

DEDUCCION POR DESTRUCCION DE INVENTARIOS – Procede por disposiciones sanitarias, de salubridad pública o por prácticas mercantiles / EXPENSAS NECESARIAS – Requisitos / RELACION DE CASUALIDAD – Concepto / GASTO – Concepto / PROPORCIONALIDAD – Concepto

Para resolver esa apelación debe decirse que la Sala ha reiterado, que en aquellos casos en que 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 las erogaciones generadas por la destrucción de inventarios, ya que si esa medida tuvo su origen en disposiciones de tipo sanitario, de salubridad pública o en prácticas mercantiles usuales, tal expensa está autorizada de conformidad con el artículo 107 del Estatuto Tributario. En la disposición legal citada se consagran estos presupuestos para que los gastos sean deducibles: (a) la relación de causalidad, (b) la necesidad, y (c) la proporcionalidad. Por relación de causalidad debe entenderse la conexidad que existe entre el *gasto* (causa) realizado con ocasión de cualquier actividad generadora de renta por el contribuyente durante el año o período gravable, *con tal actividad*, conexidad que se mide por la *injerencia* (nexo) que tiene el gasto en dicha actividad (efecto). El gasto es necesario cuando es el normal para producir o facilitar la obtención de la renta bruta, y el acostumbrado en la respectiva actividad comercial. La proporcionalidad de las expensas, es decir, la magnitud que aquellas representen dentro del total de la renta bruta (utilidad bruta), deberá medirse y analizarse en cada caso, de conformidad con la actividad lucrativa que se lleve a cabo y con la costumbre comercial para el sector, de manera que para fijar el alcance de la norma en estudio debe tenerse en cuenta que los gastos sean reiterados, uniformes y comunes, sin perjuicio de la causalidad y necesidad que también los debe caracterizar.

FUENTE FORMAL: ESTATUTO TRIBUTARIO – ARTICULO 107

DESTRUCCION DE MEDICAMENTOS – Es deducible cuando se hace por medidas de sanidad / PRODUCTOS DEVUELTOS POR CLIENTES – Es deducible dado que deben ser eliminados cuando no mantiene las exigencias para consumo o uso humano / DESTRUCCION DE INVENTARIOS – Se debe llevar como costo. Es deducible por ser una expensa necesaria

Estudiado el asunto, encuentra la Sala que las actividades de importación, exportación, manufactura, compra y venta de productos farmacéuticos, que realiza la sociedad, implican la producción, manipulación y comercialización de productos destinados a la salud humana. Por tanto, la contribuyente se encuentra sometida a los controles estatales para determinar la seguridad y efectividad del bien que será distribuido y utilizado, los cuales se realizan, por lo general, antes de ser lanzadas esas mercancías al mercado. En consecuencia, si no son superados esos controles, los bienes deben ser destruidos por disposición legal. En ese sentido es claro que la destrucción por conceptos como deterioro, obsolescencia y vencimientos obedece al acatamiento de disposiciones legales o administrativas que exigen el cumplimiento de altos estándares de calidad, e impiden que productos que no los alcancen sean distribuidos y comercializados. Además, es importante precisar que si bien algunos de los productos destruidos no se encontraban vencidos, su fecha de vencimiento se encontraba próxima, situación que obligaba a desecharlos, debido a que, bajo dichas condiciones, su comercialización sería restringida, por razones de tipo sanitario y de salubridad pública. En ese orden de ideas, los productos devueltos debían ser destruidos porque como se pudo verificar en las actas de destrucción de inventarios, éstos no conservaban las condiciones

exigidas por la ley para el consumo o el uso humano, situación que no es controvertida por la Administración. Ahora bien, la destrucción de este tipo de mercancías está relacionada con la actividad productora de renta de la actora, que tiene por objeto la importación, exportación, manufactura, compra y venta de productos farmacéuticos. Resulta, entonces, válido que en casos como los estudiados, cuando el contribuyente en virtud de los controles sanitarios que se ejercen sobre esta clase de bienes en pro de la seguridad y salubridad, se vea avocado a destruir parte de su inventario, tal evento lo refleje en una disminución de la renta a título de costo (expensa). Por las razones expuestas, se confirmará la decisión apelada, dado que en este asunto, como lo advirtió el Tribunal, se encuentran cumplidos los requisitos del artículo 107 del Estatuto Tributario para considerar que la destrucción de inventarios en esta sociedad, que se dedica a la importación, exportación, manufactura, compra y venta de productos farmacéuticos, es una expensa necesaria que se debe reconocer fiscalmente.

NOTA DE RELATORIA: Con 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., diez (10) de mayo de dos mil doce (2012)

Referencia número: 76001-23-31-000-2007-01276-01(18006)

Actor: BRISTOL MYERS SQUIBB DE COLOMBIA S.A.

Demandado: U.A.E DIAN

FALLO

Se decide el recurso de apelación interpuesto por la parte demandada contra la sentencia del 3 de abril de 2009, proferida por el Tribunal Administrativo del Valle del Cauca, que declaró la nulidad de los actos acusados. La sentencia dispuso:

*“1.- Declárase la nulidad de la Liquidación Oficial de Revisión No. 050642006000047 del 2 de junio de 2006 y la Resolución No. 050662007000017 del 26 de abril de 2007, expedidos por la Administración de Impuestos de Grandes Contribuyentes de Cali.
2.-Declárase en firme la declaración privada del impuesto de renta No. 900001157138 del 7 de abril de 2003, presentada por BRISTOL MYERS SQUIBB DE COLOMBIA S.A., correspondiente al año 2002.
(...)”*

I) ANTECEDENTES

El 7 de abril de 2003 Bristol Myers Squibb de Colombia S.A. presentó la declaración del impuesto de renta correspondiente al año gravable 2002, en la cual liquidó un saldo a favor de \$3.268.870.000.

Mediante Requerimiento Especial No. 050632005000125 del 8 de septiembre de 2005 la Administración le propuso al contribuyente la modificación de la liquidación privada del año gravable 2002.

El 2 de junio de 2006 la Administración expidió la Liquidación Oficial de Revisión No. 050642006000047, por medio de la cual modificó la declaración privada del impuesto de renta del año gravable 2002, en el sentido de rechazar deducciones por la suma de \$1.569.298.000.

Contra el anterior acto administrativo, la sociedad interpuso recurso de reconsideración, el cual fue resuelto con la Resolución No. 050662007000017 del 26 de abril de 2007, que confirmó la decisión recurrida.

II) DEMANDA

En ejercicio de la acción de nulidad y restablecimiento del derecho, Bristol Myers Squibb de Colombia S.A., solicitó:

“Que se declare la nulidad de la Liquidación Oficial de Revisión No. 050642006000047 del 2 de junio de 2006, y de la Resolución Recurso de Reconsideración No. 050662007000017 del 26 de abril de 2007, actos administrativos expedidos por la Administración Especial de Impuestos de los Grandes Contribuyentes de Cali.

2. Que en consecuencia se restablezca el derecho de la sociedad que represento, declarando en firme la declaración del impuesto sobre la renta y complementarios presentada por el año gravable 2002.

3. Que se condene en costas a la parte demandada, en el evento de que las anteriores pretensiones sean favorables a mi poderdante, toda vez que la Administración Tributaria rechazó unas deducciones a la cual la compañía tenía derecho, desconociendo las disposiciones tributarias, el acervo probatorio que obra en el expediente desde la vía gubernativa y los más recientes pronunciamientos del Consejo de Estado sobre la materia”.

Como normas violadas señaló las siguientes:

Artículos 95-9, 338 y 363 de la Constitución Política, 264 de la Ley 223 de 1995, 26, 63, 64, 77, 107, 148 y 683 del Estatuto Tributario, 25 y 28 del Decreto 187 de 1975.

En desarrollo del concepto de la violación formuló, en resumen, estos cargos:

1.) Desconocimiento del costo de la pérdida por destrucción de productos farmacéuticos comercializados por la sociedad.

En el 2002 la empresa se dedicó a la comercialización de productos farmacéuticos, para lo cual adquirió un inventario con la finalidad de venderlo a sus clientes.

Si bien la compañía vendió la mayoría de sus productos, no todos alcanzaron a ser enajenados antes de su vencimiento, debido a que algunas de las mercancías se encontraban próximas a vencerse, o fueron devueltas por los clientes, o sus empaques se encontraban dañados, o la empresa realizó un ajuste de inventarios.

La legislación sanitaria exige que cuando los medicamentos “expiran” antes de ser vendidos, o los empaques se dañan o deterioran, la compañía debe destruirlos, lo que conlleva a que el inventario de tales productos pierda todo su valor comercial, y esa pérdida económica genere un detrimento patrimonial a la sociedad.

Las mencionadas circunstancias, que dieron lugar a la destrucción de las mercancías, son normales dentro del negocio de comercialización de productos perecederos, por lo cual esa destrucción debe considerarse como una pérdida ordinaria.

Por lo anterior y debido a que la sociedad está obligada a determinar sus inventarios por el “sistema permanente”, no le es aplicable lo dispuesto en los artículos 63 y 64 del Estatuto Tributario y 25 del Decreto 187 de 1975. Sin embargo, los costos que se originan en la destrucción de tales inventarios pueden ser deducidos en virtud de lo dispuesto en los artículos 77 y 107 del Estatuto Tributario.

El Consejo de Estado ha señalado que el hecho de que los contribuyentes deban, por disposición legal, establecer el costo de sus activos movibles por el sistema de inventarios permanentes, no conlleva al rechazo de los costos generados en la destrucción de inventarios, ya que si esa medida tuvo origen en disposiciones de

tipo sanitario, de salubridad pública o en prácticas mercantiles usuales, tal expensa está autorizada por el artículo 107 del Estatuto Tributario.

2.) Falta de aplicación de los artículos 77 y 107 del Estatuto Tributario.

En virtud de lo dispuesto en el artículo 77 del Estatuto Tributario, el costo originado en la destrucción de inventarios de productos farmacéuticos, necesariamente debe ser analizado bajo los requisitos generales de las deducciones establecidos en el artículo 107 ibídem.

La erogación solicitada tiene relación de casualidad con la actividad productora de renta de la sociedad, toda vez que es normal que en la comercialización de los productos farmacéuticos, algunos de éstos “expiren” antes de ser vendidos, o sean devueltos por sus clientes o no lleguen a su destino final en las condiciones mínimas requeridas.

Igualmente se cumple el requisito de necesidad, por cuanto la sociedad pertenece a la industria farmacéutica, que se encuentra sometida a las normas de sanidad establecidas en los Decretos 1298 de 1994 y 677 de 1995 y en la Resolución No. 3183 de 1995, en las cuales se dice que los productos farmacéuticos deben destruirse cuando no se venden antes de su “expiración”, o sus empaques estén dañados, o sean devueltos por los clientes porque no mantienen sus propiedades, o sus condiciones de manipulación o conservación.

El costo que se solicita por la suma de \$1.569.298.000 es proporcional con la venta bruta de los productos fabricados, que ascendió a \$105.864.135.000.

3.) Interpretación errónea de los artículos 63 y 64 del Estatuto Tributario y 25 y 28 del Decreto 187 de 1975.

Los artículos 63 y 64 del Estatuto Tributario y 25 y 28 del Decreto 187 de 1975 sólo aplican para los contribuyentes que utilizan el sistema de inventario periódico.

Por tanto, no existe ninguna disposición legal que prohíba a los contribuyentes que utilicen el sistema de inventario permanente, la deducción de pérdidas originadas en la destrucción de mercancías, como sí ocurre para los que determinan sus costos por el juego de inventarios.

4.) Falta de aplicación del artículo 264 de la Ley 223 de 1995.

En el Acta No. 002 del 23 de junio de 2004, la DIAN reconoció que no existe unidad de criterio en relación con la deducción por pérdidas de inventarios de fácil destrucción y que, por tal motivo, no podía objetar las actuaciones tributarias realizadas por los contribuyentes.

Por lo anterior, se debe dar aplicación a lo dispuesto en el artículo 264 de la Ley 223 de 1995, dado que no es procedente que se objete la actuación del contribuyente que fue realizada con base en un concepto de la DIAN.

5.) Indebida aplicación del artículo 148 del Estatuto Tributario.

La Administración rechazó la pérdida por la destrucción de inventarios con fundamento en el artículo 148 del Estatuto Tributario, el cual resulta inaplicable debido a que se refiere a las pérdidas ocurridas por fuerza mayor y no a las ordinarias, como es el caso de las originadas en la destrucción de mercancías.

6.) Aplicación de las normas contables en la pérdida de inventarios.

Son aplicables las normas contables en el caso de valoración de inventarios por cuanto el artículo 65 del Estatuto Tributario establece que el inventario detallado de las existencias al final del ejercicio, antes de descontar cualquier provisión para su protección, debe coincidir con el total registrado en los libros de contabilidad y en la declaración de renta. Por lo anterior, si una pérdida de inventarios debe reflejarse contablemente en el estado de resultados, de la misma forma debe proceder fiscalmente.

7.) Violación del principio de equidad tributaria.

La autoridad tributaria exige ciertos requisitos no contemplados en la ley, para que en el sistema de inventario permanente la pérdida por destrucción de inventarios sea deducible fiscalmente, lo que vulnera el principio de equidad tributaria contenido en el artículo 363 de la Constitución Política.

8.) Falta de aplicación de los artículos 95-9, 338 y 363 de la Constitución Política y 26 y 683 del Estatuto Tributario.

Los actos demandados no aplicaron los artículos 95-9, 338 y 363 de la Constitución Política y 26 y 683 del Estatuto Tributario, por cuanto al rechazar el costo derivado de la destrucción de inventarios se afecta la base gravable del impuesto sobre la renta del año 2002, sin que exista fundamento para ello.

Condena en costas.

La sociedad para llevar a cabo la defensa de sus intereses frente a la actuación administrativa demandada, incurrió en erogaciones por concepto de asesoría tributaria, lo que le generó un detrimento patrimonial, razón por la cual solicita la condena en costas.

III) CONTESTACIÓN DE LA DEMANDA

La parte demandada se opuso a las pretensiones de la actora, con los siguientes argumentos:

La Administración rechazó el costo solicitado por la mercancía dada de baja, toda vez que no existe nexo causal entre esta erogación y la renta obtenida por la sociedad.

El Consejo de Estado declaró la legalidad de los Conceptos Nos. 71050 del 31 de octubre de 2002, y 061852 del 24 de septiembre de 2002, en los cuales la Oficina Jurídica de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales estableció que cuando se utiliza el sistema de inventario permanente no procede la deducción por pérdidas de las mercancías que conforman el activo movable de una empresa.

No se vulneró el principio de equidad tributaria, dado que está demostrado en el expediente que la pérdida en el inventario no cumple con los requisitos de relación de causalidad, necesidad y proporcionalidad, indispensables para que proceda su deducción.

IV) LA SENTENCIA APELADA

El Tribunal Administrativo del Valle del Cauca, mediante providencia del 3 de abril de 2009, declaró la nulidad de los actos demandados, con fundamento en las siguientes consideraciones:

La empresa, por fabricar y comercializar medicamentos, se encuentra obligada a destruir algunos productos en cumplimiento de disposiciones sanitarias, motivo que hace procedente la deducción de esta erogación en los términos del artículo 107 del Estatuto Tributario, en tanto que se trata de una expensa necesaria para la generación de la renta, como lo ha dispuesto el Consejo de Estado en recientes pronunciamientos.

V) EL RECURSO DE APELACIÓN

La parte demandada impugnó la sentencia de primera instancia, con fundamento en lo siguiente:

La Administración rechazó los valores llevados como costo por la mercancía dada de baja, por cuanto no se cumplían los requisitos establecidos en el artículo 107 del Estatuto Tributario, y porque el artículo 148 *ibídem* solo reconoce como deducibles las pérdidas por fuerza mayor.

La pérdida por obsolescencia de inventarios no corresponde a un costo que cumpla con las exigencias del artículo 107 del Estatuto Tributario.

Si bien, la destrucción de mercancía obsoleta es una práctica utilizada en cumplimiento de una norma sanitaria, corresponde a circunstancias normales que se presentan en la actividad que desarrolla la empresa, y no a una eventualidad o caso fortuito. Agregó que la utilización del sistema de inventario permanente conlleva a que la destrucción de los bienes se registre como una provisión, que fiscalmente no es deducible.

VI) ALEGATOS DE CONCLUSIÓN

La demandante en esta etapa procesal reiteró los argumentos expuestos en la demanda.

La demandada en esta etapa procesal reiteró los argumentos expuestos en la contestación de la demanda y en el recurso de apelación interpuesto

El **Ministerio Público** solicitó que se confirme la sentencia apelada, en los siguientes términos:

Con fundamento en la sentencia del Consejo de Estado del 25 de septiembre de 2006¹, predicó que la obligación de determinar el costo de los activos movibles por el sistema de inventario permanente no es óbice para que las pérdidas originadas en destrucción de inventarios de productos farmacéuticos por aplicación de normas de tipo sanitario, se puedan considerar deducibles conforme lo establece el artículo 107 del Estatuto Tributario.

VII) CONSIDERACIONES DE LA SALA

Se decide el recurso de apelación interpuesto por la parte demandada contra la sentencia del 3 de abril de 2009, proferida por el Tribunal Administrativo del Valle del Cauca, que declaró la nulidad de las Resoluciones Nos. 05064200600047 del 2 de junio de 2006, y 050662007000017 del 26 de abril de 2007, por medio de las cuales se determinó el impuesto de renta de la sociedad, correspondiente al año gravable 2002.

La parte demandada apeló esta decisión insistiendo en que debe desconocerse el costo de ventas solicitado por concepto de destrucción de medicamentos, por cuanto, en los términos del artículo 148 del Estatuto Tributario, sólo son deducibles las pérdidas ocurridas por fuerza mayor; además, porque ese costo no se enmarca en los presupuestos exigidos en el artículo 107 *ibídem*.

¹ Exp. 15032

Así mismo, consideró que, teniendo en cuenta que la actora utilizó el sistema de inventario permanente, la destrucción de los bienes que conforman el activo movable fue registrada disminuyendo el inventario y cargando su valor en el estado de resultados mediante la constitución de una provisión que fiscalmente no es deducible.

Para resolver esa apelación debe decirse que la Sala ha reiterado, que en aquellos casos en que 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 las erogaciones generadas por la destrucción de inventarios, ya que si esa medida tuvo su origen en disposiciones de tipo sanitario, de salubridad pública o en prácticas mercantiles usuales, tal expensa está autorizada de conformidad con el artículo 107 del Estatuto Tributario².

En la disposición legal citada se consagran estos presupuestos para que los gastos sean deducibles: (a) la relación de causalidad, (b) la necesidad, y (c) la proporcionalidad³.

Por relación de causalidad debe entenderse la conexidad que existe entre el *gasto* (causa) realizado con ocasión de cualquier actividad generadora de renta por el contribuyente durante el año o período gravable, *con tal actividad*, conexidad que se mide por la *injerencia* (nexo) que tiene el gasto en dicha actividad (efecto).

El gasto es necesario cuando es el normal para producir o facilitar la obtención de la renta bruta, y el acostumbrado en la respectiva actividad comercial.

La proporcionalidad de las expensas, es decir, la magnitud que aquellas representen dentro del total de la renta bruta (utilidad bruta), deberá medirse y analizarse en cada caso, de conformidad con la actividad lucrativa que se lleve a cabo y con la costumbre comercial⁴ para el sector, de manera que para fijar el

² Sentencias del 25 de septiembre de 2006, expediente No. 15032, C.P. Dra. María Inés Ortiz Barbosa, 19 de julio de 2009, expediente No. 15099 y 8 de mayo de 2008, expediente No. 15564, C.P. Dr. Juan Ángel Palacio Hincapié, 13 de agosto de 2009, expediente No. 16217, C.P. Dr. William Giraldo Giraldo, 10 de marzo de 2011, expediente No. 16966, C.P. Dra. Martha Teresa Briceño de Valencia.

³ Sobre el alcance de los requisitos para que las deducciones sean procedentes, la Sala se pronunció en Sentencia de octubre 13 de 2005, expediente 13631.

⁴ Sobre la costumbre mercantil el artículo 3º del Código de Comercio expresa:

alcance de la norma en estudio debe tenerse en cuenta que los gastos sean reiterados, uniformes y comunes, sin perjuicio de la causalidad y necesidad que también los debe caracterizar.

A diferencia de lo que alegó la apoderada de la DIAN, la Sala considera que el artículo 107 del E.T. es el fundamento normativo que respalda la actuación del contribuyente. En consecuencia, es irrelevante discutir si la destrucción de los medicamentos, constituye un hecho de fuerza mayor.

Claro lo anterior, la Sala procede a establecer si las erogaciones solicitadas por la actora por concepto de destrucción de inventarios cumplen con los requisitos atrás señalados. Para el efecto, se debe tener en cuenta que la destrucción de inventarios rechazada por la Administración se originó en las siguientes partidas:

Costo de ventas:

Mercancía dada de baja por destrucción	\$631.607.000
Pérdida en devoluciones	<u>\$937.691.000</u>
	\$1.569.298.000 ⁵

Así mismo, que el objeto social que desarrolla el contribuyente consiste en:

“la importación, exportación, manufactura, compra y venta de preparaciones farmacéuticas, médicas, químicas, biológicas e insecticidas, drogas, medicinas, antibióticos, alimentos sustitutos y complementarios de la leche materna y alimentos enriquecidos con vitaminas y minerales, ungüentos, linimentos, sueros, vacunas,

ARTICULO 3. La costumbre mercantil 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’.

⁵ Fl 38 c.p 1

*dulces y productos a base de azúcar, aparatos de cirugía, productos médicos y hospitalarios, equipos de investigación para todo lo relacionado con los productos anteriormente mencionados*⁶.

Verificados los antecedentes administrativos, se observa que la actora aportó *actas de destrucción de inventarios*⁷, en las que se expresó que las causas de la eliminación de la mercancía fueron: *vencimiento, deterioro y mal estado*.

De conformidad con lo expuesto por las partes, algunos de esos productos fueron devueltos por los clientes de la sociedad debido a que se encontraban en las citadas condiciones⁸.

Estudiado el asunto, encuentra la Sala que las actividades de importación, exportación, manufactura, compra y venta de productos farmacéuticos, que realiza la sociedad, implican la producción, manipulación y comercialización de productos destinados a la salud humana. Por tanto, la contribuyente se encuentra sometida a los controles estatales para determinar la seguridad y efectividad del bien que será distribuido y utilizado, los cuales se realizan, por lo general, antes de ser lanzadas esas mercancías al mercado. En consecuencia, si no son superados esos controles, los bienes deben ser destruidos por disposición legal.

En ese sentido es claro que la destrucción por conceptos como deterioro, obsolescencia y vencimientos obedece al acatamiento de disposiciones legales o administrativas que exigen el cumplimiento de altos estándares de calidad, e impiden que productos que no los alcancen sean distribuidos y comercializados.

Además, es importante precisar que si bien algunos de los productos destruidos no se encontraban vencidos, su fecha de vencimiento se encontraba próxima, situación que obligaba a desecharlos, debido a que, bajo dichas condiciones, su comercialización sería restringida, por razones de tipo sanitario y de salubridad pública.

En cuanto a los productos devueltos por los clientes de la sociedad por los motivos estudiados, se encuentra que, de conformidad con el Manual de Buenas Prácticas

⁶ FI 70 vuelto c.a.

⁷ FI 553-554, 521-522, 447-448, 412-413, 377-378, 336-337, 261-262 c.p. 1

⁸ FI 38 c.p.1 y 1098 c.p.2

de Manufactura de la OMS, adoptado en Colombia mediante la Resolución No. 3183 de 1995⁹, deben tener el siguiente tratamiento:

“Productos devueltos

13.30 Los productos provenientes del mercado que hayan sido devueltos deben ser eliminados, a menos que se tenga la certeza de que su calidad es satisfactoria; podrá considerarse su reventa, su reetiquetado o su inclusión en un lote subsiguiente, una vez que haya sido evaluado por el departamento de control de calidad, de conformidad con un procedimiento escrito. En esa evaluación deberá tenerse en cuenta la naturaleza del producto, cualquier condición especial de almacenamiento que requiera, la condición en que se encuentra y su historia, y el tiempo transcurrido desde su expedición. **En caso de existir alguna duda con respecto a la calidad del producto, no podrá considerarse apto para un nuevo despacho o uso, aun cuando pueda ser posible un reprocesado químico básico para recuperar el principio activo. Todas las acciones efectuadas deben registrarse debidamente”.**

En ese orden de ideas, los productos devueltos debían ser destruidos porque como se pudo verificar en las actas de destrucción de inventarios, éstos no conservaban las condiciones exigidas por la ley para el consumo o el uso humano, situación que no es controvertida por la Administración.

Ahora bien, la destrucción de este tipo de mercancías está relacionada con la actividad productora de renta de la actora, que tiene por objeto la importación, exportación, manufactura, compra y venta de productos farmacéuticos.

Resulta, entonces, válido que en casos como los estudiados, cuando el contribuyente en virtud de los controles sanitarios que se ejercen sobre esta clase de bienes en pro de la seguridad y salubridad, se vea avocado a destruir parte de su inventario, tal evento lo refleje en una disminución de la renta a título de costo (expensa).

Por lo hasta aquí dicho es dable concluir que las anteriores circunstancias demuestran que estas erogaciones tienen una relación de correspondencia con la actividad que desarrolla el contribuyente dentro de su objeto social, y que son necesarias para la sociedad en la producción de sus ingresos vinculados a su objeto social, por cuanto se derivan del cumplimiento de disposiciones sanitarias. Además,

⁹ Artículo 1º. Adoptase oficialmente el MANUAL DE BUENAS PRACTICAS DE MANUFACTURAS, de la Organización Mundial de Salud (OMS), documento WHO. Serie de informes técnicos No. 823, que hace parte integral de la presente resolución, el cual deberá ser de obligatorio cumplimiento por parte de la industria, en los procesos de fabricación y control de calidad de los productos farmacéuticos elaborados en Colombia, conforme a lo señalado en el Decreto 677 de 1995.

la erogación (\$1.569.298.000) es proporcionada en relación con los ingresos que obtuvo la contribuyente (\$ 115.840.462.000).

De otra parte, para la Sala no es de recibo el argumento de la Administración, según la cual estas destrucciones se pudieron haber llevado como provisión, pues como se observa y fue señalado por la misma entidad en los actos demandados¹⁰, estos valores se involucraron en la cuenta *Costo de ventas*, conformada por las cuentas mercancía dada de baja por destrucción, y pérdida de devoluciones.

Por las razones expuestas, se confirmará la decisión apelada, dado que en este asunto, como lo advirtió el Tribunal, se encuentran cumplidos los requisitos del artículo 107 del Estatuto Tributario para considerar que la destrucción de inventarios en esta sociedad, que se dedica a la importación, exportación, manufactura, compra y venta de productos farmacéuticos, es una expensa necesaria que se debe reconocer fiscalmente.

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

CONFÍRMASE la sentencia del 3 de abril de 2009 del Tribunal Administrativo del Valle del Cauca.

RECONÓCESE personería jurídica para actuar en nombre de la parte demandante a la doctora Eliana Bernal Castro, de conformidad con el escrito de sustitución que obra al folio 40 del expediente.

¹⁰ FI 38 c.a.1

RECONÓCESE personería jurídica para actuar en nombre de la entidad demandada al doctor Marco Orlando Osorio Rodríguez, de conformidad con el poder que obra al folio 25 del expediente.

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

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

HUGO FERNANDO BASTIDAS BÁRCENAS
Presidente

MARTHA TERESA BRICEÑO DE VALENCIA

CARMEN TERESA ORTIZ DE RODRÍGUEZ

WILLIAM GIRALDO GIRALDO

SISTEMA DE INVENTARIOS – Cuando se determina el costo por este sistema no procede la deducción por pérdida de inventarios

Las disminuciones o faltantes de materias primas, insumos o mercancías, pueden ocurrir dentro del proceso productivo o una vez transformados en productos finales. Cuando dichas disminuciones ocurren dentro del proceso productivo su reconocimiento se refleja en el costo de ventas, si se determina por el sistema de juego de inventarios, o en el costo de la mercancía vendida cuando se lleva inventario permanente, evento en el cual procede la constitución de una provisión

que no tiene el carácter de deducible para determinar la renta del período gravable en análisis. Cuando se trata de mercancías de fácil destrucción o pérdida, para la vigencia en discusión, la norma tributaria solo autoriza la disminución del inventario final con el 5% del total de las mercancías como inventarios de fácil destrucción o inventarios perecederos, en aplicación del artículo 64 del Estatuto Tributario. Esta disminución que afecta el costo de ventas no está prevista para contribuyentes que llevan sistema de inventario permanente. En efecto el artículo 64, citado, reconoce, para la época de los hechos, la disminución de las unidades del inventario final hasta en un cinco por ciento de la suma del inventario inicial mas las compras, cuando se trate de mercancías de fácil destrucción o pérdida, procedimiento aplicable únicamente en el caso del sistema de costeo por juego de inventarios. Cuando el costo de los activos movibles se determina por el sistema de inventarios permanentes, la norma fiscal no cuenta con disposición expresa. A su vez el ordenamiento tributario en el artículo 148 reconoce la deducción por pérdidas de bienes usados en el negocio o actividad productora de renta, es decir de activos fijos, ocurridas por fuerza mayor, prohibiendo la deducción por pérdidas en bienes del activo movible que se han reflejado en el juego de inventarios. Precisamente, ante la ausencia de norma que reconozca la deducción por pérdidas o destrucción de mercancías cuando se lleva sistema de inventarios permanentes, la DIAN profirió los conceptos N°s 008237 del 9 de septiembre de 1997 y 022036 del 30 de octubre del mismo año, en los que sostuvo que la disminución de inventarios por faltantes de mercancías de fácil destrucción o pérdida se aplica únicamente para los contribuyentes que determinen el costo de los activos movibles por el sistema de juego de inventarios o periódico, excluyendo de tal tratamiento a los contribuyentes que se dedican a comercializar mercancías y que establecen el costo mediante sistema permanente o continuo.

CONSEJO DE ESTADO

SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO

SECCION CUARTA

SALVAMENTO DE VOTO

Consejera: CARMEN TERESA ORTIZ DE RODRIGUEZ

Referencia número: 76001-23-31-000-2007-01276-01(18006)

Actor: BRISTOL MYERS SQUIBB DE COLOMBIA S.A.

Demandado: U.A.E. DIAN

De manera respetuosa me aparto de la decisión mayoritaria de la Sala, en cuanto aceptó la deducción por destrucción de inventarios, para el año gravable 2002, de conformidad con el artículo 107 del Estatuto Tributario.

Para el caso de las empresas que determinan el costo de la mercancía mediante el sistema de inventarios permanentes, tal como lo he expresado en otras

ocasiones¹¹, no es procedente la deducción por pérdida de inventarios, por las siguientes razones:

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

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

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

A su vez el ordenamiento tributario en el artículo 148 reconoce la deducción por pérdidas de bienes usados en el negocio o actividad productora de renta, es decir de activos fijos, ocurridas por fuerza mayor, prohibiendo la deducción por pérdidas en bienes del activo movable que se han reflejado en el juego de inventarios.

Precisamente, ante la ausencia de norma que reconozca la deducción por pérdidas o destrucción de mercancías cuando se lleva sistema de inventarios permanentes, la DIAN profirió los conceptos N°s 008237 del 9 de septiembre de 1997 y 022036 del 30 de octubre del mismo año, en los que sostuvo que la disminución de inventarios por faltantes de mercancías de fácil destrucción o pérdida se aplica únicamente para los contribuyentes que determinen el costo de los activos movibles por el sistema de juego de inventarios o periódico, excluyendo de tal tratamiento a los contribuyentes que se dedican a comercializar mercancías y que establecen el costo mediante sistema permanente o continuo.

Posteriormente la autoridad fiscal expidió el Concepto N° 091313 del 11 de octubre de 2001, en el que afirmó que la disminución del inventario final por faltante de mercancía solo puede ser utilizado por aquellos contribuyentes que se dedican a la comercialización de mercancías de fácil destrucción o pérdida y que tal disminución podría utilizarse por los contribuyentes que no apliquen el sistema de juego de inventarios, es decir para quienes utilizan el sistema de inventario permanente. Con esta interpretación oficial se generó una diferencia de criterios en relación con la posibilidad de deducir la pérdida de inventarios.

¹¹ Expedientes: 2006-00767-01. Actor: Unilever Andina de Colombia Ltda. (antes S.A.); 2006-00803-01. Actor: Empresa Colombiana de Productos Veterinarios "VECOL S.A."; 2006-00788-01. Actor: Glaxo Smithkline Colombia S.A.; 2007-00032-01. Actor: Laboratorios Ghem de Colombia Ltda.; 2007-00231-01. Actor: Bayer S.A.

Finalmente, y para definir la obligación de aplicar los conceptos tributarios, la Oficina Jurídica de la DIAN profirió el Concepto N° 071050 de fecha octubre 31 de 2002, en el cual precisó que no son deducibles las pérdidas de mercancías que conforman el activo movable cuando se utiliza el sistema de inventarios permanentes o continuos, ratificando de esta manera los conceptos 08237 de septiembre 9 de 1997 y 022038 de octubre 30 del mismo año y los demás que en el mismo sentido se hayan emitido.

El Concepto N° 071050 de fecha octubre 31 de 2002 fue demandado ante esta jurisdicción, proceso en el que se produjo la sentencia de fecha (27) de octubre de dos mil cinco (2005), Magistrado Ponente, Dr. Juan Ángel Palacio, la cual denegó las súplicas de la demanda ratificando la prohibición de deducir las pérdidas de mercancías de fácil destrucción cuando se lleve sistema de inventario permanente, ante la inexistencia de norma expresa en el Estatuto Tributario que así lo reconozca e igualmente ante la imposibilidad de deducir la provisión que pudiera constituirse sobre las mismas, por cuanto se requiere normatividad expresa para su aceptación.

Advierte la sentencia: “En el concepto acusado se concluye, con fundamento en los artículos 62 y 64, que el legislador “no contempló la posibilidad de llevar como costo o deducción las pérdidas de las mercancía que conforman el inventario para los contribuyentes que utilizan el sistema de inventarios permanentes”. Conclusión que la Sala encuentra ajustada a derecho, pues está claro que las pérdidas sufridas por la destrucción de bienes del activo movable, que la ley autoriza a llevar como costo (artículo 62 E.T.), para los contribuyentes que utilizan el sistema de juego de inventarios, son distintas de las pérdidas de los activos fijos a que se refiere el artículo 148ib., cuya deducibilidad no está condicionada al sistema de determinación del costo de los activos movibles adoptado por el contribuyente. De otra parte, debe precisarse que las “pérdidas” definidas en la normatividad tributaria como deducibles no constituyen gastos que impliquen una erogación efectiva de recursos sino un factor que de manera indirecta incide en la rentabilidad líquida que constituye la base para la determinación del impuesto que sólo procede en los casos expresamente autorizados por el legislador y no por la regla general que consagra el artículo 107 del Estatuto Tributario.”

Ahora bien, en el proceso adelantado frente a la nulidad del concepto, se anotó en el salvamento de voto que “los faltantes o destrucción de bienes percederos para los contribuyentes que legal o voluntariamente lleven el sistema de inventarios permanentes, constituyen expensas necesarias en la actividad productora de renta, cuando las mismas obedecen al cumplimiento de disposiciones legales o administrativas, por lo que esas deducciones tienen una relación o vínculo de correspondencia con la actividad que desarrolla el objeto social pero que en todo caso le produce renta, de manera que los bienes dados de baja representan uno de los conceptos inherentes y necesarios para los entes económicos que manejan inventarios”.

Dado que la decisión de la Sala en su momento fue ratificar la inexistencia de norma en el ordenamiento fiscal que permitiera la deducibilidad de las pérdidas de mercancías de fácil destrucción, para quienes llevaran sistema de inventario permanente y que en general se ha acogido la tesis del salvamento de voto, admitiendo que tratándose de activos movibles que tengan que ser retirados por vencimiento o destrucción y que no puedan ser comercializados de manera alguna, ni consumidos ni usados, podría llegar a tratarse su valor como “expensa necesaria” deducible, ...”, en abierto desconocimiento de la sentencia que ratificó la decisión contenida en el acto administrativo acusado, considero que para la época

de los hechos en el presente caso, año gravable 2002, las decisiones adoptadas en los conceptos acusados cobraban validez con dicha sentencia y en consecuencia era obligatoria su aplicación.

Y ello es así ya que hasta la expedición de la Ley 1111 de 2006, con el artículo 2° se modificó el artículo 64 del Estatuto Tributario, para permitir la deducibilidad de las pérdidas de mercancías de fácil destrucción, limitando igualmente dicha posibilidad a un porcentaje del 3%, con lo cual se iguala el tratamiento para los contribuyentes que lleven cualquiera de los dos sistemas para determinar el costo de los activos movibles, bien sea el juego de inventarios o el de inventarios permanentes. Esta modificación fiscal rige desde el año gravable 2007, en virtud del principio constitucional de vigencia de las normas establecido para los impuestos de periodo.

En consecuencia, y de conformidad con las normas tributarias aplicables para el año gravable en discusión, y en consideración a la sentencia proferida por esta Corporación, ratificando la no existencia de norma específica que permitiera la deducibilidad de las pérdidas de mercancías que forma parte de los inventarios, para quienes determinan el costo por el sistema de inventarios permanentes, e igualmente ante la imposibilidad de deducir la provisión que en este último caso constituyen las empresas, considero que no existe fundamento legal para admitir como deducción la disminución de los inventarios solicitada por la empresa contribuyente.

En esta forma dejo expresadas las razones de mi salvamento de voto.

CARMEN TERESA ORTIZ DE RODRIGUEZ

Dado en Bogotá D. C., a los veintisiete (27) días del mes de septiembre de dos mil doce (2012).