

**ACTIVOS MOVIBLES - Sistema para establecer el costo de enajenación / JUEGO DE INVENTARIOS - Determinación del costo de enajenación / SISTEMA DE INVENTARIOS PERMANENTES O CONTINUOS - Determinación del costo / DISMINUCION DEL INVENTARIO INICIAL - Se permite a los contribuyentes que lleven el sistema de juego de inventarios / FALTANTES DE MERCANCÍA DE FACIL DESTRUCCION O PERDIDA - Se puede disminuir el inventario inicial siempre que se lleve el sistema de juego de inventarios / INVENTARIOS PERMANENTES - Los faltantes de mercancía de fácil destrucción o pérdida se manejan a través de una provisión**

Para establecer el costo de los activos movibles enajenados, el artículo 62 del Estatuto Tributario dispone que debe aplicarse alguno de los siguientes sistemas: "juego de inventarios", "inventarios permanentes o continuos", o "cualquiera otro sistema de reconocido valor técnico", autorizado por la Dirección General de Impuestos Nacionales. Tratándose de contribuyentes obligados a presentar la declaración de renta firmada por revisor fiscal o contador público, "deberán establecer el costo de la enajenación de los activos movibles por el sistema de inventarios permanentes o continuos, o por cualquier otro sistema de reconocido valor técnico..." En el sistema de "juego de inventarios", el costo de lo vendido se establece por la suma del inventario inicial, (la determinada a 31 de diciembre del año anterior al gravable), más el costo de las mercancías compradas, transformadas, extraídas o producidas en el año fiscal respectivo y, se sustrae el inventario físico efectuado en el último día del año gravable. Lo que responde a la siguiente fórmula matemática: inventario inicial + compras - inventario final. Mientras que en el sistema de "inventarios permanentes o continuos" el costo se contabiliza en tarjetas u hojas especiales, diseñadas para llevar el control permanente de las mercancías, las que hacen parte integrante de la contabilidad, donde se registran las unidades compradas, vendidas, o consumidas, el costo de lo vendido y de lo comprado; al final del ejercicio se hace constar en el libro de inventarios, el costo de las existencias. Ahora bien, 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%) 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 de manera expresa 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". Señaló igualmente 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), la cual no es deducible para efectos de determinar el impuesto sobre la renta.

**ACTIVOS MOVIBLES - Son expensa necesaria cuando tengan que ser retirados por vencimiento o destrucción o no puedan ser comercializados / DESTRUCCION DE INVENTARIOS - Procede cuando se demuestran los requisitos del artículo 107 del Estatuto Tributario**

"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; y 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 / ESTATUTO TRIBUTARIO - ARTICULO 107

**EXPENSAS NECESARIAS - Son gastos forzosos en la actividad productora. Pueden ser permanentes o esporádicos / RELACION DE CAUSALIDAD - Se da entre el gastos o costo y el objeto social / PROPORCIONALIDAD - Requisito para que una expensa sea necesaria / AFILIACION A AGREMIACIONES - Requisitos para que proceda como expensa necesaria**

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. La Sala ha considerado que para su aceptación corresponde a los contribuyentes probar que las sumas solicitadas como deducción, no sólo correspondieron a los conceptos señalados, sino que fueron proporcionales y que fueron pagadas a los beneficiarios y se contabilizaron y respaldaron debidamente con los soportes correspondientes. Así mismo, no basta con señalar que la contribuyente obtuvo beneficios con el pago de tales conceptos. Es determinante demostrar el tipo de beneficio obtenido y que, además, éste se obtuvo gracias a los pagos efectuados a tales entidades.

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

**PAGOS A CLUBES SOCIALES, SUSCRIPCIONES, AFILIACIONES, LIBROS Y PERIODICOS, FIESTA DE FIN DE AÑO - No son deducibles porque no tienen relación de causalidad con el objeto social. Industria farmacéutica**

Como lo ha considerado reiteradamente, aunque los gastos que realizan los contribuyentes para bienestar, comodidad y actualidad de sus empleados, pueda servir como motivación o incentivo, así como los correspondientes al

mantenimiento de buenas relaciones públicas y comerciales o gastos de viajes de altos directivos, lo cierto es que, los bienes y servicios adquiridos con tales pagos carecen de relación de causalidad con la actividad productora de renta y no son necesarios para el desarrollo del objeto social, como en este caso, la industria farmacéutica. Otros gastos tales como participación de los empleados en eventos deportivos, envío de anchetas a los empleados, avisos de fallecimientos, compra de flores para evento día de la tierra, compra de camisetas para torneos deportivos de los empleados, obsequios para los empleados como bolsos para dama y fiesta de fin de año, entre otros, son gastos que no tienen ninguna relación de causalidad con la actividad farmacéutica de la actora, ni son necesarios para el desarrollo de la misma, aunque hubieran resultado motivante para el recurso humano porque les brindó momentos de esparcimiento y diversión.

**FUENTE FORMAL:** ESTATUTO TRIBUTARIO - ARTIUCLO 107

**LIBROS DE CONTABILIDAD - Aunque no se hayan presentado ante la Administración se pueden aportar ante la jurisdicción / ACCION DE NULIDAD Y RESTABLECIMIENTO DEL DERECHO - Finalidad. Requisitos de la demanda / PRUEBAS ANTE LA JURISDICCION CONTENCIOSA - Se pueden estimar pruebas diferentes a las valoradas por la Administración. Carga de la prueba**

En virtud del artículo 781 del Estatuto Tributario, no se podían aportar con la demanda las pruebas que no fueron presentadas ante la Administración cuando se requirieron, salvo que la contribuyente demostrara alguna justificación de fuerza mayor o caso fortuito para no haberlas allegado con anterioridad, que no fue éste el presente caso. Pues bien, como lo ha señalado la Sala y lo ha reiterado en varias oportunidades, este argumento de la DIAN no tiene sustento jurídico. La Sala ha sido enfática en considerar que no se pueden descartar las pruebas, cuyo decreto y práctica en la Jurisdicción se ha hecho debida y oportunamente, por el hecho de que no sean las mismas que la Administración recaudó o porque no hayan sido decretadas en la actuación administrativa. Avalar un argumento como el expuesto por la parte demandada, no sólo desconocería el objeto de la Jurisdicción sino la naturaleza de la acción de nulidad y restablecimiento del derecho, a la que acuden los administrados con el fin de desvirtuar la presunción de legalidad de los actos administrativos, para lo cual, pueden presentar nuevas o mejores pruebas que las aportadas en sede administrativa. Legalmente no existe ningún impedimento para que no se puedan estimar pruebas diferentes a las valoradas por la Administración. Además, es carga de las partes probar el supuesto de hecho de las normas que consagran el efecto jurídico que ellas persiguen (artículo 177 Código de Procedimiento Civil). Por ello, conforme con el artículo 137 [5] del Código Contencioso Administrativo, la demanda de nulidad y restablecimiento de derecho debe contener, entre otros requisitos, la petición de pruebas que el demandante pretenda hacer valer. Si las pruebas están en su poder, las debe acompañar con la demanda según lo establece el artículo 139 ibídem.

**FUENTE FORMAL:** ESTATUTO TRIBUTARIO - ARTICULO 781 / CODIGO DE PROCEDIMIENTO CIVIL - ARTICULO 177 / CODIGO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO - ARTICULO 137 NUMERAL 5

**MEDICINA PREPAGADA - No es deducible por tratarse de trabajadores que fueron retirados de la empresa / SALARIOS - Son deducible cuando se acredita el pago de los aportes parafiscales / BONIFICACION POR RETIRO VOLUNTARIO - Es deducible por ser un pago laboral**

Pues bien, se ha considerado que “el servicio de medicina prepagada se estima como una forma de remuneración para los trabajadores, que son parte fundamental en la consecución de los ingresos de la empresa, la cual debe velar por sus condiciones de salud que son necesarias para que la empresa consiga su objeto social enderezado a generar renta. En otras palabras este tipo de gastos guarda estrecha relación con la actividad generadora de renta de la empresa y resultan necesarios para este propósito” También ha dicho que “el carácter laboral del gasto, permite igualmente afirmar que existe un nexo causal frente a la actividad productora de renta, puesto que la fuerza laboral constituye, sin duda, un elemento indispensable en la producción de la renta, y por la misma razón, resulta necesario el gasto, para la obtención efectiva del ingreso, en cuanto incide de manera directa en la productividad de la empresa” .Sin embargo, en este caso los pagos efectuados por la actora no tienen ese carácter, porque los planes de medicina prepagada que solicitó como deducción correspondieron a trabajadores que fueron retirados de la empresa, los cuales no hicieron parte del recurso humano a través del cual la sociedad realizó su objeto social, es decir no fueron necesarios para la obtención de la renta. El artículo 108 del Estatuto Tributario dispone que los salarios son deducibles siempre que se acredite el pago de los aportes parafiscales; es decir, se requiere que el contribuyente haya pagado los aportes al subsidio familiar, SENA, ISS y al I.C.B.F. como requisito ineludible para su deducibilidad. Para ese efecto, el contribuyente debe estar a paz y salvo por tales conceptos en el respectivo año gravable. El artículo 128 del Código Sustantivo de Trabajo, subrogado por el artículo 15 de la Ley 50 de 1990, en lo pertinente, dispone que tampoco (constituyen salario) las prestaciones sociales de que tratan los títulos VIII y IX, ni los beneficios o auxilios habituales u ocasionales acordados convencional o contractualmente u otorgados en forma extralegal por el empleador, cuando las partes hayan dispuesto expresamente que no constituyen salario en dinero o en especie, tales como la alimentación, habitación o vestuario, las primas extralegales, de vacaciones de servicios o de navidad. Como se observa, la bonificación tiene una parte proyectada a cubrir cualquier posible concepto que hubiere quedado pendiente o surgiera eventualmente en virtud de la relación laboral que existió. Esa diferencia laboral incluiría cualquier concepto, entre otros, salario o prestaciones. Lo anterior lo confirma el hecho de que la ex trabajadora declare enteramente a la compañía “a paz y salvo por todo concepto de carácter salarial, prestacional o indemnizatorio eventual que pudiera corresponderle [...]”. Como lo señaló la Sala en sentencia del 19 de agosto de 2010, donde se discutió un asunto similar al presente, en materia laboral debe primar la realidad sobre las formalidades establecidas por los sujetos de las relaciones laborales, por lo tanto, aún cuando se hubiera estipulado en el Acuerdo Conciliatorio que esa bonificación no era constitutiva de salario, lo cierto es que su finalidad sí era cobijar todos aquellos pagos laborales, incluidos los salarios, que por alguna eventualidad pudieran causarse a favor del trabajador, de ahí que una vez recibida la bonificación, el ex trabajador declaraba a paz y salvo a la empresa por todo concepto laboral, incluidos los salarios. En consecuencia, así se hubiera denominado “Bonificación adicional no constitutiva de salario”, lo cierto es que no se ajusta a esa naturaleza, pues comprende y cubre, no sólo indemnización y prestaciones, sino salarios eventualmente adeudados al ex trabajador mientras estuvo vigente la relación laboral. Como parte de la bonificación por retiro sí tenía carácter salarial, no tiene efectos para

este fallo que se hubiera denominado como “no constitutiva de salario” en el acta de liquidación, por lo tanto, para tener derecho a la deducción debió acreditar el pago de los aportes parafiscales, según el artículo 108 del Estatuto Tributario.

**FUENTE FORMAL:** ESTATUTO TRIBUTARIO - ARTICULO 107 / ESTATUTO TRIBUTARIO - ARTICULO 108

**SANCION POR INEXACTITUD - No hay lugar a levantarse por no existir diferencia de criterios / RECHAZO DE DEDUCCIONES - La falta de soportes, la falta de registro de contabilidad y la falta de prueba de la naturaleza del gasto dan lugar a la sanción por inexactitud**

Conforme al 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 presente caso, el rechazo de las deducciones obedecieron a varias causas, bien por falta de soportes o por falta de registro en la contabilidad o porque no se probó la naturaleza del gasto ni si cumplían los requisitos para considerarse como expensas necesarias. Estas circunstancias, significaron la inclusión en la declaración de renta de deducciones inexistentes y factores equivocados que derivaron un menor impuesto a pagar. En consecuencia, teniendo en cuenta que hubo partidas que se aceptaron, la sanción se reliquidará. No procede el levantamiento de la sanción porque los rechazos no obedecieron a una diferencia de criterios en torno a la interpretación del derecho aplicable, pues el artículo 107 del Estatuto Tributario es claro en señalar los requisitos para que un gasto se tenga como expensa necesaria, y no puede calificarse como diferencia de criterios en la interpretación de esta norma, la apreciación particular de cada uno de los hechos que originaron las partidas o gastos rechazados para atribuirles la naturaleza de las deducciones precedente. En consecuencia, sobre los conceptos rechazados se mantiene la sanción, pues se trató de una conducta sancionable con inexactitud.

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

**NOTA DE RELATORIA:** Salvamento parcial de voto de la doctora Carmen Teresa Ortiz de Rodríguez

#### **CONSEJO DE ESTADO**

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

#### **SECCION CUARTA**

**Consejera ponente: MARTHA TERESA BRICEÑO DE VALENCIA**

Bogotá, D.C. diez (10) de marzo de dos mil once (2011)

**Referencia número: 25000-23-27-000-2006-00788-01(16966)**

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

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

Decide la Sala el recurso de apelación interpuesto por la demandante y por la demandada contra la sentencia de 10 de octubre de 2007 proferida por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, que dispuso:

1. DECLÁRASE la nulidad parcial de la Liquidación Oficial de Revisión No. 310642004000188 de noviembre 30 de 2004 mediante la cual modificó la declaración de renta y complementarios correspondiente al año gravable 2002, y la resolución que resolvió el recurso de reconsideración modificando la liquidación oficial de revisión No. 310662005000022 de noviembre 18 de 2005 emanadas de la Administración Especial de Impuestos de los Grandes Contribuyentes de Bogotá, a cargo de la sociedad GLAXO SMITHKLINE COLOMBIA S.A.

2. Como consecuencia de la nulidad parcial de los actos acusados y, a título de restablecimiento del derecho, DECLÁRASE que la Liquidación Oficial del impuesto sobre la renta por el año gravable 2002 a cargo de la sociedad actora es la contenida en la parte motiva de esta providencia.

3. NIÉGANSE las demás pretensiones de la demanda”.

#### **ANTECEDENTES**

El día 7 de abril de 2003 la sociedad GLAXOSMITHKLINE COLOMBIA S.A. presentó la declaración de renta y complementarios correspondiente a la vigencia fiscal 2002, en la que registró un saldo a favor de \$3.092.708.000, que fue compensado según Resolución 608-594 del 11 de junio de 2003.

Previo Requerimiento Especial 310632004000113 del 29 de marzo de 2004, la DIAN profirió la Liquidación de Revisión 310642004000188 del 30 de noviembre de 2004 que modificó la liquidación privada en los siguientes puntos: a) rechazó deducciones por destrucción de materias primas de productos farmacéuticos en cuantía de \$156.772.000; b) rechazó otras deducciones por \$1.261.582.037; c) rechazó las deducciones por "gastos de fusión" por \$3.100.596.491 por no cumplir con todos los requisitos establecidos en el artículo 107 del Estatuto Tributario; y d) impuso sanción por inexactitud por \$2.530.613.000. Liquidó un saldo a pagar de \$1.019.538.000.

La liquidación de revisión fue modificada por medio de la Resolución 310662005000022 del 18 de noviembre de 2005 que decidió el recurso de reconsideración, porque aceptó \$80.132.000 de los gastos de fusión rechazados.

La sanción por inexactitud fue liquidada en \$2.485.739.000, lo cual arrojó como total saldo a pagar la suma de \$946.618.000.

### **LA DEMANDA**

La sociedad GLAXO SMITHKLINE COLOMBIA S.A. solicitó la nulidad de la liquidación de revisión y de la resolución que la modificó. A título de restablecimiento del derecho, pidió que se declare en firme la declaración impuesto de renta y complementarios del año gravable 2002. Subsidiariamente solicitó que, de no prosperar las anteriores pretensiones, se revoque la sanción por inexactitud.

Invocó como normas violadas los artículos 29 y 95[9] de la Constitución Política; 64, 107, 148, 188, 647 y 683 del Estatuto Tributario; 64 del Código Civil y 3 del Código de Comercio. El concepto de violación lo desarrolló así:

#### ***1. Procedencia de la deducción por destrucción de productos farmacéuticos por \$156.772.000***

Para la DIAN la deducción no es procedente porque no se encontraron que las actas de destrucción de materia prima estuvieran registradas en la cuenta "provisión para protección de inventario". Además, porque al comparar la relación de las actas con el comprobante donde aparecen los códigos de productos destruidos, estos no aparecen, es decir, no hubo gasto. Y que aunque estuvieran contabilizadas las actas de destrucción, tampoco procedería la deducción por tratarse de una provisión no contemplada en el ordenamiento tributario y por tratarse de materia prima.

La deducción por \$155.506.857 corresponde a destrucción de materias primas para la producción de medicamentos, según las respectivas Actas de Destrucción de Inventarios que están registradas en la contabilidad.

Conforme al certificado del Revisor Fiscal, la deducción está conformada así:

**1.1. \$113.254.328 según Actas de destrucción de materia prima cargadas a la cuenta de "Gastos de Fusión".** La destrucción de estos medicamentos no fue registrada en la cuenta "Provisión para la Protección de Inventarios", porque se quiso identificar que el gasto fue originado por la fusión. Sin embargo al preparar la declaración de renta se reclasificó fiscalmente, pues la erogación correspondía efectivamente a la destrucción de la materia prima.

Esta destrucción fue registrada contablemente en el folio 534 del Libro Mayor cuenta PUC 5315 "Gastos Extraordinarios" por valor de \$4.673.549.233, que incluye la Cuenta 531595 Otros por \$3.213.850.818. A su vez, el detalle de esta cuenta está en el libro auxiliar, que incluye la cuenta corporativa 7603,17 "Asset Write Down-Stock", es decir, activos dados de baja por \$113.254.328. Para efecto de la declaración de renta, esta cuenta PUC 531595 Gastos de Fusión hace parte del Detalle Anexo 27 de la declaración con la anotación "no deducible", por cuanto la deducción correspondía al gasto por destrucción de materia prima. Este anexo precisa que en la cuenta 531595 se registran todos los gastos de MERGER y los del proyecto GSN correspondientes al plan presupuestado para el cierre de la planta de Bogotá.

En el anexo 2 conciliación contable y fiscal y del patrimonio de la declaración, se realiza la reclasificación fiscal, en el que se demuestra que de la cuenta 531595 Gastos MERGER, el saldo a 31 de Diciembre de 2002 que era de \$3.213.850.819, tiene el ajuste fiscal crédito por \$113.254.328, para un valor patrimonial de \$3.100.595.491.

En conclusión, la DIAN no evidenció el registro contable de las actas por destrucción de materia prima en la cuenta "Provisión para la Protección de Inventarios", porque contablemente siempre estuvo registrada en la cuenta de Gastos de Fusión.

**1.2. \$21.064.036 por concepto de cargos hechos a la provisión por destrucciones.** Los cargos de la provisión corresponden a las destrucciones efectivas de materias primas, pues si la materia prima tiene especificada una fecha límite para su uso, una vez se adquiere, por políticas corporativas, debe crearse inmediatamente la provisión. Si se va a cumplir la fecha límite de su uso, el departamento de calidad ordena la destrucción, se realiza la respectiva Acta y se descarga la provisión.

Las actas fueron contabilizadas en la cuenta corporativa 595201.1440.04 e hicieron parte de la interfase de consumos de Enero a Diciembre de 2002. En la relación que se anexa están registrados \$19.738.839 y el saldo corresponde al ajuste que debió realizarse.

**1.3. \$15.629.747 correspondiente al Acta 274 del 13 de Octubre de 2002 por concepto de materia prima destruida.** Este registro se realizó en forma independiente de las demás destrucciones, porque desde el momento en que fue



recibida la materia prima no estaba en condiciones para su procesamiento. En consecuencia, para efectos de control interno se identificó separadamente de los demás casos de destrucción. Esta Acta fue registrada en la cuenta corporativa 595201.1440.04 e hizo parte de la interfase de consumos de Diciembre de 2002 y se descargó la provisión.

**1.4. \$5.558.744 corresponde a Actas de productos en granel destruidos.** Son los productos que deben sufrir un proceso de acondicionamiento para cumplir con las reglas del INVIMA y así proceder a su comercialización. Correspondió a las Actas de destrucción 276, 273, 272, 271, 109, 107 Y 106 de octubre, julio, abril, mayo, marzo y enero de 2002 que fueron registrados en la cuenta corporativa 595201.1440.04 e hicieron parte de la interfase de consumos de Enero a Diciembre de 2002.

En conclusión, las Actas de destrucción de materias primas estaban registradas en la contabilidad. Las materias primas destruidas no hicieron parte del proceso de producción y las pérdidas sufridas tampoco fueron tomadas como mayor costo en las etapas de producción de los medicamentos, pues las destrucciones de materia prima se separan del inventario disponible para la producción y se registra la provisión.

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 de calidad, porque por razones técnicas y fitosanitarias no cumplen con los requisitos mínimos para ser utilizada en el proceso de producción, contablemente, es descargada del inventario y llevada contra la provisión para la protección de inventarios y físicamente es destruida (no puede ser reciclada o aprovechada en otro proceso de producción).

En consecuencia, es procedente la deducción por destrucción de materias primas por \$155.506.857 conforme a los artículos 64 y 148 del Estatuto Tributario, sobre los cuales la DIAN no se pronunció.

Finalmente, la DIAN rechazó la deducción por \$156.772.055, pero corresponde a \$155.506.807. La diferencia por valor de \$1.265.196 se originó en la variación a favor determinada por efecto de la determinación del costo estándar, según consta

en los comprobantes de ajustes BPCS (programa que determina el costo de la producción) efectuados durante el año gravable 2002.

En relación con el sistema de costo estándar, el artículo 62 del Estatuto Tributario, prevé los sistemas para determinar el costo de los activos movibles enajenados: juego de inventarios, inventarios permanentes o cualquier otro sistema de reconocido valor técnico. Y para determinar el valor de las unidades de las mercancías que se retiran del inventario por enajenación, se utilizan, entre otros, los métodos UEPS, PEPS, promedio ponderado, retail. Otro método para establecer el costo de venta es el sistema de asignación de costos, que consiste en utilizar los costos predeterminados, es decir, se calcula el costo antes de iniciarse la producción con base en los costos estándar. El costo estándar se basa en el costo que obtendría el producto en condiciones óptimas de fabricación según las investigaciones y especificaciones de la maquinaria que se utiliza.

La ley tributaria no ha consagrado ninguna prohibición sobre el sistema de asignación de costos y específicamente, del costo estándar, pero es un método que debe ser uniforme durante todo el año, según el inciso 2 del párrafo del artículo 62 y el párrafo del artículo 65 del Estatuto Tributario. Su aplicación estaría condicionada a que al final de cada período se ajustara al costo real en que incurrió la compañía para la determinación exacta de sus costos.

En el año 2002 Glaxo smithkline realizó el ajuste entre el costo estándar asignado antes de iniciarse la producción y el costo real en que incurrió para la producción de sus productos farmacéuticos y esta variación fue favorable. En consecuencia, la DIAN no puede adicionar este valor al de las actas de destrucción.

## ***2. Procedencia de otras deducciones por \$1.261.582.000***

Estas deducciones corresponden a gastos por concepto de fiesta de fin de año, afiliaciones, sostenimiento y suscripciones. Fueron negadas por la DIAN porque no cumplen con los requisitos del artículo 107 del Estatuto Tributario de ser necesarios, acostumbrados en la actividad productora de renta, ni tienen relación de causalidad.

Para la procedencia de estas deducciones se debe tener en cuenta que por "actividad" se debe entender como el "conjunto de operaciones o tareas propias de una persona o entidad" es decir, las operaciones propias en desarrollo de su objeto social. Además, el criterio comercial se entiende conforme con la costumbre

comercial, que según el artículo 3 del Código de Comercio tiene la misma autoridad de la ley mercantil.

La actora desarrolla, entre otras actividades, la administración, comercialización, investigación y financiación de los negocios. En este caso, las deducciones están referidas a la actividad productora de renta de la sociedad, así:

**2.1. Asociación Nacional de Industriales - ANDI por \$6.351.096.** Según la DIAN no se demostró la "identidad del tema manejado por la agremiación con la actividad productora de renta de la sociedad contribuyente, ni la forma como la afiliación contribuye a su desarrollo o generación de los ingresos".

El gasto incurrido por la actora es procedente, pues obedece a la necesidad de las compañías de mejorar su posicionamiento en el sector económico que de manera aislada no le sería posible.

El objetivo primordial de la ANDI es difundir y propiciar los principios políticos, económicos y sociales de un sano sistema de libre empresa; está compuesto por más de 900 empresas afiliadas pertenecientes a los sectores industrial, financiero agroindustrial, de alimentos, comercial, textil y de servicios. La ANDI, como vocera de los intereses de la empresa privada, representa a sus afiliados ante las entidades nacionales y extranjeras que se ocupan de asuntos económicos, jurídicos, sociales, ambientales y otros de carácter empresarial. Interviene ante las ramas legislativa y ejecutiva del poder público, para contribuir a la expedición de normas de conveniencia nacional.

También apoya a sus afiliados en la orientación de procesos de modernización que coadyuven al desarrollo sostenible del país y promueve el progreso de las labores empresariales en la búsqueda de mayor productividad y eficiencia. Presta el servicio de información, actualización y asesoría en temas jurídicos, tributarios, comerciales, de medio ambiente, laborales, exportaciones, importaciones e integración económica y responsabilidad social. Coordina las actividades de carácter gremial, que permitan la unidad de criterio del sector privado. Por lo tanto el gasto de afiliación a la ANDI no es superfluo o suntuoso.

Comercialmente, el gasto fue necesario y proporcional, pues las empresas de este sector económico han visto la necesidad de agremiarse para consolidarse en la comercialización de sus productos que le permitan obtener más renta. Además, el gasto representó el 0.005 % de la renta bruta de la sociedad en 2002.

Si bien los gastos de afiliación a la ANDI no fueron causa inmediata o principal de la producción de renta, sí estuvo orientado a incentivar y promover el negocio de la compañía (sobre el punto citó la sentencia 7844 del Consejo de Estado).

**2.2. Afiliaciones, cuotas de sostenimiento, Carmel Club Campestre, Corporación Club el Nogal por \$74.716.477.** La DIAN rechazó la deducción sin examinar el cumplimiento de cada uno de los presupuestos del artículo 107 del Estatuto Tributario.

Como se mencionó, para efectos de la generación de la renta son igualmente importantes las actividades principales y las de naturaleza secundaria. A juicio del Consejo de Estado, también son deducibles los gastos que de manera indirecta contribuyen a la generación del ingreso.

Los gastos por cuotas de afiliaciones y sostenimiento no constituyen una actividad principal generadora de renta, pero es un gasto necesario para ayudar a generar el ingreso. Estos gastos constituyen una manera de hacer negocios para las empresas, se trata de generar un ambiente de acercamiento para realizar posibles alianzas estratégicas, comerciales y en general propiciar el ambiente para concluir transacciones que generarán mayor renta. Sobre el punto citó la sentencia del Consejo de Estado del 6 de septiembre de 1996, exp. 7844.

El gasto también cumple los requisitos de necesidad y proporcionalidad que deben examinarse con criterio comercial en cada actividad económica, como lo señaló la DIAN en el Concepto 11104 de 2004, que ahora es desconocido. El gasto constituyó el 0.065% de la renta bruta de la compañía.

**2.3. Suscripciones y afiliaciones, libros y periódicos por \$1.008.302.180.** La DIAN rechazó la deducción sin explicar, al menos sumariamente, el argumento para desconocer la procedencia de la expensa. En consecuencia, no se conocen las razones por las cuales se rechazaron estas erogaciones, lo cual no puede suplirse con la simple alusión a los presupuestos generales de las deducciones fiscales señaladas en el artículo 107 del Estatuto Tributario; máxime cuando la sociedad argumentó que era procedente con base en la misma norma. Este proceder violó el derecho de defensa de la actora porque no se conocieron de manera concreta los argumentos que debió debatir y, desconoció que, conforme al artículo 35 del Código Contencioso Administrativo, las decisiones de la Administración deben ser motivadas al menos en forma sumaria.

En todo caso, si no prospera la nulidad por falta de motivación, las deducciones son procedentes porque, comercialmente y para desarrollar su objeto social, la sociedad debió incurrir en gastos de afiliaciones y suscripciones a publicaciones de IMS HEALTH, publicación internacional sobre el comportamiento del mercado a nivel mundial del sector farmacéutico. Con base en ella se conocen en detalle los diferentes productos medicados, los más vendidos, los medicamentos que comercializa la compañía frente a los que comercializan otros laboratorios. Gracias a esa información, se orientan las políticas de mercadeo de la actora y se pueden evitar que ciertas circunstancias afecten la producción de la renta de la compañía. Hacen parte de la afiliación a IMS, las publicaciones de Distribución de Drogas en Colombia y Pharmaceutical Market Colombia (PMC).

Las afiliaciones a publicaciones y a periódicos tienen nexo causal con la actividad productora de renta, pues para la comercialización de productos farmacéuticos, la sociedad debe determinar las inversiones, las posibles licitaciones en las cuales puede participar, la administración del negocio y las tendencias del mercado. No son un gasto suntuoso.

Como se señaló en los cargos anteriores, el hecho que respecto de esta erogación no pueda imputársele de manera inmediata la obtención de la renta de la sociedad, no conlleva a su rechazo, porque en todo caso, si no se hacen, podrían generar consecuencias adversas a la obtención de su renta. Además, son las normalmente acostumbradas en el sector farmacéutico. Y son proporcionales, pues representaron sólo el 0.88% de la renta bruta.

**2.4. Fiesta de fin de año por \$172.094.384.** El gasto fue necesario, estuvo vinculado a la actividad económica de la empresa y es normalmente acostumbrada dentro de la práctica comercial. Esta fiesta es una forma de estimular a la fuerza laboral, se crean vínculos de empoderamiento con la visión y misión de la sociedad, que en últimas están orientadas a generar la renta de la organización. La baja rotación de los trabajadores y el buen clima organizacional, permiten un mayor rendimiento y cumplimiento de sus funciones. Además, fue proporcionado, pues sólo representó el 0.15% de la renta bruta.

**3) PROCEDENCIA DE LAS DEDUCCIONES POR GASTOS DE FUSIÓN POR \$3.057.146.483**

La mayoría de los rechazos fueron originados porque, según la DIAN, la actora no contabilizó facturas o porque no se pudieron determinar las operaciones que dieron origen a los registros contables.

En la contabilidad de la actora, cada vez que alguien requiere de algún bien o servicio se genera un documento interno denominado "OV" (orden de compra). Es un documento interno por medio del cual la compañía lleva un control de los gastos de cada centro de costos para valorar su productividad. En este comprobante interno se registra la fecha, el centro de costos que lo originó, la descripción del bien o servicio, la cuantía y las cuentas afectadas con el asiento.

Las cuentas se describen por un número interno de la cuenta corporativa, que es uniforme para su identificación a nivel regional y se registra en el correspondiente auxiliar, según el concepto al que corresponda. Luego se consolida la información en los libros oficiales, con base en los cuales se elaboran los estados financieros y las declaraciones tributarias.

Cuando se genera el "OV" se registra en la cuenta del Gasto y como contrapartida, se contabiliza en la Cuenta por Pagar al proveedor del bien o servicio.

Una vez se adquiere el bien o el servicio, el proveedor expide la factura, la cual justifica la OV. En ese momento sólo se cruza con la Cuenta por Pagar, porque el gasto ya había sido afectado, y se practica la respectiva retención en la fuente. Puede que el valor de una factura no se contabilice en un solo registro contable, sino que la misma se desagrega en los respectivos centros de costos en los que tenga que ser contabilizada para efectos de control. Por ejemplo si dos o más departamentos de la actora requieren bienes o servicios de un mismo proveedor.

Si el bien o servicio no se adquiere pero ya se han realizado los registros contables por la OV se reversa la contabilización contra la misma Cuenta por Pagar porque no hubo factura. Al final, las OV que no se hayan legalizado con la correspondiente factura, NO serán gastos deducibles para la sociedad. Estos registros contables no les dieron credibilidad para la DIAN, por lo tanto, rechazaron las deducciones.

Otra razón por la cual la DIAN rechazó los gastos fue porque no se pudo determinar la operación que les dio origen. Aclaró que una vez operó la fusión entre Glaxo Wellcome y Smithkline Beecham, se reclasificaron en una sola cuenta (PUC 531595) todos los gastos que se incurrieron por efecto de la fusión. El

primer comprobante que encontraron fue el documento "JR", con el cual se identifica que la operación corresponde a una reclasificación conforme a un comprobante interno que señala el tipo de gasto, el valor, la fecha, el centro de costos que la originó y su correspondiente contrapartida. La DIAN sólo identificó el documento JR, pero no continuó con el seguimiento de la operación. Tales gastos fueron los siguientes:

### **3.1 Gastos por cierre de planta por \$135.227.953**

3.1.1. La DIAN rechazó las sumas de \$27.185.166 y \$54.368.000 que corresponden a **reclasificaciones por depreciación** porque no se puede identificar la operación de origen ni la certeza de la misma.

La operación corresponde a la depreciación de la planta de Glaxo Wellcome de la Autopista Sur, con un valor de compra de \$1.632.160.955 y una depreciación mensual de \$6.796.648. La depreciación estaba inicialmente registrada en el centro de costos de la bodega (cuenta corporativa 59520113010.6241) y una vez ocurrió la fusión se reclasificó a la cuenta 59520199999.7174.01 (el soporte de la operación es el comprobante JR 2000225 del 30 de abril de 2002). Como la reclasificación fue en abril, la depreciación acumulada a esa fecha era de \$27.185.166. De mayo a diciembre de 2002 se reclasificaron los restantes \$54.368.000 en la cuenta 59520113010.6241, pero mensualmente se realizaba el comprobante de reclasificación JR para registrarlos en la cuenta 59520199999.7174.01. La depreciación al final del año fue de \$81.559.776.

3.1.2. La DIAN rechazó el gasto con el **proveedor PREVER S.A.** por \$39.383.880 porque en el auxiliar no aparece registrado el valor que aparece en la factura. Sin embargo, como se mencionó, el valor total de la factura fue distribuido para su registro en los correspondientes centros de costos. De la Factura 09745 de 1 de febrero de 2002 se registró en la cuenta 717401 \$522.306 y \$7.018.652 y en la cuenta 627101 \$21.675.422, para un total de \$29.216.380. La factura 09747 de 1 de febrero de 2002, por \$9.987.500, fue pagada junto con la factura 9745 el 1 de marzo de 2002 (documento de pago 2000964).

3.1.3. La DIAN rechazó gastos por \$1.174.250 de **CODENSA** por ausencia de los documentos que respaldan los registros contables. Del gasto total por \$6.901.490, la Administración aceptó \$ 5.727.240 y rechazó \$1.174.250. Con la demanda se anexan los siguientes documentos que respaldan los registros contables: PT2000964 del 1 de marzo de 2002 por \$545.790 Ff NIE 767013 PK 377811 por \$628.460 PF consumo marzo 2002 y PK 347811 de mayo 2 de 2002.

3.1.4. La DIAN desconoció la factura de **QUINTANA JAIME ASOCIADOS LTDA**, por \$11.509.778, por concepto de avalúo comercial de la planta industrial de la Avenida el Dorado, porque el valor facturado no corresponde al registrado en el libro auxiliar. Señaló que al momento del pago o abono en cuenta se hicieron las retenciones en la fuente por IVA por \$1.381.173 (contabilizada en la cuenta 21891003); por honorarios por \$1.266.076 (cuenta 21891003), y por industria y comercio por \$96.682 (cuenta 21891301). Esto da un valor total a pagar de \$10.607.412 que fue la que se efectivamente se pagó, por lo tanto, no pueden aducir que no hubo "certeza de la operación".

3.1.5. Se rechazó el gasto de la **ETB** porque las facturas no coincidían con el valor del cheque, ni con lo registrado en la contabilidad. Se anexan copias de los registros contables y de los soportes que acreditan el gasto.

**3.2. Gastos por Salario Personal Administrativo y Ventas por \$48.056.719.** La DIAN los rechazó porque no se pudo determinar el hecho económico, tipo de gasto registrado y el origen de la contabilización. Explicó que el origen del registro por \$46.359.719, corresponde a los bonos que recibió el trabajador Eduardo Espinosa como incentivo, según consta en la carta del Consejero de Incentivos de GLAXOSMITHKLINE que otorgó los bonos, cuyo valor era 10.587,29 libras esterlinas y según la comunicación del Gerente Financiero de la compañía que informa que la tasa de cambio fue de \$4.380, así como carta firmada por el trabajador que confirma que recibió el incentivo por valor de \$46.372.860 y pago con cheque por valor neto de \$35.064.806 (cuenta 59520181010.6115.02). Esta operación fue reclasificada con el comprobante JN (internase de nómina) 2002815 del 30 de diciembre de 2002.

El saldo de \$1.697.000 corresponde a la reclasificación del valor de las artes de la etiqueta del medicamento DOLEX, originados en la fusión.

**3.3. Gastos de Viaje Personal Administrativo y Ventas por \$132.293.989.** La DIAN rechazó los gastos porque no conoció el origen de la operación, no fue registrado en el auxiliar de la contabilidad y porque los registros de la sociedad fueron diferentes a las facturas.

3.3.1. **Gastos de viaje** por \$112.251.340 realizados por el personal administrativo y de ventas, tales como tiquetes aéreos, hospedaje en hoteles, para lo cual se anexan las planillas de legalización del gasto, que están soportadas con las facturas de los hoteles, o con el desprendible de los tiquetes aéreos. El registro



contable fue reclasificado a la cuenta de gastos por concepto de fusión, según las políticas internas de Glaxo. En el caso de AVIATUR, el proveedor no expide una factura por cada viaje, sino que elabora una relación por servicios prestados. Este gasto se distribuye de acuerdo con el centro de costos que lo generó. De esta cuenta forma parte la factura 1113 expedida por Human Perspectivas Internacional S.A. por \$16.900.078 que corresponde al pago de consultoría por efecto de la transición de carrera. Se allegaron los documentos soportes y las órdenes de compras con los respectivos registros contables de las facturas expedidas por Trans Pack.

3.3.2. El registro contable en libros por \$13.598.724 se soportan con los documentos PT 2002177, PK 4490, PK 3781. La factura 508029 por US\$1.219, equivalente en pesos a \$2.773.651, corresponde a la participación en el gasto del desplazamiento de funcionario del Gobierno a conferencia de Medicamentos. Si bien es cierto no era un empleado de la sociedad, el gasto fue necesario y proporcionado, fue asumido por varias empresas del sector farmacéutico y estaba en el relación de causalidad con la actividad productora de renta, pues la conferencia sobre medicamentos, le permitiría al funcionario del Gobierno, informarse y entender mejor la industria que debía revisar.

3.3.3. El registro contable en libros por \$6.443.925 está soportado con los documentos PT 2000982 Y PK 4609.

**3.4. Gastos por Información, Portes y Correo por \$102.663.243.** Se rechazaron estos gastos porque el valor de la deducción es superior al valor de la factura 1089; no pudieron determinar el origen de la operación y no coincide la fecha de la factura con la fecha de la prestación del servicio.

Esta deducción está conformada por dos registros, uno por \$92.762.261 que tiene por soporte el comprobante de reclasificación JR 2000846 por \$4.105.411, \$9.978.430, \$31.360.780 y \$51.317.640, que corresponde a la factura 1089 de octubre 23 de 2002, expedida por Human Perspectivas Internacional S.A.

El otro registro, correspondiente a \$5.900.982, lo soporta la factura 0336 de Torres y Accesorios por concepto de montaje de una torre. Se anexa documento PT 2005173, PK 21464, PG21464.

Como el registro contable del gasto no se genera con la factura, sino con el documento OV, para la fecha en que se soporta la OV con la respectiva factura,

no coincide con el asiento contable, ni con la fecha en que se prestó el servicio, por ello la DIAN evidencia que el servicio se prestó antes de la fecha de la factura.

### 3.5. Gastos por honorarios por \$22.053.210 y consultoría profesional por \$63.234.546

3.5.1. La DIAN rechazó el gasto, porque no pudo determinar la operación que le dio origen. El gasto corresponde a los servicios profesionales de la firma Lloreda Camacho, quien asesora a la compañía. Con la demanda se anexó el documento PT 2000875 como soporte de la operación.

3.5.2 La Administración rechazó la deducción por consultoría, porque no pudo establecer el origen de la operación ni su soporte.

Al respecto precisó:

- Todas las reclasificaciones fueron originadas por efecto de la fusión, y corresponden a gastos de asesoría en JDE Edwars, pues estaba realizando la implementación de este sistema para la compañía. Las facturas son las siguientes:

- cuenta 59520189025 Registro por \$9.943.104:

	PROVEEDOR	VALOR FACTURA	IVA	VALOR TOTAL	DOCUMENTO DE PAGO
0035	Asesoría Caballero Pachón	4.086.207	653.793	4.740.000	PT 2001673
0036	Asesoría Caballero Pachón	4.086.207	653.793	4.740.000	PT 2002334
0037	Asesoría Caballero Pachón	1770.690	283.310	2.054.000	PT 2002962
	SUBTOTAL	9.943.104	1.590.896	11.534.000	

- cuenta 59520189036 Registro por \$53.291.442

	PROVEEDOR	VALOR FACTURA	IVA	VALOR TOTAL	DOCUMENTO DE PAGO
0273	Egon de Colombia Zehnder	3.351.792	536.287	3888.079	PT3001659
0272	Egon de Colombia Zehnder	25.138.440	4.022.150	29.160.590	PT3001659
0262	Egon Internacional de Colombia Zehnder	24.185.250	3.869.640	28.054.890	PT2006131
	SUB TOTAL	52.675.482	8.428.077	61.103.559	

- La diferencia de \$615.950 corresponde a la variación de precios.

**3.6. Gastos legales de trámites por \$20.321.807.** Según la DIAN, no se pudo establecer la operación de origen, ni el registro contable realizado.

Los registros contables fueron los siguientes:

- Cuenta 59550189029 registro por \$15.628.729

Luis Carlos Urquijo	3.080.000
Amparo de Pacheco	623.503
Gastos consulado-Visa Perú	75.000
Luis Carlos Urquijo	1.815.000
Luis Carlos Urquijo	1.925.000
Luis Carlos Urquijo	2.365.000
American Traslacion	640.000
Consuelo de Santa María	270.000
Consuelo de Santa María	36.000
Consuelo de Santa María	72.000
Bancafé-Consignación Invima	4.082.000

- Cuenta 59550189029 Registro por \$4.693.078, corresponde a las Consignaciones en Bancafe 2077 y 2078 por \$2.346.539 cada una.

**3.7. Gastos de Reubicación de Personal por \$34.644.793.** Los funcionarios de impuestos rechazaron la deducción porque no se pudo establecer la operación de origen, ni su registro contable.

Los gastos y su contabilización fueron los siguientes:

- Registro por \$6.537.226 (Cuenta 59520189025): corresponde al pago a AVIATUR. Este proveedor no elabora factura por cada pasajes que vende, sino una relación de pasajes.

- Registro por \$29.182.815 (Cuenta 59520189025): corresponde a la factura de Trans Pack que se anexa con la respectiva orden de compra y el registro contable.

- Registro por -\$1.075.248 (Cuenta 59550189026): corresponde a un valor crédito (menor valor del precio) del proveedor Diseños y Polarizados Ltda.

**3.8. Otros gastos por 379.323.510.** Según la DIAN, el registro de la factura no coincide con el registro del gasto.

Los funcionarios de la DIAN no tuvieron en cuenta que el primer registro de la operación es la OV y que es legalizada con la factura cuando se recibe el bien o el servicio, lo cual es posterior a la emisión de la OV.

3.8.1. En relación con las facturas de Video Móvil Ltda., y RCN Televisión por concepto de asistencias de comerciales a nombre de Rep Grey Worldwide (según

relación páginas 25, 26 de la resolución de recurso de reconsideración), se acompaña el contrato de mandato celebrado entre GLAXOSMITHKLINE con Rep Grey Worldwide y la certificación del revisor fiscal de Rep Grey Worldwide sobre el valor de la operación y el concepto.

3.8.2. En relación con los gastos por comisión facturados por Rep Grey Worldwide, según las facturas y cuentas de cobro relacionadas en página 29 de la resolución de recurso de reconsideración, no es cierto, como lo señala la DIAN que la sociedad haya dividido la cuenta corporativa 760112 en varios registros de una cuenta del PUC de la misma naturaleza como fue la 59 denominada Gastos-Ganancias y pérdidas y, por lo tanto, se reflejaran saldos separados por el mismo período, así como una numeración no consecutiva. La sociedad maneja diferentes líneas de negocios, y en cada una de ellas registra los correspondientes gastos. La cuenta 59520189025 corresponde a la línea de Farma, es decir, corresponde a todos los productos que son para el consumo humano pero que necesitan prescripción médica, lo que se denomina mercado ético. Y la cuenta 59550189025 corresponde a la línea de negocios de Consumo, es decir, a la comercialización de productos, que para su adquisición no se requiere fórmula médica y se pueden comprar libremente, por ejemplo, en almacenes de cadena, es el caso del Dolex, la crema dental, la leche de magnesia, entre otros.

3.8.3. El gasto por \$3.625.651 correspondiente a la factura Aon Risk Service y Colmena Salud, que para la DIAN no cumple los requisitos del artículo 107 del Estatuto Tributario. Es un gasto que si bien no es una causa inmediata de la producción de renta, la disminución del ausentismo laboral sí es un causa secundaria para la generación de la misma.

3.8.4 Las facturas de Transportes Mudanzas Chico Ltda., correspondiente a los trasteos de los señores Germán Ramírez, nombrado gerente regional de la línea de Farma en Barranquilla y Javier Castro en Pereira, sí tienen relación de causalidad con la actividad productora de renta. Si bien la sociedad tiene domicilio en Bogotá, la labor de comercialización de productos se realiza en todo el país, por lo tanto, es necesario conocer la plaza en la que debe realizar sus operaciones, los factores a favor o en contra que en cada región se pueden presentar. En consecuencia en cada regional está domiciliado un gerente con su familia para realizar esa labor y coordinar a los gerentes de mercado de cada región.

3.8.5. Los gastos por la compra de televisor Sony y VHS Panasonic, según las facturas de Créditos Audio Color, así como el gasto por el alquiler del salón del Hotel Bogotá Royal y al servicio de televisión para eventos que presta Televideo son procedentes. No son gastos suntuarios porque en desarrollo de la actividad económica de la sociedad se deben realizar capacitaciones y seminarios de actualización al grupo de fuerza de ventas mediante videos o alquiler de salones fuera de las oficinas de la sociedad.

3.8.6. El gasto correspondiente a la factura de Oliva Asociaciones Ltda., sí tiene los registros contables y cumple con los requisitos del artículo 107 del Estatuto Tributario. Este gasto corresponde al material promocional de los productos que comercializa la actora. Es decir, se cumplen las condiciones de necesidad, proporcionalidad y relación de causalidad con la actividad productora de renta.

En cuanto a todos los rechazos de las deducciones por la falta de coincidencia entre el registro contable y la factura, se debe tener en cuenta la explicación sobre la contabilización de las operaciones para la adquisición de bienes o servicios.

**3.9. Gastos por Asesoría y Capacitación de Personal por \$15.213.603.** La DIAN rechazó el gasto porque no se encuentra contabilizado, no se puede establecer la operación que le dio origen y no cumple con los requisitos del artículo 107 del Estatuto Tributario, lo cual puede ser contradictorio, pues si no conoce el concepto no puede saber que no cumple con esas condiciones.

El gasto por capacitación se originó en el entrenamiento que debieron recibir las personas que participaron en la fusión de la sociedad, esta partida se encuentra abierta en dos registros contables:

- \$12.414.387 fueron contabilizados en el comprobante de reclasificación 2001069 el 30 de Diciembre de 2002. Fue inicialmente registrada en la cuenta 6972, que correspondió a: \$10.140.337 y \$2.274.050 facturadas por el proveedor Covey Leadership, por concepto de seminarios y entrenamiento a empleados. Los soportes originariamente fueron las OV 2008527 y 2009876.

- \$2.799.216 facturadas por el Structured Intelligent, con la OV 2006748 y corresponde a la factura 19302 de junio 4 de 2002, cuyo pago está registrado con el documento PT 2003294.

Este gasto por capacitación del personal que participó en la fusión fue necesario, proporcionado y estaba en directa relación de causalidad con la actividad productora de renta.

**3.10. Gastos con entidades oficiales INVIMA por \$26.587.000.** La DIAN lo rechazó porque no estableció la operación que le dio origen.

El proveedor del servicio fue Aldas Ltda., encargado de la elaboración de artes de productos farmacéuticos, a quien se le solicitó que modificara los empaques de los medicamentos, por requisición del INVIMA y por la fusión. Una vez se prestó el servicio, que había sido contabilizado con la respectiva OV, se cruzó con la correspondiente factura.

**3.11. Gastos de Sistemas de Información por \$11.817.000.** La DIAN lo rechazó porque no estableció la operación que le dio origen y porque no cumple los requisitos del artículo 107 del Estatuto Tributario. Al igual que el anterior, no obstante la DIAN desconoce el origen de la operación tiene certeza de su no procedencia.

El gasto fue con INDEXCOL Ltda., proveedor del servicio de la página web de la compañía. El gasto fue necesario y proporcionado, además tiene relación de causalidad con la actividad productora de renta, pues las operaciones por Internet y la presentación de la empresa a través de la página web constituyen una herramienta indispensable para la comercialización de sus productos.

**3.12. Gastos Project Management por 85.069.879.** La Administración rechazó el gasto porque las facturas no fueron registradas en la contabilidad y porque no cumple con los requisitos del artículo 107 del Estatuto Tributario.

Según la contabilidad de la actora los gastos se registran con documentos OV y se generan cuando se recibe el servicio o el bien. Es decir, la cuenta se afecta no con la radicación de la factura del proveedor, sino a través del documento interno OV.

El gasto por Project Managment, estaba referido a la publicidad, elaboración de diseño, bocetos y artes finales, pancartas y pendones que son utilizados tanto en el empaquetamiento de los productos como para la publicidad de los mismos, por lo que se trataba de una expensa necesaria para la compañía.

**3.13. Gastos por Sistema de Información de Nómina por \$2.224.012.** Para la DIAN el gasto no es procedente, porque no coincide la factura con los registros contables y no cumple con los requisitos de deducibilidad.

Sobre lo primero reiteró la explicación sobre la falta de coincidencia entre las facturas y los registros contables de los gastos. En relación con el cumplimiento del artículo 107 del Estatuto Tributario, no se puede desconocer que la nómina de los trabajadores constituye elemento facilitador de la obtención de renta, por lo que, aunque no la genere de manera directa, si ayuda a su obtención.

**3.14. Gastos de Migración por \$10.174.500.** La DIAN rechazó la deducción, porque es diferentes la fecha de la causación del gasto y de la factura; tampoco cumplió los requisitos de deducibilidad.

Luego de referirse al procedimiento contable del registro de las facturas y de los documentos OV, señaló que, no era correcto como lo dijo la DIAN que que el número con el se contabilizó el gasto (202512) no coincidió con el registro auxiliar (200233), pues el número con el cual se contabilizó el gasto, es el 200231 es decir, el batch de la entrada y no puede coincidir con la fecha del registro de la cuenta por pagar, por corresponder a una transacción diferente, a la que el sistema automáticamente asigna un nuevo consecutivo.

El gasto cumple con los requerimientos del artículo 107 del Estatuto Tributario porque, precisamente, las operaciones por migración de las cuentas, fueron las primeras en ser afectadas por la fusión de las compañías, luego se trata de un gasto que facilita la obtención de la renta, era necesario y fue proporcional.

**3.15. Gastos por Indemnizaciones y Bonificación por \$1.188.856.529.** De estos gastos, la DIAN rechazó \$232.610.086 porque la sociedad hizo un doble registro por concepto de la liquidación del trabajador Rolando Saldaña (cuentas 760130 y 760330), por lo tanto, tuvo en cuenta sólo el saldo de la cuenta 760130 por \$956.246.443. Explicó así la partida:

- La cuenta PUC 531595 de Otros Gastos Merger por \$1.188.856.529, está conformada por las siguientes cuentas corporativas:

7601.30 Bonificación e Indemnizaciones \$956.246.443  
7603.30 Bonificación e Indemnizaciones \$232.610.086

- La cuenta corporativa 7601.30 por \$956.246.443, la componen las siguientes partidas correspondientes a las liquidaciones de trabajadores, así:

Nombre del Trabajador	Valor de la Liquidación
Ofelia Rodríguez	426.041.377
Luz Garzón	9.643.734
Clara E. Núñez	47.040.750
Jairo Merchán	81.068.890
Leonor Gómez	63.591.760
Beatriz Acero	174.418.208
<b>Total</b>	<b>801.804.719</b>

Así mismo hubo liquidaciones a trabajadores por \$154.441.724, correspondientes a dos trabajadores por \$58.662.612 y \$95.779.112.

- El único registro que compone la cuenta corporativa 7603.30, es la liquidación del trabajador Rolando Saldaña por \$232.610.086. En consecuencia, no se incluyó dos veces la liquidación de este señor, por lo que no existe justificación para rechazar la suma de \$232.610.086.

La DIAN tampoco podía rechazar la deducción por no estar la prueba del pago de los aportes parafiscales con base en la sentencia del Consejo de Estado del 6 de febrero de 1995, porque esta jurisprudencia no es aplicable a este caso, pues el pago de la bonificación por retiro, obedece a la mera liberalidad de la sociedad, no es un pago obligatorio ordenado por pacto colectivos. Esta bonificación corresponde a los pagos efectuados en virtud del retiro definitivo de algunos trabajadores durante el año 2002, no tienen el carácter de salario, pues no es una contraprestación del servicio prestado, lo que por razones lógicas no es predicable cuando el trabajador es retirado del servicio. En consecuencia, este pago no hace parte de la base para liquidar aportes parafiscales.

Si en gracia de discusión, se considerara que el pago de las bonificaciones por retiro constituyen un ingreso laboral, tampoco es salario conforme al artículo 128 del Código Sustantivo del Trabajo, porque la actora pactó expresamente con los trabajadores objeto de la bonificación que se discute, el carácter no salarial de los reconocimientos efectuados por la compañía por mera liberalidad, como puede constatar en las actas de liquidación.

**3.16. Otros Gastos por \$ 308.415.090.** La Administración rechazó estos gastos porque sobre las mesadas por pensión anticipada por \$159.512.575 se debieron



pagar aportes parafiscales; porque se tomó una provisión como deducción por \$117.000.000 y porque no se acreditaron soportes por \$31.902.515.

**3.16.1.** Los pagos periódicos que efectuó la actora a título de "pensión" reconocidos a favor del empleado en virtud de un acuerdo privado, como lo es el Acta de Transacción por terminación del contrato de trabajo, no son pensiones en los términos de la Ley 100 de 1993, porque no son manejados por patrimonios autónomos o fondos autorizados y administrados por entidades administradoras, o de fondos institucionales. La Ley 100 de 1993 estableció los regímenes pensionales de ahorro con solidaridad y prima media con prestación definida, y autorizó planes pensionales alternativos de capitalización y pensiones los cuales deben ser manejados a través de patrimonios autónomos administrados por entidades administradoras de fondos de pensiones. Es decir, dejó por fuera de la regulación cualquier plan pensional privado que no cumpla con este requisito.

En este caso, el pago es una bonificación extralegal, por lo tanto, son aplicables los argumentos señalados en el punto anterior, según el cual, no son salario, ni hacen parte de la nómina salarial para efectos de los aportes parafiscales.

**3.16.2.** La supuesta provisión tomada como deducción por la compañía por \$117.000.000, si bien inicialmente se constituyó la provisión por los meses de Octubre a Diciembre de 2002 sobre la bonificación por terminación del contrato de trabajo, denominada mesadas pensionales, posteriormente, como consta en los reportes de nómina por los empleados Antonio Flórez, Edilberto Vega y Guillermo Gaona, se registró la causación del gasto. En la cuenta 2186.46 de provisión la contrapartida fue precisamente el gasto o utilización de la provisión, pues se registró el castigo por los pagos efectuados por esos meses.

**3.16.3.** En relación con los soportes de la suma de \$31.902.515, se trata de la reclasificación con el documento 2000006, por esta razón, no es objeto de soporte para esta cuenta.

**3.17. Gastos por Salario Personal de Planta por \$261.710.718.** La DIAN rechazó la deducción porque no hay coincidencia entre los valores pagados y los correspondientes registros y porque la totalidad de la cuenta 760301 son reclasificaciones.

En esta cuenta estaban registrados los salarios del personal de planta que estuvo vinculada hasta el cierre por efecto de la fusión, gasto que fue reclasificado a la cuenta de gastos de fusión.

Da como ejemplo: la primera reclasificación que se observa en la cuenta 7603.01 corresponde a enero de 2002 por \$11.283.784 que venía de la cuenta de gastos 6111.01 por concepto de salarios, lo cual se demuestra con el comprobante JR 200057 del 31 de enero de 2002, así mismo se puede evidenciar el pago de los aportes parafiscales que están registrados en las cuentas 6131.06, 6131.07 y 6131.08.

**3.18. Gastos de Viaje Personal Planta por \$52.353.357.** Para la DIAN, la deducción no procede porque los soportes no estaban registrados en la contabilidad, porque el número con el que la sociedad contabiliza estos gastos, no coinciden, como tampoco su valor, por lo tanto, no fue registrado en libros. Adicionalmente consideró que estos gastos no cumplen los requisitos del artículo 107 del Estatuto Tributario.

Explicó nuevamente que el gasto se causa con el documento OV y no con la factura, que el valor de la factura está distribuido por el centro de costos que lo originó, pero no se puede concluir que no se hubieran registrado los gastos.

Los gastos de viaje no fueron suntuarios. Por ejemplo, la señora Amparo de Pacheco, quien tiene el cargo de Asuntos Regulatorios de Consumo viajó a Guayaquil para adelantar asuntos relacionados con el registro sanitario de productos farmacéuticos. Fueron viajes íntimamente relacionados con la actividad productora de renta, pues si no se obtienen los registros sanitarios no se pueden comercializar los medicamentos.

**3.19. Otros Gastos por \$12.416.825.** Como la DIAN consideró que no estaba registradas las operaciones, dijo que anexaban la relación y los comprobantes documentos que soportan esta deducción.

**3.20. Gastos con entidades oficiales INVIMA por \$146.432.071.** Según la DIAN, los gastos fueron realizados en el año 2001. Adicionalmente, no fue acreditado que las visitas a las plantas en el exterior fueran de propiedad de la actora.

El Decreto 549 de 2001 proferido por el Ministerio de Salud, establece el procedimiento para la obtención del Certificado de Cumplimiento de las Buenas

Prácticas de Manufactura por parte de los laboratorios fabricantes de medicamentos, que se importen o que se produzcan en el país. En cumplimiento de ello la actora solicitó al INVIMA en el 2001 la certificación para determinados productos farmacéuticos, para lo cual, desembolsó, como anticipo, \$146.432.071 con el fin de que realizara las visitas en cuatro plantas ubicadas en México, Argentina y en Brasil, que por supuesto no son de su propiedad, pero es en ellas en donde se fabrican los medicamentos que importa la sociedad. La visita del INVIMA se realizó junto con otros laboratorios, quienes también requerían dicha certificación y para disminuir los gastos que implicaba el traslado de la comisión del INVIMA. Una vez se realizó la visita, el INVIMA expidió la Resolución que concedió la certificación de Buenas Prácticas de Manufactura. De no obtener la certificación la sociedad no podría continuar la importación de medicamentos. Por lo tanto, no fue un gasto suntuario porque fue por mandato legal, fue necesario y se realizó en el año 2002, pues en el año 2001 únicamente se generó un anticipo.

**3.21. Gastos por Indemnizaciones y Bonificaciones \$232.610.000.** La DIAN rechazó dos veces este gasto, la primera, cuando desconoció la erogación por indemnización y bonificación por \$1.188.856.529 (numeral 3. 16) sobre lo cual se demostró que no hubo inconsistencia de este registro y ahora, nuevamente desconoce este gasto porque supuestamente no coinciden los registros contables y exige el pago de aportes parafiscales.

Sobre el punto dijo que reiteraba todos los argumentos y pruebas contables con las cuales se demuestra que el gasto fue debidamente registrado y que por corresponder a bonificación extralegal, acordada como no constitutiva de salario, no estaba sujeta al pago de aportes parafiscales.

#### **4) Sanción por inexactitud**

No es procedente la sanción por inexactitud porque las expensas necesarias en las que incurrió la actora durante el año gravable 2002 fueron registradas en la declaración de renta y complementarios como deducciones en cumplimiento del ordenamiento tributario, razón por la cual, no fueron deducciones "inexistentes" que es el hecho sancionable previsto en el artículo 647 del Estatuto Tributario. Todos los gastos existieron. Todos los datos y las cifras incluidas en su declaración de renta y complementarios del año gravable 2002 fueron reales y se ajustaron al cumplimiento de las normas en materia de deducciones.

Subsidiariamente, si no se atienden los argumentos de la actora y las pruebas que los soportan, solicitó que se levante la sanción porque hay una clara diferencia de criterios con la interpretación de la Administración de Impuesto en relación con el derecho aplicable en tomo a la procedencia de las deducciones ya que la DIAN concluyó que se debían rechazar, según su interpretación de las mismas normas en las que sustentó la actora sus pretensiones.

En relación con la deducción por destrucción de materia prima, la misma DIAN, mediante el Acta de Comité de Dirección 002, ordenó a sus funcionarios no objetar las actuaciones tributarias realizadas por el contribuyente amparados en el artículo 64 del Estatuto Tributario, en consideración a que ella misma había proferido conceptos contradictorios.

Respecto de las otras deducciones, además que son existentes, también se presenta diferencia de criterios sobre la aplicación del artículo 107 del Estatuto Tributario, el cual ha sido aplicado por la DIAN con una interpretación restrictiva.

En conclusión, la sanción por inexactitud es improcedente y mantenerla implicaría la violación del numeral 9 del artículo 95 de la Constitución Política y del 683 del Estatuto Tributario.

#### **CONSTESTACIÓN DE LA DEMANDA**

La DIAN contestó la demanda en los siguientes términos:

1. No es cierto que la resolución que falló el recurso de reconsideración no esté debidamente sustentada en cuanto al rechazo de los gastos por suscripciones y afiliaciones, libros y periódicos. Se dijo que no estaba demostrado que el concepto y valor de dicho gasto cumpliera con los requisitos del artículo 107 E.T., y que no había prueba para saber la destinación y utilización de los trabajadores.

2. El rechazo de la casi totalidad de las deducciones por concepto de gastos de fusión no fue por la falta de comprensión por parte de los funcionarios sobre el sistema de contabilización de la compañía. Se practicó en dos ocasiones visita de inspección tributaria por parte de funcionarios de la DIAN para contar con un mejor acervo probatorio, corroborar las afirmaciones de la actora y despejar las dudas respecto de los aspectos que la empresa consideraba no fueron entendidos. En esas oportunidades, la DIAN pudo examinar la contabilidad completamente, con todos los soportes que se les presentaron y si negó algunas partidas fue porque no estaban probadas. Sin embargo, con ocasión de la demanda la actora sí pudo

presentar todos los registros y soportes contables que no lo fueron durante las visitas, a pesar de su solicitud. No es cierto que el fundamento del rechazo por parte de la DIAN haya sido que no se pudo determinar la operación que dio origen al gasto, pues durante las visitas pudo explicarse hasta la saciedad de que se había comprendido el procedimiento contable de la sociedad.

**3. Deducción por destrucción de inventarios.** No procede la deducción porque las actas de destrucción de materia prima por \$155.506.857.12 no se encuentran registradas en la provisión de materias primas. No hay coincidencia entre los valores de las actas y los registros contables. Además, hay una serie de reclasificaciones que se anulan entre sí. La conclusión de que no hubo gastos por este concepto se verifica en el movimiento Provisión Obsoletos Materia Prima (control de provisión interna) aportado por la sociedad.

Las actas de destrucción no estaban contabilizadas. Si se compara la relación de actas con el comprobante anexo en el que aparecen los códigos de productos destruidos, éstos no aparecen en lo que la sociedad denomina interfase de productos destruidos.

En todo caso, la destrucción de materias primas no se puede aceptar fiscalmente como deducción, pues si bien la sociedad podía acudir al costo estándar para efectos de determinar el costo de sus activos movibles, tratándose de materia prima destruida respecto de la cual no se demostró que se hubiera registrado como provisión, no aplica su deducción, ya que fiscalmente procede exclusivamente para mercancías que se comercializan, con fundamento en el artículo 64 del Estatuto Tributario y 25 del Decreto Reglamentario 187 de 1975.

Así mismo, aunque se demostrara que la destrucción de materia prima fue registrada como provisión para destrucción de inventarios, no es una provisión deducible fiscalmente, su naturaleza es eminentemente contable, independientemente del sistema que utilice la sociedad para la determinación del costo de los activos movibles.

**4. otras deducciones.** Conforme con el artículo 107 del Estatuto Tributario para que el gasto sea deducible debe haberse ocasionado de manera forzosa para poder obtener la renta bruta, es decir, que sea indispensable para el desarrollo de la actividad productora de renta. La norma supone el cumplimiento de todos los requisitos: necesidad, relación de causalidad y proporcionalidad, los cuales se

deben tener en cuenta en todas las deducciones que fueron rechazadas por la DIAN.

Los gastos a nombre de los Clubes El Nogal y Carmel Club y la fiesta de fin de año no reúnen los requisitos mencionados. Aunque dichas erogaciones no se efectúen la empresa obtiene rentas, no son las normalmente acostumbradas dentro de la actividad productora de renta del sector al que pertenece la actora. El hecho de que sean útiles o convenientes no implica su necesidad. Estos gastos no tienen la virtud de ser antecedente necesario o causa para producir el ingreso. El mismo argumento es válido para los gastos efectuados por concepto de cuotas a la Asociación Nacional de Industriales.

**5. Gastos de fusión.** Señaló que la DIAN rechazó los gastos porque correspondían a otras vigencias, como los denominados gastos de administración y ventas que fueron realizados en el año 2001 y los correspondientes al Proyecto GSN fueron realizados en el año 2003 (páginas 19 y 20 de la liquidación oficial, folios 1292 y 1293 del expediente).

Como el fundamento de la glosa en la liquidación oficial fue el no haber demostrado que en el año 2002 se hubiera concretado lo correspondiente al Proyecto GSN representado en el plan presupuestado para el cierre de la Planta de Bogotá según Nota de la cuenta PUC 531595 equivalente a \$705.579.186, en la prueba contable solicitada en el recurso y efectuada por la División Jurídica se observó lo siguiente en cuanto a los gastos del año gravable 2002, según la relación detallada remitida por la sociedad (folio 1322):

Cuenta Corporativa 717101 **Gastos por cierre de planta EX GW por \$149.028.960:** de los cuatro comprobantes de contabilidad solicitados la sociedad sólo aportó dos fotocopias de formularios de impuesto predial que totalizan \$27.074.000. Los que, según la sociedad, corresponden a reclasificaciones de depreciación, no fueron presentados, por lo que no se pudo establecer la operación que les dio origen. En relación con los pagos a la sociedad PREVER S.A., el número bajo el cual fueron contabilizadas las facturas no concuerda con los valores solicitados y bajo éste aparecen contabilizados otros valores. De los pagos a CODENSA S.A. se aceptaron las facturas presentadas que coinciden con los registros contables. En relación con la factura de Quintana Jaime Asociados Ltda., la cifra consignada no corresponde a la registrada, por lo que no hay certeza de la operación. Se aceptaron los pagos a la Empresa de Acueducto y

Alcantarillado de Bogotá de los meses de julio, agosto y septiembre que totalizan \$3.320.960 y que coinciden con los valores contables.

Si bien con la demanda se acompañaron fotocopias de las facturas de la EAAB correspondientes a los meses de marzo, mayo, junio, noviembre y abril y las facturas del servicio a nombre de INS FARM COLOM por los meses de abril \$11.697.470, mayo \$17.577.390 y noviembre \$7.188.960, estas no hacen parte del total de \$149.028.960.

Cuenta Corporativa 760101 **Salarios personal Administración y Ventas por \$48.056.719.** En relación con el soporte de esta operación consistente en una carta del señor Eduardo Espinosa en la que certifica haber recibido \$35.864.806 por concepto de un incentivo, dijo que se remitía a los argumentos expuestos más adelante sobre el tema de las bonificaciones. En cuanto al saldo, que según la sociedad, corresponde a la reclasificación del valor de las artes de la etiqueta del medicamento Dolex, que están soportados en unas facturas del 18 de marzo de 2002, expedidas por la firma ALDAS LTDA. que dan cuenta del servicio prestado por esta firma por concepto de correcciones de archivos para INVIMA relacionados con empaques y etiquetas y el diseño y arte final de móvil DOL y otros, observó que el concepto no corresponde a salarios sino del pago de un servicio.

Cuenta corporativa 760102 **Gastos de viaje personal administración y ventas por \$132.293.989.** La suma de \$US1.219; en pesos: \$2.773.651 correspondiente a la factura expedida por la Andi por el desplazamiento de un funcionario del Gobierno invitado a una conferencia latinoamericana de medicamentos de venta libre en Cancún, México, no hay prueba de quien era el funcionario para deducir la relación de causalidad. Tampoco hay prueba de la calidad de empleados de la señora María Lourdes Restrepo y del señor Álvaro Fabio Correa para establecer la relación de causalidad con el gasto por concepto del programa individual por \$16.900.078 (HUMAN PERPECTIVES INTERNATIONAL S.A.) y por alojamiento en el Hotel Radisson Caracas y tiquete de Avianca.

En cuanto a los pagos a Trans Pack, las facturas por \$3.109.721 no fueron registradas en el Auxiliar de contabilidad examinado ni los valores coinciden con los comprobantes internos. Si bien se acompañaron con la demanda otras facturas, observó que la número 09951 del 12 de febrero de 2002 corresponde a servicio de bodegaje y prima por seguro por concepto de transporte para entrega

total de menaje doméstico; la número 09912 del 6 de febrero de 2002 corresponde a movimiento en bodega para entrega parcial de menaje y bodegaje correspondiente al mes de diciembre de 2001; la número 09914 del 6 de febrero a servicio de bodegaje y prima por seguro; la con número ilegible, del 6 de febrero de 2002, a bodegaje y prima correspondiente al mes de noviembre de 2001. Tales facturas no indican a quién pertenece el menaje transportado y por el cual se paga bodegaje y prima por seguro ni se demuestra su vínculo laboral con la empresa, además fueron servicios prestados en otra vigencia.

Cuenta corporativa 7601013 **Información, portes y correo por \$102.663.243**. Señaló que como soporte de la partida se allegó la factura 1089 de Human Perspectivas International S.A. por \$92.308.110, sobre la cual la DIAN explicó que la sociedad solicitó como deducción un valor superior al saldo que registra la cuenta al finalizar el año 2002. Que además, la descripción en la cuenta corresponde a “reclasificación centro de costo”, lo que no permite la identificación de la operación origen. Que la fecha de emisión de la factura es el 23 de octubre de 2002 y el registro contable del 31 de octubre del mismo año por concepto de programas ejecutivos, individuales y profesional destinado a los señores Jairo Merchán, Rolando Saldaña, Beatriz Acero, Ofelia Rodríguez y otras, sin embargo estas personas fueron despedidas entre agosto y septiembre del año 2002.

Que en consecuencia, el rechazo no obedeció solamente, como lo manifiesta el señor apoderado, a que la fecha del documento OV no coincide con el asiento contable ni con la prestación del servicio sino también a la circunstancia descrita, sobre la cual guarda silencio la demanda.

En cuanto al otro registro por \$5.900.982 que, según la actora, está soportado en la factura 0336 de Torres y Accesorios por concepto de montaje de una torre; observó que esa factura es por concepto del desmontaje de una torre y por un valor total de \$500.000.

Cuenta corporativa 760105 **Honorarios por \$22.053.210**. La sociedad aportó como soporte la factura 22227 de la sociedad JOSE LLOREDA CAMACHO & CO S.A., NIT. 860.000.719 por el valor anotado, pero no se sabe el concepto del servicio prestado para demostrar la procedencia de la deducción conforme con el artículo 107 del Estatuto Tributario.

Cuenta corporativa 760106 **Consultoría profesional por \$63.234.546**. Si bien con la demanda se acompañaron varias facturas, no se especificaron a qué



corresponden los pagos para demostrar la procedencia de la deducción solicitada en virtud del artículo 107 del Estatuto Tributario. El 30 de agosto de 2005, la sociedad aportó otras facturas de Asesorías Pachón Ltda., por concepto de servicios de asesoría, así como los correspondientes comprobantes internos, las cuales fueron canceladas como producto de una reclasificación, lo que se observó en el Libro Auxiliar. También se acompañaron otras facturas por un valor total de \$9.943.104, las cuales coinciden con lo registrado en la contabilidad, sin embargo, no se hace referencia alguna al concepto del gasto para demostrar la procedencia de la deducción. Lo mismo ocurre con el saldo de esta cuenta por \$53.291.442, producto de una serie de reclasificaciones que no permiten determinar la operación origen ni a qué corresponde el registro realizado por la sociedad.

Cuenta corporativa 760107 **Gastos legales trámites por \$20.321.807.** No se aceptó la partida porque la DIAN solicitó el comprobante de contabilidad JR 200953 17/12/30 recl cuentas Batch 227676 17/12/02 por \$15.628.729.35 y no fue presentado por la sociedad. Además, el movimiento registrado en la cuenta corresponde a reclasificaciones lo que no permite establecer la operación origen ni el registro realizado en dicha cuenta.

Cuenta corporativa 760108 **Gastos de reubicación de personal por \$34.644.793.** La sociedad no aportó el comprobante de contabilidad PF 2013664 20/08/02 Agencias de Viajes y Turismo Batch 208128 20/08/02 por \$6.537.226 que fue solicitado y además el saldo final de lo registrado en el libro auxiliar es el resultado de una serie de reclasificaciones en la cuenta, que no permite establecer con certeza el origen de las operaciones.

Si bien con la demanda se aportó la factura de TRANS PACK número (ilegible) del 7 de noviembre de 2001 por concepto de mudanza internacional de menaje doméstico de Bogotá a Santo Domingo (República Dominicana) por un total de US\$16.380, no se indicó el propietario y su relación laboral con la empresa para establecer la relación de causalidad del gasto. Observó igualmente que se allegaron la factura #2776 del 2 de julio de 2002 de Diseños y Polarizados por \$26.199.936 por concepto de 84 pendones y las órdenes de compra # 2000760 y 2000761 del 25 Y 29 de febrero de 2002 por 380.000 pendones con un valor de \$118.523.520 y 48.000 pendones con un valor de \$12.213.504, respectivamente, pero no se evidencia la relación entre gastos por reubicación de personal y los pendones de polycarbonato con vinilo blanco mate cara posterior para todos los productos según relación anexa.

Finalmente, señaló que no concordaba el valor total de la cuenta (\$36.795.289) con el total de la compra de los mencionados pendones (\$156.936.960).

Cuenta corporativa 760112 **Otros gastos por \$406.972.510**. Los motivos por los cuales se debe mantener el rechazo es el siguiente: durante la visita se solicitaron los comprobantes de contabilidad correspondientes a los diferentes pagos que conforman la cuenta y observó que:

- En la factura 0047 del 4 de junio de 2002 de Jorge Enrique Espinosa por \$2.263.600 (resane y pintura) aparece como número o Batch de contabilización el 194055, cuando el correcto es el 194072.

- La factura 050941 de Master Química por \$2.710.000 (compra de tapete) fue contabilizada con el número 192955 el cual no coincide con el registro contable que corresponde al 189324, ni con los valores indicados.

- La factura 0671 del 19 de marzo del 2002 del Change Management Consultants Ltda. por \$7.987.875 (programa profesional individual para Patricia Calvo) cuyo número de contabilización es el 185447 no aparece registrada en la contabilidad (libro auxiliar) ni en el comprobante que lo acompaña. Tampoco se acreditó la calidad de empleada de Patricia Calvo para deducir la relación de causalidad.

- Las siguientes facturas fueron expedidas a REP GREY WORLDWIDE. NIT 860.008.355:

- \*Facturas 47352 Y 47344 del 16 de mayo de 2002 de Video Móvil Ltda. por asistencias comerciales por las sumas de \$340.000 y \$24.410.379.

- \*Facturas expedidas por Caracol Televisión S.A. y por Caracol Radio por concepto de comerciales transmitidos.

- \*Facturas de RCN Televisión S.A. por concepto de pauta publicitaria.

- \*Se allegaron también otras facturas y cuentas de cobro expedidas por la sociedad REP GREY WORLDWIDE.

Sobre estas facturas consideró que podían presentarse dos situaciones: que existiera un contrato de mandato entre la sociedad y una agencia que preste el servicio de publicidad, caso en el cual las facturas deben ser expedidas por el mandatario y para efectos de soportar los respectivos costos y deducciones a que tiene derecho el mandante, el mandatario debe expedir al mandante una certificación en donde se consigne la cuantía y conceptos de éstos, avalado por

contador público o revisor fiscal. O que exista un contrato de prestación de servicios en el que se contrate directamente con una agencia de publicidad para la realización de mensajes publicitarios, en este caso la agencia debe expedir la factura con el lleno de los requisitos legales.

En el caso de la actora se trató de un contrato de mandato, por lo tanto, la sociedad debió aportar también la certificación expedida por el mandatario en la que constara el concepto y cuantía correspondiente, lo cual no fue probado en el proceso. Sobre el punto citó los Conceptos de la DIAN 069293 del 3 de septiembre de 1998, 37266 y 39596 de mayo de 1998.

En este caso, no se presentó la certificación antes mencionada con el lleno de los requisitos previstos en el artículo 3 del Decreto 1514 de 1998.

Los funcionarios que practicaron la visita pudieron observar en relación con estos gastos que la sociedad dividió la cuenta corporativa 760112 en varios registros de una cuenta del PUC de la misma naturaleza, como fue la 59 denominada Gastos-ganancias y pérdidas, reflejando saldos separados por el mismo periodo, así como una numeración no consecutiva, lo que da lugar a desestimar la segunda parte de éstos registros por incumplimiento de lo contemplado en los artículos 53 y siguientes del Código de Comercio en concordancia con los artículos 123, 124 Y siguientes del Decreto 2649 de 1993.

Del análisis de las facturas aportadas junto con los comprobantes internos y el Libro Auxiliar presentado y examinado, se evidencia que en todos los casos, ni el número con el que la sociedad contabiliza estos gastos ni los valores facturados, excepto uno (\$5.245.987), coinciden con los registrados en el Libro Auxiliar.

- La factura 09431 de TRANS PACK del 7 de noviembre de 2001 (mudanza internacional de menaje doméstico de Bogotá a Santo Domingo -República Dominicana) por US\$16.38, documento con el cual también se pretende justificar la glosa de *gastos de reubicación de personal*, por lo tanto, no puede servir como soporte de ambas glosas. Lo anterior lo confirma la Orden de Compra 1003263 del 17 de octubre de 2001 que acompaña a las facturas en ambos casos.

- Las cuentas de cobro del señor Rafael Torres Pineda del 25 de septiembre, 2 de octubre y 2 de diciembre de 2002, por concepto de traducción de inglés-español de documentos de carácter técnico no estaban registradas en la contabilidad, por lo que no se pueden aceptar.

- No se pueden aceptar los gastos por concepto de la póliza tomada por hospitalización de empleados y dependientes con Generali Colombia Vida S.A. por \$3.625.651 porque no cumple con los requisitos señalados en el artículo 107 del Estatuto Tributario.

- Las facturas de Promotora Apartamentos DANN S.A. números 2460-0030950 por \$1.301.210; 2460-0033479 sin fecha por \$1.578.720; 2460-0033513 por \$1.596.120 y factura ilegible por \$1.593.570, no se pueden aceptar, pues la primera de las facturas es de la vigencia 2001 y las restantes carecen de fecha y el concepto al que corresponden, suministro de comida, alimentos, servicio de banquetes, no permite establecer el cumplimiento de los requisitos señalados en el artículo 107 del Estatuto Tributario.

- Las facturas por \$1.700.000 y \$1.600.000 expedidas por Mudanzas Chicó por concepto de traslado de muebles y enseres de los señores Germán Ramírez y Javier Castro, respectivamente, tampoco se pueden aceptar porque no se comprobó la relación del gasto con los invocados gastos de fusión, pues la entidad absorbida y la absorbente tenían su domicilio en Bogotá y los traslados de los bienes se realizaron de Bogotá a Pereira y de Medellín a Barranquilla. Tampoco se acreditó la relación entre la sociedad y los mencionados señores a efectos de establecer el cumplimiento de los requisitos del artículo 107 del Estatuto Tributario. Igual sucede con la factura 10586 del 22 de enero de 2002 en relación con el traslado de los muebles y enseres de la señora María Orozco de Pereira a Armenia.

- Los gastos correspondientes a fletes, compra de televisor Sony y VHS Panasonic, Home Theater y TV Sony Extraplano, según facturas de Audio Color y Saferbo, no son deducibles porque no cumplen los requisitos de necesidad y relación de causalidad con la actividad productora de renta, al igual que los correspondientes al alquiler de muebles y mantelería y servicio de domicilios del Hotel Royal, sobre los cuales tampoco existe coincidencia con lo registrado en el Libro Auxiliar.

- Las cuentas de cobro de Francisco Rivero Medina por \$160.000 y \$92.000 por concepto de traducción oficial inglés-español expedidas por American Translation Center ATC no fueron registradas en la contabilidad.

- La factura 4875 del 4 de junio de 2002 por \$501.000 de Vista Luz por lavado, pegado e instalación de black out y arreglo de puerta plegable, no aparece registrada en la contabilidad, pues el número con el que la sociedad contabiliza este gasto (195902) no coincide con el registrado (190199) y adicionalmente la fecha de registro (17 de mayo de 2002) es anterior a la de la emisión de la factura.

- El gasto por concepto de 20 paraguas Tag Golf con factura 1607 de mayo de 2002 por \$422.000 de Oliva Asociados Ltda. no aparece registrado en la contabilidad pues el número que figura en la factura y con el cual la sociedad contabiliza el gasto, 190412, no coincide con ninguno de los dos registros a nombre de Oliva Asociados Ltda., ni tampoco los valores. Igual sucede con la factura BTCR-0089528 del 24 de mayo de 2002 expedida por Eléctricos Importados S.A. por \$669.760 por concepto de multitoma, fusibles y bloques.

- Los gastos por servicios de televisión para evento (por \$1.040.000 según factura 10239 del 9 de mayo de 2002 de Televideo) y por cuadros museo Sala Seretide, mano de obra poda jardín, entre otros (por \$1.902.500 según factura 0811 del 12 de junio de 2002 de Bombay) no tienen coincidencia con el registro en el Libro Auxiliar. Además, estas erogaciones no cumplen con las exigencias del artículo 107 del Estatuto Tributario, pues no probó qué tipos de eventos se realizaron para deducir su necesidad.

- La factura 027030 del 5 de agosto de 2002 expedida por Cámara Televisión S.A. por \$9.006.800 por concepto de realización de video institucional, no tiene coincidencia entre el número de contabilización que aparece en la factura y el del registro contable.

- Las facturas expedidas por Ladiprin Ltda. Editorial por \$1.805.461 por concepto de stickers para bolsa, folleto institucional, carátulas CD y \$672.300 por concepto de carátulas no están registradas en la contabilidad.

- Igual sucede con las facturas de Grillo Grupo Creativo Ltda. por \$540.000 y \$1.509.120 por concepto del servicio de diseño, arte e impresión de poster institucional, pendones y pancartas, entre otros; por \$1.430.750 por concepto de diseño, arte e impresión Dummi Clavulin, quemado de CD con Dummis Clavulin Junior, entre otros y por \$200.000 por concepto de impresión tarjetas cena Congreso de dermatología. En la misma situación se encuentran las facturas expedidas por Paneles de Colombia S.A. por concepto de paneles y recorte de

terminal y postes y las cuentas de cobro del señor Gilbert Enrique Salas por concepto de copias de CD y videos Branding GSK por \$7.599.000.

- En relación con los pagos por concepto de medicina prepagada observó que alguna de las facturas no fue registrada en la contabilidad y, en todo caso, los gastos por este concepto no cumplen con ninguno de los requisitos del artículo 107 del Estatuto Tributario, pues no tienen relación de causalidad con la renta, ni son necesarios para producirla ni presentan una equivalencia con las características de la actividad.

Además, según la Ley 100 de 1.993 sólo los aportes a cargo del empleador son deducibles de su renta. Sobre el particular citó el Concepto de la DIAN 023447 del 13 de marzo de 1.996.

Cuenta corporativa 760113 **Asesoría y Capacitación de personal por \$15.213.603**. La partida se soportó con la factura 3772 emitida por Covey Leadership Center del 20 de Agosto de 2002 por \$15.574.800 por concepto de participación funcionarios taller, sin embargo, este valor no está registrado en la cuenta de contabilidad 760113. Como el asiento contable registrado en la cuenta es el resultado de reclasificaciones no se pudo establecer con certeza que corresponda a la operación de que da cuenta la factura. Además, con la demanda se acompañaron varios comprobantes de contabilidad pero no los soportes externos que respalden dichos registros. El gasto, en todo caso, no cumple con las exigencias del artículo 107 del Estatuto Tributario, porque no se demostró qué relación guardaba con la actividad productora de renta de la sociedad.

Cuenta corporativa 760116 **Gastos con entidades oficiales INVIMA por \$26.587.000**. Para soportar el gasto fue aportada la factura 1012 del 28 de agosto de 2002 emitida por Aldas Ltda. por \$5.280.000 la que, que de acuerdo con el registro contable, corresponde a reclasificaciones Dolex por empaque, concepto que no tiene ninguna relación de gastos con el INVIMA. Además, el movimiento total de la cuenta surge de una serie de reclasificaciones, hecho que no permite identificar la operación origen y la veracidad de saldo. Con la demanda se presentaron varios comprobantes de contabilidad pero ningún soporte externo que respalde dichos registros.

Cuenta corporativa 760117 **Sistemas de información otros por \$11.817.000**. Como soporte se presentó la factura 4792 del 23 de abril de 2002 de Indexcol Ltda. por ese valor por concepto de servicio de etapa A del proyecto de desarrollo

página web GSK, pero el concepto registrado en la cuenta corresponde a reclasificaciones que no permite establecer a qué corresponde la operación registrada con el mencionado soporte. Además, no se demostró la relación con la actividad productora de renta de la sociedad como tampoco su necesidad.

Cuenta Corporativa 760118 **Project Management por \$85.069.879**. Las facturas presentadas de Marathon Publicidad y Diseños y Polarizados, por concepto de pancartas y pendones y elaboración de diseño, boceto y artes finales, no estaban contabilizadas, pues no existe coincidencia entre el número que aparece en ellas como correspondiente a la contabilización y el de su registro contable, ni los valores facturados. Tampoco cumplen con los requisitos del artículo 107 del Estatuto Tributario.

Cuenta corporativa 760127 **Sistema de información de nómina por \$2.224.013**. La factura de Data Tecnología Ltda. no aparece contabilizada, pues el número que corresponde a la contabilización no coincide con el registrado en el auxiliar. Los documentos acompañados con la demanda confirman lo advertido. El gasto tampoco cumple con las exigencias del artículo 107 del Estatuto Tributario, pues no está demostrada la relación de causalidad.

Cuenta corporativa 760128 **Gastos migración por \$10.174.500**. La actora aportó un comprobante de contabilidad con su respectivo soporte, pero de fecha 15 de julio de 2002, es decir, posterior a la de su registro en libros: 8 de julio de 2002. Tampoco concuerda el número de contabilización del gasto con el del registro en el Libro Auxiliar, ni está demostrada la relación de causalidad con la actividad productora de renta de la sociedad.

Cuenta corporativa 760130 **Indemnizaciones y bonificaciones por \$956.246.443**. Según se pudo verificar el saldo de la cuenta estaba conformado por \$232.610.086 correspondiente a Recl. Liq. Rolando Saldaña y \$801.804.719 por concepto de reclasificación de indemnización de Septiembre de 2002 y solicitado el libro auxiliar de la cuenta 760330 denominada igualmente Indemnizaciones y bonificaciones, se observó un saldo de \$232.610.086 resultante de un único movimiento que corresponde a reclasificación reliquidación Rolando Saldaña. Este gasto ya fue incluido en la cuenta 760130 antes mencionada que fue la considerada por los funcionarios para efectos de la deducción solicitada.

Analizados los documentos soportes de los comprobantes por \$58.662.612, \$801.804.719 y \$232.610.086 observó que correspondían a indemnizaciones denominadas bonificación por retiro voluntario y bonificación adicional no constitutiva de salario por retiros de los trabajadores por mutuo acuerdo; sin embargo, advirtió que las indemnizaciones ascendían a la suma de \$801.804.719. Como estas hacen parte del salario porque se pagan al trabajador en razón de su actividad dentro de la empresa, sobre las mismas se debieron cancelar los aportes parafiscales correspondientes. Sobre el particular citó la sentencia del Consejo de Estado del 6 de febrero de 1995.

Cuenta corporativa 760135 **Otros gastos por \$308.415.090.** Conforme con las pruebas del proceso se determinó que \$159.512.575 corresponden a la mesada por pensión anticipada pactada en convenios de terminación de contratos laborales por mutuo acuerdo con tres empleados. La pensión anticipada de carácter temporal y extralegal se disfrutaría desde el día siguiente de la fecha de terminación del contrato hasta el 31 de Diciembre de 2003, pero sobre la misma no se probaron los aportes parafiscales en la parte correspondiente a salario.

El valor de \$117.000.000 corresponde a una provisión Merger de Octubre a Diciembre según el auxiliar y el comprobante de contabilidad del 30 de septiembre de 2002, pero las únicas que se aceptan fiscalmente son las de dudoso o difícil cobro y las de futuras pensiones de jubilación.

Sobre la diferencia de \$31.902,515, según la sociedad, no existe soporte porque es una reclasificación, por ende, no se sabe cual es el concepto.

Cuenta corporativa 760301 **Salarios personal de planta por \$261.710.718.** Se deben rechazar porque hay incongruencia entre los valores pagados y los registrados contablemente y por falta de comprobación de los aportes parafiscales.

Cuenta corporativa 760302 **Gastos de viaje personal de planta por \$52.353.357.** Las facturas y tiquetes que soportan la partida están a nombre de personas respecto de las cuales no se probó la calidad de empleados de la compañía para demostrar los requisitos del artículo 107 del E.T. Además, el motivo del viaje es la asistencia a la fiesta de fin de año, lo cual no tiene relación de causalidad.



Cuenta corporativa 760310 **Suministros oficina por \$56.129**. El movimiento de la cuenta esta conformado por reclasificaciones que no evidencian la operación realizada. Tampoco están probadas la naturaleza y la finalidad de los suministros para establecer la relación de causalidad.

Cuenta corporativa 760312 **Otros gastos por \$12.416.825**. La factura de Defence Systems Colombia S.A. 024000 por \$6.085.149 por concepto de servicios de montaje de sistema de seguridad no está registrada en la contabilidad y el único registro que existe es por \$1.731.013. La factura de Sodexho por concepto de servicio de alimentación eventos especiales, por \$168.404, no está registrada en la contabilidad y el concepto no es necesario ni guarda relación de causalidad con la actividad productora de renta.

Cuenta corporativa 760316 **Gastos con entidades oficiales INVIMA por \$146.432.071. Se debe mantener el rechazo porque** la mayoría de los pagos efectuados al INVIMA corresponden al año gravable 2001. En consecuencia, no cumple con los requisitos de oportunidad y relación de causalidad con los ingresos. Lo anterior lo confirman los cheques de gerencia y comprobantes de contabilidad que se acompañaron con la demanda.

Cuenta corporativa 760330 **Indemnizaciones y bonificaciones por \$232.610.086**. En primer lugar la sociedad aportó un reporte de pagos al señor Rolando Saldaña que totaliza \$269.514.929, valor superior al registrado en el Auxiliar equivalente a \$232.610.000. Además, reiteró que tales bonificaciones hacen parte del salario y deben ser base de aportes parafiscales.

#### **LA SENTENCIA APELADA**

El Tribunal declaró la nulidad parcial de los actos acusados y practicó una nueva liquidación. Las razones de la decisión se pueden resumir así:

##### **1. Dedución por destrucción de inventarios por \$156.772.000**

Explicó que, según la demandante, la deducción estaba conformada por:

-\$113.254.328 por concepto de actas de destrucción de materia prima cargadas a la cuenta de gastos por fusión.

-\$21.064.036 por concepto de cargos hechos a la provisión por destrucción.

-\$1.265.196 corresponden a la variación determinada por efecto de la determinación del costo estándar.

Consideró que conforme con el objeto social de la compañía de 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, entre otros, era fácil deducir que tales bienes estaban sometidos a medidas de orden sanitario y fitosanitario por las autoridades competentes, que las pérdidas relacionadas con la obsolescencia o mal estado de las mercancías daba lugar a admitir la disminución de los inventarios.

De las actas de destrucción y del certificado del revisor fiscal, observó que las dadas de baja correspondieron a avería almacén materias primas, productos expirados, productos obsoletos, productos rechazados, productos devueltos averiados, productos provisionados para destrucción, avería en proceso de maquilado, avería en empaques originales, materiales dañados en el incidente del daño de la válvula de agua de la bodega del tercer piso y elementos destruidos antes de la terminación de su proceso de producción.

Consideró, en consecuencia, que debía aplicarse la jurisprudencia del Consejo de Estado (exp. 15032) según la cual la destrucción de mercancías se constituye en una expensa necesaria que responde a las previsiones del artículo 107 del ET, esto es que se trata de deducciones, como en efecto fueron declaradas por la sociedad actora.

Además, porque la sociedad lleva los inventarios por sistema de inventarios permanentes y el informe del revisor fiscal se encuentra debidamente soportado por las actas de destrucción que fueron suscritas por los funcionarios competentes.

## **2. Procedencia de otras deducciones por \$1.261.582.000.**

- ◆ Asociación Nacional de Industriales ANDI por \$6.351.096
- ◆ Afiliaciones, cuotas de sostenimiento Carmen Club Campestre (sic), Corporación Club el Nogal por \$74.716.477
- ◆ Suscripciones y afiliaciones y periódicos por \$1.008.302.180
- ◆ Fiesta de fin de año por \$172.090.384

En cuanto a las deducciones por afiliación a la Asociación Nacional de Industriales ANDI, por las afiliaciones y cuotas de sostenimiento de los clubes y fiesta fin de año, consideró que no se debían aceptar porque no eran gastos necesarios ni

propios o inherentes a la actividad productora de renta, es decir, no cumplen con el requisito de necesidad previsto en el artículo 107 del Estatuto Tributario.

En relación con las suscripciones y afiliaciones a libros y periódicos señaló, en primer lugar, que el rechazo sí estaba motivado, pues la Administración indicó que esos gastos no reunían los requisitos de relación de causalidad, necesidad y proporcionalidad del artículo 107 del Estatuto Tributario. En segundo término, que se debía mantener la glosa porque no estaban los comprobantes externos y facturas que, según la demandante, se allegaron. Además, los que se adjuntaron con la demanda son copia de registros contables y algunos documentos se encuentran detallados en ingles, por lo que conforme con el artículo 260 del Código de Procedimiento Civil y 56 del Decreto 2649 de 1993, no se pueden valorar. Con esos documentos no se puede deducir la relación de causalidad o necesidad del gasto con la actividad productora de renta. La sociedad no probó respecto de cada una de las suscripciones la necesidad para el desarrollo de sus políticas de comercialización de productos como lo adujo.

### **3. Procedencia de las deducciones por gastos de fusión por \$3.057.146.483**

Señaló que la sociedad actora absorbió mediante fusión a la sociedad Glaxo Wellcome de Colombia S. A., según Escritura Pública 6671 del 18 de diciembre de 2001 de la Notaria Sexta de Bogota y que la sociedad manejó los gastos de fusión en la cuenta PUC 531595, donde se manejó una cuenta corporativa 717101 correspondiente a gastos por cierre de planta y una cuenta interna por el concepto 7174. En cada erogación solicitada como deducción se manejaron cuentas internas 7601 y 7603 las cuales analizó en detalle, así:

**3.1. Gastos por cierre de planta por \$135.227.953.** Señaló, en primer lugar, que la suma en discusión era \$98.546.148, de los cuales aceptó las siguientes partidas por corresponder a los soportes contables, por un valor total de \$12.577.420:

De la **Empresa de Acueducto y Alcantarillado** se acreditan las facturas, debidamente contabilizadas en la cuenta 7174-01, de marzo por \$384.640, mayo por \$793.910, junio por \$896.250, noviembre por \$78.370, abril por \$430.060 y febrero por \$579.300.

Del avalúo de planta cancelado a la sociedad **QUINTANA JAIME Y ASOCIADOS** se acepta la factura por \$2.234.584.

De la sociedad **PREVER** la factura 10316 por \$7.180.306 por concepto de servicio de vigilancia, cuya contabilización se anexa con la demanda.

Indicó que el reconocimiento de estas deducciones tiene relación de causalidad con la actividad productora de renta y cumplen los demás requisitos del artículo 107 del Estatuto Tributario.

No aceptó como deducibles otras facturas del **Acueducto** y de la **E.T.B.** porque los valores no coinciden con los asientos contables y figuran a nombre de empresas con nombre diferente a la accionada y están repetidas. Mantuvo las demás partidas debido a la falta de coincidencia con los registros en el libro auxiliar y la imposibilidad de ser identificadas en razón a la reclasificación.

### **3.2. Gastos por Salario Personal Administrativo y Ventas por \$48.056.719.**

Mantuvo el rechazo porque los documentos anexos en relación con la suma de \$46.359.719, que según la sociedad, corresponde a los bonos que recibió el trabajador Eduardo Espinosa como incentivo, están en idioma extranjero sin traducción, y las cartas que aparecen no permiten deducir la relación de causalidad. Además no se trata de salario.

En cuanto al saldo de \$1.697.000 por reclasificación del valor de las artes de la etiqueta del medicamento DOLEX, señaló que se anexaban varias facturas de la firma Aldas que dan cuenta del servicio prestado, lo que implica que no se trató de salarios sino el pago de un servicio, por lo que no está debidamente identificada la deducción. Además, tampoco están en la cuenta interna.

### **3.3. Gastos de Viaje Personal Administrativo y Ventas por \$132.293.989.**

Mantuvo la glosa porque no se acreditó la calidad de empleados de quienes realizaron los gastos, de manera que no se probó la relación de causalidad. Tampoco se probó la necesidad en el gasto del funcionario del Gobierno a pesar de que está debidamente contabilizado. Además, no se podían solicitar como deducción pagos por servicios prestados en el 2001.

Señaló que algunas facturas corresponden a transporte de menaje doméstico que no son gastos de viaje de personal administrativo y de ventas. Que las pruebas traídas con la demanda no desvirtuaron la actuación de la Administración. Que las demás facturas, aunque corresponden al año 2002, no coinciden con el asiento contable ni con el valor de las mismas. Otros son registros sin soporte.

**3.4. Gastos por Información, Portes y Correo por \$102.663.243.** Confirmó la glosa porque hay unos registros contables sin soportes; porque en relación con la factura 1089 de 23 de octubre de 2002 por \$92.308.110, por concepto de pagos de programas ejecutivos e individuales a Beatriz Acero, Ofelia Rodríguez, Jairo Merchán y Clara Elsy Núñez y horas de consultoría individual a Diana Plazas y Leonor Gómez, el registro contable no está debidamente discriminado. Además, los señores (as) Acero, Rodríguez, Merchán y Núñez, trabajaron en la empresa hasta el 28 de agosto de 2002, según las actas de transacción y el concepto es de octubre de ese año. La factura 0336 de 8 de agosto de 2002 por concepto del montaje de una torre es por \$500.000 y no por \$5.900.982 y tampoco está registrada ni contabilizada.

**3.5. Gastos por honorarios por \$22.053.210 y consultoría profesional por \$63.234.546.** Aceptó por honorarios la suma de \$22.053.210 que fue la suma solicitada como deducción, correspondiente a la factura 22227 emitida por la Soc. JOSÉ LLOREDA CAMACHO & CO, S.A., la cual se encuentra contabilizada en la cuenta interna correspondiente y el gasto tiene relación de causalidad con la actividad productora de renta. Se aceptó igualmente el gasto correspondiente al pago de honorarios por servicios profesionales prestados por Asesorías Caballero Pachón Ltda. Y Egon Zehnder Internacional de Colombia S.A., según copias de las facturas y comprobantes de pago, debidamente registradas en la cuenta 7601.06. Consideró que el gasto tenía relación de causalidad con la actividad productora de renta. Por este concepto se aceptó la suma de \$62.618.586 (valor de las facturas sin IVA).

**3.6. Gastos legales de trámites por \$20.321.807.** Aceptó parcialmente la partida así: reconoció \$9.185.000 por concepto de trámites legales cancelados al Señor Luís Carlos Urquijo Illera, por estar debidamente contabilizada y por tener relación de causalidad con la actividad productora de renta. También aceptó como prueba las consignaciones a nombre de INVIMA por \$4.693.078, de 12 de noviembre de 2002, porque esa entidad no expide factura. En total reconoció \$13.878.078.

**3.7. Gastos de Reubicación de Personal por \$34.644.793.** Confirmó la glosa porque las facturas que, según la actora, sirven de soporte para la deducción son de 2001 así como el registro contable. Aunque se anexaron los registros, estos dan cuenta de reclasificaciones en general, y no hay soportes. Además, las órdenes de compra que se allegaron no reemplazan la factura.

**3.8. Otros gastos por 379.323.510.** Rechazó el cargo porque consideró que el registro de la cuenta 7601.12 que se anexa con la demanda no puede evidenciar los gastos que el demandante solicita como deducción. Señaló que la forma como la demandante llevó la contabilidad de esta cuenta, no permitía establecer claramente los registros, así:

- En unos casos no coincide la suma en los registros contables. Tampoco coinciden los números bacht o voucher que se encuentran en varias facturas para ser contabilizado el gasto. Al igual que en algunas cuentas de cobro. Se anexó la misma factura cambiaria de 2001 con la cual solicitó la deducción en otra cuenta (reubicación de personal).
- En algunos casos puede coincidir el movimiento debito con la factura, pero no con la cuenta interna.
- Si bien algunos gastos pueden tener relación de causalidad, la sociedad no mejoró la prueba ni hizo uso de los medios probatorios ante la Jurisdicción, como un dictamen pericial. Máxime cuando se afirma que la contabilidad se lleva en registros OV.
- La suma de la factura debe estar en el movimiento débito de la cuenta de gastos y no en el movimiento crédito, si se pretende la deducción.
- Aunque se anuncia que, en relación con el servicio de publicidad, se adjunta el contrato de mandato y los certificados del revisor fiscal, no se encontró ningún contrato de mandato y los certificados del revisor fiscal anexos no dan certeza de los pagos hechos por este concepto y menos que exista un contrato de mandato. Tampoco desvirtuó la falta de registro y la falta de numeración consecutiva de los comprobantes; en general no cumple los requisitos establecidos en los artículos 123 y 124 y ss del Decreto 2649 de 1993 y 53 y ss del Código de Comercio.
- No se probó el registro y contabilización en la cuenta que denomina la actora como cuenta Farma de las cuentas de cobro y algunas facturas que se anexaron.
- Los pagos por planes de medicina prepagada no son necesarios para la actividad productora de renta por lo que no cumple los requisitos del artículo 107 del Estatuto Tributario.
- Las facturas correspondientes a la cuenta consumo no coinciden con el registro contable.

- Las órdenes de compra no son facturas.

- Respecto de la factura cambiaria No.31402, se anexa como registro contable de la misma (folio 1300) un documento donde aparecen diferentes partidas con el mismo número de Batch y Voucher, lo que hace imposible deducir su contabilización, máxime cuando el total no coincide con la factura.

**3.9. Gastos por Asesoría y Capacitación de Personal por \$15.213.603.** Se mantuvo el rechazo porque los registros contables que se anexaron carecen de soportes externos.

Se anexó el comprobante JR.2001069 de 30 de diciembre de 2002, por reclasificación gastos de viaje por \$10.140.337 (contabilizado en la cuenta 7601.13), pero no se anexaron los soportes de la cuenta. No se acreditó tampoco el registro contable de la factura 3772 por \$15.574.800.

**3.10. Gastos con entidades oficiales INVIMA por \$26.587.000.** Sólo se aceptó la factura No. 1012 emitida por Aldas por \$5.280.000 por concepto de arte y preparación de archivos, manejo de volumen para el Dolex, etc., cuyo comprobante JR 2000868 que fue echado de menos por la administración y se allegó con la demanda. Se reconoce porque tiene relación de causalidad con la actividad productora de renta.

La diferencia se rechazó porque de los registros contables que se allegaron no se puede deducir la necesidad de la deducción y que los gastos hayan sido con entidades oficiales como el INVIMA.

**3.11. Gastos de Sistemas de Información por \$11.817.000.** El Tribunal aceptó la deducción porque además de que la erogación cumple con los requisitos del artículo 107 del Estatuto Tributario, está debidamente comprobado el gasto con la factura No. 4792 emitida por Indexcol el 23 de abril de 2002 por \$11.817.000, el comprobante de contabilidad JR2000424 y el registro contable.

**3.12. Gastos Project Management por 85.069.879.** Consideró que si bien la publicidad es un gasto que reúne los requisitos del artículo 107 del Estatuto Tributario, los registros contables que se aportaron no desvirtúan la decisión administrativa, pues de las facturas aportadas ante la Administración no se acreditó la correcta contabilización. Además, del comprobante no coincide la

numeración para la contabilización del Batch y Voucher ni las sumas. Se encuentra un total pero no está discriminado por facturas.

La factura No. 2725 por \$26.199.936 no está contabilizada en la cuenta interna en mención.

**3.13. Gastos por Sistema de Información de Nómina por \$2.224.012.** Mantuvo la glosa porque el valor de la factura No. 1019 de 9 de septiembre de 2002 por \$17.153.044 no coincide con los registros aportados. No aceptó el argumento de la sociedad sobre la falta de coincidencia entre la factura y el registro, pues a cada factura la identifican con dos números, el Batch y el Voucher, para efecto de su contabilización, y estos números no coinciden con la cuenta interna y menos con la descripción. A pesar de que con la demanda se anexó el comprobante OV2008242 por la suma solicitada, pero no se allegó el soporte.

**3.14. Gastos de Migración por \$10.174.500.** Mantuvo el rechazo porque los números de Batch del comprobante no coinciden con los de la factura No. 5006 de 15 de julio de 2002 por \$7.987.500. De la otra factura 5007 por \$2.187.000, no se adjuntó el registro.

**3.15. Gastos por Indemnizaciones y Bonificación por \$1.188.856.529.** De esta partida aceptó como deducción la suma de \$1.023.880.626 correspondientes a bonificaciones de : Ofelia Rodríguez Forero (\$415.507.434); Luz Ángela Garzón Ángel (\$9.643.734); Clara Elsy Núñez Arbelaez (\$47.040.570); Blanca Leonor Gómez Perilla (\$63.591.760); Jairo Merchán Arias (\$81.068.890) y Beatriz Helena Acero Gallego (\$174.418.208); para un total de \$791.270.626. De Rolando Saldaña, si bien se adjuntó la liquidación de prestaciones y el acta de conciliación en donde se demuestra el pago de las bonificaciones por \$259.646.329, sólo reconoció la suma de \$232.610.000, que fue el valor solicitado por la sociedad.

Consideró, con base en las actas de transacción y los convenios de terminación por mutuo acuerdo, que estas bonificaciones pactadas de común acuerdo no constituyen salario y, por ende, no son base para los aportes parafiscales. En consecuencia, aceptó la deducción por reunir los requisitos del artículo 107 del Estatuto Tributario, pues, independientemente de que sean salario o no, estos pagos inciden en la generación del ingreso de la sociedad.

**3.16. Otros Gastos por \$ 308.415.090.** De la partida sólo aceptó la suma de \$159.512.575 correspondientes a convenios de terminación de contrato por mutuo



acuerdo de los señores Antonio J. Flores, Vicente Guillermo Gaona y Edilberto Vega Díaz, para lo cual se remitió a lo expuesto en el cargo anterior.

Rechazó la suma de \$117.000.000 porque se trata de una provisión y no es claro el origen del gasto provisionado para determinar el cumplimiento de los requisitos del artículo 107 del Estatuto Tributario.

Tampoco aceptó \$31.902.515 que según el demandante son reclasificaciones contables que no son objeto de soporte, pues, para el Tribunal, si no se tienen soportes, que son obligatorios, al menos debería estar debidamente identificado el concepto del gasto.

**3.17. Gastos por Salario Personal de Planta por \$261.710.718.** Negó el cargo porque: el registro de la cuenta 7603-01 no tiene discriminadas las partidas; del comprobante 2000240 00595 de 30 de abril de 2002 no se puede identificar el gasto; no se aportó el otro comprobante JR- 2000647 de 30 de agosto de 2002 y no se acreditó el pago de los aportes parafiscales echado de menos por la administración.

**3.18. Gastos de Viaje Personal Planta por \$52.353.357.** Mantuvo el rechazo de la deducción porque no se probó la relación de causalidad, pues si bien se anexan unas facturas de Aviatur, no se demostró el nexo causal de las personas favorecidas con los viajes.

Consideró que el gasto de fin de año no era deducible porque no tenía relación de causalidad y porque la deducción no se podía soportar en una orden de compra. Además, tampoco se anexó el registro de la cuenta interna 7603-02.

**3.19. Otros Gastos por \$12.416.825.** Rechazó el cargo porque las pruebas que se allegaron con la demanda no desvirtuaron el rechazo de la administración; no se probó la contabilización de las facturas que se anexaron; tampoco se probó el cumplimiento de los requisitos del artículo 107 del Estatuto Tributario.

**3.20. Gastos con entidades oficiales INVIMA por \$146.432.071.** Negó la deducción porque no se demostró que los gastos fueron hechos en el año gravable discutido. Consideró que como era un anticipo debió llevarse contablemente a una cuenta por cobrar anticipos del mismo año 2001, y en el año siguiente debió acreditarse la factura por el cobro total del servicio para hacer los cruces y deducir el saldo y no el anticipo. Observó que en los documentos anexos

figuran pagos por 2001 y devoluciones para el año 2003. Señaló que tampoco se encontró el registro de la cuenta 7603-16.

**3.21. Gastos por Indemnizaciones y Bonificaciones \$232.610.000.** Sobre este cargo, el Tribunal se remitió a las consideraciones efectuadas en el punto 3.15 Indemnizaciones y Bonificación.

Concluyó que las razones por las cuales no se admitieron las deducciones declaradas por la sociedad derivaron de deficiencias probatorias y de incongruencias en el manejo contable como se anotó en cada uno de los acápite.

#### **4. Sanción de inexactitud**

El Tribunal liquidó proporcionalmente la sanción de inexactitud teniendo en cuenta las partidas que se reconocieron, pues el desconocimiento de las deducciones se derivó de inconsistencias en la contabilidad de la actora así como en vacíos probatorios que le impidieron desvirtuar las glosas planteadas por la Administración, lo cual configura causal para imponer la sanción, en virtud del artículo 647 del Estatuto Tributario.

### **LOS RECURSOS DE APELACIÓN**

La **demandada** solicitó revocar la sentencia y dejar sin modificación los actos administrativos por las siguientes razones:

1. Pidió que se reconsiderara el criterio en relación con la destrucción de inventarios en casos de cumplimiento de orden superior o autoridad competente, teniendo en cuenta que la ley tributaria no permite este tratamiento en el impuesto sobre la renta, como lo reconoció el Consejo de Estado cuando aceptó la legalidad de un concepto alusivo al tema.

Además, la aducida obligatoriedad de acatamiento a la orden superior, a que se refiere la sentencia invocada en el fallo recurrido, tiene como característica que las fechas de vencimiento de los medicamentos son previamente conocidas por la actora desde el mismo momento de su fabricación. De manera que es un acontecimiento que se puede prever y sobre el cual se pueden tomar medidas de carácter comercial para impedirlo o para tener un manejo racional de la producción, por lo tanto, no tiene carácter forzoso.

Solicitó tener en cuenta lo expuesto en la sentencia del 29 de septiembre de 2005, expediente 13706, C.P. Dr. Héctor J. Romero Díaz, que declaró legal el Concepto 061852 del 24 de septiembre de 2002, en la que se respaldaron los argumentos de la DIAN sobre la imposibilidad de llevar como deducción tales pérdidas de inventarios.

Adicionalmente, no debe aceptarse la deducción con base en el artículo 4 del Decreto Reglamentario 326 de 1995.

2. Con fundamento en el artículo 781 del Estatuto Tributario, señaló que el Tribunal no podía valorar con ocasión de esta demanda, el soporte de un registro contable efectuado por la actora, que fue solicitado por la Administración en desarrollo de la investigación adelantada y no fue allegado ni en el proceso de determinación ni en el de discusión.

Indicó que no podía aportarse con la demanda la prueba de un hecho que ocurrió y que no fue presentada ante la Administración cuando la requirió, a no ser que se demuestre alguna justificación de fuerza mayor o caso fortuito para no haberlos allegado con anterioridad, como lo exige la norma, que no fue éste el presente caso.

Manifestó que la oportunidad para allegar la prueba no es una mera formalidad, pues de así aceptarlo equivaldría a dejar sin efectos la norma citada<sup>1</sup>.

La **demandante** sustentó el recurso de apelación mediante un escrito demasiado extenso, que para un mejor análisis y comprensión, el resumen se hará cuando se aborde cada cargo en la parte considerativa de esta providencia.

En todo caso, desde ahora se advierte que la demandante contravirtió la decisión del Tribunal de rechazar el cargo correspondiente a la procedencia de otras deducciones por \$1.261.582.000, gastos de fusión, sobre las partidas no aceptadas por el Tribunal y la sanción por inexactitud.

## ALEGATOS DE CONCLUSIÓN

---

<sup>1</sup> Sobre el punto citó las sentencias del 30 de abril de 2003, Exp. 13237 C.P. Dra. María Inés Ortiz Barbosa y del 27 de agosto de 1999 del Consejo de Estado.

La **demandante** reiteró lo expuesto en la demanda y en el recurso de apelación y, en oposición al recurso de apelación de la demandada, solicitó que se mantuviera la decisión del Tribunal que aceptó la deducción por destrucción de inventarios.

La **demandada** insistió en que el Tribunal violó el principio de oportunidad de la prueba en materia tributaria y en la improcedencia de la deducción por destrucción de inventarios. Señaló que la sanción por inexactitud se debía mantener como consecuencia obligada de las deducciones improcedentes, sin que pueda atribuírsele una diferencia de criterios.

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

Como la Administración objetó el reconocimiento de la deducción por destrucción de inventarios, más no los motivos que llevaron a la destrucción de los mismos, tales como: avería almacén materias primas, producto expirado, obsoleto, rechazado, averiado, consideró que el criterio expuesto en la sentencia 15032 del Consejo de Estado era aplicable al presente asunto.

En este caso la destrucción de medicamentos como expensa necesaria, cumple con los requisitos del artículo 107 del Estatuto Tributario, por tratarse de bienes que tienen relación de causalidad con la actividad productora de renta y porque su destrucción obedece al cumplimiento de disposiciones de tipo sanitario. En consecuencia, la deducción por la destrucción de medicamentos era procedente.

En relación con el cargo de apelación de la Administración de que el Tribunal no debió tener en cuenta las pruebas allegadas con la demanda porque no fueron presentadas cuando la DIAN las requirió (artículo 781 del Estatuto Tributario), señaló que la recurrente no precisaba a qué prueba se refería ni en qué momento fue solicitada a la contribuyente, por lo que el cargo no debía prosperar.

En relación con el recurso de apelación de la demandante, conceptuó lo siguiente:

1. En cuanto a la procedencia de otras deducciones por \$1.261.582.000, señaló que los gastos relacionados con afiliación a la ANDI no debía reconocerse porque no es suficiente una repercusión en el objeto social de los contribuyentes para que los gastos sean deducibles tributariamente. Como no es un pago legalmente obligatorio, no es necesario, de manera no es dable darle el tratamiento que la jurisprudencia le ha concedido a las cuotas pagadas a las Superintendencias. Lo

mismo que aplica para las afiliaciones y cuotas de sostenimiento a AFIDRO y ANDA.

En cuanto a las afiliaciones y cuotas a clubes, dijo que no se debe reconocer porque no se probó la atención a clientes ni la incidencia de éstas en la producción de la renta.

Consideró que se debía mantener el rechazo de la deducción por suscripciones y afiliaciones, libros y periódicos por \$1.008.302.180 porque la prueba no fue mejorada y no hay argumentos que permitan desvirtuar los fundamentos del *a quo*.

Las afiliaciones a FENALCO, ANIF y ACRIP no son obligatorias y, por lo tanto, no se les puede dar el carácter de necesarias. En relación con la matrícula y renovación a la Cámara de Comercio, consideró que si se podría aceptar, con base en la mencionada jurisprudencia del Consejo de Estado, sin embargo, en este caso el concepto solicitado como deducción corresponde a un taller de capacitación para empleados, por lo que no es procedente su reconocimiento.

Los gastos de publicidad no son deducibles, pues no se especificó el concepto y la incidencia en la producción de la renta; la suscripción a las publicaciones del sector farmacéutico, no es un gasto necesario; la participación de empleados en eventos deportivos, la capacitación (sobre la que no dice el tema), las reparaciones locativas, los gastos de papelería y la fiesta de fin de año son erogaciones no necesarias para la producción de renta, por lo tanto, no son deducibles. Con relación a la contribución a la Superintendencia de Sociedades, si bien la jurisprudencia del Consejo de Estado<sup>2</sup> ha reconocido su deducción, en el caso concreto se debe rechazar porque no se probó el pago.

2. En cuanto a la procedencia de la deducción por **gastos de fusión**, consideró que se debían aceptar de los gastos legales trámites INVIMA la suma de \$4.082.000 y de los gastos por indemnización y bonificación la suma de \$55.709.961. El primero, porque se probó no sólo el concepto del gasto (registro sanitario DOLEX TAB.), sino su contabilización; y, el segundo, porque el Tribunal no tuvo en cuenta la liquidación de María Lourdes Restrepo por \$58.662.612, que está contabilizada, sin embargo el pago por medicina prepagada por \$2.952.651 no se debe aceptar, pues no es necesaria.

---

<sup>2</sup> Sentencia 13631.

Los demás gastos que se rechazaron se deben confirmar por las siguientes razones:

Cierre de planta: la depreciación de la Planta Sur está soportada con reclasificaciones en comprobantes internos JR que no permiten establecer el concepto. Sobre los servicios públicos rechazados no dio ninguna explicación ni justificación.

Los gastos por salario de personal administrativo y ventas, continuidad carrera, programas profesionales, medicina prepagada y pensión, no son gastos obligatorios, sino que obedecen a la mera liberalidad de la sociedad a título de bonificación por retiro. Estos gastos no tienen incidencia en la generación de la renta, máxime que son realizados al personal retirado de la empresa.

En cuanto a los gastos por publicidad, si bien las facturas están a nombre de Smithkline Beecham Colombia, la recurrente no probó la necesidad del gasto, ni la relación de causalidad con la producción de renta.

Las explicaciones dadas por la demandante sobre los gastos de viaje de personal administrativo y ventas, no acreditan la calidad de empleados de quienes realizaron los gastos, la necesidad y la oportunidad del gasto.

Los gastos de continuidad de carrera incluidos en los gastos de información, portes y correo, no proceden porque son un beneficio concedido a voluntad de la sociedad al personal retirado. En relación con la instalación de red corporativa y desmontaje torre de comunicación, no se probó el valor de la factura y el respectivo registro contable.

De los gastos de reubicación de personal, no se desvirtuó que los gastos de mudanza fueran del año gravable discutido y no hay soportes de los gastos de tiquetes.

De otros gastos correspondientes a programas profesionales y medicina prepagada no es deducible porque es un beneficio para los empleados retirados. Frente a los gastos de rediseño y arreglos locativos, seguridad, traslado, publicidad y otros, no se identificó el gasto ni la necesidad del gasto, pues en algunos casos no hay soportes.

En el caso de la publicidad no se probó el acuerdo global suscrito entre la casa matriz Smithkline Beecham y la compañía Grey Adversitin Limited sobre la

concepción de la nueva imagen, ni la realización de los pagos ni la necesidad de los gastos.

El gasto por asesoría y capacitación de personal no fue probó el gasto con los soportes de los registros.

Los gastos con el INVIMA porque no se allegaron los soportes.

El registro contable del gasto con Project Managment no corresponde con los anexos ni establece la necesidad del gasto;

El gasto por sistemas de información de nómina no fue soportado.

Los documentos OV que soportan los gastos de migración no son las facturas con las que se pretenden soportar los gastos.

No se deben aceptar los “otros gastos” rechazados por \$31.902.515, pues no basta como soporte del mismo el registro de valores similares en la cuenta 7601.35. Las mesadas pensionales al personal retirado de la empresa por \$117.000.000 no es un gasto necesario.

No se puede desvirtuar la decisión del Tribunal que rechazó los gastos por salario de personal de planta, con base en la relación de las reclasificaciones realizadas en la cuenta.

La actora no señaló en qué folios están los soportes de los gastos de viaje personal planta, por lo tanto, no se desvirtuó la decisión del Tribunal.

Los “otros gastos” que corresponden a visa, servicio de seguridad, legalización de la tarjeta de crédito, centro de costos, diskette, alimentación, legalización estadía hoteles, no se probó el cumplimiento del artículo 107 del Estatuto Tributario. Tampoco, el registro contable permite su identificación.

Los gastos efectuados por el INVIMA por \$146.432.071 fueron rechazados por el Tribunal porque se efectuaron en el 2001. Al respecto consideró que no procedía la deducción en cuestión, por cuanto el artículo 1 del Decreto 549 de 2001 señala que la obligación de solicitar el certificado de buenas prácticas manufactureras le corresponde es al fabricante de los medicamentos que se importan, por lo tanto, no es una obligación del importador. Si se acepta que el importador asume el gasto, el pago de la tarifa para el certificado se debe realizar antes de presentar la

solicitud ante el INVIMA. Como los pagos para obtener los citados certificados de cumplimiento se realizaron en noviembre del 2001, en términos de los artículos 104 y 105 del Estatuto Tributario no son deducibles en el 2002, por lo tanto, no es procedente su deducción.

Respecto a la sanción por inexactitud considera que ésta procede respecto a las deducciones rechazadas por improcedentes.

### **CONSIDERACIONES DE LA SALA**

En los términos de los recursos de apelación interpuestos por ambas partes, la Sala debe decidir la legalidad de los actos administrativos por medio de los cuales la DIAN modificó la declaración de renta de la sociedad actora. Concretamente se analizará si procede la deducción por destrucción de inventarios; si proceden otras deducciones; si proceden las deducciones por gastos de fusión y si es procedente la sanción por inexactitud.

#### **1. Deducción por destrucción de inventarios**

El Tribunal aceptó la deducción por destrucción de inventarios por \$156.772.000, porque según el objeto social de la compañía, consistente en la fabricación, importación, exportación, distribución, venta y comercio en general de productos farmacéuticos que requieran o no de prescripción médica, productos de consumo masivo, productos cosméticos y de cuidado personal, entre otros, se podía deducir que tales bienes estaban sometidos a medidas de orden sanitario y fitosanitario por las autoridades competentes, que las pérdidas relacionadas con la obsolescencia o mal estado de las mercancías daba lugar a admitir la disminución de los inventarios.

Que conforme con las actas de destrucción y el certificado del revisor fiscal, las dadas de baja correspondieron, entre otros hechos, a avería almacén materias primas, productos expirados, productos obsoletos, productos rechazados, productos devueltos averiados, productos provisionados para destrucción, avería en proceso de maquilado, avería en empaques originales, materiales dañados en el incidente del daño de la válvula de agua de la bodega del tercer piso y elementos destruidos antes de la terminación de su proceso de producción. Por lo tanto, constituía una expensa necesaria deducible, en virtud del artículo 107 del Estatuto Tributario.



Para la demandada, que recurre el fallo de primera instancia, se debe reconsiderar el criterio que ha sentado la jurisprudencia del Consejo de Estado en relación con la destrucción de inventarios en casos de cumplimiento de orden superior o autoridad competente, pues no hay una norma tributaria que permita dar ese tratamiento en el impuesto sobre la renta. Adicionalmente, las fechas de vencimiento de los medicamentos son previamente conocidas por la sociedad desde el mismo momento de su fabricación, de manera que la aducida obligatoriedad de acatamiento a la orden superior tiene como característica un acontecimiento que se puede prever y sobre el cual se pueden tomar medidas de carácter comercial para impedirlo o para tener un manejo racional de la producción. Es decir, no es un hecho forzoso. Adicionalmente, no debe aceptarse la deducción con base en el artículo 4 del Decreto Reglamentario 326 de 1995.

De acuerdo con lo anterior, la Sala debe decidir si es procedente la deducción por destrucción de inventarios.

Para establecer el costo de los activos movibles enajenados, el artículo 62 del Estatuto Tributario dispone que debe aplicarse alguno de los siguientes sistemas: *“juego de inventarios”, “inventarios permanentes o continuos”, o “cualquiera otro sistema de reconocido valor técnico”,* autorizado por la Dirección General de Impuestos Nacionales. Tratándose de contribuyentes obligados a presentar la declaración de renta firmada por revisor fiscal o contador público, *“deberán establecer el costo de la enajenación de los activos movibles por el sistema de inventarios permanentes o continuos, o por cualquier otro sistema de reconocido valor técnico...”*

En el sistema de *“juego de inventarios”,* el costo de lo vendido se establece por la suma del inventario inicial, (la determinada a 31 de diciembre del año anterior al gravable), más el costo de las mercancías compradas, transformadas, extraídas o producidas en el año fiscal respectivo y, se sustrae el inventario físico efectuado en el último día del año gravable. Lo que responde a la siguiente fórmula matemática:  $\text{inventario inicial} + \text{compras} - \text{inventario final}$ .

Mientras que en el sistema de *“inventarios permanentes o continuos”<sup>3</sup>* el costo se contabiliza en tarjetas u hojas especiales, diseñadas para llevar el control permanente de las mercancías, las que hacen parte integrante de la contabilidad, donde se registran las unidades compradas, vendidas, o consumidas, el costo de

---

<sup>3</sup> Regulado por el Decreto Reglamentario 187 de 1975, artículos 30 y 31

lo vendido y de lo comprado; al final del ejercicio se hace constar en el libro de inventarios, el costo de las existencias.

Ahora bien, la Sala mediante sentencia del 27 de octubre de 2005<sup>4</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>5</sup> 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 de manera expresa 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>6</sup>

Señaló igualmente 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), la cual 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; y además, que el contribuyente, demuestre que tal deducción no ha sido reconocida por otros medios, como por ejemplo, el caso de

---

<sup>4</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>5</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.

<sup>6</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)

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 estudiaba 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>7</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.

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

---

<sup>7</sup> Expediente 15032 C. P. Maria Inés Ortiz Barbosa.

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 denunciario 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. 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>8</sup>, específicamente medicamentos, soportadas con actas de baja, suscritas por funcionarios competentes y avaladas por el revisor fiscal de la sociedad.

Recientemente la Sala se ha pronunciado en sentencias del 4 de febrero<sup>9</sup>, 11 de marzo<sup>10</sup>, 3 de junio<sup>11</sup> y 19 de agosto de 2010<sup>12</sup>, en las que ha reiterado el criterio expuesto.

Así las cosas y por cuanto los motivos expuestos en el recurso de apelación no resultan suficientes para modificar el criterio expuesto por la Sala en su reiterada jurisprudencia, la Sala confirmará la decisión apelada, dado que en este asunto, 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 se debe reconocer fiscalmente.

En efecto, de acuerdo con las pruebas del proceso se demostró que la destrucción de mercancías obedeció a conceptos como vencimiento, deterioro, roturas, averías en la producción; razón por la que constituyen expensas necesarias en la

---

<sup>8</sup> Expedientes 15099 y 15564 C.P. Juan Ángel Palacio Hincapié

<sup>9</sup> Expediente 16719, C.P. (E) Dra. Martha Teresa Briceño de Valencia

<sup>10</sup> Expediente 17178, C.P. Dra. Martha Teresa Briceño de Valencia.

<sup>11</sup> Expediente 17037, C.P. Dr. William Giraldo Giraldo

<sup>12</sup> Expediente 16750, C.P. Dr. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas

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>13</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. No prospera el cargo de apelación.

## **2. Procedencia de otras deducciones por \$1.261.582.000.**

Según los actos administrativos demandados, los gastos rechazados por la DIAN fueron los siguientes:

- ◆ Asociación Nacional de Industriales ANDI por \$6.351.096
- ◆ Afiliaciones, cuotas de sostenimiento Carmel Club Campestre, Corporación Club el Nogal por \$74.716.477
- ◆ Peajes por \$121.900
- ◆ Suscripciones, afiliaciones y periódicos por \$1.008.302.180
- ◆ Fiesta de fin de año por \$172.090.384

En relación con los pagos a la ANDI la Administración consideró que no era deducible porque no se demostró la identidad del tema manejado con la agremiación con la actividad productora de renta de la sociedad ni la forma como la afiliación contribuye a su desarrollo o generación de sus ingresos.

En cuanto a la afiliación y cuotas de sostenimiento de los clubes y fiesta fin de año, la DIAN señaló que no cumplían los requisitos de necesidad y relación de causalidad con la actividad productora de renta porque no eran indispensables para la obtención de la renta, ni son normalmente acostumbradas para la generalidad de las empresas que realizan la misma actividad de la sociedad.

En relación con los libros, suscripciones y afiliaciones y peajes, la Administración consideró que la sociedad no probó que los conceptos y valores de esos gastos cumplieron con los requisitos del artículo 107 del Estatuto Tributario.

---

<sup>13</sup> Folios 192 cppal

Por su parte, el Tribunal negó la deducción por afiliación a la ANDI, por las afiliaciones y cuotas de sostenimiento de los clubes y fiesta fin de año, porque no eran gastos necesarios ni propios o inherentes a la actividad productora de renta. También negó las deducciones por suscripciones y afiliaciones a libros y periódicos porque el rechazo de la DIAN estuvo motivado y porque tales gastos no reunían los requisitos de relación de causalidad, necesidad y proporcionalidad del artículo 107 del Estatuto Tributario. Además, no estaban los comprobantes externos y facturas que, según la demandante, se allegaron. Los que se adjuntaron con la demanda son copia de registros contables y algunos documentos se encuentran en inglés. Consideró que la sociedad no probó respecto de cada una de las suscripciones la necesidad para el desarrollo de sus políticas de comercialización de productos como lo adujo.

En el recurso de apelación, la actora advirtió que el gasto fue real y ocurrió en el año 2002. Que entre las actividades que realiza la sociedad están las de administración, comercialización, investigación y financiación de los negocios de la misma, que son farma y consumo. Las deducciones solicitadas contribuyeron al desarrollo de la actividad de la compañía, fueron gastos comercialmente acostumbrados y coadyuvaron a la producción de renta de la sociedad. Señaló que en toda actividad productora de renta coexisten actividades tanto principales como secundarias, ambas igualmente necesarias para la generación de renta.

En este caso se debe aplicar el elemento de necesidad, tal como lo ha entendido el Consejo de Estado y lo ha reiterado la DIAN en Concepto 11104 de febrero 25 de 2004.

En relación con la **Asociación Nacional de Industriales- ANDI** señaló que en consideración a la labor que cumple en el país esta agremiación, como propiciar el fortalecimiento y la competitividad de la empresa privada y la modernización del Estado, para la actora, como empresa privada, es de vital importancia contar con un vocero de sus intereses tanto a nivel nacional e internacional. Además, esta entidad apoya a sus afiliados en la orientación de procesos de modernización que coadyuven al desarrollo sostenible del país. También brinda información y asesoría, que permite la actualización oportuna y permanente a las empresas afiliadas.

Que a través de la Cámara de la Industria Farmacéutica, la ANDI ofrece a los afiliados beneficios, tales como, interlocución con el Gobierno; relaciones con el

Instituto Nacional para la vigilancia de los Medicamentos y Alimentos-INVIMA, en pro de la eficiencia operativa y la unidad de criterio; seguimiento y apoyo en los procesos licitatorios públicos y privados; reglamentación de Medicamentos de Venta Libre sin Prescripción Facultativa (OTC); armonización de Políticas Andinas de Medicamentos y la Realización Anual del FORO de la Industria Farmacéutica, entre otros.

Por lo anterior, el gasto incurrido por la actora cumplió con cada uno de los requisitos exigidos en el artículo 107 del Estatuto Tributario.

Señaló que para Glaxo era parte fundamental del desarrollo de sus actividades el afiliarse a entidades como la ANDI, pues el objeto social no se limita únicamente a la comercialización de sus productos, sino que incluye actividades que envuelven todo en negocio de la industria farmacéutica.

La afiliación a la ANDI no es un gasto superfluo de la compañía. Esta expensa orienta el desarrollo de la actividad contemplada en el objeto social, aun cuando no sea causa inmediata de la producción de renta. Por lo tanto, se trata de un gasto que tiene relación de causalidad y es necesario en la actividad productora de renta de la compañía.

Explicó que si bien en este punto la DIAN se refirió únicamente a la procedencia de la deducción por la cuota de sostenimiento por \$6.351.096 que estaba registrada en la cuenta PUC 512510, también es cierto que en el año gravable 2002 la sociedad pagó por cuota de sostenimiento de la Cámara de Industria Farmacéutica, suscripción a la revista de la ANDI y asistencia al IX Foro Farmacéutico de la ANDI la suma de \$20.292.081 (registrada en la cuenta PUC 519510), que también fue rechazada en los actos acusados. El valor total de \$26.643.177, frente a la renta bruta de ese año de \$113.805.692.000, es totalmente proporcional (0,0237%).

En cuanto a la **Afiliación y cuotas de sostenimiento por \$74.716.477** explicó que la partida agrupaba los siguientes conceptos:

- Afiliaciones y sostenimiento - Cuentas PUC 51/522510

Nombre	Concepto	Valor
AFIDRO	Cuota de sostenimiento	5.324.805
Asoc. Nacional de Anunciantes	Cuota según Estatutos	4.203.250
Byngton Colombia S.A.	Estudio crediticio clientes	19.648.195
Corporación Club el Nogal	Cuota de sostenimiento	146.370
La República	Suscripción	149.000

Price Waterhouse Asesores	Estudio de salario	2.500.000
Club Setenta y Cuatro	Cuota de sostenimiento	215.000
Rotz Romero Cristian	Videos para capacitación	150.000
Club Campestre El Rancho	Cuota de sostenimiento	3.866.689
TOTAL		36.203.309

- Carmel Club Campestre           \$28.769.452

- Corporación Club el Nogal       \$ 9.743.716

Señaló que el hecho de que las cuotas de afiliaciones y sostenimiento no sean indispensables para la actividad generadora de renta, no es una circunstancia que le reste importancia y necesidad al gasto para generar la renta o para ayudar a generarla.

\* Que **AFIDRO** es la Asociación de Fabricantes de Productos Farmacéuticos, conformada por 20 laboratorios farmacéuticos de investigación que se dedican a la producción y comercialización de medicamentos innovadores. Esta Asociación representa los intereses de la industria, teniendo como bandera la calidad del medicamento, tanto original como genérico. El compromiso de AFIDRO como gremio es velar por la calidad.

Señaló que junto con el esfuerzo coordinado por AFIDRO, la actividad de la actora se benefició, entre otros, con el mejoramiento de mecanismos efectivos para la aplicación de normas adecuadas de protección de la Propiedad Intelectual; con la armonización de requerimientos de registro en la región andina que cumpla con los estándares internacionales fijados por la Food and Drug Administration de los Estados Unidos y la Organización Mundial de la Salud; con la posibilidad de ofrecer a la población medicamentos de calidad que le garanticen la cura y tratamiento de enfermedades que mejoren las expectativas y calidad de vida de los pacientes y con la libertad absoluta y autorregulada para fijar los precios de los productos que comercializan sus afiliados.

\* Que la **Asociación Nacional de Anunciantes de Colombia-ANDA** es una corporación gremial que representa a las empresas anunciantes en Colombia ante los diferentes sectores que intervienen en la actividad publicitaria nacional. La afiliación a este gremio le permitió a Glaxo participar en comités de trabajo (Académicos, investigaciones y de Medios) sobre temas de actualidad y de interés común entre los afiliados.



\* Que la erogación a favor de **Byngton Colombia S.A.** por estudio de crédito de los clientes tiene relación de causalidad con la actividad de comercialización de la actora, pues se deben otorgar créditos para el pago de los productos farmacéuticos que adquieren sus clientes mayoristas, para lo cual, es indispensable contar con la asistencia de una entidad como la mencionada para minimizar los riesgos. De no ser así, se generarían más gastos como pago de abogados y procesos judiciales.

\* Que los pagos por **cuotas de sostenimiento al Club Campestre El Rancho, al Club Setenta y Cuatro y a la Corporación Club el Nogal** se constituyen en una herramienta para la atención a los clientes y una manera de hacer negocios. No se trata simplemente de que los altos ejecutivos participen en eventos sociales, sino que es un ambiente de acercamiento para realizar posibles alianzas estratégicas.

\* Que la **suscripción al diario La República** le permitió a la actora estar actualizado sobre las fluctuaciones de la moneda y en general los aspectos económicos que tienen incidencia en el sector farmacéutico, así como la necesidad de mantenerse al tanto sobre la política pública del Gobierno en el sector salud.

\* Que los pagos a **Price Waterhouse Asesores y Rotz Romero Cristian**, no obstante estar registrados en la cuenta correspondiente a Afiliaciones y Sostenimiento, mantienen su naturaleza de gastos deducibles por cuanto con ellos la sociedad obtuvo un estudio de salarios y videos de capacitación que debió ser usado en beneficio del personal de la compañía.

\* Que el pago al **Carmel Club Campestre por \$28.769.452** correspondió al servicio de alquiler y otros para realizar el evento de fin de año, por lo tanto, no se trató del pago de alguna cuota de sostenimiento del club, sino que obedeció al servicio que prestó este club.

En consecuencia, estos gastos constituyeron expensas deducibles conforme con el artículo 107 del Estatuto Tributario, pues guardaron relación de causalidad con la actividad productora de renta, esto es, con el objeto social, fueron gastos necesarios para la normal comercialización de sus productos y proporcionados a la renta obtenida en ese año por \$113.805.692.000 (0,065%)

En relación con las **Suscripciones y afiliaciones, libros y periódicos** manifestó que la partida estaba soportada por los siguientes conceptos que fueron registrados en las cuentas PUC 519510 y 529510 así:

<b>Nombre</b>	<b>Concepto</b>	<b>Valor</b>
Americana de Trofeos y CIA Ltda.	Trofeos premiación evento deportivo empleados	61.600
Asoc. Nacional de Industriales - ANDI (Este valor ya fue explicado en el numeral 1 de este acápite)	Cuota de sostenimiento, Cámara de la industria farmacéutica, Asistencia al foro farmacéutico	20.292.081
Asoc. Nacional Instit. Financieras - ANIF	Participación en la Asamblea General de la ANIF	400.000
Asoc., de Fabricantes de Productos Farmacéuticos - AFIDRO	Cuota de sostenimiento	117.145.716
Asociación Col. De Relaciones industriales y personal - Cundinamarca	Cuota de sostenimiento	875.000
Avanzar	Materiales para capacitación	50.000
BMB Producciones Ltda.	Producción video publicitario y alquiler de equipos	1.210.000
Bombay	Anchetas para empleados	504.000
Caja de Compensación Familiar AFIDRO	Participación de empleados en torneos deportivos	1.130.000
Cámara de Comercio e Integración Colombo- Mexicana	Renovación de afiliación	750.000
Cámara de Comercio Colombo Británica	Afiliación	1.760.000
Cámara de Comercio de Bogotá	Taller de capacitación para empleados	391.500
Casa Editorial El Tiempo S.A.	Publicación aviso clasificado, aviso de prensa, aviso judicial, aviso fallecimiento	8.894.920
Cima Ediciones y Mercadeo Ltda.	Tarjetas promocionales	185.000
Citygraf Impresores Ltda.	Diagramación, diseño, arte e impresión de revistas; impresión revista, elaboración calendario, material informativo	37.321.800
Club Campestre el Rancho	Cuota de sostenimiento	31.752.667
Club Setenta y Cuatro	Cuota de sostenimiento	1.275.000
Comunican S.A.	Publicación Aviso clasificado	568.000
CONTACTOS PROMOCIONALES S.A.	Elementos promocionales (bolígrafos, anotadores, etc.)	5.755.000
CORPORACION CLUB EL NOGAL	Cuota de sostenimiento	21.910.857
Cortés Néstor - Vidriera Nacional	Elementos promocionales	48.000
COVEY LEADERSHIP CENTERS	Material para entrenamiento	2.242.975
Creaciones Yessi y CIA Ltda.	Dotación personal del centro nacional de distribución	11.400.000

Créditos Audio Color	Premios para empleados	1.075.000
DIAZ LOZANO JOSE ANGEL	Carpetas para archivar hojas de vida, impresión stickers	2.297.250
Diseño Estudio Ltda.	Diseño, arte e impresión de material informativo y publicitario	8.126.108
DSC DEFENCE SYSTEMS COLOMBIA	Suscripción reportes semanales de Seguridad y vías	3.521.520
Ecatap Ltda.	Reparación alfombra	73.000
EDITORIAL EL GLOBO SA. - LA República	Suscripción diario la Republica	635.000
Espinosa Carrillo Jorge Enrique	Trabajos de electricidad, plomería y pintura	2.780.100
Fiduciaria La Previsora S.A.	Inscripción al sistema de información para la contratación estatal	2.668.000
FRANCO HORLBECK y CIA LTDA	Diagramación y diseño manual de productos GSK	1.345.000
Frosst Laboratories Inc	Gastos de redacción, preparación y corrección de Acción de incumplimiento Andino contra decreto 677, presentado ante la secretaria de la Comunidad Andina.	171.726
Fundación Formemos	Donación para realización torneo de golf organizado por la clínica Country para beneficio de la fundación	2.000.000
GAMA COLOR EDITORIAL LTDA	Impresión material informativo	292.455
Grillo Grupo Creativo Ltda.	Diseño, arte e impresión de material informativo y publicitario	33.478.175
Horizonte Impresores Ltda.	Impresión plegables Opto de RH	317.500
IAC-Inst. Colombiano de codificación y automatización comercial	Aporte patrimonial para los fines del instituto; Código EZN UCC 8	2.920.500
Iluminamos Imagen Visual Oscar	Señalización	255.000
INDUSTRIAS ADRIA L TDA.	Cuarto frío	260.000
JARDINEROS L TDA	Flores para Evento día de la tierra	1.400.430
Javier Fernández Riva y Asociados	Seminario de capacitación para empleados	360.345
La Nota Económica S.A.	Publicación institucional, compra de revistas	191.000
Leadersearch S.A.	Afiliación Paquete Base Empresarial para selección de personal	3.496.000
Legislación de Comercio Exterior	Suscripción publicación de comercio exterior	475.000
Legislación Económica S.A.	Libro sobre Planeación tributaria, papelería, renovación	9.635.680
Makro Office Ltda.	Parlantes para capacitación	26.700
Mavi Collection Ltda.	Camisetas estampadas promocionales	2.324.000

Montejo Rivas Juan A. y/o Impacto visual	Elaboración de señalización para la empresa	252.700
Morales Neira Astrid	Logotipos y diseños especiales en chocolate para eventos de la empresa	550.000
MUSICAR S.A.	Elaboración de mensajes de espera telefónica para atención de clientes y proveedores	955.257
NEO STAMP LTDA	Sellos para oficina	254.100
Oliva Asociados Ltda.	Camisetas logotipo GlaxoSmithKline Torneo tenis de mesa de los empleados	1.080.000
PARRA DUQUE Y ASOCIADOS LTDA.	Asesoría editorial y de diseño para la revista GlaxoSmithKline Beecham Colombia; video para convención	17.850.000
Plazas Saldaña Asociados y Cía.	Bolsos para dama - obsequio a empleados	1.820.000
PolvMarket Ltda.	Elaboración de material informativo y publicitario	993.000
Publicaciones Dinero Ltda.	Suscripción revista Dinero	37.900
Rico Belmonte John Jairo	Trabajos de ebanistería	685.000
Rico Latorre Luis Jairo	Elaboración y pintura de afiche	180.000
SODEXHO DE COLOMBIA SA	Material para entrenamiento	375.000
SUPERINTENDENCIA DE SOCIEDADES	Contribución	21.076.000
Televideo S.A.	Servicio de exteriores para aniversario de la Empresa; servicio de sonido	750.000
Toro Peña Beatriz Eugenia	Anchetas para empleados	30.000.000
TOURING & AUTOMOVIL CLUB DE COLOMBIA	Afiliación	433.190
UNICEF Colombia	Tarjetas navideñas para clientes y proveedores	5.250.000
Vargas Vanegas Edward Francisco	Cuadros y vidrios antirreflejo para taller de capacitación	200.000
Vergara Jairo William	Servicio de Fotografía para los eventos de la Empresa	3.000.800
VIDEO MOVIL LTDA	Doblaje y traducción videos para capacitación	3.550.000
- Cuenta 529510		
<b>Nombre</b>	<b>Concepto</b>	<b>Valor</b>
ASOC. DE FABRICANTES DE PRODC. FARMACEUTICOS AFIDRO	-Cuota de sostenimiento	5.324.807
Cárdenas González Juan Sebasti	Diseño grafico afiche "productividad fuerza de ventas y	1.000.000

	análisis fichero medico"	
CENTRO NACIONAL DE CONSULTORIA	Realización del estudio sobre "Evaluar la percepción del panel medico, sobre la calidad de los productos y servicios ofrecidos por GlaxoSmithKline". Suscripción	27.551.400
Close-Up Colombia Ltda	Suscripción y utilización de herramienta de mercadeo	116.135.603
CLUB CAMPESTRE EL RANCHO	Cuota de sostenimiento	4.357.577
CLUB SETENTA Y CUATRO	Cuota de sostenimiento	1.075.000
CORPORACION CLUB EL NOGAL	Cuota de sostenimiento	3.143.439
Diseño Estudio Ltda.	Impresión pendón	112.050
Distribuciones Axa S.A.	Suministro de información proyecto "El poder de la información"	1.125.000
EDITORIAL EL GLOBO SA. - LA República	Suscripción diario la Republica	149.000
FENALCO NACIONAL	Aporte gremial promoción y divulgación en droguería y cosmética 2002	2.000.000
GIRALDO C CARLOS	Compra de revistas	155.600
IAC-Inst. Colombiano de codificación y automatización comercial	Cartillas	60.000
IMPRENTA NACIONAL	Publicación de avisos	2.637.100
IMS Health Swizertland	Inscripción y utilización herramienta de auditoría de mercado del sector farmacéutico, para el desarrollo de estrategias de mercadeo.	292.620.945
Interdata S.A.	Base de datos y programas para acceso a información sistematizada DDD (Distribución de datos de drogas), y sobre el mercado farmacéutico de Colombia (IMS PLUS)	98.762.166
MS Colombiana Ltda.	Suscripción revista	270.000
Publicaciones Semana S.A.	Pauta institucional	5.980.000
Salas López Gilbert Enrique	Servicio de copiado de CD's	237.000
TOURING & AUTOMOVIL CLUB DE COLOMBIA	Afiliación	140.397
UNIVERSIDAD DE LOS ANDES	Servicio de dominio .co para pagina web casadevacunas.com.co	150.000

Para la explicación detallada de estos gastos, el demandante los agrupó así:

**i) Afiliaciones a asociaciones gremiales:** ANDI, AFIDRO, FENALCO, ANIF, ACRIP y Cámaras de Comercio. Sobre estas entidades explicó de cada una, en detalle, la naturaleza jurídica, el objetivo, los servicios que prestan, los beneficios

obtenidos por la actora por hacer parte de estas agremiaciones y, por lo tanto, la necesidad para la sociedad de pertenecer a las mismas.

Entre los beneficios obtenidos enunció: el impulso de procesos de modernización y actualización del comercio para hacerlo mas competitivo ante los nuevos retos de globalización; la actualización constante en temas jurídicos, económicos, comerciales y académicos; el desarrollo de las estrategias económicas orientadas a cumplir con su objeto social, como el Análisis de Riesgo Industrial, Mercados Industriales, Guía Empresarial, Análisis de Riesgo en el Sector Comercio, Mapa de competitividad Internacional y Prospectivas económicas; el diseño e implementación de servicios de formación, investigación y asesoría que brindó propuestas que sirvieron como fundamento para la formulación de políticas que contribuyeron al crecimiento armónico y productivo de la empresa y el apoyo que recibió con las propuestas de soluciones para que la empresa fuera más productiva, identificara nuevas oportunidades de negocio y participara en los mercados nacionales e internacionales.

Concluyó, luego de señalar respecto de cada erogación el cumplimiento de los requisitos de necesidad, relación de causalidad y proporcionalidad, que estos pagos constituyeron expensas necesarias, cuya deducción fiscal debió ser reconocida.

**ii) Cuotas de sostenimiento** al Club Campestre el Rancho, Club Setenta y Cuatro y Corporación Club el Nogal.

Señaló que estos gastos deben ser considerados fiscalmente deducibles, por cuanto cumplen con los requisitos de relación de causalidad, necesidad y proporcionalidad exigidos por la ley tributaria, pues allí es donde pueden concretarse importantes transacciones económicas, lo que implica mayor comercialización de sus productos.

**iii) Gastos de Publicidad:** BMB Producciones, Cima Ediciones y Mercadeo, Citigraf Impresores, Contactos Profesionales, Vidriera Nacional, Creaciones Yessi, Diseño Estudio, Franco Horlbeck, Fundación Formemos, Gama Color Editorial, Grillo Grupo Creativo, Horizonte Impresores, Iluminamos Imagen Visual, Jardineros Ltda., La Nota Económica, Legislación Económica, Mavi Colletion, Impacto Visual, Morales Neira, Musicar S.A., Neo Stamp, Oliva Asociados, Parra Duque Asociados, Plazas Saldaña, Poly Market, Rico Belmonte, Rico Latorre, Televideo, Touring & Automovil, Unicef Colombia, Vergara Jairo, Video Móvil,

Cárdenas González, Centro Nacional de Consultoría, Diseño Estudio, Distribuciones AXA, Giraldo C, Publicaciones Semana, Salas López, Universidad de los Andes, Imprenta Nacional, Comunican S.A .

Indicó que hacen parte de las estrategias de comercialización de los productos farmacéuticos, la publicidad y el mercadeo, pues las campañas publicitarias contribuyen a mantener el posicionamiento de sus productos e incrementan sus ventas. Señaló que no solo se hace necesario mantener una alta calidad de los productos, sino que debe promoverse el consumo de los mismos.

Dentro de los gastos en que incurrió la actora señaló la presentación de videos publicitarios, elementos promocionales como bolígrafos, anotadores, etc., pendones, pauta institucional en revistas y estudios como el realizado por el Centro Nacional de Consultoría con el fin de evaluar la percepción del panel médico sobre la calidad de los productos ofrecidos por Glaxosmithkline.

Concluyó que los gastos por publicidad guardaron nexo causal con la actividad generadora de renta, constituyeron expensas que son normales y requeridas para comercializar los productos farmacéuticos y fueron proporcionales.

**iv) Gastos de Publicaciones:** Casa Editorial El Tiempo, Editorial Globo-La República, Legislación de Comercio Exterior, Publicaciones Dinero.

Los pagos a El Tiempo correspondieron a avisos clasificados sección de empleos, avisos de prensa, aviso judicial y aviso de fallecimiento. El diario La República, la Legislación de Comercio Exterior y la publicación Dinero, son publicaciones con enfoque eminentemente económico, por lo que para Glaxosmithkline es fundamental estar actualizado respecto de este tipo de noticias. Respecto de estos pagos se cumplieron los requisitos de las expensa necesarias.

**v) Inscripción en publicaciones del sector farmacéutico:** IMS Health Swizerlland, Close-Up Colombia, Interdata S.A.

Explico que IMS HEALT es un proveedor de soluciones informáticas para las industrias del sector farmacéutico y del cuidado de la salud, por lo que es considerada la fuente global de información de Inteligencia de Negocios acerca de los mercados farmacéuticos. La información que provee esta auditoria es crítica y única en el negocio farmacéutico en Colombia porque, entre otras, es la única fuente confiable para la medición del mercado internacional y nacional y es la única auditoría que da tendencias sobre 314 categorías terapéuticas del tercer

nivel. Con la información que provee la entidad, la actora pudo desarrollar, entre otras, análisis de la competencia, oportunidades de mercado, nuevos actores en el mercado y tendencias de ventas.

Manifestó que otras herramientas utilizadas por las empresas del sector farmacéutico, como la actora, es la que ofrece Interdata y la base de datos que ofrece Close-Up que analizan las tendencia del mercado, el comportamiento prescriptivo de los productos dentro del mercado farmacéutico, de las cuales se obtiene, entre otros datos, los porcentajes de participación, el ranking de laboratorios, el ranking de productos, el análisis de la competencia, etc.

Indicó que el IMS y el CLOSE-UP, se complementan y con ello se puede determinar si la estrategia de ventas es o no adecuada. De acuerdo con lo anterior, estos pagos cumplieron los requisitos de relación de causalidad, necesidad y proporcionalidad, como lo explicó en extenso.

**vi) Participación de los empleados en eventos deportivos:** Americana de Trofeos, Bombay, Caja de Compensación Familiar, Créditos Audio Color, Toro Peña Beatriz.

Estos gastos hacen parte de las actividades de recreación y esparcimiento a que tienen derecho los empleados, con lo cual se promueve la integración que repercute, en últimas, en beneficio de la misma compañía, como el trabajo en equipo y un ambiente de trabajo en armonía. Señaló en detalle que estos gastos cumplen todos los requisitos del artículo 107 del Estatuto Tributario.

**vii) Capacitación:** Avanzar, Javier Fernández, Covey Leadership, MakroOffice, Sodexho de Colombia.

Explicó que a los trabajadores de la empresa les brindaban habitualmente programas de capacitación y seminarios, a través de los cuales, adquieren el conocimiento necesario para alcanzar los niveles que requiere la organización en cada uno de sus puestos de trabajo y desarrollan habilidades y destrezas que permiten un mejor desempeño en sus labores habituales.

Concluyó que el gasto es una expensa necesaria, ya que repercute directamente en la generación de renta de la sociedad, tiene relación de causalidad y fue proporcional.



**viii) Reparaciones locativas:** Ecatap Ltda., Espinosa Carrillo, Montejo Rivas, Industrias Adria, Vargas Vanegas Edward.

Explicó que los pagos correspondieron a reparación de alfombras, trabajos de electricidad, pintura y plomería, elaboración de la señalización, cambio de vidrios antirreflejo para el taller de capacitación, reparaciones en el cuarto frío. Es decir, que fueron labores de mantenimiento originadas por el uso normal de las cosas y el reemplazo de piezas deterioradas para mantener el activo (artículos 1998, 2028 y 2029 del Código Civil).

Con estas reparaciones dio cumpliendo también con lo dispuesto en el Informe 32 de la Organización Mundial de la Salud, sobre la construcción, ubicación, conservación y medidas de seguridad de las instalaciones.

Luego de referirse a cada uno de los requisitos señalados en el artículo 107 del Estatuto Tributario, insistió en que debe reconocerse la procedencia fiscal del gasto.

**ix) Contribución a la Superintendencia de Sociedades**

Indicó que la actora pagó la contribución a la Superintendencia de Sociedades por \$21.076.000, sobre la cual el Consejo de Estado declaró la procedencia de la expensa en reiterados pronunciamientos, entre ellos, la sentencia del 13 de octubre de 2005 (exp. 13631), que transcribió.

**x) Otros gastos:** Díaz Lozano, DSC Defence, Fiduciaria La Previsora, Frosst Laboratorios, Leadersearch.

Señaló que los gastos incurridos en el año por la sociedad fueron: compra de carpetas para archivar hojas de vida, suscripciones reportes semanales de seguridad y vías, inscripción al sistema de información para la contratación estatal, gastos de preparación de acción de incumplimiento que fue radicada ante la Secretaría de la Comunidad Andina y afiliación al paquete Base Empresarial para selección de personal. Fueron gastos, que si bien no son causa inmediata de la actividad productora de renta, si contribuyeron y facilitaron su obtención, porque hacen parte de las actividades secundarias que debe desarrollar la compañía para cumplir con su objeto social.

Indicó, detalladamente, que estos gastos estuvieron en nexos causales con la generación de renta, fueron necesarios y proporcionados atendiendo el criterio comercial y los normalmente acostumbrados entre las compañías que desarrollan este mismo tipo de actividades económicas.

En cuanto a la **fiesta de fin de año** consideró que constituyó un reconocimiento, a manera de incentivo, a los empleados, pues conforme con el artículo 21 de la Ley 50 de 1990 y el Decreto 1127 de 1991, el empleador tiene la obligación de brindar a sus empleados 2 horas de la jornada de las 48 semanales para esparcimiento y recreación, las cuales como claramente lo señala la disposición pueden ser acumuladas hasta por un año.

Señaló que en cumplimiento a esta norma, la sociedad hizo la fiesta de fin de año para los empleados, por lo que se trata de un gasto que emana no sólo de la voluntad del empleador sino de las disposiciones laborales contenidas en la ley. Sobre el punto se refirió al Concepto No 011104 de febrero 25 de 2004, según el cual este tipo de erogaciones para los empleados, aún en los casos en que los mismos fueran ocasionales y por mera liberalidad, serían plenamente deducibles.

El gasto cumplió con todos los requisitos del artículo 107 del Estatuto Tributario, pues la motivación y compromiso que tal evento creó en los empleados, contribuyeron de manera indirecta en la generación de renta.

Concluyó que todos los gastos anteriores no fueron erogaciones superfluas o suntuosas. Obedecieron a la necesidad de la compañía de mejorar su posicionamiento en el sector económico y contribuyeron a la generación de renta de la compañía.

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>14</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>15</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>16</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.

Ahora bien, para resolver bajo el anterior criterio la Sala agrupará los pagos solicitados en los siguientes grupos:

---

<sup>14</sup> Sentencia de 12 de mayo de 2005, Exp. 13614, C.P. Dr. Héctor J. Romero Díaz.

<sup>15</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>16</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 contraríe 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".

**A- Pagos a Asociaciones Gremiales como ANDI, AFIDRO, ANDA, FENALCO, ANIF, ACRIP y Cámaras de Comercio.**

La sociedad demandante señala que estos pagos fueron por concepto de afiliaciones, renovaciones, cuotas de sostenimiento, participación en eventos y asambleas, aportes gremiales de promoción y divulgación en droguería y cosmética y taller de capacitación para empleados.

Además, la actora dice que tales pagos le reportaron a la empresa beneficios de competitividad, actualización, desarrollo de estrategias económicas, crecimiento productivo de la empresa y mayor participación en los mercados nacionales e internacionales, entre otros.

Sin embargo, la Sala ha considerado que para su aceptación corresponde a los contribuyentes probar que las sumas solicitadas como deducción, no sólo correspondieron a los conceptos señalados, sino que fueron proporcionales y que fueron pagadas a los beneficiarios y se contabilizaron y respaldaron debidamente con los soportes correspondientes.

Así mismo, no basta con señalar que la contribuyente obtuvo beneficios con el pago de tales conceptos. Es determinante demostrar el tipo de beneficio obtenido y que, además, éste se obtuvo gracias a los pagos efectuados a tales entidades.

En este caso, de las pruebas relacionadas por la DIAN en la resolución del recurso de reconsideración y de las aportadas con la demanda, la Sala no puede tener certeza de los conceptos y valores de los pagos efectuados a tales entidades, pues sólo aparecen registros contables sin soportes de los cuales se pueda corroborar lo dicho por la actora.

Por ejemplo, en relación con el pago a AFIDRO el único concepto que señala la sociedad es por cuotas de sostenimiento por \$117.145.716 y \$5.324.807 (folios 24 y 27 del cuaderno de segunda instancia).

Así mismo en el reporte de las cuentas 519510 y 529510 aparece un registro por \$122.470.523, que suman los anteriores valores, sin embargo, cuestiona la Sala si no es un gasto muy elevado por sólo concepto de cuotas de sostenimiento, pero como no existen soportes sobre tales pagos, no se puede tener certeza del

concepto real de los mismos ni se puede verificar que se trate de algún concepto que sí pueda considerarse como una expensa necesaria.

La falta de respaldo de tales gastos impide determinar si algunos de los gastos enlistados en el recurso de apelación están duplicados o corresponden a conceptos diferentes. Por ejemplo, el pago a AFIDRO (cuota de sostenimiento) por \$5.324.805 está incluido en los pagos por concepto de afiliación y cuotas de sostenimiento por \$74.716.477 (folio 16 cuaderno de segunda instancia) y también es solicitado por el mismo valor en los gastos por suscripciones y afiliaciones, libros y periódicos por \$1.008.302.180 (folio 27 ibídem).

Tampoco aparece prueba en el proceso que hubiera acreditado que en realidad la actora obtuvo los innumerables beneficios gracias a esos pagos o afiliaciones, es decir, no demostró que fueron gastos necesarios, proporcionados y que tuvieron relación de causalidad con la actividad productora de renta, o que no fueron gastos superfluos o suntuosos, sino que contribuyeron a la generación de renta de la compañía.

Igual sucede con los pagos efectuados a las Cámaras de Comercio, que si bien se ha considerado que estos forman parte de los egresos realizados en cumplimiento de disposiciones legales de carácter obligatorio para desarrollar el objeto social<sup>17</sup>, son proporcionales por cuanto la tarifa es determinada por autoridad competente y no por el albedrío de los comerciantes<sup>18</sup>, la falta de documentos que respaldan los registros contables aducidos por la actora, impide a la Sala establecer si se cumple con los presupuestos del artículo 107 del Estatuto Tributario y si corresponde a un gasto indispensable para el funcionamiento de la sociedad.

En consecuencia, la Sala no reconocerá la procedencia de estos gastos como deducciones por cuanto la omisión probatoria referida es óbice para establecer si son expensas necesarias conforme con el artículo 107 del Estatuto Tributario mencionado.

**B - Pagos a clubes sociales, pagos por suscripciones, afiliaciones y libros y periódicos, fiesta de fin de año y otros.**

---

<sup>17</sup> artículos 28 y 33 del Código de Comercio y 1 del Decreto Reglamentario 668 de 1989 sobre registro y renovación de la matrícula de comerciante.

<sup>18</sup> Sentencia del 13 de agosto de 2009, exp. 16454, C.P. Dra. Martha Teresa Briceño de Valencia.

De acuerdo con el criterio señalado para estudiar los pagos de este cargo, los gastos que realicen los contribuyentes, sólo tendrán la calidad de deducibles en materia fiscal si cumplen los presupuestos del artículo 107 del Estatuto Tributario, los cuales constituyen condiciones *sine qua non* para su aceptación.

Para la Sala, como lo ha considerado reiteradamente, aunque los gastos que realizan los contribuyentes para bienestar, comodidad y actualidad de sus empleados, pueda servir como motivación o incentivo, así como los correspondientes al mantenimiento de buenas relaciones públicas y comerciales o gastos de viajes de altos directivos, lo cierto es que, los bienes y servicios adquiridos con tales pagos carecen de relación de causalidad con la actividad productora de renta y no son necesarios para el desarrollo del objeto social<sup>19</sup>, como en este caso, la industria farmacéutica.

En efecto, 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>20</sup>.*

La Sala observa que, al igual que los pagos a las asociaciones gremiales, la falta de soportes de los pagos a los clubes mencionados impide determinar a qué conceptos corresponden, pues los pagos hechos, por ejemplo a la Corporación Club el Nogal por cuotas de sostenimiento, aparecen relacionados en los pagos por concepto de afiliación y cuotas de sostenimiento por \$74.716.477 (folio 16 cuaderno de segunda instancia) y también es solicitado varias veces, por el mismo

---

<sup>19</sup> Sentencia del 27 de mayo de 2010, Exp. 16800, C.P. Dra. Martha Teresa Briceño de Valencia.

<sup>20</sup> Exp. 16454. C.P. Dra. Martha Teresa Briceño de Valencia.

concepto, en los gastos por suscripciones y afiliaciones, libros y periódicos por \$1.008.302.180 (folios 25 y 28 ibídem).

Otros gastos tales como participación de los empleados en eventos deportivos, envío de anchetas a los empleados, avisos de fallecimientos, compra de flores para evento día de la tierra, compra de camisetas para torneos deportivos de los empleados, obsequios para los empleados como bolsos para dama y fiesta de fin de año, entre otros, son gastos que no tienen ninguna relación de causalidad con la actividad farmacéutica de la actora, ni son necesarios para el desarrollo de la misma, aunque hubieran resultado motivante para el recurso humano porque les brindó momentos de esparcimiento y diversión.

Además, la falta de soporte de estos gastos no permite establecer la realidad y el concepto de la erogación, por ejemplo, poder determinar cuáles fueron los conceptos que se incluyeron en la partida de fiesta de fin de año por \$172.090.384, teniendo en cuenta que también se solicitó por el mismo evento el reconocimiento del pago al Carmel Club Campestre por \$28.769.452.

En cuanto a las suscripciones a revistas nacionales e internacionales o a publicaciones del sector farmacéutico, gastos de publicidad, gastos de publicaciones, capacitaciones y otros gastos a los que se refiere el punto x), la Sala advierte que tampoco se encuentran acreditados los requisitos de las expensas necesarias.

No hay prueba en el proceso que tales pagos hubieran 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.

El hecho de que se hubiera contratado estudios para estrategias comerciales, para campañas publicitarias, para créditos para clientes y para salarios, o la inscripción al sistema de información para la contratación estatal, entre otros, no muestra la necesidad de tales gastos para el desarrollo de la actividad de la actora, sólo que se efectuaron porque se consideró que podían resultar útiles o convenientes para la contribuyente, lo cual no corresponde a la naturaleza de las expensas necesarias.

En relación con la contribución a la Superintendencia de Sociedades, la Sala considera que si bien se ha aceptado su deducibilidad por corresponder a una expensa necesaria y obligatoria para el desarrollo de la actividad productora de renta de la empresa sometida a su vigilancia, en este caso, no es posible acceder a tal pretensión, porque como lo señala el Ministerio Público, no hay prueba en el expediente que soporte el pago por \$21.076.000.

Igual sucede con las reparaciones locativas, con las que, según la actora, se pretendieron dar cumplimiento a normas de seguridad industrial en el sector farmacéutico, pues no se aduce ninguna prueba que demuestre el concepto de tales pagos, de manera que pudiera determinarse realmente la necesidad y la relación de causalidad con la actividad de la contribuyente.

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 nos los hubiera realizado hubiera sido imposible realizar su objeto social.

Se confirma en consecuencia el rechazo de la Administración y la decisión del Tribunal que no encontró acreditado el cumplimiento de los requisitos del artículo 107 del Estatuto Tributario ni los soportes o comprobantes externos que confirmaran el concepto solicitado. No prospera el cargo de apelación.

### **3. PROCEDENCIA DE LAS DEDUCCIONES POR GASTOS DE FUSIÓN POR \$3.057.146.483**

La Sala advierte en primer término que el Tribunal aceptó algunos de los pagos constitutivos de deducciones por gastos de fusión porque encontró que, de las pruebas que obraban en el proceso y las allegadas a la demanda, algunas partidas estaban acreditadas y debidamente contabilizadas. Además, porque cumplían los requisitos del artículo 107 del Estatuto Tributario para considerarlas expensas necesarias deducibles en el impuesto de renta.



En el **recurso de apelación de la demandada** se controvierte la decisión del Tribunal porque el a quo no podía valorar pruebas, tales como los soportes de los registros contables, que no fueron allegados en la investigación cuando la Administración los solicitó.

Que en virtud del artículo 781 del Estatuto Tributario, no se podían aportar con la demanda las pruebas que no fueron presentadas ante la Administración cuando se requirieron, salvo que la contribuyente demostrara alguna justificación de fuerza mayor o caso fortuito para no haberlas allegado con anterioridad, que no fue éste el presente caso.

Pues bien, como lo ha señalado la Sala y lo ha reiterado en varias oportunidades, este argumento de la DIAN no tiene sustento jurídico. La Sala ha sido enfática en considerar que no se pueden descartar las pruebas, cuyo decreto y práctica en la Jurisdicción se ha hecho debida y oportunamente, por el hecho de que no sean las mismas que la Administración recaudó o porque no hayan sido decretadas en la actuación administrativa.

Avalar un argumento como el expuesto por la parte demandada, no sólo desconocería el objeto de la Jurisdicción sino la naturaleza de la acción de nulidad y restablecimiento del derecho, a la que acuden los administrados con el fin de desvirtuar la presunción de legalidad de los actos administrativos, para lo cual, pueden presentar nuevas o mejores pruebas que las aportadas en sede administrativa. Legalmente no existe ningún impedimento para que no se puedan estimar pruebas diferentes a las valoradas por la Administración. Además, es carga de las partes probar el supuesto de hecho de las normas que consagran el efecto jurídico que ellas persiguen (artículo 177 Código de Procedimiento Civil)<sup>21</sup>.

Por ello, conforme con el artículo 137 [5] del Código Contencioso Administrativo, la demanda de nulidad y restablecimiento de derecho debe contener, entre otros requisitos, la petición de pruebas que el demandante pretenda hacer valer. Si las pruebas están en su poder, las debe acompañar con la demanda según lo establece el artículo 139 ibídem.

---

<sup>21</sup> Sentencia del 6 de octubre de 2009, Exp. 16801, C.P. Dr. Héctor J. Romero Díaz, reiterada en las sentencias del 12 de mayo de 2010, Exp. 17081, C.P. Dra. Martha Teresa Briceño de Valencia y del 13 de junio de 2010, Exp. 17147, C.P. Dr. William Giraldo Giraldo.

Es decir, las pruebas que solicitan los demandantes en la demanda y que son decretadas por el Tribunal, son regular y oportunamente allegadas al proceso, de manera que deben ser valoradas por el juzgador al momento de decidir conforme con el artículo 170 del Código Contencioso Administrativo.

Ahora bien, el artículo 781 del Estatuto Tributario dispone que *“el contribuyente que no presente sus libros, comprobantes y demás documentos de contabilidad cuando la administración lo exija, no podrá invocarlos posteriormente como prueba en su favor y tal hecho se tendrá como indicio en su contra. En tales casos se desconocerán los correspondientes costos, deducciones, descuentos y pasivos, salvo que el contribuyente los acredite plenamente. Únicamente se aceptará como causa justificativa de la no presentación, la comprobación plena de hechos constitutivos de fuerza mayor o caso fortuito”*.

La Sala estima que para que el indicio descrito tenga ocurrencia se requiere que la Administración haya exigido la presentación de libros, comprobantes y demás documentos de contabilidad en relación con costos, deducciones, descuentos o pasivos que se estén investigando y que el contribuyente no los hubiera presentado. La consecuencia es el desconocimiento de los conceptos correspondientes. Sin embargo, la norma establece que no se desconocerán si el contribuyente los acredita plenamente.

En este caso, el Tribunal encontró acreditadas algunas partidas y las reconoció. Por su parte, la demandada, que no ha cuestionado la idoneidad y suficiencia de los documentos analizados por el *a quo*, ha controvertido su validez porque no fueron presentadas ante la DIAN cuando ésta los requirió, pero, como validamente lo señala el Ministerio Público, no indica de manera concreta en qué momento se solicitaron y la sociedad no los aportó, con el fin de demostrar que la conducta de la sociedad fue evasiva a la petición de la Administración, conducta, que como lo señaló la Sala en sentencia del 30 de abril de 2009<sup>22</sup>, es a la que se refiere la prohibición de no poder invocar esos documentos posteriormente como prueba a favor del contribuyente.

Además, la Sala observa que, por ejemplo, en cuanto a los gastos por cierre de planta, el Tribunal aceptó algunas facturas de la Empresa de Acueducto y Alcantarillado de Bogotá y el avalúo de la planta pagado a la sociedad QUINTANA JAIME Y ASOCIADOS por \$2.234.584, según factura 1080 del 9 de octubre de

---

<sup>22</sup> Exp. 16113. C.P. Dr. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas.

2002, documentos que fueron analizados por la DIAN, de manera que sobre estos pagos no se advierte que la DIAN hubiera requerido algunos documentos que la actora no hubiera aportado ante la Administración.

Es necesario insistir que era deber de la parte demandada indicar de manera precisa y detallada, de las partidas que aceptó el Tribunal, cuáles fueron los documentos que se solicitaron a la contribuyente y que no se aportaron, carga que el Juez no puede suplir de manera oficiosa.

Por lo anterior, no hay razón para que el Tribunal no pudiera valorar los documentos allegados con la demanda y con base en los mismos acceder a las deducciones solicitadas, razón por la cual en este aspecto, la sentencia será confirmada. Las partidas que se confirman en esta providencia, por las razones anotadas son:

- De los Gastos de cierre de planta la suma de \$12.577.420
- Los Gastos por honorarios por \$22.053.210 y \$62.618.586 por consultoría profesional
- De los Gastos legales de trámites la suma de \$13.878.078
- Los Gastos de Sistemas de información por \$11.817.000
- De los Gastos con entidades oficiales INVIMA la suma de \$5.280.000
- De los Gastos por indemnizaciones y bonificaciones la suma de \$1.023.880.626
- De otros Gastos la suma de \$159.512.575

Decidido lo anterior, la Sala procede a analizar cada una de las partidas de los gastos de fusión que el Tribunal no aceptó y que fueron objeto de apelación por parte de la actora, cuyo resumen, como se advirtió, se incluirá al abordar el estudio de manera particular.

**Recurso de apelación de la demandante:**

Explicó que por instrucciones corporativas y para un mejor control de todos los gastos relacionados con la fusión, se decidió crear el grupo de cuentas contables relacionadas con la fusión que se realizó en el año 2001 entre Glaxo Wellcome y Smithkline Beecham y que apuntaban a la cuenta PUC 539595. Que el gasto de dos infraestructuras productivas (Glaxo Wellcome y Smithkline Beecham) que se fusionaron no era sólo la suma de ambos gastos sino, la sinergia resultante de la referida operación, para maximizar la eficiencia minimizando los recursos.

Advirtió que en el texto del recurso se incluyeron "pantallazos", los cuales corresponden a la contabilidad del año 2002 de la compañía, ya que hay una aparente falta de entendimiento de la contabilidad que se generó, posiblemente, al proferirse la sentencia de primera instancia.

La Sala observa que las partidas rechazadas por la DIAN obedecen al resultado de los análisis de las pruebas allegadas durante el proceso de investigación y a la inspección contable decretada por la División Jurídica Tributaria de la Administración de los Grandes Contribuyentes de Bogotá, previo a decidir el recurso de reconsideración interpuesto contra la liquidación de revisión<sup>23</sup>.

### **3.1. Gastos por cierre de planta EX GW por \$135.227.953.**

El rechazo efectuado en los actos acusados y no aceptados por el Tribunal, por concepto de **depreciación**, asciende a \$81.553.166. Según la DIAN se solicitó el comprobante JR 2000225 del 30 de abril de 2002 por \$27.185.166, que no fue aportado y según el concepto del auxiliar, la partida corresponde a una reclasificación de depreciación, lo cual no permite identificar la operación origen ni la certeza de la misma. En el auxiliar también aparece la suma de \$54.368.000 correspondiente a reclasificaciones de depreciación, que al igual que tampoco se puede identificar. Además, no se anexó ningún soporte.

El Tribunal no aceptó la partida porque, según el registro en el libro auxiliar, no se pudo identificar el concepto de la operación.

Tanto en la demanda como en la apelación, la actora ha explicado que la operación corresponde a la depreciación de la planta de Glaxo Wellcome de la Autopista Sur, con una depreciación mensual de \$6.796.648. Que el soporte de la operación es el comprobante JR 2000225 del 30 de abril de 2002 y que inicialmente estaba registrada en el centro de costos de la bodega, pero que al ocurrir la fusión se reclasificó a la cuenta 59520199999.7174.01 perteneciente a gastos de fusión no operacionales PUC 531595. Como la reclasificación fue en abril, la depreciación acumulada a esa fecha era de \$27.185.166 y de mayo a diciembre de 2002 se reclasificaron los restantes \$54.368.000 en la cuenta 59520113010.6241, pero mensualmente se realizaba el comprobante de reclasificación JR para registrarlos en la cuenta 59520199999.7174.01. La depreciación al final del año fue de \$81.559.776.

---

<sup>23</sup> Folio 1382 c.a.

Que según el sistema JDE Edwars que utiliza la compañía para el registro contable de las transacciones, los comprobantes internos JR (Comprobantes contables de reclasificaciones) fueron registrados en la contabilidad como se indica en la ilustración de una copia fiel del sistema JDE Edwars por \$81.553.166, cuyo pantallazo incorporó en la apelación.

Señaló adicionalmente que los costos de los activos fijos tangibles, utilizados en la actividad productora de renta, se deben asociar a los ingresos respectivos, por lo tanto, se debe asignar un valor proporcional durante la vida útil del bien que reconozca su desgaste. Así, se reconoce la depreciación como una deducción del período (artículo 128 del Estatuto Tributario) como es el caso de la depreciación de la planta del Sur de Glaxosmithkline por valor de \$81.553.166, gasto que tiene relación de causalidad con la actividad productora de renta y es deducible, de acuerdo con el artículo 107 del Estatuto Tributario, situación que no se desnaturaliza con el hecho de la reclasificación de la renta.

Pues bien, para la Sala el argumento de la sociedad no es suficiente para desvirtuar el rechazo, pues de acuerdo con las pruebas que allegó a la demanda se advierte un registro contable del documento JR 2000225 del 30 de abril de 2002 por \$27.185.166 y ocho registros mensuales de \$6.796.000 cada uno soportados con otros documentos JR, cuyo concepto es "reclasif. Deprec. Pl", sin embargo de este asiento, comparte la Sala, es imposible establecer el origen de la operación y la certeza del tipo de activo cuya depreciación se solicitó, pues no se aportó el comprobante interno que soportara la operación.

La misma actora aclaró que el documento "JR", con el cual se identificaba que la operación correspondía a una reclasificación, estaba conforme a un comprobante interno que señalaba el tipo de gasto, el valor, la fecha, el centro de costos que lo originó y su correspondiente contrapartida. Que todos los gastos que se incurrieron por efecto de la fusión entre Glaxo Wellcome y Smithkline Beecham se reclasificaron en una sola cuenta (PUC 531595). Aduce que la DIAN sólo identificó el documento JR, pero no continuó con el seguimiento de la operación.

Sobre el particular, a juicio de la Sala correspondía a la actora, una vez solicitado por la DIAN el comprobante que soportara la operación, adjuntar el que pudiera acreditar la partida, sin embargo, se limitó a mostrar el registro contable y no a demostrar el origen y la certeza de la operación, conforme lo requirió la DIAN.

Es importante tener en cuenta que para que la contabilidad constituya prueba suficiente debe estar respaldada por comprobantes internos y externos, los cuales, por lo demás, prevalecen sobre los asientos de contabilidad (artículos 774 y 776 del Estatuto Tributario). En consecuencia, se mantiene el rechazo por \$81.553.166.

En cuanto al gasto con el proveedor **PREVER S.A.** por concepto de **servicio de vigilancia** la DIAN rechazó \$39.383.880 porque los valores de las facturas no tenían coincidencia con los registrados en libros y por eso no se podía determinar la certeza de la operación. El Tribunal aceptó la suma de \$7.180.306 soportada en la factura 10316 por concepto de servicio de vigilancia, cuya contabilización, que echó de menos la DIAN, se anexó con la demanda.

En primer término advierte la Sala que en el recurso de apelación de la demandante nada se aduce en relación con esta partida, pues el rechazo en la vía gubernativa fue de \$39.383.880 de los cuales el Tribunal aceptó \$7.180.306. En consecuencia, el rechazo sobre el saldo se mantiene.

En cuanto a los **gastos por servicios públicos** el Tribunal aceptó, por estar acreditados y debidamente contabilizados en la cuenta 7174-01, los pagos correspondientes a las facturas de marzo por \$384.640, mayo por \$793.910, junio por \$896.250, noviembre por \$78.370, abril por \$430.060 y febrero por \$579.300 expedidas por la Empresa de Acueducto y Alcantarillado de Bogotá y negó algunas facturas de esta Empresa y de la ETB porque los valores no coincidían con los asientos contables y figuraban a nombre de empresas con nombre diferente a la accionante y estaban repetidas.

En el recurso de apelación, la sociedad explicó que el valor de \$4.861.250 fue cancelado a la Empresa de Acueducto y Alcantarillado de Bogotá con el cheque 3302 de Lloyds TSB Bank, el día 18 de octubre de 2002 y corresponde a:

- La cancelación de la factura 1699537 de la Empresa de Acueducto y Alcantarillado de Bogotá (folio 398) del periodo de 1 a 30 de septiembre de 2002 por el servicio de acueducto y alcantarillado, correspondiente al consumo en las instalaciones de laboratorios Glaxo Wellcome ubicado en la AUTOPISTA SUR No. 72 - 45 por valor de \$357.780.
- El pago de la diferencia por \$4.503.470 está soportado con la inspección del 1 de Octubre de 2002, realizada en la planta de Glaxo Wellcome ubicada en la

AUTOPISTA SUR N° 72 - 45 por bajo consumo, inspección de consumo N° 1351618 (fls. 393, 397, 401), expedida a nombre de laboratorios Glaxo Wellcome.

Adicionalmente, señaló que conforme al Concepto de la DIAN 23039 del 20 de abril de 2004 el pago realizado por Glaxosmithkline por concepto de servicios públicos era deducible, porque cumple con los requisitos del artículo 107 del Estatuto Tributario, ya que es claro que sin el funcionamiento de los servicios públicos no es posible realizar las actividades que requiere la compañía para producir los bienes que comercializa, es decir, son necesarios. Adicionalmente, estos son gastos normalmente acostumbrados dentro de cualquier actividad económica. Concluyó que la magnitud de la erogación representó el 0.004% de la renta bruta de la compañía.

Pues bien, para la Sala, las facturas y documentos mencionados no acreditan el pago solicitado por lo siguiente:

La factura visible a folio 393 fue aceptada por el Tribunal y no se refiere a la inspección que señala la actora. Corresponde a la factura de marzo 1 a 31 de 2002 por \$384.640.

En el folio 397 obra un registro contable por \$793.910 que fue tenido en cuenta por el Tribunal para aceptar el pago del mes de mayo de 2002. Tampoco corresponde a la inspección señalada por la sociedad.

En el folio 401 obra la factura 1351618 de la EAAB por \$896.250 que también fue tenida en cuenta por el Tribunal para aceptar el pago del mes de junio de 2002. Esta factura tampoco corresponde a la inspección que aduce la sociedad.

Y en el folio 398 aparece la factura 1699537 de la EAAB por \$17.577.390, pero el periodo facturado no es el de septiembre de 2002, como lo aduce el apelante, sino de 1 a 31 de mayo de 2002, y no es expedido a nombre de LAB GLAXO de la Autopista Sur, sino de "INS FARM COLOM" ubicado en la dirección "ACO 26 #091-50".

Como de los documentos aducidos en el recurso de apelación, los primeros fueron tenidos en cuenta por el Tribunal y el último no soporta el gasto solicitado por la sociedad, para la Sala, no prospera en este aspecto el recurso de la demandante.

Advierte finalmente la Sala que las partidas por cierre de planta que fueron rechazadas por la DIAN no fueron en virtud del incumplimiento de los requisitos del artículo 107 del Estatuto Tributario. Por el contrario, la DIAN al aceptar algunas de las partidas, señaló que cumplían con los presupuestos del artículo 107.

### **3.2 Gastos por Salario Personal Administrativo y Ventas por \$48.056.719**

La partida está constituida por un bono incentivo otorgado a Eduardo Espinosa y pagos por la etiqueta DOLEX.

En cuanto al **bono incentivo** la DIAN rechazó la partida porque no se pudo determinar el hecho económico, tipo de gasto registrado y el origen de la contabilización, ya que en el auxiliar contable aparece registrado como "reclasificación bono" la suma de \$46.359.719 y se solicitó el comprobante JE 2002815 del 30 de diciembre de 2002, pero la sociedad aportó una carta como soporte de la operación en la que el señor Eduardo Espinosa certifica que recibió de la compañía la suma de \$35.864.806 correspondiente a un incentivo, documento que no le permitió a la DIAN hacer el análisis correspondiente.

El Tribunal mantuvo el rechazo porque los documentos allegados como soporte de la suma de \$46.359.719, que según la sociedad, corresponde a los bonos que recibió el trabajador Eduardo Espinosa como incentivo, están en idioma extranjero, sin traducción, y las cartas que aparecen no permiten deducir la relación de causalidad. Además no se trata de salario.

Desde la demanda, la sociedad dice que la partida está probada con los siguientes documentos:

- Carta del Consejero de Incentivos de GLAXOSMITHKLINE que otorgó los bonos, cuyo valor fue de 10.587,29 libras esterlinas
- Comunicación del Gerente Financiero de la compañía que informa que la tasa de cambio fue de \$4.380
- Carta firmada por el trabajador que confirma que recibió el incentivo por valor de 46.372.860 y pago con cheque por valor neto de \$35.064.806

En el recurso de apelación la sociedad explicó que el pago correspondió a la bonificación realizada al Señor Eduardo Espinosa Guzmán, Gerente General de GSK en el año 2002, como un beneficio que la Compañía otorga a los ejecutivos, lo cual garantiza una digna terminación del contrato laboral a los altos ejecutivos.



Como el señor Espinosa tenía para el año 2002 un contrato de trabajo a término indefinido con Glaxo Wellcome, era procedente la autorización de desembolso de un bono por incentivos, que concretamente corresponde al ejercicio de la opción de compra de acciones (stock option).

Esta opción consiste básicamente en otorgar a los empleados la posibilidad de adquirir unas acciones a partir de una fecha previamente estipulada y manteniendo el precio de compra del día en que se otorga la opción. Para existen dos momentos independientes: cuando se otorga la opción que no implica pago de bonificación laboral y cuando se ejerce la opción por parte del empleado, el cual genera un ingreso fiscal para él empleado y una deducción fiscal para Glaxosmithkline. El ingreso fiscal está dado por la diferencia entre el precio real de la acción y el costo de adquisición de la misma y hace parte de la bonificación por retiro. En este momento se practica la retención en la fuente. Como el señor Espinosa ya no estaba trabajando en la compañía y el pago se originó en la relación laboral, se descontó, para efectuar la retención en la fuente, el 30% que es considerado como renta exenta. Señaló en consecuencia, que sí era salario en especie conforme con el artículo 127 del C.S.T.

Lo anterior equivalió para Glaxosmithkline un gasto de \$46.372.860, de los cuales se giró al mencionado señor la suma \$35.864.806, porque la retención en la fuente fue de \$10.508.054. Señaló que este gasto cumplía con los requisitos del artículo 107 del Estatuto Tributario, porque el otorgamiento de incentivos o bonificaciones a los empleados, son actividades que influyen contundentemente en la generación de renta de la sociedad, en tanto son actividades que motivan a los empleados a un mejor desempeño, crean relación de pertenencia con la compañía, estimulando una mayor productividad por parte de ellos.

Pues bien, las pruebas que obran en el proceso como soporte de la partida son:

- Descripción de la cuenta 760101 que indica un valor de \$46.359.719 por "Recl Bono E. Espin." Documento: JE 2002815 de 30/12/02 (folio 1893 c.a.)
- Carta del 11 de diciembre de 2002 del señor Eduardo Espinosa para la sociedad GLAXOSMITHKLINE COLOMBIA S.A., en la que certifica que recibió de esa compañía el cheque No. 3585 del Lloyds TSB Bank por \$35.864.806 por concepto del 10% de incentivo sobre el costo de ejercitar los Stock Option de vencimiento 24 de septiembre y 3 de agosto de 2002 (folio 1892 c.a.)

- Copia de un correo electrónico dirigido por Gustavo Zapata (Finance Director) a la señora Alba Lucía Gallego (HR Coordinator) de la Compañía, en el que le señala que para el pago que tiene que hacer al señor Eduardo Espinoza, debe utilizar la Tasa de Cambio de COL\$2.782 por US\$1 (folio 1890 c.a. y 451 c.ppal)
- Dos cartas del señor Eduardo Espinosa dirigidas a la señora Alba Lucía Gallego (Depto. de Recursos Humanos de Glaxo), por las cuales le informa que adjunta dos cartas enviadas por el señor Barry S. French, Consejero para Incentivos de largo plazo, en el que le comunica que la Compañía le ha otorgado dos bonos, uno por 6.841,04 Libras Esterlinas y otro por 3.746,25 Libras Esterlinas, por concepto del 10% de incentivo sobre el costo de ejercitar el Stock Option, cuyo pago solicitó que se hiciera localmente (folios 1887 y 1889 c.a. y 451 y 454 del c.ppal.)
- En los folios 1888 y 1886 del c.a. y 453 y 455 del c.ppal. se encuentran las aludidas cartas en ingles.

De los documentos señalados anteriormente, para la Sala no existe ningún soporte expedido por la actora que acredite el mencionado pago y su concepto. Los únicos documentos que se refieren al pago del mencionado incentivo fueron elaborados por el señor Eduardo Espinosa y los que, según este señor, otorgan los mencionados bonos, están en idioma extranjero y no fueron allegados conforme con el artículo 260 del Código de Procedimiento Civil, por lo que no se pueden valorar.

Si bien en la discriminación de la cuenta se mencionó el soporte JE 2002815 de 30/12/02, el cual fue solicitado por la DIAN, no aparece prueba en el proceso de que se hubiera allegado, razón por la cual no es posible establecer con certeza el concepto del gasto. La actora tampoco adujo ningún otro documento que pudiera soportar esa erogación, máxime que el pago del incentivo se efectuó con cheque, fue salario en especie y estuvo sujeto a retención en la fuente, como ella misma lo afirma.

Lo anterior no permite aceptar esta partida, como lo decidió el Tribunal.

En cuanto a los pagos efectuados por \$907.000 y \$790.000 la DIAN no pudo establecer el origen de la contabilización ni la certeza de la operación porque la descripción de la partida corresponde a "RECL DE DOLEX POR".

El Tribunal señaló que las facturas de la firma Aldas que dan cuenta del servicio prestado, implica que no se trata de salarios sino el pago de un servicio, por lo que no está debidamente identificada la deducción. Además, señaló que tampoco estaban en la cuenta interna.

La sociedad explicó que la suma de \$1.697.000 corresponde publicidad consistente en la reclasificación del valor de las artes de la etiqueta del medicamento DOLEX, originados en la fusión. Indicó que el gasto fue registrado en la cuenta corporativa 6723.01 y PUC 523560, conforme la factura No. 768 de Aldás Grupo Diseño del 18 de marzo de 2002 (folios 461 y 462), la cual, fue emitida a nombre de Smithkline Beecham Colombia y cuya orden de compra corresponde al No. 2001083. Que posteriormente fue reclasificada con el comprobante contable JR No. 2000872 realizada el 29 de noviembre del 2002 a la cuenta 7601.01. Que la reclasificación se hizo por motivo de la fusión y como material publicitario con el nuevo logo corporativo Glaxosmithkline S.A.

Aclaró que la factura 768 incluía 4 conceptos, de los cuales únicamente se tomaron dos, que totalizan \$1.697.000:

- Una impresión de 1200 volantes ref. pastillas. Diseño y arte final de volante ½ carta tiro y retiro por valor de \$790.000 y
- Un diseño y artes finales de portada abierto y cerrado de farma precios incluyen películas y color key por valor de \$907.000.

Señaló que la partida cumplía también con el artículo 107 del Estatuto Tributario, pues los gastos por publicidad pagados por Glaxosmithkline se relacionan con la generación de renta de la compañía, en tanto, influyen directamente sobre la venta directa de sus productos. Es incuestionable la "necesidad" en este tipo de negocios, que tienen como finalidad posicionar la marca, informar y persuadir al público para que se decidan por los bienes ofrecidos por la compañía, de manera que se mantengan e incrementen sus ventas.

Adicionalmente, estos son gastos normales de la empresa, es decir, son gastos que acostumbra realizar. Inciden en la imagen de la compañía y de sus productos, en el sentido en que generan formalidad, compromiso y estabilidad de Glaxosmithkline en el mercado. El gasto fue proporcional, pues representó el 0.001% de la renta bruta de la compañía.

Para la Sala la partida se debe aceptar, pues si bien la DIAN la rechazó porque no se pudo establecer el origen y concepto de la operación, no obstante su contabilización, con la factura visible a folio 462 del cuaderno principal, este concepto es determinable y corresponde al gasto por impresión de 1200 volantes y diseño y arte final de volantes y de portada. Erogación sobre la cual, para la Sala, se probó la necesidad y la relación de causalidad con la actividad productora de renta de la Empresa.

En efecto, es evidente que en virtud de la fusión de las compañías GLAXO WELLCOME y SMITHKLINE BEECHAM, era necesario publicitar la nueva imagen de los productos en el mercado para mantener la comercialización de los mismos. Para la Sala, es indiscutible la relación de causalidad entre el gasto y la actividad productora de renta de la actora, pues hace parte del objeto social de la Compañía la distribución y venta en general de productos farmacéuticos, de ahí que la publicidad que se haga sobre los mismos coadyuva en el desarrollo de la mencionada actividad. El gasto por \$1.697.000 resulta proporcional y razonable frente a una renta líquida del ejercicio por \$18.698.052.000.

Ahora bien, el hecho de que la partida se hubiera incluido en la cuenta interna de la fusión correspondiente a salarios personal administrativo y ventas, no es un motivo para rechazarla, como lo decidió el Tribunal, pues, en todo caso, se trata de una expensa necesaria y fue incluida en el renglón de otras deducciones que se encuentra constituido por diversas clases de gastos. En este renglón basta comprobar la naturaleza de expensa necesaria para su reconocimiento. En consecuencia, se acepta la partida de \$1.697.000.

### **3.3 Gastos de Viaje Personal Administrativo y Ventas por \$132.293.989**

La DIAN rechazó los gastos porque en relación con la factura 508029 de la ANDI por concepto del desplazamiento de un funcionario del Gobierno a la Primera Conferencia Latinoamericana de Medicamentos de Venta Libre en Cancún México, por US\$1.219, si bien se encuentra contabilizada y soportada con comprobante interno, no se acreditó que se tratara efectivamente de un empleado de la sociedad y que tal erogación contribuyera a la generación de ingresos.

En relación con las facturas de TRANSPACK 09911, 09912, 09951 y sin número del 6 de febrero de 2002, por concepto de bodegaje y otros servicios relacionados, por valor total de \$3.109.721, señaló que no estaban registradas en el auxiliar de la contabilidad ni coincidían con los valores que aparecen en los comprobantes

internos, pues hay registros diferentes a los de la sociedad que emitió la factura. El registro corresponde a reclasificaciones y no permite identificar la operación origen, pues no se aportó ningún soporte.

Señaló que la sociedad tampoco aportó los soportes de los gastos por agencias de viajes y turismo AV por \$3.545.568 y \$1.658.562. Y los demás conceptos corresponden a reclasificaciones sobre los cuales no se allegó ningún soporte, por lo que no se pudo identificar la operación origen, ni el registro realizado.

El Tribunal mantuvo la glosa porque no se acreditó la calidad de empleados de quienes realizaron los gastos, de manera que no se probó la relación de causalidad. Tampoco se probó la necesidad en el gasto del funcionario del Gobierno a pesar de que está debidamente contabilizado. Además, se solicitó como deducción un servicio prestado en el 2001 (factura 09911 y 09912).

Señaló que algunas facturas corresponden a transporte de menaje doméstico que no son gastos de viaje de personal administrativo y de ventas. Que las pruebas traídas con la demanda no desvirtuaron la actuación de la Administración. Que las demás facturas, aunque corresponden al año 2002, no coinciden con el asiento contable ni con el valor de las mismas. Otros son registros sin soporte.

Según la sociedad esta partida está conformada por:

- Gastos de viaje de personal administrativo por \$6.443.925
- Gastos de viaje personal administrativo por \$112.251.340
- Gastos por desplazamiento de un funcionario de Gobierno para dictar una conferencia de medicamentos por valor de \$13.598.724.

Señaló que todos los gastos están debidamente soportados con las liquidaciones de cuentas de gastos y facturas de proveedores detalladas, aprobadas y contabilizadas en cada cuenta y centro de costos según corresponda el ejecutivo de Glaxosmithkline respecto del cual se incurrió en esta erogación. Que todos los gastos de viaje se realizaron en el año 2002.

Que estos gastos, corresponden a tres centros de costos dentro del grupo de cuentas de gastos fusión (Merger) así:

<b>Centro de costos</b>	<b>Descripción</b>	<b>Valor \$</b>
59520189025	Administración del proceso de integración (Merger integration admin.)	6.443.925,00

59520189036 481)	(folio Excelencia operaciola operational excellence)	GSK (GSK	112.251.340,0 0
59550189029	Integración División integration medical)	Médica (Merger	13.598.723,65
Total			132.293.988,6 5

Explicó en relación con cada uno los registros contables y agregó que:

El registro contable en libros por \$6.443.925 correspondía a un tiquete a nombre de Odette López por \$3.545.568 expedido por AVIATUR y por las reclasificaciones del contro de costos y cuenta origen por \$2.898.357, cuyo proveedor es TRANSPACK LTDA. (factura 9914).

Los gastos de viaje por \$112.251.340 corresponden a tiquetes aéreos y hospedaje en hoteles de empleados de la Compañía. Como ejemplo explicó e ilustró el movimiento de la cuenta 6410.02 del Centro de Costos 59520181010 por \$30.760.315.

En la demanda señaló que AVIATUR no expedía factura por cada viaje, sino que elaboraba una relación por servicios prestados. Que de esta cuenta formaba parte la factura 1113 expedida por Human Perspectivas Internacional S.A. por \$16.900.078 que corresponde al pago de consultoría por efecto de la transición de carrera.

Que el tercer registro contable en libros por \$13.598.724 estaba soportado con la factura 508029 por US\$1.219 de la ANDI, equivalente a \$2.773.651 por concepto de la participación en el gasto del desplazamiento de un funcionario del Gobierno a conferencia de Medicamentos y el saldo correspondió a tiquetes de AVIATUR.

Señaló que la asistencia de los empleados a diferentes eventos era una expensa necesaria y, por lo tanto, deducible, pues ellos adquirirían los conocimientos y experiencias que sustentaban el negocio de la sociedad. Que eran gastos que tenían una repercusión directa en la actividad productora de renta, eran imprescindibles para la obtención de los ingresos y la magnitud de la erogación representó el 0.116% de la renta bruta de la Compañía.

Para resolver se considera:

Sobre el primer concepto de Gastos de viaje de personal administrativo por \$6.443.925 del Centro de costos 59520189025.7601.02, la Sala observa lo siguiente:

- Si bien se demostró la contabilización de un documento PF 2016671 del 3 de octubre de 2002 por concepto de Agencia de Viajes por \$3.545.568, no se encuentra desvirtuada la partida, pues no se acompañaron los soportes del mencionado registro. Aun cuando la sociedad explicó que AVIATUR no expedía factura por cada viaje, sino que elaboraba una relación por servicios prestados y el gasto se distribuía de acuerdo con el centro de costos que lo generó, tampoco allegó al proceso ningún documento que acreditara el mencionado gasto.
- En cuanto a la reclasificación efectuada con el soporte JR 2000571 por \$2.898.357, la Sala advierte que no coincide el concepto (embalaje y gastos) y el valor del registro contable (folio 525) con el que, según la sociedad, soporta el gasto, que es la factura 9914. Esta factura (folio 528) es por concepto de servicio de bodegaje y prima por seguro y por valor de \$329.315 (sin IVA).

Sobre el segundo concepto de gastos de viaje de personal administrativo por \$112.251.340 del Centro de costos 59520189036, la Sala observa:

- La DIAN rechazó las partidas porque correspondieron a reclasificaciones sobre los cuales no se allegó ningún soporte, de manera que no fue posible identificar el origen de la operación. Esta conclusión no fue desvirtuada por la actora. En efecto, los folios señalados en el recurso de apelación corresponden a los registros contables de las reclasificaciones de las cuentas de varios centros de costos por concepto de "RECL GTOS VIAJE A PR", respecto de los cuales no se allegó ninguna factura o soporte que acreditara el concepto y, por ende, la relación de causalidad y necesidad en la actividad productora de renta. Lo anterior no se desvirtúa con las ilustraciones que allegó la actora de la forma como se contabilizaba cada centro de costos, pues el que toma a título de ejemplo (folios 75 y siguientes del cuaderno de apelación), sólo muestra la contabilización de varios documentos por concepto de agencia de viajes, Aerovías Nacionales de Colombia, reclasificación centro de costos, pagos en el exterior, entre otros, pero no prueba realmente el gasto o la expensa necesaria.

- De este centro de costos hace parte el gasto por \$16.900.078 correspondiente a la factura 1113 expedida por Human Perspectivas Internacional S.A. por \$16.900.078 (folio 494 c.ppal) que corresponde al pago del "Programa individual 3 meses para los señores: María Lourdes Restrepo US\$5.500. Horas de consultoría individuales de transición de carrera para: Luz Ángela Garzón US\$80, según orden de compra 2006776". Sobre este gasto la Sala confirma la decisión del Tribunal, pues no se acreditó la calidad de empleados de la actora de las mencionadas señoras y, por lo tanto, que el gasto cumpliera con los requisitos del artículo 107 del Estatuto Tributario.
- De esta partida también hacen parte las facturas expedidas por TRANSPACK, las cuales, una vez analizadas por la Sala, se advierte que en efecto, no hay coincidencia con los valores registrados en el auxiliar de la contabilidad; algunos servicios fueron prestados en el año 2001 (facturas 09911 y 09912, folios 532 y 534 c.ppal) y algunas de ellas corresponden a transporte de menaje doméstico, concepto diferente al de gastos de viaje de personal administrativo y de ventas (factura 9951 folio 530 c.ppal).

Y en cuanto tercer concepto de gastos de viaje de personal administrativo por \$13.598.723,65 del centro de costos 59550189029, se observa:

\* En relación con el pago a la ANDI por US\$1.219 (\$2.773.651,65), las pruebas que acreditan la partida son:

\* La factura 508029 de la ANDI por US\$1.219 por concepto del "apoyo para el desplazamiento de un funcionario del Gobierno invitado por la World Self Medication - WSMI y la Industria Latinoamericana de Automedicación Responsable - ILAR, a la Primera Conferencia Latinoamericana de Medicamentos de Venta Libre en Cancún México".

\* Una carta de la Cámara de la Industria Farmacéutica dirigida a la actora por la cual le remite la factura mencionada para su pago.

Pues bien, del análisis de los anteriores documentos, para la Sala no se acredita la procedencia de la deducción, pues no demuestran la necesidad y la relación de causalidad con la participación del funcionario del Gobierno en la mencionada conferencia. No se demostró cuál fue el funcionario que asistió ni que alcance o beneficio obtuvo la actora con dicho desplazamiento.

Los demás conceptos que conforman este centro de costos, que según la sociedad son tiquetes, uno de Aviatour por \$1.658.562 y otros por \$9.166.510



expedidos a nombre de Amparo Medina de Pacheco, la Sala observa la falta de soportes que acrediten esos pagos, lo cual impide analizar el tipo de viaje realizado, el propósito del viaje y la relación de los beneficiarios de los tiquetes con la empresa y así determinar el cumplimiento de los requisitos del artículo 107 del Estatuto Tributario.

En consecuencia, no se acepta la partida y se confirma la decisión del Tribunal.

#### **3.4 Gastos por Información, Portes y Correo por \$102.663.243**

La DIAN rechazó la partida porque se solicitaron varios comprobantes de contabilidad y la sociedad allegó la factura 1089 de HUMAN PERSPECTIVAS INTERNACIONAL S.A., por \$92.308.110, valor inferior al solicitado y que aparece registrado en la cuenta PUC 531595. El movimiento de la cuenta corresponde a la reclasificación centro de costo, por lo que no se puede determinar el origen de la operación, ni el registro realizado. La factura tiene fecha 23 de octubre de 2002 y el registro contable es del 31 de octubre del mismo año por concepto de programas profesionales a personas que fueron despedidas entre agosto y septiembre de 2002, es decir, antes de la fecha de prestación del servicio que consta en la factura.

El Tribunal confirmó el rechazo porque hay unos registros contables sin soportes; porque en relación con la factura 1089 de 23 de octubre de 2002 por \$92.308.110 el registro contable no está debidamente discriminado. Porque el programa se prestó en octubre de 2002 y algunos de los empleados trabajaron en la empresa hasta el 28 de agosto de ese año. Porque la factura 0336 del 8 de agosto de 2002 por concepto del montaje de una torre es por \$500.000 y no por \$5.900.982 y no estaba registrada ni contabilizada.

En la demanda la sociedad explicó que la partida está conformada por dos conceptos: uno por \$92.762.261 que corresponde a la factura 1089 de octubre 23 de 2002, expedida por Human Perspectivas Internacional S.A. y el otro por \$5.900.982, según factura 0336 de Torres y Accesorios por concepto de montaje de una torre.

En la apelación señala que son tres los registros, el primero por gastos por "continuidad de carrera" por \$92.308.110, el segundo por gastos de comunicaciones en sistema por \$5.398.806,75 y el tercero por gastos por desmontaje de una torre de comunicación por \$500.000.

Sobre el primero explicó que fueron gastos asumidos por la compañía de acuerdo con lo pactado en las transacciones con ocasión de la terminación del contrato trabajo con algunos trabajadores de la compañía. Que el gasto está soportado con la factura 1089 del 23 de octubre de 2002 del proveedor Human Perspectives Internacional S.A. (HPI), el cual se originó en el registro contable en la cuenta corporativa 6513- Consultaría cuenta PUC 511035 Asesoría Técnica, por un valor total de \$96.762.261,20, que corresponde a la orden de compra No. 2005836 y que posteriormente, se registró con el registro OV No. 2011442 (folio 547 y 548).

Que cuando se recibió la factura llegó por un menor valor debido a una menor participación de los empleados en esa capacitación, razón por la cual se ajustó el valor en la cuenta corporativa 6513 y el gasto quedó contabilizado con signo negativo de \$4.454.151,20 que no fueron reclasificados a la cuenta 7601.03. Los conceptos del gasto son: programas ejecutivos por seis meses, programas individuales por tres meses, programa profesional y horas de consultoría individuales de transición de carrera.

Sobre el segundo señaló que se trataba del gasto de comunicaciones en sistemas con GLOBAL ONE HEADQUARTERS por \$5.398.806,75, por instalación de red de comunicación corporativa entre Bogotá y Londres, domicilio de la casa matriz.

Y sobre el tercero, dijo que correspondía al gasto por desmontaje de una torre de comunicaciones, según la factura 0336 de Torres y Accesorios del 8 de agosto de 2002.

Explicó que estos gastos tienen relación de causalidad con la obtención de renta de Glaxosmithkline. Los gastos por continuidad de carrera correspondieron actividades de capacitación de los empleados, mediante las cuales adquirieron los conocimientos y experiencias necesarias para un mejor desarrollo del negocio de Glaxosmithkline y que por ende, tuvo una repercusión directa en la actividad productora de renta de la compañía. El gasto fue necesario porque sin él la compañía dejaría de percibir ingresos, ya que, al no mejorar las habilidades y destrezas de los empleados, se perdería competitividad en el mercado. Fue proporcional porque representó el 0.081 % de la renta bruta de la Compañía.

Sobre los gastos por comunicaciones, señaló que en el manejo básico de los negocios era innegable la importancia de los sistemas de comunicaciones. Que por instrucciones corporativas la actora tenía que implementar tecnologías que se adaptaran a su estructura. Por ende, el gasto tuvo una repercusión directa en la

actividad productora de renta de la compañía. Fue necesario ya que la casa matriz instruyó la adopción de ciertos estándares y la incorporación de algunos elementos indispensables para aplicar un sistema de información el cual generó ventajas para la compañía y ahorro al utilizar la infraestructura instalada. Fue proporcional porque representó el 0.005% de la renta bruta de la Compañía.

Lo primero que advierte la Sala es la falta de coherencia de la actora en la explicación de la partida, pues en la demanda señaló que la partida estaba conformada por dos registros, el primero por un valor de \$92.762.261 por concepto de la factura 1089 de HUMAN PERSPECTIVAS INTERNACIONAL S.A. y el segundo por \$5.900.982 correspondiente al montaje de una torre, mientras que en el recurso de apelación explica que la partida está conformada por tres conceptos, el primero por \$92.308.110 de la sociedad Human Perspectivas Internacional S.A., el segundo por \$5.398.806,75 por la instalación de la red de comunicación y el tercero por el desmonte de una torre por \$500.000. Esto evidencia no sólo la falta de congruencia en el proceso sino la pretensión de presentar nuevos argumentos en el recurso de apelación, como el correspondiente al gasto con GLOBAL ONE HEADQUARTERS por \$5.398.806,75, el cual resulta a todas luces extemporáneo.

Además, el cargo no está llamado a prosperar, por lo siguiente:

En relación con la partida de \$92.308.110, la Sala observa que la sociedad no desvirtuó la decisión administrativa. En efecto, los registros contables de la cuenta corresponden a reclasificaciones del centro de costo, concepto del cual no se puede establecer el origen de la operación. Además, analizada la factura 1089 de HPI por \$92.308.110, los valores que en ellas se discriminan no coinciden con los valores registrados en la cuenta 7601.03, sin que tenga soporte el argumento de la sociedad de que hubo un valor negativo de esa operación debido a la menor participación de los empleados en los servicios prestados por la mencionada sociedad.

De otra parte, también es incongruente el argumento de la sociedad cuando afirma, en primer lugar, que los programas (Outplacement) dictados por la sociedad Human Perspectivas Internacional S.A. a algunos de sus ex empleados fueron asumidos por la Compañía en cumplimiento a lo pactado en las transacciones y terminaciones de los contratos de trabajo y, en segundo lugar, señale que tales cursos correspondían a actividades de capacitación de los

empleados, mediante los cuales adquirieron los conocimientos y experiencias necesarias para un mejor desarrollo del negocio de GLAXOSMITHKLINE, lo cual tuvo una repercusión directa en la actividad productora de renta, por lo tanto, se trataba de un gasto necesario para la actora.

En efecto, para la Sala no se explica cómo una capacitación a unas personas que ya no laboran para la empresa sirva para un mejor desarrollo de la misma. Además, de las pruebas obrantes en el proceso no es posible determinar qué tipo de capacitación adquirieron ni el beneficio obtenido por la actora.

En cuanto al gasto de comunicaciones en sistemas por \$5.398.806,75, la Sala no lo tendrá en cuenta por cuanto no fue aducido ante la DIAN ni ante el Tribunal, como se advirtió.

Y en relación con la partida de \$500.000 según factura 0336 de Torres y Accesorios por concepto del desmonte de una torre riendada de 20 mts de altura, para la Sala, si bien la actora señala la necesidad de implementar tecnologías que se adapten a la estructura de la empresa, de acuerdo con las instrucciones corporativas, no se advierte que el gasto por el desmonte de la torre de comunicaciones tenga relación de causalidad y fuera necesario para la actividad productora de renta de la compañía (farmacéutica). No se acepta la partida y se confirma la decisión del Tribunal.

### **3.5 Gastos legales de trámites por \$20.321.807**

La DIAN rechazó la suma de \$20.321.807 porque la sociedad no aportó el comprobante JR 200953 17/12/30 RECL cuentas Batch 227676 17/12/02 por \$15.628.729,35. Además, porque el concepto del movimiento de la cuenta es por reclasificaciones que impiden establecer la operación origen y el registro realizado en la cuenta.

El tribunal reconoció por este concepto la suma de \$13.878.078, correspondientes a \$9.185.000 por concepto de trámites legales pagados al Señor Luís Carlos Urquijo Illera, que estaban debidamente contabilizados y tienen relación de causalidad con la actividad productora de renta; y a \$4.693.078 por consignaciones a nombre de INVIMA.

De la suma rechazada por \$6.443.729, explicó que dentro del documento JR 2000953 por \$15.628.729,35 (folio 600), los valores provenían del centro de

costos 59550189029 con cuenta original 6830.03 en donde se describen varios rubros y su registro contable, así:

- JO 2000148 por US\$300 por trámites consulares para Amparo de Pacheco
- JT 2000278 por \$75.000 por gastos consulares Perú
- JE 2002333 por \$645.226,45 por Certificados USA
- PX 2000286 por \$4.082.000 del INVIMA por legalización de un anticipo para un registro sanitario
- JR 2000586 por \$ 72.000, \$36.000, \$270.000 y \$640.000 cuyo origen proviene del centro de costos 59520191311

Sobre los anteriores gastos, la sociedad señaló que cumplían los requisitos del artículo 107 del Estatuto Tributario, porque debido a la actividad desarrollada por la actora, los gastos de administración, que incluyen pagos por honorarios y gastos legales, resultan necesarios.

Tales erogaciones tienen relación de causalidad con la actividad productora de renta porque tienen la finalidad de cubrir gastos necesarios por concepto de relaciones públicas, trámites, autenticaciones, asesorías jurídicas, licencias, proyectos, entre otros, que tienen un vínculo directo o relación causa efecto con las actividades de las cuales obtiene los ingresos Glaxosmithkline. Como el gasto representó el 0.006% de la renta bruta de la Compañía, fue proporcional.

Pues bien, para la Sala no se deben aceptar los gastos por concepto de trámites consulares, pues 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 deben probar en cada caso estas circunstancias. En el caso bajo examen estos requisitos no se acreditan con las simples fotocopias de recibos de diferentes embajadas, consulados y ministerios de relaciones exteriores de diferentes países por concepto de autenticaciones, legalizaciones y certificaciones, pues de tales fotocopias no se puede determinar la necesidad y la relación de causalidad de esos gastos (folios 605 a 614 c.ppal).

En relación con los pagos al INVIMA por \$4.082.000, sobre el cual el Tribunal no adujo ninguna razón para no estimarlos, a juicio de la Sala está acreditado, no sólo la partida, sino el cumplimiento de los requisitos del artículo 107 del Estatuto Tributario, pues se trata del registro sanitario del DOLEX TAB, concepto pagados con un cheque y dos consignaciones cada una por \$2.041.000. La Sala considera

que de no obtener el registro sanitario de este producto no podría comercializarse, de manera que procede su reconocimiento (folios 642 a 645 c.ppal). En consecuencia, se aceptan \$4.082.000 que sumados a los \$13.878.078 que reconoció el Tribunal, se accede a reconocer por este concepto la suma de \$17.960.078. Se modifica, por ende, la sentencia apelada.

### **3.6 Gastos de Reubicación de Personal por \$34.644.793**

La DIAN rechazó la partida porque la sociedad no aportó el comprobante que se solicitó por \$6.537.226 y el saldo es el resultado de una serie de reclasificaciones de las cuales no podía establecer la operación origen, ni su registro contable.

El Tribunal confirmó el rechazo porque las facturas que, según la actora, servían de soporte para la deducción eran de 2001 así como el registro contable. Señaló que los registros que se anexaron dan cuenta de reclasificaciones en general, y no hay soportes y porque las órdenes de compra que se allegaron no reemplazaban la factura.

La sociedad hizo las siguientes aclaraciones:

- **Gastos de mudanza por \$28.339.361,82.** Estos gastos corresponden al proveedor Transpack, factura No. 8497 (folio 658) con la cual se pagó el servicio de mudanza de los enseres del señor Iván Molina, empleado de Glaxosmithkline Colombia, por su traslado a Glaxosmithkline República Dominicana. El gasto fue cargado a la cuenta corporativa 1582.04 Prestamos cuenta PUC 136510 - Cuentas por cobrar a trabajadores vehículos por \$2.777.688 y \$25.561.673,82.

Dijo que aún cuando la factura tuviera fecha de 7 noviembre de 2001, esta fue registrada el 28 de enero de 2002, y se realizó la reclasificación a los gastos de fusión cuenta 7601.08 (folio 656) con los documentos JR 2000570 20/08/02 RECLASIF CUENTAS P \$25.561.673,82 y JR 2000570 20/08/02 RECLASIF CUENTAS P \$2.777.688.

- **Gastos de tiquetes por \$ \$6.537.226** corresponde al pago a AVIATUR, según factura No. 5515548, la cual fue registrada en la contabilidad con el PF No. 2013664 por concepto de traslado Señor Guillermo López, quien tenía el cargo de Gerente General para Smithkline Beecham una de las compañías fusionadas.

Señaló que estos gastos tenían relación de causalidad con la actividad productora de renta de Glaxosmithkline, pues tuvieron la finalidad de cubrir lo necesario por concepto de traslado y ubicación de altos ejecutivos en diferentes sedes, en

cumplimiento de las políticas corporativas, de manera que fueron indispensables para la compañía. Que el personal reubicado representó habilidades, destrezas y experiencia, que se tradujo en mayores ingresos para la sociedad. El gasto representó el 0.030% de la renta bruta de la Compañía.

Pues bien, para la Sala la partida no se debe aceptar, pues evidentemente los gastos de mudanzas se causaron en el año gravable 2001 y no procede su reconocimiento en otra vigencia gravable (artículos 104 y 105 del Estatuto Tributario), independientemente de que su registro contable o pago se hubiera realizado en el año discutido.

En relación con los gastos de tiquetes, se mantiene la decisión de la Administración y del Tribunal que los rechazaron porque no se allegó el soporte de la erogación. No se acepta el cargo de apelación y se confirma la sentencia.

### **3.7 Procedencia de otros gastos por \$379.323.510**

El Tribunal rechazó todas las partidas que conforman esta glosa.

La actora dividió estos gastos así:

3.7.1 Gastos de programas profesionales por \$7.987.875. Señaló que estos gastos corresponden al documento OV 2003485, que es el documento interno por el cual se ratifica la recepción del bien o servicio, este siempre va relacionado a un número de factura que expide el proveedor del bien o servicio, como en este caso la factura 671 del 19 de marzo de 2002 (folios 781 y 783), expedida por el proveedor Change Management Consultants Ltda. por \$7.987.875. El concepto del gasto es el programa profesional individual para la Señora Patricia Calvo, quien se desempeñaba como Jefe de Nómina de Glaxosmithkline en el año 2002 y como beneficio acordado para los empleados retirados dentro del proceso de fusión de las compañías.

La razón del rechazo por parte de la DIAN consistió en que la partida no estaba registrada en la contabilidad, según el libro auxiliar. En la demanda no se dijo nada en concreto en relación con esta partida, razón por la cual su planteamiento en el recurso de apelación resulta inoportuno. En todo caso, a juicio de la Sala se trata de una capacitación a una empleada en razón de su retiro, cuya necesidad y relación de causalidad con la actividad productora de renta no está probada con los documentos aportados al proceso (folios 781 y 783).

3.7.2 Gastos de rediseño y arreglos locativos por \$31.629.315. Estos gastos están relacionados con el proceso de fusión de las compañías Smithkline Beecham y Glaxo Wellcome, hecho que generó una nueva imagen corporativa y rediseño de las oficinas. Los gastos en que se incurrieron fueron:

Gastos eléctricos - documento OV No. 200550 (folio 837), el cual se soportó con la factura No. BTCR-0089528 de eléctricos Importados S.A. por \$452.800.

Gastos de pintura y reparaciones locativas - documento OV No. 2005643 (folio 481 y 483), soportado en las facturas 047 y 048 del proveedor Jorge Enrique Espinosa Carrillo por \$2.263.600 y \$248.000 respectivamente.

Adquisición de cuadros y arreglos de jardines con el nuevo logo - documento OV 2005723 (folio 846), soportado con la factura 811 de Bombay por \$1.902.500.

Acondicionamiento de nuevas oficinas - documento OV 2011771 (folios 1358 y 1359), soportado con las facturas 620 y 621 de Paneles de Colombia por \$1.145.616.

Compra de tapetes con el logo de la nueva imagen - documento OV 2004463 (folios 789, 791) soportado con la factura 50941 de Master Química, por \$2.710.699.

Arreglo de puertas plegables con el nuevo logo - documento OV 2004658 (folios 795 - 797), soportado con la factura 4875 del proveedor Vista Luz Ltda. por \$501.000.

Suministro de cinco (5) letreros para marcación de salones con cinta, los cuales, se utilizaron al igual que el rediseño de la recepción a cambio de la nueva imagen corporativa - Documento OV 2004744 (folio 801), soportado con la factura 2350 del proveedor Diseño Studio Ltda., por \$175.000.

Suministro de 20 paraguas con el nuevo logotipo - Documento OV 2004735 (folio 798), soportado con la factura No. 1607 del proveedor Oliva Asociados Ltda., por \$422.000.

Realización del video corporativo "Lanzamiento Glaxosmithkline Colombia S.A."- Documento OV 2008859 (folio 858), soportado con factura No. 27030 de Cámara Televisión, por \$9.006.800.

Gastos de información y comunicación en medios públicos y del sector comercial y farmacéutico (como es el caso de la ANDI) - documento OV 2005878 y PF 2009644, por \$4.450.000, soportado con la factura 50 8225 de la ANDI (folio 671,672 -681).



Edición de un CD con videos corporativos - documento OV 2012048 (folio 1321), soportado en la factura 64 del proveedor Grillo Grupo Creativo, por \$80.000.

Copiado de CD's para todos los empleados de la Compañía - Documento OV 2012047 (folios 1362 y 1389) Y PF No. 2019398 (PF documento interno con el cual se registran las facturas de proveedores que no tengan orden de compra), soportado con la cuenta de cobro 748 de Gilber Salas López por \$7.599.000.

Compra de carátulas para los mencionados CD's - Documento OV 2013122 (folios 1299 y 1389) Y PF 2021022, soportado con la factura 31779 de Ladiprint Ltda. por \$672.300.

La Sala sólo analizará el gasto correspondiente al suministro de 20 paraguas con el logo de la compañía, según factura 1607 del proveedor Oliva Asociados Ltda. por cuanto fue el único gasto al que hizo referencia en la demanda. El estudio de los demás gastos por concepto de rediseño y arreglos locativos no es procedente, pues no fue objeto de estudio por el Tribunal ni de controversia por parte de la DIAN.

En relación con el gasto de los paraguas, la DIAN rechazó la partida porque no estaba registrada en la contabilidad, pues el número con que se contabilizó el gasto, que aparece en la factura, no coincide con ninguno de los dos registrados a nombre de ese proveedor, ni los valores indicados. Además, porque la naturaleza del gasto no cumple con los requisitos del artículo 107 del Estatuto Tributario.

La sociedad señaló que el gasto sí fue registrado en la contabilidad y cumple las condiciones de necesidad, proporcionalidad y relación de causalidad con la actividad productora de renta, pues se trata de un material promocional de los productos que comercializa la actora.

A juicio de la Sala el cargo no está llamado a prosperar, pues revisados los documentos soportes del gasto, así como los registros contables allegados (folios 797 y 798 c.ppal), se advierte la falta de coincidencia no sólo del valor de la factura (\$422.000) con el valor registrado en la contabilidad (\$421.155) sino entre el número VOUCHER que aparece en la factura (2007743) con el número que aparece en el registro (2002816).

De otra parte, para la Sala la adquisición de 20 paraguas con el logotipo de Glaxosmithkline no es un gasto indispensable que tuviera que hacer la compañía

para poder desarrollar su actividad productora de renta, de tal manera que de no hacerlo no pudiera fabricar o comercializar sus productos farmacéuticos. Se confirma el rechazo.

3.7.3 Gastos medicina prepagada por \$70.691.562. Señaló que en virtud de la fusión de las compañías, se llevó a cabo un convenio de retiro de varios empleados, con lo que se acordó que adicional a los pagos legales, la sociedad pagaría la medicina prepagada de los mencionados empleados en el año inmediatamente posterior a su retiro.

Explicó que se registraron durante 4 meses los valores en la contabilidad correspondientes a estos pagos, por \$3.625.651 cada uno, para un total de \$14.502.604. Citó los documentos y los folios donde se encuentran. Enlistó los empleados beneficiarios de las pólizas médicas del proveedor Aon Services.

Se refirió a la póliza de medicina prepagada de la empresa Humana S.A. y su registro en libros, así como a los pagos a Colmena Medicina Prepagada, sobre los cuales explicó que la Compañía sólo cancelaba una factura mensual por este concepto, la cual se distribuía a nivel de cada uno de los centros de costo a los cuales pertenecían los empleados.

Agregó que los soportes correspondientes a los pagos que mencionó durante los meses de abril a agosto y octubre de 2002 se encuentran detallados por empleado en cada una de las facturas que se anexaron en instancias anteriores.

Pues bien, la DIAN rechazó la partida porque consideró que no estaba registrada en la contabilidad, pues los registros contables a nombre de salud colmena no coincidían con el número con el que la sociedad contabilizó el gasto, ni con el valor facturado. Además, no se allegaron todos los soportes de estos pagos y porque los gastos de medicina prepagada no forman parte de las expensas necesarias para el negocio porque no tienen relación de causalidad con la actividad productora de renta, no son gastos forzosos o normalmente acostumbrados en desarrollo de la actividad económica.

El Tribunal confirmó el rechazo porque los pagos por planes de medicina prepagada no eran necesarios para la actividad productora de renta por lo que no cumple los requisitos del artículo 107 del Estatuto Tributario.

Pues bien, se ha considerado que *“el servicio de medicina prepagada se estima como una forma de remuneración para los trabajadores, que son parte fundamental en la consecución de los ingresos de la empresa, la cual debe velar por sus condiciones de salud que son necesarias para que la empresa consiga su objeto social enderezado a generar renta. En otras palabras este tipo de gastos guarda estrecha relación con la actividad generadora de renta de la empresa y resultan necesarios para este propósito”*<sup>24</sup>. También ha dicho que *“el carácter laboral del gasto, permite igualmente afirmar que existe un nexo causal frente a la actividad productora de renta, puesto que la fuerza laboral constituye, sin duda, un elemento indispensable en la producción de la renta, y por la misma razón, resulta necesario el gasto, para la obtención efectiva del ingreso, en cuanto incide de manera directa en la productividad de la empresa”*<sup>25</sup>.

Sin embargo, en este caso los pagos efectuados por la actora no tienen ese carácter, porque los planes de medicina prepagada que solicitó como deducción correspondieron a trabajadores que fueron retirados de la empresa, los cuales no hicieron parte del recurso humano a través del cual la sociedad realizó su objeto social, es decir no fueron necesarios para la obtención de la renta.

La Sala observa, además, que no es coherente la sociedad cuando en la demanda afirmó que el gasto pretendía la disminución del ausentismo laboral que sí era una causa secundaria para la generación de la renta y, por tanto, sí era una expensa necesaria, mientras que en la apelación señaló que se trataba de un beneficio otorgado a los empleados retirados en virtud de un convenio, consistente en pagarles la medicina prepagada en el año inmediatamente posterior a su retiro. Por las razones mencionadas no se acepta la partida.

3.7.4 Gastos por seguridad por \$11.841.920. Explicó que en virtud de la fusión se creó un nuevo Comité Directivo, el cual, por recomendaciones corporativas de la Casa Matriz y de acuerdo con las condiciones particulares del país, debía seguir ciertos estándares de seguridad. Por lo tanto, se instaló un sistema de seguridad en cada una de las viviendas de los miembros del nuevo Comité Directivo, con el proveedor Defence System Colombia S.A. Señaló el documento OV, la factura, el valor del servicio y el nombre del miembro del comité.

---

<sup>24</sup> Consejo de Estado, Sección Cuarta, sentencia del 13 de agosto de 2009, exp. 16217, C.P. Dr. William Giraldo Giraldo.

<sup>25</sup> Consejo de Estado, Sección Cuarta, sentencia de 2 de abril de 2009, Exp. 16595, M.P. Martha Teresa Briceño de Valencia.

La DIAN rechazó la partida porque de la sociedad DSC no fueron aportados los soportes correspondientes. Si bien, según el recurso de apelación, los soportes obran a folios 807 a 823, la Sala no analizará la procedencia de esta partida, toda vez que no fue cuestionada en la demanda y su pretensión en la segunda instancia no es oportuna.

3.7.5. Otros gastos de fusión por \$2.627.456. La sociedad indicó que como parte del proceso de fusión se llevaron a cabo reuniones de integración con los directivos locales y regionales, con la finalidad de explicar el alcance y las directrices de la nueva organización. Los gastos fueron soportados así:

- Documento OV 2005111 (folio 825), soportado con la factura 133909 del Hotel Bogotá Royal, por \$442.656, por concepto de alquiler de tablonés, sillas y mantelería.
- Documento PF 2009898 (folio 825), soportado con la factura 134216 del Hotel Bogotá Royal, por \$1.144.800 por gastos de atención de la visita internacional nuevos directivos.
- Documento OV 2005463 (folio 835), soportado con la factura 10239 de Tele Videos S.A., por \$1.040.000, por concepto del alquiler de servicios de televisión para diferentes eventos.

Según la sociedad estos gastos no fueron suntuarios, pues en desarrollo de la actividad económica de la sociedad se debían realizar capacitaciones y seminarios de actualización al grupo de fuerza de ventas mediante videos o alquiler de salones fuera de las oficinas de la sociedad.

La DIAN señaló que, en relación con la primera factura, el número de contabilización de este gasto no coincidía con el registro en el auxiliar ya que el número del comprobante interno es 193101 y el registrado es 191909. En relación con esta factura y la 134216 (por concepto de domicilio miscelánea), la DIAN consideró que el gasto no cumplía con las exigencias del artículo 107 del Estatuto Tributario, pues no eran necesarios ni guardan relación de causalidad con la actividad productora de renta. El alquiler de un salón no tiene vínculo con la producción de renta ni es indispensable.

En cuanto al gasto del servicio de televisión para evento la DIAN señaló que no fue registrado en la contabilidad, ya que el número de contabilización que aparecía en la factura no coincidía con el registro, razón por la cual no lo aceptó. Además,

porque no cumplía con las exigencias del artículo 107 del Estatuto Tributario, pues no se demostró que tipo de evento se realizó por la sociedad que fuera indispensable y necesario para la producción de renta.

A juicio de la Sala, las anteriores partidas no se deben aceptar, pues no está probado que los gastos por la realización del evento en el Hotel Bogotá Royal fueran expensas necesarias para la sociedad. En efecto, las facturas que soportan la partida son:

La factura 133909 del 16 de mayo de 2002 del Hotel Bogotá Royal por \$442.656 (folio 825) por concepto de "domicilios alquiler salón" y la factura 10239 del 9 de mayo de 2002 de Televideo por \$1.040.000 por concepto del servicio de televisión para evento mayo 6, 7, 8 y 9 de 2002, amplificador, sonido, consolas, micrófonos y parlantes (folio 835). Además, se allegó la orden de compra 2002165OP del 8 de mayo de 2002 cuya descripción es "gastos varios merger Integ. Alquiler tablonos, sillas, mantelería, visita del 6 al 9 de mayo de 2002".

De los anteriores documentos no se puede evidenciar el tipo de evento realizado y, por lo tanto, que fuera necesario para que la actora pudiera desarrollar la actividad productora de renta. La Sala reitera que no basta señalar que un gasto es necesario y tiene relación de causalidad para que se acepte, sino que debe demostrarse el cumplimiento de tales requisitos. En este caso, no se demostró que durante los días en que se alquiló el salón del mencionado hotel y se adquirió el servicio de sonido y video se hubieran realizado conferencias o capacitaciones sobre las directrices de la nueva organización, de manera tal que sin las mismas, el recurso humano de la sociedad no hubiera podido realizar las labores propias sobre cada función. Se probó el mencionado alquiler, pero no el tipo de evento realizado.

De otra parte en el folio 825 del cuaderno principal obra la factura 133909 del Hotel Bogotá Royal por \$442.656 y no la factura 134216 del mismo proveedor por \$1.144.800. Sobre este gasto no hay soporte. En consecuencia, no se acepta la partida.

3.7.6 Gastos de traslado por \$1.260.000. La sociedad señaló en la demanda que este gasto correspondió a los trasteos de los señores Germán Ramírez a la ciudad de Barranquilla y Javier Castro a la ciudad de Pereira, concepto que coincide con el analizado por la DIAN (folio 147 c.ppal) con base en las facturas 10525 del 8 de enero de 2002 y 10621 del 8 de febrero de 2002. El análisis del gasto en cuanto a

los registros contables se hizo frente a estos soportes y concepto y de los cuales concluyó la DIAN que no estaba probada la relación con los gastos de fusión, ni de los mencionados señores con la sociedad.

En el recurso de apelación, la actora dice que el gasto correspondió al valor del servicio de mudanza de los enseres de la empleada María Orozco, quien fue trasladada de la ciudad de Pereira a la ciudad de Armenia. Que el registro de la operación se realizó mediante el documento OV 2006075 (folio 854), soportado en la factura 10586 del 22 de enero de 2002 del proveedor Mudanzas Chico, por \$1.260.000. Señaló que si bien el domicilio principal de Glaxosmithkline era la ciudad de Bogotá, la Compañía tenía cobertura comercial en diferentes ciudades del país.

Sobre este punto, la Sala advierte la falta total de consistencia en los argumentos de la sociedad, que, en el recurso de apelación, sustenta la partida rechazada con conceptos que no fueron conocidos por la DIAN ni por el Tribunal en primera instancia y nada dice en relación con los conceptos que sí fueron analizados y rechazados en los actos acusados y en la sentencia apelada. La pretensión del recurso de que se acepte la partida, con base en el concepto expuesto, es a todas luces extemporánea. Lo anterior para confirmar el rechazo de la DIAN.

3.7.7 Gastos de publicidad por \$242.675.042 pagados a la sociedad Rep Grey Worldwide Colombia.

La DIAN rechazó la procedencia de estos gastos por las siguientes razones:

En relación con los gastos por asistencias a comerciales, la DIAN consideró que entre la actora y la sociedad Rep Grey Worldwide debía existir un contrato de mandato. Que, para la aceptación de la partida, las facturas debían ser expedidas por el mandatario y obrar una certificación del mandatario (Rep Grey Worldwide) donde constara el concepto y cuantía correspondiente, lo cual no reposaba en el expediente (sobre el punto citó el Concepto 069293 de 1998 de la DIAN).

Y en relación con los gastos por comisión facturados por Rep Grey Worldwide, la DIAN consideró que la sociedad dividió la cuenta corporativa 760112 en varios registros de una cuenta del PUC de la misma naturaleza como fue la 59 denominada Gastos-Ganancias y pérdidas y, por lo tanto, se reflejaban saldos separados por el mismo período, así como una numeración no consecutiva. Que en todos los casos el número con el que la sociedad contabilizó estos gastos no

coincidían con los registrados en el libro auxiliar como tampoco los valores facturados. Rechazó, en consecuencia, la partida, además, porque la sociedad no acreditó que el mandatario le hubiera expedido al mandante la certificación, avalada por contador público o revisor fiscal, donde se consignara la cuantía y concepto la misma.

En la demanda la sociedad explicó que se acompañaba el contrato de mandato celebrado entre GLAXOSMITHKLINE con Rep Grey Worldwide y la certificación del revisor fiscal de Rep Grey Worldwide sobre el valor de la operación y el concepto y que la sociedad manejaba diferentes líneas de negocios, y en cada una de ellas registraba los correspondientes gastos. Que la cuenta 59520189025 corresponde a la línea de Farma, es decir, corresponde a todos los productos que son para el consumo humano pero que necesitan prescripción médica, lo que se denomina mercado ético. Y que la cuenta 59550189025 corresponde a la línea de negocios de Consumo, es decir, a la comercialización de productos, que para su adquisición no se requiere fórmula médica, como es el caso del Dolex y la crema dental, entre otros.

El Tribunal rechazó la partida porque no se encontró ningún contrato de mandato y porque los certificados del revisor fiscal anexos no daban certeza de los pagos hechos por este concepto y menos que existiera un contrato de mandato. Señaló que la sociedad tampoco desvirtuó la falta de registro y la falta de numeración consecutiva de los comprobantes. En consecuencia, no se cumplían los requisitos de los artículos 123, 124 y ss. del Decreto 2649 de 1993 y 53 y ss. del Código de Comercio. Consideró igualmente que la sociedad no mejoró la prueba ni hizo uso de los medios probatorios ante la Jurisdicción, como un dictamen pericial, máxime cuando se afirma que la contabilidad se lleva en registros OV. Que no se probó el registro y contabilización, en la cuenta que denomina la actora como cuenta Farma, de las cuentas de cobro y algunas facturas que se anexaron.

En el recurso de apelación, la sociedad sustentó el cargo argumentando que los gastos por concepto de publicidad básicamente corresponden a los pagos realizados a Rep Grey Worldwide Colombia. Que se hicieron en virtud de la nueva imagen de Glaxosmithkline, de conformidad con el acuerdo global suscrito entre la Casa Matriz Smithkline Beecham PLC y la Compañía Grey Advertising Limited. Que el contrato de mandato se acordó de manera verbal y mediante el cual, Rep Grey sub-contrataba con las diferentes empresas de publicidad, medios y comunicaciones por mandato de Glaxosmithkline. Que se cumplieron las

obligaciones señaladas en el artículo 29 del Decreto Reglamentario 3050 de 1997 y se observó tanto el detalle de las operaciones efectuadas por cuenta de Glaxosmithkline, como el detalle de las retenciones en la fuente respectivas. Mencionó que Glaxosmithkline reintegró a Rep Grey los gastos en que incurrió, por lo cual le pagó una comisión por el servicio prestado.

Indicó en un cuadro las operaciones registradas en la cuenta de fusión, así:

Tipo de documento	No. De documento	Fecha	Tercero	Valor	Factura
OV (folio 683,685 Y 696)	2006003	17/06/02	REP Worldwide Grey	28,948,898	390/386/389
PF (folio 683,685 Y 696)	2009993	18/06/02	REP Worldwide Grey	(1,382,519)**	390/386/389
OV (folio 1305 1308)	-2009120	02/09/02	REP Worldwide Grey	16,486,795	480
OV (folio 1305 1308)	-2009119	02/09/02	REP Worldwide Grey	44,576,230	480
OV	2012383	25/11/02	REP Worldwide Grey	33,660,000	01-0069704
OV	2012382	25/11/02	REP Worldwide Grey	48,220,040	465482
OV	2012380	25/11/02	REP Worldwide Grey	7,354,800	465482
OV	2012805	04/12/02	REP Worldwide Grey	17,780,400	01-0071547
OV	2012804	04/12/02	REP Worldwide Grey	32,925,750	467626
OV	2012803	04/12/02	REP Worldwide Grey	5,245,987	31309
OV	2012803	04/12/02	REP Worldwide Grey	1,311,497	31309
OV	2012802	04/12/02	REP Worldwide Grey	2,766,095	31306
OV	2012802	04/12/02	REP Worldwide Grey	691,534	31306
OV (folio 1380)	2012801	04/12/02	REP Worldwide Grey	1,427,232	32242
OV (folio 1378)	2012801	04/12/02	REP Worldwide Grey	356,808	32169
OV (folio 1382)	2012800	04/12/02	REP Worldwide Grey	658,515	32286
			Total	241,028,062	

\*\* Este valor corresponde a menor valor cobrado en las facturas del proveedor No. 390/386/389.

Para la Sala la anterior explicación y cuadro anexo no desvirtúan las inconsistencia encontradas por la DIAN en cuanto al registro contable de los



documentos que soportaban la partida, así como que tampoco prueba la existencia del contrato de mandato, que si bien pudo haber sido celebrado de manera verbal, desde la demanda dijo que lo acompañaba, es decir, sugirió que era escrito. Lo anterior evidencia un cambio en los argumentos con los que sustenta la glosa, lo cual, junto con la ausencia de prueba que desvirtúe las conclusiones de la Administración sobre la falta de coincidencia entre los valores y los registros, forzosamente se concluye que el rechazo se debe mantener.

3.7.8 Otros gastos por \$18.757.910. La sociedad dice en el recurso de apelación que estos gastos corresponden a:

Concepto	Valor \$
Transportes Marianita Alarcón (Gerente de Consumo- folios 737 y 738)	9.910.167
Floreros arreglos 1er a 3er piso	336.000
Traducciones certificados (folio 721,722-725, 728, 729 y 735)	3.253.243
Solicitud de trámites (folios 732 y 733)	644.000
Certificados Scott Perú (folio 739)	150.000
Apostille Certif Consularización (folio 739)	110.000
Pauta publicitaria revista Dinero (folio 1397)	5.074.500

La Sala no analizará las anteriores partidas porque no fueron planteadas en la demanda, sino sólo con el recurso de apelación, por lo tanto, no es aceptable la pretensión de la sociedad, pues el recurso de apelación no es la oportunidad para adicionar o completar la demanda. No prospera el cargo.

### **3.8 Gastos por Asesoría y Capacitación de Personal por \$15.213.603**

La DIAN no aceptó la deducción porque el valor del comprobante del gasto (factura 3772 de Covey Leadership Center del 20 de agosto de 2002) por \$15.574.800 por concepto de participación funcionarios taller, no estaba registrado en la cuenta 7601.13. Y el asiento contable correspondía a reclasificaciones que no permitían establecer la operación. Consideró que la erogación tampoco cumplía con los requisitos de las expensas necesarias, pues no se demostró la relación de causalidad con la actividad productora de renta ni su necesidad.

El Tribunal mantuvo el rechazo porque los registros contables no tenían soportes externos. En relación con el comprobante JR.2001069 de 30 de diciembre de 2002, por reclasificación gastos de viaje por \$10.140.337 (contabilizado en la cuenta 7601.13), no se acompañaron los soportes de la cuenta. No se acreditó tampoco el registro contable de la factura 3772 por \$15.574.800.

La sociedad en la demanda y en el recurso de apelación señala que los conceptos del gasto son los siguientes:

- Gastos de consultoría por \$2.799.216 facturados por el Structured Intelligence Colombia Ltda., con la OV 2006748 y corresponde a la factura 19302 del 4 de junio de 2002, cuyo valor facturado fue de \$2.786.016. El pago está registrado con el documento PT 2003294. Estos gastos corresponden a la consultoría profesional de capacitación en operación del sistema AS/400 (Hardware donde se corre el software interno JDEdwards).

- Gastos de capacitación por \$12.414.387

Señaló que estos gastos corresponden a una reclasificación de la cuenta corporativa 6972 (folios 1405 - 1409 Y 1413) a la cuenta de fusión 7601.13, gastos que fueron registrados en la contabilidad con el documento JR No. 2001069 por valor de \$12.414.387, así:

- \$10.276.460 (facturas del proveedor COVEY LEADERSHIP CENTER:

Facturas - Valor total \$	Valor \$ por participante	Empleado - Concepto
3772 - 15.574.800	1.946.850 x 3	Jorge Criales Ofelia Rodríguez María A. Villareal
3774 - 11.938.320	1.989.720	Javier García
3775 - 327.200	327.200	Libros capacitación
3822 - 16.951.920	2.118.990	Patricia Alvarado
Total	10.276.460	

-\$2.057.927: corresponden a un valor parcial del total de la factura No. 524, por \$37.444.326 del proveedor HPI, por concepto de planeación y ejecución del taller de simulación "Visión integral del negocio" (17, 18 y 19 de abril del 2002) y que se registró en la contabilidad en la cuenta corporativa 6972-Capacitación

- \$80.000: corresponden a una inscripción en el evento realizado por la Cámara Colombo Británica, el cual se registró en la contabilidad con el documento PX No. 2000290, que se cargó originalmente en la cuenta corporativa 6972 y que fue reclasificado en la cuenta 7601.13.

El gasto por capacitación se originó en el entrenamiento que debieron recibir las personas que participaron en la fusión de la sociedad. Fue necesario,

proporcionado y estaba en directa relación de causalidad con la actividad productora de renta.

Para resolver la Sala observa que en relación con los gastos de consultoría, el documento con el cual pretende soportar la erogación corresponde a la OV 2006748 00595 del 27 de junio de 2002 por \$2.799.216 cuyo concepto es “Merger Staff Trainin” (sic), sin embargo, este documento no acredita realmente la erogación ni el concepto de la misma, de manera que sin el soporte idóneo no es posible encontrar acreditado el cumplimiento de los requisitos de las expensas necesarias.

Igualmente ocurre con los gastos de capacitación, cuyos soportes (folios 1405 a 1409 y 1413) son solamente registros contables de las sumas que señala la actora en la demanda y en la apelación, sobre las cuales no existen los comprobantes externos (facturas que cita), de manera que pueda confrontarse, no sólo su realidad, sino el cumplimiento de los requisitos del artículo 107 del Estatuto Tributario para su procedencia.

Reitera la Sala que no basta con la simple afirmación de que tales requisitos se cumplen o que las partidas fueron registradas en la contabilidad para establecer la verdadera naturaleza de las expensas necesarias, como ocurre en este caso. No prospera la partida.

### **3.9 Gastos con entidades oficiales INVIMA por \$26.587.000**

La DIAN lo rechazó la partida porque según la factura 1012 de ALDAS LTDA. por \$5.280.000 el concepto de “reclasificaciones Dolex por empaque” no tiene ninguna relación de gastos con el INVIMA. Por esta razón no se pudo establecer con certeza que corresponda a la operación registrada en el soporte. El movimiento total de la cuenta surge de una serie de reclasificaciones que no permite identificar la operación origen.

En la demanda la actora explicó que el INVIMA requirió a la sociedad que modificara los empaques de los medicamentos, razón por la cual se contrató con Aldas Ltda., para la elaboración de artes de productos farmacéuticos.

El Tribunal sólo se aceptó la factura No. 1012 emitida por Aldas por \$5.280.000 por concepto de arte y preparación de archivos, manejo de volumen para el Dolex, etc., según comprobante JR 2000868. Reconoció esta partida porque tiene relación de causalidad con la actividad productora de renta. Rechazó la diferencia

porque de los registros contables que se allegaron no se podía considerar la necesidad de la deducción y que los gastos hubieran sido con entidades oficiales como el INVIMA.

En el recurso de apelación la sociedad explicó que por requerimientos regulatorios del INVIMA se debían adaptar y elaborar las artes de empaques de los diferentes productos de las compañías fusionadas. Por esta razón, los gastos registrados inicialmente en las cuentas corporativas 6745.6744 y 6723.01, fueron reclasificados en la cuenta 7601.16.

Señaló que los siguientes soportes del mencionado gasto:

Proveedor	Factura No.	Valor antes de impuesto	Fecha de factura
Aldas Brand Ltda.	750	200.000	15/03/02
Aldas Brand Ltda.	760	60.000	18/03/02
Aldas Brand Ltda.	762	180.000	18/03/02
Aldas Brand Ltda.	763	900.000	18/03/02
Aldas Brand Ltda.	764	1.500.000	18/03/02
Aldas Brand Ltda.	765	300.000	18/03/02
Aldas Brand Ltda.	766	150.000	18/03/02
Aldas Brand Ltda.	767	2.500.000	18/03/02
Aldas Brand Ltda.	768	575.000**	18/03/02
Aldas Brand Ltda.	793	300.000	23/04/02
Aldas Brand Ltda.	812	180.000	23/04/08
Aldas Brand Ltda.	815	1.920.000	25/04/02
Aldas Brand Ltda.	848	2.250.000	14/05/02
Aldas Brand Ltda.	866	300.000	25/05/02
Aldas Brand Ltda.	868	120.000	25/05/02
Aldas Brand Ltda.	907	550.000	02/06/02
Aldas Brand Ltda.	908	3.000.000	12/06/02
Aldas Brand Ltda.	1017	1.050.000	01/08/02
Aldas Brand Ltda.	1074	2.820.000	23/08/02
Aldas Brand Ltda.	1155	322.000	23/09/02
Aldas Brand Ltda.	1156	270.000	23/09/02
Aldas Brand Ltda.	1239	1.080.000	21/10/02
Aldas Brand Ltda.	1240	280.000	21/10/02
Aldas Brand Ltda.	1241	250.000	21/10/02
Aldas Brand Ltda.	1243	250.000	21/10/02
Gran Total		21.307.000	

Señaló que el gasto cumplió con los requisitos del artículo 107 del Estatuto Tributario, pues el INVIMA le dio a la compañía un plazo para agotar el inventario y exigió que pasara con el nuevo logo de la compañía fusionada con todos los requisitos legales y corporativos que debe tener el arte. En consecuencia, este gasto no fue optativo para la actora.

Pues bien, la Sala observa que del cuadro adjunto no se allegaron las facturas del número 793 en adelante, por lo tanto sobre esos valores no hay prueba en el proceso de la erogación. De las que se allegaron la Sala observa:

De la factura 750 de ALDAS LTDA. por \$200.000 concepto “correcciones de archivos para INVIMA 4 cajas, 4 etiquetas” (folio 459) se confrontó con el registro de la cuenta 7601.16 (folio 1632 c.a.) y la Sala observa que sólo hay un registro por ese valor pero no coincide con el número de BATCH que aparece en la factura y el concepto es “reclasificación entre centro de costos RECL OV 2002456” con fecha de registro 23 de noviembre de 2002. Lo anterior impide concluir que las mencionadas reclasificaciones correspondan a los mismos conceptos de las facturas, es decir, como lo señaló la DIAN, al origen de la operación.

Igual puede considerarse en relación con las facturas 760 por \$60.000 (folio 475), 762 por \$180.000 (folio 469) y 765 por \$300.000 (folio 477), pues aunque aparecen varios registros por esos valores no se puede establecer con certeza que las mismas sean las registradas en la mencionada cuenta. De estos documentos no se puede establecer el cruce de la OV con la correspondiente factura, como lo aduce la actora en la demanda. Las facturas 767 por \$2.500.000 (folio 476) y 768 por valor total de \$2.272.000, de la cual se solicitó \$575.000 (folio 462), además de no coincidir el registro con el número del BATCH, no hace referencia al gasto por disposición del INVIMA.

La factura 764 por \$1.500.000 no aparece con sello de contabilización, ni se refiere al gasto por disposición del INVIMA (folio 478)

La Sala sólo admitirá las facturas 763 por \$900.000 (folio 465) y 766 por \$150.000 (folio 479 c.ppal). La primera por concepto de “correcciones de archivos para INVIMA Colombia, Ecuador. Caricam 36 etiquetas. Perlas Scott 1 caja, 1 etiqueta” porque corresponde a la OP 2000937 y así aparece registrada en la cuenta 7601.16 (folio 1632 c.a.). La segunda, por concepto de “Correcciones de archivos para INVIMA total 6”, que corresponde a la OP 2000938, tal como fue contabilizada en la mencionada cuenta (folio 1632 c.a.). Evidentemente se trató de una expensa necesaria, que de no cumplir con los requerimientos del INVIMA, no podía desarrollar su actividad comercializadora de los productos que fabricó. En consecuencia, se acepta la suma de \$1.050.000 por este concepto. Teniendo en cuenta que el Tribunal aceptó \$5.280.000, se accede a reconocer, por este concepto la suma de \$6.330.000. Se modifica la decisión del Tribunal.

### **3.10 Gastos Project Management por 85.069.879**

La Administración rechazó el gasto porque las facturas no fueron registradas en la contabilidad porque el número con el que se dice en la factura que se contabiliza el gasto no coincide con el registrado en libros y en algunos casos tampoco coinciden con el valor facturado, los cuales en su mayoría fueron disgregados para efectos de su registro, sin que haya correspondencia entre ellos con el BATCH o número de contabilización. Consideró igualmente que no estaba demostrado que cumpliera con los requisitos del artículo 107 del Estatuto Tributario.

En la demanda señaló que según la contabilidad de la actora los gastos se registran con documentos OV y se generan cuando se recibe el servicio o el bien. Es decir, la cuenta se afecta no con la radicación de la factura del proveedor, sino a través del documento interno OV. Que este gasto estaba referido a la publicidad, elaboración de diseño, bocetos y artes finales, pancartas y pendones que son utilizados tanto en el empaquetamiento de los productos como para la publicidad de los mismos, por lo que se trataba de una expensa necesaria para la compañía.

El Tribunal rechazó la partida porque los registros contables que se aportaron no desvirtuaron la decisión administrativa. De las facturas aportadas ante la Administración no se acreditó la correcta contabilización. Además, del comprobante no coincide la numeración para la contabilización del Batch y voucher ni las sumas. Se encuentra un total pero no está discriminado por facturas. La factura No. 2725 por \$26.199.936 no está contabilizada en la cuenta interna en mención.

En el recurso de apelación explicó que los gastos en la contabilidad se registraban con documentos OV (documento de recepción del bien o servicio). Que el hecho que no coincidieran las fechas del registro del gasto y la fecha de la factura, no era suficiente para considerar que el gasto no era una expensa necesaria ni para señalar que estaba erradamente registrado en la contabilidad.

Explicó que la suma de los \$85.069.879 estaba conformada así:

a. Las facturas por elaboración de publicidad en pendones, bocetos, pancartas etc. Elaboró un cuadro por proveedor, factura, fecha y valor del proveedor Diseños y Polarizados Ltda. por \$67.433.472.

b. Factura 1237 del 21 de octubre de 2002 de Aldas Ltda., por \$7.000.000, corresponde al concepto de gastos de publicidad. Que el registro inicial se contabilizó en la cuenta corporativa 6723.01 pero, según el análisis posterior al registro, se identificó que estos eran gastos relacionado con la fusión y por lo tanto, se reclasificó con el documento JR 2001095 a la cuenta corporativa de gastos de fusión 7601.18.

c. El pago realizado al proveedor Oswaldo Guerrero y/o Maratón Publicidad por servicio de publicidad, registrado con el documento OV 2004219 del 2 de mayo del 2002 (folio 1442) y que corresponde al valor de la orden de compra, es decir, \$10.680.200. Aclaró que las facturas que soportan esta entrada de almacén y que legalizan el gasto, según la relación anteriormente citada, suman \$3.881.800. Es decir, que el gasto de publicidad realmente se generó por \$3.881.800 y no por \$10.680.200 como originalmente se contabilizó. Elaboró un cuadro de este proveedor por número de factura, fecha y valor.

Reiteró que estos gastos tenían relacionan con la generación de renta de la Compañía, fueron necesarios, pues su finalidad es posicionar la marca, informar y persuadir al público para que se decidan por los bienes ofrecidos por la actora. Señaló también que fueron proporcionales.

Pues bien, para la Sala, la partida no se debe aceptar. Si la actora señala que la cuenta no se afecta con la radicación de la factura del proveedor, sino a través del documento interno OV, a juicio de la Sala, debía entonces tener correspondencia la factura con el mencionado documento interno.

La explicación que aduce la sociedad en la apelación no desvirtúa la decisión administrativa, ya que la sociedad podía hacer reclasificaciones de las partidas registradas en diferentes cuentas para luego contabilizarlas en las cuentas de gastos de fusión, sin embargo, no demostró que tales reclasificaciones correspondieron realmente a los gastos por concepto de publicidad soportados en las facturas visibles a folios 1562 a 1623, pues no existe coincidencia en muchos de los datos y valores de las facturas. Por ejemplo, si el número del documento OV coincide con el anotado a mano en la factura, el valor de la misma no concuerda con el valor registrado en la contabilidad, sobre lo cual, la actora, no aduce ninguna justificación. En otros casos, el número BATCH que registra la factura, no es el mismo que aparece registrado en la cuenta de contabilidad. Así las cosas, no se puede aceptar la partida.

### **3.11 Gastos por Sistema de Información de Nómina por \$2.224.012**

Para la DIAN el gasto no es procedente, porque no coincide la factura con los registros contables y no cumple con los requisitos de deducibilidad.

El tribunal mantuvo la glosa porque el valor de la factura 1019 de 9 de septiembre de 2002 por \$17.153.044 no coincide con los registros aportados. No aceptó el argumento de la sociedad sobre la falta de coincidencia entre la factura y el registro, pues a cada factura la identifican con dos números, el bacht y el voucher, para efecto de su contabilización, y estos números no coinciden con la cuenta interna y menos con la descripción. A pesar de que con la demanda se anexó el comprobante OV2008242 por la suma solicitada, pero no se allegó el soporte.

En el recurso de apelación, la sociedad señaló que el gasto correspondía al servicio prestado por el proveedor Data Tecnología Ltda., el cual, se encuentra relacionado con la parametrización de consolidados de cesantías para el proyecto de "Software de Nomina", que se denomina "Adam" y que corresponde a 16 horas registrados en la contabilidad mediante el documento OV No. 2008242, cuya orden de compra es la No. 1003484 (folio 1468). Estos gastos, tuvieron un impacto positivo y directo en la actividad productora de renta de la compañía, por lo tanto, son una expensa necesaria.

Para la Sala el cargo no está llamado a prosperar, pues independientemente de que se haya registrado en la contabilidad el documento interno OV 2008242 y éste tenga coincidencia con el valor solicitado, en todo caso no se aportó el comprobante externo del cual se pueda determinar el concepto de la erogación y que tenga correspondencia con los registros contables. La factura a la que se refiere la DIAN en la resolución del recurso de reconsideración y el Tribunal, en efecto, no corresponde ni al valor ni al concepto solicitado (folio 1558 c.a.)

### **3.12 Gastos de Migración por \$10.174.500**

La DIAN rechazó la deducción, porque la fecha de las facturas con las que se soportó la partida es posterior a la del registro en la contabilidad. De manera que consideró que no se había aportado el documento que demostrara el asiento correspondiente a la fecha de la contabilización, lo cual evidenció una incongruencia entre la fecha de la causación del gasto y el correspondiente registro. Además, el número con que se contabilizó el gasto no coincide con el registro auxiliar. Finalmente porque no cumplió los requisitos de deducibilidad.



El Tribunal confirmó la glosa porque los números de bacht del comprobante no coincidían con los de la factura 5006 del 15 de julio de 2002 por \$7.987.500. De la otra factura 5007 por \$2.187.000, no se adjuntó el registro.

En el recurso de apelación señala que el gasto fue registrado en la contabilidad con los documentos OV No. 2006963 (folios 1475 y 1476) y OV No. 2006962 (folios 1470 y 1471) (documentos de recepción de bienes y/o servicios), cuyos valores fueron soportados con las facturas del proveedor Indexcol Ltda, así:

- Factura 5006: registrada en la contabilidad con el documento OV No. 2006962, la cual corresponde al servicio de etapa B del proyecto desarrollo página Web GSK y Cargue de información por \$7.987.500.

- Factura 5007: por \$2.187.000, que se registró en la contabilidad con el documento OV No. 2006963, por concepto de:

a) Servicio montaje de información de líneas y productos en la página Web GSK, por \$432.000 y b) Elaboración del sistema de registro de los médicos en la base de datos de GSK por \$1.755.000.

El registro contable de las anteriores OV fue así: DB 59520189025.7601.28 (TPC gastos de migración) CR 595201.2111.08 (Pasivo Proveedores). Finalmente señaló que el gasto cumplía con los requerimientos del artículo 107 del Estatuto Tributario.

Para la Sala el cargo se debe aceptar, pues a folios se encuentran los siguientes documentos:

- Factura 5006 del 15 de julio de 2002 tiene los siguientes datos:

Orden de compra 2001800OP, BATCH 202512, VOUCHER 2012146 por \$7.987.500 por concepto de: servicio de etapa B del proyecto desarrollo página Web GSK y Cargue de información corporativa, líneas y productos, programas de educación a pacientes, acceso personalizado a médicos, novedades y noticias, banner de apoyo y mapa del sitio.

Esta factura se encuentra registrada, según se observa a folio 1472 c.ppal, registro en el cual coincide el valor, el número del BATCH, la orden de compra y el número del VOUCHER, con el de la mencionada factura. Además, el registro es del 22 de julio de 2002, es decir, posterior a la fecha de la factura.

- Factura 5007 del 15 de julio de 2002 tiene los siguientes datos:

Orden de compra 2001801OP, BATCH 202512, VOUCHER 2012145 por \$2.187.000 por concepto de: servicio de etapa D del proyecto desarrollo página Web GSK, comprende: Montaje de información de líneas y productos.

Servicio de etapa C del proyecto de desarrollo página Web GSK, comprende: Elaboración del sistema de registro de los médicos en la base de datos de GSK.

Esta factura se encuentra registrada, según se observa a folio 1477 c.ppal, registro en el cual coincide el valor, el número del BATCH y del VOUCHER y la orden de compra, con el de la mencionada factura. Además, el registro es del 22 de julio de 2002, es decir, posterior a la fecha de la factura.

Así, las cosas, para la Sala estos gastos se encuentran debidamente soportados y contabilizados. Además, se considera que se tratan de expensas necesarias, pues corresponden al montaje y desarrollo de la página WEB GSK, que contiene, entre otras cosas, la base de datos de los productos y líneas de la empresa, aspecto, evidentemente, indispensable para el desarrollo de la actividad productora de renta. Sobre este particular, la DIAN señala que no cumple estos requisitos, sin embargo, lo que se observa es que consideró que no estaban probados. Para la Sala, con los documentos que se aportaron desde la vía gubernativa se determina la relación de causalidad y la necesidad del gasto para la actividad de la actora. También la suma de \$10.174.500 es un gasto proporcional y razonable frente a una renta líquida del ejercicio por \$18.698.052.000. Se acepta la partida y, por ende, se modifica la decisión del Tribunal.

### **3.13 Gastos por Indemnizaciones y Bonificación por \$1.188.856.529**

La DIAN rechazó la partida porque la reclasificación liquidación de Rolando Saldaña por \$232.610.086 estaba registrada dos veces, una en la cuenta 760130 y otra en la 760330, por lo tanto, no tuvo en cuenta el movimiento por \$232.610.086 de la cuenta 760330, sino el saldo depurado de la cuenta 760130 por \$965.246.443. Del estudio de los comprobantes que se allegaron, la DIAN determinó que correspondían a indemnizaciones denominadas “bonificación por retiro voluntario” y “bonificación adicional no constitutiva de salario” por retiro de los trabajadores por mutuo acuerdo por \$801.804.719, las cuales hacían parte del salario y debían ser base para la liquidación de aportes parafiscales conforme con los artículos 127 y 128 del Código Sustantivo del Trabajo.

Rechazó el saldo de \$154.441.724 porque correspondían a reclasificaciones y provisiones de las que no se podía establecer la certeza de la operación ni el origen.

De esta partida el Tribunal aceptó como deducción la suma de \$1.023.880.626 correspondientes a las bonificaciones de: Ofelia Rodríguez Forero (\$415.507.434); Luz Ángela Garzón Ángel (\$9.643.734); Clara Elsy Núñez Arbelaez (\$47.040.570); Blanca Leonor Gómez Perilla (\$63.591.760); Jairo Merchán Arias (\$81.068.890) y Beatriz Helena Acero Gallego (\$174.418.208); para un total de \$791.270.626. De Rolando Saldaña, si bien se adjuntó la liquidación de prestaciones y el acta de conciliación en donde se demuestra el pago de las bonificaciones fue por \$259.646.329, sólo reconoció \$232.610.000, que fue el valor solicitado por la sociedad.

Consideró, con base en las actas de transacción y los convenios de terminación por mutuo acuerdo, que estas bonificaciones pactadas de común acuerdo no constituyen salario y, por ende, no son base para los aportes parafiscales.

La Sala advierte que desde la demanda, la actora explicó que la partida estaba conformada por los siguientes conceptos:

Cuenta corporativa 7601.30 Bonificación e Indemnizaciones \$956.246.443

Cuenta corporativa 7603.30 Bonificación e Indemnizaciones \$232.610.086

- La 7601.30 por \$956.246.443, compuesta por las liquidaciones de trabajadores, así:

Nombre del Trabajador	Valor de la Liquidación
Ofelia Rodríguez	426.041.377
Luz Garzón	9.643.734
Clara E. Núñez	47.040.750
Jairo Merchán	81.068.890
Leonor Gómez	63.591.760
Beatriz Acero	174.418.208
<b>Total</b>	<b>801.804.719</b>

Y que el saldo de \$154.441.724 corresponde a la liquidación de dos trabajadores por \$58.662.612 y \$95.779.112 cada una.

En el recurso de apelación señala que el Tribunal no se refirió a la liquidación de la empleada María Lourdes Restrepo por valor de \$58.662.612, a pesar de hacer

parte de la suma solicitada y de obrar en el proceso la liquidación respectiva (folios 1505-1509). Que este pago se debe aceptar porque obedeció a la mera liberalidad de la sociedad en virtud del retiro definitivo de algunos trabajadores durante el año 2002. No es "salario" porque no es contraprestación al servicio desarrollado bajo la continua subordinación del empleador. Como las bonificaciones pagadas por retiro por la compañía fueron ocasionales y por mera liberalidad, conforme con el artículo 128 del Código Sustantivo del Trabajo no integrarían la base de aportes parafiscales en los términos de la Ley 21 de 1982. En todo caso, Glaxosmithkline pactó expresamente con los trabajadores, el carácter no salarial de los reconocimientos efectuados por la compañía por mera liberalidad.

De otra parte, explicó que la provisión registrada en la cuenta 7601.30 por \$95.779.112, fue tomada como deducción en la cuenta PUC 531595 Gastos de fusión, que como se puede observar en el anexo 2, que explica la conciliación de los valores contables versus los valores fiscales del estado de ganancia y pérdidas de Glaxosmithkline, se descontó del mismo renglón 49 Otras deducciones, el valor de \$92.936.112 que corresponde al valor neto de la provisión registrada en la cuenta corporativa 2186.4 7 (cuenta PUC 237025) del mismo grupo de cuentas PUC que apuntan al renglón 49 Otras deducciones de la declaración de renta. Por lo tanto, "el valor de la provisión figura como un mayor gasto en la cuenta 7601.30, pero como un valor gasto solicitado como deducción en el mismo renglón de la declaración de renta contrarrestando el efecto" (sic).

Pues bien, en relación con la bonificación pagada a María Lourdes Restrepo por \$58.662.612, la Sala considera lo siguiente:

El artículo 108 del Estatuto Tributario dispone que los salarios son deducibles siempre que se acredite el pago de los aportes parafiscales; es decir, se requiere que el contribuyente haya pagado los aportes al subsidio familiar, SENA, ISS y al I.C.B.F. como requisito ineludible para su deducibilidad. Para ese efecto, el contribuyente debe estar a paz y salvo por tales conceptos en el respectivo año gravable.

El artículo 128 del Código Sustantivo de Trabajo, subrogado por el artículo 15 de la Ley 50 de 1990, en lo pertinente, dispone que tampoco (constituyen salario) las prestaciones sociales de que tratan los títulos VIII y IX, ni los beneficios o auxilios habituales u ocasionales acordados convencional o contractualmente u otorgados

en forma extralegal por el empleador, cuando las partes hayan dispuesto expresamente que no constituyen salario en dinero o en especie, tales como la alimentación, habitación o vestuario, las primas extralegales, de vacaciones de servicios o de navidad.

A su vez, el artículo 17 de la Ley 344 de 1996 señala que por efecto de lo dispuesto en el artículo 128 del C.S.T., modificado por el 15 de la Ley 50 de 1990, se entiende que los acuerdos entre empleadores y trabajadores sobre los pagos que no constituyen salario y los pagos por auxilio de transporte no hacen parte de la base para liquidar los aportes con destino al SENA, ICBF, ESAP, Régimen del Subsidio Familiar y contribuciones a la seguridad social establecidas por la Ley 100 de 1993.

Ahora bien, con fundamento en el artículo 17 de la Ley 344 de 1996, la Sala ha precisado 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<sup>26</sup>.

En conclusión, de acuerdo con los 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, los pagos que se hagan por mera liberalidad o por convención y sobre los cuales se haya acordado su carácter no salarial, no constituyen base para calcular los aportes parafiscales y para la procedencia de su deducción no es necesario acreditar el pago de tales aportes<sup>27</sup>.

En el presente caso, obra a folio 1505 del c.ppal., la liquidación final de prestaciones sociales para María Lourdes Restrepo Esguerra, en la cual consta en “Devengados” los siguientes pagos:

Bonificación por retiro voluntario por	\$24.329.960
Bonificación adicional medicina prepagada por	\$2.952.651
Bonificación adicional no constitutiva de salario por	\$31.380.000

---

<sup>26</sup> Sentencia de 3 de julio de 2002, Exp.12744 M.P. Ligia López Díaz.

<sup>27</sup> Sentencias de 7 de noviembre de 2002 expediente 13106 M.P. Ligia López Díaz, de 27 de enero de 2003 expediente 12818 M.P. María Inés Ortiz Barbosa, de 4 de diciembre de 2003 expediente 13144 M.P. Juan Angel Palacio Hincapié, de 28 de abril de 2005 expediente 13922 M.P. Héctor J. Romero Díaz y de 7 de junio de 2006 expediente 14535 M.P. Ligia López Díaz.

A folio 1506 obra el auto de la Dirección Territorial de Trabajo de Cundinamarca, Grupo de Inspección y Vigilancia, por medio del cual se aprueba el acuerdo conciliatorio entre la mencionada señora y la sociedad Glaxosmithkline de 1 de noviembre de 2002, en el cual consta lo siguiente:

“[...] 3. sin embargo, y a pesar que la relación ha sido armónica y no existe conflicto alguno, para evitar cualquier reclamación o eventual litigio, en este acto los comparecientes quieren formalizar, mediante conciliación laboral, los términos al acuerdo al que han llegado y que consiste en lo siguiente:

GLAXOSMITHKLINE COLOMBIA S.A. reconoce y paga a María Lourdes Restrepo Esguerra la cantidad de [...] (\$68.861.111) como suma única para conciliar cualquier diferencia laboral, con motivo de la terminación del contrato de trabajo, correspondiente al valor de la liquidación final de acreencias laborales por valor de [...] (\$10.198.500) más la suma de [...] (\$55.709.960) a título suma única para conciliar cualquier eventual litigio que se llegare a presentar [...]”<sup>28</sup>.

Como se observa, la bonificación tiene una parte proyectada a cubrir cualquier posible concepto que hubiere quedado pendiente o surgiera eventualmente en virtud de la relación laboral que existió. Esa diferencia laboral incluiría cualquier concepto, entre otros, salario o prestaciones.

Lo anterior lo confirma el hecho de que la ex trabajadora declare enteramente a la compañía “a paz y salvo por todo concepto de carácter salarial, prestacional o indemnizatorio eventual que pudiera corresponderle [...]”<sup>29</sup>.

Como lo señaló la Sala en sentencia del 19 de agosto de 2010<sup>30</sup>, donde se discutió un asunto similar al presente, en materia laboral debe primar la realidad sobre las formalidades establecidas por los sujetos de las relaciones laborales<sup>31</sup>, por lo tanto, aún cuando se hubiera estipulado en el Acuerdo Conciliatorio que esa bonificación no era constitutiva de salario, lo cierto es que su finalidad sí era cobijar todos aquellos pagos laborales, incluidos los salarios, que por alguna eventualidad pudieran causarse a favor del trabajador, de ahí que una vez recibida la bonificación, el ex trabajador declaraba a paz y salvo a la empresa por todo concepto laboral, incluidos los salarios.

En consecuencia, así se hubiera denominado “Bonificación adicional no constitutiva de salario”, lo cierto es que no se ajusta a esa naturaleza, pues

---

<sup>28</sup> Folio 1507 c.ppal.

<sup>29</sup> Folio 1508 c.ppal.

<sup>30</sup> Expediente 16750, C.P. Dr. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas.

<sup>31</sup> Artículo 53 Constitución Política.

comprende y cubre, no sólo indemnización y prestaciones, sino salarios eventualmente adeudados al ex trabajador mientras estuvo vigente la relación laboral. Como parte de la bonificación por retiro sí tenía carácter salarial, no tiene efectos para este fallo que se hubiera denominado como “no constitutiva de salario” en el acta de liquidación, por lo tanto, para tener derecho a la deducción debió acreditar el pago de los aportes parafiscales, según el artículo 108 del Estatuto Tributario.

En relación con el saldo por \$95.779112, la Sala advierte la falta de coherencia entre lo solicitado en la demanda y lo expuesto en el recurso de apelación, pues en la demanda señaló que se trataba de la liquidación de un trabajador, mientras que en el recurso manifiesta que se trata de una provisión que figura como un mayor gasto en la cuenta 7601.30, pero que había sido descontada del mismo renglón 49 Otras deducciones de la misma declaración. En todo caso, no se desvirtúa la decisión de la DIAN en cuanto no se probó el origen y concepto de esa partida.

En consecuencia, no prospera el cargo de apelación y se confirma la decisión del Tribunal.

#### **3.14 Otros Gastos por \$ 308.415.090**

La Administración rechazó estos gastos porque sobre las mesadas por pensión anticipada por \$159.512.575, pactadas en convenios de terminación de contratos laborales, no se pagaron los aportes parafiscales; porque se tomó una provisión como deducción por \$117.000.000, que no es deducible y porque no se acreditaron soportes por \$31.902.515.

El Tribunal aceptó la suma de **\$159.512.575** correspondientes a convenios de terminación de contrato por mutuo acuerdo de los señores Antonio J. Flores, Vicente Guillermo Gaona y Edilberto Vega Díaz, para lo cual se remitió al cargo anterior. Rechazó la suma de \$117.000.000 porque es una provisión y como no es claro el origen del gasto provisionado no se puede determinar el cumplimiento de los requisitos del artículo 107 del Estatuto Tributario. Rechazó igualmente \$31.902.515, pues aún cuando no se tengan soportes de los mismos, tampoco está debidamente identificado el concepto del gasto.

Según la actora las sumas rechazadas por el Tribunal se explican así:

La supuesta provisión tomada como deducción por la compañía por \$117.000.000, si bien inicialmente se constituyó la provisión por los meses de Octubre a

Diciembre de 2002 sobre la bonificación por terminación del contrato de trabajo, denominada mesadas pensionales, posteriormente, como consta en los reportes de nómina por los empleados Antonio Flórez, Edilberto Vega y Guillermo Gaona, se registró la causación del gasto. En la cuenta 2186.46 de provisión la contrapartida fue precisamente el gasto o utilización de la provisión, pues se registró el castigo por los pagos efectuados por esos meses.

En relación con los soportes de la suma de \$31.902.515, se trata de la reclasificación con el documento 2000006, por esta razón, no es objeto de soporte para esta cuenta.

Que el valor total pagado por concepto de gastos salariales a los señores Antonio Florez, Guillermo Gaona y Edilberto Vega durante el año gravable 2002, fue de \$308.415.090, tal como se indica en la cuenta 59520189025.7601.35 (folios 1522 - 1524 y 1535). Que estos gastos en la interfase de la nómina, estaban parametrizados para ser cargados automáticamente a la cuenta 6121.01, con un comprobante de ajustes y reclasificaciones los cuales se reclasificaron en la cuenta 7601.35.

En este sentido y por efecto del cierre corporativo, en septiembre de 2002 fue registrada una provisión por \$ 117.000.000 en la cuenta 2186.42 (folios 1518 y 1519) Provisión Fusión GSK, para cubrir los pagos de los meses de Octubre, Noviembre y Diciembre de 2002 de los mencionados señores, contrapartida que se registró en la cuenta especial de fusión 7601.35 teniendo en cuenta que, la parametrización de la nómina se continuó llevando en la cuenta de gasto 6121.01 por los pagos del último trimestre del año 2002. En consecuencia, señaló que estos pagos fueron trasladados contra la provisión creada mediante comprobantes de reclasificación JR uno en cada mes, y esta es la razón por la cual figura una provisión en la cuenta 7601.35, pero los castigos se encuentran explicados en el débito de la provisión 2186.42 (folio 1518) y el gasto de \$31.902.515 que corresponde al pago de un mes por el mismo concepto de gastos salariales de los funcionarios mencionados.

Señaló que en este caso, los pagos periódicos efectuados por la sociedad a título de "pensión" cuyo derecho se reconoció a favor del empleado en virtud de un acuerdo privado, como lo es el Acta de Transacción por Terminación del Contrato de Trabajo, por no ser manejados por patrimonios autónomos y de fondos autorizados y administrados por entidades administradoras, o de fondos



institucionales, no podían ser considerados como una pensión en los términos de la Ley 100 de 1993. En consecuencia, se trata de una bonificación extralegal, tal como se lee en las mismas Actas de Transacción por Terminación del Contrato de Trabajo, luego, son plenamente aplicables los argumentos señalados en el punto anterior, según el cual, no constituyen salario, ni hacen parte de la nómina salarial por lo que no se puede exigir el pago de los aportes parafiscales.

Para la Sala, la partida discutida en apelación no se puede aceptar, pues no existe la certeza necesaria para determinar cómo fue el manejo de la provisión y si la misma realmente corresponde a un gasto de los aducidos por la sociedad. La simple referencia o explicación del manejo contable de la provisión y de las reclasificaciones de tal provisión, no es suficiente para estimar la partida. A juicio de la Sala esta explicación no es el medio probatorio idóneo para acreditar el origen y realidad de una erogación. Además, la sociedad dice que la partida de \$117.000.000 fue en principio la provisión de tres meses para cubrir los pagos de octubre a diciembre de 2002, sin embargo, este valor es superior a la suma de tres mensualidades, que según informa la misma sociedad es por \$31.902.515.

Así las cosas, la sociedad no desvirtuó la decisión administrativa en cuanto no se determinó el origen y concepto de las mencionadas partidas, razón por la cual, tampoco se puede establecer si cumple los requisitos de las expensas necesarias. No prospera el cargo de apelación y se confirma la decisión del Tribunal.

### **3.15 Gastos por Salario Personal de Planta por \$261.710.718**

La DIAN rechazó la deducción porque de los registros contables y de los soportes que se allegaron no hay coincidencia entre los valores pagados y los correspondientes registros. Además, la totalidad del movimiento de la cuenta son reclasificaciones, que en los comprobantes anexados no tienen ninguna explicación. Finalmente, porque no demostró el pago de los aportes parafiscales, para la procedencia de la deducción de conformidad con el artículo 108 del Estatuto Tributario.

El Tribunal negó el cargo porque: el registro de la cuenta 7603-01 no tiene discriminadas las partidas; del comprobante 2000240 00595 de 30 de abril de 2002 no se puede identificar el gasto; no se aportó el otro comprobante JR-2000647 de 30 de agosto de 2002 y no se acreditó el pago de los aportes parafiscales echado de menos por la administración.

Según la sociedad, la nómina de la compañía es registrada en un software mediante una interfase, la cual, alimenta la plataforma operativa y contable de JDEdwards. De esta manera todos los conceptos relacionados con los pagos laborales, tales como salarios, vacaciones, primas, horas extras, auxilios etc. son registrados en los diferentes centros de costo tales como Gerencia General, Tesorería, Contabilidad, Costos, Recursos Humanos, Producción entre otros, según el área o departamento a que pertenezcan los empleados. Esta es la razón por la cual, encontramos que con un comprobante de nómina identificado como JN se hace la distribución de los diferentes conceptos salariales a su centro de costos respectivo.

Así mismo, de estas cuentas se determinan las bases para efectuar el cálculo de aportes y pagos respectivos de los parafiscales y seguridad social.

Elaboró un cuadro en el que muestra los valores y las reclasificaciones registradas en la cuenta 7603.01 por los traslados hechos en cada mes con comprobantes JR, de los gastos de nómina de personal del centro de costos de producción, que por razones de control de los gastos de fusión, fueron trasladados de las cuentas donde inicialmente habían sido registrados, por valor total de \$261.710.718. Posteriormente, detalló las cuentas cargadas inicialmente por los gastos laborales de los empleados de producción Zunilda Silva, Amanda Sella, Ruth Stella García, Claudia Rivera, Martha Vélez, Carlos Augusto Díaz y Ana Lucía Castillo. De estos valores señaló que se demostró el pago de los aportes parafiscales a AFIDRO. Como los pagos laborales son obligatorios, son los normalmente acostumbrados en la actividad productora de renta de la actora y son permanentes, se debe aceptar la deducción conforme con el artículo 107 del Estatuto Tributario.

Para resolver la Sala advierte que las razones expuestas en el recurso de apelación sobre la forma como la sociedad lleva la contabilidad no desvirtúa la decisión administrativa y del Tribunal.

En efecto, de los documentos que obran en el proceso y de la relación de los diferentes documentos JR que efectúa la sociedad en el recurso de apelación<sup>32</sup>, no es posible establecer la identificación del gasto. Todos los documentos relacionados en el recurso corresponden a Reclasificación OE, mientras que los documentos visibles en los folios que cita la sociedad, corresponden a Reclasificaciones a GSN.

---

<sup>32</sup> Folio 133 c. de apelación.

En todo caso, la Sala considera que tratándose de pagos salariales, el artículo 108 del Estatuto Tributario es perentorio al disponer que los salarios son deducibles siempre que se acredite el pago de los aportes parafiscales; es decir, se requiere que el contribuyente haya pagado los aportes al subsidio familiar, SENA, ISS y al I.C.B.F. como requisito ineludible para su deducibilidad. Para ese efecto, el contribuyente debe estar a paz y salvo por tales conceptos en el respectivo año gravable. El demandante no dice nada sobre el cumplimiento de esta norma, pero sí solicita la deducción con base en el artículo 107 del Estatuto Tributario.

Si bien la Sala en sentencia del 13 de octubre de 2005<sup>33</sup> consideró que podían existir pagos laborales esporádicos u ocasionales, que podían ser deducibles en el impuesto de renta conforme con el artículo 107 del Estatuto Tributario, pues eran necesarios para la generación del ingreso en la actividad productora de renta del contribuyente, en este caso no es aplicable el mencionado criterio, pues en aquella oportunidad, la Sala se refirió sólo a aquellas partidas que existen dentro del marco de remuneración de un trabajador, que no constituyen factor salarial o prestacional, pero que, sin embargo, están inmersas dentro del concepto de pagos de índole laboral, cualquiera que sea su denominación (bonificaciones ocasionales o participación de utilidades)<sup>34</sup>.

En este caso, según la contribuyente, se trataría de salarios que, se repite, para su deducción debió probarse el pago de los aportes parafiscales. Como así no se hizo, además que no hubo certeza sobre la naturaleza del pago, no procede su reconocimiento. No prospera el cargo y se confirma la decisión del Tribunal.

### **3.16 Gastos de Viaje Personal Planta por \$52.353.357**

La DIAN rechazó la deducción porque la factura 5126787 de Aviatour por \$5.528.521 no estaba registrada en la contabilidad, ya que no coincidió el número con el que la sociedad contabilizó estos gastos, como tampoco su valor. De otra parte, porque los comprobantes de reclasificaciones que se aportaron no permitieron evidenciar el origen de las mismas ni de las operaciones realizadas. Adicionalmente, consideró que como no se conoció la naturaleza de los viajes ni si

---

<sup>33</sup> Exp. 14372, C.P. Dra. María Inés Ortiz B.

<sup>34</sup> La mencionada sentencia anuló el Concepto 57621 del 12 de septiembre de 2003, expedido por la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales que tenía por tesis jurídica: "No son deducibles del Impuesto sobre la Renta, los pagos efectuados a los trabajadores por la mera liberalidad del empleador, como aquellos efectuados a título de participación de utilidades y bonificaciones ocasionales, por cuanto carecen del presupuesto de necesidad exigido en la Ley para el efecto".

las personas eran empleadas de la sociedad, no se pudo comprobar el cumplimiento del artículo 107 del Estatuto Tributario.

El Tribunal mantuvo el rechazo de la deducción porque no se probó la relación de causalidad, pues si bien se anexaron unas facturas de Aviatur, no se demostró el nexo causal de las personas favorecidas con los viajes.

Consideró que el gasto de fin de año no era deducible porque no tenía relación de causalidad y porque la deducción no se podía soportar en una orden de compra. Además, tampoco se anexó el registro de la cuenta interna 7603-02.

La sociedad ha explicado que el gasto se causaba, no con la factura, sino con el documento OV. Que el valor de la factura se distribuyó por el centro de costos que lo originó, pero no se puede concluir que no se hubieran registrado los gastos.

Señala que la señora Amparo de Pacheco, a quien se le expidieron los tiquetes, tiene el cargo de Asuntos Regulatorios de Consumo y viajó a Guayaquil para adelantar asuntos relacionados con el registro sanitario de productos farmacéuticos. Fueron viajes íntimamente relacionados con la actividad productora de renta, pues si no se obtienen los registros sanitarios no se pueden comercializar los medicamentos.

En el recurso de apelación, explicó que del total de los gastos de viaje realizados durante el año gravable, la gerencia acordó asignar a las cuentas de fusión una parte proporcional que ascendió a \$52.353.357.

Para la Sala, el cargo no está llamado a prosperar. En primer lugar no está demostrado el argumento de la actora de que parte de todos los gastos de viajes realizados por empleados de la Compañía, se asignaron a las cuentas de fusión, para lo cual no bastaba la simple afirmación en el recurso.

De otra parte, las pruebas que se allegaron con la demanda no desvirtúan la decisión administrativa y, al igual que sucedió en relación con la factura 5126787 de Aviatur por \$5.528.521, la Sala observa que en el caso de las facturas 5889607 por \$3.042.512 y 5889606 por \$6.842.957, expedidas por AVIATUR correspondientes a los tiquetes de la señora Amparo Medina de Pacheco, ninguno de los valores aparece registrado en la cuenta 7603.02 (folio 1491 c.a.). En segundo lugar, si se tuviera en cuenta el argumento de la sociedad de que el valor de la factura se distribuye por el centro de costos que lo originó, se observa que

tanto en las facturas mencionadas (folios 1582 y 1588 c.ppal) como en las solicitudes de servicios (folios 1584 y 1590 c.ppal) se identifica como cuenta del centro de costos la número 59550189029, mientras que los registros contables del Batch 228759 (número que aparece en las facturas como de contabilización), se hicieron en las cuentas 595201.2181.12 y 59520191110.6410.02 (folios 1587 y 1593 c.ppal), es decir, no son las mismas cuentas del centro de costos que originó el servicio.

Lo anterior, evidencia que los comprobantes con los que la sociedad pretende soportar la erogación no aparecen debidamente registrados en la contabilidad, razón por la cual no procede su reconocimiento, independientemente de que tales gastos hubieran resultado necesarios para la sociedad. No prospera el cargo y se confirma la decisión del Tribunal.

### **3.17 Otros Gastos por \$12.416.825**

Según los actos acusados la DIAN solicitó la totalidad de los comprobantes de contabilidad que justificaran los asientos contables, de los cuales la sociedad sólo aportó las siguientes facturas:

- Factura No. 024000 de DSC DEFENSE SYSTEMS COLOMBIA por \$6.085.149 por servicios de montaje de sistema de seguridad, sobre la cual la DIAN consideró que si bien coincidía con el número que la sociedad utilizó para contabilizar el gasto con el registrado en libros (191342) no ocurre lo mismo con el valor, pues el único registro es por \$1.731.013.

- Factura No. SB 021142 del 4 de diciembre de 2002 por servicio de alimentación eventos especiales por \$168.404 expedida por SODEXHO, sobre la cual la DIAN consideró que se rechazaba la partida, porque no obstante estaba bien contabilizada, no cumplía con las exigencias legales, ya que la erogación no era necesaria ni tenía relación de causalidad con la actividad productora de renta.

La DIAN también señaló que los primeros registros del auxiliar correspondían a reclasificaciones que no permitían determinar el origen de la operación ni la certeza de tales registros.

En la demanda, la sociedad dijo que anexaba la relación y los comprobantes documentos que soportaban esta deducción.

El Tribunal no aceptó la deducción porque las pruebas que se allegaron con la demanda no desvirtuaron el rechazo de la Administración; no se probó la

contabilización de las facturas que se anexaron; tampoco se probó el cumplimiento de los requisitos del artículo 107 del Estatuto Tributario.

En el recurso de apelación, la sociedad explicó cómo fue la contabilización de cada partida que compone esta deducción y muestra los pantallazos de tales registros. Adicionalmente, señaló que estos gastos tenían relación de causalidad con la actividad productora de renta, eran necesarios, pues se trataban de útiles, papelería, transporte de altos ejecutivos. Finalmente, el gasto fue proporcional pues representó el 0.011 % de la renta bruta de la Compañía.

Pues bien, en primer lugar advierte la Sala que los argumentos y registros contables expuestos en la apelación en relación con AVIATUR por \$45.880, legalización de la tarjeta de crédito por \$567.000, legalización de USD\$500 por \$383.276,74, legalización de USD\$200 por \$329.015,44, telefax San José de Costa Rica por \$364.855, legalización de dólares por \$226.031,64, \$505.139,40, \$864.070,32, legalización estadía Hotel Intercontinental por \$1.328.631, en el Hotel Marriot por \$1.790.779, Hotel Europa por \$1.641.100, cena en Costa Rica por \$99.509, viajes por \$9.964.222 y reclasificaciones JR 2001087 por \$22.092.389,54, JR 2001064 por \$4.427.302 y JOR 2001015 por \$9.964.222<sup>35</sup>, no serán tenidos en cuenta ni analizados en esta providencia, toda vez que no fueron aducidos ante la Administración ni mencionados y soportados en la demanda.

En relación con los soportes correspondientes a MAKRO OFFICE por \$42.710 (diskette y papelería), y SODEXHO por \$66.000 (refrigerio especial), tampoco serán analizados en esta sentencia, pues si bien, se allegaron con la demanda no lo fueron ante la DIAN cuando requirió la totalidad de los soportes de la cuenta, por lo tanto, procede el desconocimiento de la deducción, ya que la sociedad no justificó la no presentación ante la Administración (artículo 781 del Estatuto Tributario).

Ahora bien, en relación con la suma de \$1.731.013 relacionada con el proveedor DSC, cuya factura totaliza \$6.085.149, la Sala considera que los pantallazos del registro contable de la mencionada suma no prueban la desagregación de la factura, ni cuáles fueron los valores de la misma que se reclasificaron en la cuenta 7603.12, pues no existe un comprobante interno que soporte el registro parcial de la factura. Para la Sala, las anotaciones a mano a pie de la factura, no es el medio

---

<sup>35</sup> Folios 139 a 191 c. de apelación.

probatorio idóneo para desvirtuar la decisión administrativa (folios 1611 c.ppal y 1475 c.a.). Se confirma, en consecuencia, su rechazo.

Finalmente y en relación con el gasto de \$168.404, soportado en la factura No. SB 021142 del 4 de diciembre de 2002, expedida por SODEXHO, la Sala advierte que la actora no discute ni controvierte la razón que expuso la DIAN para no aceptar la partida. La DIAN no la rechazó por inconsistencias en la contabilidad, sino porque el servicio de alimentación no era una expensa necesaria.

Del estudio de la factura que soporta el citado gasto (folios 1615 c.ppal) y de la mención que del mismo hace la sociedad en la apelación, para la Sala no se desvirtuó la decisión de la Administración, pues el concepto que consta en la factura de "Servicio de alimentación: noviembre/02: refrigerio corriente, menú del día, refrigerio especial y eventos especiales", no es suficiente para considerar que hubiera sido un gasto de tal entidad que de no realizarse, la actora no hubiera podido desarrollar su actividad productora de renta. Por esta razón se mantiene el rechazo de la deducción. No prospera el cargo de apelación y se confirma la decisión del Tribunal.

### **3.18 Gastos con entidades oficiales INVIMA por \$146.432.071**

La DIAN rechazó la partida porque la mayoría de los pagos al INVIMA corresponden al año gravable 2001, por lo cual no cumplen los requisitos de oportunidad y relación de causalidad con los ingresos del año gravable discutido. Adicionalmente, no fue acreditado que las plantas que se visitaron en el exterior fueran de propiedad de la actora.

La sociedad explicó que el pago correspondía al desembolso como anticipo para que se realizaran las visitas del INVIMA a cuatro plantas ubicadas en México, Argentina y en Brasil en virtud del Decreto 549 de 2001 del Ministerio de Salud, para la obtención del Certificado de Cumplimiento de las Buenas Prácticas de Manufactura por parte de los laboratorios fabricantes de medicamentos, que se importen o que se produzcan en el país. Una vez el INVIMA realizó las visitas, expidió la mencionada Resolución, que de no ser así, la sociedad no podía continuar la importación de medicamentos. Por lo tanto, no fue un gasto suntuario porque fue por mandato legal, fue necesario y se realizó en el año 2002, pues en el año 2001 únicamente se generó un anticipo.

El tribunal negó la deducción porque no se demostró que los gastos fueron hechos en el año gravable discutido. Que como era un anticipo debió llevarse

contablemente a una cuenta por cobrar anticipos del mismo año 2001, y en el año siguiente debió acreditarse la factura por el cobro total del servicio para hacer los cruces y deducir el saldo y no el anticipo. Observó que en los documentos anexos figuran pagos por 2001 y devoluciones para el año 2003. Señaló que tampoco se encontró el registro de la cuenta 7603-16.

Con el fin de controvertir el argumento del Tribunal, la sociedad, en el recurso de apelación, explicó cada visita de inspección así:

- **Visita de inspección por \$38.076.635,74.** Mediante el cheque de gerencia No. 1677256 del 26 de Noviembre de 2001 del L10yds TSB Bank, la actora consignó en una cuenta del INVIMA la suma de \$38.076.635,74, por concepto de la tarifa por las visitas de inspección para la certificación de buenas prácticas de manufactura de las plantas RP Scherer Argentina S.A.I.C. y de Smithkline Beecham Argentina en la ciudad de Buenos Aires. Que como se trató de dos plantas ubicadas en la misma ciudad, la Subdirección de Medicamentos autorizó la cancelación de una sola tarifa para cubrir los gastos de ambas plantas. El valor fue legalizado mediante comprobante AE No. 2000061 del 28 de Febrero de 2002 y cargado el gasto a la cuenta corporativa 7603.16. Se acreditó el anticipo registrado inicialmente en la cuenta corporativa 595201.2181.90 de anticipos.

El INVIMA mediante Resolución No 019498 del 29 de Septiembre de 2003, concedió la certificación de buenas prácticas de manufactura a la planta Glaxosmithkline Argentina S.A. (antes Smithkline Beecham Argentina S.A.).

De otra parte, señaló que como inicialmente solo se canceló la mitad de la tarifa, posteriormente, el INVIMA rechazó el pago de la mitad de la tarifa e hizo la solicitud de cancelar la totalidad lo que obligó a realizar un segundo anticipo para completar el valor total como lo detalló a continuación:

- **Visita de inspección por \$18.509.212,66.** El 30 de enero de 2002 se registró el pago por valor de \$18.509.212,66 (folio 1624) al INVIMA, con el fin de completar el 100% del valor por concepto de solicitud de auditoría en buenas prácticas de manufactura a la planta R.P. Scherer S.A.I.C, ubicada en Buenos Aires, Argentina, y así obtener el respectivo certificado. La consignación fue legalizada mediante el comprobante AE 2000051 del 28 de Febrero de 2002, registrado en la cuenta corporativa 59520189034.7603.16 Gastos regulatorios (folios 1617 y 1618).



Posteriormente, con el recibo de caja No 59440 del 31 de Mayo de 2002, Glaxosmithkline recibió la suma de \$6.173.310 de la empresa TECNOFARMA S.A. por concepto de la participación en el costo de la mencionada certificación, la cual, se registró como un depósito en el Banco Citibank (folio 1628) y un menor valor de los gastos registrados en la cuenta corporativa 59550191311. 6830.03 Registros Sanitarios. El INVIMA, mediante la resolución No. 2002013398 del 02 de Julio de 2002, certificó las buenas prácticas de manufactura de la planta R.P. Scherer Argentina S.A.I.C. ubicada en la ciudad de Buenos Aires.

- **Visita de inspección por \$34.689.161,83.** El 29 de Noviembre de 2001 (folio 1670), se consignó en la cuenta del INVIMA un cheque de la actora por \$34.689.161,83, (folios 1663 y 1673) por concepto de tarifa por la auditoría en buenas prácticas de manufactura a la planta de Smithkline Beecham ubicada en la Avenida Miguel Angel de Quevedo No 307 Colonia Romero de Terreros en la Ciudad de México, en virtud de la resolución No. 2001290052 de Agosto 15 de 2001 - Código 4013. El anticipo fue registrado en los libros contables de Glaxo Wellcome, empresa que fue absorbida por Smithkline Beecham y legalizado mediante el comprobante AE 2000062 del 28 de Febrero de 2002 (folios 1617 y 1618) en los registros contables de la nueva empresa Glaxosmithkline. El INVIMA, mediante, Resolución No. 2002013373 del 02 de Julio de 2002, certificó las buenas prácticas de manufactura de la planta visitada.

- **Visita de inspección por \$31.960.368,45.** El 29 de Noviembre de 2001 (folio 1646) se consignó en la cuenta del INVIMA un cheque por \$ 31.960.368,45, (folios 1646 y 1649) con la finalidad de cubrir la tarifa por la auditoría en buenas prácticas de manufactura a la planta SMITHKLINE BEECHAM BRASIL ubicada en la ciudad de Río de Janeiro, de acuerdo con la resolución No 2001290052 de Agosto 15 de 2001 - código No 4013. Que el 27 de Mayo de 2003, se le solicito al INVIMA la cancelación de la visita a la planta de Brasil debido al cierre de operaciones de la misma. El reintegro de la suma se efectuó el 29 de Diciembre de 2003, por lo tanto, el anticipo nunca se legalizó y sólo fue reversado hasta el mes de diciembre de 2003. Este valor no figura registrado en la cuenta corporativa 7603.16 Gastos con Entidades oficiales.

- **Visita de inspección por \$27.887.185,93.** En noviembre de 2001 la sociedad pagó al INVIMA la suma de \$27.887.185,93, con la finalidad de cubrir el valor de la tarifa por la visita solicitada a la planta SMITHKLINE BEECHAM COSTA RICA ubicada en San José de Costa Rica, para obtener la certificación de buenas

prácticas de manufactura. El anticipo se legalizó con el comprobante AE No 2000059 del 28 de Febrero de 2002 (folios 1617 y 1618), cargando a la cuenta corporativa 7603.16 Gasto entidades oficiales y cancelando el anticipo. Mediante la resolución No 007357 del 28 de Abril de 2003, el INVIMA concedió la certificación.

- **Visita de inspección por \$27.173.734.73** a la Planta de STERLING PRODUCTS INT. S.A. ubicada en la ciudad de Panamá, se tomó como deducción en el año gravable 2001.

- **Visita de inspección por \$34.689.161,83.** La consignación mediante cheque se hizo el 29 de Noviembre de 2001 debitado de la cuenta No. 111-00002-2 de L10yds TSB Bank, Glaxo Wellcome, por concepto de tarifa por la auditoría en buenas prácticas de manufactura a la planta de Smithkline Beecham, ubicada en la Avenida Universidad No. 1449 Colonia Florida en la Ciudad de México, en atención de la Resolución No 2001290052 de Agosto 15 de 2001 - Código 4013. La legalización se hizo el 28 de Febrero de 2002 y mediante la Resolución No 2002013359 del 02 de Julio de 2002, al INVIMA certificó las buenas prácticas de manufactura a la mencionada planta.

Señaló que en cumplimiento de las disposiciones legales, Glaxosmithkline está en la obligación de solicitar al INVIMA, la mencionada certificación, quien procederá a efectuar las visitas de certificación en las instalaciones del laboratorio o establecimiento fabricante.

En el presente caso, Glaxosmithkline solicitó la certificación del INVIMA para determinados productos farmacéuticos en el año 2001, para lo cual, desembolsa a título de anticipo la suma de \$146.432.071, para que la entidad oficial realice la visita en cuatro plantas ubicadas en México, Argentina y en Brasil, que por supuesto no son de su propiedad, pero es en ellas en donde se fabrican los medicamentos que importará la sociedad.

Teniendo en cuenta que si la Sociedad no obtiene la certificación expedida por el INVIMA, no puede continuar la importación de medicamentos al país, por eso no es un gasto suntuario, porque es por mandato legal que debe incurrir en él, es necesario para continuar realizando la actividad económica, es proporcional y se realizó en el año 2002, pues en el año 2001 únicamente se generó un anticipo.

Pues bien, de acuerdo con las pruebas que obran en el proceso, para la Sala no se encuentra desvirtuada la glosa planteada por la Administración, pues contrario a lo afirmado en la demanda y el recurso de apelación, los pagos efectuados por la sociedad al INVIMA para que se realizaran las visitas a los fabricantes de medicamentos importados por la actora, fueron gastos realizados y causados en el año gravable de 2001 y no procede su reconocimiento en la vigencia discutida.

En efecto, los registros contables visibles a folios 1632, 1641, 1644, 1659 y 1668 del cuaderno principal, así como las solicitudes de cheques y los pagos, mediante consignación efectuada, que se acompañaron con la demanda, evidencian que en el año gravable de 2001 los valores correspondientes a las tarifas de las visitas de inspección fueron contabilizados como gastos de la compañía y no como anticipo. Su registro se hizo en la cuentas PUC 5951 y 5952, es decir como un gasto.

De otra parte, como ejemplo, en la Resolución 2002013359 del 2 de julio de 2002, por medio de la cual el INVIMA concedió el Certificado de Cumplimiento de Buenas Prácticas de Manufactura Farmacéutica por cinco años a Glaxosmithkline México S.A. de C.V. PLANTA 2 (Avenida Universidad No. 1449 Colonia Florida)<sup>36</sup>, consta que la solicitud de visita a la Planta de México la realizó la actora el día **6 de julio de 2001**, fecha en la cual, según el Decreto 549 de 2001, debía presentar el recibo por concepto del pago de la tarifa correspondiente a la expedición del Certificado de Cumplimiento de Buenas Prácticas de Manufactura (artículo 1)<sup>37</sup>. Esta tarifa, vigente para el año 2001, estaba regulada por la Resolución 2001290052 del 15 de agosto de 2001, como lo señaló la sociedad.

Como conforme con el artículo 104 del Estatuto Tributario, para los contribuyentes que lleven la contabilidad por el sistema de causación, las deducciones se entienden realizadas en el año o período en que se causen, aún cuando no se hubieren pagado todavía, para la Sala en este caso las deducciones se causaron en el año gravable de 2001, pues en ese año nació la obligación de pagar los

---

<sup>36</sup> Folio 1674 c.ppal.

<sup>37</sup> ARTÍCULO 1o. PROCEDIMIENTO PARA LA OBTENCIÓN DEL CERTIFICADO DE CUMPLIMIENTO DE BUENAS PRÁCTICAS DE MANUFACTURA. El laboratorio fabricante de medicamentos que se produzcan en el país o se importen deberá, directamente o a través de su representante legal en Colombia, solicitar al Instituto Nacional de Vigilancia de Medicamentos y Alimentos, Invima, el Certificado de Cumplimiento de Buenas Prácticas de Manufactura, dentro de los ciento veinte (120) días calendario siguientes a la fecha de publicación de este decreto, para lo cual allegará los documentos que se señalan a continuación:

a) Prueba de constitución, existencia y representación legal de la entidad peticionaria, cuando sea del caso;  
b) Poder debidamente otorgado, si es del caso;  
c) Recibo por concepto del pago de la tarifa correspondiente a la expedición del Certificado de Cumplimiento de Buenas Prácticas de Manufactura;  
d) Autoevaluación de la Guía de Inspección, debidamente diligenciada por el solicitante, en donde conste por parte del laboratorio fabricante que cumple con las BPM vigentes.

mencionadas tarifas (artículo 105 ibídem), así el pago efectivo o la visita se hubiera realizado en otra vigencia gravable. En consecuencia, no existe motivo para variar la decisión del Tribunal, por lo que se confirmará.

**Sanción por inexactitud:**

El Tribunal liquidó proporcionalmente la sanción en atención a las partidas que aceptó. Consideró que el desconocimiento de las deducciones se derivó de inconsistencias en la contabilidad así como en vacíos probatorios que impidieron que la sociedad desvirtuara los rechazos de la Administración.

La demandante señaló que no era cierto que existieran inconsistencias en la contabilidad o vacíos probatorios. El procedimiento contable utilizado por la sociedad es lo suficientemente detallado para identificar la procedencia de las deducciones, por lo tanto no existe motivo para su rechazo y tampoco para imponer sanción por inexactitud. La sanción no puede obedecer a la imposibilidad por parte del Tribunal Contencioso Administrativo de Cundinamarca de determinar las operaciones que dieron origen a los registros contables y de identificar en la contabilidad el registro de las facturas que soportaron las deducciones. Máxime que el procedimiento contable utilizado por la compañía no fue cuestionado por la DIAN.

Además, la jurisprudencia del Consejo de Estado ha sido clara al señalar que la sanción por inexactitud no se puede imponer por vía de interpretación, cuando la deducción existe porque es un gasto real de la sociedad ocurrido en el año gravable 2002.

La actora no incurrió en ninguno de las conductas descritas en el artículo 647 del Estatuto Tributario, por el contrario, los datos y las cifras incluidos en la declaración de renta de 2002 son reales y se ajustan al cumplimiento de la normatividad aplicable en materia de deducciones.

En forma subsidiaria, solicitó que se revoque la sanción por inexactitud, porque en este caso se presenta una clara diferencia de criterios, con la interpretación de la Administración de Impuestos en relación con el derecho aplicable en torno a la procedencia de las deducciones ya que las oficinas de impuestos interpretando las mismas normas tributarias en las cuales se sustenta la sociedad, concluyeron que se debería rechazar. Mantener la sanción es violar el espíritu de justicia tributaria.

Pues bien, conforme al 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 presente caso, el rechazo de las deducciones obedecieron a varias causas, bien por falta de soportes o por falta de registro en la contabilidad o porque no se probó la naturaleza del gasto ni si cumplían los requisitos para considerarse como expensas necesarias. Estas circunstancias, significaron la inclusión en la declaración de renta de deducciones inexistentes y factores equivocados que derivaron un menor impuesto a pagar. En consecuencia, teniendo en cuenta que hubo partidas que se aceptaron, la sanción se reliquidará.

No procede el levantamiento de la sanción porque los rechazos no obedecieron a una diferencia de criterios en torno a la interpretación del derecho aplicable, pues el artículo 107 del Estatuto Tributario es claro en señalar los requisitos para que un gasto se tenga como expensa necesaria, y no puede calificarse como diferencia de criterios en la interpretación de esta norma, la apreciación particular de cada uno de los hechos que originaron las partidas o gastos rechazados para atribuirles la naturaleza de las deducciones procedente. En consecuencia, sobre los conceptos rechazados se mantiene la sanción, pues se trató de una conducta sancionable con inexactitud.

De acuerdo con lo anterior, la Sala practicará una nueva liquidación que refleje las decisiones que se tomaron en esta providencia en cuanto a las partidas que se aceptaron o que se confirmaron del Tribunal, que son:

- a. Se confirma la decisión del Tribunal de aceptar la deducción por destrucción de inventarios por \$156.772.000.
- b. De los gastos de fusión:
  - Se confirma la decisión del Tribunal que aceptó \$12.577.420 del cierre de planta.
  - Se modifica la decisión del Tribunal y se acepta por gastos por Salario Personal Administrativo y Ventas la suma \$1.697.000.
  - Se confirma la decisión del Tribunal que aceptó la partida de \$22.053.210 por gastos de honorarios y \$62.618.586 por consultoría profesional.

- Se modifica la decisión del Tribunal que aceptó \$13.878.078, para reconocer por gastos legales de trámites la suma \$17.960.078.
- Se confirma la decisión del Tribunal que aceptó la suma de \$11.817.000 por gastos de sistema de información.
- Se modifica la decisión del Tribunal que aceptó \$5.280.000, para reconocer por gastos con entidades oficiales INVIMA, la suma \$6.330.000.
- Se revoca la decisión del Tribunal que rechazó gastos de Migración por \$10.174.500, para reconocer esta partida.
- Se confirma la decisión del Tribunal que aceptó por gastos por Indemnizaciones y Bonificación, la suma de \$1.023.880.626.
- Se confirma la decisión del Tribunal que aceptó por otros gastos la suma de \$159.512.575.

c. Se reliquida la sanción por inexactitud de acuerdo con las partidas que se aceptan.

De acuerdo con lo anterior, se reconocerán en otras deducciones la suma de \$1.485.392.995, se reliquidará la sanción por inexactitud y en lo demás se mantendrá la determinación oficial según la resolución del recurso de reconsideración.

La liquidación queda en los siguientes términos:

CONCEPTO	DECLARACIÓN PRIVADA	Resolución Recurso de Reconsideración	LIQUIDACIÓN C. DE E.
<b>Total Ingresos Netos</b>	<b>187.567.880.000</b>	<b>187.567.880.000</b>	<b>187.567.880.000</b>
Total Costos	73.762.188.000	73.762.188.000	73.762.188.000
Total Deducciones	99.546.458.000	95.107.640.000	96.593.033.000
Renta Líquida del ejercicio	14.259.234.000	18.698.052.000	17.212.659.000
Compensación por pérdidas	5.869.659.000	5.869.659.000	5.869.659.000
Renta Líquida	8.389.575.000	12.828.393.000	11.343.000.000
Renta Presuntiva	5.595.275.000	5.595.275.000	5.595.275.000
Renta Líquida Gravable	8.389.575.000	12.828.393.000	11.343.000.000
Impuesto sobre la Renta Gravable	2.936.351.000	4.489.938.000	3.970.050.000
Menos Descuentos tributarios	4.662.000	4.662.000	4.662.000
Total Impuesto Neto de Renta	2.931.689.000	4.485.276.000	3.965.388.000
Total Retenciones año gravable 1998	6.170.981.000	6.170.981.000	6.170.981.000
Más anticipo a la sobretasa	146.584.000	146.584.000	146.584.000

Más sanciones	0	2.485.739.000	1.653.918.000
Total saldo a pagar	<b>0</b>	<b>946.618.000</b>	<b>0</b>
Total saldo a favor	<b>3.092.708.000</b>	<b>0</b>	<b>405.091.000</b>

Saldo a favor declarado:	\$3.092.708.000
Saldo a favor determinado antes de la sanción:	\$2.059.009.000
Base para aplicar la sanción:	\$1.033.699.000
Porcentaje de la sanción	<u>160%</u>
Total sanción por inexactitud	\$1.653.918.000

En este orden de ideas, se impone confirmar el numeral primero de la sentencia apelada que anuló parcialmente los actos demandados y modificar el numeral segundo para tener, a título de restablecimiento del derecho, la liquidación practicada en los anteriores términos que arroja un saldo a favor de \$405.091.000.

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

#### **F A L L A**

1. **CONFÍRMASE** el numeral primero de la sentencia apelada.
2. **MODIFÍCASE** el numeral segundo de la sentencia apelada, el cual quedará así:  
  
“SEGUNDO: En consecuencia y a título de restablecimiento del derecho, y de acuerdo con la liquidación inserta en la parte motiva de esta providencia, FÍJASE como total saldo a favor por el impuesto de renta y complementarios de la sociedad GLAXOSMITHKLINE COLOMBIA S.A., por el año gravable de 2002, la suma de CUATROCIENTOS CINCO MILLONES NOVENTA Y UN MIL PESOS MONEDA LEGAL (\$405.091.000) M/L.”
3. **RECONÓCESE** a la abogada Jacqueline E. Prada Ascencio como apoderada de la DIAN.
4. **RECONÓCESE** al abogado Vicente Javier Torres Vásquez como apoderado sustituto de la sociedad actora.

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    HUGO FERNANDO BASTIDAS BARCENAS**  
**Presidenta de la Sección**

**WILLIAM GIRALDO GIRALDO            CARMEN TERESA ORTIZ DE RODRIGUEZ**