

DEDUCCION DE MERCANCIAS - No son deducibles cuando se lleva por el sistema de inventarios permanente / DISMINUCION DEL INVENTARIO FINAL - Procede la disminución más no la deducción por pérdidas originadas por destrucción de las mercancías / SISTEMA DE INVENTARIOS PERMANENTES - Quienes llevan este sistema no pueden disminuir el inventario de las existencias de mercancía de fácil destrucción o pérdida

Mediante sentencia del 27 de octubre de 2005, la Sala, al decidir la legalidad del concepto jurídico 71050 de 31 de octubre de 2002 de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, cuya tesis jurídica precisó que “No son deducibles las pérdidas de las mercancías que conforman el activo movable cuando se utiliza el Sistema de Inventarios Permanentes o Continuos”, analizó los mismos cargos de inconformidad que se aducen en el presente proceso. En consecuencia, teniendo en cuenta que según el artículo 14 del Decreto 2650 de 1993 (estatuto contable), una forma de contabilizar las pérdidas es la de crear la “provisión” respectiva, el contribuyente puede registrar en su contabilidad la disminución del valor de sus inventarios, producida por la destrucción o pérdida de los mismos, tal como se precisa en el concepto acusado. Sin embargo, en consideración a que las provisiones de naturaleza contable, no son deducibles para efectos de determinar el impuesto sobre la renta, por no estar expresamente establecidas en las normas tributarias, no pueden sustraerse de la base gravable. Así lo confirma la disposición prevista en el párrafo 1° del artículo 65 del Estatuto Tributario, que reza: “El valor del 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”. Al respecto dispone el Decreto Reglamentario 326 de 1995, artículo 4: “...el valor del inventario detallado de las existencias al final del ejercicio, antes de descontar las provisiones para su protección y otras de naturaleza contable, que no son deducibles de acuerdo con las normas generales, debe coincidir con el valor total registrado en los libros de contabilidad y en la respectiva declaración de renta”.

NOTA DE RELATORIA: Se reitera sentencia de 27 de octubre de 2005 que decidió la legalidad del concepto jurídico 71050 de 31 de octubre de 2002

SISTEMA DE INVENTARIO PERMANENTE - Permite deducir las disminuciones de mercancías de fácil destrucción o pérdida / PERDIDA DE INVENTARIOS - No es una expensa necesaria

La Sala, advierte que este tema fue objeto de una regulación posterior. En efecto, conforme con el artículo 2 de la Ley 111 de 2006, vigente a partir del el año gravable 2007, cuando el costo de las mercancías vendidas se determine por el sistema de inventario permanente se permite deducir “las disminuciones ocurridas en mercancías de fácil destrucción o pérdida, siempre que se demuestre el hecho que dio lugar a la pérdida o destrucción, hasta en un tres por ciento (3%) de la suma del inventario inicial más las compras” En el mismo sentido, y en apoyo de la legalidad de los actos acusados, conviene advertir que la parte actora pretendió de forma inapropiada acogerse al artículo 107 del E.T. tal como lo propuso en la demanda. De hecho, el acto acusado, integrado por ambas resoluciones demandadas, invocó y aplicó el artículo 107 del E.T. en el sentido de decir que no se configuraban ninguna de las situaciones ahí prescritas, menos cuando el contribuyente utilizó el renglón 49 de la declaración de renta para fijar un valor de \$1.176.250.000 por concepto de pérdida de inventarios. La parte actora no demostró que la situación de la deducción que liquidó en la declaración del año 1999, renglón 49, otras deducciones, corresponde a las situaciones reguladas en

la norma. Por lo mismo, el acto acusado no violó esa regla y por esta razón también deberá confirmarse la sentencia apelada.

FUENTE FORMAL: LEY 111 DE 2006 - ARTICULO 2 / ESTATUTO TRIBUTARIO - ARTICULO 107

CONSEJO DE ESTADO
SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO
SECCION CUARTA

Consejero ponente: HUGO FERNANDO BASTIDAS BARCENAS

Bogotá, D.C., Diez (10) de septiembre de dos mil nueve (2009)

Radicación número: 25000-23-27-000-2004-00582-01(16320)

Actor: CARBOQUIMICA S.A.

Demandado: DIRECCION DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES

FALLO

La Sala decide el recurso de apelación interpuesto contra la sentencia del Tribunal Administrativo de Cundinamarca del 31 de agosto de 2006, que negó las pretensiones de la demanda instaurada en acción de nulidad y restablecimiento del derecho contra la liquidación oficial de revisión No. 31064200200122 del 18 de noviembre de 2002 y la resolución 31066200300059 del 23 de septiembre de 2003.

ANTECEDENTES DEL PROCESO

DEMANDA

CARBOQUÍMICA S.A., en ejercicio de la acción de nulidad y restablecimiento del derecho demandó la nulidad parcial de *“la Liquidación Oficial de Revisión 310642002000122 del 18 de noviembre de 2002 (...) y la Resolución 310662003000059 del 23 de septiembre de 2003 expedida por la Administración Especial de Impuestos de los Grandes Contribuyentes de Bogotá (...)”*.

A título de restablecimiento del derecho solicitó, que *“(...) se le conceda la deducción de la renta de la pérdida por inventarios sufrida durante el año, en cuantía de \$1.176.250.000 (...) Como resultado del derecho a la mencionada*

deducción, la pérdida líquida del ejercicio deba ser fijada en \$7.257.838.000, en lugar de \$6.081.588.000 (...)”.

Invocó como normas vulneradas las siguientes:

- Constitución Política: artículos 6, 13, 95 num. 9 y 363
- Estatuto Tributario: artículos 64, 107 y 148 inciso final.

El concepto de violación lo fundamentó de la siguiente manera.

Señaló que con los actos administrativos demandados se violó el principio de la igualdad toda vez que la DIAN interpretó que los contribuyentes que desarrollan una actividad industrial y establecen el costo de las ventas de las mercancías por el sistema de inventarios permanentes, no pueden disminuir del inventario final las pérdidas sufridas por la destrucción de las mercancías.

Explicó que el sistema de juego de inventarios y el sistema de juego de inventarios permanentes o continuos son sistemas que sirven para establecer el costo de los activos movibles enajenados, o, lo que es lo mismo, para depurar los ingresos obtenidos en la venta de mercancía y, de esta manera, establecer la base gravable del impuesto sobre la renta.

Dijo que en ambos sistemas está implícito el concepto de inventario inicial, inventario final y compras, elementos estos que son los que se consideran para aplicar la disminución del inventario por faltantes de mercancías prevista en el artículo 64 del E.T.

A partir de una interpretación del artículo 64 del E.T. la parte actora dijo las autoridades no podían restringir el alcance de ese artículo que se refiere a la disminución del inventario por faltante de mercancía.

Explicó que por razones de técnica contable, la pérdida de inventarios dados de baja se registra como gasto cuando se utiliza el sistema de inventarios permanentes. En consecuencia, argumentó que para fines del impuesto de renta esa partida se declara como deducción, siempre y cuando cumpla con los requisitos del artículo 107.

Insistió en que no se necesita norma expresa que prohíba o permita la deducción y que el artículo 148 del E.T., que prohíbe una doble disminución de la base gravable para los contribuyentes que establecen el costo de sus ventas por el sistema de juego de inventarios (vía costo y vía deducción), debe interpretarse en el sentido de que, de manera tácita, permite realizar esta doble disminución para los contribuyentes que utilizan otros sistemas, como el de inventarios permanentes.

Aseveró que los valores que representan las pérdidas objeto de discusión cumplen los requisitos del artículo 107 del E.T. por las siguientes razones

- Porque como la pérdida de inventarios es un hecho de común ocurrencia en el proceso fabril, es pertinente considerarla una erogación necesaria para la producción.
- Porque para garantizar la calidad del producto, es natural y necesario que se sacrifiquen los bienes imperfectos u obsoletos. Por tanto, su valor debe ser asumido como un menor valor de la utilidad industrial por ser un egreso necesario.
- Porque la pérdida de inventarios comparada con las ventas del ejercicio arroja como resultado una proporción razonable.
- Porque no se discutió si las pérdidas estaban o no indebidamente justificadas.

CONTESTACIÓN DE LA DEMANDA

La DIAN se opuso a las pretensiones de la demanda por las siguientes razones:

Señaló que las deducciones por ajustes al inventario declaradas por la parte actora no cumplían con el requisito de necesidad, porque debido a que las causas que originaron las pérdidas en el inventario no eran expensas que tuvieran relación de causalidad con la actividad productora de renta del contribuyente. Esto debido a que no se incurre en tales pérdidas de manera forzosa para cumplir el objeto de la empresa ni guardan relación directa con el ingreso.

Así mismo, dijo que las pérdidas alegadas por el contribuyente tampoco corresponden a las previstas de manera especial y taxativa por la ley, por lo que no podían reconocerse por analogía o extensión.

Resaltó que la sociedad demandante, en la actuación administrativa, admitió que el artículo 64 ibídem, sólo se aplica para la actividad de reventa de mercancía y no para la industrial y que, el artículo 148 corresponde únicamente a bienes usados en la actividad productora de renta.

Puntualizó que el artículo 64 ibídem se aplica cuando se trata de inventarios permanentes y no de juego de inventarios.

Respecto de la aplicación del artículo 148 del E.T. argumentó que la parte actora no probó que la pérdida tuvo lugar por fuerza mayor, así como tampoco que la pérdida se derivara de la obsolescencia, el deterioro o de dificultades para vender los bienes en el mercado.

Estimó que el vencimiento de inventarios, así como su indebida conservación o almacenamiento (evaporación o hurto), eran hechos previsibles por la empresa por lo que no tienen la calidad de forzosos o necesarios para producir renta.

SENTENCIA APELADA

El Tribunal denegó las súplicas de la demanda.

Señaló que el artículo 64 del E.T., autoriza la disminución del “inventario final”, que es uno de los factores para el cálculo del costo de los activos movibles en el sistema de juego de inventarios, y no la deducción por pérdida en la enajenación de activos movibles que pueda originarse por la destrucción de las mercancías.

Indicó que 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 pérdida.

Agregó que aún cuando el contribuyente puede registrar en su contabilidad la disminución del valor de sus inventarios cuando se produce la destrucción o pérdida, a título de provisión (gasto), estas provisiones no son deducibles para efectos de determinar el impuesto sobre la renta, por no estar expresamente establecidas en las normas tributarias.

Aclaración de voto

La doctora Nelly Yolanda Villamizar de Peñaranda aclaró voto en el siguiente sentido:

Manifestó que en el sistema de inventarios permanentes no se registran las pérdidas de mercancía bien sea por obsolescencia o por otras causas, toda vez que debe hacerse un registro adicional con base en los soportes de la empresa debidamente justificados. Señaló que para el caso, la contribuyente hizo mención de las notas internas en las que realizó el registro contable como “provisión” conforme con lo previsto en el artículo 63 del Decreto 2649 de 1993.

Indicó que por el hecho de que la contribuyente haya registrado la pérdida en la cuenta “GASTOS” cuando técnicamente debió imputarla como “COSTO DE VENTA o COSTO DE PRODUCCIÓN”, disminuyó la utilidad en términos contables. Añade que la operación correspondía a una disminución de la renta gravable y que así debió reconocerlo el tribunal.

APELACIÓN

La actora apeló y, para el efecto, reiteró los argumentos de la demanda y agregó.

Que con la interpretación de los artículos 64 y 148 último inciso, del E.T., el Tribunal excluyó a los contribuyentes que establecen el costo de venta de sus activos movibles por el sistema de inventarios permanentes, con lo cual vulneró el derecho de igualdad entre éstos y los que usan el sistema de juego de inventarios.

Manifestó que la deducción que se solicita no corresponde a una provisión, sino a la pérdida real de inventarios sufrida durante el ejercicio gravable y que el a-

quo desconoció los presupuestos del artículo 107 del Estatuto Tributario, que se cumplió en su totalidad.

ALEGATOS DE CONCLUSIÓN

La **demandante** insistió en los argumentos alegados en la demanda y en la apelación.

El **demandado** reiteró los planteamientos de la contestación.

El **Ministerio Público** solicitó revocar la sentencia apelada con fundamento en que el Consejo de Estado¹, sobre el tema objeto de discusión, ha dicho que si el contribuyente está obligado por disposición legal a establecer el costo de los activos movibles por el sistema de inventarios permanentes, esta circunstancia no es suficiente para rechazar los costos generados en la destrucción de éstos, ya que si la medida tuvo origen en disposiciones de tipo sanitario, salubridad pública o por prácticas mercantiles usuales, tal expensa está autorizada de conformidad con el artículo 107 del E.T.

CONSIDERACIONES DE LA SALA

De acuerdo con el recurso de apelación interpuesto por la sociedad demandante, corresponde a la Sala decidir sobre la legalidad de los actos acusados.

La controversia se concreta a decidir si la entidad demandada infringió las normas citadas como violadas cuando dispuso que la demandante no debió tratar como deducción, en la declaración del impuesto de renta del año gravable de 1999, la pérdida de inventarios.

Para la demandada, en cambio, no era posible tratar la pérdida como deducción por cuanto la parte actora utilizaba el sistema de inventarios permanentes para establecer el costo de los activos movibles y, bajo tal presupuesto se infirió que quienes utilicen tal sistema no podían llevar como

¹ Sentencia del 25 de septiembre de 2007, Exp 15032, C.P. María Inés Ortíz Barbosa.

deducción la pérdida de inventarios. Todo eso de conformidad con los artículos 64 y 148 del E.T.

Mediante sentencia del 27 de octubre de 2005, la Sala, al decidir la legalidad del concepto jurídico 71050 de 31 de octubre de 2002 de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, cuya tesis jurídica precisó que *“No son deducibles las pérdidas de las mercancías que conforman el activo movable cuando se utiliza el Sistema de Inventarios Permanentes o Continuos”*², analizó los mismos cargos de inconformidad que se aducen en el presente proceso.

Dijo la Sala en aquella oportunidad.

“Según el artículo 62 del Estatuto Tributario, 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 Dirección General de Impuestos Nacionales.

De acuerdo con el mismo artículo 62, tratándose de contribuyentes obligados a presentar la declaración de renta firmada por revisor fiscal o contador público, *“deberán establecer el costo de la enajenación de los activos movibles por el sistema de inventarios permanentes o continuos, o por cualquier otro sistema de reconocido valor técnico...”*

En el sistema de *“juego de inventarios”*, el costo de lo vendido está constituido 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, de la cual debe sustraerse el inventario físico efectuado en el último día del año gravable. Lo que responde a la siguiente fórmula matemática: inventario inicial + compras - inventario final³.

En el sistema de *“inventarios permanentes o continuos”*, regulado por el Decreto Reglamentario 187 de 1975, artículos 30 y 31, el costo se contabilizará en tarjetas u hojas especiales, diseñadas para llevar el control permanente de las mercancías, las que hacen parte integrante de la contabilidad, donde se registran las unidades compradas, vendidas, o consumidas, el costo de lo vendido y de lo comprado, y al final del ejercicio se hará constar en el libro de inventarios, el costo de las existencias.

² Conforme con el texto de este concepto, la DIAN reiteraba la doctrina que desde 1997 había formulado sobre el particular. Precisa el concepto: *“En los anteriores términos se ratifican los conceptos 08237 de septiembre 9 de 1997, 022036 de octubre 30 de 1997 y los demás que en el mismo sentido se hayan emitido.”*

³ Concepto Unificado No. 1 de 1982 de la Dirección de Impuestos Nacionales.

Para los contribuyentes que adopten el sistema *de juego de inventarios*, está previsto en el artículo 64 ib., la “*Disminución del inventario final 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.

Por disposición del artículo 25 del Decreto Reglamentario 187 de 1975, la disminución del inventario final sólo “*se aplicará respecto de las mercancías que se adquieran para venderlas sin transformarlas*”.

Como se observa, lo autorizado por el citado precepto legal 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 que puedan originarse por la destrucción de las mercancías**. Disposición que está en concordancia con el inciso final del artículo 148 del Estatuto Tributario que 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*”. (negrilla fuera de texto)

Cuando se trata de contribuyentes que deben adoptar el sistema de *inventarios permanentes*, no está prevista en el régimen tributario la disminución del inventario de las existencias del respectivo ejercicio, por concepto de faltantes de mercancía de fácil destrucción o pérdida. **En consecuencia, teniendo en cuenta que según el artículo 14 del Decreto 2650 de 1993 (estatuto contable), una forma de contabilizar las pérdidas es la de crear la “provisión” respectiva, el contribuyente puede registrar en su contabilidad la disminución del valor de sus inventarios, producida por la destrucción o pérdida de los mismos, tal como se precisa en el concepto acusado.** (Negrilla fuera de texto).

Sin embargo, en consideración a que las provisiones de naturaleza contable, no son deducibles para efectos de determinar el impuesto sobre la renta, por no estar expresamente establecidas en las normas tributarias, no pueden sustraerse de la base gravable. Así lo confirma la disposición prevista en el parágrafo 1° del artículo 65 del Estatuto Tributario, que reza: “*El valor del 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*”. Al respecto dispone el Decreto Reglamentario 326 de 1995, artículo 4: “*...el valor del inventario detallado de las existencias al final del ejercicio, antes de descontar las provisiones para su protección y otras de naturaleza contable, que no son deducibles de acuerdo con las normas generales, debe coincidir con el valor total registrado en los libros de contabilidad y en la respectiva declaración de renta*”. (negrilla fuera de texto)

Quiere decir que por disposición legal las pérdidas del activo movable pueden ser tratadas como costo cuando se adopta el sistema de juego de inventarios, pero en ningún caso como deducción.

Ahora bien, independientemente del sistema utilizado para la determinación del costo de los activos movibles, -juego de inventarios o inventarios permanentes-, son deducibles:

a) Las *pérdidas fiscales u operacionales*, es decir 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, las cuales pueden ser compensadas con las rentas líquidas percibidas en los períodos posteriores, en los términos definidos por el artículo 147 del Estatuto Tributario; y

b) Las *pérdidas de capital*, esto es las que se originan por la pérdida de bienes -activos fijos- vinculados a la actividad productora de renta, ocurridas por fuerza mayor, que consagra el artículo 148 ib., al disponer: “*Son deducibles las pérdidas sufridas durante el año o período gravable, concernientes a los bienes usados en el negocio o actividad productora de renta y ocurridas por fuerza mayor*”.

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 mercancías 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 (art. 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” deducibles no constituyen gastos que impliquen una erogación efectiva de recursos, necesaria para la producción de la renta, 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. Por ello, no es válido entender que en virtud de lo previsto en el artículo 107 del Estatuto Tributario, que autoriza de manera general la deducibilidad de las expensas realizadas en la actividad productora de renta, son deducibles las “pérdidas de bienes del activo movable”, por destrucción u obsolescencia, como lo sostienen los accionantes.

Se advierte que la facultad de interpretación de las normas tributarias que se otorga a la autoridad fiscal, debe enmarcarse dentro de los precisos términos de la ley, por ello, no están llamadas a corregir las posibles desigualdades que resulten de aplicar las normas tributarias que regulan el tratamiento para las pérdidas sufridas en los

inventarios, pues está claro que son éstas las que limitan los efectos fiscales en las pérdidas de inventarios. (Negrilla fuera de texto)

(...)

Ahora bien, la Sala, advierte que este tema fue objeto de una regulación posterior. En efecto, conforme con el artículo 2 de la Ley 111 de 2006, vigente a partir del el año gravable 2007, cuando el costo de las mercancías vendidas se determine por el sistema de inventario permanente se permite deducir *“las disminuciones ocurridas en mercancías de fácil destrucción o pérdida, siempre que se demuestre el hecho que dio lugar a la pérdida o destrucción, hasta en un tres por ciento (3%) de la suma del inventario inicial más las compras”*

Aclarado lo anterior, conforme con los presupuestos del caso concreto que tuvo ocurrencia antes de la entrada en vigencia de la Ley 1111 de 2006, pasa la Sala a determinar si en el caso *sub examine* se configuraron los presupuestos para admitir la deducción por pérdida de inventarios pretendida por la demandante.

Está establecido, y no es objeto de discusión, que la sociedad CARBOQUÍMICA S.A. lleva su contabilidad por el sistema de inventario permanente, atendiendo lo dispuesto en el artículo 62 del estatuto tributario.

De igual forma, está probado que el valor de la mercancía que fue llevada como deducción por la demandante en la declaración de renta del año 1999, fue registrado contablemente en la cuenta 531095 “Pérdida en ventas y Retiros de Bienes - Otros -” y fue llevado al denuncia rentístico bajo el concepto de “Otras deducciones”.

También es un hecho que la entidad demandada no discutió la existencia de las pérdidas. Solamente discutió su procedencia como deducción. Por lo tanto, la discusión gira en torno a la interpretación del artículo 64 del E.T. en concordancia con los artículos 148 y 107 ibídem.

Conforme con la doctrina jurisprudencial expuesta, la interpretación que la DIAN propuso para las normas citadas mediante los conceptos oficiales proferidos desde el año 1997 se ajustó a la ley por las razones ampliamente expuestas en la

citada sentencia. Por lo tanto, los actos acusados se ajustan también a la ley puesto que acogieron la interpretación avalada por esta corporación. En consecuencia, se confirmará el fallo del a quo.

En el mismo sentido, y en apoyo de la legalidad de los actos acusados, conviene advertir que la parte actora pretendió de forma inapropiada acogerse al artículo 107 del E.T. tal como lo propuso en la demanda. De hecho, el acto acusado, integrado por ambas resoluciones demandadas, invocó y aplicó el artículo 107 del E.T. en el sentido de decir que no se configuraban ninguna de las situaciones ahí prescritas, menos cuando el contribuyente utilizó el renglón 49 de la declaración de renta para fijar un valor de \$1.176.250.000 por concepto de pérdida de inventarios. El acto acusado, por ejemplo, la resolución inicial dijo:

“(...) este despacho no puede aceptar las deducciones por pérdidas de inventarios bajo este concepto, las cuales fueron realizadas por la sociedad en el año 1999, en cuantía de \$1.176.250.000.

(...)

Al respecto, y atendiendo en el artículo 107 del Estatuto Tributario, para que un gasto cumpla el requisito de necesidad con la actividad productora de renta, supone que sin éste (gasto) no se puede obtener una renta bruta, por consiguiente, cuando se puede prescindir del gasto sin que ello implique ausencia de la renta, el gasto no es necesario y por consiguiente no deducible. (...)”

Y en la resolución 059 de 2003, el acto acusado dice:

“(...) Al analizarse el origen del valor que el contribuyente solicita en el renglón 49 correspondiente a “Otras Deducciones” citado, se observa que no cumple con los requisitos previstos en el artículo 107 del Estatuto Tributario, esto es, la necesidad, causalidad y proporcionalidad.

(...)

De lo anterior se desprende (...) que no se cumple con el requisito de necesidad como quiera que alusivo a pérdidas frecuentes por evaporación o

por hurto, pérdida de productos por no tener mercado o no estar en condiciones aptas para ser vendidos, o ser irrecuperables debido a restricciones ambientales o su deterioro u obsolescencia, resulta claro que son razones que no coinciden con las expensas normalmente acostumbradas dentro de la actividad productora de renta (...)

En consecuencia, al no cumplir con los presupuestos generales establecidos en el artículo 107 del Estatuto Tributario, se observa igualmente que el valor solicitado como deducción tampoco corresponde a aquéllas (sic) previstas de manera especial y taxativa por la ley, por lo que no es viable aceptarla, en virtud de que no pueden reconocerse por analogía o extensión”

La Sala, en efecto, está de acuerdo que en este caso, la administración aplicó en forma correcta el artículo 107, que dice:

“Artículo 107. Las expensas necesarias son deducibles. Son deducibles las expensas realizadas durante el año o período gravable en el desarrollo de cualquier actividad productora de renta, siempre que tengan relación de causalidad con las actividades productoras de renta y que sean necesarias y proporcionadas de acuerdo con cada actividad.

La necesidad y proporcionalidad de las expensas debe determinarse con criterio comercial, teniendo en cuenta las normalmente acostumbradas en cada actividad y las limitaciones establecidas en los artículos siguientes.”

La parte actora no demostró que la situación de la deducción que liquidó en la declaración del año 1999, renglón 49, otras deducciones, corresponde a las situaciones reguladas en la norma. Por lo mismo, el acto acusado no violó esa regla y por esta razón también deberá confirmarse la sentencia apelada.

No es aplicable al caso concreto la doctrina judicial⁴ que invoca la delegada del Ministerio Público para sustentar la solicitud de revocatoria de la sentencia del

⁴ CONSEJO DE ESTADO. SALA DE LO CONTENCIOSO.ADMINISTRATIVO. SECCION CUARTA. Consejera ponente: Dra. MARIA INES ORTIZ BARGOSA. Bogotá, D.C., veintiséis (26) de septiembre de dos mil seis (2006). **Radicación número: 25000-23-27-000-2003-00434-01(15032)**. Actor: **EMPRESA COLOMBIANA DE PRODUCTOS VETERINARIOS S.A VECOL S.A.** Demandado: DIRECCION DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES – DIAN. Acción pública de nulidad y restablecimiento del derecho.

a quo por cuanto, si bien tal doctrina señaló que la destrucción de medicamentos es una “expensa necesaria” y se puede deducir cuando el contribuyente está obligado por disposiciones de tipo sanitario, de salubridad pública o por prácticas mercantiles usuales a la destrucción de cierta mercancía o inventario, el presente asunto no versa propiamente sobre la destrucción de medicamentos, ni la demandante invoca una disposición legal que la obligara por razones sanitarias o de salubridad pública a destruirlos.

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

F A L L A

- 1. CONFÍRMASE** la sentencia apelada, por las razones expuestas.
- 2. RECONÓCESE** personería a la doctora JACQUELINE E. PRADA ASCENCIO como apoderado de la DIAN, en los términos del poder conferido.

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

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

MARTHA TERESA BRICEÑO DE VALENCIA

Presidente de la Sección

HUGO FERNANDO BASTIDAS BÁRCENAS

WILLIAM GIRALDO GIRALDO

Ausente

HÉCTOR J. ROMERO DIAZ