

**CONSEJO DE ESTADO
SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO
SECCION CUARTA**

Consejero Ponente: HÉCTOR J. ROMERO DÍAZ

Bogotá, D.C., siete (7) de febrero de dos mil ocho (2008)

**Radicación número: 25000-23-27-000-2003-00312-
01(15960)
GLAXOSMITHKLINE COLOMBIA S.A., (antes GLAXO
WELLCOME DE COLOMBIA S.A.) contra LA DIAN
FALLO**

Decide la Sala el recurso de apelación interpuesto por la actora contra la sentencia de 8 de febrero de 2006 del Tribunal Administrativo de Cundinamarca, desestimatoria de las súplicas de la demanda de nulidad y restablecimiento del derecho contra los actos por los cuales LA DIAN modificó la declaración de renta de 1999, presentada por la demandante.

ANTECEDENTES

El 7 de abril de 2000 GLAXO WELLCOME DE COLOMBIA S.A., declaró renta de 1999 por el sistema de renta presuntiva, debido a que obtuvo pérdidas líquidas de \$4.709.518.000. En la declaración informó un saldo a favor de \$995.737.000.

Por escritura pública de 18 de diciembre de 2001, registrada el 21 del mismo mes, la sociedad GLAXOSMITHKLINE absorbió mediante fusión a la sociedad GLAXO WELLCOME.

Previo requerimiento especial, LA DIAN profirió a GLAXOSMITHKLINE (antes GLAXO WELLCOME), la Liquidación Oficial de Revisión 310642002000155 de 8 de noviembre de 2002, para desconocer el costo de ventas por destrucción de inventarios por \$515.419.000, con la consiguiente disminución de la pérdida líquida de \$4.709.518.000 a \$4.194.099.000.

Con base en el artículo 720 [par] del Estatuto Tributario, la sociedad prescindió del recurso de reconsideración y acudió directamente ante la Jurisdicción.

LA DEMANDA

GLAXOSMITHKLINE pidió la nulidad de la liquidación oficial de revisión y que a título de restablecimiento del derecho se declare la firmeza de la declaración privada. Como fundamento de sus pretensiones, expuso, en síntesis, lo siguiente:

La liquidación de revisión es improcedente y carece de materia, porque tuvo como único propósito el desconocimiento del costo de ventas por la destrucción de inventarios, sin que se haya determinado un mayor impuesto a cargo ni sanción por inexactitud. Por tanto, el acto acusado viola el artículo 712 del Estatuto Tributario, porque no cumple el requisito de la cuantificación del tributo que la Administración debe adicionar a la liquidación privada.

Es viable llevar como costo o deducción las destrucciones de inventarios de productos farmacéuticos, porque la actora está obligada a destruir los productos farmacéuticos, en cumplimiento de actos de autoridad ejercidos por funcionarios públicos (Decretos 1950 de 1967 y 677 de 1995 y Código Penal), lo cual constituye fuerza mayor.

En los actos de autoridad como hecho constitutivo de fuerza mayor, sólo debe demostrarse la existencia de dichos actos, sin que se requiera hacer el análisis respecto de la imprevisibilidad e irresistibilidad.

No obstante, las pérdidas de medicamentos constituyen un imprevisto al cual no es posible resistir, pues, es imposible detectar anticipadamente el stock y los medicamentos respecto de los cuales ocurrirá el vencimiento, a pesar de la diligencia de la actora. Además, no le es imputable la devolución de los productos farmacéuticos o el vencimiento de los mismos sin que se hayan enajenado, dado que tales fenómenos no son producidos por ella, ni dependen de su voluntad.

El desconocimiento del costo de ventas por la pérdida de inventarios vulnera el artículo 148 del Estatuto Tributario, que permite la deducción de las pérdidas de los bienes que se comercializan dentro del giro de los negocios del contribuyente. Tal interpretación se corrobora con los antecedentes de la norma (Ley 81 de 1960 y artículos 104 y 105 del Decreto Reglamentario 437 de 1961).

El artículo 148 del Estatuto Tributario señala que sólo cuando se determina el costo de ventas por el sistema de juego de inventarios, no puede hacerse uso de la deducción, prohibición que no puede extenderse a quienes lo determinan por el sistema de inventarios permanentes.

El rechazo de la deducción por pérdida de inventarios viola los principios de equidad e igualdad, por cuanto es inequitativo que el Estado participe únicamente de las utilidades por la comercialización de los productos farmacéuticos y desconozca los gastos en los que real y obligatoriamente incurrió el contribuyente para el ejercicio de su actividad.

De los artículos 62 y 64 del Estatuto Tributario y 25 del Decreto Reglamentario 187 de 1975 se desprende que la disminución del inventario por destrucción o pérdida de mercancías se aplica tanto para quienes determinan el costo de los bienes por el sistema de juego de inventarios, como para quienes lo hacen por el sistema de inventarios permanentes o continuos. La interpretación de la DIAN de que tal disminución no se aplica a los últimos genera una desigualdad, pues, ambos son sistemas empleados para establecer el costo de los activos movibles enajenados.

El valor de los medicamentos destruidos en 1999 está de acuerdo con el artículo 64 del Estatuto Tributario, tal como se demuestra con el certificado del revisor fiscal que se adjuntó con la respuesta al requerimiento especial.

CONTESTACIÓN DE LA DEMANDA

La DIAN se opuso a las pretensiones por los motivos que se sintetizan así:

La liquidación oficial de revisión puede contener modificaciones que no generen variación en el impuesto a pagar.

Según los artículos 63 y 64 del Estatuto Tributario, la pérdida en caso de destrucción de mercancías puede llevarse como costo, siempre que el contribuyente determine el costo de los activos movibles enajenados por el sistema de juego de inventarios y se dedique a la comercialización.

No es posible aplicar el mismo tratamiento cuando se utilice el sistema de inventarios permanentes, porque no existe norma expresa que permita la deducción de pérdidas a los contribuyentes que utilizan dicho sistema.

El sistema de inventario permanente no implica la afectación del costo de ventas con las pérdidas de mercancías, dado que éstas deben registrarse mediante la disminución del inventario y cargar su valor en el estado de resultados, por medio de la constitución de una provisión.

La provisión no puede llevarse como costo o deducción ya que las únicas provisiones que se aceptan en materia tributaria son las de provisión de cartera y las de futuras pensiones de jubilación.

La destrucción de medicamentos vencidos no constituye un hecho de fuerza mayor o caso fortuito, por cuanto el vencimiento de medicamentos y su indebida conservación o almacenamiento son hechos previsibles, como quiera que desde cuando éstos se producen, las autoridades competentes definen la fecha de vencimiento.

LA SENTENCIA APELADA

El Tribunal negó las pretensiones de la demanda por los motivos que se resumen de la siguiente manera:

La liquidación de revisión no violó el artículo 712 del Estatuto Tributario, puesto que contiene el monto de los tributos a cargo del contribuyente y los mayores valores en relación con algunos rubros de la declaración. Además, la DIAN no puede quedar sin la facultad de modificar una declaración por el hecho que no resulte un mayor impuesto a cargo del administrado.

Sobre la procedencia del costo de venta por destrucción de inventarios, transcribió la sentencia del Consejo de Estado de 29 de septiembre de 2005, expediente 13706, en la cual se hicieron las precisiones que siguen:

Para los contribuyentes que adoptan el sistema de *inventarios permanentes*, no está prevista la disminución del inventario por faltantes de mercancía de fácil destrucción o pérdida (artículo 64 del Estatuto Tributario). Por tanto, para contabilizar las pérdidas deben crear una provisión, pero como las provisiones contables no son deducibles fiscalmente por no estar establecidas en las normas tributarias, no pueden ser llevadas como deducción.

La destrucción de medicamentos vencidos no es un hecho constitutivo de fuerza mayor, pues, está regulada de manera permanente por las autoridades sanitarias, como el Ministerio de Salud, y la violación de la normas sanitarias genera sanciones; no se trata, entonces, de un hecho sorpresivo, excepcional o de rara ocurrencia, y, por tanto, no concurren las características de imprevisibilidad e irresistibilidad.

En el caso concreto, no es viable la procedencia del costo de venta por destrucción de inventarios, pues, en 1999 la actora utilizó el sistema de inventario permanente. A su vez, la destrucción de mercancías no es constitutiva de fuerza mayor, porque no es un hecho irresistible e imprevisible.

RECURSO DE APELACIÓN

La actora apeló por las siguientes razones:

Los contribuyentes que adoptan el sistema de inventarios permanentes sí pueden disminuir el inventario por faltantes de mercancía de fácil destrucción o pérdida, con base en el artículo 64 del Estatuto Tributario, pues, una cosa es el costo de las mercancías vendidas, y, otra, el de producción del bien terminado, motivo por el cual no es cierto que cuando los costos se establecen por el sistema de inventarios permanentes la pérdida está incluida en el costo de producción.

Para garantizar el principio de igualdad, el artículo 64 del Estatuto Tributario debe aplicarse también a los contribuyentes que utilicen el sistema de inventarios permanentes, pues, el legislador no limitó la aplicación de dicha norma al sistema de juego de inventarios.

La actora no solicitó la deducción de una provisión, esto es, de la estimación de un posible gasto, sino de un gasto efectivo en que incurrió en 1999.

La destrucción de medicamentos en 1999 es deducible de la renta con base en los artículos 64 y 107 del Estatuto Tributario, dado que tiene relación de causalidad con la actividad productora de renta de la actora, que es la comercialización de productos farmacéuticos, y es necesaria, proporcional a los ingresos declarados en el mismo año y está conforme a los acostumbrados en el negocio.

La destrucción de medicamentos vencidos constituye fuerza mayor, pues, obedece a actos de autoridad ejercidos por un funcionario público, dado que quien lo soporta se ve forzado a actuar en la forma señalada en el respectivo acto.

Dado que la causal de fuerza mayor de los actos de autoridad proviene del artículo 1 de la Ley 95 de 1890, sólo debe demostrarse la existencia de dichos actos, sin que se requiera hacer análisis respecto de la imprevisibilidad e irresistibilidad.

Sin embargo, las pérdidas de medicamentos constituyen un imprevisto al cual no se puede resistir, por cuanto es imposible detectar anticipadamente el stock y los medicamentos respectos de los cuales ocurrirá el vencimiento, a pesar de la diligencia de la actora. Además, a ésta no le es imputable la devolución de los productos farmacéuticos o el vencimiento de los mismos sin que se hayan enajenado, dado que tales fenómenos no son producidos por ella, ni dependen de su voluntad.

ALEGATOS DE CONCLUSIÓN

La actora reiteró los fundamentos del recurso y añadió que en sentencia de 25 de septiembre de 2006, la Sección Cuarta reconoció que la destrucción de medicamentos en razón de los controles sanitarios puede ser llevada como deducción, siempre que exista relación de causalidad con la actividad productora de renta y que sea necesaria y proporcionada de acuerdo con cada actividad.

La demandada insistió en los argumentos de la contestación e hizo un recuento de los conceptos de LA DIAN sobre destrucción de medicamentos y de las sentencias del Consejo de Estado de 29 de septiembre y de 27 de octubre de 2005, expedientes 13706 y 13937, respectivamente. Además, sostuvo, en suma, lo siguiente:

En sentencia de 25 de septiembre de 2006 la Sala modificó el criterio de los fallos anteriores y aceptó la deducibilidad de las pérdidas por destrucción de inventarios con fundamento en el artículo 107 del Estatuto Tributario.

En el caso en estudio, la demandante estableció el costo de enajenación de los activos movibles mediante el sistema de inventario permanente, motivo por el cual no es aplicable el artículo 64 del Estatuto Tributario, pues, la disminución del inventario final de que trata la norma se refiere a mercancías que se adquieren para la venta y no a la materia prima utilizada en la producción.

Además, aceptar las pérdidas de mercancías para los contribuyentes productores implica reconocer un doble costo por el mismo concepto, a través de la materia prima en proceso de producción y de la disminución de las unidades inventariadas finalmente. Por tanto, no existe violación del principio de igualdad, puesto que legalmente no procede la deducción propuesta por la demandante.

No cabe la aplicación del artículo 64 del Estatuto Tributario para aceptar como fuerza mayor las disminuciones en el inventario, puesto que estos eventos pueden preverse y tomar las medidas necesarias, motivo por el cual Administración no está obligada a considerar la deducción como necesaria. Además, la demandante no alegó que la expensa fuera necesaria ni invocó como violado el artículo 107 del Estatuto Tributario.

El Ministerio Público no emitió concepto.

CONSIDERACIONES DE LA SALA

De acuerdo con la apelación, la Sala decide si se ajusta a derecho la liquidación oficial de revisión por la cual LA DIAN modificó la declaración de renta

de 1999, presentada por la actora. En concreto, precisa si el valor de los medicamentos destruidos por mandato legal (\$515.419.000), hace parte del costo de ventas.

El artículo 62 del Estatuto Tributario, dispone que para establecer el costo de los activos movibles enajenados, 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 DIAN.

Según el párrafo del artículo 62 del Estatuto, los contribuyentes que de acuerdo con el artículo 596 *ib.*, están obligados a presentar la declaración de renta firmada por revisor fiscal o contador público, “*deberán establecer el costo de enajenación de los activos movibles por el sistema de inventarios permanentes o continuos, o por cualquier otro sistema de reconocido valor técnico*”, autorizado por la DIAN.

En el sistema de “*juego de inventarios*”, el costo de lo vendido está constituido por la suma del inventario inicial (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, cifra de la cual se resta el inventario físico efectuado el último día del año gravable, lo que responde a la siguiente fórmula matemática: inventario inicial + compras - inventario final¹.

En el sistema de “*inventarios permanentes o continuos*”, regulado por el Decreto Reglamentario 187 de 1975, el costo se contabiliza en tarjetas u hojas especiales, diseñadas para llevar el control permanente de las mercancías, las que hacen parte de la contabilidad, donde se registran las unidades compradas, vendidas o consumidas, el costo de lo vendido y de lo comprado, y, al final del ejercicio se hace constar en el libro de inventarios, el costo de las existencias².

El artículo 64 del Estatuto Tributario permite a los contribuyentes que adopten el sistema *de juego de inventarios*, la *disminución* del inventario final por

¹ Sentencia de 29 de septiembre de 2005, exp 13706. C.P. Héctor J. Romero Díaz.

² *Ibídem*

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.

Así, lo que la citada disposición autoriza es la disminución del “inventario final”, que es uno de los factores de determinación del costo de los activos movibles, en el sistema de juego de inventarios, y no la deducción por pérdidas en la enajenación de activos movibles, que puedan originarse por la destrucción de las mercancías. Tal disposición está en concordancia con el inciso final del artículo 148 del Estatuto Tributario que de manera expresa prohíbe la deducibilidad de las pérdidas en bienes del activo movable que se han reflejado en el juego de inventarios³.

Cuando se trata de contribuyentes que adoptan 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 pérdida⁴. Lo anterior, porque tal concepto se maneja a través de una provisión contable (artículo 14 del Decreto 2650 de 1993), que no es deducible fiscalmente, dado que no está autorizada por las normas tributarias⁵.

Ahora bien, en sentencia de 29 de septiembre de 2005, expediente 13706, la Sala sostuvo que los contribuyentes que adopten el sistema de inventarios permanentes no pueden llevar como deducción las pérdidas sufridas por la “destrucción de bienes del activo movable”, porque deben registrarse contablemente como “provisión”, la cual no es deducible, y, porque la destrucción de medicamentos vencidos, no es un hecho constitutivo de fuerza mayor, por cuanto no concurren los elementos de imprevisibilidad e irresistibilidad, en los términos del artículo 1 de la Ley 95 de 1890, dado que no es un hecho sorpresivo, excepcional o de rara ocurrencia.

³ Sentencias de 29 de septiembre y de 27 de octubre de 2005, expedientes 13706 y 13937, C.P. Héctor J. Romero Díaz y Juan Ángel Palacio Hincapié, respectivamente.

⁴ El artículo 64 del Estatuto Tributario fue modificado por el artículo 2 de la Ley 1111 de 2006, para reducir del 5% a 3% el porcentaje en el que se permite la disminución por faltantes y aceptar expresamente dicha disminución cuando se utilice el sistema de inventario permanente.

⁵ *Ibidem*

Y, en sentencia de 27 de octubre de 2005, la Sala aceptó que el valor de los inventarios que tenían que retirarse por vencimiento o destrucción y que no podían ser comercializados, ni consumidos ni usados, podía admitirse 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.)”*⁶

Este criterio fue reiterado y fortalecido en sentencia de 25 de septiembre de 2006, en la que se analizó 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 permanentes⁷.

En dicha oportunidad, la Sala concluyó que se admite como expensa necesaria el valor de los activos movibles que se enajenan dentro del giro ordinario de los negocios de contribuyente, que deban ser destruidos por disposiciones legales o administrativas, porque no puedan ser consumidos, ni usados, es decir, que no puedan ser comercializados en ninguna forma, ***“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 otros medio (sic) [deducción]”***⁸.

Aunque la sentencia decidió sobre la procedencia del costo de ventas, las razones expuestas permiten considerar que cuando la destrucción de inventarios se solicita como deducción, debe aceptarse su procedencia, si se demuestra el cumplimiento de los requisitos del artículo 107 del Estatuto Tributario, norma común

⁶ Expediente 13937, C.P. doctor Juan Ángel Palacio Hincapié

⁷ Expediente 15032 C. P. doctora María Inés Ortiz Barbosa.

⁸ Ibídem

para costos y deducciones ⁹.

En el caso en estudio, la actora estaba obligada a presentar su declaración de renta firmada por revisor fiscal (artículo 596 del Estatuto Tributario); por tanto, debía determinar el costo de enajenación de los activos movibles por el sistema de inventarios permanentes, como en efecto lo hizo en la declaración de 1999, en la cual determinó como “costo de ventas” \$29.075.234.000 (renglón 32).

En el costo de ventas, la actora incluyó \$515.419.000 por la destrucción de productos farmacéuticos por devolución o vencimientos, valor certificado por el revisor fiscal (folio 2613 c.a). Esta suma corresponde al total de los castigos de las provisiones por destrucción de inventarios por devolución o vencimiento de medicamentos (folio 65 c.p.).

La sociedad no solicitó en su declaración un mayor valor del costo de ventas, sino los castigos generados por destrucciones efectivamente realizadas, como consta en las distintas actas de destrucción de medicamentos de enero a diciembre de 1999 (folios 773 a 842 c.a) y en el certificado del revisor fiscal (folio 843 c.a).

A su vez, la destrucción de medicamentos por devolución o vencimientos, obedeció al cumplimiento de normas de control de calidad y vigilancia sanitaria de medicamentos (Decreto 677 de 1995), la Codificación Sanitaria Nacional (Decreto 1950 de 1967) y el Código Penal (delitos contra la salud pública); así, la destrucción de productos es una medida sanitaria de seguridad que tiene por objeto prevenir o impedir la ocurrencia de un hecho o la existencia de una situación que atente o pueda poner en peligro la salud individual o colectiva de la comunidad (artículo 102 Decreto 677).

Por tanto, el valor de los inventarios destruidos, en 1999, en cumplimiento de normas legales constituyen “expensas” para la actora que tienen relación o vínculo de correspondencia con su objeto social (fabricación, importación, exportación, distribución, venta y comercio, entre otros bienes, de productos farmacéuticos que requieran o no prescripción médica). Así las cosas, los bienes

⁹ En sentencia de 19 de julio de 2007, exp. 15099 C.P. Juan Ángel Palacio Hincapié, la Sala aceptó como deducción, la destrucción de **medicamentos**, soportada con actas de baja, suscritas por funcionarios competentes y avaladas por el revisor fiscal de la sociedad.

datos de baja dentro del sistema de inventario permanente, representan uno de los conceptos inherentes y necesarios para la contribuyente en la producción de sus ingresos, es decir, se involucran en la actividad productora de renta¹⁰. Y, su monto (\$515.419.000), se considera proporcionado frente a los ingresos brutos de la demandante (\$58.627.931.000).

Además, es inequitativo el desconocimiento de los costos y gastos del contribuyente en los que forzosamente debe incurrir en el ejercicio de su actividad económica, debido al cumplimiento de normas legales, pues, son gastos cuya realidad resulta incuestionable.

Cabe anotar que desde la demanda, la actora ha alegado que las sumas por destrucción de inventarios no debían ser rechazadas, debido a que fueron gastos en los que real y obligatoriamente incurrió, motivo por el cual no asiste razón a la demandada cuando sostiene que sólo con ocasión de la apelación, la demandante planteó la aplicación de las normas generales de costos y deducciones.

En suma, se reconocerá como costo de ventas la suma originada en la destrucción de inventarios, como lo solicitó la actora en su declaración de 1999, motivo suficiente para revocar la sentencia apelada, y, en su lugar, anular la Liquidación Oficial de Revisión 310642002000155 de 8 de noviembre de 2002 y declarar la firmeza de la liquidación privada de la demandante.

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

Revócase la sentencia de 8 de febrero de 2006, proferida por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca dentro del proceso de nulidad y restablecimiento del derecho de GLAXOSMITHKLINE COLOMBIA S.A., contra LA DIAN. En su lugar, dispone:

¹⁰ Sentencia de 25 de septiembre de 2006, exp 15032. C.P. doctora María Inés Ortiz Barbosa.

ANÚLASE la Liquidación Oficial de Revisión 310642002000155 de 8 de noviembre de 2002.

A título de restablecimiento del derecho, **DECLÁRASE** en firme la liquidación privada de la demandante de 1999.

RECONÓCESE personería al abogado ENRIQUE GUERRERO RAMÍREZ como apoderado de la DIAN (folio 274).

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

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

MARÍA INÉS ORTIZ BARBOSA
Presidente

LIGIA LÓPEZ DÍAZ

JUAN ÁNGEL PALACIO HINCAPIÉ

HÉCTOR J. ROMERO DÍAZ