

ACTIVOS MOVIBLES - Sistema para establecer el costo de enajenación / JUEGO DE INVENTARIOS - Determinación del costo de enajenación / SISTEMA DE INVENTARIOS PERMANENTES O CONTINUOS - Determinación del costo / DISMINUCION DEL INVENTARIO INICIAL - Se permite a los contribuyentes que lleven el sistema de juego de inventarios / FALTANTES DE MERCANCIA DE FACIL DESTRUCCION O PERDIDA - Se puede disminuir el inventario inicial siempre que se lleve el sistema de juego de inventarios / INVENTARIOS PERMANENTES - Los faltantes de mercancía de fácil destrucción o pérdida se manejan a través de una provisión

Para establecer el costo de los activos movibles enajenados, el artículo 62 del Estatuto Tributario dispone que 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. 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 se establece 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 y, se sustrae el inventario físico efectuado en el último día del año gravable. Lo que responde a la siguiente fórmula matemática: inventario inicial + compras - inventario final. Mientras que en el sistema de "inventarios permanentes o continuos" el costo se contabiliza 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; al final del ejercicio se hace constar en el libro de inventarios, el costo de las existencias. Ahora bien, la Sala mediante sentencia del 27 de octubre de 2005 precisó que el artículo 64 del Estatuto Tributario autoriza la disminución del inventario final, para los contribuyentes que adoptan el sistema de juego de inventarios, 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, pero no aceptaba la deducción por pérdidas originadas en la destrucción de mercancías, por ello el inciso final del artículo 148 ibídem 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". Señaló igualmente que cuando se trata de contribuyentes que deben adoptar 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, pues tal concepto se maneja a través de una provisión (artículo 14 del Decreto 2650 de 1993 -estatuto contable), la cual no es deducible para efectos de determinar el impuesto sobre la renta.

ACTIVOS MOVIBLES - Son expensa necesaria cuando tengan que ser retirados por vencimiento o destrucción o no puedan ser comercializados / DESTRUCCION DE INVENTARIOS - Procede cuando se demuestran los requisitos del artículo 107 del Estatuto Tributario / MERCANCIAS DIFERENTES A MEDICAMENTOS - Procede la deducción por destrucción siempre que se prueben las expensas necesarias

Tratándose de activos movibles que tengan que ser retirados por vencimiento o destrucción y que no puedan ser comercializados de ninguna manera, ni consumidos, ni usados, podría llegar a admitirse su valor como “expensa necesaria” deducible, siempre y cuando se demuestre, en cada caso, que el hecho ocurrió en el respectivo año gravable, que tiene relación de causalidad con la actividad productora de renta y que es necesario y proporcionado a esa actividad; y además, que el contribuyente, demuestre que tal deducción no ha sido reconocida por otros medios, como por ejemplo, el caso de los contribuyentes que llevan el sistema de juego de inventarios, donde tal disminución puede ser tratada como costo (art. 64 E. T.)”. Es necesario advertir también, que aunque la jurisprudencia transcrita hacía referencia a medicamentos, nada impide que en casos en que los inventarios correspondan a otro tipo de mercancías, no se pueda aplicar estos criterios, de acuerdo con lo que se pruebe en cada caso. Igualmente, debe precisarse que el criterio de la Sala es aplicable tanto a comercializadores como a productores, pues en ambos casos, dependiendo del tipo de bienes, pueden estar sometidos a disposiciones de tipo sanitario que los obliga a destruir los activos movibles por razones de deterioro, vencimiento, desuso, etc., y lo mismo puede ocurrir en sectores donde la destrucción de inventarios ocurre por tratarse de una práctica mercantil usual, razón por la que no resulta procedente la distinción que realiza la demandada en relación con la actividad que desarrolla el contribuyente respecto de los productos dados de baja. Pues bien, de acuerdo con el criterio expuesto es claro que, si bien se puede admitir el valor de los activos movibles que fueron retirados por vencimiento o destrucción como “expensa necesaria”, se debe demostrar, en cada caso, que el hecho ocurrió en el respectivo año gravable, que tiene relación de causalidad con la actividad productora de renta y que es necesario y proporcionado a esa actividad.

FUENTE FORMAL: ESTATUTO TRIBUTARIO - ARTICULO 64 / ESTATUTO TRIBUTARIO - ARTICULO 107

PROVISION PARA MERCANCIA DADA DE BAJA – Para que proceda como costo debe probarse la existencia de la misma / PROVISION CONTABLE – No es deducible por destrucción de inventarios dado que el único efecto es la reducción de la misma

En relación con la provisión para mercancía dada de baja, se advierte que la demandante ha sostenido que la provisión ha sido tratada como un gasto no deducible y que sólo cuando se produce realmente la destrucción del inventario devuelto o vencido es que se afecta la cuenta de la provisión, momento en el que es deducible fiscalmente. Sin embargo, en los actos acusados, la DIAN rechazó la provisión por mercancía dada de baja por valor de \$94.169.146 registrada en la cuenta 61.20.45.57, porque es una provisión que dentro del ordenamiento fiscal no es posible tenerla como costo ni como deducción, pues sólo son provisiones aceptadas fiscalmente las establecidas en los artículos 112, 145 y 146 E.T. Además, la Administración indicó que sobre este valor “la sociedad no presenta soporte como tal, por cuanto se registra un valor estimado de la mercancía que se va a dar de baja o que se va a llevar a pérdida en devoluciones, posteriormente se traslada o se cancela. En este caso la cuenta a diciembre 31 de 2001 presenta un saldo débito por \$94.169.146”. (Subrayas fuera de texto) Si bien, en principio, el manejo contable que expone la demandante para la provisión es aceptable, de las pruebas allegadas al proceso se observa que en vía gubernativa BMS aportó el movimiento de la cuenta 61.20.45.57 glosada por la DIAN, sin que pueda establecerse con certeza la forma en que se descargaba el valor de las destrucciones, pues el listado simplemente relaciona varios tipos de medicamentos de los que se anota “AJUSTE RESERVA ESPEC.” o “AJUSTE

RESERVA P. INV”, y al frente diferentes valores que totalizan el rechazado por la demandada, esto es, \$94.169.146, pero ni el movimiento de cuenta ni ningún otro documento detalla el Acta de Destrucción o las “notas de transferencia” con las que se descargaron los productos de la provisión. Como se advierte, ninguna de las pruebas permite concluir la existencia de una provisión afectada por la destrucción real de mercancía dada de baja en el año gravable 2001, ni mucho menos justifica el valor que ha sido discutido por la DIAN. Aunque, se reitera, el manejo de la provisión que en teoría explica la demandante es perfectamente viable, las pruebas no permiten establecer que lo solicitado como costo sea la utilización de una provisión constituida para inventarios dados de baja y que esta haya sido castigada por la suma cuestionada por la DIAN. En todo caso, se advierte que el castigo con el valor de lo destruido simplemente disminuye la provisión, pero eso no lo hace deducible, no solo por tratarse de una provisión contable que no figura entre las deducibles fiscalmente, sino porque al hacer efectiva la destrucción de mercancías provisionadas, lo único que se hace es reducir la provisión. En consecuencia, la Sala acepta como costo los valores correspondientes a la mercancía dada de baja por destrucción y pérdida en devoluciones, pero rechaza, por las razones antes explicadas, lo solicitado como utilización de la provisión de mercancía dada de baja.

NOTA DE RELATORIA: Salvamento de voto de la Dra. Carmen Teresa Ortiz de Rodríguez

CONSEJO DE ESTADO

SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO

SECCION CUARTA

Consejera ponente: MARTHA TERESA BRICEÑO DE VALENCIA

Bogotá, D.C., diecinueve (19) de mayo de dos mil once (2011).

Radicación número: 76001-23-31-000-2005-05317-01(17875)

Actor: BRISTOL MYERS SQUIBB DE COLOMBIA LTDA.

Demandado: DIRECCION DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES

FALLO

Decide la Sala el recurso de apelación interpuesto por la demandada contra la sentencia del 7 de mayo de 2009, proferida por el Tribunal Administrativo del Valle del Cauca, que anuló los actos demandados expedidos por la Dirección de Impuestos – Administración Local de Impuestos de Cali, mediante los cuales se modificó la declaración de renta del año gravable 2001. La parte resolutive de la sentencia apelada dispuso:

“PRIMERO.- ANÚLASE *la Liquidación Oficial de Revisión No. 50642004000023 del 16 de junio de 2004, proferida por la División de Liquidación de la DIAN Administración Local de Impuestos de Cali.*

“SEGUNDO. ANÚLASE la Resolución No. 050662005000004 del 8 de julio de 2005, proferida por la División Jurídica de la DIAN, por la cual se confirmó Liquidación Oficial de Revisión No. 50642004000023 del 16 de junio de 2004.

“TERCERO. A título de restablecimiento del derecho, DECLÁRASE en firme la liquidación privada de la demandante de 2001.

ANTECEDENTES

El 8 de abril de 2002, BRISTOL MYERS SQUIBB DE COLOMBIA LTDA. (BMS), presentó la declaración del impuesto de renta, en la que liquidó un saldo a favor de \$3.378.561.000 y se acogió al beneficio de auditoría previsto en el artículo 689-1 E.T.¹

El 24 de junio de 2002, la contribuyente solicitó ante la Administración la devolución del saldo a favor², suma que fue devuelta mediante Resolución 1037 del 8 de julio de 2002³.

El 1º de abril de 2003, la DIAN profirió emplazamiento para corregir 050632003000020, para que la contribuyente disminuyera el renglón 33 Costo de Ventas en la suma de \$2.186.184.658⁴, pero la contribuyente manifestó que no realizaría ninguna corrección⁵.

El 23 de septiembre de 2003, la División de Fiscalización Tributaria de la Administración Local de Impuestos de Cali expidió el Requerimiento Especial 050632003000039, en el que propuso la modificación planteada en el emplazamiento para corregir, por lo que disminuyó el saldo a favor a la suma de \$2.180.177.000 y liquidó sanción por inexactitud⁶. El requerimiento fue atendido oportunamente por la sociedad actora y en la respuesta se opuso a la glosa formulada por la Administración.

El 16 de junio de 2004, la División de Liquidación profirió la Liquidación Oficial de Revisión 050642004000023, mantuvo las glosas planteadas en el requerimiento especial⁷. Contra esta decisión la contribuyente interpuso recurso de reconsideración⁸ y fue decidido mediante Resolución 050662005000004 del 8 de julio de 2005, en el sentido de confirmar el acto recurrido⁹.

LA DEMANDA

BRISTOL MYERS SQUIBB DE COLOMBIA LTDA. (BMS), por medio de apoderado, presentó demanda en ejercicio de la acción consagrada en el artículo 85 del Código Contencioso Administrativo, para que se anulen la Liquidación Oficial de Revisión 050642004000023 del 16 de junio de 2004 y la Resolución 050662005000004 del 8 de julio de 2005. A título de restablecimiento del derecho,

¹ Fl. 57 c.a.

² Fl. 1 c.a.

³ Fl. 111 c.a.

⁴ Fls. 368 a 373

⁵ Fl. 383

⁶ Fl. 471 a 486 c.a.

⁷ Fls. 532 a 543 c.a.

⁸ Fls. 585 a 602 c.a.

⁹ Fls. 664 a 687 c.a.

pidió que se declare en firme la liquidación privada del impuesto sobre la renta del año gravable 2001. Además solicitó que se condene en costas a la demandada.

Citó como normas violadas los artículos 95-9, 338 y 363 de la Constitución Política; 26, 63, 64, 77, 107, 148, 647 y 683 del Estatuto Tributario; 25 y 28 del Decreto 187 de 1975 y 264 de la Ley 223 de 1995.

El concepto de la violación se sintetiza así:

El objeto de la controversia consiste en analizar si es procedente o no el costo que se origina en la destrucción de inventarios dados de baja por BMS, por expiración, devolución y la pérdida por destrucción de inventarios provisionados en el año anterior.

Aspecto preliminar: Falta de aplicación del artículo 254 de la Ley 223 de 1995. La Administración reconoce la diferencia de criterios en el Acta No. 002 del 23 de junio de 2004.

La Administración ha considerado que desde 1998 existen diferencias de criterio frente a la posibilidad de reconocer la pérdida por la destrucción de inventarios, pues no ha tenido una doctrina uniforme sobre el tema, por lo tanto, ha indicado que no es posible objetar las actuaciones de los contribuyentes en relación con ese punto.

Inicialmente, en relación con la destrucción de los inventarios, las autoridades tributarias se pronunciaron a través del Concepto 47554 del 19 de junio de 1998, en el que acepta que solo los comercializadores que utilicen el sistema de juego de inventarios pueden disminuir el inventario final conforme al artículo 64 E.T. Posteriormente, la Oficina Jurídica aclara su criterio, por medio del Concepto 91313 del 11 de octubre de 2001, para sostener que solo los comercializadores que adopten el sistema de inventarios permanentes pueden aplicar el artículo 64 del E.T. para disminuir mercancías del inventario final.

Ante la contradicción de estos dos pronunciamientos, el Comité de Dirección de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales se reunió y suscribió el Acta No. 002 de 23 de junio de 2004 en la que estableció que *“No existe unidad de criterio en relación con la deducción de pérdidas de inventarios de mercancía de fácil destrucción o pérdida y, en consecuencia, las Administraciones Tributarias, (...), no pueden objetar las actuaciones tributarias realizadas por los contribuyentes”*.

En esas condiciones, la demandante considera que debe darse aplicación a lo dispuesto en el artículo 264 de la Ley 223 de 1995, que establece que los contribuyentes que actúen con base en conceptos escritos de la Subdirección Jurídica de la Dirección Nacional de Aduanas Nacionales podrán sustentar con éstos sus actuaciones en la vía gubernativa y en la jurisdiccional. La Administración Tributaria en el Acta No. 002 manifestó que: *“Si durante el lapso en el que estuvieron vigentes los conceptos, los contribuyentes del impuesto sobre la renta presentaron su declaración fundamentados en dichos conceptos, tales declaraciones producen plenos efectos legales y la administración tributaria legalmente no pueden objetar las actuaciones tributarias realizadas por el contribuyente al amparo de dichos conceptos”*.

Otro antecedente de la confusa doctrina es el Concepto 069894 de 30 de julio de 1999, en el que la DIAN acepta que los contribuyentes puedan tratar como descontable el IVA pagado por la mercancía que resulte dañada u obsoleta, pero

para efectos del impuesto de renta no permite que los contribuyentes puedan llevar el valor de dicha mercancía, como costo o deducción.

Por lo tanto, deben anularse los actos demandados, en razón a que el costo que se originó en la destrucción de inventarios y que se solicitó en la declaración de renta de 2001 es procedente fiscalmente y no podía ser cuestionado por la DIAN.

Aspecto fáctico: BMS sólo comercializó productos en el año 2001.

BMS es una empresa “comercializadora” de productos farmacéuticos que adquiere un inventario para posteriormente venderlo a sus clientes. En el año gravable 2001, BMS había cerrado las plantas de producción que tuvo en periodos anteriores, así que sus ingresos provienen de la comercialización de productos importados, como se demuestra en el certificado de revisor fiscal.

La Administración Tributaria desconoce este hecho y sostiene que el objeto social señalado en el registro mercantil es mucho más amplio e incluye también la fabricación de medicamentos, siendo esto cierto, pero no es menos cierto que no está obligada a desarrollar todas esas actividades sino que puede elegir cuáles ejecutará.

Así, la actora decidió válidamente dejar de producir medicamentos para dedicarse exclusivamente a la comercialización. Sobre este punto transcribió apartes de los Estados Financieros de los años 1999 y 1998, para demostrar su dedicación exclusiva a la comercialización de productos importados. Igualmente, en el RUT están inscritas las actividades económicas de conformidad con su objeto social, dentro de las cuales se encuentran las de fabricación y comercialización de productos.

La Administración deduce erróneamente que BMS se dedicó también a la fabricación de productos debido al movimiento de las cuentas contables del Grupo 14, correspondiente a inventarios, pero no reconoce la calidad de comerciante, lo cual trae como consecuencia que no aplique el artículo 64 del E.T., de conformidad con las instrucciones del Acta No. 002 de junio de 2004, según la cual, cuando se trate de contribuyentes que utilizan el sistema de inventarios permanentes y mercancías de fácil destrucción o pérdida, es posible disminuir las unidades del inventario final hasta un 5% de la suma del inventario inicial más compras.

No obstante, la sociedad no pretende que le sea aplicado el artículo 64 del E.T, pues solicita que se acepte el costo por la pérdida de inventarios en virtud de los artículos 77 y 107 *ibídem*, de conformidad con el Acta No. 002.

Con lo anterior se demuestra que BMS es una compañía comercializadora de productos farmacéuticos, que adquiere inventarios para luego venderlos, y que por disposiciones sanitarias debe destruir los productos que han expirado o están próximos a vencerse o los que son devueltos por los compradores, generándose un detrimento patrimonial para la compañía, razón por la que se debe determinar si procede o no el costo por la destrucción de ese inventario.

En la declaración presentada se liquidó la suma de \$2.186.184.658 correspondiente a “costos de ventas”, suma que fue rechazada por la Administración por tres motivos, así:

1. Afirma que la destrucción de mercancía no es una erogación que cumpla con el artículo 107 E.T., aplicable a los costos por disposición del artículo 77 *ibídem*, cuando en realidad dichas normas autorizan el registro del mayor costo por la pérdida de inventarios.
2. Como consecuencia, la pérdida de inventarios es analizada a la luz del artículo 148 E.T. (inaplicable al caso), pero argumenta que la pérdida no se originó en un hecho constitutivo de fuerza mayor.
3. Adujo, además, que no se puede aplicar el artículo 64 E.T., porque la sociedad se dedica a la fabricación de bienes y no a la comercialización.

Previo a rebatir los anteriores argumentos, es necesario precisar que la destrucción de inventarios es una pérdida ordinaria, porque debido al hecho económico realizado por la sociedad está obligada a destruir los inventarios expirados y productos devueltos en los casos anteriormente relacionados, lo que implica una pérdida para la compañía que no le reporta una renta adicional, pero sí le produce un detrimento patrimonial.

Considerar que en la industria farmacéutica la destrucción de inventarios es una pérdida ordinaria propia de la operación, tiene dos efectos:

- a. No es posible aplicar a dicha pérdida el artículo 148 E.T., previsto para eventos de fuerza mayor y caso fortuito, porque esta disposición se refiere a pérdidas extraordinarias, es decir, a aquellas que ocurren por hechos distintos de la operación corriente.
- b. Si bien la Administración se refiere a "obsolescencia" de inventarios, en realidad se trata de un fenómeno diferente, la destrucción de mercancías vencidas y devueltas a BMS.

Falta de aplicación de los artículos: 95, 338 y 363 C.P. y 26 E.T., por aplicar una limitación para el reconocimiento de costos no prevista en la ley.

La Administración afectó la base gravable del impuesto de renta del año 2001, al rechazar el costo derivado de la destrucción de inventarios, quebrantando, por un lado, el artículo 338 C.P., que consagra el principio de legalidad, según el cual la ley debe fijar directamente los elementos del tributo y, por otro, el artículo 26 E.T., que consagra la mecánica de depuración del impuesto de renta, según el cual los costos deben detrarse de los ingresos netos para determinar la renta bruta dentro del proceso para determinar la renta líquida gravable.

Las autoridades tributarias argumentan que no existe una disposición legal que permita la deducibilidad de las pérdidas para los contribuyentes que utilicen el sistema de inventarios permanentes. Sin embargo, el artículo 28 del Decreto 187 de 1975 sólo la prohíbe si es causada por la destrucción o pérdida de activos movibles para el contribuyente que determine el costo de la mercancía vendida por el sistema de juego de inventarios. Así, concluye que se vulneran las disposiciones constitucionales citadas, al aplicarles a los contribuyentes que utilizan inventarios permanentes una limitación que el legislador solo impuso para los contribuyentes que utilicen el sistema de inventarios periódicos o juego de inventarios.

Al rechazarse los costos en que ha incurrido por la pérdida de inventarios, la Administración obliga a la sociedad a que contribuya con una carga mayor a la que legalmente le corresponde. De esta forma desconoce el principio de justicia en la tributación y se violan los artículos 95, numeral 9 y 363 de la C.P. y 683 del E.T.

Falta de aplicación de los artículos 77 y 107 E.T. que establecen la regla general para que se reconozcan los costos cuando éstos cumplen con los requisitos para ser deducibles fiscalmente.

El artículo 77 E.T. señala la obligación de que el costo cumpla con los mismos requisitos que deben cumplir las deducciones, es decir, que el costo que se originó en la destrucción de inventarios debe estudiarse de acuerdo con el artículo 107 *íb*. Las razones por las cuales esta pérdida cumple con los requisitos de causalidad, necesidad y proporcionalidad para ser deducible, son las siguientes:

Causalidad: Indica que es normal dentro de la comercialización de productos farmacéuticos, que se tengan que destruir los productos vencidos o que han sido devueltos. La ANDI reconoce que esta situación es de frecuente ocurrencia en diferentes industrias y, por tanto, determina que esa pérdida se debe tener como un costo o gasto que se registra dentro del curso normal de la actividad empresarial.

La Administración establece que la destrucción de inventarios no tiene “relación de causalidad con la generación de la renta gravable”, pero es pertinente aclarar que la relación se da entre el costo o gasto y la actividad productora de renta, y no solo con el ingreso como lo entiende la DIAN, para lo cual se apoya en apartes de la sentencia del 13 de octubre de 2005, Exp. 13631 y 14122 del Consejo de Estado.

Para el caso específico, los productos farmacéuticos que fueron importados por la actora para comercializarlos y generar renta tuvieron que ser destruidos por las causas antes indicadas, por lo que la pérdida de inventario tiene una relación de causalidad con su actividad productora de renta.

Necesidad: Algunos de los productos enajenados por la sociedad fueron devueltos por el comercializador que no los alcanzó a vender antes de su expiración, así que al no poder garantizar sus propiedades de conformidad con las normas de sanidad, BMS debió destruirlos, argumento con el cual pretende demostrar que el gasto sí fue necesario. Lo anterior, también aplica para los productos que adquiridos por la sociedad, cambiaron sus condiciones químicas (expiración), entonces, necesariamente tuvo que destruirlos.

Es un deber legal destruir los medicamentos vencidos o alterados, de acuerdo con lo dispuesto en la normativa de salud pública contenida en el Decreto-Ley 1298 de 1994, denominado “Estatuto Orgánico del Sistema de Seguridad Social en Salud” y en el Decreto 677 de 1995, que reglamenta, entre otras materias, el Régimen de Registros y Licencias, el Control de Calidad y el Régimen de Vigilancia Sanitaria de los Medicamentos.

Finalmente, señala que la Resolución 3183 de 1995 del Ministerio de Salud adoptó oficialmente el Manual de Buenas Prácticas de Manufactura de la Organización Mundial de la Salud, que establece que los productos provenientes del mercado que hayan sido devueltos deben ser eliminados, teniendo en cuenta que no se puede controlar la manipulación que se les haya dado, sin que sea posible garantizar sus características y propiedades.

Concluye que la actuación de la sociedad es imperativa y proviene de disposiciones legales que señalan que los de productos perecederos, después de cierto tiempo, dejan de ser aptos para darles el uso que corresponde a su naturaleza, así que su falta de cuidado y su no destrucción puede causar graves

perjuicios a la salud del paciente o consumidor, lo que ocurre también al producirse el vencimiento o la expiración, es decir, que la pérdida causada era un gasto necesario para la compañía. Como prueba de lo anterior aporta el Certificado de Buenas Prácticas de Manufactura, expedida el 22 de noviembre de 1996 por el Invima.

Proporcionalidad: Los inventarios que se destruyeron en el 2001 están claramente identificados en las Actas de Destrucción que se aportan como prueba y en las que se describe el procedimiento realizado. Así se demuestra que es un acto de común ocurrencia y necesario para el fin de la sociedad.

Considera además, con fundamento en la jurisprudencia antes citada, que una expensa debe ser deducible sin necesidad de tener una norma especial que autorice su deducción.

Interpretación errónea de los artículos 63 y 64 E.T. y 25 y 28 del Decreto 187 de 1975, al considerar que prohíben la deducción por pérdida de inventarios de manera general.

La actora reiteró los argumentos de la Administración al haber interpretado los artículos 63 y 64 del E.T., que se refieren a las limitaciones que se aplican a los contribuyentes que utilicen un sistema de inventario periódico y que, además, adquieren mercancías para revenderlas sin ningún proceso de transformación, situación que no es la de BMS que es un comercializador que determina el costo de sus inventarios por el sistema de inventarios permanentes.

Los artículos 63 y 64 E.T. corresponden al artículo 21 del Decreto 2053 de 1974, modificado por el artículo 2º del Decreto 2348 de 1974, disposiciones de las que se desprende que la disminución de unidades del inventario final sólo está prevista para el sistema de juegos de inventario, de modo que el hecho que las disposiciones hayan quedado en dos artículos independientes del Estatuto Tributario no significa que lo dispuesto en el artículo 64 E.T. pueda aplicarse a los inventarios permanentes.

El contribuyente que utiliza el sistema permanente, día a día reconoce los costos incurridos, casos en los que la aplicación del artículo 64 E.T. es indebida pues implicaría la posibilidad de solicitar una doble disminución, la que reconoce diariamente y la que se originaría sobre las unidades inventariadas finalmente. La intención del legislador al establecer la obligatoriedad del sistema de inventarios permanentes para los contribuyentes obligados a tener Revisor Fiscal o Contador Público, fue la de efectuar un mejor control, en la medida en que redujo el número de contribuyentes que podían llevar el sistema de juego de inventarios, que facilitaba la evasión. Sobre este tema transcribe los antecedentes legislativos del artículo 64 E.T.

Para el caso de los contribuyentes que utilicen el sistema de juego de inventarios, se les permite disminuir el 5% de las unidades del inventario final o un porcentaje mayor en caso de fuerza mayor o caso fortuito por dos razones:

- En el caso de juego de inventarios, este sólo se puede disminuir con las unidades vendidas
- En el caso de contribuyentes que tengan mercancías de fácil destrucción o pérdida, las unidades vendidas se adicionan hasta un 5% de la suma del inventario inicial más las compras, pero se prohíbe solicitar la deducción de pérdidas del activo.

Por el contrario, para los contribuyentes que utilizan el sistema de inventarios permanentes, no existe la disminución de las unidades del inventario final, porque el control de los inventarios es permanente, los registros se realizan en el día a día, razón por la cual, el ordenamiento no prevé la disminución de unidades del inventario final, permitirla originaría un doble beneficio.

Para quienes utilizan este sistema no existe ninguna regulación legal que prohíba la deducción, por tanto debe reconocerse y deducirse de acuerdo con la regla general del artículo 107 del E.T.

Indebida aplicación del artículo 148 del E.T. que regula las pérdidas por fuerza mayor.

El artículo 148 del E.T., que contempla la deducción de las pérdidas ocurridas por fuerza mayor, es inaplicable al caso de la destrucción o devolución de productos vencidos en la industria farmacéutica, dado que estas son pérdidas ordinarias.

El último inciso del artículo 148 del E.T aclara que si la pérdida de los inventarios se reflejó en el inventario final, cuando se lleva el sistema periódico se prohíbe que se solicite simultáneamente su deducción, pues de esta forma el monto perdido estaría restándose dos veces en la determinación de la renta líquida.

El artículo 148 E.T. no prohíbe la deducción por pérdida de inventarios, sino que la limita en el caso de comercializadores de mercancías de fácil destrucción o pérdida que utilizan el juego de inventarios, simplemente para impedir que se realice una depuración indebida, cuando la renta ya ha sido disminuida por el camino del incremento en el costo de lo perdido según el artículo 64 E.T.

Violación del principio de equidad tributaria.

- El legislador reconoció que quienes utilicen el sistema de juego de inventarios pueden disminuir hasta en un 5% las unidades del inventario final para reconocer así la pérdida de inventarios. Luego, quienes lleven el sistema de inventarios permanentes deben reconocer dicha pérdida aumentando el costo, pues de no hacerlo habría un tratamiento fiscal desfavorable, sin que existiera una disposición razonable que lo justificara.
- Por último, si la Administración rechaza el costo de los inventarios, sería coherente que rechazará también el ingreso derivado del ajuste por inflación. Cuando el inventario se da de baja, si se aceptara la tesis del fisco de rechazar el costo, en igual forma debería excluirse el ingreso que originó ese mismo activo, por la aplicación de los ajustes por inflación. No se entiende cómo un mismo hecho es rechazado, pero al mismo tiempo origina un ingreso susceptible de ser gravado con el impuesto de renta.

Movimiento de la provisión por pérdida de inventarios.

BMS no ha solicitado como deducción ningún valor que corresponda a la constitución de una provisión para proteger inventarios. Por política de la sociedad, decidió establecer un estimado por concepto de destrucción de inventarios y constituyó una provisión para proteger ese valor, esta partida sólo es considerada como gasto para efectos contables, mas no como deducción desde el punto de vista tributario.

Cuando se constituye la provisión, el valor que afecta el estado de pérdidas y ganancias es considerado en la declaración del impuesto sobre la renta como un gasto no deducible.

Al haber sido tratada la provisión como un gasto no deducible, el costo real por la pérdida de inventarios es deducible fiscalmente y se resta para efectos de depurar la renta ordinaria. El procedimiento anterior confirma que la constitución de la provisión no es deducible y que en el momento en que realmente ocurre la pérdida o destrucción del activo se solicita la deducción.

Por lo tanto, en la determinación del impuesto sobre la renta del año gravable 2001, la sociedad solicitó como gasto la suma de \$381.551.000. Este valor resulta de la provisión constituida en el año 2000, que se solicitó como no deducible en dicho año, pero en el año 2001 cuando realmente ocurrió la pérdida del inventario, es este valor el que se registra como utilización de la provisión y se deduce fiscalmente. Entonces, el valor solicitado como deducible corresponde al valor real del inventario destruido y que originó detrimento en el patrimonio de BMS.

La utilización de la provisión en el año 2001, constituida en el año 2000, se originó en que realmente el producto expiró o fue objeto de devolución y, por tanto, fue destruido. Esta es la razón por la que al encontrarse provisionado ese gasto, el castigo se llevó contra dicha provisión, originando ahí si un gasto deducible fiscalmente, ya que realmente ocurrió la pérdida del activo.

Sanción por inexactitud

No existen los supuestos de inexactitud en la declaración privada, por las razones que se han expresado, es decir, que la pérdida por destrucción de inventarios sí es deducible fiscalmente. Adicionalmente, no se cumplen los requisitos del artículo 647 E.T. para imponer la sanción, pues la deducción existe y los datos no son falsos, equivocados, incompletos o desfigurados.

Además, la sanción es improcedente porque existen diferencias de criterio sobre el derecho aplicable. Las autoridades tributarias, en el Acta No. 002, reconocen la diferencia de criterios en cuanto a la deducibilidad de pérdidas de inventario de mercancías de fácil destrucción o pérdida.

LA OPOSICIÓN

La Administración, a través de apoderado judicial, se opone a las pretensiones y solicita que se mantengan los actos demandados¹⁰.

Respecto a la destrucción de los medicamentos vencidos, transcribe apartes de la sentencia de 29 de septiembre de 2005, Exp. 13706 proferida por el Consejo de Estado, en la que se indicó que es una circunstancia que, por ser de la órbita de fabricante o comerciante, puede preverse desde el mismo momento de la fabricación y de la comercialización de los medicamentos y, por lo tanto, no se trata de un hecho sorpresivo, excepcional o irresistible, sino que el contribuyente debe tomar las medidas necesarias para conjurar sus consecuencias financieras y fiscales, para lo cual se puede registrar contablemente una provisión que no es deducible tributariamente, dado que la disminución de inventarios por destrucción de activos, a que se refiere el artículo 64 E.T., sólo es aplicable a los contribuyentes que adoptan el sistema de juego de inventarios.

¹⁰ En primer lugar, la demandada se refirió a a un cargo de "Requerimiento especial extemporáneo" pero que no fue planteado en la demanda y, por tanto, no fue objeto de debate en primera instancia.

En relación con la provisión de bienes inactivos, indica que el recurrente reconoce que las provisiones corresponden a un gasto contable no deducible fiscalmente, pero insiste en darle ese carácter argumentando que no es la constitución de una provisión, sino la utilización de la provisión de la obsolescencia de bienes inactivos, lo que se da por la pérdida generada en la venta de dichos activos.

Sostiene que ante la prohibición legal de afectar la renta bruta con provisiones diferentes a las permitidas por la legislación tributaria, no obstante su constitución sea con anterioridad al año fiscal vigente, no es posible solicitarla como costo ni como deducción, dado que las provisiones aceptables fiscalmente están referidas exclusivamente a las de cartera de dudosa o difícil recaudo y las de futuras pensiones de jubilación consagradas en los artículos 112, 145 y 146 del Estatuto Tributario.

En cuanto a la sanción por inexactitud, advierte que la demandante incurrió en una de las conductas descritas en el artículo 647 del Estatuto Tributario, ya que constituye inexactitud sancionable la *“omisión de ingresos, de impuestos generados por las operaciones gravadas, de bienes o actuaciones susceptibles de gravamen, así como la inclusión de costos, deducciones, descuentos, exenciones, pasivos, impuestos descontables, retenciones o anticipos, inexistentes, y, en general la utilización en las declaraciones tributarias, o en los informes suministrados a las oficinas de impuestos, de datos o factores falsos, equivocados, incompletos o desfigurados, de los cuales se derive un menor impuesto o saldo a pagar o un mayor saldo a favor para el contribuyente o responsable”*.

LA SENTENCIA APELADA

El Tribunal anuló los actos administrativos demandados por las siguientes razones.

El *a quo* analizó la procedencia del costo de ventas solicitado por la destrucción de inventarios, con fundamento en los artículos 62, 64 y 596 E.T. Explica que si bien la sociedad actora está en la obligación de determinar el costo de enajenación de los activos movibles mediante el sistema de inventarios permanentes, en el que no se establece la disminución del inventario por destrucción o pérdida, como sí lo hace el sistema de juego de inventarios, con fundamento en el artículo 64 E.T., esta circunstancia no es óbice para negar los costos asociados con la destrucción de inventarios.

Resalta que en el caso objeto de análisis, la destrucción de inventarios de productos farmacéuticos ocurre por el cumplimiento de normas sanitarias o prácticas mercantiles ordinarias, que constituyen una expensa necesaria para la sociedad contribuyente en la producción de sus ingresos, deducible según el artículo 107 E.T.

Refuerza sus argumentos con las sentencias del 25 de septiembre de 2006, Exp. 15032, M.P. Dra. María Inés Ortiz Barbosa y del 7 de febrero de 2008, Exp. 15960, M.P. Dr. Héctor J. Romero Díaz, que son plenamente aplicables al asunto bajo examen, por tratarse de los mismos supuestos de hecho, esto es, la obligación de la compañía de utilizar el sistema de inventarios permanentes, inventarios dados de baja por destrucción de medicamentos, soportados con actas de baja, suscritas por funcionarios competentes y avaladas por el revisor fiscal de la sociedad.

La actora incluyó en su declaración de renta como costo de ventas la suma de \$2.186.184.658 por la destrucción de medicamentos vencidos y el castigo de las provisiones por obsolescencia de estos, según certificado del Revisor Fiscal¹¹. Por lo anterior, no le asiste razón a la demandada cuando afirma que la sociedad solicita como deducible la constitución de una provisión, pues lo que se relaciona como costo es la destrucción efectivamente realizada de dichas provisiones por vencimiento de los medicamentos.

EL RECURSO DE APELACIÓN

La demandada interpuso recurso de apelación, para lo cual transcribe los argumentos expuestos al resolver el recurso de reconsideración de BMS contra la liquidación oficial de revisión, que se resumen así:

Con fundamento en el objeto social y el RUT de BMS, sostiene que la sociedad desarrolló actividades de fabricación y comercialización durante la vigencia fiscal de 2001, de acuerdo con los movimientos contables registrados en la cuenta y subcuenta del grupo 14 INVENTARIOS, por lo que contradice la posición de la demandante al definirse como empresa comercializadora.

Señaló que la actuación de la DIAN se ajustó a las normas y a la doctrina oficial de la entidad, que indica el rechazo de los valores por mercancías dadas de baja llevados como costo, como lo indica el artículo 107 E.T., que al no tener relación de causalidad con la generación de la renta gravable, en ningún caso pueden ser compensadas con las rentas líquidas del contribuyente. Así mismo, el artículo 148 E.T. sólo reconoce como deducibles pérdidas surgidas durante el año o período gravable concernientes a bienes usados en el negocio o actividad productora de renta cuando ocurre por fuerza mayor. Al respecto transcribe apartes del Concepto de la DIAN 6466 de 1999, cuya legalidad fue analizada por el Consejo de Estado y del que se concluye que no es suficiente la conveniencia del gasto para que proceda la deducción y, además, que no es procedente fiscalmente tomar como costo ni como deducción el valor de los inventarios no enajenados por obsolescencia.

Reitera que no son aceptables las pérdidas por obsolescencia de los inventarios, y sobre este tema transcribe los Conceptos 082996 del 11 de septiembre de 2001 y 061852 del 24 de septiembre de 2002. Insiste en que la destrucción de mercancía es una práctica normalmente utilizada y que puede tratarse contablemente, pero sin que pueda deducirse fiscalmente.

Sobre la provisión de bienes inactivos, reiteró que no es deducible fiscalmente, razón por la que tampoco puede establecerse que el castigo de lo provisionado se convierta en deducible, porque de acuerdo con las normas tributarias sólo son deducibles las provisiones taxativamente señaladas en los artículos 112, 145 y 146 del E.T., como lo expresa la DIAN en el Concepto 004482 del 18 de agosto de 1999.

Sobre la procedencia de levantar la sanción por inexactitud, reitera que para que dicho fenómeno opere la norma exige errores de apreciación o diferencias de criterio entre la Administración y la declarante, relativas a la interpretación del derecho aplicable, situación que no se cumple en el caso examinado, toda vez que el contribuyente se fundamentó en normas de las que infirió que los gastos por destrucción de medicamentos, disminución de provisión, eran susceptibles de ser

¹¹ Folios 138 a 140 c.a.

tratados como costo de venta y deducciones. Así, se comprueba que no se trata de una diferencia de criterios, sino de un desconocimiento de la norma de derecho aplicable por parte de la sociedad contribuyente.

ALEGATOS DE CONCLUSIÓN

La parte demandada sostiene que no comparte la sentencia apelada que anuló los actos demandados por inaplicación del artículo 107 E.T. Lo anterior, con fundamento en las sentencias del 29 de septiembre de 2005, Exp. 13706 y del 27 de octubre de 2005 Exps. 13937 y 14337, en donde se señaló que el artículo 64 E.T. autoriza la disminución del inventario final, que es uno de los factores de la determinación del costo de los activos movibles en el sistema de juegos de inventarios, y no la deducción por pérdidas en la enajenación de activos movibles que puedan originarse por la destrucción de las mercancías, en concordancia con lo dispuesto en el artículo 148 E.T.

Reitera que no está previsto 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, pero el contribuyente tiene la posibilidad de crear la respectiva provisión contable.

Finalmente, indica que el fundamento de la sentencia apelada se contrapone a la jurisprudencia citada, que constituye criterio válido en la aplicación de normas tributarias.

La actora hace referencia a distintas sentencias del Consejo de Estado y del Tribunal Administrativo de Cundinamarca en las que se ha aceptado el costo generado en la destrucción de inventarios. En términos generales, reitera lo expuesto en relación con la provisión contable y la sanción por inexactitud.

El Ministerio Público solicita se confirme la sentencia apelada por las siguientes razones.

La deducción por pérdida de inventarios solo resulta procedente para los contribuyentes que determinen el costo de sus activos movibles a través del sistema de juego de inventarios, porque para el caso de pérdidas superiores al 3% de los inventarios permanentes se requiere la demostración de hechos constitutivos de fuerza mayor o caso fortuito. (Artículo 64 E.T.).

No obstante lo anterior, el Consejo de Estado ha señalado que la obligación de determinar el costo de los activos movibles por el sistema de inventarios permanentes para determinadas empresas, de acuerdo con el párrafo del artículo 62 E.T., no es óbice para que las pérdidas originadas en destrucción de inventarios de productos farmacéuticos por aplicación de normas de tipo sanitario, se puedan considerar como deducibles, de acuerdo con el artículo 107 E.T.

De la jurisprudencia reciente del Consejo de Estado, se establece que el manejo del sistema de inventarios permanentes no impide que en los eventos de destrucción de los productos por aplicación de las normas de carácter sanitario, los contribuyentes soliciten como expensa necesaria los valores correspondientes a los bienes dados de baja de sus inventarios por ocurrencia de vencimiento de los productos, deterioro, contaminación o devolución de productos inservibles.

Como en el caso bajo examen las expensas solicitadas como deducciones corresponden a este tipo, resultan aplicables los argumentos expuestos en las

diferentes sentencias, tal como lo hizo el *a quo*, acogiendo los criterios del Consejo de Estado.

CONSIDERACIONES DE LA SALA

Corresponde a la Sala determinar la legalidad de la actuación administrativa demandada, por medio de la cual la DIAN modificó la declaración privada del impuesto de renta y complementarios del año gravable 2001, presentada por BRISTOL MYERS SQUIBB DE COLOMBIA LTDA.

La controversia se contrae a establecer si del valor total del Costo de Ventas de \$64.687.683.000, declarado por la demandante, es procedente desconocer la suma de \$2.186.184.658, que corresponde al costo generado por los siguientes conceptos:

CONCEPTO	VALOR
Mercancía dada de baja por destrucción	\$894.046.567
Provisión mercancía dada de baja	94.169.146
Pérdida en devoluciones	1.197.968.945
TOTAL	\$2.186.184.658

Para la Administración, el sistema de inventarios permanentes utilizado por la contribuyente para determinar el costo de enajenación de los activos movibles, no permite ser afectado con las pérdidas, roturas o destrucción de las mercancías, pues no existe norma fiscal que así lo establezca. Las únicas pérdidas que son aceptadas y que sufren las sociedades sobre los bienes usados en el negocio, o actividad productora de renta son las ocurridas por fuerza mayor o caso fortuito, conforme al artículo 148 E.T., situación que no fue la que se presentó en este caso, pues por la actividad de la demandante es posible preveer el vencimiento de los medicamentos, es decir, que no se trata de una situación sorpresiva o excepcional.

Además, no es posible solicitar como deducción la provisión por mercancía dada de baja, porque no tiene respaldo legal, pues sólo son procedentes las provisiones señaladas en los artículos 112, 145 y 146 E.T.

En relación con el tema debatido, esta Corporación se ha pronunciado en varias oportunidades, para indicar “que 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. (...)”¹².

La anterior conclusión ha sido fundamentada en el análisis que se reitera a continuación¹³:

¹² Sentencia del 25 de septiembre de 2006, Exp. 15032, M.P. Dra. María Inés Ortiz Barbosa.

¹³ Sentencias de 7 de febrero de 2008, Exp. 15960, M.P. Dr. Héctor J. Romero Díaz, de 8 de mayo de 2008, Exp. 15564, M.P. Dr. Juan Ángel Palacio Hincapié, de 4 de febrero de 2010 y 11 de marzo de 2010, Exps. 16719 y 17178, respectivamente, M.P. Dra. Martha Teresa Briceño de Valencia, de 3 de junio de 2010, Exp. 17037, M.P. Dr. William Giraldo Giraldo, de 19 de agosto de 2010, Exp. 16750, M.P. Dr. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas y de 23 de febrero y 10 de marzo de 2011, Exps. 17538 y 16966, respectivamente, M.P. Dra. Martha Teresa Briceño de Valencia, entre otras.

Para efectos de establecer el costo de los activos movibles enajenados, el artículo 62 del Estatuto Tributario dispone que 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. 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...”.

Para el caso del sistema de “juego de inventarios”, el costo de lo vendido se establece 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 y, se sustrae el inventario físico efectuado en el último día del año gravable. Lo que responde a la siguiente fórmula matemática: inventario inicial + compras - inventario final.

Mientras que en el sistema de “inventarios permanentes o continuos”¹⁴ el costo se contabiliza 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; al final del ejercicio se hace constar en el libro de inventarios el costo de las existencias.

Esta Sección, en sentencia del 27 de octubre de 2005¹⁵, precisó que el artículo 64 del Estatuto Tributario autorizaba la disminución del inventario final, para los contribuyentes que adoptaran el sistema de juego de inventarios 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 demostraba la ocurrencia de hechos constitutivos de fuerza mayor o caso fortuito, podían aceptarse sumas mayores, pero no aceptaba la deducción por pérdidas originadas en la destrucción de mercancías, por ello el inciso final del artículo 148 ibídem, de manera expresa, advertía 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”¹⁶.

Sostuvo que cuando se trataba de contribuyentes que debían adoptar el sistema de inventarios permanentes, el régimen tributario no preveía la disminución del inventario de las existencias del respectivo ejercicio, por concepto de faltantes de mercancía de fácil destrucción o pérdida, pues tal concepto se manejaba a través de una provisión (artículo 14 del Decreto 2650 de 1993), la cual no era deducible para efectos de determinar el impuesto sobre la renta.

Sin embargo, explicó que “tratándose de activos movibles que tengan que ser retirados por vencimiento o destrucción y que no puedan ser comercializados de ninguna manera, ni consumidos, ni usados, podría llegar a admitirse su valor como “expensa necesaria” deducible, siempre y cuando se demuestre, en cada caso,

¹⁴ Regulado por el Decreto Reglamentario 187 de 1975, artículos 30 y 31

¹⁵ Expediente 13937 C.P. Juan Ángel Palacio Hincapié, acción de nulidad contra el Concepto 71050 de 31 de octubre de 2002 de la DIAN.

¹⁶ Independientemente del sistema utilizado para la determinación del costo de los activos movibles, sólo son deducibles: Las *pérdidas fiscales u operacionales* (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) y las *pérdidas de capital* (las que se originan por la pérdida de bienes -activos fijos- vinculados a la actividad productora de renta, ocurridas por fuerza mayor)

que el hecho ocurrió en el respectivo año gravable, que tiene relación de causalidad con la actividad productora de renta y que es necesario y proporcionado a esa actividad; y, además, que el contribuyente demuestre que tal deducción no ha sido reconocida por otros medios, como por ejemplo, el caso de los contribuyentes que llevan el sistema de juego de inventarios, donde tal disminución puede ser tratada como costo (art. 64 E. T.)”.

La Sala, mediante sentencia de 25 de septiembre de 2006, fortaleció esa posición en un asunto en el que se estudiaba sobre la procedencia del costo de ventas por destrucción de inventarios en el caso de los contribuyentes obligados a establecer el costo de los activos movibles por el sistema de inventarios permanentes¹⁷. Allí se hicieron las siguientes consideraciones:

“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.]

¹⁷ Expediente 15032 C. P. Maria Inés Ortiz Barbosa.

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 de texto)

Aunque la sentencia decidió sobre la procedencia del costo de ventas, las razones expuestas permitieron considerar, en las sentencias citadas, que cuando se solicitaba por medio de deducción, no debía rechazarse si se demostraban los elementos de las expensas necesarias previstos en el artículo 107 del Estatuto Tributario, norma común para costos y deducciones. El anterior criterio fue reiterado en la sentencia del 19 de julio de 2007¹⁸, para reconocer como deducción solicitada por la actora la destrucción de inventarios, específicamente de medicamentos, soportadas con actas de baja suscritas por funcionarios competentes y avaladas por el revisor fiscal de la sociedad.

Es necesario advertir también, que aunque la jurisprudencia transcrita hacía referencia a medicamentos, nada impide que en casos en que los inventarios correspondan a otro tipo de mercancías, no se pueda aplicar estos criterios, de acuerdo con lo que se pruebe en cada caso. Igualmente, debe precisarse que el criterio de la Sala es aplicable tanto a comercializadores como a productores, pues en ambos casos, dependiendo del tipo de bienes, pueden estar sometidos a disposiciones de tipo sanitario que los obliga a destruir los activos movibles por razones de deterioro, vencimiento, desuso, etc., y lo mismo puede ocurrir en sectores donde la destrucción de inventarios ocurre por tratarse de una práctica mercantil usual, razón por la que no resulta procedente la distinción que realiza la demandada en relación con la actividad que desarrolla el contribuyente respecto de los productos dados de baja.

Pues bien, de acuerdo con el criterio expuesto es claro que, si bien se puede admitir el valor de los activos movibles que fueron retirados por vencimiento o destrucción como “expensa necesaria”, se debe demostrar, en cada caso, que el hecho ocurrió en el respectivo año gravable, que tiene relación de causalidad con la actividad productora de renta y que es necesario y proporcionado a esa actividad.

Recientemente, la Sala se pronunció sobre los requisitos de las expensas necesarias, así:

“Las expensas son los costos y los gastos que implican la salida de recursos o que simplemente representan flujo de egresos.

¹⁸ Exp. 15099, M.P. Dr. Juan Ángel Palacio Hincapié.

“Por relación de causalidad debe entenderse la conexidad que existe entre el gasto (causa) realizado en cualquier actividad generadora de renta por el contribuyente durante el año o período gravable, con la actividad generadora de renta, o mejor, con la productividad de la empresa, conexidad que se mide por la injerencia (nexo) que tiene el gasto en dicha actividad y, por ende, en dicha productividad (efecto)”¹⁹.

“Fíjese que el artículo 107 del E.T.²⁰ no exige que a instancia del gasto se genere un ingreso, lo que exige es que tenga relación de causa y efecto, pero no como gasto-ingreso, sino como gasto-actividad (productividad). Por eso, la Sala considera que “la injerencia que tiene el gasto en la productividad puede probarse con el ingreso obtenido, pero esa no necesariamente es la única prueba de la injerencia, si por tal se entiende la acción de “Entremeterse, introducirse en una dependencia o negocio”.²¹

“Por supuesto, esa circunstancia de hecho hace más complejo el reconocimiento de la deducción a favor de los contribuyentes, por la prueba que, en cada caso, le correspondería aportar a quien la alega.

“En cuanto a la necesidad, el adjetivo “necesario” conforme su acepción gramatical implica “Que [algo] se ha[ga] y ejecut[e] por obligación, como opuesto a voluntario y espontáneo.”²²

“Y, en cuanto a la proporcionalidad²³, conforme lo ha dicho la Sala, que esta atiende a la magnitud que las expensas representan dentro del total de la renta bruta (utilidad bruta).²⁴

“Ahora bien, tanto la necesidad como la proporcionalidad deben medirse con criterio comercial y, para el efecto, el artículo 107 del E.T. dispone dos parámetros de análisis. El primero, que la expensa se mida teniendo en cuenta que sea una expensa de las normalmente acostumbradas en cada actividad. La segunda, que la ley no limite la expensa como deducible”²⁵.

¹⁹ Entre otras, ver sentencias de 25 de septiembre de 1998, exp. 9018, C.P. Delio Gómez Leyva; de 13 de octubre de 2005, exp. 13631, C.P. Juan Ángel Palacio Hincapié; de 2 de agosto de 2006, exp. 14549, C.P. Ligia López Díaz; de 12 de diciembre de 2007, exp. 15856, C.P. María Inés Ortiz Barbosa; de 24 de julio de 2008, exp. 16302, C.P. Ligia López Díaz y de 1 de octubre de 2009, exp. -16286 C.P. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas.

²⁰ “E.T ARTICULO 107. LAS EXPENSAS NECESARIAS SON DEDUCIBLES. <Fuente original compilada: D. 2053/74 Art. 45> 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.”

²¹ DRAE. Injerir **4. prml.** Entremeterse, introducirse en una dependencia o negocio.

²² “DRAE. **2. adj.** Que se hace y ejecuta obligado por otra cosa, como opuesto a *voluntario* y *espontáneo*”

Sobre la necesidad la doctrina también ha dicho que “implica que la partida debe requerirse para el desarrollo de la actividad propia del negocio o de la actividad correspondiente.” Se ha dicho que “Para saber si un costo o gasto es necesario, debe contraponerse con lo meramente útil o provechoso. De no ser así, no habría costo ni gasto innecesario puesto que cualquier partida puede ser útil para el empresario” Op cit. 37.

²³ “DRAE. **1. f.** Conformidad o proporción de unas partes con el todo o de cosas relacionadas entre sí.

²⁴ Sentencia del 1º de octubre de 2009, expediente 16286 C.P. Dr. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas.

²⁵ Sentencia de 10 de marzo de 2011, Exp. 17075, M.P. Dr. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas.

Con el anterior criterio jurisprudencial, procede la Sala a estudiar si en el *sub examine* se cumplen los presupuestos para aceptar la deducción por destrucción de inventarios.

BMS tiene por objeto social “IMPORTAR, EXPORTAR, FABRICAR, COMPRAR Y VENDER PREPARACIONES FARMACÉUTICAS, MÉDICAS, QUÍMICAS, BIOLÓGICAS E INSECTICIDAS, DROGAS MEDICINAS, ANTIBIÓTICOS, UNGÜENTOS, LINIMENTOS, SUEROS, VACUNAS (...)”²⁶. Así pues, es evidente que su actividad se ubica principalmente en el segmento de los productos farmacéuticos. Además, de conformidad con el artículo 596 E.T., está obligada a presentar su declaración de renta con la firma de revisor fiscal y, por ende, a determinar el costo de enajenación de los activos movibles por el sistema de inventarios permanentes²⁷.

La demandante ha sostenido que se dieron de baja inventarios vencidos y devueltos por sus clientes por expiración del producto, por lo que fueron destruidos, para lo cual anexa al proceso las Actas de destrucción 100 a 129, en las que se deja constancia de la destrucción mediante incineración de diferentes tipos de productos vencidos²⁸, documentos suscritos por funcionarios de la empresa encargada de la destrucción y por el Asistente de Ingeniería e Inventarios de BMS. Toda la mercancía destruida fue retirada del inventario de la demandante en el año gravable 2001, según “notas de transferencia”²⁹ que se adjuntan a cada una de las actas y que detallan el tipo de producto, cantidad, costo y fecha de vencimiento³⁰.

Igualmente se allegó el movimiento detallado de la cuenta 61204553 correspondiente a la mercancía dada de baja³¹ y de la cuenta 61204557 de la pérdida por devoluciones³², ambas totalizadas con los valores que fueron objeto de glosa por la Administración y en las que se precisan las “notas de transferencia” y el mes en que se realizó la destrucción en coincidencia con las actas. Además, la demandante aportó un documento en el que se explica la política de la compañía en relación con las devoluciones de sus clientes, en la que se especifica que BMS acepta devoluciones de sus productos por “vencimiento legal”³³.

En esas condiciones, está demostrado que la destrucción de las mercancías obedeció al vencimiento o expiración de los productos, procedimiento que debe realizarse en cumplimiento de disposiciones legales o administrativas invocadas por la propia demandante³⁴ y que tienen por objeto, en este caso específico, garantizar la seguridad y el bienestar de los consumidores.

Por consiguiente, las razones que justifican la destrucción de inventarios son procedentes y demuestran la *necesidad* del gasto, pues una vez se cumple la fecha de vencimiento de los productos, no pueden ser distribuidos ni

²⁶ Certificado de Existencia y Representación Legal (fls. 70 a 76 c.a.)

²⁷ Art. 62 párrafo E.T.

²⁸ El procedimiento de incineración fue realizado por SESPEL S.A. E.S.P.

²⁹ Comprobantes internos de la demandante en las que se indica el tipo de salida de los productos, en este caso se indica que se clasificó como “SD” – Salida por Destrucción”.

³⁰ Fls. 175 a 1010.

³¹ Fls. 338 a 344 c.a.

³² Fls. 353 a 360 c.a.

³³ Fls. 1011 a 1018. En cuanto a las devoluciones por vencimiento de los medicamentos, la Sala en sentencia de 3 de junio de 2010, Exp. 17037, M.P. Dr. William Giraldo Giraldo aceptó que la demandante haya dado de baja inventarios devueltos dañados y vencidos.

³⁴ Decreto-Ley 1298 de 1994, Estatuto Orgánico del Sistema de Seguridad Social en Salud, Decreto 677 de 1995 y la Resolución 3183 de 1995 del Ministerio de Salud.

comercializados por los estrictos controles a los que están sometidos los medicamentos, por lo que es indispensable darlos de baja. Además el monto del gasto resulta *proporcionado* frente a los ingresos brutos registrados por la demandante para el año gravable 2001, en la suma de \$121.702.960.000.

Por lo tanto, las pruebas aportadas al proceso permiten establecer que el gasto generado por la mercancía dada de baja y la pérdida por devoluciones tuvo relación de causalidad con la actividad productora de renta y fue necesario y proporcionado a la misma.

Ahora bien, en relación con la *provisión para mercancía dada de baja*, se advierte que la demandante ha sostenido que la provisión ha sido tratada como un gasto no deducible y que sólo cuando se produce realmente la destrucción del inventario devuelto o vencido es que se afecta la cuenta de la provisión, momento en el que es deducible fiscalmente.

Además, ha indicado que la “suma rechazada” corresponde a **\$381.551.000** que constituye el gasto real de inventarios destruidos en el año 2001, pero que había sido provisionado en el año 2000. El valor antes mencionado es discriminado por la demandante, así:

	Cuenta 612045
Provisión pérdida materias primas	\$8.146.000
Provisión pérdida graneles	0
Provisión pérdida producto manufacturado	6.570.000
Provisión pérdida producto terminado comercializado	348.516.000
Provisión pérdida material de empaque	18.049.000
TOTAL	\$381.551.000

Sin embargo, en los actos acusados, la DIAN rechazó la provisión por mercancía dada de baja por valor de **\$94.169.146** registrada en la cuenta **61.20.45.57**, porque es una provisión que dentro del ordenamiento fiscal no es posible tenerla como costo ni como deducción, pues sólo son provisiones aceptadas fiscalmente las establecidas en los artículos 112, 145 y 146 E.T. Además, la Administración indicó que sobre este valor *“la sociedad no presenta soporte como tal, por cuanto se registra un valor estimado de la mercancía que se va a dar de baja o que se va a llevar a pérdida en devoluciones, posteriormente se traslada o se cancela. En este caso la cuenta a diciembre 31 de 2001 presenta un saldo débito por \$94.169.146”*. (Subrayas fuera de texto)

Si bien, en principio, el manejo contable que expone la demandante para la provisión es aceptable, de las pruebas allegadas al proceso se observa que en vía gubernativa BMS aportó el movimiento de la cuenta 61.20.45.57 glosada por la DIAN, sin que pueda establecerse con certeza la forma en que se descargaba el valor de las destrucciones, pues el listado simplemente relaciona varios tipos de medicamentos de los que se anota *“AJUSTE RESERVA ESPEC.”* o *“AJUSTE RESERVA P. INV”*, y al frente diferentes valores que totalizan el rechazado por la demandada, esto es, \$94.169.146, pero ni el movimiento de cuenta ni ningún otro documento detalla el Acta de Destrucción o las “notas de transferencia” con las que se descargaron los productos de la provisión³⁵.

³⁵ Fls. 432 a 440 c.a.

El certificado de Revisor Fiscal que la demandante aporta para soportar ese movimiento, tampoco ofrece claridad sobre el monto de la provisión constituida para el año 2000 y castigada en el 2001. En ese certificado se refleja el movimiento de las siguientes cuentas: 14.30.60.01 "Provisión por obsolescencia de Producto Terminado Fabricados", 14.35.60.01 "Provisión por obsolescencia de Producto Terminado Comercializado", 14.60.60.01 "Provisión por obsolescencia de material de empaque", 14.05.60.01 "Provisión por obsolescencia de materias primas" y 14.11.60.01 "Provisión por obsolescencia de graneles". Los valores allí expresados se limitan a mostrar el movimiento de la cuenta pero no reflejan de dónde se obtiene la suma rechazada por la Administración o que del total de las provisiones por \$381.550.000, esta haya sido afectada al final del año gravable con \$94.169.146.

Como se advierte, ninguna de las pruebas permite concluir la existencia de una provisión afectada por la destrucción real de mercancía dada de baja en el año gravable 2001, ni mucho menos justifica el valor que ha sido discutido por la DIAN.

Aunque, se reitera, el manejo de la provisión que en teoría explica la demandante es perfectamente viable, las pruebas no permiten establecer que lo solicitado como costo sea la *utilización de una provisión* constituida para inventarios dados de baja y que esta haya sido castigada por la suma cuestionada por la DIAN.

En todo caso, se advierte que el castigo con el valor de lo destruido simplemente disminuye la provisión, pero eso no lo hace deducible, no solo por tratarse de una provisión contable que no figura entre las deducibles fiscalmente, sino porque al hacer efectiva la destrucción de mercancías provisionadas, lo único que se hace es reducir la provisión.

En consecuencia, la Sala acepta como costo los valores correspondientes a la mercancía dada de baja por destrucción y pérdida en devoluciones, pero rechaza, por las razones antes explicadas, lo solicitado como utilización de la provisión de mercancía dada de baja.

En relación con la sanción por inexactitud, se advierte que aunque debe mantenerse sólo respecto de la suma no aceptada, pues el contribuyente no está exonerado de probar la existencia de hechos y cifras declaradas, como ocurre en el caso de la provisión³⁶, el efecto que produce el desconocimiento de esta partida hace que la renta líquida ordinaria sea inferior a la renta presuntiva, luego, la renta líquida gravable sería ésta última y, en esas condiciones, el impuesto a cargo del contribuyente es igual al que había liquidado en la declaración privada del impuesto de renta del año gravable 2001, por consiguiente, no se genera un mayor impuesto a pagar ni base para liquidar la sanción.

Por consiguiente, la Sala procede a practicar nueva liquidación del impuesto de renta y complementarios del año gravable 2001, de acuerdo con lo antes expuesto, así:

**BRISTOL MYERS SQUIBB DE COLOMBIA LTDA.
IMPUESTO DE RENTA Y COMPLEMENTARIOS
AÑO GRAVABLE 2001**

REN	CONCEPTO	LIQ PRIVADA	LIQ OFICIAL	LIQUID C. DE E.
-----	----------	-------------	-------------	-----------------

³⁶ Art. 745 E.T.

PG	TOTAL PATRIMONIO BRUTO	70.056.577.000	70.056.577.000	70.056.577.000
PH	TOTAL PASIVO	52.051.180.000	52.051.180.000	52.051.180.000
PI	TOTAL PATRIMONIO LIQUIDO	18.005.397.000	18.005.397.000	18.005.397.000
IV	TOTAL INGRESOS BRUTOS	121.702.960.000	121.702.960.000	121.702.960.000
IG	TOTAL INGRESOS NETOS	107.740.739.000	107.740.739.000	107.740.739.000
CV	COSTO DE VENTA	64.687.683.000	62.501.498.000	64.593.514.000
CG	OTROS COSTOS	608.956.000	608.956.000	608.956.000
CT	TOTAL COSTOS	65.296.639.000	63.110.454.000	65.202.470.000
DT	TOTAL DEDUCCIONES	41.205.362.000	41.205.362.000	41.205.362.000
GJ	RENDA LIQUIDA DEL EJERCICIO	1.238.738.000	3.424.923.000	1.332.907.000
GK	COMPENSACION DE PERDIDAS	1.238.738.000	1.238.738.000	1.238.738.000
RB	RENDA LIQUIDA		2.186.185.000	94.169.000
RC	RENDA PRESUNTIVA	869.281.000	869.281.000	869.281.000
RE	RENDA LIQUIDA GRAVABLE	869.281.000	2.186.185.000	869.281.000
LA	IMPUESTO SOBRE RENTA GRAVABLE	304.248.000	765.165.000	304.248.000
LC	IMPUESTO NETO DE RENTA	304.248.000	765.165.000	304.248.000
LN	TOTAL IMPUESTO NETO DE RENTA	304.248.000	765.165.000	304.248.000
FU	TOTAL IMPUESTO A CARGO	304.248.000	765.165.000	304.248.000
GR	TOTAL RETENCION	3.682.809.000	3.682.809.000	3.682.809.000

	NES AÑO GRAVABLE			
VS	MAS: SANCIONES		737.467.000	0
HB	O TOTAL SALDO A FAVOR	3.378.561.000	2.180.177.000	3.378.561.000

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. **REVÓCASE** la sentencia de 7 de mayo de 2009 proferida por el Tribunal Administrativo del Valle del Cauca. En su lugar,
2. **ANÚLANSE PARCIALMENTE** la Liquidación Oficial de Revisión 050642004000023 del 16 de junio de 2004 y la Resolución 050662005000004 del 8 de julio de 2005 que modificaron la declaración del impuesto de renta y complementarios del año gravable 2001, presentada por BRISTOL MYERS SQUIBB DE COLOMBIA LTDA.
3. A título de restablecimiento del derecho, **FÍJESE** el saldo a favor del impuesto de renta y complementarios del año gravable 2001 para la sociedad BRISTOL MYERS SQUIBB DE COLOMBIA LTDA en la suma de TRES MIL TRESCIENTOS SETENTA Y OCHO MILLONES QUINIENTOS SESENTA Y UN MIL PESOS M/CTE. (\$3.378.561.000)

Reconócese personería a la Doctora Ana Isabel Camargo Ángel, para actuar como apoderada de la demandada y a la Doctora Nacira Lamprea Okamel como apoderada de la parte demandante, en los términos de los poderes que obran a folios 11 y 44, respectivamente.

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

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

MARTHA TERESA BRICEÑO DE VALENCIA
Presidenta de la Sección

HUGO FERNANDO BASTIDAS BÀRCENAS

WILLIAM GIRALDO GIRALDO

CARMEN TERESA ORTIZ DE RODRÍGUEZ
SALVA VOTO

COSTO DE LA MERCANCIA MEDIANTE EL SISTEMA DE INVENTARIOS PERMANENTES - No es procedente la deducción por pérdida de inventarios

Las disminuciones o faltantes de materias primas, insumos o mercancías, pueden ocurrir dentro del proceso productivo o una vez transformados en productos finales. Cuando dichas disminuciones ocurren dentro del proceso productivo su reconocimiento se refleja en el costo de ventas, si se determina por el sistema de juego de inventarios o en el costo de la mercancía vendida cuando se lleva inventario permanente, evento en el cual procede la constitución de una provisión que no tiene el carácter de deducible para determinar la renta del período gravable en análisis. Cuando se trata de mercancías de fácil destrucción o pérdida, para la vigencia en discusión, la norma tributaria solo autoriza la disminución del inventario final con el 5% del total de las mercancías como inventarios de fácil destrucción o inventarios perecederos, en aplicación del artículo 64 del Estatuto tributario. Esta disminución que afecta el costo de ventas no está prevista para contribuyentes que llevan sistema de inventario permanente. En efecto, el artículo 64 citado reconoce para la época de los hechos, la disminución de las unidades del inventario final hasta en un cinco por ciento de la suma del inventario inicial más las compras, cuando se trate de mercancías de fácil destrucción o pérdida, procedimiento aplicable únicamente en el caso del sistema de costeo por juego de inventarios. Cuando el costo de los activos movibles se determina por el sistema de inventarios permanentes, la norma fiscal no cuenta con disposición expresa. A su vez el ordenamiento tributario en el artículo 148 reconoce la deducción por pérdidas de bienes usados en el negocio o actividad productora de renta, es decir de activos fijos, ocurridas por fuerza mayor, prohibiendo la deducción por pérdidas en bienes del activo movable que se han reflejado en el juego de inventarios. Precisamente ante la ausencia de norma que reconozca la deducción por pérdidas o destrucción de mercancías cuando se lleva sistema de inventarios permanentes, la DIAN profirió los conceptos 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. 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.

CONSEJO DE ESTADO

SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO

SECCION CUARTA

SALVAMENTO DE VOTO

Consejera: CARMEN TERESA ORTIZ DE RODRIGUEZ

Radicación número: 76001-23-31-000-2005-05317-01(17875)

ACTOR: BRISTOL MYERES SQUIBB DE COLOMBIA 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 deducción por destrucción de inventarios, para el año gravable 2001, de conformidad con el artículo 107 del Estatuto Tributario.

Para el caso de las empresas que determinan el costo de la mercancía mediante el sistema de inventarios permanentes, tal como lo he expresado en otras ocasiones³⁷, no es procedente la deducción por pérdida de inventarios, por las siguientes razones:

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

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

En efecto, el artículo 64 citado reconoce para la época de los hechos, la disminución de las unidades del inventario final hasta en un cinco por ciento de la suma del inventario inicial 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.

³⁷ Expedientes: 2006-00767-01. Actor: Unilever Andina de Colombia Ltda. (antes S.A.); 2006-00803-01. Actor: Empresa Colombiana de Productos Veterinarios "VECOL S.A."; 2006-00788-01. Actor: Glaxo Smithkline Colombia S.A.; 2007-00032-01. Actor: Laboratorios Ghem de Colombia Ltda.; 2007-00231-01. Actor: Bayer S.A.

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

Precisamente ante la ausencia de norma que reconozca la deducción por pérdidas o destrucción de mercancías cuando se lleva sistema de inventarios permanentes, la DIAN profirió los conceptos 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 1.997 y 022038 de octubre 30 del mismo año 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 perecederos para los contribuyentes que legal o voluntariamente lleven el sistema de inventarios permanentes, constituyen expensas necesarias en la actividad productora de renta, cuando las mismas obedecen al cumplimiento de disposiciones legales o administrativas por lo que esas deducciones tienen una relación o vínculo de correspondencia con la actividad que desarrolla el objeto social pero que en todo caso le produce renta, de manera que los bienes dados de baja representan uno de los conceptos inherentes y necesarios para los entes económicos que manejan inventarios”

Dado que la decisión de la Sala en su momento fue ratificar la inexistencia de norma en el ordenamiento fiscal que permitiera la deducibilidad de las pérdidas de mercancías de fácil destrucción para quienes llevaran sistema de inventario permanente y que en general se ha acogido la tesis del salvamento de voto, admitiendo que tratándose de activos movibles que tengan que ser retirados por vencimiento o destrucción y que no puedan ser comercializados de manera alguna, ni consumidos ni usados, podría llegar a tratarse su valor como “expensa necesaria” deducible, ...”, en abierto desconocimiento de la sentencia que ratificó la decisión contenida en el acto administrativo acusado, considero que para la época de los hechos en el presente caso , año gravable 2002, las decisiones adoptadas en los conceptos acusados cobraban validez con dicha sentencia y en consecuencia era obligatoria su aplicación.

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

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

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

CARMEN TERESA ORTIZ DE RODRIGUEZ