

DEDUCCIONES - Requisitos / DEDUCCION POR PAGO DE MEDICINA PREPAGADA – Es un gasto laboral indirecto / MEDICINA PREPAGADA - remuneración para el trabajador que es parte fundamental en la consecución de ingresos de la empresa

Antes del análisis de cada una de las deducciones la Sala aclara que para todas ellas aplica lo dispuesto en el artículo 107 del Estatuto Tributario, disposición que consagra los requisitos que debe reunir cada costo y/o gasto para poder ser deducido en el proceso de depuración de la renta. Según esta norma, cualquier erogación (i) debe haber sido realizada, teniendo en cuenta el sistema de causación, (ii) debe ser necesaria para producir el ingreso, (iii) debe ser proporcional y (iv) debe tener relación de causalidad con el ingreso obtenido. Observa la Sala que los pagos en medicina prepagada que realiza el empleador para sus trabajadores encuadran dentro de la definición de pago laboral indirecto que trae el Decreto Reglamentario 3750 de 1986 en su artículo 5º. Conforme a la definición transcrita los pagos que por concepto de servicios de salud por medicina prepagada realiza el empleador para sus trabajadores, constituyen un gasto de naturaleza laboral, susceptible de ser considerado como deducción a la luz del artículo 107 del E.T., toda vez que entre este gasto y la actividad de la empresa generadora de renta, consistente en la comercialización de productos farmacéuticos, existe una relación de causalidad. Además como adelante se expondrá ésta fue una expensa necesaria y proporcional. Este servicio de medicina prepagada se estima como una forma de remuneración para los trabajadores, que son parte fundamental en la consecución de los ingresos de la empresa, la cual debe velar por sus condiciones de salud que son necesarias para que la empresa consiga su objeto social enderezado a generar renta. En otras palabras este tipo de gastos guarda estrecha relación con la actividad generadora de renta de la empresa y resultan necesarios para este propósito.

NOTA DE RELATORIA: Sobre pagos laborales por concepto de salud, Consejo de Estado, Sección Cuarta, sentencias de 2 de abril de 2009, Rad. 16595 M.P. Martha Teresa Briceño de Valencia y de 25 de noviembre de 2008, Rad. 14295 M.P. Ligia López Díaz

DEDUCCION POR DESTRUCCION DE INVENTARIOS - Procede por existir normas que obligan a esa destrucción para proteger la salud

En el presente caso tal como consta en el proceso, la sociedad contribuyente lleva el costo de sus activos movibles a través del sistema de inventarios permanentes, sin embargo, es indiscutible que cuando destruye los medicamentos caducos esta destrucción configura un gasto que debe ser deducible, toda vez que existen normas que obligan a esa destrucción para proteger el bien jurídico de la salud. Esa destrucción de medicamentos inútiles sin lugar a dudas implica que: (i) tenga relación directa con la actividad productora de renta, toda vez que la empresa se dedica a, “adelantar los negocios de fabricantes, importadores, exportadores y negociantes de productos químicos, farmacéuticos, biológicos, medicinales, veterinarios, agrícolas...; (ii) es necesaria puesto que las normas que regulan la materia obligan a destruir los medicamentos y (iii) proporcional, pues como se indicó en el punto anterior, la erogación (\$1.425.972.457) no es desproporcionada en relación con los ingresos que obtuvo la contribuyente (\$90.215.280.000,00), luego se cumplen los requisitos del artículo 107 del E.T. para que proceda su deducción.

NOTA DE RELATORIA. Sobre deducción por destrucción de inventarios Consejo de Estado, Sección Cuarta, sentencia de 25 de septiembre de 2006, Rad. 15032, MP. María Inés Ortiz Barbosa

PERDIDAS - Clases / HURTO DE ACTIVOS FIJOS - Procede su deducción como pérdida por hechos constitutivos de fuerza mayor / HURTO - No es un hecho imprevisible ni irresistible

El Estatuto Tributario para efectos de deducción en el impuesto de renta, distingue tres clases de pérdidas, cada una con consecuencias fiscales particulares, como se señala a continuación: Las pérdidas operacionales, que son aquellas que se generan en el periodo gravable de los mayores costos y gastos de la actividad productora de renta, frente a los ingresos percibidos en la misma. Estas pérdidas se compensan por regla general con las rentas obtenidas por el contribuyente en los periodos gravables posteriores y están reguladas en el artículo 147 del Estatuto Tributario; Las pérdidas de capital, que son las que se producen sobre activos fijos que sean bienes usados en el negocio o actividad productora de la renta, siempre que hubieren ocurrido por una fuerza mayor durante el año o periodo gravable, según regulación del artículo 148 del Estatuto Tributario, y. La pérdida en la enajenación de activos, que se presenta cuando se enajena un bien que hace parte del activo del contribuyente por un valor inferior a su costo fiscal incluidos los ajustes integrales por inflación, según prescribe el artículo 90 del Estatuto Tributario. Para este fin, deben excluirse del costo fiscal, los ajustes a que se refieren los artículos 73, 90-2 y 868 del Estatuto Tributario. Así mismo, deben atenderse los límites consagrados en los artículos 149 y siguientes del E.T. De conformidad con el artículo 90 del Estatuto Tributario, la pérdida o utilidad proveniente de la enajenación de activos, a cualquier título, está constituida por la diferencia entre el precio de enajenación y el costo del activo. Conforme a lo anterior, la pérdida originada por el hurto de un computador portátil de la empresa, sólo encuadraría dentro de los supuestos fácticos de la pérdida de activos fijos por hechos constitutivos de fuerza mayor consagrada en el artículo 148 del E.T. Se observa que la actora no demostró los elementos que configuran el caso fortuito o la fuerza mayor ya que en efecto, la ocurrencia de un siniestro como un hurto, no es un hecho imprevisible ni irresistible.

SANCION POR INEXACTITUD - No procede cuando no se genera un menor saldo a favor o de un mayor saldo a pagar

Teniendo en cuenta que las deducciones por medicina prepagada y por destrucción de inventarios de medicamentos fueron aceptadas, la renta líquida del contribuyente se determina en la suma de \$37'920.000, que por ser inferior a la renta presuntiva (351.714.000), obliga a que el impuesto se determine con base en la renta presuntiva en los mismos términos en los que fue fijada por el contribuyente en su declaración privada. Por lo anterior, no se generó un menor saldo a favor o un mayor saldo a pagar para el contribuyente, por lo que en los términos del artículo 147 del Estatuto Tributario, no hay lugar a determinar sanción por inexactitud.

CONSEJO DE ESTADO

SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO

SECCION CUARTA

Consejero ponente: WILLIAM GIRALDO GIRALDO

Bogotá, D. C., trece (13) de agosto de dos mil nueve (2009)

Radicación número: 25000-23-27-000-2004-01987-01(16217)

Actor: FROST LABORATORIES INC.

Demandado: DIRECCION DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES

FALLO

Se decide el recurso de Apelación interpuesto por la parte demandante, contra la Sentencia del 24 de agosto de 2006 del Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Subsección "A", que negó las pretensiones de la demanda.

ANTECEDENTES

El 9 de abril de 2002 la sucursal de la sociedad FROST LABORATORIES INC. presentó declaración por el año gravable 2001. El 29 de mayo de ese mismo año, corrigió la declaración inicial determinando un saldo a favor de \$2.727.038.000.

Los días 14 de marzo y 5 de septiembre de 2003, la Administración expidió el emplazamiento para corregir y requerimiento especial, respectivamente.

Al requerimiento especial la sociedad dio respuesta oponiéndose. La Administración profirió la Liquidación Oficial de Revisión No. 310642004000065 de 19 de mayo de 2004, modificando la declaración.

DEMANDA

En ejercicio de la acción de nulidad y restablecimiento del derecho, Frost Laboratories solicitó declarar la nulidad de la Liquidación Oficial.

Citó como normas violadas los artículos 107, 147, 647, 684 y 742 del Estatuto Tributario Nacional y 5º del Decreto 3750 de 1986. Sustentó la vulneración en los cargos que se resumen a continuación:

1. Los gastos que se efectúan por concepto de medicina prepagada son deducibles.

Conforme al artículo 107 del Estatuto Tributario, por regla general, todos los gastos y costos en que incurra un contribuyente en desarrollo de su actividad generadora de renta son deducibles, siempre que sean proporcionales, necesarios y tengan relación de causalidad.

De otra parte el artículo 5º del Decreto 3750 de 1986, consagraba una excepción en materia de retención en la fuente sobre aquellos pagos que efectuaba el empleador por concepto de salud y educación de sus trabajadores.

Conforme a lo anterior, en ninguna de las normas citadas, se prohíbe la deducción de los pagos por concepto de medicina prepagada, ni se consagran requisitos adicionales para su deducción sin embargo, la DIAN se rehusó a aceptarlos, toda vez que consideró que no cumplen los requisitos del artículo 107 del E.T.

La necesidad de tal gasto es evidente debido a que las actividades que realiza Frost requieren de mano de obra de trabajadores, los cuales deben encontrarse en condiciones óptimas para el ejercicio de sus funciones. El criterio comercial indica que un buen hombre de negocios necesita que los recursos que utiliza para desarrollar la actividad que le genera ingresos, se encuentren en las condiciones adecuadas para el ejercicio de la misma.

Existe relación de causalidad, porque los pagos de medicina prepagada son determinantes para la obtención del ingreso. Conforme al artículo 5º del Decreto 3750 de 1986, los pagos cuyo fin es el mejoramiento de la salud de los trabajadores, constituyen pagos indirectos no sujetos a retención.

El pago es proporcional, pues al observarse el criterio mercantil, no sólo en el sector farmacéutico, es práctica común brindar a los trabajadores las consultas y tratamiento médicos que requieran.

De otra parte la realización del gasto fue demostrada con la contabilidad de la empresa, que constituye plena prueba según los artículos 772 y 746 del Estatuto Tributario.

2. La destrucción de medicamentos vencidos es deducible conforme al artículo 107 del E.T.

Debido a que el objeto social de Frost consiste en comprar, vender y negociar drogas, medicamentos y productos farmacéuticos, requiere de un inventario para poder desarrollarlo.

Este objeto social tiene características particulares y está sujeto a regulación especial, que implica cumplir reglas técnicas muy rigurosas. Los medicamentos deben tener fecha de caducidad y una vez expiran, no es posible su comercialización.

En consecuencia, en cumplimiento de esta norma técnica, Frost debe dar de baja los inventarios que no fueron vendidos.

La obligatoriedad de la destrucción es más evidente aún, si se tiene en cuenta que las autoridades de salud al enterarse de la comercialización de un producto expirado, deben adoptar medidas sanitarias conforme a lo dispuesto en la Ley 1298 de 1994.

De acuerdo a lo señalado, la destrucción de medicamentos caducos no es un acto voluntario ni particular de FROST, pues es común para todas las empresas que desarrollan esta actividad.

Las compañías del sector realizan estudios que determinan de forma aproximada el volumen de ventas de los medicamentos que se producirán antes de su expiración, sin embargo, esta estadística no puede arrojar un resultado exacto.

3. Deducción de pérdida por hurto.

Se presentó vulneración del artículo 107 del E.T., porque la Administración desconoció la deducción por pérdida de activos fijos ocasionada por un siniestro. Durante el periodo gravable Frost sufrió pérdidas ocasionadas por un hurto, y éstas no fueron compensadas contra ningún ingreso.

Debido a la actividad que desarrolla la empresa, Frost debe suministrarles portátiles a sus trabajadores para que desempeñen sus funciones, por tanto, el hurto sobre estos equipos tiene efectos directos sobre los ingresos. Aplicando el criterio comercial, es claro que este tipo de pérdidas ocurren habitualmente dentro del negocio.

4. Pretensión subsidiaria: Solicitud de compensación.

El demandante señaló subsidiariamente, aplicar el artículo 147 del Estatuto Tributario, en concordancia con los artículos 684 y 742 ibídem, toda vez que demostró que tiene derecho a compensar, las pérdidas fiscales –que aún no ha utilizado- originadas en períodos gravables anteriores, con las deducciones que fueron rechazadas en la liquidación oficial en el período gravable 2001.

5. Sanción por inexactitud.

No se presentaron los supuestos del artículo 647 del Estatuto Tributario para configurarla.

OPOSICIÓN

El 25 de noviembre de 2004 la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales contestó la demanda y se opuso a la prosperidad de las pretensiones de la misma, alegando que los pagos efectuados de medicina prepagada para los trabajadores, no reúnen los requisitos del artículo 107 del Estatuto Tributario. Para que una expensa sea necesaria, el gasto debe realizarse forzosamente para obtener el ingreso, como en el caso de los salarios.

Respecto a la deducción por pérdida de medicamentos destruidos, en virtud de los artículos 63 y 64 del Estatuto Tributario, la misma puede ser solicitada, siempre que el contribuyente determine el costo de los activos movibles a través del sistema de juegos de inventarios.

No se tuvo en cuenta la referida deducción porque los medicamentos destruidos no podían hacer parte del costo de las mercancías vendidas en el periodo gravable, ni tampoco se encontraban incluidos dentro del inventario final, toda vez que el sistema de inventarios no refleja el conteo físico de las mercancías existentes a 31 de diciembre del respectivo año.

Sobre la deducción por pérdida de activos originada en un siniestro consistente en el robo de un computador indicó que, de conformidad con el artículo 148 del Estatuto Tributario debe acreditarse la fuerza mayor ocurrida sobre bienes usados en el negocio mediante la demostración de que el o los hechos constitutivos del siniestro tenían estas características: (i) ser irresistible, (ii) ser imprevisible y (iii) que no le sea imputable a quien lo alega¹.

En el presente caso el robo del computador no es un hecho de constitutivo de fuerza mayor o caso fortuito, debido a que el hurto es una situación que se presenta de manera regular en el país.

En relación con la sanción por inexactitud señaló que la conducta de la actora encuadra dentro de los supuestos del artículo 647 del E.T., porque no aplicó las normas que regulan la materia².

LA SENTENCIA APELADA

¹ Citó la sentencia de 25 de junio de 1993, Exp. 4163.

² Citó la sentencia de 8 de marzo de 1996, Exp. 7545, M.P. Consuelo Sarria Olcos.

El Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Subsección "A", mediante sentencia de 24 de agosto de 2006 negó las pretensiones de la demandada.

Sobre la deducción por pagos realizados por el empleador en medicina prepagada para los trabajadores, señaló que de conformidad con el artículo 107 del Estatuto Tributario deben haberse realizado, ser necesarios, tener relación de causalidad y ser proporcionales³.

En virtud de lo anterior, a pesar de que la Ley 100 de 1993 estableció en su artículo 135 que los aportes realizados por los empleadores para sus trabajadores son deducibles del impuesto de renta, lo cierto es que en el presente caso debe rechazarse la deducción solicitada porque no se demostraron los requisitos que son necesarios para admitirla.

En cuanto a las pérdidas ocasionadas por la destrucción de medicamentos, conforme al artículo 62 del E.T. la actora para poder establecer el costo de los activos movibles debe aplicar el sistema de inventarios permanentes o continuos.

El Tribunal no encontró la ocurrencia de los requisitos del artículo 107 del E.T. y además la fecha de vencimiento de los medicamentos constituye un hecho previsible, motivo por el cual no puede aceptarse su deducción⁴.

Respecto a la pérdida originada en el hurto de un computador, los hechos que la configuraron no son constitutivos de fuerza mayor o caso fortuito. En efecto, el testimonio del señor Gustavo Rodríguez Pardo (Fl. 213), quien se encontraba a cargo del equipo, deja ver que existió negligencia, por lo que se desvirtúa cualquier posibilidad de aceptar tal deducción.

Sobre la compensación de pérdidas fiscales por un valor superior al rechazado, estimó que en virtud del artículo 147 del Estatuto Tributario ello es factible siempre que tal deducción sea incluida en la declaración privada⁵.

Respecto a la sanción por inexactitud la demandante incluyó deducciones inadmisibles que dieron lugar a que se impusiera.

³ Citó la sentencia de 16 de marzo de 2001, Exp. 11607, M.P. Juan Ángel Palacio Hincapié.

⁴ Citó la sentencia de 21 de noviembre de 2003, Exp. 13086, M.P. Germán Ayala Mantilla.

⁵ Citó la sentencia de 5 de diciembre de 2003, Exp. 13125, M.P. María Inés Ortiz Barbosa.

RECURSO DE APELACION

La parte demandante impugnó la sentencia de primera instancia reiterando lo expuesto en la demanda y agregó:

Debe tenerse en cuenta que, para efectos de la procedencia de la deducción de los pagos por medicina prepagada, no debe realizarse la distinción entre éstos y los aportes a la seguridad social, pues la deducibilidad de los últimos no es el tema que se discute. En consecuencia, lo relevante es tener los pagos por concepto de medicina prepagada como gastos laborales, los cuales sí cumplen los requisitos del artículo 107 del E.T., por lo que se deben deducir.

Los pagos por concepto de medicina prepagada, de conformidad con los artículos 387 del E.T. y 5º del Decreto Reglamentario 3050, constituyen un “pago laboral indirecto”, por ello son indispensables para producir la renta ya que constituyen una contraprestación por los servicios recibidos⁶.

Sobre la deducción por pérdida de inventarios la sentencia únicamente indicó que no reunía los requisitos del artículo 107 del Estatuto Tributario, sin embargo no señaló por qué. Reiteró igualmente la necesidad que tienen las empresas que se dedican a la comercialización de productos farmacéuticos de tener que destruir los inventarios inútiles, so pena de contravenir las normas que regulan la actividad.

De otra parte es claro que la fecha de vencimiento de los medicamentos no constituye un hecho de fuerza mayor, no obstante por tal motivo no se puede desconocer este cargo, pues Frost no está invocando el artículo 148 del E.T. como fundamento jurídico para que sea de recibo la correspondiente deducción.

Respecto a la pérdida ocasionada por el hurto del computador solicitó tener en cuenta las razones expuestas en el anterior cargo.

Insistió en la compensación de pérdidas como pretensión subsidiaria porque no es cierto que la Administración no la pueda reconocer con ocasión a la respuesta del requerimiento especial, puesto que no existe ninguna disposición legal que le impida hacerlo. Por el contrario, el artículo 684 del E.T. consagra que el ejercicio de las facultades fiscalizadoras debe buscar la correcta y oportuna determinación de los tributos.

⁶ Citó la sentencias de 25 de noviembre de 2004, Exps. 14295 y 14427, M.P. Ligia López Díaz.

Reiteró la improcedencia de la sanción por inexactitud, debido a que no se demostró el ánimo defraudatorio de la contribuyente, hecho que implica la existencia de diferencia de criterios.

ALEGATOS DE CONCLUSIÓN

La parte demandante reiteró los argumentos de su demanda y del recurso de apelación. Citó la sentencia de 25 de septiembre de 2006, Exp. 15032, M.P. María Inés Ortiz Barbosa para sustentar la deducción por pérdida en activos movibles.

La Administración de Impuestos reiteró lo expuesto en la contestación a la demanda y agregó que sólo son deducibles los pagos laborales obligatorios y no aquellos suntuarios, como lo es el caso de los pagos efectuados por concepto de medicina prepagada, ello por lo necesaria que debe ser esa erogación para poder ser deducida.

No puede ser de recibo el argumento referente a la no aplicación del artículo 387-1 del E.T., pues lo cierto es que dicha norma sólo aplica para personas naturales asalariadas y no para sociedades.

Invocó la sentencia de 29 de septiembre de 2005, Exp. 13706, M.P. Héctor J. Romero Díaz para rechazar la pérdida por destrucción de inventarios.

MINISTERIO PÚBLICO

La Procuradora Sexta Delegada conceptúo que es procedente la deducción por gastos en medicina prepagada, toda vez que provienen de la relación laboral y encuadran dentro del pago laboral indirecto, por estar destinados a la salud; además no se encontraba sujeto a retención en la fuente⁷.

De otra parte, también señaló que se debe acceder a la deducción por destrucción de activos movibles, toda vez que a pesar de que el costo de los mismos se estableció mediante el sistema de inventarios permanentes, lo cierto es que ello no impide que se admita como expensa necesaria, pues por ser productos destinados a la salud, las regulaciones sobre el tema exigen su destrucción cuando estén vencidos⁸.

⁷ Citó la sentencia de 25 de noviembre de 2004, Exp. 14295, M.P. Ligia López Díaz.

⁸ Citó la sentencia de 25 de septiembre de 2006, Exp. 15032, M.P. María Inés Ortiz Barbosa.

En cuanto a la pérdida del computador consideró que en virtud del artículo 148 del E.T., no se demostró la ocurrencia de un hecho constitutivo de fuerza mayor, por tanto no era procedente su deducción.

En relación con la compensación de pérdidas como pretensión subsidiaria, estimó que era obligación del contribuyente solicitarla (art. 596 E.T.), ya que las facultades fiscalizadoras no pueden llegar al punto de sustituir al contribuyente en sus deberes, por lo que no debe proceder dicho cargo⁹.

Solicitó mantener la sanción por inexactitud en lo referente a la deducción por pérdida de activos debido a que constituyó un dato falso que configura el supuesto de hecho del artículo 647 del E.T.

CONSIDERACIONES

Se debate en la presente instancia la legalidad de los actos administrativos mediante los cuales la Administración de Impuestos Nacionales rechazó para el período gravable 2001, las deducciones (i) por pago de medicina prepagada de la demandante a sus trabajadores, (ii) destrucción de inventarios y (iii) pérdida por hurto.

En los términos del recurso de apelación corresponde a la Sala determinar si son procedentes las referidas deducciones y además establecer la procedencia de la compensación de pérdidas –pretensión subsidiaria- y la viabilidad de la sanción por inexactitud.

Antes del análisis de cada una de las deducciones la Sala aclara que para todas ellas aplica lo dispuesto en el artículo 107 del Estatuto Tributario, disposición que consagra los requisitos que debe reunir cada costo y/o gasto para poder ser deducido en el proceso de depuración de la renta.

Según esta norma, cualquier erogación (i) debe haber sido realizada, teniendo en cuenta el sistema de causación, (ii) debe ser necesaria para producir el ingreso, (iii) debe ser proporcional y (iv) debe tener relación de causalidad con el ingreso obtenido¹⁰.

⁹ Pidió tener en cuenta el artículo 711 del E.T. y la sentencia de 27 de mayo de 2004, Exp. 13451, M.P. Juan Ángel Palacio Hincapié.

¹⁰ Consejo de Estado, Sección Cuarta, sentencia de 20 de noviembre de 2008, Exp. 16312, M.P. Martha Teresa Briceño de Valencia.

1. Deducción por pago de medicina prepagada:

La deducción por pago de medicina prepagada fue rechazada porque la Administración consideró que no reunía los requisitos consagrados en el citado artículo 107 del Estatuto Tributario.

Observa la Sala que los pagos en medicina prepagada que realiza el empleador para sus trabajadores encuadran dentro de la definición de pago laboral indirecto que trae el Decreto Reglamentario 3750 de 1986 en su artículo 5º, el cual consagra que *“constituyen pagos indirectos hechos al trabajador, los pagos que efectúe el patrono a terceras personas, por la prestación de servicios o adquisición de bienes destinados al trabajador o a su cónyuge, o a personas vinculadas con él por parentesco siempre y cuando no constituyan ingreso propio en cabeza de las personas vinculadas al trabajador y no se trate de cuotas que por ley deban aportar los patronos a entidades tales como el Instituto de Seguros Sociales, el Instituto Colombiano de Bienestar Familiar y las Cajas de Compensación Familiar”*. Toda vez que esta definición fue establecida para efectos del procedimiento aplicable para realizar la retención en la fuente, el legislador agregó que *“Se excluyen los pagos que el patrono efectúe por concepto de educación, salud y alimentación en la parte que no exceda el valor promedio que se reconoce a la generalidad de los trabajadores de la respectiva empresa por tales conceptos y siempre y cuando correspondan a programas permanentes de la misma para con los trabajadores”*.

Conforme a la definición transcrita los pagos que por concepto de servicios de salud por medicina prepagada realiza el empleador para sus trabajadores, constituyen un gasto de naturaleza laboral, susceptible de ser considerado como deducción a la luz del artículo 107 del E.T., toda vez que entre este gasto y la actividad de la empresa generadora de renta, consistente en la comercialización de productos farmacéuticos, existe una relación de causalidad. Además como adelante se expondrá ésta fue una expensa necesaria y proporcional.

Al respecto, en sentencia de 25 de noviembre de 2004, Exp. 14295, M.P. Ligia López Díaz señaló que *“los pagos que los empleadores realicen a terceras personas, por concepto de educación, salud y alimentación, para sus trabajadores o sus familias, que cumplan los requisitos exigidos en el artículo 5º del Decreto Reglamentario 3750 de 1986 y en el artículo 387-1 del Estatuto Tributario para no estar sujetos a retención en cabeza*

del empleado, son deducibles, por tratarse de pagos laborales indirectos que de conformidad con las normas tributarias no están sujetos a retención en la fuente”.

Este servicio de medicina prepagada se estima como una forma de remuneración para los trabajadores, que son parte fundamental en la consecución de los ingresos de la empresa, la cual debe velar por sus condiciones de salud que son necesarias para que la empresa consiga su objeto social enderezado a generar renta. En otras palabras este tipo de gastos guarda estrecha relación con la actividad generadora de renta de la empresa y resultan necesarios para este propósito.

Sobre este punto, la Sala también ha señalado¹¹ que *“el carácter laboral del gasto, permite igualmente afirmar que existe un nexo causal frente a la actividad productora de renta, puesto que la fuerza laboral constituye, sin duda, un elemento indispensable en la producción de la renta, y por la misma razón, resulta necesario el gasto, para la obtención efectiva del ingreso, en cuanto incide de manera directa en la productividad de la empresa”.*

De otra parte este gasto fue proporcional, porque comparando el total de la renta bruta de la empresa del año gravable (\$90.215.280.000,00), se encuentra que esta erogación (\$ 240.733.913) no fue exagerada.

En consecuencia, por todos los motivos expuestos, es claro que la sentencia debe ser revocada en relación con esta partida, toda vez que al constituirse la erogación de medicina prepagada por parte del empleador para sus trabajadores, en un pago laboral, necesario, proporcional y estrechamente relacionado con la actividad generadora de renta, debe ser considerado como una deducción.

2. Deducción por destrucción de inventarios:

Esta partida fue objeto de rechazo porque la DIAN estimó que en virtud de los artículos 63 y 64 del Estatuto Tributario sólo tienen derecho a este beneficio los contribuyentes que determinen el costo de sus activos movibles a través del sistema de juego de inventarios.

¹¹ Consejo de Estado, Sección Cuarta, sentencia de 2 de abril de 2009, Exp. 16595, M.P. Martha Teresa Briceño de Valencia.

En relación con la destrucción de inventarios de medicamentos la Sala se pronunció en la sentencia de 25 de septiembre de 2006, Exp. 15032, M.P. María Inés Ortiz Barbosa, donde se señaló lo siguiente:

“La Sala considera que si el contribuyente está obligado por disposición legal a establecer el costo de los activos movibles por el sistema de inventarios permanentes, esta sola circunstancia no es suficiente para rechazar los costos generados en la destrucción de inventarios, ya que si la medida tuvo su origen en disposiciones de tipo sanitario, de salubridad pública o por prácticas mercantiles usuales, tal expensa está autorizada de conformidad con el artículo 107 del E. T., teniendo en cuenta que si bien los bienes se encuentran en el inventario, no pueden ser comercializados.

En el caso, está demostrado que la destrucción de mercancías obedeció a conceptos como vencimiento, deterioro, contaminación u obsolescencia, es decir, que se adoptó en cumplimiento de disposiciones legales o administrativas, razón por la cual constituyen expensas necesarias en la actividad productora de renta de VECOL S.A.

Por tanto, son “expensas” que tienen una relación o vínculo de correspondencia con la actividad que desarrolla el objeto social de la entidad [fabricación, producción, venta y comercialización de productos biológicos, químicos y farmacéuticos para la sanidad humana, animal y vegetal], de manera que los bienes dados de baja dentro del sistema de inventario permanente, representan uno de los conceptos inherentes y necesarios para la entidad en la producción de sus ingresos o renta derivada de tal objeto social, es decir, se involucran en la actividad productora de renta.

En efecto, tratándose de productos para la salud humana, animal y vegetal, su producción, venta y comercialización, está sujeta a controles estatales de gran seriedad para determinar la seguridad y efectividad del bien que será distribuido y utilizado, controles que se realizan por lo general antes de ser lanzados al mercado y que en consecuencia si no son superados, los bienes deben ser destruidos por disposición legal, de lo cual es fácil inferir que su tratamiento debe ser el de “expensa necesaria”, siempre que cumplan las condiciones establecidas en la ley, esto es, que tengan relación de causalidad “con las actividades productoras de renta y que sean necesarias y proporcionadas de acuerdo con cada actividad” [art. 107 E. T.].

Resulta entonces válido que en casos como el presente, cuando el contribuyente debe acatar órdenes de autoridades encargadas de controlar esta clase de bienes en pro de la seguridad y salubridad públicas o porque es usual su aplicación en el campo comercial, se vea avocado a destruir parte de su inventario y por ende lo refleje en una disminución de la renta a título de costo (expensa).

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

En el presente caso tal como consta en el proceso, la sociedad contribuyente lleva el costo de sus activos movibles a través del sistema de inventarios permanentes, sin embargo, es indiscutible que cuando destruye los medicamentos caducos esta destrucción configura un gasto que debe ser deducible, toda vez que existen normas que obligan a esa destrucción para proteger el bien jurídico de la salud.

Esa destrucción de medicamentos inútiles sin lugar a dudas implica que: (i) tenga relación directa con la actividad productora de renta, toda vez que la empresa se dedica a –*adelantar los negocios de fabricantes, importadores, exportadores y negociantes de productos químicos, farmacéuticos, biológicos, medicinales, veterinarios, agrícolas...* (Fl. 26 revés)-; (ii) es necesaria puesto que las normas que regulan la materia obligan a destruir los medicamentos y (iii) proporcional, pues como se indicó en el punto anterior, la erogación (\$1.425.972.457) no es desproporcionada en relación con los ingresos que obtuvo la contribuyente (\$90.215.280.000,00), luego se cumplen los requisitos del artículo 107 del E.T. para que proceda su deducción.

3. Deducción por hurto de computador:

Esta deducción fue rechazada porque en concepto de la Administración no reúne los requisitos necesarios. En efecto, afirmó que conforme al artículo 148 del E.T., es necesario que este tipo de pérdida obedezca a un fenómeno constitutivo de fuerza mayor o caso fortuito, el cual no se presentó en el sub judice.

El Estatuto Tributario para efectos de deducción en el impuesto de renta, distingue tres clases de pérdidas, cada una con consecuencias fiscales particulares, como se señala a continuación:

- **Las pérdidas operacionales**, que son aquellas que se generan en el periodo gravable de los mayores costos y gastos de la actividad productora de renta, frente a los ingresos percibidos en la misma. Estas pérdidas se compensan por regla general con las rentas obtenidas por el contribuyente en los periodos gravables posteriores y están reguladas en el artículo 147 del Estatuto Tributario;
- **Las pérdidas de capital**, que son las que se producen sobre activos fijos que sean bienes usados en el negocio o actividad productora de la renta, siempre que hubieren ocurrido por una fuerza mayor durante el año o

periodo gravable, según regulación del artículo 148¹² del Estatuto Tributario, y

- **La pérdida en la enajenación de activos**, que se presenta cuando se enajena un bien que hace parte del activo del contribuyente por un valor inferior a su costo fiscal incluidos los ajustes integrales por inflación, según prescribe el artículo 90 del Estatuto Tributario. Para este fin, deben excluirse del costo fiscal, los ajustes a que se refieren los artículos 73, 90-2 y 868 del Estatuto Tributario. Así mismo, deben atenderse los límites consagrados en los artículos 149 y siguientes del E.T.

De conformidad con el artículo 90 del Estatuto Tributario, la pérdida o utilidad proveniente de la enajenación de activos, a cualquier título, está constituida por la diferencia entre el precio de enajenación y el costo del activo.

Conforme a lo anterior, la pérdida originada por el hurto de un computador portátil de la empresa, sólo encuadraría dentro de los supuestos fácticos de la pérdida de activos fijos por hechos constitutivos de fuerza mayor consagrada en el artículo 148 del E.T.

Se observa que la actora no demostró los elementos que configuran el caso fortuito o la fuerza mayor ya que en efecto, la ocurrencia de un siniestro como un hurto, no es un hecho imprevisible ni irresistible.

De otra parte como se desprende del denuncia del siniestro del computador consta que el equipo fue prácticamente abandonado en la oficina, lo que aún constata más la previsibilidad de la situación, motivo mas para confirmar el rechazo de esta partida.

4. Pretensión subsidiaria –compensación de pérdidas-:

¹² “ART. 148.—Deducción por pérdidas de activos. 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.

El valor de la pérdida, cuando se trate de bienes depreciados, es el que resulte de restar las depreciaciones, amortizaciones y pérdidas parciales concedidas, de la suma del costo de adquisición y el de las mejoras. La pérdida se disminuye en el valor de las compensaciones por seguros y similares, cuando la indemnización se recibe dentro del mismo año o período gravable en el cual se produjo la pérdida. Las compensaciones recibidas con posterioridad están sujetas al sistema de recuperación de deducciones.

Cuando el valor total de la pérdida de los bienes, o parte de ella, no pueda deducirse en el año en que se sufra, por carencia o insuficiencia de otras rentas, el saldo se difiere para deducirlo en los cinco períodos siguientes. En caso de liquidación de sociedades o sucesiones, el saldo de la pérdida diferida es deducible en su totalidad, en el año de la liquidación.

No son deducibles las pérdidas en bienes del activo movable que se han reflejado en el juego de inventarios. PAR.—Lo dispuesto en el artículo siguiente será aplicable en lo pertinente para las pérdidas de bienes”.

La Sala no realizará un mayor comentario en este punto, toda vez que fue planteado como pretensión subsidiaria en caso de que las pretensiones anteriores no fueran favorables a la parte actora.

Sin embargo, se aclara que no hay lugar en el presente caso a reconocer un mayor valor de las pérdidas compensadas, toda vez que pudieron ser compensadas en los años gravables posteriores y no obra prueba en el expediente sobre la circunstancia contraria.

Adicionalmente, resulta irrelevante para la determinación del impuesto del contribuyente la aceptación de mayores pérdidas, toda vez que en todo caso la renta se determinará por el sistema presuntivo de que tratan los artículo 188 y siguientes del Estatuto Tributario, porque la renta líquida determinada por el sistema ordinario resulta inferior.

5. Sanción por inexactitud:

Teniendo en cuenta que las deducciones por medicina prepagada y por destrucción de inventarios de medicamentos fueron aceptadas, la renta líquida del contribuyente se determina en la suma de \$37'920.000, que por ser inferior a la renta presuntiva (351.714.000), obliga a que el impuesto se determine con base en la renta presuntiva en los mismos términos en los que fue fijada por el contribuyente en su declaración privada.

Por lo anterior, no se generó un menor saldo a favor o un mayor saldo a pagar para el contribuyente, por lo que en los términos del artículo 147 del Estatuto Tributario, no hay lugar a determinar sanción por inexactitud.

Una vez aceptadas las deducciones por gastos laborales originados en el pago de medicina prepagada para los trabajadores y de pérdidas por destrucción de inventarios, la Sala practica la siguiente liquidación de reemplazo:

Concepto	Privada	Sala
Ingresos Netos	90.215.280.000,00	90.215.280.000,00
Total Costos	43.946.137.000,00	43.946.137.000,00
Comisiones Honorarios Servicios	745.723.000,00	745.723.000,00
Salarios Pagos laborales	19.292.877.000,00	19.292.877.000,00
Intereses y Gastos financieros	3.621.580.000,00	3.621.580.000,00
Gastos efectuados en exterior	1.410.203.000,00	1.410.203.000,00
Depreciación Amortización agotamiento	2.075.420.000,00	2.075.420.000,00
Otras Deducciones	14.560.058.000,00	14.522.138.000,00
Total Deducciones	41.705.861.000,00	41.667.941.000,00

Renta líquida	4.563.282.000,00	4.601.202.000,00
Compensación Pérdidas	4.563.282.000,00	4.563.282.000,00
Renta Líquida	-	37.920.000,00
Renta Presuntiva	351.714.000,00	351.714.000,00
Renta Líquida Gravable	351.714.000,00	351.714.000,00
Total Impuesto Renta	123.100.000,00	123.100.000,00
Total Impuesto a cargo	123.100.000,00	123.100.000,00
Total Retenciones	2.850.138.000,00	2.850.138.000,00
Más sanciones	0	0
Total Saldo a favor	2.727.038.000,00	2.727.038.000,00

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.

FALLA

1. **REVÓCASE** la sentencia apelada, en su lugar:

2. **DECLÁRESE** la nulidad parcial de la Liquidación Oficial de Revisión No. 310642004000065 de 19 de mayo de 2004.

3. Como restablecimiento del derecho **DECLÁRASE** que la Sociedad FROST LABORATORIES por el año gravable 2001, arrojó un saldo a favor de **\$2.727.038.000**, de acuerdo con la liquidación inserta en la parte motiva.

La anterior providencia fue estudiada y aprobada en la sesión de la fecha.

MARTHA TERESA BRICEÑO DE VALENCIA
-Presidente-

HUGO FERNANDO BASTIDAS BÁRCENAS

WILLIAM GIRALDO GIRALDO

HÉCTOR J. ROMERO DÍAZ