

LIQUIDACION PRIVADA – Firmeza / LIQUIDACION DE REVISION – Término para notificarla / PRESENTACION DE ESCRITOS – Término / ADMINISTRACION DE IMPUESTOS – Término para expedir la liquidación oficial

El artículo 714 del Estatuto Tributario dispone que la declaración tributaria quedará en firme si vencido el término para practicar la liquidación de revisión, ésta no se notificó. En concordancia el artículo 710 ibídem establece que la Administración deberá notificar la liquidación de revisión “Dentro de los seis meses siguientes a la fecha de vencimiento del término para dar respuesta al requerimiento especial”. Lo anterior implica que si dentro de los seis meses siguientes a la fecha del vencimiento del término para dar respuesta al requerimiento especial no se notificó la liquidación de revisión, opera la firmeza de la declaración tributaria. Para la Sala no es de recibo el argumento de la sociedad para efectos de hacer el conteo de los términos de firmeza. En efecto, si bien el artículo 559 del Estatuto Tributario, en cuanto regula la presentación de escritos, señala que los términos para la Administración que sea competente comenzarán a correr el día siguiente de la fecha de recibo, para la Sala no tiene el alcance de modificar el plazo de firmeza de una declaración. El alcance de la norma es que la DIAN pueda analizar el escrito de respuesta al requerimiento especial y expedir la liquidación de revisión en un tiempo menor, si hubiere lugar a ello, pero ese término de firmeza permanece inmodificable. Para la Sala se debe distinguir entre la facultad que tiene la Administración para expedir la liquidación de revisión, y los efectos de esa actuación. Para lo primero, la DIAN cuenta con un término máximo que, según el artículo 710 mencionado, es dentro de los seis meses siguientes a la fecha de vencimiento del término para dar respuesta al requerimiento especial, lo cual significa que no es obligatorio que se tome todo el tiempo, pues puede suceder que expida esa liquidación antes de esos seis meses. Pero para lo segundo, esto es, para los efectos del vencimiento de términos de la Administración, cuando la Ley lo consagra, como, por ejemplo, para la firmeza de la declaración tributaria, el artículo 559 del Estatuto Tributario no tiene el alcance pretendido por la demandante, por cuanto la firmeza es una figura especial, cuya regulación expresamente consagra que la actuación debe adelantarse en un determinado espacio de tiempo, y si señala un parámetro temporal específico, no cabe hacer interpretación del mismo ni modificarlo con base en una norma de carácter general. En consecuencia, conforme con las normas especiales que regulan la firmeza de la declaración, ésta ocurre si dentro de los seis (6) meses siguientes a la fecha de vencimiento del término para dar respuesta al requerimiento especial, no se notificó la liquidación de revisión, por lo que no es dable modificar este término y contarlo a partir de la fecha de la presentación de la respuesta al requerimiento especial porque así no lo dispuso el legislador.

FUENTE FORMAL: ESTATUTO TRIBUTARIO – ARTICULO 714 / ESTATUTO TRIBUTARIO – ARTICULO 710 / ESTATUTO TRIBUTARIO – ARTICULO 559

ADICION DE INGRESOS – Procede cuando no logra desvirtuarse las partidas propuestas por la Administración / CERTIFICADO DEL REVISOR FISCAL – Requisitos. Contenido. Valor probatorio

Contrario a lo afirmado por la sociedad, no es cierto que la DIAN no hubiera cuestionado los conceptos de las notas débito en la cuenta de ingresos 4120, pues la exigencia de los comprobantes externos e internos y de la discriminación de esos asientos, evidenciaban la necesidad para la DIAN de que se probaran los hechos que dieron lugar a esos registros, es decir, los conceptos. No bastaba una

explicación contable o el señalamiento de la diferencia en un certificado del revisor fiscal, sino que era necesaria la demostración de que tales notas débitos correspondían a los hechos señalados por la sociedad, como el otorgamiento de rebajas a clientes por negociaciones en ventas. Los certificados del revisor fiscal, concretamente el último transcrito, que dio alcance a los anteriores, lo que evidencia precisamente es la falta de certeza en relación con la partida discutida, pues puntualizó que en los anteriores certificados se cometió un error sobre el menor valor de la venta por acuerdo con los compradores, referido al volumen, no condicional en términos tributarios, que inicialmente se certificó en \$749.548.070, mientras que la suma correcta era \$1.150.821.824,60, con lo cual se pretendía justificar la diferencia establecida oficialmente por \$401.273.754,60, sin hacerse referencia, en detalle, al error cometido. Para la Sala lo anterior evidencia no sólo que los hechos que dieron lugar a la diferencia no fueron probados, sino la falta de coherencia y la imposibilidad de dar por desvirtuada la partida, de acuerdo a un análisis integral de los documentos que invocó la sociedad. Además, el asiento contable de la nota débito se refería, como se dijo, a traslado cuentas por cobrar, y la explicación de la actora apuntó a que correspondían a rebajas, sin que se pueda establecer la relación entre el registro contable y el concepto aludido. En efecto, ni de los certificados del revisor fiscal, ni de los comprobantes que allegó la sociedad, se puede establecer la realidad de los ingresos declarados, y el cuestionamiento oficial requería que la sociedad acreditara fehacientemente, con documentos soportes, el movimiento contable y la realidad de las operaciones en las que se otorgaron las rebajas, o los motivos de los registros débitos, que afectaron los ingresos del año gravable. Si bien, de acuerdo con el artículo 777 del Estatuto Tributario, cuando se trata de presentar en la DIAN pruebas contables son suficientes las certificaciones de los contadores o revisores fiscales, sin perjuicio de la facultad que tiene la Administración para hacer las comprobaciones pertinentes, ha sido criterio de la Sala que para que estos certificados sean válidos como prueba contable, deben llevar al convencimiento del hecho que se pretende probar, sujetándose a las normas que regulan el valor probatorio de la contabilidad. Además de expresar que la contabilidad se lleva de acuerdo con las prescripciones legales, o que los libros se encuentran registrados en la Cámara de Comercio, deben informar si las operaciones están respaldadas por comprobantes internos y externos y si reflejan la situación financiera del ente económico. Se ha precisado, también, que tales certificados deben contener algún grado de detalle en cuanto a los libros, cuentas o asientos correspondientes a los hechos que pretenden demostrarse. No pueden versar sobre simples afirmaciones acerca de las operaciones contables de que dichos funcionarios dan cuenta, pues “en su calidad de profesional de las ciencias contables y responsable de la contabilidad o de la revisión y análisis de las operaciones de un ente social, está en capacidad de indicar los soportes, asientos y libros contables donde aparecen registradas las afirmaciones vertidas en sus certificaciones”. No significa lo anterior que se exija una fórmula sacramental en cuanto a la redacción del certificado del contador o del revisor fiscal. Lo que se exige es que sea completo, detallado y coherente, que permita establecer que la contabilidad del comerciante evidencia la historia clara, completa y fidedigna de los asientos individuales y el estado general de los negocios (artículo 48 Código de Comercio).

FUENTE FORMAL: CODIGO DE COMERCIO – ARTICULO 48 / ESTATUTO TRIBUTARIO – ARTICULO 777

COMPROBANTE DE CONTABILIDAD – Hacen parte de la contabilidad. Valor probatorio / **LIBROS DE CONTABILIDAD –** Son prueba siempre que se lleven en debida forma / **CERTIFICADO DEL REVISOR FISCAL –** Valor probatorio /

ADICION DE INGRESOS – Se puede desvirtuar con la contabilidad, los comprobantes y el certificado del revisor fiscal

Conforme con los artículos 51 y 53 del Código de Comercio, hacen parte integrante de la contabilidad todos los comprobantes que sirvan de respaldo a las partidas asentadas en los libros, así como la correspondencia directamente relacionada con los negocios. El comprobante de contabilidad es el documento que debe elaborarse previamente al registro de cualquier operación, en el cual se indicará el número, fecha, origen, descripción y cuantía de la operación, así como las cuentas afectadas con el asiento. A cada comprobante se anexarán los documentos que lo justifiquen. Si entre los asientos de los libros y los comprobantes de las cuentas no existe la debida correspondencia, la contabilidad carece de eficacia probatoria en favor del comerciante obligado a llevarlos (artículo 59 ibídem). En concordancia el artículo 772 del Estatuto Tributario establece que los libros de contabilidad del contribuyente constituyen prueba a su favor, siempre que se lleven en debida forma, lo cual implica que los asientos tengan los correspondientes soportes. Así mismo la valoración del certificado del revisor fiscal o del contador se hace de acuerdo con la sana crítica, pues se debe analizar el certificado y los elementos que se tuvieron en cuenta para expedirlo, de manera que si el juez no encuentra que esté bien fundamentado, tiene la facultad de separarse de él. Es decir, depende de la eficacia e idoneidad del certificado que el juez lo acepte como prueba contable.

FUENTE FORMAL: CODIGO DE COMERCIO – ARTICULO 51 / CODIGO DE COMERCIO – ARTICULO 53 / CODIGO DE COMERCIO – ARTICULO 59 / ESTATUTO TRIBUTARIO – ARTICULO 772

CONTRATO DE CUENTAS EN PARTICIPACION – Concepto. Sólo requiere el acuerdo de voluntades / SISTEMA DE CAUSACION – Los ingresos deben reconocerse en el período en que se realicen / INGRESO – Se entiende causado cuando nace el derecho a exigirlo / ACUERDO SOBRE APLICACION DE INTERESES – Tiene efectos inter partes / PACTOS ENTRE PARTICULARES - Los hechos económicos realizados tienen unos efectos tributarios que no son negociables ni transigibles / RENDIMIENTOS – Son ingresos que están gravados

El contrato de cuentas en participación es un contrato en virtud del cual dos o más personas comerciantes toman interés en una o varias operaciones mercantiles determinadas, que deberá ejecutar uno de ellos solo en su nombre y bajo su crédito personal, con cargo de rendir cuentas y dividir con sus partícipes las ganancias o pérdidas en la proporción convenida (artículos. 507 y ss. C.Co.). En este contrato hay un socio que es el gestor, que se considera único dueño del negocio frente a terceros, mientras que los demás partícipes son ocultos. Por lo tanto, los terceros sólo tendrán acción contra el gestor. En cuanto a la formación del contrato, su objeto, forma y condiciones, la ley no prevé ninguna solemnidad, sólo el acuerdo de voluntades. LABORATORIOS BIOGEN DE COLOMBIA S.A., que es comerciante, debe llevar contabilidad por el sistema de causación, según el cual los hechos económicos deben ser reconocidos en el periodo en el cual se realicen y no solamente cuando sea recibido o pagado el efectivo o su equivalente (artículo 48 Decreto 2649 de 1993). Conforme al artículo 28 del Estatuto Tributario se entiende causado un ingreso cuando nace el derecho a exigir su pago, aunque no se haya hecho efectivo el cobro. Por lo tanto, en principio, la demandante como socia gestora de las cuentas en participación, frente a los rendimientos pagados por la entidad financiera destinataria de las inversiones (Bancolombia Cayman) era la titular y, en consecuencia, debió registrar en su contabilidad los

rendimientos recibidos por ese concepto, durante la vigencia fiscal de 2001. Ahora bien, las modificaciones efectuadas al contrato de cuentas en participación, para la Sala no tienen la virtud de alterar el hecho económico cierto de que se recibieron rendimientos por las inversiones realizadas de manera conjunta por las sociedades mencionadas, que si bien, sería un ingreso para ASSETS BANK al momento de liquidar el contrato, no dejó de serlo, tributariamente, para la actora desde el momento mismo en que se causaron o recibieron del Banco. En efecto, el acuerdo sobre aplicación de intereses era para efectos inter partes, específicamente para Assets Bank, sobre la forma en que ésta participaría del contrato, una vez se hiciera el cruce de la diferencia en cambio. Pero respecto al titular de la inversión ese pacto no modificaba su relación frente a los rendimientos, los cuales no dejaron de causarse en virtud del pacto, pues, como el mismo documento de “APLICACIÓN DE INTERESES” señala: “Los intereses pagados ingresan formalmente para el titular de la inversión pero realmente corresponden, proporcionalmente, a cada uno de los inversionistas compartidos”. Es decir, los intereses sí se causaron a favor de los inversionistas y sí eran exigibles por parte de la actora. En consecuencia, conforme con los artículos 27 y 28 del Estatuto Tributario eran ingresos gravables para ella. No se trata de que se desconozcan los pactos entre particulares, sino que los hechos económicos realizados tienen unos efectos tributarios, que no son negociables ni transigibles, de manera que si por virtud de las inversiones que tenía la actora en participación con la sociedad Assets Bank se recibieron unos rendimientos, éstos fueron ingresos de la sociedad demandante, que en virtud del acuerdo mencionado tenía la condición de pasarlos a la sociedad Assets Bank, una vez se liquidara el contrato. Lo anterior no borra el hecho de que esos rendimientos, en principio, fueron de la demandante.

FUENTE FORMAL: CODIGO DE COMERCIO – ARTICULO 507 / CODIGO DE COMERCIO – ARTICULO 509

CONTRATO DE CUENTAS EN PARTICIPACION – Así los ingresos los reciba el partícipe oculto se causaron y están gravados / TRANSACCIONES – Tienen efectos para el año gravable en que se efectuaron

El hecho de que se hubiera acordado que esos rendimientos serían del partícipe oculto una vez liquidado el contrato, y se hubieran contabilizado como ingresos para terceros, no indica que los rendimientos no se recibieron o no se causaron, pues la existencia de los hechos económicos no depende de su registro contable o del nombre que se les dé, sino de su realidad y de su origen legal o contractual (inversión), como en este caso. En cuanto a la transacción que, según la sociedad, el Tribunal no tuvo en cuenta, se observa que la misma tiene fecha de 15 de diciembre de 2003, la cual no tiene efectos para los hechos económicos sucedidos durante el año gravable de 2001. Para la Sala las aclaraciones y transacciones de una determinada negociación tienen efectos fiscales para el año gravable en que se efectuaron, de manera que un hecho económico que se surtió en una vigencia gravable anterior, no se puede modificar por el documento en mención. Finalmente, si bien se acordó que los ingresos que por rendimientos recibiera la actora, en calidad de titular de la inversión, fueran del socio oculto y, por tanto, los recibió como ingresos para terceros, es un hecho que se desvirtúa con la prueba que obtuvo la DIAN sobre la no declaración de esos ingresos por parte de la sociedad Assets Bank en el denuncia de renta del año gravable 2001, es decir, esta circunstancia demuestra que los inversionistas recibieron unos ingresos por rendimientos en el año gravable 2001 y ninguno de ellos los declaró, con el argumento de que en un futuro serían ingresos del partícipe oculto, desconociendo la realidad de la realización de esos ingresos.

DESTRUCCION DE MEDICAMENTOS – Procede su deducción independientemente del sistema contable que rija al contribuyente / SISTEMA DE JUEGO DE INVENTARIOS – Determinación del costo / SISTEMA DE INVENTARIOS PERMANENTES O CONTINUOS – Determinación del costo. Procede la deducción por destrucción de inventarios siempre que se prueben los elementos de las expensas necesarias

En asuntos similares al presente, la Sala en sentencias del 25 de septiembre de 2006¹, 19 de julio de 2007 y 8 de mayo de 2008² ha considerado que el valor de los medicamentos retirados del inventario para su destrucción, conforme a las normas legales de control sanitario, debe aceptarse como deducción en el impuesto de renta y complementarios, según el siguiente análisis: Que 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...” Que 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, en las que 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. La Sala en sentencia de 27 de octubre de 2005³ 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. 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

1 Exp. 15032, M.P. María Inés Ortiz B.

2 Exps. 15099 y 15564, M.P. Juan Ángel Palacio H.

3 Expediente 13937 C.P. Juan Ángel Palacio Hincapié, acción de nulidad contra el Concepto 71050 de 31 de octubre de 2002 de la DIAN.

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.)”. La anterior posición fue reforzada mediante 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.

FUENTE FORMAL: ESTATUTO TRIBUTARIO – ARTICULO 107

SUBROGACION - Trasmisión de los derechos del acreedor a un tercero que le paga. Debe probarse / DEDUCCION POR INTERESES – Debe probarse la subrogación de la deuda para que proceda la deducción

Conforme con el artículo 1666 del Código Civil la subrogación es la trasmisión de los derechos del acreedor a un tercero que le paga, con lo cual se traspaasa al nuevo acreedor todos los derechos, acciones y privilegios (artículo 1670 Código Civil). La legislación consagra la subrogación legal y la subrogación convencional (artículos 1668 y 1669 ibídem), y en ambas clases es requisito indispensable que el pago sea hecho por un tercero. Para la Sala, de acuerdo con lo anterior, no está demostrado el hecho de la subrogación, o que la sociedad GRUFARMA hubiera pagado al Banco Tequendama la obligación de BIOGEN. No existe ningún documento de orden interno o externo en el cual conste o se evidencie la subrogación. En efecto, no hay prueba que acredite la afirmación de la demandante de que el 30 de septiembre de 2000 Grufarma S.A. recibió un crédito de \$2.180.000.000 del Banco Tequendama y lo dirigió, previa autorización expresa de Biogen, al pago de la obligación que tenía esa sociedad con dicho Banco, subrogándose por virtud de la ley en todos los derechos del acreedor, pues el crédito lo recibió Grufarma antes del 30 de septiembre, y no se evidenció la expresa autorización de Biogen para pagar la deuda de ella con el Banco Tequendama. Tampoco es prueba suficiente el certificado del revisor fiscal (folio 1915 c.a. 7/7) que señala que, en septiembre de 2000, la sociedad GRUPO INTERNACIONAL FARMACEÚTICO GRUFARMA S.A. compró la obligación de LABORATORIOS BIOGEN DE COLOMBIA S.A. mediante la constitución de las obligaciones 007-0020001106-0 y 007-002001105-0 (sic), a cargo del GRUFARMA. Y que automáticamente, mediante la figura de cambio de acreedor, por adquisición de la acreencia, la sociedad actora se convirtió en deudora real de la sociedad Grufarma, en razón a que LABORATORIOS BIOGEN DE COLOMBIA S.A. no canceló suma alguna al Banco Tequendama para saldar su obligación. Esta prueba tampoco demuestra la subrogación de la deuda, toda vez que la constitución de las obligaciones 007-0020001106-0 y 007-0020001105-0 corresponden a los créditos de línea de FINAGRO obtenidos por Grufarma y a favor del Banco Tequendama. En los pagarés que respaldan esos créditos no se dice nada en relación con la deuda de Biogen con el Banco Tequendama

FUENTE FORMAL: CODIGO CIVIL – ARTICULO 1666 / CODIGO CIVIL – ARTICULO 1670

INVERSIONES NECESARIAS AMORTIZABLES – Concepto / COSTO DE INTANGIBLE – Es deducibles / MARCA – Titularidad / DEDUCCION POR

INTANGIBLES – No procede en el caso de las marcas cuando sobre éstas no se tiene el uso exclusivo y la titularidad

Conforme con el artículo 142 del Estatuto Tributario, son deducibles, en la proporción que se indica en el artículo 143, las inversiones necesarias realizadas para los fines del negocio o actividad. Se entiende por inversiones necesarias amortizables por este sistema, los desembolsos efectuados o causados para los fines del negocio o actividad, susceptibles de demérito y que, de acuerdo con la técnica contable, deban registrarse como activos, para su amortización en más de un año o período gravable, o tratarse como diferidos, ya fueren gastos preliminares de instalación u organización o de desarrollo, o costos de adquisición o explotación de minas y de exploración y explotación de yacimientos petrolíferos o de gas y otros productos naturales. También es amortizable el costo de los intangibles susceptibles de demérito. Es decir, sólo los activos que sean de propiedad de un contribuyente pueden amortizarse, y respecto de éstos es procedente pedir la deducción. En este caso está probado que las sociedades Grupo Farmacéutico Internacional S.A., GRUFARMA, y Assets Bank Benveniste Londoño cedieron a favor de LABORATORIOS BIOGEN DE COLOMBIA S.A. unas marcas de las cuales eran titulares, y que solicitaron a la Superintendencia de Industria y Comercio, División de Signos Distintivos, la inscripción del traspaso de las marcas a favor de LABORATORIOS BIOGEN DE COLOMBIA S.A. (Cuaderno correspondientes a la División de Propiedad Industrial). Para el año gravable 2001, según respuesta de la Superintendencia de Industria y Comercio, ninguna de las marcas sobre las cuales se solicitó el traspaso, se encontraba a nombre de Laboratorios Biogen de Colombia S.A. Esta situación para la actora no es relevante porque desde que se solicitó el registro de una marca o de la cesión, el solicitante o cesionario tiene ciertos derechos concretos y específicos, como el de oponerse al registro de una marca similar o de negociar o explotar la marca. Pues bien, en materia de propiedad industrial la Comisión del Acuerdo de Cartagena ha establecido un régimen común para los países miembros de la Comunidad Andina, a la que pertenece Colombia, y cuya aplicación no ha discutido la actora. De acuerdo con lo anterior, comparte la Sala la apreciación de la DIAN y del Tribunal cuando afirman que sólo se adquiere la titularidad de la marca una vez se ha hecho efectivo el registro de la marca o de la cesión en la Superintendencia de Industria y Comercio, que, en Colombia, es la oficina competente. Si bien es cierto que los artículos que cita la actora (136 y 147 de la Decisión 486 de 2000 del Acuerdo de Cartagena, que modificó la decisión 344) señalan los derechos de que gozan los solicitantes del registro para oponerse al registro de una marca similar mientras se surte el proceso de inscripción, esto no significa que la respectiva petición les otorgue la titularidad de la marca, pues, en virtud de tales normas, el proceso puede terminar con el no otorgamiento del registro de la marca, o por no atender o hacerlo extemporáneamente la solicitud de correcciones, y, en todo caso, el derecho del solicitante está sujeto a una prelación que también es susceptible de perderse en determinados eventos. Sobre el particular la Superintendencia de Industria y Comercio ha precisado que para que se lleve a cabo el uso de una marca, como su legítimo titular, se debe adelantar el trámite de registro marcario correspondiente ante esa entidad. De lo contrario puede incurrirse en el delito de usurpación de marca, en la medida en que usen marcas iguales o confundibles con otras ya registradas a nombre de terceras personas. Que el Tribunal Andino de Justicia ha interpretado el alcance del artículo 102 de la Decisión 344 del Acuerdo de Cartagena, y ha establecido que: "(...) el registro de la marca confiere a su titular el derecho al uso exclusivo de la misma. De ese derecho exclusivo se deriva el ius prohibendi, que faculta al titular a actuar contra cualquier tercero que sin su consentimiento use la marca, comercie con ella, importe o exporte productos utilizándola, o la use en otros

productos pudiendo inducir al público a error o confusión. Así mismo, el titular tendrá el derecho de oponerse, de presentar observaciones al registro de otra marca solicitada, tanto en el país de registro como en los demás países miembros, cuando quiera que con ello se afecte su interés legítimo (...)" . Por lo tanto, una persona que obtiene el registro sobre un conjunto marcario, no solamente tiene derecho a usarlo de manera exclusiva en el mercado, sino que, además, puede prohibir a terceros cualquier acto que pueda inducir al público consumidor a error o disminuir la fuerza distintiva de su marca (Concepto 00060162 de 2000). Así las cosas, independientemente de los derechos con los que cuenta el solicitante de una marca o el cesionario de la misma, es indiscutible que sólo se adquiere su titularidad y su uso exclusivo cuando se ha obtenido el registro a su favor. Como en este caso la actora no desvirtuó la conclusión a la que arribó la DIAN con fundamento en el informe de la Superintendencia de Industria y Comercio, de que ninguna de las marcas sobre las cuales se solicitó el traspaso estaban a nombre de LABORATORIOS BIOGEN DE COLOMBIA S.A. por el año gravable de 20014, la deducción por amortización de tales marcas no era procedente en el mencionado año gravable

FUENTE FORMAL: ESTATUTO TRIBUTARIO – ARTICULO 142 / ESTATUTO TRIBUTARIO – ARTICULO 143 / DECISION 344 DEL ACUERDO DE CARTAGENA - ARTICULO 102

EXPENSAS NECESARIAS – Requisitos / NECESIDAD – Alcance / RELACION DE CAUSALIDAD – Alcance / PROPORCIONALIDAD – Alcance / CUOTAS DE SOSTENIMIENTO DE CLUBES – No son deducibles por no ser expensas necesarias / INDUSTRIA FARMACEUTICA – Expensas necesarias. Prueba

Conforme con el artículo 107 del Estatuto Tributario, una expensa necesaria es aquella realizada durante el año o período gravable en desarrollo de cualquier actividad productora de renta, siempre que tenga relación de causalidad con las actividades productoras de renta, y que sea necesaria y proporcionada de acuerdo con cada actividad. La norma dispone que la necesidad y proporcionalidad de las expensas deben determinarse con criterio comercial, teniendo en cuenta las normalmente acostumbradas en cada actividad. Fiscalmente las expensas necesarias son gastos que se generan de manera forzosa en la actividad productora de renta, de modo 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 convenientes⁵. Para la Sala, como lo ha reiterado en varias ocasiones, la relación de causalidad significa que los gastos, erogaciones o simplemente la 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 en todo caso produce la renta, de manera que sin aquella no es posible obtenerla, y esa relación, en términos de otras áreas del derecho, se conoce como nexos causal o relación causa - efecto⁶. Y, en cuanto a la proporcionalidad, ésta atiende a la

4 Folios 1437 a 1439 c.a. 6/7.

5 Sentencia de 12 de mayo de 2005, Exp. 13614, C.P. Dr. Héctor J. Romero Díaz.

6 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.

magnitud que las expensas 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 comercial⁷ para el 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 concurrir⁸. Conforme al anterior criterio, la Sala ha considerado que gastos tales como cuotas de sostenimiento a clubes, gastos en restaurantes, hoteles e incentivos a los empleados, entre otros, no son deducibles, en la medida en que no son gastos necesarios para desarrollar la actividad productora de renta. El hecho de que tales pagos sean convenientes para impulsar una estrategia comercial, no obvia el cumplimiento de los requisitos previstos en el artículo 107 del Estatuto Tributario, pues la conveniencia no los hace indispensables o necesarios para poder desarrollar la actividad productora de renta hasta el punto de entender que sin ellos no sea posible obtenerla. Tampoco los gastos que realizan los contribuyentes para bienestar y comodidad de sus empleados tienen relación de causalidad con la actividad productora de renta de la actora, pues si bien pueden servir como motivación o incentivo, o para mantener buenas relaciones públicas y comerciales, no son necesarios para el desarrollo del objeto social⁹.

FUENTE FORMAL: ESTATUTO TRIBUTARIO – ARTICULO 107

SANCION POR INEXACTITUD – Procede por falta de prueba de las deducciones / ADICION DE INGRESOS – Cuando no se desvirtúa la glosa propuesta por la DIAN procede la sanción por inexactitud / DIFERENCIA DE CRITERIOS – Su inexistencia hace que proceda la sanción por inexactitud

El artículo 647 del Estatuto Tributario señala que 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. Si bien no se sanciona con inexactitud cuando el menor impuesto a pagar se origina en una diferencia de criterios entre la DIAN y los contribuyentes en torno al derecho aplicable, para la Sala ese no es el caso que aquí se presenta, por las siguientes razones: La Sala evidencia que en el cargo de adición de ingresos por ventas no se probó el hecho cuestionado, toda vez que ni de los certificados del revisor fiscal ni de los comprobantes que allegó la sociedad, se pudo establecer la realidad de los ingresos declarados, desconociéndose, de esta manera, el presupuesto establecido en el artículo 647 del E.T., que exige que “los hechos y cifras denunciados sean completos y verdaderos”, para que no se configure la inexactitud. En cuanto a la adición por cuentas en participación y el rechazo de la deducción por intereses pagados, el actor hizo una apreciación particular de cada uno de los hechos que originaron las glosas, para atribuirles efectos que las normas no consagran; por ello no se puede predicar una diferencia de criterios en torno al derecho aplicable. En relación con la deducción por amortización de intangibles, cuyo rechazo se debió a la falta de titularidad de las marcas a favor de la sociedad, para la Sala no puede considerarse que exista una diferencia de criterios, por cuanto las normas aplicadas

⁷ 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”.

⁸ Sentencia de 1 de octubre de 2009, exp 16286. C.P. doctor Hugo Fernando Bastidas Bárcenas.

⁹ Sentencia del 27 de mayo de 2010, Exp. 16800, C.P. Dra. Martha Teresa Briceño de Valencia.

no son ambiguas ni presentan vacíos que induzcan al contribuyente a darles una interpretación diferente a la que naturalmente corresponda. Respecto de las otras deducciones, cuyo rechazo se debió a la falta del cumplimiento de los requisitos del artículo 107 del Estatuto Tributario, para considerarlas como expensas necesarias, a juicio de la Sala tampoco se dio una diferencia de criterios en relación con el derecho aplicable, sino una apreciación de los hechos diferente en torno al cumplimiento de esos requisitos.

FUENTE FORMAL: ESTATUTO TRIBUTARIO – ARTICULO 107 / ESTATUTO TRIBUTARIO – ARTICULO 647

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

CONSEJO DE ESTADO

SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO

SECCION CUARTA

Consejero ponente: WILLIAM GIRALDO GIRALDO

Bogotá, D.C. veintisiete (27) de enero de dos mil once (2011)

Radicación número: 25000-23-27-000-2006-00802-01(17187)

Actor: LABORATORIOS BIOGEN DE COLOMBIA S.A.

Demandado: DIRECCION DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES

FALLO

La Sala decide los recursos de apelación interpuestos por las partes demandante y demandada contra la sentencia de 21 de febrero de 2008, del Tribunal Administrativo de Cundinamarca, que dispuso:

PRIMERO. Declárase la nulidad parcial de la Liquidación Oficial de Revisión 310642004000189 del 30 de noviembre de 2004 expedida por la División de Liquidación, Administración de Impuestos de los Grandes Contribuyentes de Bogotá y de la Resolución del Recurso de Reconsideración 310662005000069 del 15 de noviembre de 2005 emanada de la División Jurídica Tributaria de la misma Administración.

En consecuencia y como restablecimiento del derecho acéptase la deducción por devoluciones dadas de baja y destrucción de materiales y levántase la sanción por inexactitud impuesta. Por lo tanto, la Liquidación Oficial quedará como sigue¹⁰.

SEGUNDO. Devuélvanse los antecedentes administrativos a la oficina de origen.

¹⁰ La liquidación del Tribunal determinó un saldo a pagar de \$590.868.000.

TERCERO. Archívese el expediente una vez ejecutoriada esta providencia, previas las desanotaciones de rigor.

ANTECEDENTES

El 9 de abril de 2002 LABORATORIOS BIOGEN DE COLOMBIA S.A. presentó la declaración del impuesto sobre la renta y complementarios por el año gravable de 2001 en la que registró un saldo a favor de \$303.127.000.

El 26 de febrero de 2004, la DIAN expidió el Requerimiento Especial 310632004000023, mediante el cual propuso la modificación de la liquidación privada. Al anterior requerimiento la sociedad dio respuesta el 10 de mayo de 2004, y aceptó algunas de las partidas propuestas en el mencionado acto.

El 30 de noviembre de 2004 la DIAN practicó la Liquidación Oficial de Revisión 310642004000189, en la que efectuó las siguientes modificaciones al impuesto de renta de la actora por el año gravable 2001: adicionó ingresos por \$401.872.000 por ventas; adicionó ingresos por \$1.073.494.000 por rendimientos financieros; rechazó costo de ventas por \$207.890.137 por devoluciones dadas de baja, y \$43.864.450 por destrucción de materiales que la sociedad había aceptado en la respuesta al requerimiento especial; rechazó la deducción de \$339.611.000 por gastos financieros; rechazó la deducción de \$485.284.000 por amortización de marcas, patentes e información científica; rechazó otras deducciones por \$254.012.000 por gastos de representación comercial, nacional e internacional de las que la sociedad había aceptado \$21.004.583 por gastos de representación y relaciones públicas, e impuso sanción por inexactitud de \$1.571.320.000. En consecuencia, estableció un saldo a pagar de \$2.250.268.000.

La liquidación de revisión fue confirmada por medio de la Resolución 310662005000069 del 15 de noviembre de 2005, que decidió el recurso de reconsideración.

La demanda

LABORATORIOS BIOGEN DE COLOMBIA S.A. solicitó la nulidad de la Liquidación Oficial de Revisión y de la Resolución que la confirmó y, a título de restablecimiento del derecho, pidió que se declarara en firme la liquidación privada de la actora por el impuesto de renta y complementarios correspondiente al año gravable 2001, sin sanciones, disminuciones ni aumentos en su base tributaria. Que se condene a los demandados al pago de los gastos y costas del proceso.

Invocó como normas violadas los artículos 29, 95 y 333 de la Constitución Política; 136, 147 y 161 de la Decisión 486 de 2000 Comisión Acuerdo de Cartagena; 363, 553, 559, 647, 683, 707, 710, 730, 742, 743, 745, 746, 765, 771, 777, y 786 del Estatuto Tributario; 3 del Código Contencioso Administrativo; 507 y 508 del Código de Comercio; 1666, 1667, 1668 y 1670 del Código Civil; 264 de la Ley 223 de 1995; 102 del Decreto 677 de 1995, y 35 y 66 del Decreto 2649 de 1993. El concepto de la violación se puede resumir así:

1. Firmeza de la liquidación privada por vencimiento de términos para notificar la liquidación oficial de revisión. Manifestó que la liquidación de revisión es nula por haber sido notificada extemporáneamente, ya que, de acuerdo con el artículo 559 del Estatuto Tributario, los términos con que cuenta la

Administración para adoptar las decisiones que le corresponden, y para las cuales es competente, se inician al día siguiente de la presentación de los escritos por parte de los contribuyentes.

Dijo que el artículo 707 ibídem establecía un término máximo para dar respuesta al requerimiento especial, el cual se agotaba cuando el contribuyente presentaba la misma. Pero una vez recibida la respuesta, el término que tenía la Administración para notificar la liquidación oficial, conforme con el artículo 710 del mismo Estatuto, se iniciaba al día siguiente de entregado el escrito, y culminaba seis meses después de esa fecha, so pena de operar la firmeza de la declaración.

Como en este caso la sociedad dio respuesta al requerimiento especial el 10 de mayo de 2004, para la DIAN el término para notificar la liquidación de revisión se inició el 11 de mayo de 2004, y culminó el 11 de noviembre de 2004, fecha para la cual aún no se había notificado el acto liquidatorio, notificación que se surtió el 30 de noviembre de 2004, es decir, 19 días después de la fecha en que se había agotado su competencia para hacerlo.

Dijo que la DIAN en la resolución que decidió el recurso de reconsideración no hizo ninguna referencia al artículo 559 del Estatuto Tributario, ni al tiempo que transcurrió desde cuando recibió la respuesta hasta cuando expidió la liquidación de revisión.

Que como el término para notificar la liquidación de revisión era concedido a favor del contribuyente, debía tenerse en cuenta la disposición contenida en el artículo 559 citado, y no asumir interpretaciones o posiciones dilatorias que van en contravía de los principios de celeridad, economía y eficiencia.

Precisó que no se trataba de reducir el término de firmeza por la diligencia del contribuyente al atender el requerimiento especial, sino de contar el término de los seis meses a partir de la fecha en que el contribuyente respondía. Que tampoco se trataba de una renuncia al término, sino de cumplir con la obligación (responder) dentro de un término menor, momento que marca el hito para que se inicien los términos a cargo de la Administración, conforme con el artículo 559.

2. Indebida adición de ingresos por \$401.872.000. Consideró que la Administración se limitó a examinar el tema formalmente sobre uno solo de los certificados del revisor fiscal, y desconoció los alcances, explicaciones y documentos que ilustraban la verdad sobre el tema, y el segundo certificado del mismo revisor fiscal, complementario del anterior.

Dijo que con la respuesta al requerimiento especial la sociedad explicó la diferencia, no justificada, que encontró la DIAN de los ingresos con motivo de los registros débitos. Que en apoyo de esas explicaciones se entregaron unos documentos y un cuadro resumen que completaba los datos de la hoja de trabajo (folios 1792 a 1783). Sin embargo, la DIAN en la Liquidación de Revisión no se refirió a la explicación, sino que exigió una prueba no pedida antes, que como no se había aportado, procedió a confirmar el rechazo.

Que con el recurso de reconsideración la sociedad allegó otro certificado del revisor fiscal, que daba alcance, sin contradecirlos, a los certificados expedidos por el mismo funcionario el 29 de octubre y el 20 de noviembre de 2003. Pero la DIAN al decidir el recurso tuvo en cuenta sólo la última certificación, sin atender que daba alcance a otras, y que lo expresado por el revisor coincidía con los documentos que la actora había aportado y las explicaciones que se habían dado.

Agregó que en materia probatoria la DIAN tiene la carga de la prueba, por eso las dudas se resuelven a favor de los contribuyentes; además, para que la DIAN pueda tomar una decisión debe contar con la prueba de la infracción completa y suficiente. En este caso la DIAN no discutió los conceptos ni las razones por las cuales la sociedad no reportó como ingresos los valores que efectivamente no incluyó, y no obstante que recibió como prueba válida los comprobantes de diario que la actora le entregó, la causa del rechazo fue que la sumatoria de los valores probados no coincidían, no sobre los comprobantes de diario, sino sobre una hoja de trabajo.

Precisó que la discusión no fue por el concepto de los ingresos no incluidos en la declaración, sino que era de tipo aritmético en un documento de trabajo, y que la sumatoria de los valores sí coincidía, salvo por la suma de \$598.448.40, que dijo que aceptaba. En consecuencia, señaló que no había lugar a la adición de ingresos ni a la sanción por inexactitud porque se trataba de una inconsistencia aritmética.

3. Indebida adición de ingresos por concepto de rendimientos financieros por \$1.073.394.000. Explicó que en 1999 se constituyó una inversión conjunta entre las sociedades LABORATORIOS BIOGEN DE COLOMBIA S.A. y ASSETS BANK VENVENISTE LONDOÑO en la modalidad de las cuentas en participación, la cual se había contabilizado llevando el valor íntegro de la inversión al activo, y registrando en el pasivo el valor correspondiente a la participación del partícipe inactivo. Que el manejo de la inversión conjunta hasta el año 2000 presentó varios inconvenientes.

Que para mantener la participación y recuperar su equilibrio las partes acordaron en un documento de transacción, que obra en el proceso, que para mantener la coherencia tributaria se dejaba en la sociedad BIOGEN los efectos de la diferencia en cambio como un ingreso gravable, y para garantizar que los rendimientos de la inversión compartida no se gastaran antes del plazo de la liquidación de la participación, se dejaban todos esos rendimientos, desde cuando se tomó la decisión de equilibrio, para el partícipe inactivo, en el entendido de que los valores que llegaren a corresponder a cada una de las partes al momento de terminar la participación y liquidarla, se afectaban con los resultados de la cuenta de la diferencia en cambio, por todo el tiempo de duración de la participación.

Que sin embargo la DIAN, con base en una presunción que no existe, consideró que el hecho de haber reconocido la inversión como propia, determinaba de manera inevitable que los rendimientos pertenecían a la contribuyente. Además, desestimó las explicaciones de la sociedad, con el argumento de que los contratos entre particulares no eran oponibles a la Administración, aspecto en el cual se basó en una norma exclusiva para el impuesto de timbre (artículo 553 E.T.), y le restó validez al contrato, sin tener competencia para ello.

Indicó que el Concepto 058079 de 1998, que citaba la DIAN como fundamento de su posición, decía precisamente lo contrario de lo que la Administración interpretó al señalar que “el socio gestor está obligado a declarar los bienes poseídos el 31 de diciembre y los ingresos, costos y gastos que le corresponden en la proporción determinada dentro del contrato”.

Precisó que la sociedad BIOGEN declaró la inversión que tenía compartida, a su propio nombre, al corte del 31 de diciembre de 2001 y de acuerdo con lo establecido en el contrato:

- Declaró como ingreso la diferencia en cambios que era lo que correspondía; y
- No declaró como ingresos propios los que no le correspondían, pero para la absoluta transparencia de su operación los registró y declaró como ingresos para terceros, de acuerdo con la realidad económica que correspondía.

Que como se le explicó a la DIAN, uno de los partícipes, durante dos años, se apropió de los rendimientos de la inversión compartida y, como consecuencia de ese acto, con miras al equilibrio económico del contrato se modificó el acuerdo original para dejarle al partícipe oculto los rendimientos de las inversiones en compensación de los que se había apropiado el gestor, sobre los que se había pagado impuestos, pero que se distribuirían una vez se liquidara la participación, en virtud de que el resultado estaba afectado con la condición de la diferencia en cambio.

Dijo que la actuación de la DIAN no sólo violaba el derecho de defensa de la sociedad, sino que la conducía a una situación inequitativa y desequilibrada, que afectaba la estructura patrimonial de la empresa, pues se debía registrar la participación en partida doble y reconocer los derechos de los partícipes ocultos. Con base en esa contabilidad era que se hacía la liquidación de la participación, teniendo en cuenta la parte de la inversión que le correspondía al partícipe inactivo, afectada por los rendimientos y la diferencia en cambio, por el tiempo que duró la participación.

Concluyó que la diferencia de criterios en torno a la contabilización del contrato y el modo de tributar sobre él, excluía la imposición de la sanción por inexactitud. Por lo tanto, sobre esta partida debía levantarse.

4. Procedencia de la deducción solicitada por devoluciones dadas de baja y destrucción de materiales por \$251.655.000. Explicó que Laboratorios Biogen de Colombia S.A. en cumplimiento de normas de utilidad común y salubridad públicas, como el Decreto 677 de 1995 y la Resolución WHA 2865 de la Organización Mundial de la Salud, debió destruir todos aquellos medicamentos que hubiera fabricado o estuviera comercializando y hubieran agotado o estuvieran próximos a agotar su vida útil.

Que en estos casos no era aplicable el principio conceptual, según el cual la destrucción del producto terminado reconocía una falla de la Administración o un evento de imprevisión en la operación, pues no se trataba de un fenómeno que respondiera a la necesidad de generación de utilidades, sino que involucraba intereses más elevados, como los de la salud pública.

Indicó que la misma Administración mantenía varias posiciones sobre el tema. Sin embargo, no solo aplicó retroactivamente a la sociedad una decisión judicial, sino que desconoció sus propios conceptos vigentes para la época en que solicitó la deducción.

Que al estar obligado el contribuyente farmacéutico a destruir los medicamentos imperfectos o vencidos, el acto mediante el cual cumplía con su obligación legal merecía reconocimiento fiscal. Dijo que como se trataba de un conflicto de criterio entre los conceptos de la Administración y el acogimiento del contribuyente a uno de ellos, era inaplicable la sanción por inexactitud.

5. Procedencia de la deducción solicitada por concepto de intereses pagados por valor de \$339.610.961. Dijo que Laboratorios Biogen de Colombia S.A. tuvo un crédito bancario durante el año 2001, y sobre éste pagó intereses a tasa bancaria al acreedor de su acreedor, al haberse subrogado unos derechos y acciones del primero.

Explicó que la actora mantuvo con el IFI dos créditos, uno por \$800.000.000 y otro por \$1.300.000.000 desde agosto y septiembre de 1999.

Que el 31 de julio de 2000 el Banco Tequendama adquirió los dos créditos vigentes que la sociedad tenía con el Instituto de Fomento Industrial -IFI, mediante el pago de \$2.176.733.028. Esta operación se hizo con recursos que el propio Banco le había prestado a Laboratorios Biogen, pero con la finalidad de mantener el crédito unificado en condiciones de fomento con la misma garantía ofrecida por los socios. Es decir, la cuenta por pagar de la sociedad quedó registrada a favor del Banco.

El 30 de septiembre de 2000 la sociedad Grupo Internacional Farmacéutico Grufarma S.A. recibió un crédito de \$2.180.000.000 del Banco Tequendama, y lo dirigió, previa autorización expresa de Laboratorios Biogen, al pago de la obligación que tenía esa sociedad con dicho Banco, subrogándose por virtud de la ley en todos los derechos del acreedor. Este movimiento, al igual que los anteriores, quedó registrado en la contabilidad del contribuyente y en sus declaraciones rentísticas del año 2000. Esta operación afectó las cuentas por pagar y quedó registrada a favor de la sociedad Grufarma S.A., como acreedor ordinario.

Indicó que, en consecuencia, Laboratorios Biogen atendió el pago de los intereses causados por el crédito otorgado por el Banco Tequendama a la sociedad Grufarma S.A. durante el año 2001, y los llevó como una cuenta por cobrar a la sociedad Grufarma al momento de hacer cada uno de los pagos y registros correspondientes, lo reconoció como un pago de intereses directo y recuperó el gasto para la sociedad Grufarma S.A al cierre del ejercicio. Canceló así la cuenta por cobrar que había registrado a cargo de esa sociedad y a su favor.

Manifestó que la DIAN desconoció el gasto con el argumento que *“de haber existido y ser válida la subrogación de GRUFARMA S.A., el banco Tequendama debió notificar a BIOGEN sobre la cesión de este crédito para que en adelante siguiera pagando el capital e intereses el nuevo acreedor, que sería GRUFARMA S.A., ya que la obligación del deudor de pagar al cesionario nace al momento en que se le notifica la cesión, lo cual nunca fue demostrado”*.

Observó que el efecto de la subrogación en términos del artículo 1666 del Código Civil es distinto y diferente al de la cesión; la subrogación puede provenir de la ley, en cuyo caso opera de pleno derecho y aún contra la voluntad del acreedor, o por convención entre el acreedor y el tercero que le paga, como lo previene el artículo 1667 del mismo Código. Que en este caso la subrogación legal entre el Banco Tequendama, acreedor original, y Grufarma S.A., acreedor posterior, operó de pleno derecho, porque se produjo el pago con la autorización de Laboratorios Biogen de Colombia como deudor, caso en el cual no operó una cesión, ni debía notificarse.

Agregó que no se trató que el Banco Tequendama hubiera cedido voluntariamente, y previa una convención, el crédito al nuevo acreedor, sino que

el nuevo acreedor se subrogó en los derechos del anterior por haber pagado la obligación del tercero con su autorización.

Señaló que confirmado el acreedor, durante el año 2001 los pagos se contabilizaron como un préstamo al acreedor, Grufarma, y se giraron para pagar una deuda de ese acreedor con el Banco Tequendama.

Agregó que por tratarse de una diferencia de interpretación con la Administración, el comportamiento del contribuyente no era sancionable con inexactitud.

6. Procedencia de la deducción por amortización de intangibles por valor de \$485.284.000, correspondiente a gastos por amortización de marcas, patentes e información científica. Indicó que la DIAN había efectuado una interpretación inadecuada de las normas invocadas como violadas, por cuanto tanto la solicitud de registro de una marca como el registro de la marca en sí mismo, eran activos amortizables en la medida en que los dos tenían valor patrimonial, conferían derechos concretos y específicos a sus titulares, los que eran oponibles frente a terceros y eran negociables, explotables y utilizables desde cuando se solicitaba el primero y se obtenía el segundo.

Que la solicitud de registro de una marca confería a quien lo hacía o a su cesionario el privilegio de oponerse al trámite de una solicitud posterior en el mismo sentido, no solo en el territorio nacional sino en toda el área andina, tal como lo establecía el artículo 136 de la Decisión 486 de 2000 del Acuerdo de Cartagena, que consagraba como causal relativa de irregistrabilidad para una marca, que fuera idéntica o se asemejara a una marca anteriormente solicitada para registro o registrada por un tercero para los mismos productos o servicios o para productos o servicios respecto de los cuales el uso de la marca pudiera causar riesgo de confusión o de asociación. Que el artículo 147 de la misma decisión atribuía el interés legítimo a quien primero solicitaba el registro de una marca, para oponerse al registro de otra similar o idéntica que pudiera causar confusión.

Que la cesión tanto de la solicitud de registro de una marca como del registro de la marca en sí mismo, confería al cesionario, desde cuando se comunicaba a la autoridad competente, los derechos a actuar e intervenir en los procesos de otorgamiento de marcas iguales o similares a la solicitada u obtenida como opositor con mejor derecho, lo que se traducía en el ejercicio típico del derecho frente a terceros, que hacía al derecho constituirse en un activo intangible y, por ende, amortizable.

Precisó que el registro de la cesión de la marca, cuando se producía, era puramente declarativo. Por lo tanto, los efectos que producía no eran hacia el futuro sino desde cuando se solicitó.

Observó que la falta de términos legales para inscribir la cesión de la solicitud de registro de la marca no podía afectar el derecho del cesionario, más cuando el requisito del registro tenía efectos de publicidad y oposición a terceros.

Dijo que como la diferencia con la DIAN en este aspecto era conceptual, resultaba inaplicable la sanción por inexactitud.

7. Indebido rechazo de otras deducciones por \$254.012.000. Argumentó que la Administración fundamentó el rechazo de la deducción en criterios puramente subjetivos, ya que desconoció que en la actividad farmacéutica primaba el aspecto comercial sobre el industrial; y que las atenciones a los clientes eran esenciales y

necesarias para obtener el resultado pretendido de ingreso. Además, que era un hecho notorio que las empresas farmacéuticas llenaban hoteles, restaurantes y clubes con médicos, vendedores y representantes de distribuidores, entre otros.

Dijo que la prueba de la costumbre beneficiaba al contribuyente, en la medida en que la Administración disponía de los elementos necesarios para probar de qué manera, los gastos cuya deducción se solicitaba, eran distintos de los otros contribuyentes en la misma área de negocios. Sin embargo, la Administración sin fundamento afirmó que era ajeno a la costumbre del sector invertir en esas actividades para asegurar los resultados que generaban renta, sin concretar su afirmación a los valores reportados con los de otros contribuyentes del mismo sector, para deducir como indicio que el comportamiento del contribuyente era distinto del de los demás.

Indicó que las relaciones públicas eran necesarias para aumentar los niveles de las ventas, lo que generaba renta.

En cuanto a los gastos por viajes, adujo que la DIAN se limitó a considerar que no se había demostrado que se hubieran realizado para los fines que se mencionaron. Sin embargo, no recaudó ninguna prueba para objetar la deducción. Que como la discusión era subjetiva, de interpretación y de criterio, no procedía la sanción por inexactitud.

8. Improcedencia de la sanción por inexactitud por \$1.571.320.000. Manifestó que ninguna de las modificaciones propuestas por la Administración correspondió a un hecho oculto o a una información no suministrada. Sin embargo, la DIAN impuso sanción por inexactitud por unos hechos derivados de diferente interpretación de la norma tributaria, cuando, como lo ha dicho la jurisprudencia, las conductas sancionables no pueden presumirse en ningún campo del derecho, ya que para imponer sanción por inexactitud debió probar que el declarante incurrió en maniobra fraudulenta (citó la sentencia del Consejo de Estado del 16 de marzo de 1990).

OPOSICIÓN

La DIAN se opuso a las pretensiones de la demanda con fundamento en los siguientes argumentos:

1. Reiteró los argumentos expuestos con ocasión de la resolución del recurso de reconsideración, referente al vencimiento del término que tenía la Administración para notificar la liquidación oficial de revisión.

Transcribió el artículo 710 del Estatuto Tributario, y sostuvo que el plazo dentro del cual debe proferirse el acto oficial de revisión debe contarse a partir del vencimiento del plazo para dar respuesta al requerimiento especial. Es decir, que debe entenderse que es una vez vencidos los tres meses de que trata el artículo 707 ibídem, aún en el evento en que el contribuyente respondiere el requerimiento en un plazo menor.

Sostuvo que el requerimiento especial fue notificado el 2 de marzo de 2004, y que, en consecuencia, los tres meses para que el contribuyente diera respuesta precluían el 2 de junio de 2004, y los seis meses para la expedición de la liquidación oficial de revisión se vencían el 2 de diciembre del mismo año. Que,

por tanto, como la notificación se surtió el 2 de diciembre de 2004, el acto fue expedido en la oportunidad correspondiente.

Que si bien el artículo 707 del Estatuto Tributario determina que el contribuyente cuenta con 3 meses para ejercer sus derechos, no le es dable a la Administración pretermirlo para proferir una liquidación de revisión que necesariamente se verá afectada, en tal caso se estaría violando el debido proceso. Que, en consecuencia, no prospera la pretendida nulidad.

2. Advirtió que la indebida adición de ingresos por ventas corresponde a una disminución de ingresos operacionales por valor de \$19.013.982.148, respecto de los cuales no se justificaron \$401.872.203, valor que el contribuyente pretende desvirtuar con ocasión del recurso de reconsideración, mediante una nueva certificación del revisor fiscal.

Que, contrario a lo expresado por el demandante, las certificaciones sí deben coincidir con lo verificado en los registros contables y, *per se*, no constituyen plena prueba. Que sobre el particular el Consejo de Estado se pronunció en las sentencias del 28 de julio de 1995 y del 10 de noviembre de 1995¹¹.

3. En cuanto a la indebida adición de ingresos por rendimientos financieros, sostuvo la DIAN que, on ocasión de la investigación efectuada por la División de Liquidación, se determinó que el contribuyente poseía inversiones en títulos valores en entidades financieras nacionales y en el exterior, cuyos rendimientos registraba en la cuenta "Ingresos recibidos para terceros". De dichas inversiones resaltó que la inversión en la modalidad de participación realizada de manera conjunta con la sociedad ASSETS BANK BENVENISTE LONDOÑO, quedó registrada a nombre de Biogen de Colombia S.A. como titular de la misma.

Que contablemente la demandante reconoció la obligación con ASSETS BANK BENVENISTE LONDOÑO en una cuenta por pagar, quedando los beneficios para ser liquidados a futuro. Que, entonces, Biogen registraba los ingresos que por beneficios se percibían, sin que estos le pertenecieran en su totalidad, razón por la cual las dos sociedades acordaron que los beneficios ya declarados por Biogen, y pertenecientes al otro partícipe, se continuarían registrando en una cuenta por pagar al partícipe inactivo, y asignándole los beneficios futuros. Desde el punto de vista fiscal los rendimientos financieros correspondían a quien figure como titular de las inversiones que los originaban, en este caso Laboratorios Biogen de Colombia S.A.

Que el artículo 790 del Estatuto Tributario determina que cuando exista alguna prueba distinta de la declaración de renta y complementarios del contribuyente, sobre la posesión de un activo, y éste alegue que el bien lo tiene a nombre de otra persona, debe probar este hecho.

Que, por su parte, el Código de Comercio en el artículo 507 establece que en los contratos de participación su ejecución se lleva a cabo a nombre propio de uno de los participantes y bajo su crédito personal. Que, entonces, quien figure como gestor, fiscalmente debe declarar las inversiones poseídas y los ingresos derivados de ellas, en la proporción que le corresponde dentro del contrato.

Que en el caso concreto Laboratorios Biogen para el año 2001, en virtud del contrato de cuentas en participación, era la dueña de los activos representados en títulos valores, razón por la que estaba obligada a contabilizar y declarar en ese año los rendimientos financieros. En otras palabras, si la sociedad investigada registró en su contabilidad el valor total de las inversiones de las cuales era titular, también debió declarar sus rendimientos.

4. Respecto de la procedencia de la deducción solicitada por devoluciones dadas de baja y destrucción de materiales por \$251.655.000, indicó que la

¹¹ Expedientes 7166 y 7319, respectivamente.

Administración fue clara al manifestar que los costos y deducciones aceptables fiscalmente corresponden a aquellos que cumplan con los requisitos establecidos en los artículos 77 y 107 del Estatuto Tributario. Que, así mismo, las pérdidas aceptadas fiscalmente están taxativamente contempladas en la ley.

Que la pérdida que el actor pretende le sea reconocida como deducción, no corresponde al concepto de pérdida de capital, o a un activo fijo, pues se trata de activos movibles, y su solicitud no se adecua a la prescripción del artículo 148 del Estatuto Tributario, pues la deducción por pérdida de activos tiene un carácter especial frente a las deducciones de que trata el artículo 107 del Estatuto Tributario, y sus efectos se derivan de lo previsto en esa norma. Para sustentar su dicho citó jurisprudencia de esta Corporación relacionada con las clases de pérdidas con consecuencias fiscales definidas¹².

Que, en consecuencia, no era dable aceptar como deducible la pérdida de mercancías que conforman el inventario para contribuyentes que utilizan el sistema de inventarios permanentes, como es el caso de la ahora demandante.

5. En relación con la procedencia de la deducción solicitada por un valor de \$339.610.961, correspondiente a intereses pagados –gastos financieros, dijo la Administración que esa deducción fue rechazada por no tener relación de causalidad, toda vez que la contribuyente no poseía créditos directos con el Banco Tequendama durante esa vigencia. Que esos intereses se originaron en una obligación adquirida por el Grupo Internacional Farmacéutico S.A. con el Banco Tequendama, y el titular de la obligación era Grufarma S.A. y no Biogen.

Hizo una relación de las pruebas obrantes en el expediente administrativo y concluyó que Biogen no tenía derecho a solicitar la deducción objeto de rechazo, por cuanto no se evidencia que Grufarma S.A. hubiera cancelado a nombre de Biogen las obligaciones que ésta tenía con el Banco Tequendama. Que, además, existen fotocopias de cancelación de los pagarés del IFI a cargo de Biogen, sin que se acreditara subrogación posterior o el cambio de ésta por una nueva obligación a cargo de Biogen, y los cheques relacionados en las pruebas, girados a favor del Banco Tequendama, demostraban que no era Grufarma S.A. su acreedora sino su deudora, hecho que no logró desvirtuar el certificado del revisor fiscal.

Que se trata de una obligación entre Grufarma y Biogen diferente a la que se discute en este caso, y que, tal como fue afirmado en la liquidación oficial de revisión, los intereses que Biogen canceló no son deducibles por no estar pagando una obligación propia sino la cuenta de un tercero.

6. En cuanto a la procedencia de la deducción por amortización de intangibles por \$485.284.000, se remitió a la respuesta dada por la Secretaría General de la Superintendencia de Industria y Comercio, con ocasión del recurso de reconsideración, en la que informa que, de acuerdo al registro de marcas de los años 2001 y 2002, ninguna de las marcas mencionadas se encuentra a nombre de Biogen, sino a nombre de Grufarma S.A., motivo por el cual, en términos de los artículos 142 del Estatuto Tributario, 98 y 108 de la Decisión 344, y 66 del Decreto 2649 de 1993, no podía hacer uso del beneficio de la deducción.

Transcribió los artículos 142 del estatuto Tributario y 66 del Decreto 2649 de 1993, y concluyó que, de acuerdo con la técnica contable, los activos intangibles implican un derecho o privilegio oponible a terceros, oponibilidad que sólo se presenta, en el caso de las marcas, cuando se encuentren debidamente registradas, en la medida en que el registro de la marca ante la autoridad

¹² Consejo de Estado, Sección Cuarta, Sentencias del 16 de junio de 2005 y del 27 de octubre de 2005.

competente es el que otorga la titularidad del bien, pues, de lo contrario, sólo habría una mera expectativa, y únicamente el propietario o titular es quien puede registrar el intangible como activo y solicitar la respectiva deducción.

Que no es conducente ni pertinente probar que el revisor fiscal en documentos allegados identifique los números de registros concedidos para comercialización de productos entre 1995 y 1997, en la medida en que ellos no demuestran la titularidad de la marca, ni el INVIMA es la autoridad competente para pronunciarse sobre la existencia de tal registro.

Que el Régimen Común sobre la Propiedad Industrial contenido en la Decisión 486 de la Comisión de la Comunidad Andina establece que el derecho al uso exclusivo de una marca se adquirirá por el registro de la misma ante la respectiva oficina nacional competente y confiere a su titular el derecho de impedir a cualquier tercero realizar ciertos actos sin su consentimiento. Que por tanto al quedar claro que el solo registro de la marca es el que le confiere el título o propiedad y el derecho exclusivo de utilizarla en el tráfico económico, siendo la solicitud de registro una mera expectativa, sujeta a una serie de exigencias, que de no cumplirse conllevaría a su rechazo y, por consiguiente, la negativa del registro¹³.

7. Respecto del cargo propuesto como indebido rechazo de otras deducciones por \$254.012.000, señaló que para tener derecho a la deducción consagrada en el artículo 107 del Estatuto Tributario, las erogaciones deben haberse realizado durante el período gravable en que se solicitan, y tener relación de causalidad, necesidad y proporcionalidad con la actividad productora de renta. Bajo estas condiciones resulta claro que los pagos efectuados a clubes y restaurantes no estaban relacionados con la actividad productora de la sociedad. En lo que atañe a gastos por viajes nacionales e internacionales y alojamiento, no se demostró que los mismos se hubieran realizado para los fines mencionados.

Indicó que una erogación no era una deducción por el simple capricho del contribuyente, sino porque fue necesario efectuarla, ya que sin ella no le era posible obtener la renta declarada.

Que, entonces, no se configura el requisito esencial de la necesidad, pues, si bien, los gastos pueden ser útiles y convenientes, lo cierto es que no resultan necesarios o vinculados a la actividad productora de renta.

8. Respecto de la improcedencia de la sanción por inexactitud, indicó que estaba probado que el responsable incluyó voluntariamente en la declaración tributaria del impuesto sobre la renta deducciones improcedentes, y omitió ingresos por operaciones gravadas, lo que a la postre originó un menor impuesto a pagar. Lo anterior constituía una inexactitud sancionable.

Que en relación con la diferencia de criterios entre la Administración y el contribuyente observó que las normas no son confusas ni de difícil comprensión. Se demostró que la sanción obedeció a que las cifras denunciadas por la sociedad en su declaración no fueron completas.

Por último, señaló que no era necesario que la Administración comprobara la realización de maniobras fraudulentas o la configuración del elemento subjetivo.

LA SENTENCIA APELADA

13 La Administración, en respaldo de su dicho, transcribió los artículos 138 y s.s., 154, 155, 161 y 162 de la Decisión 486 de la Comisión de la Comunidad Andina de Naciones y los artículos 2, 15 y 16 del Decreto 2591 del 13 de diciembre de 2000. Transcribió apartes de la Decisión 291 de la CAN y del Decreto 259 de 1992.

El Tribunal declaró la nulidad parcial de los actos demandados y practicó una nueva liquidación. Las razones de la decisión fueron las siguientes:

En relación con la objeción al dictamen pericial propuesta por la parte demandada indicó que la experticia se cumplió con la finalidad para la cual fue decretada, como era la de verificar el monto de los pasivos, la relación de acreedores y los pagos efectuados a estos durante los años de 1999 a 2001, sin que hubiera producido, per se, algún efecto jurídico que conllevara a que se dieran por ciertos los hechos de la demanda, aspecto que correspondía al Juez. Además, la objeción no se fundó en error grave, sino en la falta de eficacia probatoria del mismo.

En relación con los cargos planteados por la demandante, observó:

1. Firmeza de la liquidación privada por vencimiento de los términos para notificar la Liquidación Oficial de Revisión. Indicó que, conforme con el artículo 707 del Estatuto Tributario, el plazo para notificar la liquidación oficial de revisión se inicia a partir del día siguiente de la fecha del vencimiento del término para dar respuesta al requerimiento, y no a partir de la fecha en que el contribuyente haya dado respuesta al mismo. Que en el caso concreto, el requerimiento especial fue notificado el 3 de marzo de 2004, y los tres meses para su respuesta vencieron el 3 de junio de 2004. Por lo tanto, la Administración tenía hasta el 4 de diciembre de 2004 para notificar la liquidación oficial; como la misma se expidió el 30 de noviembre del mismo año y se notificó el 2 de diciembre de 2004, lo fue de manera oportuna.

2. Indebida adición de ingresos por \$401.872.000. Dijo que, según el actor, la suma discutida constaba en las certificaciones del revisor fiscal. Pero según el Tribunal las certificaciones aportadas por el revisor fiscal, si bien contenían una explicación sucinta de las ventas brutas excluidas no exigibles, no desvirtuaban la diferencia encontrada por la Administración, ni estaban soportadas debidamente, pues los comprobantes diarios no reflejaban el valor objeto de discusión.

Consideró que el artículo 777 del Estatuto Tributario reconocía la suficiencia probatoria de las certificaciones expedidas por los contadores y revisores fiscales. Sin embargo, señaló que tal documento no era plena prueba, y menos cuando no estaba soportado con los comprobantes que daban origen al valor discutido.

3. Indebida adición de ingresos por concepto de rendimientos financieros por \$1.073.394.000. El Tribunal no accedió al cargo porque con el dictamen pericial se pudo constatar que en el año 1999 ASSETS BANK hizo una inversión conjunta con Laboratorios Biogen de Colombia S.A. Que para el año gravable 2001, de acuerdo con el documento de transacción y ajuste de intereses, se registraron a favor de ASSETS BANK los intereses recibidos por Biogen S.A. sobre la totalidad de las inversiones de las cuentas en participación durante ese año, no solamente sobre la parte de ASSETS BANK como intereses recibidos para terceros por \$1.073.949.140,90. Que esta suma fue declarada como pasivo a nombre de ASSETS BANK.

En relación con la explicación aducida por la sociedad, referida a que como durante 2 años ella se había apropiado de los rendimientos de la inversión compartida, y se había acordado que en el año 2001 el partícipe oculto (Assets Bank) tendría la totalidad de los rendimientos de las inversiones el Tribunal

consideró que la actora debió registrar por lo menos los ingresos derivados de la inversión conjunta en la proporción que le correspondía, y no la totalidad de los mismos como ingresos recibidos para terceros, sin que fuera viable aducir errores cometidos en años anteriores. Sobre el tema citó la sentencia del Consejo de Estado del 1 de abril de 2004, Exp. 13724.

Señaló que la DIAN había establecido que en la declaración de renta de la sociedad ASSETS BANK no declaró los ingresos que le correspondían según el acuerdo de las partes. Por lo tanto, no había correspondencia con el denuncia rentístico de la actora.

4. Procedencia de la deducción solicitada por devoluciones dadas de baja y destrucción de materiales por \$251.655.000. Luego de referirse a los artículos 62, 64 y 148 del Estatuto Tributario aceptó la deducción con fundamento en la sentencia del Consejo de Estado del 25 de septiembre de 2006, dictada dentro del radicado 00434, pues conforme con el criterio allí expuesto las pérdidas por bienes dados de baja y destrucción de bienes, independientemente del sistema contable que le rija al contribuyente, eran deducibles.

5. Procedencia de la deducción solicitada por \$339.610.961 por intereses pagados. Indicó que de acuerdo con las pruebas del proceso se podía establecer que:

- Biogen tenían dos obligaciones a favor del IFI por \$800.000.000 y \$1.300.000.000.
- Estas obligaciones fueron compradas al IFI por el Banco Tequendama, y se pagaron en su totalidad.
- Grufarma tenía un crédito con el Banco Tequendama por los desembolsos denominados FINAGRO No. 1 y 2 por \$1.000.000.000 y \$1.180.000.000, respectivamente.
- Biogen pagó al Banco Tequendama valores correspondientes a las obligaciones que poseía Grufarma con la entidad financiera.
- Por ese pago Biogen tenía una cuenta por cobrar a cargo de Grufarma.
- No se acreditó que los desembolsos denominados FINAGRO hubieran sido utilizados para pagar la deuda que tenía Biogen con el Banco Tequendama.
- No se acreditó el pago de intereses por una deuda propia de Biogen sino por cuenta de un tercero.

De lo anterior, el Tribunal advirtió que si bien el dictamen pericial indicó que la sociedad Grufarma S.A. era la nueva acreedora del Banco Tequendama, y que los intereses que ésta había pagado fueron por concepto de la deuda que Laboratorios Biogen tenía con dicha entidad, no podía desconocerse que la realidad que mostraban los soportes era otra. Lo anterior, por cuanto a pesar de existir la anotación en unos comprobantes de diario de la subrogación de la deuda, ésta se registraba como “cancelada”, y los intereses respecto de los cuales se solicitó la deducción fueron pagados en el año 2001 por Biogen, pero a nombre de Grufarma al Banco Tequendama, en virtud de la deuda que aquella poseía con la entidad financiera, pues eran obligaciones distintas.

Concluyó que los intereses pagados por la actora no corresponden a una deuda propia y, por lo mismo, no logró acreditar la relación de causalidad entre el pago y la actividad generadora de renta.

6. Procedencia de la deducción por amortización de intangibles por valor de \$485.284.000. Indicó que, de acuerdo con los artículos 115 a 117 de la Decisión 344 de la Comisión del Acuerdo de Cartagena y según lo interpretó la

Superintendencia de Industria y Comercio (Concepto 00062380 de 2000), sólo a partir del registro efectivo de la cesión de marcas en la oficina competente, éstas resultan oponibles frente a terceros, requisito indispensable para que un intangible sea tenido como tal y, a la vez, las inversiones necesarias realizadas sobre el mismo para fines del negocio o actividad sean deducibles. Como en este caso no se probó el registro ante la Superintendencia de Industria y Comercio, sino la solicitud del mismo, no se cumplieron los requisitos para deducir los valores solicitados.

7. Indebido rechazo de otras deducciones por \$254.012.000. No aceptó la deducción de los gastos por cuotas de sostenimiento de diferentes clubes privados, pagos de restaurantes, viajes y alojamiento, por cuanto el objeto social de la compañía era la compra, venta, fabricación, distribución de productos farmacéuticos y materias primas para ellos. Por lo tanto, esos gastos no eran necesarios para generar renta. Dijo que no bastaba la simple afirmación de ser expensas necesarias sino que se debía acreditar el cumplimiento de los requisitos del artículo 107 del Estatuto Tributario.

8. Improcedencia de la sanción por inexactitud por \$1.571.320.000. Señaló que la DIAN había rechazado las deducciones porque no se cumplieron los requisitos legales. Sin embargo se comprobó que los gastos se realizaron y fueron incluidos como deducciones por la sociedad actora, bajo el entendido de corresponder a los supuestos de necesidad, causalidad y proporcionalidad. Por lo tanto, consideró que se trataba de una diferencia de criterios que no daba lugar a la imposición de la sanción y, por lo mismo, ameritaba levantarla.

APELACIÓN

La **DIAN** sustentó el recurso de apelación en los siguientes términos:

Dijo que la pérdida solicitada por la actora, y que reconoció el Tribunal, no es de las que corresponden a las pérdidas de capital o de un activo fijo. Por lo tanto, no es aplicable el artículo 148 del Estatuto Tributario. Indicó que la deducción por la pérdida de bienes dados de baja no se ajustaba a lo exigido por la Ley para su procedencia, toda vez que la sociedad utilizaba el sistema de inventarios permanentes.

En cuanto a la sanción por inexactitud señaló que no tenía justificación que luego de que el Tribunal negará seis cargos a la sociedad, hubiera levantado la sanción, cuando está probado que la demandante incluyó voluntariamente en la declaración tributaria del impuesto sobre la renta deducciones improcedentes, y omitió ingresos por operaciones gravadas, de lo cual derivó un menor impuesto a pagar.

Dijo que no era cierto que el artículo 647 del Estatuto Tributario hubiera definido la sanción en función de una maniobra fraudulenta, sino que bastaba que se incluyeran costos o deducciones inexistentes o se omitieran ingresos o, en fin, se incluyera cualquier dato falso, equivocado, incompleto o desfigurado. Señaló que tampoco se daba, en este caso, la diferencia de criterios en la interpretación de una norma aplicable. Lo que se dio fue una diferencia entre un criterio jurídico fundado en la ley y uno personal, carente de respaldo legal. El contribuyente liquidó un menor valor en la declaración de renta, en ostensible desconocimiento del derecho aplicable, lo cual sí es una conducta sancionable.

La **demandante** apeló en los siguientes términos:

1. En cuanto a la **firmeza de la liquidación privada** por vencimiento de los términos para notificar la liquidación oficial de revisión señaló que el Tribunal había dejado de examinar el argumento fundamental del cargo relacionado con el artículo 559 del Estatuto Tributario, según el cual la Administración tiene la responsabilidad ineludible de entrar a considerar los escritos de los administrados desde el día siguiente a aquel en el que los presentan. Que, en el presente caso, desde el momento en que el contribuyente contestó el requerimiento especial, la DIAN contaba con el término de seis meses para notificar la liquidación de revisión. Como así no lo hizo, operó la firmeza de la liquidación privada.

2. En relación a la **indebida adición de ingresos por \$401.872.000 de ventas**, observó que estaba probado en el proceso que existen los documentos y cuentas necesarias para justificar las diferencias. Por lo tanto, los certificados emitidos por el revisor fiscal tenían el alcance pretendido en la demanda, pues no contradijeron la verdad del expediente, sino que sumados y explicados resolverían cualquier duda que pudiera presentarse sobre las ventas del contribuyente. Señaló que los certificados dejaban a la vista el error en las hojas de cálculo de los investigadores, y no en los soportes del contribuyente.

3. Frente a la **indebida adición de ingresos de rendimientos financieros por \$1.073.394.000**, destacó que el Tribunal había desconocido dos fundamentos primordiales:

El primero, que la transacción entre la actora y la sociedad Assets Bank era un contrato en el cual se estableció que por el año 2001 la totalidad de los ingresos de las inversiones en participación le pertenecían a Assets Bank. Por lo tanto, Biogen no debía registrar ningún ingreso por ese concepto; y

El segundo, que si el partícipe inactivo Assets Bank no registró los ingresos que le correspondían, era una omisión que no podía afectar a Biogen, y menos cuando ese partícipe no registró el ingreso por no tener la posibilidad de exigirlo, conforme al principio de que los ingresos se causan sólo cuando son exigibles, aún cuando sí lo reconoció en su contabilidad.

4. En cuanto a la **deducción de los gastos financieros por \$339.610.961**, reiteró que, como lo expresaba el propio dictamen pericial, si bien la deuda con el Banco Tequendama aparecía “cancelada”, ello no representó ni se materializó con un pago efectivo sino que se justificó con una subrogación, realidad que prima sobre la forma, aún para efectos tributarios, pues el pasivo está vigente, pero con un acreedor distinto. Dijo que, en todo caso, como las deudas se remuneraban y la tasa de interés que se pagó fue la ordinaria, independientemente de quien sea o fuere el acreedor, el gasto resultaba deducible.

5. Respecto de la **deducción por amortización de intangibles por \$485.284.000**, insistió en que la condición de activo de los intangibles, para ser amortizables, partía del momento en el cual el contribuyente podía derivar el ejercicio del derecho sobre ellos. Que el solicitante o cesionario, comunicado de una marca, tenía la posibilidad de ejercer el derecho prioritario a oponerse al registro de la misma marca por parte de un tercero, lo que le permitía activar ese intangible, sin ninguna otra condición, desde cuando dispone de ese derecho.

6. Sobre el rechazo de **otras deducciones por \$254.012.000** por no tener relación de causalidad con la actividad productora de renta, señaló que en la

práctica empresarial las relaciones públicas eran gastos necesarios para mantener los mercados, asegurar a los clientes y proveedores y manejar relaciones gremiales. Dijo que, en el caso de la actora, las relaciones públicas eran permanentes y continuas y se reflejaban directamente en la generación de utilidades y, por ende, en la renta, de manera que debían deducirse.

ALEGATOS DE CONCLUSIÓN

La **demandante** reiteró lo expuesto en el recurso de apelación y agregó que para establecer la firmeza de la liquidación privada debía aplicarse, de manera sistemática, el Estatuto Tributario. Por lo tanto, procedía tener en cuenta no sólo los artículos 707 y 710 sino el artículo 559, pues no había norma legal que lo excluyera. Dijo que la DIAN había negado la aplicación del artículo 559, pero sin explicar las razones.

Que el Tribunal, respecto al cargo de indebida adición de ingresos, no tuvo en cuenta el orden en que ocurrieron los hechos, pues los comprobantes de diario y las explicaciones se habían allegado con el recurso de reconsideración (folios 1783 a 1792 del expediente). Sin embargo el *a quo* consideró que las certificaciones del revisor fiscal no eran suficientes para desvirtuar la glosa.

En relación con la indebida adición de ingresos por rendimientos financieros señaló que, en virtud del contrato de cuentas en participación, y de acuerdo con el Concepto de la DIAN 058079 de 1998, durante el año gravable 2001 la actora reconoció en su contabilidad los ingresos de la participación, pero como ingresos recibidos para terceros, en este caso, el partícipe inactivo. Sin embargo, la DIAN desconoció ese acuerdo, lo cual dejaba sin efecto el principio de la autonomía de la voluntad privada y las normas del Código de Comercio que regulan este tipo contractual. En su lugar aplicó una norma que no se refiere al impuesto de renta sino al impuesto de timbre.

Sobre la deducción por intereses pagados insistió en que el dictamen pericial había demostrado que los dineros que correspondían a este crédito, efectivamente aparecían entre los pasivos del contribuyente, y que el mismo contribuyente había pagado los intereses bancarios normales para ese tipo de créditos. Además al banco acreedor, en virtud de haberse subrogado la sociedad GRUFARMA S.A. en un crédito a cargo de BIOGEN, el que no se pagó. Como BIOGEN no había pagado el crédito, tuvo que seguir pagando intereses por su deuda, pero por virtud de la subrogación, a su nuevo acreedor: GRUFARMA S.A.

Así mismo, como GRUFARMA S.A. tenía una deuda con el Banco Tequendama y BIOGEN con GRUFARMA, BIOGEN terminó pagando sus intereses directamente al Banco Tequendama, pero por cuenta de GRUFARMA.

En cuanto a la deducción por amortización dijo que la cesión de los derechos sobre las marcas o los trámites de solicitud de registro de las mismas generaban en la práctica derechos incuestionables a favor del cesionario, como el usar la marca con el privilegio que le concede el hecho de ser el cesionario, el titular o el solicitante de la misma, y el de oponerse al registro de otra marca similar o idéntica a la que se le ha cedido o a la que se solicite inscribir por cualquier tercero distinto del cedente. Que lo anterior no podía quedar sometido a que la autoridad competente la aceptara, pues el derecho del cesionario no podía depender de las demoras o arbitrariedades de la actividad del propio Estado y, por ello, probado el hecho de la cesión, le asistía al cesionario el derecho de hacer

uso del objeto cedido, así la titularidad formalmente se demore en poder expresarse.

Dijo que en la actualidad el trámite de la cesión de marcas demoraba de dos a cinco días, mientras que para el año gravable discutido se demoraba más de ocho meses.

En cuanto al rechazo de otras deducciones observó que las relaciones públicas en la actividad farmacéutica eran gastos necesarios, que sí guardaban relación de causalidad con la actividad productora de renta, para lo cual debía tomarse como referencia las costumbres y prácticas que realizan las demás participantes en una misma actividad, como en este caso, que las entidades que desarrollan actividades farmacéuticas incurren en estos gastos con el propósito de mantener y expandir su mercado, atender solicitudes de compra, adquirir insumos para su producción y obtener sus rentas. Citó el inciso segundo del artículo 4 del Decreto 4713 de 2005.

La **DIAN** solicitó que se revocara la sentencia en lo que le era desfavorable, conforme con el recurso de apelación que presentó; en lo demás, que se confirmara la decisión.

En oposición al recurso de la parte demandante señaló que no había firmeza de la liquidación privada, pues el artículo 559 del Estatuto Tributario no era aplicable al proceso de determinación del tributo sino que se refiere a la presentación de escritos de los contribuyentes.

Señaló que se debía mantener la adición de ingresos por rendimientos financieros, ya que, según el movimiento de las cuentas bancarias y la contabilidad, se comprobó que los rendimientos por inversiones en títulos valores fueron contabilizados por la sociedad como ingresos propios, y no fueron declarados en el año 2001.

Que la deducción por gastos financieros no era aceptable porque, según las pruebas del proceso, la sociedad no poseía créditos directos con el banco Tequendama en el año 2001.

Que se debía mantener el rechazo de los gastos por amortización de marcas, patentes e información científica, toda vez que no se probó la titularización de los intangibles. Por lo tanto, no podía hacer uso del beneficio de la deducción por amortización establecido en el artículo 142 del Estatuto Tributario.

Finalmente, como no se probó que las erogaciones por concepto de pagos a clubes, restaurantes y viajes tenían relación de causalidad con la actividad productora de renta de la actora, se debía confirmar el rechazo.

El **Ministerio Público** no conceptuó.

CONSIDERACIONES DE LA SALA

En los términos del recurso de apelación interpuesto por las partes corresponde a la Sala decidir la legalidad de los actos administrativos por medio de los cuales la DIAN determinó oficialmente el impuesto sobre la renta y complementarios a cargo de LABORATORIOS BIOGEN DE COLOMBIA S.A. por el año gravable de 2001. Concretamente la Sala analizará, en primer lugar, si operó la firmeza de la

liquidación privada. De no prosperar este cargo, se deberá analizar si procede la adición de ingresos por ventas; si procede la adición de ingresos por rendimientos financieros; si son procedentes las deducciones por devoluciones dadas de baja y destrucción de materiales, por intereses pagados, por amortización de intangibles y otras deducciones; y si se ajustó a derecho la imposición de la sanción por inexactitud.

Firmeza de la declaración tributaria

Según la sociedad la liquidación de revisión se expidió y notificó por fuera del término previsto en el artículo 714 del Estatuto Tributario, en concordancia con los artículos 559 y 710 ibídem. Ha señalado que, conforme con el artículo 559 del Estatuto Tributario, desde el momento en que la actora contestó el requerimiento especial empezó a correr el término de seis meses para notificar la liquidación de revisión.

Pues bien, el artículo 714 del Estatuto Tributario dispone que la declaración tributaria quedará en firme si vencido el término para practicar la liquidación de revisión, ésta no se notificó. En concordancia el artículo 710 ibídem establece que la Administración deberá notificar la liquidación de revisión “Dentro de los seis meses siguientes a la fecha de vencimiento del término para dar respuesta al requerimiento especial”.

Lo anterior implica que si dentro de los seis meses siguientes a la fecha del vencimiento del término para dar respuesta al requerimiento especial no se notificó la liquidación de revisión, opera la firmeza de la declaración tributaria.

Para la Sala no es de recibo el argumento de la sociedad para efectos de hacer el conteo de los términos de firmeza.

En efecto, si bien el artículo 559 del Estatuto Tributario, en cuanto regula la presentación de escritos, señala que los términos para la Administración que sea competente comenzarán a correr el día siguiente de la fecha de recibo, para la Sala no tiene el alcance de modificar el plazo de firmeza de una declaración. El alcance de la norma es que la DIAN pueda analizar el escrito de respuesta al requerimiento especial y expedir la liquidación de revisión en un tiempo menor, si hubiere lugar a ello, pero ese término de firmeza permanece inmodificable.

Para la Sala se debe distinguir entre la facultad que tiene la Administración para expedir la liquidación de revisión, y los efectos de esa actuación. Para lo primero, la DIAN cuenta con un término máximo que, según el artículo 710 mencionado, es dentro de los seis meses siguientes a la fecha de vencimiento del término para dar respuesta al requerimiento especial, lo cual significa que no es obligatorio que se tome todo el tiempo, pues puede suceder que expida esa liquidación antes de esos seis meses.

Pero para lo segundo, esto es, para los efectos del vencimiento de términos de la Administración, cuando la Ley lo consagra, como, por ejemplo, para la firmeza de la declaración tributaria, el artículo 559 del Estatuto Tributario no tiene el alcance pretendido por la demandante, por cuanto la firmeza es una figura especial, cuya regulación expresamente consagra que la actuación debe adelantarse en un determinado espacio de tiempo, y si señala un parámetro temporal específico, no cabe hacer interpretación del mismo ni modificarlo con base en una norma de carácter general. En consecuencia, conforme con las normas especiales que regulan la firmeza de la declaración, ésta ocurre si dentro de los seis (6) meses siguientes a la fecha de vencimiento del término para dar respuesta al

requerimiento especial, no se notificó la liquidación de revisión, por lo que no es dable modificar este término y contarlo a partir de la fecha de la presentación de la respuesta al requerimiento especial porque así no lo dispuso el legislador.

Ahora bien, por cuanto el Requerimiento Especial N° 310632004000023 del 26 de febrero de 2004, fue notificado el 3 de marzo de 2004, y la sociedad tenía hasta el 3 de junio de 2004 para dar respuesta al mismo, la Administración tenía hasta el 3 de diciembre de 2004 para notificar la liquidación de revisión, como la Liquidación de Revisión 31064004000189 del 30 de noviembre de 2004, fue notificada el 2 de diciembre de ese mismo año, no operó la firmeza de la declaración, por cuanto se cumplió con el término previsto en el artículo 710 del Estatuto Tributario. No prospera el cargo.

Como no tuvo prosperidad el cargo relacionado con la firmeza de la declaración, la Sala abordará el estudio de las partidas discutidas por las partes en los recursos de apelación.

1. Adición de ingresos por ventas por valor de \$401.872.000.

Como se observa de los actos demandados, la DIAN explicó que, según la sociedad, el concepto rechazado correspondía al traslado de cuentas por cobrar medicales y OTC contabilizados en la cuenta 4120450102 como notas débito, y que el concepto que utilizó en los comprobantes correspondió a un cambio en el centro de actividad, en las rebajas reconocidas por nota crédito referidas a volumen, no condicional en términos tributarios. La Administración negó su reconocimiento por cuanto no se probaron los hechos cuestionados, pues no se aportaron los documentos de orden interno y externo que soportaran los asientos contables, sino solo los comprobantes de diario, con el objeto de probar los asientos de carácter débito en la cuenta 4120.

Por su parte la actora ha considerado que, no obstante haber aportado todos los documentos requeridos y tres certificados del Revisor Fiscal, la DIAN mantuvo el rechazo porque se limitó a examinar el tema, formalmente, sobre uno solo de los certificados del revisor fiscal, y desconoció los alcances, explicaciones y documentos que ilustraban la verdad sobre el tema. Que con la respuesta al requerimiento especial la sociedad explicó la diferencia no justificada, y entregó unos documentos y un cuadro resumen que completaba los datos (folios 1792 a 1783). Y que con el recurso de reconsideración allegó otro certificado del revisor fiscal, que daba alcance a los certificados expedidos por el mismo funcionario el 29 de octubre y el 20 de noviembre de 2003. Dice que aunados los documentos y las explicaciones se resolvía cualquier duda que pudiera presentarse sobre las ventas del contribuyente, máxime cuando no estaban cuestionados los conceptos de tales registros.

Pues bien, según el requerimiento especial, la DIAN analizó los comprobantes diario allegados por la actora (folios 1792 a 1783 c.a.), frente a la hoja de trabajo de seguimiento a los registros débito y crédito de la cuenta 4120 (folio 1472 c.a.), y estableció que dichos comprobantes daban cuenta de registros por la suma de \$12.866.214.524, quedando una diferencia no explicada de \$401.872.203; cuantía que disminuyó los ingresos exigibles, y no fue justificada dentro de las explicaciones dadas sobre el motivo de los registros débito a los ingresos, por lo que consideró que eran ingresos gravados¹⁴.

14 Folio 1522 c.a.

Para explicar y sustentar la diferencia la actora ha aducido los documentos allegados con la respuesta al requerimiento especial, que corresponden a copias de los comprobantes diarios de los asientos contables de enero, febrero, marzo, abril y mayo de 2001, relacionados de los folios 1792 a 1783; y los certificados del Revisor Fiscal de fechas 29 de octubre y 20 de noviembre de 2003 y 31 de enero de 2005, este último allegado con el recurso de reconsideración.

Para la Sala, del análisis de los mencionados elementos probatorios no se desvirtúa la diferencia no justificada que estableció la DIAN, en atención a lo siguiente:

El primer certificado del Revisor Fiscal del 29 de octubre de 2003 dice textualmente:

Doy respuesta al único punto pendiente de su visita del día de ayer, como sigue:

1. La cifra de \$19.013.982.751,19 que afecta la cuenta 4120 es la sumatoria de los movimientos débitos durante el año 2001, que no afecta el resultado total de las ventas totales registradas en la contabilidad ni a los ingresos del ejercicio.
2. El movimiento de la cuenta por débitos corresponde al principio fundamental del derecho tributario según el cual los ingresos se causan al momento en que se hacen exigibles, en los términos del artículo 28 del Estatuto Tributario.
3. Adicionalmente en la cuenta hay débitos con las siguientes causas:
 - 3.1. \$815.318.426, 40 por concepto de facturas que fueron reemplazadas por otras y que no suponen nuevas ventas o mayor ingreso.
 - 3.2. \$468.000.000, que se registraron como provisión en el mes de noviembre para reconocer en la contabilidad la posibilidad de que no se completaran los volúmenes previstos al corte de diciembre, provisión que se reversó el mismo mes cuando la contabilidad reconoce que los volúmenes se estaban completando. Esta anotación reconoció en su momento la situación exacta de la compañía preparándose para el cierre del ejercicio.
 - 3.3. \$192.847.198 por mercancía en tránsito afectada con reserva de dominio en los términos del C de Co.
 - 3.4. \$3.342.473.040,56 reconocimiento de la contabilidad de descuentos tomados de manera automática y directa por los compradores, después de los plazos concertados que aceptó la compañía en beneficio de su relación comercial.
 - 3.5. \$749.548.070, corresponden a un menor valor de la venta por acuerdo con los compradores referido al volumen, no condicional en términos tributarios.
 - 3.6. \$56.908.151 que corresponden al traslado de las ventas al exterior a la cuenta de exportaciones en la contabilidad. El sistema registra la totalidad de las ventas con lo que se garantiza la transparencia tributaria y se ajusta reclasificando las ventas que son para el extranjero y que van a la cuenta de exportaciones.
 - 3.7. \$120.799.676,67 reclasificación de cuentas por anotación contable original errada”15.

El segundo certificado del Revisor Fiscal, de fecha 20 de noviembre de 2003, textualmente expresa:

“Doy alcance a la comunicación de octubre 29 de 2003 [...] como sigue:

La cifra de \$19.013.982.751,19 que afecta la cuenta 4120 es la sumatoria de los movimientos débitos durante el año 2001, que no afecta el resultado total de las ventas totales registradas en la contabilidad ni a los ingresos del ejercicio.

1. La cifra de \$13.268.088.288,56 es la sumatoria de los movimientos de la cuenta por débitos correspondientes al principio fundamental del derecho tributario según el cual los ingresos se causan al momento en que se hacen exigibles, en los términos del artículo 28 del Estatuto Tributario.

Al aplicar este principio general la cuenta 412045010 denominada ventas brutas excluidas “exigibles” y la cuenta 412045012 denominada ventas brutas excluidas no exigibles, muestran los movimientos correspondientes a las ventas exigibles y no exigibles durante el año 2001, y reconoce el ingreso por las que se van haciendo exigibles como lo explica el comprobante anexo”¹⁶.

Y el tercer certificado del revisor fiscal, allegado con el recurso de reconsideración, señala:

“Doy alcance a las comunicaciones de octubre 29 y noviembre 20 de 2003 [...] correspondiente a la discriminación de los movimientos débito por valor de \$19.013.982.751,19 que afectan la cuenta 4120.

En las certificaciones entregadas se reportó la suma de \$749.548.070, por concepto de menor valor en las ventas por descuentos por volumen, siendo el valor correcto la suma de \$1.150.821.824,60, de donde resulta el menor valor de \$401.273.754,60”¹⁷.

Los otros documentos allegados fueron comprobantes de diario, de los cuales no es posible establecer el concepto de los registros contables, pues se refieren a traslados cuentas por cobrar cartera línea OTC y traslados cuentas por cobrar a Medicalex.

Como se advirtió, la Administración adicionó ingresos por la diferencia establecida, por cuanto no se aportaron los documentos de orden interno y externo que soportaran los asientos contables, es decir, no se probaron los hechos cuestionados, lo cual no se advierte desvirtuado con las pruebas mencionadas anteriormente.

Contrario a lo afirmado por la sociedad, no es cierto que la DIAN no hubiera cuestionado los conceptos de las notas débito en la cuenta de ingresos 4120, pues la exigencia de los comprobantes externos e internos y de la discriminación de esos asientos, evidenciaban la necesidad para la DIAN de que se probaran los hechos que dieron lugar a esos registros, es decir, los conceptos. No bastaba una

¹⁶ Folio 1280 c.a. 6/7

¹⁷ Folio 1923 c.a. 7/7

explicación contable o el señalamiento de la diferencia en un certificado del revisor fiscal, sino que era necesaria la demostración de que tales notas débitos correspondían a los hechos señalados por la sociedad, como el otorgamiento de rebajas a clientes por negociaciones en ventas.

Los certificados del revisor fiscal, concretamente el último transcrito, que dio alcance a los anteriores, lo que evidencia precisamente es la falta de certeza en relación con la partida discutida, pues puntualizó que en los anteriores certificados se cometió un error sobre el menor valor de la venta por acuerdo con los compradores, referido al volumen, no condicional en términos tributarios, que inicialmente se certificó en \$749.548.070, mientras que la suma correcta era \$1.150.821.824,60, con lo cual se pretendía justificar la diferencia establecida oficialmente por \$401.273.754,60, sin hacerse referencia, en detalle, al error cometido.

Para la Sala lo anterior evidencia no sólo que los hechos que dieron lugar a la diferencia no fueron probados, sino la falta de coherencia y la imposibilidad de dar por desvirtuada la partida, de acuerdo a un análisis integral de los documentos que invocó la sociedad. Además, el asiento contable de la nota débito se refería, como se dijo, a traslado cuentas por cobrar, y la explicación de la actora apuntó a que correspondían a rebajas, sin que se pueda establecer la relación entre el registro contable y el concepto aludido.

En efecto, ni de los certificados del revisor fiscal, ni de los comprobantes que allegó la sociedad, se puede establecer la realidad de los ingresos declarados, y el cuestionamiento oficial requería que la sociedad acreditara fehacientemente, con documentos soportes, el movimiento contable y la realidad de las operaciones en las que se otorgaron las rebajas, o los motivos de los registros débitos, que afectaron los ingresos del año gravable.

Si bien, de acuerdo con el artículo 777 del Estatuto Tributario, cuando se trata de presentar en la DIAN pruebas contables son suficientes las certificaciones de los contadores o revisores fiscales, sin perjuicio de la facultad que tiene la Administración para hacer las comprobaciones pertinentes, ha sido criterio de la Sala que para que estos certificados sean válidos como prueba contable, deben llevar al convencimiento del hecho que se pretende probar, sujetándose a las normas que regulan el valor probatorio de la contabilidad. Además de expresar que la contabilidad se lleva de acuerdo con las prescripciones legales, o que los libros se encuentran registrados en la Cámara de Comercio, deben informar si las operaciones están respaldadas por comprobantes internos y externos y si reflejan la situación financiera del ente económico¹⁸.

Se ha precisado, también, que tales certificados deben contener algún grado de detalle en cuanto a los libros, cuentas o asientos correspondientes a los hechos que pretenden demostrarse. No pueden versar sobre simples afirmaciones acerca de las operaciones contables de que dichos funcionarios dan cuenta, pues *“en su calidad de profesional de las ciencias contables y responsable de la contabilidad o de la revisión y análisis de las operaciones de un ente social, está en capacidad de indicar los soportes, asientos y libros contables donde aparecen registradas las afirmaciones vertidas en sus certificaciones”*¹⁹.

18 Sentencias de 14 de junio de 2002, Exp. 12840. C.P. Ligia López Díaz y de 11 de septiembre de 2006, Exp. 14754, C.P. Juan Ángel Palacio Hincapié.

19 Sentencias de 25 de noviembre de 2004 Exp.14155 C. P. María Inés Ortiz Barbosa y de 30 de noviembre de 2006, Exp. 14846, C.P. Héctor Romero Díaz.

No significa lo anterior que se exija una fórmula sacramental en cuanto a la redacción del certificado del contador o del revisor fiscal. Lo que se exige es que sea completo, detallado y coherente, que permita establecer que la contabilidad del comerciante evidencia la historia clara, completa y fidedigna de los asientos individuales y el estado general de los negocios (artículo 48 Código de Comercio).

Ahora bien, si la Administración, como en este caso, a partir de los registros contables de los ingresos cuestionó la veracidad de los mismos por la falta de soportes y de claridad respecto de un determinado hecho económico, las certificaciones del Revisor Fiscal, que se limitaron a informar unas cifras sobre los movimientos débitos de la cuenta de ingresos, y a poner en evidencia los errores informados en otras certificaciones, no son eficaces para desvirtuar la determinación oficial.

En ninguno de los certificados se hizo mención a los soportes internos y externos de los registros contables cuestionados por la DIAN, omisión de tal trascendencia que desde el punto de vista probatorio le resta eficacia a la contabilidad.

Conforme con los artículos 51 y 53 del Código de Comercio, hacen parte integrante de la contabilidad todos los comprobantes que sirvan de respaldo a las partidas asentadas en los libros, así como la correspondencia directamente relacionada con los negocios. El comprobante de contabilidad es el documento que debe elaborarse previamente al registro de cualquier operación, en el cual se indicará el número, fecha, origen, descripción y cuantía de la operación, así como las cuentas afectadas con el asiento. A cada comprobante se anexarán los documentos que lo justifiquen. Si entre los asientos de los libros y los comprobantes de las cuentas no existe la debida correspondencia, la contabilidad carece de eficacia probatoria en favor del comerciante obligado a llevarlos (artículo 59 ibídem).

En concordancia el artículo 772 del Estatuto Tributario establece que los libros de contabilidad del contribuyente constituyen prueba a su favor, siempre que se lleven en debida forma, lo cual implica que los asientos tengan los correspondientes soportes. Así mismo la valoración del certificado del revisor fiscal o del contador se hace de acuerdo con la sana crítica, pues se debe analizar el certificado y los elementos que se tuvieron en cuenta para expedirlo, de manera que si el juez no encuentra que esté bien fundamentado, tiene la facultad de separarse de él. Es decir, depende de la eficacia e idoneidad del certificado que el juez lo acepte como prueba contable.

Como en este caso los certificados del revisor fiscal y los comprobantes de diario de los registros débitos en la cuenta 4120, no aclaran ni justifican la diferencia establecida por la DIAN, se impone la adición de ingresos por concepto de ventas por \$401.872.000. No prospera el cargo.

2. Adición de ingresos por concepto de rendimientos financieros por \$1.073.494.000.

Según los actos demandados se adicionaron ingresos por concepto de rendimientos generados en las diferentes inversiones en títulos valores que poseía la contribuyente en entidades financieras nacionales, y que fueron registrados en la cuenta PUC 280595003000 "Ingresos recibidos para terceros Assets Bank", como consta en el certificado del Revisor Fiscal (folio 724).

La DIAN consideró que si bien para la sociedad existía un partícipe oculto con participación en esa inversión, fiscalmente no era admisible porque la inversión estaba registrada en su totalidad a nombre de Laboratorios Biogen de Colombia S.A., como constaba en los libros de contabilidad (cuentas 1215 y 1225). Por esta razón la DIAN ratificó la titularidad de la inversión y el registro de la misma en la contabilidad de la sociedad. Esta realidad económica registrada en los libros de la sociedad desvirtuaba el argumento de que los rendimientos de esas inversiones correspondían a ingresos para terceros. Así mismo muestra que no era admisible que bajo el argumento de registrar una obligación con el partícipe inactivo, Assets Bank, en una cuenta por pagar, la contribuyente no registrara en la contabilidad, ni en la declaración los ingresos generados por inversiones adquiridas por ella. También, que no es de recibo pactar reconocer la diferencia en cambio a futuro, a plazos de cinco años, o al momento de la liquidación de la cuenta, pues las normas tributarias establecían la oportunidad de reconocer los hechos económicos, y exactamente la diferencia en cambio. Igualmente que, teniendo en cuenta que los periodos fiscales eran independientes, la sociedad no podía aducir que no declaró los ingresos financieros de sus propias inversiones so pretexto de tener pactos diferentes con la sociedad Benveniste Londoño Assets Bank por los años 1999, 2000 y 2001.

En relación con el argumento de la sociedad sobre los pactos con el partícipe oculto, una vez se evidenció el desequilibrio de la operación, la DIAN señaló que en virtud de las pruebas recaudadas se había establecido que la sociedad Assets Bank no declaró los ingresos que aparentemente había recibido de Laboratorios Biogen Colombia S.A durante el año gravable 2001, sino que en el mes de diciembre realizó un ajuste en su contabilidad para registrar una cuenta por cobrar (Folios 816 a 832). La DIAN consideró inadmisibles que la actora pretendiera evadir los ingresos por inversiones cuando el tercero tampoco los declaró como tales.

Del movimiento de las cuentas reportadas por el Banco de la República, observó que correspondían a cuentas en el Banco Colpatria de las Islas Cayman y Bancolombia en Panamá, con movimientos en dólares de los Estados Unidos, que presentaban un detalle de las distintas inversiones, de lo que concluyó que la contribuyente no declaró los ingresos realizados y causados en el año 2001, y que correspondían a los certificados por el Revisor Fiscal en el folio 724. Que los convenios particulares no eran oponibles al fisco.

Por su parte, la actora ha señalado que en 1999, entre ella y la sociedad ASSETS BANK VENVENISTE LONDOÑO se constituyó una inversión conjunta en la modalidad de las cuentas en participación. Que desde el inicio se contabilizó el valor íntegro de la inversión como un activo y se registró en el pasivo el valor correspondiente a la participación del partícipe inactivo.

Que en virtud de los inconvenientes por el manejo de la inversión conjunta hasta el año 2000, y con el fin de mantener la participación y recuperar el equilibrio, las partes acordaron que se dejaba en la sociedad BIOGEN los efectos de la diferencia en cambio como un ingreso gravable, y que para garantizar que los rendimientos de la inversión compartida no se gastaran antes del plazo de la liquidación de la participación, se dejaban todos esos rendimientos para el partícipe inactivo, desde cuando se tomó la decisión de equilibrio, en el entendido de que los valores que llegaran a corresponder a cada una de las partes al momento de terminar la participación y liquidarla, se afectaban con los resultados de la cuenta de la diferencia en cambio por todo el tiempo de duración de la participación.

Finalmente controvierte la decisión de la DIAN porque parte de la premisa de que como la actora reconoció la inversión como propia, inevitablemente los rendimientos le pertenecían. Además porque se fundamentó en una norma que es propia del impuesto de timbre, para restarle validez al contrato.

El Tribunal confirmó la adición de ingresos porque la actora debió registrar, por lo menos, los ingresos derivados de la inversión conjunta en la proporción que le correspondía, y no la totalidad de los mismos como ingresos recibidos para terceros, sin que fuera viable aducir errores cometidos en años anteriores. Además se pudo establecer que la sociedad ASSETS BANK no había declarado los ingresos que le correspondían según el acuerdo de las partes. Por lo tanto, no había correspondencia con el denuncia rentístico de la actora.

Sobre los argumentos del Tribunal la actora señaló que no se habían tenido en cuenta dos hechos fundamentales: el primero que la transacción entre ella y la sociedad Assets Bank era un contrato, por el cual se estableció que por el año 2001 la totalidad de los ingresos de las inversiones en participación le pertenecían a Assets Bank. Por lo tanto, Biogen no debía registrar ningún ingreso por ese concepto; y el segundo, que si el partícipe inactivo, Assets Bank, no registró los ingresos que le correspondían, era una omisión que no podía afectar a Biogen; además, por cuanto no tenía la posibilidad de exigirlos, conforme al principio de que los ingresos se causan sólo cuando son exigibles, aún cuando sí lo reconoció en su contabilidad.

Pues bien, de las pruebas que obran en el proceso se advierte que entre LABORATORIOS BIOGEN DE COLOMBIA S.A. y la sociedad BENVENISTE Y LONDOÑO ASES BANK (hoy ASSETS BANK BENVENISTE LONDOÑO), se efectuaron varias inversiones bajo la modalidad de cuentas en participación, en la cual el socio gestor era la actora y el partícipe oculto era la sociedad ASSETS BANK.

El contrato de cuentas en participación es un contrato en virtud del cual dos o más personas comerciantes toman interés en una o varias operaciones mercantiles determinadas, que deberá ejecutar uno de ellos solo en su nombre y bajo su crédito personal, con cargo de rendir cuentas y dividir con sus partícipes las ganancias o pérdidas en la proporción convenida (artículos. 507 y ss. C.Co.).

En este contrato hay un socio que es el gestor, que se considera único dueño del negocio frente a terceros, mientras que los demás partícipes son ocultos. Por lo tanto, los terceros sólo tendrán acción contra el gestor.

En cuanto a la formación del contrato, su objeto, forma y condiciones, la ley no prevé ninguna solemnidad, sólo el acuerdo de voluntades. Por ello el artículo 509 ibídem, en cuanto a prueba del contrato estipula:

“La participación no constituirá una persona jurídica y por tanto carecerá de nombre, patrimonio social y domicilio. Su formación, modificación, disolución y liquidación podrán ser establecidas con los libros, correspondencia, testigos o cualquiera otra prueba legal”

En este caso la demandante ha relatado que en el año gravable 2001 se hicieron unos acuerdos con el partícipe oculto, en atención a que todos los ingresos por rendimientos de esas inversiones habían sido de la actora, y para efectos de mantener el equilibrio del contrato se pactó que del mes de marzo de 2001 en adelante esos rendimientos serían de la sociedad ASSETS BANK, los cuales

serían exigibles a la terminación y liquidación del contrato, previa afectación con los resultados de la cuenta de la diferencia en cambio por todo el tiempo de duración de la participación.

El documento denominado “APLICACIÓN DE INTERESES” suscrito entre la actora y BENVENISTE Y LONDOÑO ASSESBANK del 2 de julio de 2001²⁰, dice lo siguiente en relación con ese pacto de intereses:

“2.1. La sociedad BENVENISTE Y LONDOÑO ASSESBANK, manejó de manera directa, a su propio nombre, inversiones de la sociedad LABORATORIOS BIOGEN DE COLOMBIA S.A., dentro de un contrato de administración de recursos que correspondía a su objeto social.

[...]

2.2. Las condiciones del mercado de inversiones, nacionales e internacionales, hicieron necesario que el procedimiento se modificara trasladando la inversión compartida a nombre de la sociedad LABORATORIOS BIOGEN DE COLOMBIA S.A. [...]

Como consecuencia del cambio de estrategia, LABORATORIOS BIOGEN DE COLOMBIA S.A. registró en la contabilidad, como inversión a su nombre, el paquete completo que incluía su propia participación y la de los valores de propiedad de BENVENISTE Y LONDOÑO ASSESBANK, en el mismo régimen de inversión compartida. En consecuencia, registró en la contabilidad el valor correspondiente a la inversión de BENVENISTE Y LONDOÑO ASSESBANK como una cuenta por pagar, sin reconocer con ella una operación de crédito.

2.3. Las inversiones conjuntas o compartidas se han manejado en dólares de los Estados Unidos de Norte América [...], con las siguientes particularidades:

2.3.1. La diferencia en cambio afecta la cuenta en uno u otro sentido, de manera permanente, lo que hace variables los saldos en pesos colombianos con el transcurso del tiempo; y,

2.3.2. Los intereses pagados ingresan formalmente para el titular de la inversión, pero realmente corresponden, proporcionalmente, a cada uno de los inversionistas compartidos.

2.4. Hasta la fecha del presente documento LABORATORIOS BIOGEN DE COLOMBIA S.A. ha venido registrando como ingreso la totalidad de los rendimientos de las inversiones esperando a la liquidación de las inversiones conjuntas para trasladar el valor correspondiente a BENVENISTE Y LONDOÑO ASSESBANK, pero con ese procedimiento se está afectando la totalidad de su ingreso por año, incrementándolo y aumentando la base impositiva.

3. APLICACIÓN DE INTERESES:

3.1. A partir de la fecha del presente documento, y hacía atrás, incluyendo el movimiento del mes de marzo de 2001, para equilibrar los ingresos derivados de las inversiones conjuntas y la diferencia en cambios, los intereses de las inversiones, que se han registrado todos como correspondientes a LABORATORIOS BIOGEN DE COLOMBIA S.A., se registrarán a nombre de BENVENISTE Y LONDOÑO ASSESBANK también en su totalidad recibéndolos como ingreso para terceros.

3.2. En la medida en que la liquidación del proyecto de inversión conjunta no se ha previsto para el corto plazo, las partes convienen que los ajustes y compensaciones por diferencia en cambio de las inversiones y los intereses recibidos con causa en ellas, se liquidarán cuando cualquiera de las partes lo requiera, partiendo de la base que las inversiones existen y están a su disposición”.

Sobre el registro contable de los intereses, el dictamen pericial practicado en primera instancia señala lo siguiente:

“En ese año (2001), conforme al documento de transacción y ajuste de intereses que me fue exhibido y que acompaño, se registró a favor de ASSETS BANK en la cuenta código contable 28 15 05 los intereses recibidos por BIOGEN sobre la totalidad de las inversiones de las cuentas en participación durante ese año, no solamente sobre la parte de ASSETS BANK como intereses recibidos para terceros en cuantía \$1.073.494.140.90.

El movimiento de los intereses aparece en cuadro siguiente

Registro de intereses

Durante el año 1999 los intereses causados por inversiones se registraron todos en la contabilidad del contribuyente Biogen S.A. como ingresos propios para el año gravable 1999 por valor \$573.823.726.35 identificados en anexo 4 del folio 00001 al 00012

En el año 2000 se evidenció el registro de los intereses de las inversiones como ingreso de la Sociedad Laboratorios Biogen S.A. y en su contabilidad por valor de \$497.896.662,32 identificados en el anexo 3 del folio 00008 al 00011

En el año 2001 los rendimientos recibidos en virtud del convenio de cuentas en participación se registraron como ingresos recibidos para terceros en el código contable 281508 en cuantía total de \$1.073.494.140.90; producto este de las inversiones que se ostentan en común y declarado como un pasivo a nombre de Assets Bank según acuerdo de transacción y movimientos del auxiliar contable”.

El anterior documento muestra que, evidentemente, los ingresos por rendimientos recibidos de las inversiones compartidas fueron contabilizados por la actora como ingresos recibidos para terceros, y que fueron declarados como un pasivo.

El documento de la transacción que, según la sociedad, no fue tenido en cuenta por el Tribunal, dice lo siguiente²¹:

“ACUERDO DE TRANSACCIÓN
Del 15 de diciembre de 2003

[...]

SEGUNDO. LA SITUACIÓN ACTUAL

²¹ Anexo 2 4/6 del Cuaderno del dictamen.

2.1. La contabilidad de Laboratorios Biogen de Colombia S.A. registró durante los años 1999, 2000 y parte del 2001 los ingresos generados por las inversiones como si fueran propios y no reconoció ningún rendimiento a Assets Bank Benveniste Londoño en los mismos años, lo que se reflejó en una mayor utilidad reportada, con base en un ingreso que no era propio en su totalidad.

2.2. A mediados del año 2001 se estableció el equilibrio generado en las cuentas entre los inversionistas por el modo como se habían registrado las inversiones y sus rendimientos y entonces, como fórmula de solución, las partes contratantes convinieron dejar los ingresos registrados por los años de 1999, 2000 y lo corrido del 2001 hasta el mes de marzo como un ingreso propio de laboratorios Biogen de Colombia S.A. con lo que se validaba la contabilidad y la situación fiscal de esa compañía a cambio de trasladar los ingresos correspondientes a la inversión conjunta, en su totalidad, a ASSETS BANK BENVENISTE LONDOÑO a partir de ese momento.

La forma contable como se reconoció el acuerdo consistió en llevar como un ingreso para terceros el rendimiento de las inversiones en el entendido que al no haberse liquidado la participación ni haberse convertido la inversión en dólares en pesos colombianos, no existía efecto fiscal aplicable ni pago ni ingreso exigible en ese momento.

2.3. Durante el año 2003 la Administración de Impuestos y Aduanas Nacionales, dentro del trámite de una compensación que solicitó Laboratorios Biogen de Colombia S.A. encontró que la cuenta correspondiente a los ingresos para terceros no estaba suficientemente justificada.

2.4. Revisados los antecedentes negociables y el concepto de los asesores sobre el manejo del tema se estableció que por tratarse de una participación, la contabilización era la que correspondía en la medida que en las cuentas por pagar de laboratorios Biogen de Colombia S.A. se había anotado la parte de las inversiones que pertenecía al tercero y por ende en la de los ingresos, al reportarlos para el tercero, se estaba reconociendo que tales ingresos no pertenecían a esa empresa.

2.5 Sobre el particular, se verificó de que manera para laboratorios Biogen de Colombia S.A. el ingreso no correspondía a su renta y para ASSETS BANK BENVENISTE LONDOÑO el ingreso, en cuanto que no podía exigirlo, no se había causado.

3. TERCERO. SOLUCIONES

Con el ánimo de solucionar el aparente conflicto causado por la interpretación de la Administración de Impuestos y Aduanas Nacionales, las dos sociedades a modo de transacción, convienen y acuerdan:

3.1. Confirmar como aportes para la inversión en su participación constituida desde el año 1999 los siguientes valores:

3.1.1. Por ASSETS BANK BENVENISTE LONDOÑO, la cantidad de \$2.697.209.803

3.1.2. Por Laboratorios Biogen de Colombia S.A. la cantidad de \$904.523.450

3.2. Prorrogar la duración de la inversión en participación hasta el día 31 de diciembre de 2004

3.3. Ratificar que los ingresos registrados sobre la inversión conjunta por el año 1999, 2000 y el primer trimestre de 2001, pertenecen y por tanto constituyen un ingreso de la sociedad Laboratorios Biogen de Colombia S.A. anticipado a la liquidación de la participación de la inversión con ASSETS BANK BENVENISTE LONDOÑO

3.4. Ratificar que los rendimientos por causa distinta a la diferencia en cambios generados por la inversión conjunta a partir del mes de abril de 2001 pertenecen a la sociedad ASSETS BANK BENVENISTE LONDOÑO, aún cuando solo se pagaran una vez que se hayan convertido a pesos colombianos, la inversión y se pueda cuantificar exactamente lo que le corresponde;

3.5. Que el movimiento de la inversión y sus rendimientos, incluida la diferencia en cambios se llevará a las cuentas de orden, para mantener un control sobre su desarrollo hasta el momento de la liquidación, y,

3.6. Para la liquidación de la participación se convertirá en pesos colombianos el valor total de la inversión compartida y sobre los pesos que arroje ese procedimiento se pagará a cada uno de los partícipes el valor que de acuerdo a su aporte inicial le corresponda, descontando para Laboratorios Biogen de Colombia S.A. el valor de los rendimientos que se le reconocieron como propios y la diferencia en cambios que haya registrado como propia y entregando a ASSETS BANK BENVENISTE LONDOÑO el valor de los rendimientos que se le hubieren reportado, como parte de su recuperación en la liquidación de la participación”.

Pues bien, del análisis de los documentos mencionados, para la Sala el cargo no está llamado a prosperar, pues la sociedad no desvirtúa la adición de ingresos determinada por la DIAN, en atención a lo siguiente:

LABORATORIOS BIOGEN DE COLOMBIA S.A., que es comerciante, debe llevar contabilidad por el sistema de causación, según el cual los hechos económicos deben ser reconocidos en el periodo en el cual se realicen y no solamente cuando sea recibido o pagado el efectivo o su equivalente (artículo 48 Decreto 2649 de 1993)²².

Conforme al artículo 28 del Estatuto Tributario se entiende causado un ingreso cuando nace el derecho a exigir su pago, aunque no se haya hecho efectivo el cobro. Por lo tanto, en principio, la demandante como socia gestora de las cuentas en participación, frente a los rendimientos pagados por la entidad financiera destinataria de las inversiones (Bancolombia Cayman) era la titular y, en consecuencia, debió registrar en su contabilidad los rendimientos recibidos por ese concepto, durante la vigencia fiscal de 2001.

Ahora bien, las modificaciones efectuadas al contrato de cuentas en participación, para la Sala no tienen la virtud de alterar el hecho económico cierto de que se recibieron rendimientos por las inversiones realizadas de manera conjunta por las sociedades mencionadas, que si bien, sería un ingreso para ASSETS BANK al momento de liquidar el contrato, no dejó de serlo, tributariamente, para la actora desde el momento mismo en que se causaron o recibieron del Banco.

²²A diferencia de la contabilidad de caja, según la cual, sólo es ingreso del período, las ventas y servicios prestados al contado, y gastos o costos del período, los desembolsos realmente efectuados.

En efecto, el acuerdo sobre aplicación de intereses era para efectos *inter partes*, específicamente para Assets Bank, sobre la forma en que ésta participaría del contrato, una vez se hiciera el cruce de la diferencia en cambio. Pero respecto al titular de la inversión ese pacto no modificaba su relación frente a los rendimientos, los cuales no dejaron de causarse en virtud del pacto, pues, como el mismo documento de “APLICACIÓN DE INTERESES” señala: “Los intereses pagados ingresan formalmente para el titular de la inversión pero realmente corresponden, proporcionalmente, a cada uno de los inversionistas compartidos”. Es decir, los intereses sí se causaron a favor de los inversionistas y sí eran exigibles por parte de la actora. En consecuencia, conforme con los artículos 27 y 28 del Estatuto Tributario eran ingresos gravables para ella.

No se trata de que se desconozcan los pactos entre particulares, sino que los hechos económicos realizados tienen unos efectos tributarios, que no son negociables ni transigibles, de manera que si por virtud de las inversiones que tenía la actora en participación con la sociedad Assets Bank se recibieron unos rendimientos, éstos fueron ingresos de la sociedad demandante, que en virtud del acuerdo mencionado tenía la condición de pasarlos a la sociedad Assets Bank, una vez se liquidara el contrato. Lo anterior no borra el hecho de que esos rendimientos, en principio, fueron de la demandante.

Así mismo, el hecho de que se hubiera acordado que esos rendimientos serían del partícipe oculto una vez liquidado el contrato, y se hubieran contabilizado como ingresos para terceros, no indica que los rendimientos no se recibieron o no se causaron, pues la existencia de los hechos económicos no depende de su registro contable o del nombre que se les dé, sino de su realidad y de su origen legal o contractual (inversión), como en este caso.

En cuanto a la transacción que, según la sociedad, el Tribunal no tuvo en cuenta, se observa que la misma tiene fecha de 15 de diciembre de 2003, la cual no tiene efectos para los hechos económicos sucedidos durante el año gravable de 2001. Para la Sala las aclaraciones y transacciones de una determinada negociación tienen efectos fiscales para el año gravable en que se efectuaron, de manera que un hecho económico que se surtió en una vigencia gravable anterior, no se puede modificar por el documento en mención.

Finalmente, si bien se acordó que los ingresos que por rendimientos recibiera la actora, en calidad de titular de la inversión, fueran del socio oculto y, por tanto, los recibió como ingresos para terceros, es un hecho que se desvirtúa con la prueba que obtuvo la DIAN sobre la no declaración de esos ingresos por parte de la sociedad Assets Bank en el denuncia de renta del año gravable 2001, es decir, esta circunstancia demuestra que los inversionistas recibieron unos ingresos por rendimientos en el año gravable 2001 y ninguno de ellos los declaró, con el argumento de que en un futuro serían ingresos del partícipe oculto, desconociendo la realidad de la realización de esos ingresos. No prospera el cargo.

3. Procedencia de la deducción solicitada por devoluciones dadas de baja y destrucción de materiales por \$251.655.000.

La DIAN rechazó la suma de \$251.655.000 del costo de ventas porque consideró que la disminución del inventario final, de que trataba el artículo 64 del Estatuto Tributario, estaba referida únicamente a mercancías que se adquirirían para la venta, sin transformarlas, es decir, artículos terminados, y no a la materia prima utilizada en el proceso de producción. Que como la sociedad estaba obligada a

presentar su declaración de renta firmada por revisor fiscal o contador público, debía utilizar el sistema de inventario permanente o continuo, el cual permitía conocer en cualquier momento el valor de las existencias y el costo de lo vendido. Además, porque no era aplicable el artículo 148 del Estatuto Tributario, pues el hecho del conocimiento de la fecha de vencimiento de los medicamentos, de su ocurrencia real, de la información al consumidor y de la pérdida de efectos medicinales de los medicamentos, no eran situaciones que se enmarcaran como constitutivas de fuerza mayor, y porque, en general, era posible efectuar estudios de demanda y mercadeo, y análisis estadísticos, que permitieran un manejo racional de la producción.

El Tribunal aceptó la deducción con fundamento en la sentencia del Consejo de Estado del 25 de septiembre de 2006, según la cual las pérdidas por bienes dados de baja y destrucción de bienes, independientemente del sistema contable que le rija al contribuyente, eran deducibles.

En el recurso de apelación de la DIAN se solicita que se revoque esta decisión y se niegue el reconocimiento de la deducción por destrucción de materiales y devoluciones dadas de baja porque la pérdida solicitada por la actora no era de las que correspondía a las pérdidas de capital o de un activo fijo. Además, la pérdida de bienes por dadas de baja no se ajustaba a lo exigido por la Ley para la deducción, pues la sociedad utilizaba el sistema de inventarios permanentes.

En asuntos similares al presente, la Sala en sentencias del 25 de septiembre de 2006²³, 19 de julio de 2007 y 8 de mayo de 2008²⁴ ha considerado que el valor de los medicamentos retirados del inventario para su destrucción, conforme a las normas legales de control sanitario, debe aceptarse como deducción en el impuesto de renta y complementarios, según el siguiente análisis:

Que 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...*”

Que 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*²⁵” 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, en las que 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.

23 Exp. 15032, M.P. María Inés Ortiz B.

24 Exps. 15099 y 15564, M.P. Juan Ángel Palacio H.

25 Regulado por el Decreto Reglamentario 187 de 1975, artículos 30 y 31

La Sala en sentencia de 27 de octubre de 2005²⁶ 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*”²⁷

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 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 mediante 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 permanentes²⁸. 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.

²⁶ Expediente 13937 C.P. Juan Ángel Palacio Hincapié, acción de nulidad contra el Concepto 71050 de 31 de octubre de 2002 de la DIAN.

²⁷ 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)

²⁸ Expediente 15032 C. P. Maria Inés Ortiz Barbosa.

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 controlar esta clase de bienes en pro de la seguridad y salubridad públicas o porque es usual su aplicación en el campo comercial, se vea avocado a destruir parte de su inventario y por ende lo refleje en una disminución de la renta a título de costo (expensa).

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

Así las cosas, tratándose de activos movibles que se enajenan dentro del giro ordinario de los negocios de contribuyente que deban ser destruidos, porque no puedan ser consumidos, ni usados, es decir, que no puedan ser comercializados en ninguna forma, se admite su valor como “expensa necesaria”, siempre y cuando se demuestre que el hecho ocurrió en el respectivo año gravable, que tiene relación causa-efecto con la producción del ingreso y que es indispensable y proporcionada con la actividad, en otras palabras, que acata los presupuestos del artículo 107 del E.T. En todo caso se advierte que además el contribuyente debe

demostrar que tal expensa no ha sido reconocida por otro medio [deducción]”.

De acuerdo con el anterior criterio, el costo de ventas por destrucción de medicamentos y materia prima para los mismos, no debe rechazarse si se demuestran los elementos de las expensas necesarias previstos en el artículo 107 del Estatuto Tributario, norma común para costos y deducciones. Así, la anterior posición jurídica fue reiterada en la sentencia de 19 de julio de 2007 para reconocer como deducción solicitada por la actora la destrucción de inventarios²⁹, específicamente **medicamentos**, soportadas con actas de baja suscritas por funcionarios competentes y avaladas por el revisor fiscal de la sociedad.

En consecuencia, la destrucción de medicamentos en cumplimiento de normas de control sanitario, efectuada por la actora según Acta de Incineración / Destrucción 1026 del 7 de abril de 2001³⁰, y las destrucciones de materiales, conforme a los listados y registros auxiliares obrantes en el proceso³¹ es una expensa necesaria deducible, pues disminuye la renta bruta y, por tanto, tiene relación de causalidad con la actividad productora de renta de la sociedad, que es “La compra, venta, fabricación, distribución, importación, exportación de productos farmacéuticos y materias primas para ellos [...]” al igual que los productos veterinarios, fitosanitarios y cosméticos, entre otros³². En consecuencia, procede la deducción solicitada por la actora en el renglón de costos de ventas de su declaración. No prospera el cargo de apelación de la demandada, por lo que en este aspecto se confirma la decisión de primera instancia.

4. Deducción por concepto de intereses pagados por valor de \$339.610.961.

Según los actos acusados la DIAN rechazó los “intereses pagados por cuenta de Biogen”, solicitados como deducción durante el año gravable 2001, por cuanto no era una deuda propia sino que correspondía a una obligación adquirida por el Grupo Internacional Farmacéutico S.A., Grufarma, con el Banco Tequendama.

La actora ha explicado que los intereses pagados sí correspondían a una obligación propia, en virtud de la subrogación de la deuda que tenía la sociedad con el Banco Tequendama a favor del Grupo Internacional Farmacéutico, Grufarma S.A.

Según el análisis que hizo el Tribunal se negó la deducción porque a pesar de que había unas anotaciones en unos comprobantes de diario de la subrogación de la deuda, ésta se registraba como “cancelada”, y los intereses respecto de los cuales se solicitó la deducción fueron pagados en el año 2001 por Biogen al Banco Tequendama, pero a nombre de Grufarma, en virtud de la deuda que aquella poseía con la entidad financiera, pues eran obligaciones distintas. Sobre este aspecto la sociedad señaló que si bien la deuda con el Banco Tequendama aparecía “cancelada”, ello no representó ni se materializó con un pago efectivo, sino que se justificó con una subrogación, lo cual debía primar sobre la forma aún para efectos tributarios. Dijo que el pasivo está vigente, pero con un acreedor distinto.

²⁹ Expediente 15099 C.P. Juan Ángel Palacio Hincapié

³⁰ Folio 633 c.a. 3/7.

³¹ Folios 616 a 640 c.a. 3/7.

³² Folio 2 c.ppal.

Pues bien, de los antecedentes del proceso se encuentran acreditados estos hechos, que las partes no discuten:

- Que Biogen tenía dos obligaciones a favor del IFI por las sumas de \$800.000.000 y \$1.300.000.000, desde agosto y septiembre de 1999 (Pagaré No. 25250 de 13 de agosto de 1999 por \$800.000.000 y Pagaré No. 25655 por \$1.300.000.000, ambos a favor del Instituto de Fomento Industrial)³³.
- Que estas obligaciones fueron compradas por el Banco Tequendama Acta No. 143 del 27 de abril de 2000, suscrita por el Presidente y el Secretario de la Junta Directiva de la accionante, en la que se autorizó el endoso de los pagarés referidos al Banco Tequendama; endosos del IFI a favor del Banco Tequendama y comunicación del 5 de septiembre de 2000, suscrita por el gerente financiero de BIOGEN y dirigida al Banco Tequendama, en la que se ratifica el endoso de los pagarés³⁴.
- Que Grufarma obtuvo un crédito con el Banco Tequendama por los desembolsos denominados FINAGRO No. 1 y 2, por los valores de \$1.000.000.000 y \$1.180.000.000 respectivamente (Comunicación del 25 de septiembre de 2000 suscrita por el gerente financiero de GRUFARMA y dirigida al Banco Tequendama, en la que se ratifica que los desembolsos de FINAGRO por las sumas de \$1.000.000.000 y \$1.180.000.000 corresponden a créditos a cargo de la compañía y los Pagarés Nos. 007.2000.1106 y 007-2000-1105 por \$1.000.000.000 y por \$1.180.000.000)³⁵.

Lo que se discute en esta instancia es que ni el Tribunal ni la DIAN tuvieron en cuenta la subrogación de la deuda de la actora con el Banco Tequendama a favor de Grufarma, quien en adelante fue el acreedor de Biogen, y, por lo tanto, los intereses pagados por Biogen al Banco Tequendama sí correspondían a una obligación propia, en virtud de la subrogación.

Conforme con el artículo 1666 del Código Civil la subrogación es la transmisión de los derechos del acreedor a un tercero que le paga, con lo cual se traspasa al nuevo acreedor todos los derechos, acciones y privilegios (artículo 1670 Código Civil).

La legislación consagra la subrogación legal y la subrogación convencional (artículos 1668 y 1669 *ibídem*)³⁶, y en ambas clases es requisito indispensable que el pago sea hecho por un tercero.

33 Folios 1760 y 1758 c.a 7/7.

34 Folios 1747, 1757 a 1760 y 1746 c.a 7/7.

35 Folio 1755 y 1752 c.a 7/7 y 925 c.a. 5/7

36 ARTICULO 1668. <SUBROGACION LEGAL>. Se efectúa la subrogación por el ministerio de la ley, y aún contra la voluntad del acreedor, en todos los casos señalados por las leyes y especialmente a beneficio:

1o.) Del acreedor que paga a otro acreedor de mejor derecho en razón de un privilegio o hipoteca.

2o.) Del que habiendo comprado un inmueble, es obligado a pagar a los acreedores a quienes el inmueble está hipotecado.

3o.) Del que paga una deuda a que se halla obligado solidaria o subsidiariamente.

4o.) Del heredero beneficiario que paga con su propio dinero las deudas de la herencia.

5o.) Del que paga una deuda ajena, consintiéndolo expresa o tácitamente el deudor.

6o.) Del que ha prestado dinero al deudor para el pago, constando así en escritura pública del préstamo, y constando además en escritura pública del pago, haberse satisfecho la deuda con el mismo dinero.

ARTICULO 1669. <SUBROGACION CONVENCIONAL>. Se efectúa la subrogación, en virtud de una convención del acreedor, cuando éste, recibiendo de un tercero el pago de la deuda, le subroga voluntariamente en todos los derechos y acciones que le corresponden como tal acreedor; la subrogación en este caso está sujeta a la regla de la cesión de derechos, y debe hacerse en la carta de pago.

Este aspecto, el pago hecho por un tercero, es el que, a juicio de la Sala, no está acreditado en el proceso, en atención a lo siguiente:

En primer lugar, es necesario advertir que el sólo hecho que los pagarés originales, suscritos por la actora a favor del IFI, estuvieran con sello de cancelación, no significa que las obligaciones se hubieran pagado, pues, en virtud de la compra efectuada por el Banco Tequendama, se expidieron nuevos pagarés, como consta con la carta enviada al Banco el 12 de mayo de 2000 junto con el Pagaré en blanco No. 74279, lo cual era una razón para cancelar los anteriores (folios 952 y ss. c.a 5/7). Sin embargo, en los folios 934 y 935 del cuaderno de antecedentes 5/7, aparecen los Recibos de Abonos – Prórrogas – Cancelaciones, del 27 de septiembre de 2000, del Banco Tequendama, en relación con las obligaciones 25655 y 25250 a cargo de LABORATORIOS BIOGEN DE COLOMBIA S.A. En el primer recibo se observa un abono de \$1.161.943.179 y un saldo de la obligación de \$138.056.821, y en el segundo recibo figura un abono de \$800.000.000 y un saldo de \$0. Estas obligaciones fueron las que inicialmente adquirió Biogen con el IFI, y que fueron compradas por el Banco Tequendama. Si bien la sociedad afirma que éstas fueron pagadas por Grufarma, se insiste, no hay prueba en el proceso de ese hecho.

En efecto, del texto de los documentos antes citados no es posible establecer quién y bajo qué condiciones se hicieron los mencionados abonos y pagos. Solamente se alude a un depósito especial. De lo anterior no se puede colegir que los pagos o abonos los hubiera efectuado GRUFARMA, para efectos de la subrogación de la deuda de Biogen.

Consta, igualmente, que el 14 de septiembre de 2000 la sociedad Grufarma S.A. suscribió el Pagaré No. 007.2000.1106 por \$1.000.000.000 a favor del Banco Tequendama, para Líneas de Redescuento Finagro (folio 1752 c.a. 7/7), y que el 18 de septiembre de 2000 la misma sociedad suscribió el Pagaré No. 007-2000-1105 por valor de \$1.180.000.000, a favor del Banco Tequendama, para Líneas de Redescuento Finagro (folio 925 c.a. 5/7).

De otra parte, las cartas enviadas tanto por la sociedad BIOGEN como por la sociedad GRUFARMA al Banco Tequendama, no permiten establecer que se efectuó una subrogación, pues el 5 de septiembre de 2000 BIOGEN ratifica al Banco Tequendama la autorización de compra de las obligaciones que tenía con el IFI, con unos saldos de 800 millones y 1.300 millones de pesos, de acuerdo con las condiciones que se habían acordado (folio 1746 c.a. 7/7); y el 25 de septiembre de 2000 GRUFARMA le ratifica al Banco Tequendama sobre las obligaciones y créditos por las líneas FINAGRO a cargo de ellos, bajo las condiciones que allí se señalan (folio 1755 c.a. 7/7). En ninguna de esas cartas se anuncia o se menciona el pago o subrogación de la deuda de Biogen con el Banco Tequendama, máxime que los desembolsos de los créditos de Finagro ocurrieron el 14 de septiembre y el 18 de septiembre de 2000.

En los comprobantes de diario de las sociedades BIOGEN y GRUFARMA, visibles en los folios 1767 y 1766, ambos del 30 de septiembre de 2000, consta lo siguiente:

- En el comprobante de BIOGEN: que se sustituyó la deuda que tenía con el Banco Tequendama por \$2.180.000.000 y, a su vez, que se constituyó un pasivo con Grufarma por \$2.180.000.000 y de intereses \$29.433.028. Se explica que “Grufarma adquiere obligación Banco Tequendama comprando los dos pagarés de Biogen, que a su vez los había adquirido al IFI”.
- En el comprobante de Grufarma: Que se creó una cuenta por cobrar a Biogen por \$2.180.000.000, es decir una acreencia a favor de Grufarma; y, a su vez, se creó un pasivo por una deuda con Finagro por \$1.000.000.000 y \$1.180.000.000. Se explicó que “Grufarma adquiere obligación Banco Tequendama comprando los dos pagarés de Biogen, que a su vez los había adquirido al IFI”.

De acuerdo con estos comprobantes se concluye que el 30 de septiembre de 2000 Biogen quedaba endeudado con GRUFARMA por \$2.180.000.000, y que, según la explicación de los comprobantes, lo sería en virtud de que Grufarma adquirió la obligación que Biogen tenía con el Banco Tequendama, anteriormente con el IFI; sin embargo, como se observó anteriormente, las obligaciones de BIOGEN con el IFI, que había comprado el Banco Tequendama, habían sido pagadas o abonadas casi en su totalidad el 27 de septiembre de 2000, y quedaba un saldo de \$138.056.821. Lo anterior evidencia la falta de claridad y certeza en la pretendida subrogación del crédito que aduce la sociedad por \$2.180.000.000.

Para la Sala, de acuerdo con lo anterior, no está demostrado el hecho de la subrogación, o que la sociedad GRUFARMA hubiera pagado al Banco Tequendama la obligación de BIOGEN. No existe ningún documento de orden interno o externo en el cual conste o se evidencie la subrogación. En efecto, no hay prueba que acredite la afirmación de la demandante de que el 30 de septiembre de 2000 Grufarma S.A. recibió un crédito de \$2.180.000.000 del Banco Tequendama y lo dirigió, previa autorización expresa de Biogen, al pago de la obligación que tenía esa sociedad con dicho Banco, subrogándose por virtud de la ley en todos los derechos del acreedor, pues el crédito lo recibió Grufarma antes del 30 de septiembre, y no se evidenció la expresa autorización de Biogen para pagar la deuda de ella con el Banco Tequendama.

Tampoco es prueba suficiente el certificado del revisor fiscal (folio 1915 c.a. 7/7) que señala que, en septiembre de 2000, la sociedad GRUPO INTERNACIONAL FARMACEÚTICO GRUFARMA S.A. compró la obligación de LABORATORIOS BIOGEN DE COLOMBIA S.A. mediante la constitución de las obligaciones 007-0020001106-0 y 007-002001105-0 (sic), a cargo del GRUFARMA. Y que automáticamente, mediante la figura de cambio de acreedor, por adquisición de la acreencia, la sociedad actora se convirtió en deudora real de la sociedad Grufarma, en razón a que LABORATORIOS BIOGEN DE COLOMBIA S.A. no canceló suma alguna al Banco Tequendama para saldar su obligación.

Esta prueba tampoco demuestra la subrogación de la deuda, toda vez que la constitución de las obligaciones 007-0020001106-0 y 007-0020001105-0 corresponden a los créditos de línea de FINAGRO obtenidos por Grufarma y a favor del Banco Tequendama. En los pagarés que respaldan esos créditos no se dice nada en relación con la deuda de Biogen con el Banco Tequendama (folios 1752 c.a. 7/7 y 925 c.a. 5/7).

Finalmente, el dictamen pericial no aporta elementos de juicio suficientes para establecer la realidad de la operación, pues sólo hace afirmaciones sobre el reconocimiento contable de la cuenta por cobrar a favor de Grufarma, pero no

muestra las circunstancias en que se llevó a cabo la subrogación. En efecto, dice que a partir del mes de septiembre de 2001 los pagos por concepto de intereses se hicieron al Banco Tequendama, pero por cuenta de la sociedad Grufarma S.A., que había adquirido el crédito de esa institución financiera, de manera que se registró en la contabilidad una cuenta por cobrar a esa empresa, y que al corte del 31 de diciembre de 2001 se consolidó la cuenta y se reconoció en la contabilidad que la sociedad Grufarma S.A., como nueva acreedora del crédito, debía ser la beneficiaria de los intereses, y que los pagos que se habían hecho al Banco Tequendama a su nombre, correspondían a los intereses de la deuda de Laboratorios Biogen de Colombia para con ella (cuaderno de dictamen pericial)

Así las cosas, no pueden ser tenidos en cuenta los cheques girados en septiembre de 2001 por Laboratorios Biogen de Colombia S.A. al Banco Tequendama por concepto "PAGO OBLIGACIÓN No. 20001105, según anexo, CUENTAS POR COBRAR GRUFARMA" (folios 1916 y 1917 c.a. 7/7), y por "PAGO INTERESES OBLIGACIÓN FINAGRO # 007-20001106 CUENTAS POR COBRAR GRUFARMA" (folios 1918 y 1919 c.a. 7/7), como pago de intereses por una obligación propia, en virtud de la subrogación de deuda que tenía la sociedad con el Banco Tequendama a favor del Grupo Internacional Farmacéutico, Grufarma, pues para esa fecha no hay prueba de que el crédito que tenía con el IFI, y que fue comprado por el Banco Tequendama, estuviera vigente o que hubiera sido subrogado por GRUFARMA S.A. Por lo tanto, no se desvirtúa la decisión administrativa. Se confirma en este aspecto la providencia apelada.

5. Procedencia de la deducción por amortización de intangibles por valor de \$485.284.000, correspondiente a gastos por amortización de marcas, patentes e información científica.

Según los actos demandados, se rechazó la deducción porque no estaba demostrada la titularidad de las erogaciones realizadas por concepto de marcas, patentes e información científica, pues no se comprobó que realmente correspondían a bienes intangibles de propiedad de la sociedad.

Las marcas Kasmatic, Bovilene, Biomectin y Aluwets fueron traspasadas por el grupo Farmacéutico Internacional S.A GRUFARMA a los laboratorios Biogen de Colombia S.A (Folios 642 a 672), y las marcas Gasidig y Viden DDI, fueron entregadas por Assets Bank Benveniste Londoño a la actora, en virtud de una deuda de \$1.117.176.626 (Folios 689 a 704).

Para probar la titularidad de las marcas, la sociedad había anexado las solicitudes del apoderado de Grufarma y del representante legal de la demandante a la Superintendencia de Industria y Comercio del respectivo traspaso. Sin embargo la DIAN le solicitó a la mencionada entidad la relación de marcas registradas o vigentes por los años 2001 y 2002, y la fecha desde la cual podían ser explotadas por la sociedad Biogen. De acuerdo con la respuesta de la Superintendencia, ninguna de las marcas mencionadas, sobre las cuales se solicitó el traspaso, se encontraba a nombre de Laboratorios Biogen de Colombia S.A.

De acuerdo con lo anterior y conforme con los artículos 98 y 108 de la Decisión 344 de la Comisión del Acuerdo de Cartagena, la sociedad no había probado la titularidad de las mencionadas marcas, circunstancia por la cual no podía hacer uso del beneficio de la deducción por amortización que consagra el artículo 142 del Estatuto Tributario.

En relación con los dossier adquiridos a Martha Fiorentini y Antonio Kuziw, la DIAN señaló que se había solicitado al Ministerio de Comercio, Industria y Turismo los contratos registrados, y la respuesta fue que no existía ningún contrato suscrito. Que el INCOMEX era el organismo competente para registrar los contratos de importaciones relativos a tecnología, asistencia técnica, servicio técnico, ingeniería básica, marcas, patentes y demás contratos tecnológicos.

Para la demandante tanto la solicitud de registro de una marca como el registro de la marca en sí mismos eran activos amortizables, pues los dos tenían valor patrimonial, conferían derechos concretos y específicos a sus titulares, eran oponibles frente a terceros y eran negociables, explotables y utilizables desde cuando se solicitaba.

La solicitud de registro de una marca confería a quien la hacía, o a su cesionario, el privilegio de oponerse al trámite de una solicitud posterior en el mismo sentido (artículos 136 y 147 de la Decisión 486 de 2000 del Acuerdo de Cartagena). Por ello, el registro de la cesión de la marca era puramente declarativo, y los efectos no eran hacia el futuro, sino desde cuando se solicitó.

Para la Sala el cargo no está llamado a prosperar, pues conforme con el artículo 142 del Estatuto Tributario, son deducibles, en la proporción que se indica en el artículo 143, las inversiones necesarias realizadas para los fines del negocio o actividad. Se entiende por inversiones necesarias amortizables por este sistema, los desembolsos efectuados o causados para los fines del negocio o actividad, susceptibles de demérito y que, de acuerdo con la técnica contable, deban registrarse como **activos**, para su amortización en más de un año o período gravable, o tratarse como diferidos, ya fueren gastos preliminares de instalación u organización o de desarrollo, o costos de adquisición o explotación de minas y de exploración y explotación de yacimientos petrolíferos o de gas y otros productos naturales. También es amortizable el costo de los **intangibles** susceptibles de demérito. Es decir, sólo los activos que sean de propiedad de un contribuyente pueden amortizarse, y respecto de éstos es procedente pedir la deducción.

En este caso está probado que las sociedades Grupo Farmacéutico Internacional S.A., GRUFARMA, y Assets Bank Benveniste Londoño cedieron a favor de LABORATORIOS BIOGEN DE COLOMBIA S.A. unas marcas de las cuales eran titulares, y que solicitaron a la Superintendencia de Industria y Comercio, División de Signos Distintivos, la inscripción del traspaso de las marcas a favor de LABORATORIOS BIOGEN DE COLOMBIA S.A. (Cuaderno correspondientes a la División de Propiedad Industrial). Para el año gravable 2001, según respuesta de la Superintendencia de Industria y Comercio, ninguna de las marcas sobre las cuales se solicitó el traspaso, se encontraba a nombre de Laboratorios Biogen de Colombia S.A.

Esta situación para la actora no es relevante porque desde que se solicitó el registro de una marca o de la cesión, el solicitante o cesionario tiene ciertos derechos concretos y específicos, como el de oponerse al registro de una marca similar o de negociar o explotar la marca.

Pues bien, en materia de propiedad industrial la Comisión del Acuerdo de Cartagena ha establecido un régimen común para los países miembros de la Comunidad Andina, a la que pertenece Colombia, y cuya aplicación no ha discutido la actora.

La Decisión 344 de la Comisión del Acuerdo de Cartagena dispone lo siguiente:

Artículo 102.- El derecho al uso exclusivo de una marca se adquirirá por el registro de la misma ante la respectiva oficina nacional competente.

Artículo 103.- La primera solicitud de un registro de marca válidamente presentada en un País Miembro, o en otro país que conceda un trato recíproco a las solicitudes provenientes de los Países Miembros del Acuerdo de Cartagena, conferirá al solicitante o a su causahabiente el derecho de prioridad por el término de seis meses contados a partir de la fecha de presentación de dicha solicitud, para solicitar el registro sobre la misma marca en cualquiera de los Países Miembros del Acuerdo de Cartagena. Dicha solicitud no deberá pretender la aplicación a productos o servicios distintos o adicionales a los contemplados en la primera solicitud.

Artículo 104.- El registro de la marca confiere a su titular el derecho de actuar contra cualquier tercero que sin su consentimiento realice, con relación a productos o servicios idénticos o similares para los cuales haya sido registrada la marca, alguno de los actos siguientes:

- a) Usar o aplicar la marca o un signo que se le asemeje, de forma que pueda inducir al público a error u originar situaciones que puedan ocasionar un perjuicio al titular de la marca;
- b) Vender, ofrecer, almacenar o introducir en el comercio productos con la marca u ofrecer servicios en la misma;
- c) Importar o exportar productos con la marca;
- d) Usar en el comercio un signo idéntico o similar a la marca registrada, con relación a productos o servicios distintos de aquellos para los cuales se ha registrado la misma, cuando el uso de ese signo respecto a tales productos o servicios pudiese inducir al público a error o confusión, pudiese causar a su titular un daño económico o comercial injusto, o produzca una dilución de la fuerza distintiva o del valor comercial de dicha marca; o,
- e) Cualquier otro que por su naturaleza o finalidad pueda considerarse análogo o asimilable a los literales indicados en el presente artículo.

Artículo 115.- El titular de una marca de productos o de servicios, registrada y vigente, podrá cederla en uso o transferirla por contrato escrito.

Artículo 116.- Las cesiones y transferencias de las marcas que se efectúen de acuerdo con la legislación de cada País Miembro, deberán registrarse ante la oficina nacional competente”.

De acuerdo con lo anterior, comparte la Sala la apreciación de la DIAN y del Tribunal cuando afirman que sólo se adquiere la titularidad de la marca una vez se ha hecho efectivo el registro de la marca o de la cesión en la Superintendencia de Industria y Comercio, que, en Colombia, es la oficina competente.

Si bien es cierto que los artículos que cita la actora (136 y 147 de la Decisión 486 de 2000 del Acuerdo de Cartagena, que modificó la decisión 344) señalan los derechos de que gozan los solicitantes del registro para oponerse al registro de una marca similar mientras se surte el proceso de inscripción, esto no significa que la respectiva petición les otorgue la titularidad de la marca, pues, en virtud de tales normas, el proceso puede terminar con el no otorgamiento del registro de la

marca, o por no atender o hacerlo extemporáneamente la solicitud de correcciones, y, en todo caso, el derecho del solicitante está sujeto a una prelación que también es susceptible de perderse en determinados eventos.

En efecto, la Decisión 486, señala lo siguiente:

“Artículo 137.- Cuando la oficina nacional competente tenga indicios razonables que le permitan inferir que un registro se hubiese solicitado para perpetrar, facilitar o consolidar un acto de competencia desleal, podrá denegar dicho registro.

CAPITULO II

Del Procedimiento de Registro

[...]

Artículo 143.- El solicitante de un registro de marca podrá pedir que se modifique la solicitud en cualquier momento del trámite. Del mismo modo podrá pedir la corrección de cualquier error material.

Asimismo, la oficina nacional competente podrá sugerir al solicitante modificaciones a la solicitud en cualquier momento del trámite. Dicha propuesta de modificación se tramitará de conformidad con lo establecido en el artículo 144.

[...]

Artículo 144.- La oficina nacional competente examinará, dentro de los 15 días contados a partir de la fecha de presentación de la solicitud, si las mismas cumplen con los requisitos de forma previstos en los artículos 135 y 136.

Si del examen de forma resulta que la solicitud no contiene los requisitos a los que hace referencia el párrafo precedente, la oficina nacional competente notificará al solicitante para que complete dichos requisitos dentro del plazo de sesenta días siguientes a la fecha de notificación.

Si a la expiración del término señalado, el solicitante no completa los requisitos indicados, la solicitud se considerará abandonada y perderá su prelación” (subraya la Sala).

Sobre el particular la Superintendencia de Industria y Comercio ha precisado que para que se lleve a cabo el uso de una marca, como su legítimo titular, se debe adelantar el trámite de registro marcario correspondiente ante esa entidad. De lo contrario puede incurrirse en el delito de usurpación de marca, en la medida en que usen marcas iguales o confundibles con otras ya registradas a nombre de terceras personas. Que el Tribunal Andino de Justicia ha interpretado el alcance del artículo 102 de la Decisión 344 del Acuerdo de Cartagena, y ha establecido que: "(...) el registro de la marca confiere a su titular el derecho al uso exclusivo de la misma. De ese derecho exclusivo se deriva el **ius prohibendi**, que faculta al titular a actuar contra cualquier tercero que sin su consentimiento use la marca, comercie con ella, importe o exporte productos utilizándola, o la use en otros productos pudiendo inducir al público a error o confusión. Así mismo, el titular tendrá el derecho de oponerse, de presentar observaciones al registro de otra marca solicitada, tanto en el país de registro como en los demás países miembros, cuando quiera que con ello se afecte su interés legítimo (...)". Por lo tanto, una persona que obtiene el registro sobre un conjunto marcario, no solamente tiene derecho a usarlo de manera exclusiva en el mercado, sino que, además, puede prohibir a terceros cualquier acto que pueda inducir al público consumidor a error o disminuir la fuerza distintiva de su marca (Concepto 00060162 de 2000).

Así las cosas, independientemente de los derechos con los que cuenta el solicitante de una marca o el cesionario de la misma, es indiscutible que sólo se adquiere su titularidad y su uso exclusivo cuando se ha obtenido el registro a su favor. Como en este caso la actora no desvirtuó la conclusión a la que arribó la DIAN con fundamento en el informe de la Superintendencia de Industria y Comercio, de que ninguna de las marcas sobre las cuales se solicitó el traspaso estaban a nombre de LABORATORIOS BIOGEN DE COLOMBIA S.A. por el año gravable de 200137, la deducción por amortización de tales marcas no era procedente en el mencionado año gravable. Por lo tanto, en este aspecto se impone la confirmación de la sentencia apelada.

6. Otras deducciones por \$254.012.000.

Según los actos demandados se rechazaron otras deducciones consistentes en cuotas de sostenimiento Club el Nogal, donaciones, fondo de empleados, regalos, traslados de directivos, alojamientos y gastos de viaje, pues no cumplían las condiciones generales de cualquier otra deducción, específicamente: no tenían relación de causalidad con la actividad productora de renta, no eran necesarias con respecto al negocio que originaba la renta, ni eran gastos de aquellos que se acostumbraban comercialmente dentro de la actividad económica.

El Tribunal confirmó la decisión administrativa porque el objeto social de la compañía era la compra, venta, fabricación, y distribución de productos farmacéuticos y materias primas para ellos. Por lo tanto, esos gastos no eran necesarios para generar renta. Además de que no bastaba la simple afirmación de ser expensas necesarias sino que se debía acreditar el cumplimiento de los requisitos del artículo 107 del Estatuto Tributario.

Por su parte, la sociedad ha considerado que los criterios expuestos por la DIAN son puramente subjetivos, ya que desconoció que en la actividad farmacéutica primaba el aspecto comercial sobre el industrial; que las atenciones a los clientes eran esenciales y necesarias para obtener el resultado pretendido de ingreso. Además, que era un hecho notorio que las empresas farmacéuticas llenaban hoteles, restaurantes y clubes con médicos, vendedores y representantes de distribuidores, entre otros. Que correspondía a la Administración probar, y no lo hizo, de qué manera los gastos cuya deducción se solicitaba eran distintos de los de otros contribuyentes en la misma área de negocios. Consideró que esas relaciones públicas son necesarias para aumentar los niveles de las ventas, lo que generaba renta.

En cuanto a los gastos por viajes, adujo que la DIAN se limitó a considerar que no se había demostrado que se hubieran realizado para los fines que se mencionaron. Sin embargo, no recaudó ninguna prueba para objetar la deducción.

Pues bien, conforme con el artículo 107 del Estatuto Tributario, una expensa necesaria es aquella realizada durante el año o período gravable en desarrollo de cualquier actividad productora de renta, siempre que tenga relación de causalidad con las actividades productoras de renta, y que sea necesaria y proporcionada de acuerdo con cada actividad. La norma dispone que la necesidad y proporcionalidad de las expensas deben determinarse con criterio comercial, teniendo en cuenta las normalmente acostumbradas en cada actividad.

Fiscalmente las expensas necesarias son gastos que se generan de manera forzosa en la actividad productora de renta, de modo 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 convenientes³⁸.

Para la Sala, como lo ha reiterado en varias ocasiones, la relación de causalidad significa que los gastos, erogaciones o simplemente la 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 en todo caso produce la renta, de manera que sin aquella no es posible obtenerla, y esa relación, en términos de otras áreas del derecho, se conoce como nexo causal o relación causa - efecto³⁹.

Y, en cuanto a la proporcionalidad, ésta atiende a la magnitud que las expensas 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 comercial⁴⁰ para el 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 concurrir⁴¹.

Conforme al anterior criterio, la Sala ha considerado que gastos tales como cuotas de sostenimiento a clubes, gastos en restaurantes, hoteles e incentivos a los empleados, entre otros, no son deducibles, en la medida en que no son gastos necesarios para desarrollar la actividad productora de renta. El hecho de que tales pagos sean convenientes para impulsar una estrategia comercial, no obvia el cumplimiento de los requisitos previstos en el artículo 107 del Estatuto Tributario, pues la conveniencia no los hace indispensables o necesarios para poder desarrollar la actividad productora de renta hasta el punto de entender que sin ellos no sea posible obtenerla.

Tampoco los gastos que realizan los contribuyentes para bienestar y comodidad de sus empleados tienen relación de causalidad con la actividad productora de renta de la actora, pues si bien pueden servir como motivación o incentivo, o para mantener buenas relaciones públicas y comerciales, no son necesarios para el desarrollo del objeto social⁴².

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

38 Sentencia de 12 de mayo de 2005, Exp. 13614, C.P. Dr. Héctor J. Romero Díaz.

39 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.

40 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”.

41 Sentencia de 1 de octubre de 2009, exp 16286. C.P. doctor Hugo Fernando Bastidas Bárcenas.

42 Sentencia del 27 de mayo de 2010, Exp. 16800, C.P. Dra. Martha Teresa Briceño de Valencia.

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”⁴³.

El hecho de que la demandante afirme que es notorio que las empresas farmacéuticas llenan hoteles, restaurantes y clubes con médicos, vendedores y representantes de distribuidores, entre otros, no significa que procedan las deducciones solicitadas. En este caso la sociedad no probó que los bienes y servicios adquiridos por esos conceptos estuvieron destinados a las actividades propias de la compañía o que hubieran hecho parte de los insumos necesarios para la producción o comercialización de productos farmacéuticos o veterinarios. Tampoco mencionó, y no se pudo conocer, la naturaleza de los viajes ni las personas beneficiadas con los mismos, o su relación con la empresa, de manera que se pudiera comprobar el cumplimiento del artículo 107 del Estatuto Tributario.

Para la Sala no es suficiente 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, o señalar que dentro del gremio es un gasto acostumbrado. Se deben probar, en cada caso, estas circunstancias. Por ello, no se comparte el argumento del demandante cuando señala que era la Administración la que debía probar que tales requisitos no se cumplían, pues esto significa desconocer que, conforme con el artículo 177 del Código de Procedimiento Civil, incumbe a las partes probar el supuesto de hecho de las normas que consagran el efecto jurídico que ellas persiguen, como es el caso de los requisitos del artículo 107 del Estatuto Tributario, cuya aplicación pretende la actora.

En consecuencia, los pagos señalados anteriormente, si bien pudieron ser útiles o convenientes para la actora, no se probó que fueran 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, por lo tanto, 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. No prospera el cargo de apelación.

7. Sanción por inexactitud por \$1.571.320.000.

El Tribunal levantó la sanción porque se comprobó que los gastos se realizaron, y fueron incluidos como deducciones por la sociedad actora, bajo el entendido de corresponder a los supuestos de necesidad, causalidad y proporcionalidad. Por lo tanto, consideró que se trataba de una diferencia de criterios que no daba lugar a la imposición de la sanción y, por lo mismo, ameritaba levantarla.

Para la DIAN esta decisión no tiene justificación luego de que el Tribunal negará seis cargos a la sociedad. Además, porque está probado que la demandante incluyó voluntariamente en la declaración deducciones improcedentes, y omitió ingresos por operaciones gravadas, de lo cual derivó un menor impuesto a pagar.

El artículo 647 del Estatuto Tributario señala que constituye inexactitud sancionable la omisión de ingresos, inclusión de costos, deducciones o

⁴³ Exp. 16454. C.P. Dra. Martha Teresa Briceño de Valencia.

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.

Si bien no se sanciona con inexactitud cuando el menor impuesto a pagar se origina en una diferencia de criterios entre la DIAN y los contribuyentes en torno al derecho aplicable, para la Sala ese no es el caso que aquí se presenta, por las siguientes razones:

La Sala evidencia que en el cargo de adición de ingresos por ventas no se probó el hecho cuestionado, toda vez que ni de los certificados del revisor fiscal ni de los comprobantes que allegó la sociedad, se pudo establecer la realidad de los ingresos declarados, desconociéndose, de esta manera, el presupuesto establecido en el artículo 647 del E.T., que exige que *“los hechos y cifras denunciados sean completos y verdaderos”*, para que no se configure la inexactitud. En cuanto a la adición por cuentas en participación y el rechazo de la deducción por intereses pagados, el actor hizo una apreciación particular de cada uno de los hechos que originaron las glosas, para atribuirles efectos que las normas no consagran; por ello no se puede predicar una diferencia de criterios en torno al derecho aplicable.

En relación con la deducción por amortización de intangibles, cuyo rechazo se debió a la falta de titularidad de las marcas a favor de la sociedad, para la Sala no puede considerarse que exista una diferencia de criterios, por cuanto las normas aplicadas no son ambiguas ni presentan vacíos que induzcan al contribuyente a darles una interpretación diferente a la que naturalmente corresponda.

Respecto de las otras deducciones, cuyo rechazo se debió a la falta del cumplimiento de los requisitos del artículo 107 del Estatuto Tributario, para considerarlas como expensas necesarias, a juicio de la Sala tampoco se dio una diferencia de criterios en relación con el derecho aplicable, sino una apreciación de los hechos diferente en torno al cumplimiento de esos requisitos.

Así las cosas, se debe revocar la decisión del Tribunal en cuanto levantó la sanción por inexactitud en relación con todas las partidas glosadas por la DIAN y se debe recalcular, en atención al cargo que prosperó, sobre el costo por destrucción de inventarios y materiales. La liquidación queda en los siguientes términos:

CONCEPTO	DECLARACIÓN PRIVADA	Liquidación de Revisión	LIQUIDACIÓN C. DE E.
Total Ingresos Netos	31.012.913.000	32.488.279.000	32.488.279.000
Total Costos*	12.248.303.000	11.996.648.000	12.248.303.000
Total Deducciones	16.697.116.000	15.618.209.000	15.618.209.000
Renta Líquida	2.067.494.000	4.873.422.000	4.621.767.000
Renta Presuntiva	679.170.000	679.170.000	679.170.000
Renta Líquida Gravable	2.067.494.000	4.873.422.000	4.621.767.000
Impuesto sobre la Renta Gravable	723.623.000	1.705.698.000	1.617.618.000
Impuesto Neto de Renta	723.623.000	1.705.698.000	1.617.618.000
Total Impuesto Neto de Renta	723.623.000	1.705.698.000	1.617.618.000
Total Retenciones año gravable 2001	950.497.000	950.497.000	950.497.000
Menos saldo a favor sin solicitud de devolución	76.253.000	76.253.000	76.253.000

Más sanciones**	0	1.571.320.000	1.430.392.000
Total saldo a pagar	0	2.250.268.000	2.021.260.000
Total saldo a favor	303.127.000		

* Se aceptó el costo declarado por destrucción de inventarios por \$251.655.000.

**Saldo a pagar según Liquidación

Del Consejo de Estado sin sanción:	\$590.868.000
Más Saldo a favor declarado	<u>\$303.127.000</u>
Base de sanción	\$893.995.000
Por porcentaje de sanción	<u>160%</u>
Total Sanción por inexactitud	\$1.430.392.000

En este orden de ideas, se modificará el numeral primero de la sentencia apelada que anuló parcialmente los actos demandados, para disponer en el párrafo segundo, a título de restablecimiento del derecho, que el saldo a pagar del impuesto de renta de la demandante por el año gravable de 2001 es de **\$2.021.260.000**, conforme a la anterior liquidación.

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

PRIMERO: MODIFÍCASE el numeral primero de la sentencia apelada, el cual quedará así:

“**PRIMERO.** Declárase la nulidad parcial de la Liquidación Oficial de Revisión 310642004000189 del 30 de noviembre de 2004 expedida por la División de Liquidación, Administración de Impuestos de los Grandes Contribuyentes de Bogotá y de la Resolución del Recurso de Reconsideración 310662005000069 del 15 de noviembre de 2005 emanada de la División Jurídica Tributaria de la misma Administración.

A título de restablecimiento del derecho, SE FIJA como saldo a pagar de la Sociedad LABORATORIOS BIOGEN DE COLOMBIA S.A. por concepto de impuesto sobre la renta y complementarios del año gravable 2001 la suma de DOS MIL VEINTIUN MILLONES DOSCIENTOS SESENTA MIL PESOS MONEDA LEGAL (\$2.021.260.000 M.L.)”.

RECONÓCESE personería al abogado Sebastian Pinilla Mogollón como apoderado de la DIAN.

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

Esta providencia se estudió y aprobó en la sesión de la fecha.

MARTHA TERESA BRICEÑO DE VALENCIA
Presidente

HUGO FERNANDO BASTIDAS BÁRCENAS

WILLIAM GIRALDO GIRALDO

CARMEN TERESA ORTIZ DE RODRÍGUEZ

