



T 3/2010

42

CONSEJO DE ESTADO
SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO
SECCIÓN CUARTA

Consejera Ponente: **MARTHA TERESA BRICEÑO DE VALENCIA**

Bogotá, D.C., once (11) de marzo de dos mil diez (2010)

Radicación: 25000-23-27-000-2007-00118-01-17178
ACTORA: **PHARMACIA INTER AMERICAN CORPORATION**
C/UNIDAD ADMINISTRATIVA ESPECIAL -DIAN
Impuesto de Renta 2003
FALLO

Decide la Sala el recurso de apelación interpuesto por las partes contra la sentencia de 9 de abril de 2008 del Tribunal Administrativo de Cundinamarca, parcialmente estimatoria de las súplicas de la demanda de nulidad y restablecimiento del derecho de PHARMACIA INTER AMERICAN CORPORATION contra los actos administrativos que determinaron oficialmente el impuesto de renta de 2003.

ANTECEDENTES

El 12 de abril de 2004 la actora presentó la declaración de renta y complementarios del año gravable 2003 con un saldo a favor de \$1.623.158.000.

Previo requerimiento especial y su correspondiente respuesta la DIAN expidió la liquidación de revisión 310642006000140 de 9 de febrero de 2006 por medio de la cual modificó la declaración de renta de la contribuyente en los siguientes puntos: a) adicionó en el renglón 63 "Ingresos brutos no operacionales" la suma de \$2.923.779.000 correspondientes a la pérdida implícita en el aporte de un establecimiento de comercio, que no es aceptada fiscalmente; b) rechazó la deducción de \$77.433.000 por destrucción de inventarios; y c) impuso una sanción por inexactitud de \$1.848.746.000. Por lo anterior, liquidó un saldo a pagar de \$1.381.054.000.

DEMANDA

La actora demandó directamente la nulidad de la liquidación oficial de revisión. A título de restablecimiento del derecho solicitó que se declarara en firme la

D³

liquidación privada del impuesto de renta y complementarios de 2003. En subsidio solicitó que se revocara la sanción por inexactitud. También solicitó que se condenara en costas a la demandada.

Invocó como normas violadas los artículos 29, 338 y 363 de la Constitución Política; 26, 63, 64, 65, 77, 90, 107, 148, 149 y 711 del Estatuto Tributario; 25 y 28 del Decreto 187 de 1975 y 264 de la Ley 223 de 1995. Los cargos de la demanda se resumen así:

1. Adición de ingresos

Como antecedentes de la partida adicionada la actora explicó que Pharmacia Inter-American Corporation sociedad domiciliada en Estados Unidos con una sucursal en Colombia fue adquirida por Pfizer Inc., sociedad domiciliada en Estados Unidos con una subsidiaria en el País (Pfizer S.A., en adelante Pfizer). Como consecuencia, la casa principal de Pharmacia Inter-American Corporation transfirió a título de aporte su sucursal en Colombia a Pfizer S.A., mediante contrato de aporte de establecimiento de comercio de 31 de diciembre de 2003 inscrito en la Cámara de Comercio el 17 de febrero de 2004. Como contraprestación Pfizer emitió a Pharmacia Inter-American Corporation (casa principal) 100.000 acciones ordinarias, de \$500 de valor nominal por acción equivalente a \$50.000.000 que a su vez se suscribieron con una prima de \$18.282.865.077.

Producto del acuerdo de aporte de la sucursal Pharmacia, ésta fue avaluada por USD\$5.8 millones que corresponde al valor en libros, el cual podía ajustarse teniendo en cuenta el valor neto en libros de la sucursal a 31 de diciembre de 2003. En la declaración de renta de la actora por esta operación se registró en ingresos \$18.332.865.000 y en costos \$21.256.643.902 correspondiente al costo fiscal del establecimiento de comercio. El valor que adiciona la DIAN surge por la depuración de la operación que da una pérdida.

- El proceder de la DIAN es nulo por cuanto la Liquidación Oficial de Revisión no guarda correspondencia con el requerimiento especial. Explicó que mientras que en el requerimiento especial el fundamento de la adición fueron los artículos 26 y 27 del Estatuto Tributario y el Concepto DIAN 32965 de 2004 en concordancia con el oficio 061450 de 2005 conforme a los cuales no es deducible la pérdida que se presenta cuando el accionista recibe acciones por un precio de

44

suscripción (valor nominal) inferior al costo fiscal de los bienes aportados; en la liquidación de revisión, sin que mediara ampliación al requerimiento especial, se estableció por primera vez la no deducibilidad de la pérdida generada en la operación con base en el artículo 151 del Estatuto Tributario, pues la transacción tuvo lugar entre sociedades vinculadas económicamente.

- La DIAN violó el artículo 90 del Estatuto Tributario porque el valor de enajenación del establecimiento de comercio es el pactado por las partes. Explicó que la sucursal en Colombia es un establecimiento de comercio, que trasladó la totalidad de los activos y pasivos que conforman su patrimonio, cuyo saldo contable era de \$18.332.864.678 (activos por \$42.299.969.724 menos pasivos por \$23.967.105.046)

Como se trata de un aporte en especie es aplicable el artículo 90 del Estatuto Tributario, según el cual la renta bruta o pérdida por la enajenación de activos está constituida por la diferencia entre el precio de enajenación y el costo del activo enajenado. Como el precio de enajenación de un activo es el valor comercial y éste a su vez es el señalado por las partes, el valor pactado por Pharmacia Inter-America Corporation y Pfizer para efectos de aportar a esta última la sucursal Pharmacia, fue el valor en libros (\$18.332.864.678). Por este valor que fue el precio de enajenación, la casa principal recibió las acciones de Pfizer.

Contablemente el valor de los activos y pasivos transferidos por Pharmacia se encontraba afectado por unas provisiones, valorizaciones y ajustes, los cuales desde el punto de vista tributario no son procedentes, por tal razón se hizo una depuración de esos conceptos para efectos de determinar el costo fiscal de los activos. Con esto se concluye que la pérdida que se originó, surgió de la correcta determinación del costo fiscal de los activos y pasivos reales.

Una vez comparado el precio de enajenación con el costo fiscal, se originó la siguiente pérdida:

Precio de enajenación	\$18.332.864.676
Costo fiscal	(21.256.643.902)
Pérdida Artículo 90 E.T.	<u>2.923.779.226</u>

AS

Señaló que sobre los aportes en especie y la aplicación del artículo 90 del Estatuto Tributario la DIAN se ha pronunciado mediante el oficio 73293 de 2004 y concepto 61450 de 2005.

2. Rechazo de gastos operacionales - pérdida por destrucción de inventarios

Es procedente la deducción por \$77.433.187, pues, corresponde a la destrucción de los productos farmacéuticos cuya vida útil ya ha expirado. Una vez vencidos los productos pierden su valor comercial y es necesaria su destrucción, so pena de infringir la ley sanitaria. Esa pérdida real en que incurre la compañía como parte normal de su negocio, genera un detrimento patrimonial, que se traduce en una pérdida en el estado de resultados, que debe ser reconocida contable y fiscalmente.

La DIAN no puede rechazar la deducción solicitada por la actora pues la misma Administración, mediante acta 002 de 2004 del Comité de Dirección reconoció que sobre el tema se ha mantenido una diferencia de criterios que ha dado lugar a una inseguridad jurídica no atribuida a los contribuyentes, por lo que en virtud del artículo 264 de la Ley 223 de 1995 no se puede objetar la actuación de un contribuyente que realizó al amparo del pronunciamiento 091313 de 11 de octubre de 2003.

Señaló que el Consejo de Estado en sentencia de 25 de septiembre de 2006 dictada dentro del expediente 15032 desestimó el tratamiento desigual e inequitativo que se daba entre los contribuyentes que utilizan el sistema de juego de inventarios y los que utilizan el sistema permanente, quienes, consideró tenían derecho a la deducción.

Se violaron los artículos 77 y 107 del Estatuto Tributario, pues como no existe una norma que prohíba, en el caso de los inventarios permanentes, la deducción de la pérdida originada por la destrucción o baja de inventarios, se hace necesario establecer su procedencia mediante el cumplimiento de los requisitos generales de causalidad, necesidad y proporcionalidad de las deducciones, que en este caso, se cumplen. Se trata de una pérdida ordinaria, normalmente acostumbrada dentro del negocio y obedece a la realidad de la industria. Tiene relación de causalidad con la actividad productora de renta y no sólo con el ingreso. Este gasto es necesario pues de acuerdo con las normas de sanidad se

26

trataron de productos devueltos por los clientes que debieron destruirse ya que no se podía garantizar que se hubieran mantenido las propiedades y condiciones de conservación conforme a la resolución 3183 de 1995 del Ministerio de Salud. Se trató de un gasto proporcional pues representó, frente a la venta bruta de los productos comercializados, el 0.1145%.

El valor solicitado no corresponde a una provisión sino a una pérdida real de inventario que se castigó contra la provisión que se había constituido.

La DIAN interpretó erróneamente los artículos 63 y 64 del Estatuto Tributario y 25 y 28 del Decreto 187 de 1975, pues la prohibición de la deducción por pérdida de inventario sólo está prevista para quienes llevan sistema de inventario periódico y no para el sistema permanente. En el sistema de juego de inventarios el costo de ventas está determinado únicamente por el costo de las unidades vendidas conforme al artículo 63 del Estatuto Tributario, lo cual permite que cuando se trate de mercancías de fácil destrucción, el inventario final se pueda disminuir hasta en un 5% de la suma del inventario inicial más las compras.

Lo anterior no significa que legalmente no esté permitida la deducción por destrucción de inventarios para quienes llevan inventarios permanentes. En estos casos, el control de las existencias se lleva día a día. Los registros contables se efectúan en el mismo momento de los hechos económicos, como la venta o retiro para destrucción o consumo. En consecuencia no debe existir una norma similar al artículo 64 del Estatuto Tributario, pues permitiría una doble deducción. En consecuencia, no se requiere norma especial que autorice la deducibilidad, sólo es necesario que se cumplan los requisitos del artículo 107 ibídem.

La DIAN no debió aplicar el artículo 148 del Estatuto Tributario que se refiere a la deducción de las pérdidas ocurridas por fuerza mayor, pues, la destrucción o devolución de productos vencidos y que son materia de esta controversia, son pérdidas ordinarias. Se trata de bajas de inventarios por razones normales dentro del proceso de producción y distribución y no por una fuerza mayor como por ejemplo por un incendio o terremoto.

En cuanto al tratamiento contable y fiscal de los inventarios señaló que la DIAN omitió la regla del párrafo del artículo 65 del Estatuto Tributario, conforme al cual el valor del inventario detallado de las existencias al final del ejercicio, antes

27

de descontar cualquier provisión para su protección, debe coincidir con el total registrado en los libros de contabilidad y en la declaración de renta. En consecuencia es la misma ley tributaria que prohíbe apartarse del tratamiento contable, de manera que, una pérdida de inventarios debe reflejarse contablemente en el estado de resultados y de la misma forma debe proceder fiscalmente por expresa disposición de la norma tributaria.

La interpretación que hace la DIAN de que se requiere una norma especial que autorice la deducción por pérdidas por destrucción de inventarios para quienes lleven el sistema de inventarios permanentes viola el principio de equidad tributaria frente a los otros contribuyentes. El rechazo de la deducción implica una modificación a la base gravable del impuesto y una distorsión de la capacidad contributiva de la actora.

3. Sanción por inexactitud

No procede la sanción porque la actora dio correcta aplicación al artículo 90 del Estatuto Tributario para efectos de fijar el valor de enajenación del activo que generó la adición de ingresos. No hubo ninguna conducta sancionable, como omisión de activos, inclusión de pasivos inexistentes o cualquier conducta dolosa que originara la liquidación de un menor impuesto. Los hechos en relación con el aporte de la sucursal Pharmacia a Pfizer fueron ciertos y reales. La inexistencia de los activos y pasivos no fue cuestionada.

Tampoco procede en relación con la deducción por destrucción de inventarios, pues la Administración se fundamenta en una supuesta inexistencia de la norma legal que autorice la procedencia de tal deducción, lo cual implica indispensablemente cierto factor de discrecionalidad, es decir, la aplicación de criterios administrativos que contrastan con la opinión empresarial de la contribuyente que estima procedente dicha deducción en aplicación del artículo 107 del Estatuto Tributario. Esta circunstancia exime a la actora de la sanción.

4. Solicitud de condena en costas

Para evitar el injusto detrimento del patrimonio de la empresa demandante y poder defenderse de los infundados cuestionamientos de la DIAN, se debe condenar en costas a la demandada pues durante el trámite administrativo violó las disposiciones legales e injustamente desconoció los derechos de la actora sin fundamento, razón o motivo y contrario a sus propios conceptos.

28

OPOSICIÓN

La DIAN contestó la demanda con los siguientes argumentos de defensa:

No se violó el artículo 711 del Estatuto Tributario, pues, la liquidación oficial de revisión fue coherente con la respuesta al requerimiento especial, y con los argumentos expuestos en ese acto. El contribuyente registró en el renglón 63 de Ingresos Brutos no operacionales \$19.691.066.000 dentro de los cuales \$18.332.865.000 corresponden a ingresos por aporte de establecimiento de comercio, al cual se le determinó un costo fiscal de \$21.256.643.903 que el contribuyente registró como otros costos, y que por efecto de la depuración generó una pérdida implícita que fiscalmente no fue aceptada. En la respuesta al requerimiento especial, la contribuyente trajo a colación los artículos 149 al 155 del Estatuto Tributario, luego de manera alguna constituye una ilegalidad de la DIAN citar el artículo 151 ib., en la liquidación oficial de revisión demandada.

Según el acuerdo comercial suscrito entre Pharmacia Interamerican Corporation y Pfizer S.A., el valor de las acciones debía ser igual al valor en libros, pues no era intención de ninguna de las partes obtener cualquier valor, ni que la otra parte perdiera cualquier valor como resultado del aporte de la sucursal. En consecuencia, es inexplicable que la actora haya enajenado el establecimiento o sucursal a Pfizer por \$18.332.865.000, valor inferior al valor patrimonial de \$21.256.643.903; y que de esta operación resultare una pérdida por \$2.923.779.000 contrario a lo pactado por las partes.

La DIAN mediante Concepto 038764 de 2004 precisó que en estos eventos no es procedente la deducción por pérdida. En el caso de la actora, aún teniendo en cuenta que se creó la figura de la vinculación económica, no es deducible la pérdida por efecto del aporte del establecimiento de comercio, ya que una cosa es que entre las partes se pacten valores comerciales que no son oponibles al fisco o que se admita que se puedan enajenar bienes entre sociedades con vinculación económica por menor valor al costo de venta lo cual indiscutiblemente genera una pérdida y otra muy distinta que esa pérdida pueda ser tratada como deducción.

En relación la deducción por pérdida por destrucción de inventarios, señaló que no era procedente porque cuando se trata del sistema de inventarios

49

permanentes no hay disposición legal que permita la afectación del costo de ventas con las pérdidas o destrucción de mercancías.

La Doctrina y la Jurisprudencia han conceptualizado que la destrucción de inventarios por obsolescencia no puede ser aceptada ni como costo ni como deducción en términos del artículo 107 del Estatuto Tributario. Tampoco se puede dar aplicación al artículo 64 del Estatuto Tributario porque éste sólo opera cuando hay disminución de mercancías del inventario final, siempre y cuando corresponda a contribuyentes que establecen su costo por el sistema de inventarios periódicos, tal y como lo precisó la DIAN en el Concepto 061852 de 2002.

Para los inventarios permanentes no está previsto en el régimen fiscal la disminución del inventario por faltantes de mercancías de fácil destrucción o pérdida, sino que de acuerdo con la norma contable (artículo 14 del Decreto 2650 de 1993) se debe crear una provisión. Pero como las provisiones de naturaleza contable no son deducibles para determinar el impuesto, sólo las expresamente establecidas en la ley, ésta no puede sustraerse de la base gravable.

La sanción por inexactitud se debe mantener conforme al artículo 647 del Estatuto Tributario y a la jurisprudencia del Consejo de Estado pues en la declaración de renta de la actora se genera un pérdida por efecto del mayor valor del costo del establecimiento de comercio frente a los ingresos por el aporte del mismo; pérdida que no es aceptada fiscalmente. La actora tampoco desvirtuó el rechazo de la deducción por pérdida de inventarios. En relación con la diferencia de criterios invocó las sentencias del 2 de febrero de 2001 y 12 de noviembre de 2003 del Consejo de Estado.

Finalmente, se opuso a la petición de agencias en derecho porque son improcedentes en atención al numeral 1 del artículo 392 del Código de Procedimiento Civil en concordancia con el 171 del Código Contencioso Administrativo y en virtud del principio de igualdad de las partes, ya que generalmente no se causan cuando se falla a favor de la demandante y por lo mismo, no sería equitativo exigirselas a la Nación.

50

SENTENCIA APELADA

El Tribunal declaró la nulidad parcial de la liquidación oficial de revisión y fijó como total saldo a pagar por el impuesto de renta de la actora por el año gravable 2003 \$1.303.545.000. No condenó en costas a la demandada. Los argumentos de la decisión se resumen así:

1. No hubo incongruencia entre la liquidación de revisión y el requerimiento especial, pues el hecho de que en este último acto se citara el artículo 151 del Estatuto Tributario, no fue el argumento central ya que se reiteró el criterio expuesto en el requerimiento especial con base en los artículos 26 y 27 del ibídem. La cita de tal disposición obedeció a la necesidad de dar respuesta a la inconformidad planteada por la actora frente al requerimiento especial.

2. En relación con la adición de ingresos por \$2.923.779.226 correspondiente al mayor valor comercial del establecimiento de comercio aportado por la actora, el Tribunal consideró que en el caso de las operaciones de suscripción de acciones en las cuales el aporte efectuado por el inversionista se concreta en la entrega de un bien, corresponde a las partes intervinientes fijar el valor tanto de los bienes aportados como de las acciones recibidas por su valor nominal o intrínseco. De todas formas, en operaciones de colocación y suscripción de acciones debe atenderse al numeral 4 del artículo 386 del Código de Comercio que establece que el precio por el cual se emiten las acciones no puede ser inferior a su valor nominal.

Según la DIAN (concepto 061450 de 2005) para la determinación de la renta en estos casos debe sujetarse al artículo 90 del Estatuto Tributario, el cual establece un precio de venta mínimo para bienes raíces, que no puede ser inferior al costo, al avalúo catastral ni al autoavalúo señalado en el artículo 72 ibídem., salvo que demuestre la procedencia de un menor valor con un avalúo técnico. El establecimiento de comercio no puede valorarse solo por su valor en libros, pues es una universalidad compleja de bienes afectos al fin empresarial que vale mucho más que las cosas materiales, circunstancia que al parecer obviaron las partes involucradas en el negocio, con repercusiones para el fisco, pues se afectó el denunciado rentístico con una pérdida. Como en este caso, la actora enajenó el establecimiento de comercio por su valor en libros a 31 de diciembre de 2003 (\$18.332.864.678) cuando el costo fiscal era de

51

\$21.256.643.902, se generó una pérdida de \$2.923.779.226, sin que se hubiera probado la procedencia de ese menor valor mediante un avalúo técnico, de manera que la pérdida no se puede aceptar.

3. Pérdida por destrucción de inventarios. Conforme a la jurisprudencia del Consejo de Estado¹, tratándose de activos movibles que se enajenan dentro del giro ordinario de los negocios del contribuyente que deban ser destruidos, porque no pueden ser consumidos, ni usados ni comercializados de ninguna forma, se admite su valor como expensa necesaria, siempre que se demuestre que el hecho ocurrió en el respectivo año gravable, tienen relación de causa-efecto con la producción del ingreso y que es indispensable y proporcionado con la actividad.

Comoquiera que en este caso la destrucción se encuentra soportada con los documentos obrantes en el expediente, la misma se constituye en una expensa necesaria que responde a las previsiones del artículo 107 de Estatuto Tributario tratadas como deducciones, como en efecto fueron declaradas por la sociedad actora. Adicionalmente, la empresa lleva los inventarios por el sistema permanente y la destrucción está soportada en actas que fueron revisadas por la DIAN.

4. Sanción por inexactitud. Decidió mantener la sanción correspondiente a la adición de ingresos por el aporte del establecimiento del derecho porque se declaró una deducción inexistente y no se da una diferencia de criterios. La levantó en cuanto a la deducción por pérdida por la destrucción de inventarios en cuanto el cargo prosperó.

RECURSO DE APELACIÓN

La **demandada** sustentó el recurso de apelación con los siguientes argumentos:

1. Se debe aclarar la sentencia conforme a los artículos 304 y 305 del Código de Procedimiento Civil, pues no se identificó correctamente el acto administrativo anulado parcialmente.

¹ Sentencias de 25 de septiembre de 2006 exp. 15032 M.P. María Inés Ortiz B. y de 19 de julio de 2007 exp. 15099 M.P. Juan Ángel Palacio H.

52

2. En relación con la deducción por destrucción de inventarios, luego de transcribir el Concepto 061852 de 24 de septiembre de 2002, señaló que para los inventarios permanentes no está previsto en el régimen fiscal la disminución del inventario por faltantes de mercancías de fácil destrucción o pérdida sino que de acuerdo con el artículo 14 del Decreto 2650 de 1993 se debe crear una provisión. Sin embargo, como las provisiones de naturaleza contable no son deducibles para la determinación del impuesto sino sólo las expresamente autorizadas por la ley, ésta no puede sustraerse de la base gravable.

3. La sanción por inexactitud se predica de los actos equivocados, incompletos o desfigurados, situación que se presentó en este caso, al incluir una deducción por amortización (sic) que legalmente no es procedente.

4. Es improcedente la petición de agencias en derecho conforme al numeral 1 del artículo 392 del Código de Procedimiento Civil y en virtud del principio de igualdad de las partes dentro del proceso.

La **demandante** solicitó que se revocara la sentencia y en su lugar se acceda a las pretensiones de la demanda por las siguientes razones:

1. La DIAN violó el artículo 711 del Estatuto Tributario dado que la liquidación de revisión no guarda correspondencia con el requerimiento especial. En éste, la DIAN planteó como sustento de la adición de ingresos por el aporte del establecimiento de comercio y el rechazo de la pérdida generada en el mismo, los artículos 26 y 27 del Estatuto Tributario. El requerimiento especial no tiene ningún argumento de derecho que permita concluir que la actora ha debido determinar y denunciar un mayor ingreso como precio de venta. Por su parte, en la liquidación de revisión se estableció por primera vez la no deducibilidad de la pérdida generada en la operación de aporte de establecimiento de comercio, que según la Administración tuvo lugar entre sociedades vinculadas económicamente conforme al artículo 151 del Estatuto Tributario. Es decir, en la liquidación de revisión la DIAN acepta la existencia de una pérdida, pero concluye, con un fundamento jurídico errado, que no es deducible fiscalmente, aspecto diferente a lo que se propuso en el requerimiento especial, en el cual no se cuestionó la determinación del ingreso, sino que se limitó a adicionarlo bajo el entendido que debe ser igual al costo fiscal. Sobre estos aspectos el Tribunal no hizo mayor análisis.

53

2. Los actos administrativos violaron el artículo 90 del Estatuto Tributario. La sociedad trasladó en su totalidad los activos y pasivos que conformaban el patrimonio de la sucursal de acuerdo con su valor contable, según los estados financieros. Para efectos del artículo 90 del Estatuto Tributario, el precio de enajenación fue el valor acordado entre las partes conforme al valor en libros que consideraron como valor comercial.

Las cifras que considera la DIAN son del patrimonio fiscal de la sociedad (diferencia entre valor fiscal de los activos menos las deudas fiscalmente permitidas) que arroja \$21.256.643.903 de patrimonio, cifra que es distinta del valor contable de los activos y pasivos que registra provisiones y valorizaciones, las cuales no tienen efecto fiscal alguno. Este valor neto contable que fue el tomado por las partes ascendió a \$18.332.865.077, mientras que la DIAN no ha probado que el valor comercial determinado por las partes, no corresponde al valor de realización de los activos y pasivos en el mercado o por lo menos que el valor declarado difiere de aquél en más de un 25%.

Consideró que el presente caso era similar al caso de la enajenación de acciones, sobre lo cual citó las sentencias del Consejo de Estado de 4 de junio de 1993 y 10 de abril de 1997, así como la doctrina reiterada de la DIAN en los conceptos 025264 de 13 de noviembre de 1997, 063449 de 2003 y 94151 de 2006. Concluyó que al tomar como precio de enajenación el valor patrimonial neto contable de los activos y pasivos transferidos, el valor pactado entre las partes no difiere del valor comercial del establecimiento de comercio aportado por Pharmacia, por lo cual no es procedente la adición de los ingresos.

Señaló que para determinar la pérdida o la utilidad en el negocio se debía comparar el precio de enajenación con el costo fiscal de los activos y el valor real de los pasivos de la sucursal determinados conforme a las normas fiscales y no contables, lo cual arroja una pérdida de \$2.923.779.226.

La DIAN no puede equiparar el precio de enajenación de los activos y pasivos al costo fiscal, pues, la pérdida se origina no en la determinación del valor comercial de los activos y pasivos de la sucursal que sirvieron para determinar el precio de enajenación, sino por el contrario, en la correcta determinación del costo fiscal de los mismos.

54

El Tribunal, sin ningún sustento jurídico, señala que el precio de enajenación no puede ser inferior a su costo fiscal, cuando el límite que impone el artículo 90 del Estatuto Tributario es para bienes raíces, mientras que existen otras disposiciones que prevén la existencia de de pérdidas, como el artículo 149 del Estatuto Tributario.

De otra parte, los estados financieros de Pharmacia dictaminados por el revisor fiscal, no dan cuenta del registro o existencia de intangibles vinculados al establecimiento de comercio, por lo tanto, no puede el Tribunal afirmar que tales activos deben vincularse a la sucursal, mas aún, cuando no menciona cuál es el tipo de intangible que ha debido tenerse en cuenta para determinar el precio de venta. Además, la DIAN no se refirió a este concepto. El Tribunal tampoco podía exigir la existencia de un avalúo técnico, pues no es un requisito legal para valorar un establecimiento de comercio.

3. Se debe levantar la sanción por inexactitud porque no se dan los supuestos del artículo 647 para imponerla. En el caso del aporte de la sucursal, los hechos son ciertos y reales, así como los activos y pasivos que se trasladaron. La objeción de la DIAN obedece a una diferencia de criterios en torno a la interpretación del artículo 90 del Estatuto Tributario, lo cual tampoco es sancionable.

4. Se debe condenar en costas a la demandada por el injusto detrimento del patrimonio de la sociedad Pharmacia causado por la necesidad de defenderse de los infundados cuestionamientos de la DIAN.

ALEGATOS DE CONCLUSIÓN

La **demandante** reiteró los argumentos de la apelación y para controvertir la apelación de la demandada señaló, con base en las sentencias del Consejo de Estado de 25 de septiembre de 2006 y 19 de julio de 2007, que es procedente la deducción por destrucción de inventarios cuando se lleva el sistema de inventarios permanentes.

La **demandada** reiteró los argumentos expuestos en la contestación de la demanda y del recurso de apelación.

55

El **Ministerio Público** solicitó que se revocara la sentencia y en su lugar se accediera a las pretensiones de la actora, salvo la condena en costas, con fundamento en lo siguiente:

1. En el requerimiento especial se planteó la no aceptación de la pérdida implícita generada en el aporte del establecimiento de comercio, lo cual conllevaba la adición de ingresos. En la liquidación de revisión se mantuvo la decisión de no aceptar la pérdida mencionada con los mismos argumentos del requerimiento y con fundamento adicional en el artículo 151 del Estatuto Tributario. El criterio de la DIAN es que el precio determinado por las partes para el establecimiento de comercio aportado es inadmisibles por ser inferior al costo fiscal del mismo. Por las anteriores razones no se debe aceptar la incongruencia planteada por la demandante. Sin embargo consideró que no era aplicable el artículo 151 citado porque hace referencia a la vinculación económica entre sociedades o entidades asimiladas y personas naturales o sucesiones ilíquidas.

2. Conforme con el artículo 90 del Estatuto Tributario las partes tienen discrecionalidad para fijar el valor comercial del activo enajenado, salvo cuando se trata de bienes raíces, caso en el cual según la norma citada en concordancia con el artículo 72 ib., no admiten un precio de enajenación inferior al costo fiscal.

Como los estados financieros de la empresa reflejan la realidad económica de ella, sus partidas son un instrumento idóneo y confiable para estimar el valor comercial del activo. Explicó que el mayor valor del costo fiscal del establecimiento de comercio sobre su valor en libros, se debe a que los inventarios están afectados con una provisión que no tiene efectos fiscales. Entonces si para la DIAN, el valor en libros fijado por las partes como valor comercial difería notoriamente del valor comercial promedio, porque en su parecer dicha provisión no se adecuaba a las normas contables, debió rechazarlo en el proceso de fiscalización y señalar un precio de enajenación acorde con la naturaleza, condiciones y estado de los activos, tal como lo ordena el artículo 90 del Estatuto Tributario. Pero así no lo hizo, sino que simplemente lo afirmó y tomó como valor de referencia el costo fiscal porque era superior al valor en libros o contable. Con este proceder la DIAN violó los artículos 90 y 742 del Estatuto Tributario, por lo cual el cargo debe prosperar.

56

3. Se debe aceptar la deducción por pérdida por la destrucción de inventarios conforme a la reciente jurisprudencia del Consejo de Estado, la cual ha aceptado que se trata de una expensa necesaria cuando se deben destruir los activos movibles que no pueden ser consumidos o usados en el negocio. En el presente caso está demostrado que el contribuyente cumplió todos los requisitos para la deducción según el artículo 107 del Estatuto Tributario.

4. Como se desvirtuó el rechazo de la deducción con ocasión de la destrucción de inventarios y debe prosperar el cargo de la deducción de la pérdida en la enajenación del establecimiento de comercio no hay lugar a la sanción por inexactitud.

5. No se debe condenar en costas a la demandada, pues no está probado en el proceso que haya actuado de mala fe o temerariamente. Además, el hecho de que se profiera una sentencia en contra de una entidad pública, no significa que la misma haya causado un daño antijurídico a la contraparte.

6. Por último, consideró que no se debía aclarar la sentencia, pues, el fallo se ocupó en forma suficiente sobre todos los hechos y asuntos en discusión. El texto resolutivo es congruente con las consideraciones y no se evidencia la ocurrencia de alguno de los eventos previstos en los artículos 309 y 311 del Código de Procedimiento Civil. Además, que la demandada no señala los conceptos, juicios o expresiones que generan duda sobre las consideraciones y que impidan dar certeza sobre la decisión.

CONSIDERACIONES DE LA SALA

En los términos de los recursos de apelación de las partes demandante y demandada la Sala debe decidir la legalidad de la liquidación de revisión del impuesto de renta de la actora por el año gravable de 2003. Concretamente se analizará si la liquidación oficial es congruente con el requerimiento especial; si procede la adición de ingresos como resultado de no admitir la pérdida implícita generada por el aporte de un establecimiento de comercio; si procede la deducción por destrucción de inventarios; si procede la sanción por inexactitud y si se debe condenar en costas a la demandada en el evento de un fallo adverso. Planteada así la litis, procede la Sala a decidir.

57

a) Congruencia entre la liquidación de revisión y el requerimiento especial

Según el artículo 703 del Estatuto Tributario para expedir la liquidación de revisión es necesario que la Administración, previamente, envíe un requerimiento especial que contenga todos los puntos que se proponga modificar con las explicaciones de las razones en que se sustenta; es decir, se trata de una actuación imprescindible para la determinación oficial del impuesto y se erige junto con la declaración y la ampliación al requerimiento, en el marco dentro del cual la administración puede modificar la liquidación privada del contribuyente, por ello, el artículo 711 ibídem establece que el acto liquidatorio debe contraerse exclusivamente a la declaración del contribuyente y a los hechos que fueron contemplados en el requerimiento especial o en su ampliación.

Para la Sala, tanto el requerimiento especial como la liquidación oficial deben ser motivados, pues si la autoridad tributaria rechaza la liquidación privada presentada por el contribuyente, debe poner en conocimiento de éste los motivos de desacuerdo para permitirle ejercer su derecho de contradicción². La explicación de los hechos y razones de la decisión garantizan el derecho de defensa y de audiencia del contribuyente.

Junto a estas garantías, es importante respetar el principio de correspondencia consagrado en el artículo 711 del Estatuto Tributario, conforme al cual la liquidación de revisión debe contraerse exclusivamente a los hechos que hubieren sido analizados en el requerimiento especial.

En este caso, a juicio de la Sala del análisis confrontado de los motivos expuestos por la DIAN en el Requerimiento Especial y en la Liquidación de Revisión, no existe la alegada falta de correspondencia, pues, el hecho siempre se refirió a la adición de ingresos porque la pérdida implícita generada por el aporte del establecimiento de comercio no era aceptada fiscalmente.

En efecto, en el requerimiento especial la adición de ingresos se fundamentó en los artículos 26 y 27 del Estatuto Tributario; en el Concepto DIAN 038764 de 2003 ratificado por el Concepto DIAN 032965 de 2004 y por el Oficio 061450 de 2005 que, sobre el valor asignado a los bienes que se enajenan como aporte en especie, señalaron que si las partes asignan al bien aportado un precio de enajenación inferior a su costo fiscal, se generará una pérdida no deducible para

² Sentencias de 5 de octubre del 2001, Expediente 12095 y de mayo 18 del 2006, Expediente 14778. C.P. Dra. María Inés Ortiz Barbosa.

58

el aportante. Según se expuso en el requerimiento especial, tal doctrina no se opone al artículo 90 del Estatuto Tributario, por el contrario, ha establecido que son aplicables las reglas del mencionado artículo. Consideró que si se tomaba como referencia tal disposición, resultaba cuestionable el valor comercial del establecimiento de comercio, pues este no debe diferir notoriamente del precio comercial promedio para bienes de la misma especie, lo cual era difícil de encontrar.

En la liquidación de revisión se consideró que según el acuerdo para el aporte del establecimiento de comercio realizado entre la actora y Pfizer S.A.³, era inexplicable que la demandante hubiera enajenado el establecimiento por \$18.332.865.000 (valor de las acciones que recibió), que es inferior al valor patrimonial establecido por la totalidad de activos y pasivos de la sucursal que suman \$21.256.643.903, pues el acuerdo era que los valores debían ser iguales. Es decir, que el valor comercial debía ser fiscalmente igual para las partes, ya que se trataba del cambio de un activo por otro. Señaló que se trataba de una permuta, para lo cual citó los Conceptos 010366 de 1999, 032965 de 2004 y 038764 de 2004, según los cuales, si el valor comercial de los bienes aportados es superior al valor comercial de las acciones emitidas a cambio, se causa una pérdida que no es deducible en cabeza de la sociedad aportante. Concluyó, de acuerdo con lo anterior, que no era deducible la pérdida por efecto del aporte del establecimiento de comercio, aún más teniendo en cuenta que entre las dos empresas se creó la figura de la vinculación económica y conforme al artículo 151 del Estatuto Tributario no era aceptable esa pérdida.

Pues bien, para la Sala el argumento central para no aceptar la pérdida en la enajenación del establecimiento de comercio fue el mismo tanto en el requerimiento como en la liquidación.

Ahora bien, el artículo 151 del Estatuto Tributario que citó la liquidación de revisión sí fue un argumento adicional de la DIAN para rechazar la pérdida, pues tal norma no fue invocada por la actora en la respuesta al requerimiento especial como fundamento de su pretensión, sino enunciada simplemente para señalar que no se daban las situaciones de los artículos 150 a 155 ibídem para rechazar la pérdida⁴, de manera que su inclusión como motivo de la decisión sí fue ajena

³ numeral 2.3 del artículo 2.

⁴ Folio 490 c.a. 2.

59

al planteamiento del requerimiento especial. Sin embargo, ello no da lugar a la nulidad de la liquidación de revisión, toda vez que, como se vio, no fue el argumento central, sino adicional.

De acuerdo con lo anterior es evidente que la liquidación de revisión, mantuvo en esencia el motivo del rechazo planteado en el requerimiento, de que la pérdida en la enajenación del establecimiento de comercio no era deducible. En consecuencia el cargo de falta de correspondencia no está llamado a prosperar.

b) Adición de ingresos

Conforme a la actuación administrativa, la adición de ingresos tuvo como motivo el desconocimiento de la pérdida implícita generada por el aporte del establecimiento de comercio según la negociación entre la actora y Pfizer S.A., ya que de acuerdo con la doctrina de la DIAN si las partes asignan a un bien que se aporta en especie un precio de enajenación inferior a su costo fiscal, se genera una pérdida no deducible para el aportante. Además, que según el acuerdo suscrito por las partes era inexplicable que la demandante hubiera enajenado el establecimiento por \$18.332.865.000 (valor de las acciones que recibió), que es inferior al valor patrimonial establecido por la totalidad de activos y pasivos de la sucursal que suman \$21.256.643.903.

Pues bien, conforme a los antecedentes del proceso se observa que entre Pharmacia Inter-American Corporation sociedad domiciliada en Estados Unidos y Pfizer S.A., domiciliada en Bogotá se firmó el Acuerdo para el aporte de establecimiento de comercio el 31 de diciembre de 2003, así: Pharmacia Inter-American Corporation aporta la sucursal de Pharmacia en Colombia a Pfizer S.A., con todos los bienes, propiedades, derechos y obligaciones de cualquier naturaleza y carácter. Sobre el precio de la negociación los numerales 2.1, 2.2 y 2.3 señalan:

"2.1. Las partes han avaluado la Sucursal de Pharmacia en la suma de US\$5.8 millones, la cual corresponde al valor en libros reflejado en el Anexo A. Este precio podrá ser ajustado teniendo en cuenta el valor neto en libros de la Sucursal a 31 de diciembre de 2003.

2.2. Como contraprestación por el aporte de la Sucursal de Pharmacia, la Compañía acuerda ofrecer, emitir y traspasar a Pharmacia 100.000 acciones ordinarias, con valor nominal de Col\$550 por acción (las "Acciones"), que Pharmacia acuerda suscribir, en la fecha efectiva, por un precio total de Col\$50.000.000 más una prima de Col\$16.398.800.000.

60

2.3. Las partes declaran expresamente que han establecido el precio de las Acciones de manera que, en total, las Acciones tengan un valor de mercado igual al valor en libros de la Sucursal, tal como se refleja en el Anexo A, y que no es la intención de ninguna de las partes obtener cualquier valor, ni hacer que la otra pierda cualquier valor, como resultado del aporte de la Sucursal de Pharmacia que contempla este Acuerdo⁵.

El detalle de los activos y pasivos transferidos según las Notas a los Estados Financieros de la Sucursal Colombiana de Pharmacia Inter-American Corporation, se encuentra a folio 143 c.3⁶, así:

Activo Corriente	
Disponibles	637
Inversiones	61
Deudores, neto	27.743
Inventarios, neto	<u>10.217</u>
	38.658
Pasivo Corriente	
Obligaciones financieras	13.042
Cuentas por pagar	7.839
Vencimientos Corrientes de pensiones de jubilación	44
obligaciones laborales	247
pasivos estimados y provisiones	<u>552</u>
	(21.724)
Activos y pasivos corrientes, neto	16.934
Activos a largo plazo:	
Equipos, neto	2.076
Valorizaciones	<u>1</u>
	2.077
Pasivos a largo plazo - pensiones de jubilación	(678)
Activos y pasivos netos, entregados	18.333

Este fue el precio acordado por las partes a cambio de 100.000 acciones ordinarias de \$500 de valor nominal por acción equivalente a \$50.000.000 que a su vez se suscribieron con una prima de \$18.282.865.077.

Ahora bien, en la declaración de renta de la actora la operación se registró así: en ingresos \$18.332.865.000 y en costos \$21.256.643.902 correspondiente al **costo fiscal** del establecimiento de comercio. Como los valores registrados en la declaración arrojaban una pérdida que según la DIAN no es procedente, decidió en el acto acusado adicionar los ingresos de la actora por la diferencia, con el fin de eliminar la mencionada pérdida.

⁵ Folio 226 c.3.

⁶ Factura de Venta, Folio 374 c.a. 2

61

Lo que pretendió la DIAN y así lo planteó en el requerimiento especial es que para que no haya pérdida, el valor comercial del establecimiento de comercio debió ser igual al costo fiscal, porque las partes estipularon que el precio sería el valor contable, sin embargo, a juicio de la Sala, tal exigencia no está prevista legalmente, además, el valor comercial corresponde al valor pactado por las partes libremente, que en materia tributaria tiene algunos límites, como el previsto en el inciso 4 del artículo 90 del Estatuto Tributario, que señala que tal valor no debe diferir notoriamente del precio comercial promedio para bienes de la misma especie, en la fecha de su enajenación⁷.

De otra parte, tiene razón la actora cuando explica la **diferencia entre el valor contable de los activos menos pasivos**, que fue el precio de enajenación, y el **costo fiscal de la sucursal** que se registró en la declaración de renta, pues, existen ciertos factores que no se pueden sustraer para efectos de la determinación del costo fiscal, como son las provisiones registradas contablemente, los pasivos estimados, las valorizaciones contables y otros ajustes por recálculo del ajuste por inflación fiscal, sobre lo cual nada dijo la DIAN en la liquidación de revisión.

En efecto, las provisiones para protección de inventarios por \$2.378.103.874, más las provisiones para cubrir pasivos como:

Provisión intereses	95.198.948
Provisión honorarios	200.000.000
Provisión contraining	150.698.996
Provisión pensiones jubilación	82.152.539
Provisión contingencia fiscal	16.486.000
Total	544.536.483

Más el mayor ajuste por inflación fiscal de acciones por \$1.742.686, menos la valorización de otras inversiones por \$603.819.000 da como resultado \$2.923.779.224⁸, suma que corresponde a la diferencia entre el precio de enajenación y el costo fiscal declarado y que fue justamente el valor adicionado por la DIAN en los ingresos de la sociedad.

Ahora bien, aunque en el requerimiento la DIAN mencionó que le parecía cuestionable el valor comercial del establecimiento que se aportó, señaló que era

⁷ Según la modificación de la Ley 633 de 2000.

⁸ Folio 142 c.a.1

62

difícil de encontrar el precio comercial promedio para bienes de la misma especie según lo dispone el artículo 90 citado. De manera que, para la Sala, el proceder de la DIAN no tiene respaldo probatorio ni jurídico alguno.

Adicionalmente, el acuerdo celebrado entre la actora y Pfizer S.A., de que el precio total de las acciones deban tener un valor de mercado igual al valor en libros de la Sucursal, y que no es la intención de ninguna de las partes obtener cualquier valor, ni hacer que la otra pierda cualquier valor, como resultado del aporte de la Sucursal, es una estipulación de tipo comercial que no comprendió ningún efecto tributario, el cual, por lo demás, puede variar, precisamente en atención a que fiscalmente el costo de los activos y pasivos tienen reglas especiales de determinación, como se vio.

Así las cosas, sin elementos de juicio válidos la DIAN no podía adicionar los ingresos de la actora por el aporte del establecimiento de comercio ya que, en realidad, lo que hizo fue ajustar el precio de enajenación, sin haber demostrado que el valor comercial fijado estaba por debajo de los límites mencionados.

En efecto, aparte de la estipulación contractual, el artículo 90 del Estatuto Tributario señala que cuando el valor asignado por las partes difiera notoriamente del valor comercial de los bienes en la fecha de su enajenación, conforme a lo dispuesto en este artículo, el funcionario de fiscalización puede rechazarlo para los efectos impositivos y señalar un precio de enajenación acorde con la naturaleza, condiciones y estado de los activos; atendiendo a los datos estadísticos producidos por la Dirección General de Impuestos Nacionales, por el Departamento Nacional de Estadística, por la Superintendencia de Industria y Comercio, por el Banco de la República u otras entidades afines. Además, señala que se entiende que el valor asignado por las partes difiere notoriamente del promedio vigente, cuando se aparte en más de un veinticinco por ciento (25%) de los precios establecidos en el comercio para los bienes de la misma especie y calidad, en la fecha de enajenación, teniendo en cuenta la naturaleza, condiciones y estado de los activos. Y nada de esto fue establecido por la DIAN.

Finalmente, considera la Sala que es válido el argumento de la actora que conforme al artículo 90 del Estatuto Tributario, procede la pérdida por la enajenación del establecimiento de comercio, pues, la **pérdida en la**

63

enajenación de activos se presenta cuando se vende un bien que hace parte del activo del contribuyente por un valor inferior a su costo fiscal incluidos los ajustes integrales por inflación según prescribe esa disposición que se refiere a la determinación de la renta bruta del contribuyente en la enajenación de activos, y señala que la renta bruta o la pérdida proveniente de la enajenación de activos, a cualquier título, está constituida por la diferencia entre el precio de enajenación y el costo del activo.

De otra parte, no procedía el rechazo con fundamento en el artículo 151 del Estatuto Tributario porque el supuesto que consagra la norma es para transacciones entre "una sociedad u otra entidad asimilada y personas naturales o sucesiones ilíquidas que sean económicamente vinculadas a la sociedad o entidad" y, en este caso, la transacción tuvo lugar entre dos sociedades.

Por lo anterior y teniendo en cuenta que la DIAN no demostró que la actora estuviera en alguno de los supuestos previstos en el artículo 90 del Estatuto Tributario para desconocer el precio de enajenación del establecimiento de comercio, el rechazo de la pérdida implícita en tal operación no tiene fundamento jurídico válido, razón por la cual no procede la adición de ingresos efectuada en la liquidación de revisión. En consecuencia, en este punto prospera el recurso de apelación de la demandante por lo que se modificará la decisión apelada.

c) Deducción por destrucción de inventarios

El Tribunal reconoció la deducción porque según la jurisprudencia del Consejo de Estado⁹, tratándose de activos movibles que se enajenan dentro del giro ordinario de los negocios del contribuyente que deban ser destruidos, porque no pueden ser consumidos, ni usados ni comercializados de ninguna forma, se admite su valor como expensa necesaria, siempre que se demuestre que el hecho ocurrió en el respectivo año gravable, tienen relación de causa-efecto con la producción del ingreso y que es indispensable y proporcionado con la actividad.

A juicio de la DIAN y conforme al Concepto 061852 de 24 de septiembre de 2002, para los inventarios permanentes no está previsto en el régimen fiscal la disminución del inventario por faltantes de mercancías de fácil destrucción o pérdida sino que de acuerdo con el artículo 14 del Decreto 2650 de 1993 se

⁹ Sentencias de 25 de septiembre de 2006 exp. 15032 M.P. María Inés Ortiz B. y de 19 de julio de 2007 exp. 15099 M.P. Juan Ángel Palacio H.

debe crear una provisión, la cual no es deducible fiscalmente porque no está expresamente autorizadas por la ley.

Pues bien, para resolver el cargo la Sala reitera el criterio expuesto, entre otras, en las sentencias de 25 de septiembre de 2006¹⁰, 19 de julio de 2007 y 8 de mayo de 2008¹¹ en las cuales se concluyó que el valor de los medicamentos retirados del inventario para su destrucción conforme a las normas legales de control sanitario, debe aceptarse como deducción en el impuesto de renta y complementarios, conforme al siguiente análisis.

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*"¹² 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.

¹⁰ Exp. 15032, M.P. María Inés Ortiz B.

¹¹ Exps. 15099 y 15564, M.P. Juan Ángel Palacio H.

¹² Regulado por el Decreto Reglamentario 187 de 1975, artículos 30 y 31

65

La Sala en sentencia de 27 de octubre de 2005¹³ 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"¹⁴

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.

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.)".

¹³ Expediente 13937 C.P. Juan Ángel Palacio Hincapié, acción de nulidad contra el Concepto 71050 de 31 de octubre de 2002 de la DIAN.

¹⁴ 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)

66

La anterior posición fue reforzada mediante sentencia de 25 de septiembre de 2006 en la 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 permanentes¹⁵. 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.].

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

¹⁵ Expediente 15032 C. P. María Inés Ortiz Barbosa.

67

rentístico, pues de lo que se trata es de impulsar la producción y no de restringir tributariamente los incentivos previstos en la ley.

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

Aunque la sentencia decidió sobre la procedencia del costo de ventas, las razones expuestas permiten considerar que cuando se solicita por medio de deducción, no debe rechazarse si se demuestran los elementos de las expensas necesarias previstos en el artículo 107 del Estatuto Tributario, norma común para costos y deducciones. Así, la anterior posición jurídica fue reiterada en la sentencia de 19 de julio de 2007 para reconocer como deducción solicitada por la actora la destrucción de inventarios¹⁶, específicamente **medicamentos**, soportadas con actas de baja, suscritas por funcionarios competentes y avaladas por el revisor fiscal de la sociedad.

Con fundamento en el anterior criterio la destrucción de medicamentos en cumplimiento de normas de control sanitario efectuada por la actora según Acta de Destrucción 0064 de 15 de octubre de 2003¹⁷, es una expensa necesaria deducible, pues disminuye la renta bruta y por tanto tiene relación de causalidad con la actividad productora de renta de la sociedad que es "fabricar, vender, distribuir, importar y exportar por cuenta propia o de terceros toda clase de productos químicos, medicinales, farmacéuticos, cosméticos, veterinarios y agrícolas [...]"¹⁸. En consecuencia, procede la deducción como la solicitó la demandante en su declaración. No prospera el cargo de apelación de la demandada por lo que en este aspecto se confirma la decisión de primera instancia.

d) Sanción por inexactitud

Según el artículo 647 del Estatuto Tributario la sanción procede por la omisión de ingresos o por la inclusión en las declaraciones tributarias de deducciones

¹⁶ Expediente 15099 C.P. Juan Ángel Palacio Hincapié

¹⁷ Folio 250 y ss. c.3.

¹⁸ Folio 55 c.3.

inexistentes que den lugar a un menor impuesto a pagar. Como en este caso se aceptaron las partidas declaradas por la sociedad y que fueron modificadas por la DIAN desaparece el sustento de la sanción.

e) Condena en costas

La demandante solicitó que se condenara en costas a la demandada por el injusto detrimento del patrimonio de la sociedad Pharmacia causado por la necesidad de defenderse de los infundados cuestionamientos de la DIAN.

A juicio de la Sala la petición no es procedente, pues no se encuentran causadas las costas de conformidad con el artículo con el artículo 171 del Código Contencioso Administrativo, modificado por el artículo 55 de la Ley 446 de 1998.

En efecto, no se evidencia de la parte demandada una conducta que muestre temeridad; tampoco la actuación está ausente de fundamentación jurídica que amerite una condena en tal sentido.

En consecuencia, como la declaración de renta presentada por la actora por el año gravable de 2003 se ajustó a derecho, la Sala anulará la liquidación de revisión demandada, previa revocatoria de la sentencia de primera instancia que había anulado parcialmente el acto acusado. Por lo anterior, no es necesaria la corrección del error incurrido por el Tribunal en la identificación del acto anulado parcialmente, ya que la presente decisión reemplazará la del *a quo*. A título de restablecimiento del derecho se declarará en firme la liquidación privada de la sociedad presentada por el 2003.

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

FALLA:

REVÓCASE la sentencia apelada. En su lugar dispone:

DECLÁRASE la nulidad de la liquidación oficial de revisión 310642006000140 de 9 de febrero de 2007 de la DIAN que modificó la declaración de renta y complementarios de la sociedad PHARMACIA INTER AMERICAN CORPORATION por el año gravable de 2003.

69

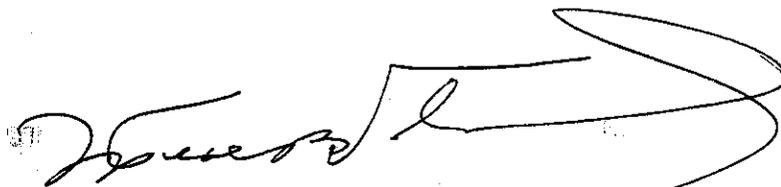
En consecuencia y a título de restablecimiento del derecho **DECLÁRASE EN FIRME** la declaración de renta de la demandante por el año gravable de 2003.

No se condena en costas por no aparecer causadas.

RECONÓCESE a la abogada María Helena Caviedes Camargo como apoderada de la DIAN.

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

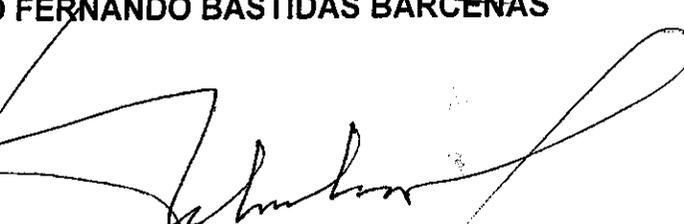
La anterior providencia se estudió y aprobó en sesión de la fecha



MARTHA TERESA BRICEÑO DE VALENCIA
Presidente



HUGO FERNANDO BASTIDAS BARCENAS



WILLIAM GIRALDO GIRALDO

