pagos señalados anteriormente si bien pudieron ser útiles o convenientes para la actora, no fueron indispensables para la generación de la renta, al punto de que si no se hubieran hecho, habría sido imposible realizar su objeto social. En consecuencia, se confirma lo decidido por el Tribunal en cuanto rechazó esta deducción.

#### **- Improcedencia de la sanción por inexactitud**

El Tribunal levantó la sanción por inexactitud, porque consideró que se presentó una diferencia de criterios entre las partes sobre la modificación de la renta

---

<sup>22</sup> Sentencias del 27 de mayo de 2010, Exp. 16800 C.P. Dra. Martha Teresa Briceño de Valencia y del 3 de junio de 2010, Exp. 17037 C.P. Dr. William Giraldo Giraldo.

<sup>23</sup> Sentencia del 27 de mayo de 2010, Exp. 16800, C.P. Dra. Martha Teresa Briceño de Valencia.

<sup>24</sup> Exp. 16454. C.P. Dra. Martha Teresa Briceño de Valencia.

presuntiva y la carencia probatoria en relación con las deducciones que no se aceptaron en la depuración ordinaria.

Por su parte, la UAE DIAN señaló que es procedente la sanción por inexactitud, porque en la depuración de la renta, la sociedad incluyó deducciones improcedentes y porque no existió diferencia alguna de criterio.

Pues bien, conforme con el artículo 647 del Estatuto Tributario, constituye inexactitud sancionable la omisión de ingresos, inclusión de costos, deducciones o descuentos inexistentes y, en general, la utilización en la declaración de renta de datos o factores equivocados, incompletos o desfigurados de los cuales se derive un menor impuesto para el contribuyente.

En el caso concreto, habida cuenta de que no prosperó el cargo relacionado con las deducciones por gastos de suscripciones a El Tiempo, revistas, AFIDRO, ANDI y otras afiliaciones y suscripciones, la sanción se debe mantener respecto del mismo, puesto que está probado que esta deducción era improcedente. Igualmente, la Sala, en todo el análisis efectuado anteriormente, no advirtió la diferencia de criterios alegada.

Por todo lo anterior, la Sala confirmará los numerales primero y segundo de la decisión apelada y revocará el numeral segundo de la misma, para, en su lugar, a título de restablecimiento del derecho, fijar la siguiente liquidación del impuesto sobre la renta y complementarios del año gravable 2001, a cargo de la sociedad GLAXOSMITHKLINE COLOMBIA S.A.:

CONCEPTO	RE N	PRIVADA	LIQ. DIAN	LIQ. C. ESTADO
AJUSTES POR INFLACION		0	0	0
PASIVOS NO MONETARIOS	AA	0	0	0
PATRIMONIO LIQUIDO	AB	4.383.279.0	4	4.383.279
DEPRECIACION AMORTIZACION	AC	1.286.687.0	1.286.687	1.286.687
AMORTIZACION CORRECCION	AD	71.682.000	71.682.000	71.682.000
AUMENTO DE PATRIMONIO LIQUIDO	AE	0	0	0
<b>CIFRA CONTROL 1</b>	<b>SS</b>	<b>5.741.648.0</b>	<b>5.741.648</b>	<b>5.741.648</b>
INVENTARIOS	AH	0	0	0
ACCIONES Y APORTES	AI	30.563.000	30.563.000	30.563.000
ACTIVOS FIJOS	AJ	4.377.580.0	4.377.580.0	4.377.580.0
OTROS ACTIVOS NO MONETARIOS	AL	303.815.000	303.815.000	303.815.000
DISMINUCION PATRIMONIO LIQUIDO	AM	0	0	0
AMORTIZACION CORRECCION	AN	175.447.000	175.447.000	175.447.000
CIFRA CONTROL 2	ST	4.887.405.0	4.887.405.0	4.887.405.0
EFEC BCOS OTAS AHORROS	PA	6.341.662.0	6.341.662.0	6.341.662.0
DERECHOS FIDUCIARIOS	PK	0	0	0
CUENTAS POR COBRAR CLIENTES	PM	48.813.529	48.813.529	48.813.529
CUENTAS POR COBRAR OTRAS	PQ	0	0	0
CTAS COBRAR ACCIONISTAS Y CIAS	EO	3.039.430.0	3.039.430	3.039.430
ACCIONES Y APORTES	PB	0	0	0
INVENTARIOS	PC	23.296.958	23.296.958	23.296.958
SEMOVIENTES	PV	0	0	0
ACTIVOS FIJOS NO DEPRECIABLES	PW	8.701.015.0	8.701.015	8.701.015
ACTIVOS FIJOS	EU	58.482.142	58.482.142	58.482.142
MENOS DEPRECIAC ACUMULADA	PF	16.631.899	16.631.899	16.631.899
OTROS ACTIVOS	PE	470.479.000	470.479.000	470.479.000
<b>TOTAL PATRIMONIO BRUTO</b>	<b>PG</b>	<b>132.513.316</b>	<b>132.513.316</b>	<b>132.513.316</b>
CUENTAS POR PAGAR	OA	4.999.407.0	4.999.407	4.999.407
CTAS POR PAGAR CIAS	OB	3.361.882.0	3.361.882	3.361.882
PASIVO LABORAL	OW	2.633.727.0	2.633.727	2.633.727
PRÉSTAMOS POR PAGAR SEC.	OC	14.713.280	14.713.280	14.713.280
IMPUESTOS GRAVAMENES Y TASAS	OX	1.313.422.0	1.313.422	1.313.422
OTROS PASIVOS	OI	11.448.042	11.448.042	11.448.042
<b>TOTAL PASIVO</b>	<b>PH</b>	<b>38.469.760</b>	<b>38.469.760</b>	<b>38.469.760</b>

<b>TOTAL PATRIMONIO LÍQUIDO</b>	<b>PI</b>	<b>94.043.556.</b>	<b>94.043.556.</b>	<b>94.043.556.</b>
<b>TOTAL PATRIMONIO LIQUIDO</b>	<b>PI</b>	0	0	0
VENTAS BRUTAS	IL	171.034.172	171.034.172	171.034.172
SERVICIOS HONORARIOS Y	IS	0	0	0
INTERES Y RENDIM. FINANCIERO	IC	256.884.000	256.884.000	256.884.000
DIVIDENDOS Y PARTICIPACIONES	ID	0	0	0
OTROS ING. DISTINTOS A LOS	IE	43.133.663	43.133.663	43.133.663
<b>TOTAL INGRESOS BRUTOS</b>	<b>IV</b>	<b>214.424.719</b>	<b>214.424.719</b>	<b>214.424.719</b>
DEVOLUTOS Y REBAJAS	IR	11.179.266	11.179.266	11.179.266
DIVIDENDOS Y PARTICIPACIONES	IU	0	0	0
OTROS ING. NO CONST. RTA. NI	LV	32.030.000	32.030.000	32.030.000
<b>TOTAL INGRESOS NETOS</b>	<b>IG</b>	<b>203.213.423</b>	<b>203.213.423</b>	<b>203.213.423</b>
COSTO DE VENTAS (SIST.	CV	71.675.433	71.675.433	71.675.433
INVENTARIO INICIAL	CA	0	0	0
MAS COMPRAS	CB	0	0	0
MANO DE OBRA DIRECTA	CC	0	0	0
INTERESES Y COSTOS FINANC.	MW	0	0	0
COSTO INDIRECTO FABRIC	GI	0	0	0
MENOS INVENTARIO FINAL	CH	0	0	0
COSTO DE VTA. (PARA SIST.	CG	0	0	0
<b>TOTAL COSTOS</b>	<b>CT</b>	<b>71.675.433.</b>	<b>71.675.433.</b>	<b>71.675.433.</b>
COMISIONES, HONORARIOS Y	CE	3.799.476.0	3.799.476.	3.799.476.
SALAR. PRESTAC Y OTROS	DC	28.546.059	25.981.494	28.546.059
INTERESES Y DEMAS	DF	10.771.446.	10.771.446.	10.771.446.
GASTOS EFECTUADOS EN EL EXT.	DH	1.340.079.0	1.340.079.	1.340.079.
DEPREC.AMORT.Y AGOTAMIENTO	DP	2.039.616.0	2.039.616.0	2.039.616.0
DEDUCC. IVA POR BNS. CAPITAL	BW	0	0	0
OTRAS DEDUCCIONES	CX	54.640.058.	53.586.376.	54.057.977.
<b>TOTAL DEDUCCIONES</b>	<b>DT</b>	<b>101.136.73</b>	<b>97.518.487.</b>	<b>100.554.653</b>
<b>TOTAL COSTOS Y DEDUCCIONES</b>	<b>CI</b>	<b>172.812.167</b>	<b>169.193.920</b>	<b>172.230.086</b>
<b>RENDA LIQUIDA DEL EJERCICIO</b>	<b>GJ</b>	<b>30.401.256.</b>	<b>34.019.503.</b>	<b>30.983.337.</b>
COMPENSACION POR PERDIDAS	GK	28.364.440.	28.364.440.	28.364.440.
<b>RENDA LIQUIDA</b>	<b>RA</b>	<b>2.036.816.0</b>	<b>5.655.063.0</b>	<b>2.618.897.0</b>
<b>O PERDIDA LIQUIDA</b>	<b>RB</b>	0	0	0
<b>RENDA PRESUNTIVA</b>	<b>RC</b>	<b>2.037.074.0</b>	<b>3.381.413.0</b>	<b>3.381.413.0</b>
MENOS: RENTAS EXENTAS LEY PAEZ	EA	0	0	0
MENOS: RENTAS EXENTAS EJE	EE	0	0	0
MENOS: OTRAS RENTAS EXENTAS	EC	0	0	0
TOTAL RENTAS EXENTAS	ED	0	0	0
<b>RENDA LIQUIDA GRAVABLE</b>	<b>RE</b>	<b>2.037.074.0</b>	<b>5.655.063.0</b>	<b>3.381.413.0</b>
INGRESOS SUSCEP.DE CONSTITUIR	GA	0	0	0
<b>GANANCIA OCASIONAL GRAVABLE</b>	<b>GC</b>	0	0	0
<b>IMPUESTO SOBRE LA RENTA</b>	<b>LA</b>	<b>712.976.000</b>	<b>1.979.272.0</b>	<b>1.183.495.0</b>
MENOS: DESCUENTO IVA POR	DI	165.244.000	165.244.00	165.244.000
MENOS: DTOS. TRIBUTARIOS	DK	0	0	0
GENERACION DE EMPLEO	LO	0	0	0
DONACIONES	LR	0	0	0
MENOS: OTROS DESCUENTOS	LB	12.183.000	12.183.000	12.183.000
<b>IMPUESTO NETO DE RENTA</b>	<b>LC</b>	<b>535.549.000</b>	<b>1.801.845.0</b>	<b>1.006.068.0</b>
IMPUESTO RECUPERADO (ART. 258-	LI	0	0	0
<b>TOTAL IMPUESTO NETO DE RENTA</b>	<b>LN</b>	<b>535.549.000</b>	<b>1.801.845.0</b>	<b>1.006.068.0</b>
IMPUESTOS DE GANANCIAS	LD	0	0	0
IMPUESTO DE REMESAS	LE	0	0	0
<b>TOTAL IMPUESTO A CARGO</b>	<b>FU</b>	<b>535.549.000</b>	<b>1.801.845.0</b>	<b>1.006.068.0</b>
RTE. FUENTE REMESAS Y PAGOS	MA	0	0	0
RTE. FUENTE RENDIMIENTOS	MC	20.827.000	20.827.000	20.827.000
RTE. FUENTE HONORARIOS,	MY	0	0	0
RTE. FUENTE ARRENDAMIENTOS	MG	0	0	0
RTE. FUENTE VENTAS	MH	0	0	0
AUTORRETENCIONES	MJ	5.262.988.0	5.262.988.0	5.262.988.0
RTE FUENTE OTROS CONCEPTOS	MI	0	0	0
<b>TOTAL RETENCIONES AÑO</b>	<b>GR</b>	<b>5.283.815.0</b>	<b>5.283.815.0</b>	<b>5.283.815.0</b>
MENOS: SALDO A FAVOR AÑO ANT	GN	0	0	0
MENOS: ANTICIPO POR EL AÑO	GX	0	0	0
MAS: ANTICIPO POR EL AÑO	FX	0	0	0

MAS: SANCIONES	VS	0	2.026.074.0	<b>752.830.000</b>
TOTAL SALDO A PAGAR	HA	0	0	0
<b>TOTAL SALDO A FAVOR</b>	<b>HB</b>	<b>4.748.266.0</b>	<b>1.455.896.0</b>	<b>3.524.917.0</b>

**- Cálculo de la sanción por inexactitud (Art. 647 E.T.)**

Impuesto a pagar C. Estado (antes de sanción)	\$ 1.006.068.000
Menos impuesto a pagar liq. Privada	\$ 535.549.000
Base sanción	\$ 470.519.000
Por: porcentaje art. 647 E.T.	160%
<b>Total sanción por inexactitud</b>	<b>\$ 752.830.000</b>

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

**F A L L A**

**PRIMERO. CONFÍRMANSE** los numerales primero y segundo de la sentencia apelada.

**SEGUNDO. REVÓCASE** el numeral tercero de la sentencia apelada. En su lugar, se declara, a título de restablecimiento del derecho, que la liquidación del impuesto sobre la renta y complementarios del año gravable 2001, a cargo de la sociedad GLAXOSMITHKLINE COLOMBIA S.A., es la contenida en la parte considerativa de esta providencia.

**TERCERO. RECONÓCESE** personería para actuar como apoderada de la U.A.E. DIAN a la abogada Flori Elena Fierro Manzano.

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

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

**MARTHA TERESA BRICEÑO DE VALENCIA**  
Presidente

**HUGO FERNANDO BASTIDAS BÁRCENAS**

**WILLIAM GIRALDO GIRALDO**

**CARMEN TERESA ORTIZ DE RODRÍGUEZ**  
SALVO VOTO PARCIAL