

EXPENSAS NECESARIAS - Deducción por destrucción de mercancías; vínculo de correspondencia con actividad que desarrolla el objeto social / DESTRUCCION DE MERCANCIAS - Vencimiento, deterioro, contaminación u obsolescencia / PRODUCTOS PARA LA SALUD - Bienes que debe ser destruidos por disposición legal deben tenerse como expensa necesaria / EXPENSA NECESARIA - Costo de bienes que deben destruirse por disposición legal: fármacos; relación de causalidad con actividad productora de renta / ACTIVOS MOVIBLES - Los destruidos por no ser consumibles ni usados constituyen expensa necesaria

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

otras palabras, que acata los presupuestos del artículo 107 del E.T. En todo caso se advierte que además el contribuyente debe demostrar que tal expensa no ha sido reconocida por otros medio [deducción]. En consecuencia se reconoce como costo la suma originada en la destrucción de inventarios, por lo que se confirmará en el punto la decisión del Tribunal.” La doctrina judicial que ahora se reitera es suficiente para denegar los argumentos del recurso de apelación de la entidad demandada. A diferencia de lo que alegó la apoderada de la DIAN, la Sala considera que el Artículo 107 del E.T. es el fundamento normativo que respalda la actuación del contribuyente. En consecuencia, es irrelevante discutir si la destrucción de los medicamentos por mandamiento de autoridad constituye un hecho de fuerza mayor.

NOTA DE RELATORIA: Sobre la deducción del costo de ventas se reitera sentencia del Consejo de Estado, Sección Cuarta de 25 de septiembre de 2006, Rad. 15032, M.P. María Inés Ortiz Barbosa.

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

CONSEJO DE ESTADO

SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO

SECCION CUARTA

Consejero ponente: Hugo Fernando Bastidas Bárcenas

Bogotá, D.C., siete (7) de octubre dos mil diez (2010).

Radicación número: 25000-23-27-000-2006-00803-01(16960)

Actor: EMPRESA COLOMBIANA DE PRODUCTOS VETERINARIOS S.A - VECOL S.A.

Demandado: DIRECCION DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES

FALLO

Se decide el recurso de apelación interpuesto por la demandada contra la sentencia de 13 de septiembre de 2007 del Tribunal Administrativo de Cundinamarca, estimatoria de las súplicas de la demanda de nulidad y restablecimiento del derecho incoado contra la liquidación oficial de revisión por la cual se modificó la declaración de renta correspondiente al año gravable 2001.

ANTECEDENTES

LA EMPRESA COLOMBIANA DE PRODUCTOS VETERINARIOS VECOL S.A. presentó, el 9 de abril de 2002, declaración de impuesto de renta por el año gravable 2001, que corrigió el 13 de diciembre de 2002 y en la que liquidó un saldo a favor de \$208.311.000.

La Administración de Impuestos Nacionales Grandes Contribuyentes de Bogotá, en desarrollo del programa “*Postdevoluciones*”, profirió el Requerimiento Especial 310632004000268 de 31 de marzo de 2004, mediante el que propuso modificar la declaración de renta y complementarios en cuanto a la deducción por destrucción de productos veterinarios.

Previa evaluación de la respuesta al requerimiento especial, expidió la Liquidación Oficial de Revisión 310642004000182 el 13 de diciembre de 2004, en la que confirmó la glosa propuesta.

LA DEMANDA

La demandante propuso en la demanda las siguientes pretensiones:

“PRIMERA

Que se declaren nulas la Liquidación Oficial de Revisión No. 310642004000182 de diciembre 13 de 2004 y la Resolución que resolvió el recurso de reconsideración No. 310662005000089 de noviembre 28 de 2005, proferidas por la Administración Especial de Impuestos Nacionales de los Grandes Contribuyentes de Bogotá de la U.A.E. Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, DIAN, mediante las cuales se modificó y confirmó la modificación de la declaración de renta y complementarios correspondiente al año gravable 2001 de la sociedad actora, disminuyendo el renglón CX Otras deducciones en cuantía de \$625.136.000 por haberse expedido con violación de las normas legales a las que ha debido sujetarse.

SEGUNDA

Que como consecuencia de la declaración anterior, se restablezca en su derecho a la sociedad EMPRESA COLOMBIANA DE PRODUCTOS VETERINARIOS S.A. VECOL S.A. declarando en firme la declaración de corrección del impuesto de renta y complementarios del año gravable 2001, radicada el 13 de Diciembre de 2002 bajo el No. 90000010414531”

Citó como normas violadas las siguientes disposiciones:

- Constitución Política: Artículos 6,13, 95 numeral 9, 363
- Estatuto Tributario: Artículos 64, 107, 148 y 683
- Código Civil: Artículo 64

En el concepto de violación propuso los siguientes cargos:

1. Aplicabilidad del artículo 64 del Estatuto Tributario – Disminución del Inventario por faltantes de mercancía.

La demandante puso de presente que para la DIAN, el artículo 64 del E.T. hacía referencia a la disminución del inventario final que es uno de los factores de determinación del costo de los activos movibles en el juego de inventarios, y no a la deducción por pérdidas en la enajenación de activos movibles, que pueden originarse por la destrucción de las mercancías. Que, por lo tanto, para la DIAN, si se trata de contribuyentes que adoptan el sistema de inventarios permanentes, no está prevista la disminución del inventario de las existencias del respectivo ejercicio, por concepto de faltantes de mercancía de fácil destrucción y pérdida.

Que en esos casos, para contabilizar las pérdidas se debe crear la respectiva provisión contable, pero que esta provisión no es deducible del impuesto de renta.

Manifestó que disiente de esa argumentación *“como quiera que no debe confundirse el costo de las mercancías vendidas que se refleja en el estado de resultados, que en el sistema de juego de inventarios se obtiene de la diferencia entre el inventario final y la sumatoria del inventario inicial más las compras; con el costo de producción o costo de producto terminado, que es cuando el empresario fabrica un producto, en el cual se tiene en cuenta el valor de los materiales, la mano de obra y los costos indirectos, razón por la cual, no es acertado sostener que cuando los costos se establecen por el sistema de inventarios permanentes, lo que se pierde está ya incluido en el costo de producción”*. Apoyó su argumento con doctrina judicial del Tribunal Administrativo de Cundinamarca.

Reiteró que no es pertinente entender *“que las pérdidas sufridas por la destrucción de productos veterinarios, para las sociedades que los producen o comercializan, cuando determinan el costo de ventas de las mercancías por el sistema de inventarios permanentes, no pueden ser disminuidos del inventario final, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 4 del Estatuto Tributario, pues si el legislador no consagró ninguna limitación respecto a la procedencia de la disminución del inventario por faltantes de mercancías, en la citada norma, que dependiera del sistema utilizado para la determinación de la mercancía enajenada, mal podría vía interpretación establecer un alcance restrictivo a la misma”*.

Adujo que se vulneró el principio de igualdad, en la medida en que el sólo reconocer la pérdida en inventarios para quienes lleven el sistema de inventarios permanentes, sufrirían un tratamiento desfavorable respecto de quienes determinan el costo de ventas por el sistema de juego de inventarios, no obstante estar frente a un mismo supuesto de hecho. Y que es más grave aún si se tiene en cuenta que la utilización del sistema de inventarios permanentes, para determinar el costo de las mercancías, es obligatorio para los contribuyentes obligados a tener revisor fiscal, al tenor de la Ley 174 de 1995.

Señaló que, además, la sociedad no solicitó en la declaración de renta del año gravable 2001 la deducción de una provisión, sino el gasto por la utilización o castigo de la provisión de inventario. Es decir, que solicitó como deducción un gasto efectivo.

Manifestó que los faltantes o destrucción de bienes percederos son deducibles para el contribuyente que lleva el sistema de inventarios permanentes, con fundamento en el artículo 107 del E.T. y que, por tanto, la deducción es procedente. Respaldó su argumento con el salvamento de voto de la Dra. María Inés Ortiz, formulado en la sentencia del 27 de octubre de 2005.

2. La deducción por destrucción de inventario cumple los requisitos del artículo 107 del Estatuto Tributario.

Señaló que para el caso de la deducción por destrucción de inventarios no sólo es aplicable el artículo 64 del E.T., sino que, además, en el caso concreto se cumplen los presupuestos del artículo 107 del E.T.

Adujo que el Consejo de Estado se ha pronunciado en reiteradas oportunidades en el sentido de precisar que los requisitos del artículo 107 del E.T. deben ser examinados bajo los criterios comerciales y de acuerdo con los normalmente

acostumbrados en la actividad de la empresa. Que en el mismo sentido se pronunció la entidad demandada en el concepto 11104 del 25 de febrero de 2004.

Manifestó que *“es evidente que las erogaciones correspondientes a destrucción de productos veterinarios, están vinculados directamente con la obtención de renta para la sociedad y son las normalmente acostumbradas en el sector de productos farmacéuticos tanto para uso animal como para consumo humano (...), toda vez que la realidad fiscal plasmada en el artículo 107 del Estatuto Tributario, corresponde plenamente a la realidad comercial, que se evidencia en este sector.”*

Dijo también que las deducciones por destrucción de productos veterinarios constituyen erogaciones necesarias, proporcionadas y están relacionadas con la actividad productora de renta. En ese contexto, analizó cada uno de los presupuestos establecidos en el artículo 107 del E.T., respecto de las erogaciones en que incurrió la sociedad.

En cuanto a la relación de causalidad, citó la sentencia del 13 de octubre de 2005, proferida dentro del expediente 13631, y concluyó que en el caso en estudio, *“el gasto correspondiente a la destrucción de productos veterinarios constituye una expensa para el normal desarrollo de la empresa, como quiera que el nexo entre el gasto y la actividad se deriva de la necesidad u obligatoriedad para la compañía de destruir los productos que cumplan con las condiciones técnico-sanitarias, como quiera que su actividad económica es precisamente la producción, comercialización y venta de productos farmacéuticos para consumo animal, tal como se deriva de su objeto social”*

Respecto de la necesidad, dijo que la destrucción de los productos veterinarios era necesaria, en consideración a que no eran aptos para el consumo animal, ni cumplían con las características necesarias para prevenir las enfermedades, para la cual serían producidos y comercializados.

Y, frente a la proporcionalidad señaló que no cabe duda que los gastos por concepto de destrucción de inventarios eran proporcionales, porque bastaba comparar la renta bruta del ejercicio, que para el año gravable de 2001 fue de \$16.402.035.000, mientras que el monto de esos gastos fue tan solo de \$625.136.000, es decir, que representan el 0,038% de la renta bruta.

Concluyó que con lo expuesto demostró que se cumplieron los presupuestos del artículo 107 del E.T. y que, por tanto, la deducción era procedente.

3. Las destrucciones obedecieron a hechos constitutivos de fuerza mayor – Actos de Autoridad.

La demandante puso de presente que la DIAN argumentó que la destrucción de medicamentos no se originaba en un hecho constitutivo de fuerza mayor, con fundamento en la sentencia del 29 de septiembre de 2005, en la que se dijo que en esos eventos no concurren los elementos de imprevisibilidad e irresistibilidad en los términos del artículo 1 de la Ley 95 de 1890.

Dijo disentir de esa argumentación, porque por definición legal el legislador calificó como actos de fuerza mayor o caso fortuito, los actos de autoridad ejercidos por funcionario público y que, por lo tanto, esos actos se calificaron como imprevistos a los cuales no es posible resistir. Respaldó su argumento con la sentencia del 25 de junio de 1999, proferida dentro del expediente No. 9425 y en la sentencia del 15 de febrero de 1985, proferida dentro del expediente 8872.

Explicó que tratándose de la destrucción de productos veterinarios, constituía un imperativo de diversas autoridades destruir medicamentos que ya no cumplen el uso al que están destinados por diversas circunstancias.

Precisó que VECOL se encuentra obligada a destruir los productos farmacéuticos en cumplimiento del régimen aplicable en materia de control de calidad y vigilancia sanitaria de medicamentos, esto es, en cumplimiento de actos de autoridad ejercidos por funcionarios públicos, concretamente, de la Resolución 1757 de 1985 del ICA, y del Código Penal

Explicó que de acuerdo con la Resolución 1757 del ICA, todos los lotes de vacuna anti aftosa que vayan a ser comercializados en Colombia deben someterse al control oficial, para lo cual se toman de cada lote muestras representativas con destino al laboratorio oficial, que son mantenidas en cuarentena hasta obtener la autorización oficial. Que los productos pueden sufrir alternaciones durante el proceso y resultar contaminados y, entonces, son rechazados, por lo que deben ser destruidos, so pena de la imposición de la multa prevista en el artículo 17 de la Ley 395 de 1997 y sin perjuicio de las acciones penales señaladas en el artículo 368 del Código Penal.

Señaló que VECOL no tiene otra alternativa que la destrucción de los productos veterinarios rechazados por el laboratorio oficial y que, por lo tanto, se configuraba un hecho de fuerza mayor. En consecuencia, dijo, que sólo tendría que demostrarse la existencia de los respectivos actos de autoridad, para que proceda el reconocimiento de la pérdida.

Añadió que la Administración de Impuestos infringió el artículo 95-9 de la Constitución Política y el artículo 363 del E.T., concretamente los principios de equidad, eficiencia y progresividad, cuando rechazó las pérdidas, pues dijo que no era equitativo que el Estado participara únicamente de las utilidades generadas por la comercialización de los productos veterinarios, y desconociera los gastos en que forzosamente incurrió el contribuyente para el ejercicio de su actividad. Además, dijo que se violaban los citados principios en la medida que la DIAN sólo reconocía la pérdida a quienes lleven el sistema de juego de inventarios, no obstante que el legislador no hizo ninguna distinción al respecto.

CONTESTACIÓN DE LA DEMANDA

La U.A.E. DIAN se opuso a las pretensiones de la demanda.

Dijo que de lo previsto en los artículos 63 y 64 del Estatuto Tributario se desprende que en caso de destrucción o pérdida de mercancía, tal pérdida 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. Que, en consecuencia, no era posible aplicar el mismo tratamiento cuando el contribuyente utiliza el sistema de inventarios permanentes.

Señaló que debe tenerse en cuenta el principio general en virtud del cual, las pérdidas sólo son deducibles en los casos expresamente autorizados por el legislador. Que, en consecuencia, ante la ausencia de norma expresa que permita deducir las pérdidas de mercancías que conforman el inventario, para los contribuyentes que utilizan el sistema de inventarios permanentes, no es procedente la deducción.

Manifestó que tampoco era aplicable al caso, el artículo 148 del E.T., porque esa norma no regulaba la deducción por pérdidas de inventarios, sino la pérdida de bienes usados en el negocio o actividad productora de renta que no se enajenan dentro del giro ordinario del negocio, pérdida que era posible deducir siempre que se acreditara el requisito de fuerza mayor.

Explicó que el sistema de inventario permanente no conlleva la afectación del costo de ventas con las pérdidas, roturas o destrucción de las mercancías o activos movibles, *“dado que estas deben registrarse disminuyendo el inventario y cargando su valor en el estado de resultados.”* Que para el efecto, el contribuyente podía constituir una provisión de naturaleza contable que no era deducible, porque el E.T. no lo permitía.

Por otra parte, manifestó que la pérdida de los medicamentos no constituía un hecho de fuerza mayor, porque no se configuraban los requisitos previstos en el artículo 1 de la Ley 95 de 1890.

LA SENTENCIA APELADA

El Tribunal declaró la nulidad de la liquidación oficial de revisión acusada y como restablecimiento del derecho declaró la firmeza de la declaración de corrección.

Explicó el alcance del artículo 107 del E.T. y dijo que los gastos respecto de los cuales la actora invocó los efectos de la citada norma, sólo pueden aceptarse a título de deducciones del impuesto a la renta a su cargo para el año gravable 2001, si reúnen los requisitos de relación de causalidad, necesidad y proporcionalidad.

Posteriormente, analizó el artículo 62 del E.T.; explicó en qué consistían el sistema de juego de inventarios y el de inventarios permanentes y continuos para precisar que el artículo 64 del E.T. autorizaba 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 y que puedan originarse por la destrucción de las mercancías.

Agregó que el artículo 64 del E.T. está en concordancia con el inciso final del artículo 148 del E.T. que de manera expresa advierte sobre la imposibilidad de llevar como deducción las pérdidas en bienes del activo movable que se reflejen en el juego de inventarios.

Manifestó que cuando se trata de contribuyentes que adoptan el sistema de inventarios permanentes, el E.T. no previó la disminución del inventario de las existencias del respectivo ejercicio, por concepto de faltantes de mercancía de fácil destrucción o pérdida. Pero que, no obstante, como la **“provisión”** era una forma de contabilizar las pérdidas, aclaró que estas no son deducibles porque el E.T., no lo permite.

Agregó que independientemente del sistema utilizado para la determinación del costo de los activos movibles, por disposición legal era procedente deducir las pérdidas fiscales u operacionales y las pérdidas de capital, en los términos de los artículos 147 y 148 del E.T.

Puso de presente que el Consejo de Estado, mediante sentencia del 29 de septiembre de 2005 había señalado que no eran deducibles las pérdidas sufridas por la destrucción de bienes del activo movable, pero que esa posición fue modificada mediante sentencia del 25 de septiembre de 2006, providencia en la que fundamentó la decisión de declarar la nulidad de los actos demandados.

RECURSO DE APELACIÓN

La U.A.E. DIAN apeló la sentencia y solicitó a la Corporación que reconsiderara la posición frente a la procedencia de la deducción por destrucción de inventarios en los casos de cumplimiento de orden superior o autoridad competente.

Reiteró que el Estatuto Tributario no permitía ese tratamiento en el impuesto sobre la renta, tal como lo había reconocido la misma Corporación cuando aceptó la legalidad del concepto alusivo al tema.

Señaló que la actora conocía de antemano las fechas de vencimiento de los medicamentos y que, por lo tanto, el hecho era previsible desde el momento de la fabricación del bien. Que en esa medida, no se configuró la fuerza mayor.

Que, además, la actora conocía de antemano las fechas de vencimiento y, por ende, pudo prever las consecuencias sobrevinientes de los vencimientos.

Solicitó que se retome la Sentencia del 29 de septiembre de 2005, mediante la que la Sala declaró ajustado a derecho el concepto 061852 del 24 de septiembre de 2002.

Por último pidió que se considere que el artículo 4 del Decreto 326 de 1995 dispuso que *“...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”*

ALEGATOS DE CONCLUSIÓN

La **parte actora** reiteró los fundamentos expuestos de la demanda.

La **U.A.E. DIAN** insistió en los argumentos de la apelación.

El Ministerio Público solicitó confirmar la sentencia apelada. Puso de presente la doctrina judicial de la Sala y concluyó que las expensas que por \$625.136.000 dedujo la actora no eran excesivas y que, por tanto, cumplían el requisito de proporcionalidad.

En cuanto al artículo 4 del Decreto 326 de 1995 señaló que, pese a que esta norma indica que las provisiones para la protección del inventario no son deducibles, debía tenerse en cuenta el tratamiento de expensa que tienen los medicamentos destruidos para reconocer la deducción.

CONSIDERACIONES DE LA SALA

De acuerdo con el recurso de apelación interpuesto por la U.A.E. DIAN, le corresponde a la Sala decidir si se ajustan a derecho los actos administrativos demandados.

Concretamente, le corresponde analizar si es procedente el **costo de ventas** que la demandante solicitó por la destrucción de inventarios.

Pues bien, en un caso análogo al que ahora se analiza en el que Sala decidió favorablemente cierta controversia entre las mismas partes, por los mismos presupuestos de derecho que ahora también se invocaron en la demanda; mediante sentencia del 25 de septiembre de 2006¹, la Sección Cuarta consideró que sí era procedente el costo de ventas que la demandante solicitó por la destrucción de inventarios.

En esta oportunidad, la Sala reitera esa posición, habida cuenta de que no hay argumentos nuevos que permitan replantear la sentencia anotada, y en la que se concluyó 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

¹ CONSEJO DE ESTADO. SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO. SECCION CUARTA. Consejera ponente: MARIA INES ORTIZ BARBOSA. Bogotá, D.C., septiembre veinticinco (25) 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.

CONSEJO DE ESTADO.SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO. SECCION CUARTA. Consejero ponente: JUAN ANGEL PALACIO HINCAPIE. Bogotá D.C., julio diecinueve (19) de dos mil siete (2007). Radicación número: 25000-23-27-000-2003-00024-01(15099). Actor : PRODUCTOS ROCHE INDUSTRIA QUIMICA Y FARMACEUTICA. Demandado: DIRECCION DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES.

CONSEJO DE ESTADO. SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO. SECCION CUARTA. Consejero ponente: JUAN ANGEL PALACIO HINCAPIE. Bogotá, D.C., ocho (8) de mayo de dos mil ocho (2008). Radicación número: 25000-23-27-000-2003-00500-01(15564). Actor: NOVARTIS DE COLOMBIA S.A. Demandado: DIRECCION DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES

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

CONSEJO DE ESTADO.SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO. SECCION CUARTA. Consejero ponente: MARTHA TERESA BRICEÑO DE VALENCIA. Bogotá, D. C., once (11) de marzo de dos mil diez (2010). Radicación número: 25000-23-27-000-2007-00118-01-17178. ACTORA: PHARMACIA INTERAMERICAN CORPORATION Demandado: DIRECCION DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES.

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

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

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

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

En consecuencia se reconoce como costo la suma originada en la destrucción de inventarios, por lo que se confirmará en el punto la decisión del Tribunal.”

La doctrina judicial que ahora se reitera es suficiente para denegar los argumentos del recurso de apelación de la entidad demandada. A diferencia de lo que alegó la apoderada de la DIAN, la Sala considera que el Artículo 107 del E.T. es el fundamento normativo que respalda la actuación del contribuyente. En consecuencia, es irrelevante discutir si la destrucción de los medicamentos por mandamiento de autoridad constituye un hecho de fuerza mayor.

Por las mismas razones, no es pertinente aplicar al caso concreto la sentencia del 29 de septiembre de 2005, proferida dentro del expediente 13706, con ponencia del Dr. Héctor Romero, toda vez que en esa sentencia se analizó si se ajustaba a derecho el concepto No. 0161852 del 24 de septiembre de 2002 en cuanto dispuso que *“La destrucción de medicamentos vencidos **no constituye hecho de fuerza mayor o caso fortuito** para efectos de establecer el costo o gasto en el impuesto sobre la renta y complementarios.”*

En esa sentencia no se analizó si esos costos constituían expensas deducibles, en los términos del artículo 107 del E.T., aspecto fundamental que para los casos concretos, como el que ahora se analiza, constituye el fundamento jurídico de la decisión.

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

CONFIÍRMASE la sentencia apelada.

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

CARMEN TERESA ORTIZ DE RODRÍGUEZ
SALVO VOTO

HUGO FERNANDO BASTIDAS BÁRCENAS

WILLIAM GIRALDO GIRALDO

CONSEJO DE ESTADO

SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO

SECCIÓN CUARTA

SALVAMENTO DE VOTO

Consejera: CARMEN TERESA ORTIZ DE RODRIGUEZ

Radicación número: 25000-23-27-000-2006-00803-01(16960)

Actor: EMPRESA COLOMBANA DE PRODUCTOS VETERINARIOS VECOL. S.A.

Demandado: DIRECCION DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES

De manera respetuosa me aparto de la decisión mayoritaria de la Sala, en cuanto aceptó la disminución de los inventarios como una deducción o expensa de conformidad con el artículo 107 del Estatuto Tributario. Las razones por las cuales no comparto la decisión de aceptar como deducción para el año gravable 2001, la disminución o pérdida de inventarios, a la empresa demandante, que determina el costo de la mercancía vendida mediante el sistema de inventarios permanentes, son las siguientes:

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

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

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

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

Precisamente ante la ausencia de norma que reconozca la deducción por perdidas de mercancías cuando se lleva sistema de inventarios permanentes, la DIAN

profirió los conceptos Nos.008237 del 9 de septiembre de 1.997 y 022036 del 30 de octubre del mismo año, en los que sostuvo que la disminución de inventarios por faltantes de mercancías de fácil destrucción o pérdida se aplica únicamente para los contribuyentes que determinen el costo de los activos movibles por el sistema de juego de inventarios o periódico, excluyendo de tal tratamiento a los contribuyentes que se dedican a comercializar mercancías y que establecen el costo mediante sistema permanente o continuo.

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

Finalmente, y para definir la obligación de aplicar los conceptos tributarios, la Oficina Jurídica de la DIAN profirió el Concepto No.071050 de fecha octubre 31 de 2002, en el cual precisó que no son deducibles las pérdidas de mercancías que conforman el activo movable cuando se utiliza el sistema de inventarios permanentes o continuos, ratificando de esta manera los conceptos 08237 de septiembre 9 de 1.987022038 de octubre 30 de 1.997 y los demás que en el mismo sentido se hayan emitido.

El Concepto No.071050 de fecha octubre 31 de 2002, fue demandado ante esta jurisdicción, en cuyo proceso se produjo la sentencia de fecha (27) de octubre de dos mil cinco (2005), Magistrado Ponente, Dr. Juan Ángel Palacio, la cual denegó las súplicas de la demanda, ratificando la prohibición de deducir las pérdidas de mercancías de fácil destrucción cuando se lleve sistema de inventario permanente, ante la inexistencia de norma expresa en el Estatuto Tributario que así lo reconozca e igualmente ante la imposibilidad de deducir la provisión que pudiera constituirse sobre las mismas, por cuanto se requiere normatividad expresa para su aceptación.

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

Ahora bien en el proceso adelantado frente a la nulidad del concepto, se anotó en el salvamento de voto que “ los faltantes o destrucción de bienes percederos para los contribuyentes que legal o voluntariamente lleven el sistema de inventarios permanentes, constituyen expensas necesarias en la actividad productora de renta, cuando las mismas obedecen al cumplimiento de disposiciones legales o administrativas por lo que esas deducciones tienen una relación o vínculo de correspondencia con la actividad que desarrolla el objeto social pero que en todo

caso le produce renta, de manera que los bienes dados de baja representan uno de los conceptos inherentes y necesarios para los entes económicos que manejan inventarios”

Dado que la decisión de la Sala en su momento fue ratificar la inexistencia de norma en el ordenamiento fiscal que permitiera la deducibilidad de las pérdidas de mercancías de fácil destrucción para quienes llevaran sistema de inventario permanente y que en general se ha acogido la tesis del salvamento de voto, admitiendo que tratándose de activos movibles que tengan que ser retirados por vencimiento o destrucción y que no puedan ser comercializados de manera alguna, ni consumidos ni usados, podría llegar a tratarse su valor como “expensa necesaria” deducible,”, en abierto desconocimiento de la sentencia que ratificó la decisión contenida en el acto administrativo acusado, considero que para la época de los hechos en el presente caso , año gravable 2001, las decisiones adoptadas en los conceptos acusados cobraban validez con dicha sentencia y en consecuencia era obligatoria su aplicación.

Y ello es así ya que hasta la expedición de la Ley 1106 de 2006, el legislador mediante el artículo, 2º modificó el artículo 64 del Estatuto Tributario, para permitir la deducibilidad de las pérdidas de mercancías de fácil destrucción, limitando igualmente dicha posibilidad a un porcentaje del 3%, con lo cual se iguala el tratamiento para los contribuyentes que lleven cualquiera de los dos sistemas para determinar el costo de los activos movibles, bien sea el juego de inventarios o el de inventarios permanentes. Esta modificación fiscal rige desde el año gravable 2007, en virtud del principio constitucional que rige para los impuestos de periodo.

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

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

CARMEN TERESA ORTIZ DE RODRIGUEZ