



CONSEJO DE ESTADO

SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO

SECCIÓN CUARTA

Consejera Ponente: MARTHA TERESA BRICEÑO DE VALENCIA (E)

Bogotá, D.C., dieciséis (16) de junio de dos mil dieciséis (2016)

Radicación: 76001-23-31-010-2007-01510 01 [21250]

Actor: BRYSTOL MYERS SQUIBB DE COLOMBIA S. A. (NIT. 860002428)

Demandado: DIAN

FALLO

Decide la Sala el recurso de apelación interpuesto por la demandada contra la sentencia del 31 de marzo de 2014, por la cual el Tribunal Administrativo del Valle del Cauca anuló los actos que determinaron el impuesto sobre la renta a cargo de la demandante para la vigencia fiscal 2003. Dispuso dicho fallo:

“PRIMERO. DECLARAR la nulidad de los actos administrativos contenidos en la Liquidación Oficial de Revisión No. (sic) y la Resolución Recurso de Reconsideración, por medio de la cual se desconoció la suma de \$ 1.521.782.680 registrados en la declaración de renta como costos de venta.

SEGUNDO. DECLARAR en firme la declaración del impuesto sobre la renta y complementarios presentada por el año gravable 2003.

TERCERO. NEGAR las demás pretensiones.”

ANTECEDENTES

El 7 de abril de 2004, BRISTOL MYERS SQUIBB DE COLOMBIA LTDA. (BMS), presentó la declaración del impuesto de renta, en la que liquidó un saldo a favor de \$4.013.534.000.

Previa solicitud del 23 de junio de 2004¹, se ordenó la devolución de la suma señalada, mediante Resolución 1597 del 1º de julio de 2004².

En desarrollo de la investigación abierta por el programa (DI Devolución de Impuestos Tributarios), se ordenó practicar inspección tributaria a la contribuyente, que condujo a proferir el Requerimiento Especial

¹ Fl. 1 c.a.

² Fl. 114-115 c.a.

050632006000001 del 20 de enero de 2006, en el que propuso modificar el renglón 70 “costo de ventas” de la declaración presentada, para desconocer la suma de \$1.521.783.000, de la cual \$701.078.784 correspondía a mercancía dada de baja, y \$820.703.896 a pérdida en devoluciones³.

Por liquidación Oficial 050642006000067 del 8 de septiembre del mismo año, la División de Liquidación mantuvo el rechazo propuesto en el requerimiento especial⁴, impuso sanción por inexactitud de 396.378.000 y redujo el saldo a favor declarado a \$3.369.420.000.

Esa decisión fue confirmada en sede del recurso de reconsideración interpuesto⁵, resuelto por la Resolución 050662007000012 del 27 de julio de 2007⁶.

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 anularan la Liquidación Oficial de Revisión 050642004000023 del 16 de junio de 2004 y la Resolución 050662005000004 del 8 de julio de 2005.

³ fl. 70-81 c. a.

⁴ Fls. 30-51 c.a.c.a.

⁵ Fls. 52-69 c.a. ⁶

Fls. 10-29 c. a.

A título de restablecimiento del derecho, pidió que se declarara en firme la liquidación privada del impuesto sobre la renta del año gravable 2003.

Además, solicitó que se condenara 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:

Los productos farmacéuticos que comercializa la demandante tienen una vida útil determinada por su fecha de expiración. Una vez vencidos, dichos productos pierden valor comercial, porque no es posible venderlos.

Hay medicamentos que no alcanzan a venderse antes de que venzan, o que los distribuidores devuelven por la misma circunstancia; cuando ello ocurre, la demandante debe destruirlos y asumir una pérdida económica real en el estado de resultados.

La jurisdicción ha aceptado la deducibilidad de los costos asociados a la pérdida generada en las bajas y destrucción de inventarios, cuando ésta se origina en disposiciones de tipo sanitario, de salubridad pública o en prácticas

mercantiles usuales, pues aunque los bienes se encuentran en el inventario no pueden ser comercializados⁶.

Según la ANDI la pérdida de inventarios es una erogación que ocurre en todo proceso productivo, indicando con ello que se trata de un gasto necesario y, así mismo, de una práctica reiterada y uniforme por parte de quienes centran su actividad en la producción de productos perecederos.

Bristol Myers es una empresa “comercializadora” de productos farmacéuticos que adquiere un inventario para posteriormente venderlo a sus clientes. Para el año 2003, se encontraban cerradas sus plantas de producción, así que sus ingresos provenían de la comercialización de productos importados.

La demandante está obligada a valorar sus inventarios por el sistema permanente, de modo que no se encuentra bajo los presupuestos del artículo 25 del Decreto 187 de 1975. La actuación demandada se fundamentó en normas aplicables a contribuyentes comercializadores que utilizan el sistema de juego de inventarios.

La utilización del sistema de inventarios permanentes conlleva la deducibilidad de los costos de operación originados en la pérdida por destrucción de inventarios, y la atención a la decisión contenida en el Acta 002 de 2004, según

⁶ Consejo de Estado, Sección Cuarta, Sentencias del 25 de septiembre de 2006, exp. 15032 y del 19 de junio de 2007, exp. 15099

la cual, las Administraciones Tributarias no pueden objetar las actuaciones de los contribuyentes en relación con ese tipo de deducción.

La destrucción de inventarios vencidos antes de venderse o que los distribuidores venden por la misma circunstancia, es normal dentro del negocio de comercialización de productos perecederos y, por tanto, constituye una pérdida ordinaria respecto de un bien adquirido que tiene relación de causalidad con la actividad productora de renta, que es necesario para la misma y cuyo gasto resulta proporcional.

En consecuencia, a tales gastos no puede dárseles el mismo tratamiento que establecen los artículos 64 y 148 del ET, referidos a pérdidas extraordinarias.

Los costos deben cumplir los mismos requisitos que se exigen para las deducciones, es decir, que el costo originado en la destrucción de inventarios debe estudiarse de acuerdo con el artículo 107 ibídem, frente a los cuales se tiene:

Se cumple el requisito de “causalidad”, porque en el negocio de comercialización de productos farmacéuticos es normal que tengan que destruirse los productos vencidos o que han sido devueltos por vigencia expirada. Se trata de una pérdida que obedece a la realidad de la industria según lo ha sostenido la misma ANDI.

La “relación de causalidad”, se da entre el costo o gasto y la actividad productora de renta, y no solo con el ingreso como lo entiende la DIAN. Se

trata de gastos relacionados con dicha actividad pero que no se ven reflejados en la obtención de ingresos.

Se cumple el requisito de “necesidad”, porque la demandante no podía garantizar que los productos farmacéuticos mantuvieron sus propiedades, resultando inminente su destrucción, pues el cambio de las condiciones químicas impedía que los medicamentos cumplieran los fines para los cuales se produjeron.

Las empresas farmacéuticas tienen compromiso y responsabilidad social en relación con la enajenación de sus productos y deben cumplir la obligación legal de destruir los productos vencidos o alterados, en tanto así lo impone la normativa de salud pública (Decreto Ley 1298 de 1994, Decreto 677 de 1995 y Resolución 3183 del mismo año).

Dicha normativa busca garantizar que el bien que pierde aptitud para su uso desaparezca físicamente, para así evitar su venta o distribución en perjuicio de la salud de quienes los consumen.

Adicionalmente, cuando el bien pierde las propiedades para las cuales se ha creado, por haber expirado su vida útil, hace que también pierda su valor comercial pues ya no puede ser enajenado. Dicha circunstancia económica debe reconocerse como un detrimento en el patrimonio de la empresa, atendiendo al criterio mercantil que determina la necesidad de la expensa.

Así mismo se cumple con el requisito de proporcionalidad, porque el costo deducido por los productos cuya vida útil venció y que por la misma razón fueron destruidos bajo un proceso cuidadoso y de ocurrencia frecuente, representa un factor del 1.42% frente a la venta bruta de los productos fabricados, sin que la Administración haya cuestionado ese valor ni alegado el incumplimiento del requisito de proporcionalidad.

Los artículos 63 y 64 E.T. sólo se aplican a los contribuyentes que utilizan el sistema de inventario periódico o juego de inventarios, a quienes no se aceptan disminuciones del inventario final sino por razón de la venta de las mercancías. Así, en la determinación del costo de ventas sólo puede restarse el costo de la mercancía vendida.

Para los contribuyentes que utilizan el sistema de juego de inventarios, el costo de ventas sólo corresponde al costo de las unidades vendidas, y si tienen mercancía de fácil destrucción o pérdida, pueden disminuir el inventario final con el incremento del costo de ventas, hasta en un 5% del inventario inicial más las compras, pudiendo superarse ese límite cuando la pérdida se origina en un hecho de fuerza mayor o caso fortuito.

La actora es una comercializadora que determina el costo de sus inventarios por el sistema de inventarios permanentes por expresa disposición legal.

El control de las existencias de los activos movibles en el sistema de inventarios permanentes, ocurre diariamente, de modo que los registros

contables se realizan en el mismo momento en que se dan los hechos económicos, reflejándose su contrapartida en el estado de resultados.

El costo de ventas en ese sistema incorpora el costo de la mercancía vendida, de los traslados y de los retiros para la destrucción de inventarios, sin que se requiera una norma distinta del artículo 64 del ET para solicitar la deducción de la pérdida que se origina en dicha destrucción; tampoco existe disposición legal alguna que prohíba tal deducción, como sí ocurre en el caso del sistema de juego de inventarios, por el Decreto 187 de 1975 (art. 28).

La pérdida sufrida por la demandante se contabilizó en el momento en que ocurrió, afectando el costo de ventas y las existencias del inventario al final del periodo gravable.

La deducción pretendida es el resultado de utilizar la valuación de los inventarios por el sistema permanente, al cual, se repite, no se le aplica el límite de disminución de unidades de inventario final prevista en el citado artículo 64, que sólo opera para los contribuyentes que utilizan el sistema de inventarios periódicos.

Aplicar dicho artículo a los contribuyentes que utilizan el sistema de inventarios permanentes conduciría a solicitar la deducción que se reconoce diariamente en la operación, y la que se originaría al disminuir el inventario al final del año.

A los contribuyentes que adquieren inventarios para venderlos sin transformarlos, se les aplican las limitaciones establecidas en los artículos 63

y 64 del ET., en tanto no manejan inventarios de materias primas, de productos en proceso ni de productos terminados.

Las pérdidas de productos de fácil destrucción ocurridas en los procesos de transformación forman parte del costo para los productores.

La inexistencia de prohibición legal y de regulación especial respecto de la pérdida ordinaria de inventarios por parte de contribuyentes que utilizan el sistema de inventarios permanentes, conduce a que dicha pérdida deba reconocerse y deducirse conforme a la regla general del artículo 107 del ET.

Desde 1988, la Administración Tributaria presenta diferencias de criterio frente a la posibilidad de reconocer la pérdida por la destrucción de inventarios, lo que impide que pueda cuestionar la deducción de los costos de operación en la declaración de renta de 2003.

Inicialmente, el Concepto 47554 del 19 de junio de 1998 aceptó que solo los comercializadores que utilizaban el sistema de juego de inventarios podían disminuir el inventario final conforme al artículo 64 E.T. Posteriormente, el Concepto 91313 del 11 de octubre de 2001, sostuvo que solo los comercializadores que adoptaran el sistema de inventarios permanentes podían aplicar el mismo artículo para disminuir mercancías del inventario final.

El Concepto 069894 de 30 de julio de 1999 aceptó que los contribuyentes pudieran tratar como descontable el IVA pagado por la mercancía que

resultara dañada u obsoleta, pero para efectos del impuesto de renta no permitió que pudieran llevar el valor de dicha mercancía, como costo o deducción.

El Acta 002 de 23 de junio de 2004 del Comité de Dirección de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales señaló 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”* y 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”*.

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 tales efectos corresponden a pérdidas ordinarias.

Según el último inciso de dicha norma, si la pérdida de los inventarios se reflejó en el inventario final, no puede solicitarse simultáneamente su deducción, porque entonces el monto perdido se estaría restando dos veces para la determinación de la renta líquida. De ahí que el artículo en comento prohíba

expresamente la deducción de pérdidas extraordinarias que se han reflejado en el juego de inventarios.

Como la pérdida controvertida en el sub lite no se origina en un hecho de fuerza mayor o caso fortuito, sino que ocurre día a día en la operación misma del negocio, su deducibilidad no puede analizarse bajo los parámetros del artículo 148 del ET.

Los contribuyentes que utilizan el sistema de inventarios permanentes deben aplicar las normas de contabilidad durante todo el año fiscal, reflejando el periodo en la determinación del inventario y el costo de ventas. Si una pérdida de inventarios debe reflejarse en el estado de resultados, también debe proceder fiscalmente por expresa disposición de la norma tributaria.

El inventario detallado de las existencias al final del ejercicio debe coincidir con el total registrado en los libros de contabilidad y en la declaración de renta. Las normas tributarias prohíben apartarse del tratamiento establecido en las normas contables, sin que puedan existir partidas conciliatorias.

Al no poder existir diferencias en el inventario, tampoco pueden exigirse tratamientos distintos de los registrados contablemente, para efectos tributarios.

Según el legislador, son deducibles las pérdidas por destrucción de inventarios tanto para los contribuyentes que utilizan el sistema de inventario periódico o

juego de inventarios, como para los contribuyentes que utilizan el sistema de inventarios permanentes.

Los actos demandados trataron de aplicar a la demandante una limitación que el legislador sólo impuso para los contribuyentes que utilizan el sistema de inventarios periódicos o juego de inventarios.

El rechazo de los costos realmente incurridos en el ciclo normal del negocio, derivados de la pérdida de inventarios de productos farmacéuticos comercializados y dados de baja, implica un aumento injustificado de la base gravable.

El sistema contemplado en las disposiciones legales es equitativo, pero cuando la autoridad tributaria exige requisitos no contemplados en la ley para deducir fiscalmente la pérdida por destrucción de inventarios en el sistema permanente, viola el principio de equidad.

El rechazo del costo derivado de la destrucción de inventarios afecta la base gravable del impuesto de renta del año 2003 y, con ello, el principio de legalidad, que restringe la fijación de los elementos del tributo directamente a la ley. Así mismo quebranta el artículo 26 ET, que obliga a detraer los costos de los ingresos netos, para determinar la renta bruta y posteriormente la renta líquida gravable.

Exigir un impuesto de renta superior al que la actora debería pagar, conduce a que ésta contribuya con una carga mayor a la que legalmente le corresponde, en desmedro del principio de justicia tributaria.

La demandada debe ser condenada en costas por violar el debido proceso, en cuando desconoció la pérdida por destrucción de inventarios como hecho económico real, hizo exigencias no contempladas en la ley para aceptar la deducción del gasto y desconoció normas contables sobre pérdida por destrucción de inventarios.

LA OPOSICIÓN

La Administración, a través de apoderado judicial, se opuso a las pretensiones de la demanda, con fundamento en lo siguiente:

La destrucción de la mercancía no es la que determina el costo de los productos comercializados, porque con destrucción o sin ella, la actividad productora de renta se realiza al mismo costo.

La destrucción de medicamentos vencidos no constituye hecho de fuerza mayor o caso fortuito para establecer el costo o gasto en el impuesto sobre la renta.

Las Sentencias proferidas por la Sección Cuarta del Consejo de Estado el 29 de septiembre de 2005 y el 27 de octubre de 2005, algunos de cuyos apartes

se transcriben, validaron los Conceptos DIAN 71050 del 31 de octubre de 2002 y 061852 del 24 de septiembre del mismo año.

Según dichos conceptos, no son deducibles las pérdidas de las mercancías que conforman el activo movable cuando se utiliza el sistema de inventarios permanentes continuos, y, de otro lado, la destrucción de medicamentos vencidos, en observancia de disposiciones administrativas, no constituye hecho de fuerza mayor que permita aceptar como costo o deducción las pérdidas originadas por dicho concepto.

La pérdida del inventario no produce la renta de la demandante, ni es por ende deducible, pues no existe relación de causalidad entre una y otra ni dicha pérdida se estima necesaria y/o proporcional con la actividad productora de renta.

La actuación demandada no violó el principio de equidad, sino que se sujetó a los hechos que aparecieron demostrados en el respectivo expediente por los medios de prueba señalados en las leyes tributarias o en el CPC.

Los actos acusados se sujetaron a los parámetros establecidos en los artículos 363 y 683 del ET, y a los principios de eficiencia y progresividad del tributo; y su motivación se ajusta a la ley y a los conceptos vigentes al momento de ocurrir los hechos discutidos.

El Concepto DIAN 47554 de 1998 indica que la disminución del inventario final por faltante de mercancía sólo puede ser utilizada por los contribuyentes dedicados a la comercialización de mercancías de fácil destrucción o pérdida. Tratándose de la pérdida de mercancías en el proceso de transformación, los productores deben asumirla como mayor valor del costo.

El artículo 64 del ET regula todo lo relacionado con la disminución del inventario final por faltantes de mercancía, y concuerda con los artículos 58, 148 y 267 ibidem, que regulan la realización de costos, la deducción de pérdidas de sociedades y el valor patrimonial de los activos.

En conclusión, la ley sí dispone la forma de realizarse la deducción por pérdidas de sociedades y su valor patrimonial.

No procede condena en costas, porque la demandada actuó conforme a derecho.

LA SENTENCIA APELADA

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

Los productos farmacéuticos comercializados por la actora son activos movibles cuyo costo de enajenación debe ceñirse a lo dispuesto en el artículo 62 del ET., es decir que para establecerlo en el año 2003, debió aplicar el

sistema de inventarios permanentes y continuos, habida cuenta de que tiene revisor fiscal.

La sujeción a dicho sistema de inventarios no hace admisible *per se* la disminución de inventarios de las existencias por mercancías de fácil destrucción o pérdida. Ello, unido a que no existe una norma fiscal que establezca la deducción por pérdidas o por destrucción de mercancías, obligaba a la demandante a cumplir los presupuestos del artículo 107 del ET, para efectos de la depuración del impuesto de renta a su cargo.

Previa alusión a diferentes sentencias de la Sección Cuarta del Consejo de Estado y al Concepto DIAN 68382 del 25 de octubre de 2013, señaló el Tribunal que la deducción por obsolescencia de mercancía puede ser reconocida siempre y cuando se logre demostrar que los valores objeto de reconocimiento constituyen una expensa necesaria en la cual tuvo que incurrir el contribuyente, en la medida que tenga relación de causalidad con la actividad productora de renta y cumpla el requisito de proporcionalidad, además de que se demuestre que el hecho ocurrió en el respectivo periodo gravable.

Las pruebas allegadas al expediente demuestran que la demandante destruyó los productos que comercializaba por el vencimiento o expiración del término de vigencia de los mismos, en cumplimiento de disposiciones legales o administrativas que buscan garantizar la seguridad y el bienestar de los consumidores.

Las razones que justificaron la destrucción de los inventarios demuestran la necesidad del gasto, pues cumplida la fecha de vencimiento de los productos éstos no pueden distribuirse ni comercializarse, debido a los estrictos controles a los que se someten los medicamentos y que imponían darlos de baja.

El monto del gasto es proporcional frente a los ingresos brutos registrados por la demandante para el año 2003, en la suma de \$115.132.026.000.

Por tanto, como 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, proceden los costos solicitados y no se genera mayor impuesto a pagar ni base para liquidar sanción alguna.

Por lo demás, no se observaron conductas de temeridad y/o mala fe que ameritaran condena en costas.

EL RECURSO DE APELACIÓN

La demandada interpuso recurso de apelación. Al efecto, adujo:

Durante el año 2003, la demandante realizó actividades de comercialización y fabricación de medicamentos en desarrollo del giro ordinario de sus negocios, de acuerdo a los movimientos contables registrados en las cuentas y subcuentas del grupo 14 – inventarios.

Los valores por mercancía dada de baja llevados como costo no guardan relación de causalidad con la actividad generadora de renta en los términos del artículo 107 del ET, ni corresponden a las pérdidas previstas en el artículo 148 ibidem.

La destrucción de mercancía obsoleta es una práctica utilizada en cumplimiento de una norma sanitaria. Es una circunstancia normal en la actividad comercializadora y productora de la demandante, según lo constatan los inventarios de productos en proceso y materias primas.

El tener el sistema de inventarios permanentes implica que la destrucción de bienes del activos movable se manifieste conforme a las normas contables, disminuyendo inventario y cargando su valor en el estado de resultados, constituyendo una provisión que fiscalmente no es deducible ni como costo i como deducción.

Los artículos 64 y 148 del ET intentaron evitarles una indebida depuración de la renta a las empresas comercializadoras, al no permitir la deducción de la pérdida de activos que se reflejan en el juego de inventarios. Entonces, el propio legislador establece la prohibición de disminuir el inventario para las empresas productoras.

Los medicamentos no se clasifican dentro de la denominación de mercancía de fácil destrucción o pérdida, porque su tiempo de duración está determinado

por las especificaciones mismas de elaboración del producto, por un término previsto y regulado por las entidades de vigilancia.

En la vía gubernativa quedó claro que las pérdidas por obsolescencia de inventarios no corresponden a costos que cumplan las exigencias del artículo 107 ibidem, demostrándose que la demandante pretende dar el tratamiento de deducible a cifras que registró en la clase de cuenta costo (612045) – elaboración de productos farmacéuticos y botánicos. Como ese tratamiento no es permitido por la legislación tributaria, la DIAN desconoció la suma de \$1.521.782.680 registrada como costo de ventas en la declaración de renta.

Los valores correspondientes a medicamentos dados de baja por destrucción o pérdida de devoluciones, no pueden aceptarse como costo, porque no reúnen la condición de mercancías, máxime cuando la fecha de vencimiento del producto es una condición previsible, ajena al concepto de eventualidad o caso fortuito.

No es coherente que, teniendo el sistema de inventario permanente, la destrucción de bienes del activo movable se haya registrado contablemente como disminución de inventario, cargando su valor en el estado de resultados con la constitución de una provisión.

La sentencia apelada debe revocarse por no tener en cuenta el material probatorio obrante en la actuación administrativa ni las exigencias de la normativa tributaria.

ALEGATOS DE CONCLUSIÓN

La **demandante** resaltó que la destrucción de inventarios en cumplimiento de normas sanitarias o prácticas mercantiles ordinarias constituye una expensa necesaria en la producción de ingresos, y resulta deducible en observación del artículo 107 del ET.

Conforme a diferentes sentencias de la Sección cuarta del Consejo de Estado (fls. 10 – 12) y del Tribunal Administrativo de Cundinamarca (fls. 13), algunos de cuyos apartes transcribe, la sola obligación legal del contribuyente de establecer el costo de los activos movibles por el sistema de inventarios permanentes no es razón suficiente para rechazar los costos generados en la destrucción de inventarios.

Las razones de tipo sanitario, de salubridad pública y las prácticas mercantiles usuales que fundamentan la destrucción, implica que la expensa asociada a la misma cumpla los requisitos del artículo 107 ibídem, porque los bienes del inventario no pueden ser comercializados.

Toda la industria farmacéutica considera como gasto ordinario y necesario la destrucción de inventarios deducibles siempre y cuando el hecho haya ocurrido dentro del respectivo año gravable, tenga relación causa-efecto con la producción del ingreso y sea indispensable y proporcionado con la actividad productora de renta.

En lo demás, la actora reitera los argumentos sustanciales de la demanda.

La **DIAN** insistió en que las pérdidas por destrucción de inventarios en razón del vencimiento de medicamentos en laboratorios, son rubros que debe asumir la empresa dentro del giro normal de los negocios, por tratarse de un riesgo inherente, inevitable y previsible de acuerdo con las estrictas condiciones que establecen las normas sanitarias sobre el particular.

Los laboratorios deben adoptar las medidas necesarias para afrontar las pérdidas que surgen por la destrucción de medicamentos, máxime cuando se lleva el método de inventarios permanentes en el que cualquier disminución por faltantes debe llevarse contablemente como provisión. Las provisiones de naturaleza contable no son deducibles para efectos de determinar el impuesto sobre la renta.

Independientemente del sistema utilizado para la determinación del costo de activos movibles, son deducibles tanto las pérdidas fiscales u operacionales (originadas en el desarrollo de la actividad productora de renta), como las pérdidas de capital (originadas en las pérdidas de activos fijos vinculados a la misma actividad).

Lo dispuesto por el legislador es que las pérdidas de mercancías en el sistema de juegos de inventarios pueden tratarse como costo disminuyendo el inventario final, pero en ningún caso como deducción, en tanto, se repite, dichas pérdidas son preVISIBLES y normales dentro del giro ordinario del negocio de los fabricantes y comercializadores de medicamentos.

El **Ministerio Público** no conceptuó.

CONSIDERACIONES DE LA SALA

Provee la Sala sobre la legalidad de los actos administrativos que determinaron el impuesto sobre la renta a cargo de la demandante para el año gravable 2003.

En los términos del recurso de apelación, corresponde establecer si del valor total del costo de ventas de \$72.728.850.000, declarado por la demandante para el año fiscal mencionado, es procedente desconocer la suma de \$1.521.783.000, correspondiente a medicamentos destruidos por expiración del término vida útil, en cuantía de \$701.078.784, y a pérdida en devoluciones por \$820.703.896.000.

Según la Administración, no existe norma fiscal que permita afectar el costo de enajenación de los activos movibles cuando el contribuyente utiliza el sistema de inventarios permanentes, en el que cualquier disminución del inventario asociada a pérdidas o destrucciones debe llevarse contablemente como “provisión”. En criterio de la DIAN, las normas tributarias no permiten que ese tipo de pérdidas constitutivas de provisión, puedan deducirse en el referido método de inventarios.

Así mismo, la autoridad fiscal considera que las únicas pérdidas aceptables respecto de los bienes usados en el negocio o actividad productora de renta,

son las ocurridas por fuerza mayor o caso fortuito, sin que tales circunstancias puedan predicarse de la destrucción de medicamentos con vigencia vencida, porque ese vencimiento es previsible y normal para quienes los fabrican y comercializan.

Esta Corporación ha señalado *“que tratándose de activos movibles que se enajenan dentro del giro ordinario de los negocios del 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. (...)”*⁷.

El criterio anterior ha orientado la posición de la Sala respecto del debate jurídico que plantea el asunto in examine, para procesos tramitados entre las mismas partes y por razones fácticas y jurídicas idénticas a las que motivan la presente causa, pero dirigidas a atacar actos de determinación oficial de periodos fiscales diferentes a los que corresponden los aquí demandados⁸.

⁷ Sentencia del 25 de septiembre de 2006, Exp. 15032, M.P. Dra. María Inés Ortiz Barbosa.

⁸ 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.

Muestra dicho enfoque la Sentencia del 19 de mayo del 2011, exp. 17875, C. P. Dra. Martha Teresa Briceño de Valencia, que en esta oportunidad se reitera y en la cual se resaltó:

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 a ello se le sustrae el inventario físico efectuado en el último día del mismo año gravable. Ello responde a la fórmula matemática: inventario inicial + compras - inventario final.

En el sistema de “inventarios permanentes o continuos⁹”, el costo se contabiliza en tarjetas u hojas especiales, diseñadas para llevar el control

⁹ Regulado por el Decreto Reglamentario 187 de 1975, artículos 30 y 31

permanente de las mercancías, en las que se registran las unidades compradas, vendidas, o consumidas, y el costo de lo vendido y 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 2005¹⁰, 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”.

Si se demostraba la ocurrencia de hechos constitutivos de fuerza mayor o caso fortuito, podían aceptarse sumas mayores, pero no la deducción por pérdidas originadas en la destrucción de mercancías; de allí que el legislador tributario advirtiera sobre la imposibilidad de llevar como deducción tales pérdidas.

El mismo fallo 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.

¹⁰ Expediente 13937 C.P. Juan Ángel Palacio Hincapié, acción de nulidad contra el Concepto 71050 de 31 de octubre de 2002 de la DIAN.

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, 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 permanentes¹¹. 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,

¹¹ Expediente 15032 C. P. Maria Inés Ortiz Barbosa.

razón por la cual constituyen expensas necesarias en la actividad productora de renta de VECOL S.A.

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

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

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

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

Aunque la sentencia decidió sobre la procedencia del costo de ventas, las razones expuestas permitieron considerar que cuando dicho costo 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 2007¹², 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.

¹² Exp. 15099, M.P. Dr. Juan Ángel Palacio Hincapié.

En el mismo sentido, la Sentencia del 2 de julio de 2015 (exp. 18626) hizo notar la aplicación del artículo 107 del ET para pérdidas en el inventario que obedecen a la práctica comercial, son necesarias, y que al ser gastos en los que se incurre ordinariamente por la actividad económica del empresario, tienen relación de causalidad con la actividad productora de renta.

En síntesis, si el contribuyente está obligado por disposición legal a establecer el costo del activo movable por el sistema de inventarios permanentes, ésta sola circunstancia no es suficiente para rechazar los costos generados en la destrucción de inventarios, pues si la medida tiene origen en disposiciones de tipo sanitario, de salubridad pública o prácticas mercantiles usuales, esta expensa está autorizada según lo establecido el artículo 107 del E.T., porque si bien los bienes se encuentran en el inventario, no pueden ser comercializados.

De igual modo, la deducción o el gasto procede para todo tipo de inventarios, pero lo relevante es que se pruebe en cada caso concreto que los bienes no se pueden comercializar por tenerse que destruir, desechar o porque existe cualquier otra razón que impide su comercialización¹³.

En este orden de ideas, 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

¹³ Sentencias del 6 de diciembre de 2012, exp. 18049, y 5 de septiembre de 2013, exp. 8494.

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.

Sobre los requisitos de las expensas necesarias, la Sala ha señalado:

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

“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)¹⁵.

“Fíjese que el artículo 107 del E.T¹⁶ 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”.¹⁷

“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.”¹⁸

“Y, en cuanto a la proporcionalidad¹⁹, 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).²⁰

¹⁵ 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.

¹⁶ “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.”

¹⁷ DRAE. Injerir **4. prml.** Entremeterse, introducirse en una dependencia o negocio.

¹⁸ “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.

¹⁹ “DRAE. **1. f.** Conformidad o proporción de unas partes con el todo o de cosas relacionadas entre sí.

“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”¹⁵.

Llegado a este punto, entra la Sala a estudiar si en el *sub examine* se cumplen los presupuestos para aceptar la deducción por destrucción de inventarios, como sigue:

¹⁴ Sentencia del 1º de octubre de 2009, expediente 16286 C.P. Dr. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas.

¹⁵ Sentencia de 10 de marzo de 2011, Exp. 17075, M.P. Dr. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas.

El objeto social de la demandante consiste en importar, exportar, fabricar, comprar y vender preparaciones farmacéuticas, médicas, químicas, biológicas e insecticidas, drogas medicinas, antibióticos, alimentos sustitutos y complementarios de la leche materna, alimentos enriquecidos con vitaminas y minerales, ungüentos, linimentos, sueros, vacunas (...)¹⁶.

Así pues, la actividad de la actora se ubica en el sector de 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 permanentes¹⁷.

Ante el vencimiento de la vigencia de medicamentos fabricados y comercializados y la devolución de los mismos por parte de los distribuidores, debido a la expiración del término de vigencia que tenían, tales productos fueron destruidos, de lo cual dan cuenta las Actas de Destrucción 142, 143, 144, 145, 146, 147, 149, 150, 151, 153, 154, 155, 157, 158, 159 y 160, levantadas entre el 7 de marzo de 2003 y el 24 de noviembre del mismo año¹⁸, suscritos por funcionarios de la empresa encargada de la destrucción (SESPEL S. A. E. S. P.) y por personal de la demandante, en las que se deja

¹⁶ Certificado de Existencia y Representación Legal (fls. 2 a 9 c.1.)

¹⁷ Art. 62 parágrafo E.T.

¹⁸ Fls. 285, 319, 354, 392, 436, 464, 486, 494, 530, 569, 605, 631 c. 1, 246 y sgts c. 1 a, y 659, 756, 876 y 891 c. 2.

constancia de la destrucción mediante incineración de diferentes tipos de productos vencidos¹⁹.

Toda la mercancía destruida fue retirada del inventario de la demandante en el año gravable 2003, según “notas de transferencia” que se adjuntan a cada una de las actas y que detallan el tipo de producto, cantidad, costo y fecha de vencimiento.

Además de las “notas de transferencia”, a dichas actas se anexaron las diferentes órdenes de despacho de los productos vencidos y/o deteriorados, y las relaciones correspondientes a los saldos de inventario a destruir.

De la misma manera, la destrucción se constata a través del movimiento detallado de la cuenta 61204553 correspondiente a la mercancía dada de baja y de la cuenta 61204557 de la pérdida por devoluciones, totalizadas con los valores glosados por la Administración, con precisiones de destrucción que coinciden con las actas²⁰.

Por lo demás, se encuentra probado que atendiendo a su política comercial, la actora acepta que se le devuelvan sus productos por “vencimiento legal”.

Queda pues 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

¹⁹ El procedimiento de incineración fue realizado por SESPEL S.A. E.S.P.

²⁰ Fls. 312, 410 y sgts c. 1A

propia demandante²¹ y que tienen por objeto, en este caso específico, garantizar la seguridad y el bienestar de los consumidores.

Esas razones de la destrucción de inventarios demuestran la necesidad del gasto, pues una vez se cumple la fecha de vencimiento de los productos, éstos no pueden ser distribuidos ni comercializados por los estrictos controles a los que están sometidos los medicamentos, siendo indispensable darlos de baja.

Así pues, las pruebas aportadas al proceso permiten establecer que el gasto generado por la mercancía dada de baja y que resulta proporcionado frente a los ingresos brutos registrados por la demandante para el año gravable 2003 (134.967.001.000), tuvo relación de causalidad con la actividad productora de renta de dicha parte y fue necesario para la misma.

Por lo demás, la no deducibilidad de las pérdidas constitutivas de provisión no fue un punto planteado en la demanda ni en el escrito de contestación, como tampoco en los actos demandados.

Desde ese punto de vista, cuestionar el punto señalado en el recurso de apelación resulta claramente inoportuno. Sin embargo, se aclara que el castigo de la provisión contable con el valor de lo destruido, se limita a disminuir el monto de la misma sin hacerla deducible, no solo porque las provisiones

²¹ 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.

contables no figuran entre las deducibles fiscalmente, sino porque la destrucción de las mercancías provisionadas simplemente reducen la provisión.

Conforme con lo explicado, procedía aceptar como costo los valores correspondientes a la mercancía dada de baja por destrucción y pérdida en devoluciones y, de contera, anular los actos demandados como en efecto lo dispuso el a quo.

En consecuencia, se confirmará la sentencia apelada.

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

FALLA

1. **CONFÍRMASE** la Sentencia del 31 de marzo de 2014, proferida por el Tribunal Administrativo del Valle del Cauca, dentro del proceso promovido por Bristol Myers Squibb de Colombia S. A. contra la DIAN.
2. Reconócese personería para actuar como apoderada de la DIAN, a la Dra. Maritza Alexandra Díaz Granados, en los términos del poder visible en el folio 27 de este cuaderno.

Cópiese, notifíquese, comuníquese y 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 Presidente de la Sección

HUGO FERNANDO BASTIDAS BÁRCENAS

JORGE OCTAVIO RAMÍREZ RAMÍREZ