

**DEDUCCION POR DESTRUCCION DE INVENTARIOS - Para su procedencia no se requiere que los bienes se destruyan si el contribuyente puede reprocesarlos o comercializarlos, pues el efecto económico de destruir la mercancía es similar al que ocurre si tal mercancía se procesa para convertirla en otro producto, puesto que la expensa equivale al valor comercial de la mercancía destruida o reprocesada / ALIMENTOS RETIRADOS DEL INVENTARIO POR DETERIORO O VENCIMIENTO - Son expensas necesarias deducibles del impuesto sobre la renta y complementarios, así no se destruyan sino que se reprocesen y se comercialicen, siempre que se demuestren los requisitos del artículo 107 del Estatuto Tributario**

En el caso concreto, es un hecho no discutido que a la demandante le devolvieron mercancía dañada o por vencer. Tampoco se discute que esa mercancía no fue destruida, sino que fue reutilizada como materia prima para ser procesada y convertida en productos para consumo animal porque ya no era apta para el consumo humano. La oposición de la DIAN se fundamentó, concretamente, en aspectos de puro derecho, como fue la aplicación al caso concreto del artículo 107 E.T. Y, aunque en el recurso de apelación aludió a los aspectos fácticos que se tuvieron en cuenta en la sentencia del 25 de septiembre de 2006, que expidió esta Corporación, la Sala reitera que si bien esa sentencia aludió a la destrucción de medicamentos, en sentencias posteriores ya ha admitido la deducción por destrucción de otro tipo de bienes. Pero es cierto que en ninguna de esas sentencias se ha analizado una situación fáctica como la presentada en este caso. Pero, independientemente de eso, lo cierto es que la interpretación sobre los artículos 62, 64 y 107 E.T. es la misma. Corresponde definir, solamente, si es presupuesto sine qua non que el contribuyente destruya los inventarios para tener derecho a declarar como gasto la expensa. La Sala considera que no es necesario que los destruya si puede reprocesarlos y comercializarlos, porque el efecto económico de destruir la mercancía, que ya no es apta para el consumo humano, es similar al efecto económico que ocurre si tal mercancía se procesa para convertirla en otro producto. Es similar porque sea que se destruya físicamente la mercancía o se reprocese, la expensa equivale al valor comercial de la mercancía destruida o reprocesada. Sin embargo, en el caso de que la mercancía devuelta se transforma y se comercializa, se genera un ingreso gravado, que fue lo que ocurrió en el caso concreto. En efecto, la demandante explicó que al momento de recibir la mercancía devuelta se registraba nuevamente en el inventario. Que la mercancía que estaba en buen estado se ponía a la venta pero a un precio menor al inicial, mientras que la mercancía deteriorada o con fechas próxima de vencimiento para consumo humano se retiraba del inventario para ser sometida a un proceso de molienda para luego ser vendida como alimento para animales. [...] Manifestó que la DIAN no cuestionó el registro contable ni mucho menos el monto de la suma controvertida. Que, por lo tanto, no era objeto de discusión determinar sí, en efecto, la parte actora incurrió en el gasto cuestionado. Que, en todo caso, las pruebas obrantes en el expediente daban cuenta de que las subcuentas 529595.7 y 420510.1, al cierre del periodo 2003, arrojaban los saldos señalados anteriormente. Tampoco se discute que esos inventarios, una vez devueltos y transformados en un producto distinto al producto original, fueron registrados contablemente como activo movable de la empresa, y comercializados a menor precio. Y que esa comercialización generó renta sobre la que se liquidó el impuesto. En esas condiciones, teniendo en cuenta que la demandante tiene por objeto social *“LA EXPLOTACIÓN DE LA INDUSTRIA DE LOS ALIMENTOS EN GENERAL Y/O DE SUSTANCIAS EMPLEADAS COMO INGREDIENTES EN LA ALIMENTACIÓN, Y ESPECIALMENTE DE LA CARNE Y/O PRODUCTOS AGRÍCOLAS, INCLUIDO EL PROCESAMIENTO Y UTILIZACIÓN DE*

*SUBPRODUCTOS DE ESPECIES ANIMALES Y AGRÍCOLAS PARA LA ELABORACIÓN DE ALIMENTOS* (...) para la Sala está demostrado que las bajas en el inventario obedecieron al daño o vencimiento de los productos que comercializa. De hecho, la DIAN no cuestionó que de conformidad con el Decreto 3075 de 1997, es una práctica habitual y obligatoria dentro de la industria alimenticia que ocurra la devolución de mercancía dañada o con fechas de vencimiento próxima y que, para el efecto, tales empresas deben disponer de sitios especiales para almacenar este tipo de productos y separarlos de los que están en buen estado. De manera que, la comercialización del producto reprocesado no constituye un argumento suficiente para desconocer la deducción de la expensa en discusión. Por el contrario, los registros contables de la operación demuestran que el ingreso recibido por la venta del producto elaborado con las mermas del inventario fue ostensiblemente inferior al gasto que representaba dichos bienes. En efecto, de los \$727.766.358 a los que ascendió la disminución o pérdida, la demandante recuperó únicamente \$51.778.800, de tal manera que el efecto neto de la pérdida fue de \$675.987.558.55. En consecuencia, la Sala considera que las razones alegadas por la parte actora para justificar la disminución en los inventarios son suficientes para aceptar el gasto deducible en cuantía de \$727.766.358 llevado a la declaración del impuesto sobre la renta del año 2003 por concepto de *mercancía dañada y vencida*. (renglón 74). Por tanto, como la merma en el inventario obedeció la práctica comercial cuya realidad no se cuestiona, es claro que resulta necesario, según lo exige el artículo 107 del E.T. De igual modo, tiene relación de causalidad con la actividad productora de renta en tanto que es un gasto en el que la compañía incurre ordinariamente por su actividad económica y, es proporcionado con el ingreso, que para año gravable 2003 fue de \$110.180.807.000.

**FUENTE FORMAL:** ESTATUTO TRIBUTARIO - ARTICULO 62 / TRIBUTARIO - ARTICULO 64 / ESTATUTO TRIBUTARIO - ARTICULO 107

**NOTA DE RELATORIA:** La síntesis del asunto es la siguiente: Alimentos Cárnicos S.A demandó los actos administrativos por los que la DIAN modificó la declaración del impuesto sobre la renta que presentó por el año 2003, en cuanto rechazó como expensas deducibles las pérdidas en los inventarios por mercancías devueltas o dañadas que registró, en la medida en que no probó la efectiva destrucción de ellas. La Sala confirmó la sentencia del Tribunal Administrativo de Cundinamarca que anuló los actos acusados, para lo cual reiteró que se puede admitir el valor de los activos movibles retirados por vencimiento o destrucción como "expensa necesaria" deducible, siempre que se demuestren, en cada caso, los requisitos previstos para el efecto por el art. 107 del E.T. No obstante, agregó que para aceptar la deducción, que procede frente a cualquier tipo de inventarios, no se requiere que estos se destruyan, sino que es viable que el contribuyente los reprocese y los comercialice, toda vez que el efecto económico de destruir la mercancía que ya no es apta para el consumo humano es similar al que ocurre si tal mercancía se procesa para convertirla en otro producto. Ello, dado que, bien sea que se destruya físicamente o que se reprocese, la expensa equivale al valor comercial de la mercancía destruida o reprocesada, aunque en el caso en que la mercancía devuelta se transforma y se comercializa, se genera un ingreso gravado, que fue lo que ocurrió en el caso concreto.

**COSTO DE ACTIVOS MOVIBLES ENAJENADOS - Para determinarlo se aplican el juego de inventarios, inventarios permanentes o continuos o cualquiera otro sistema de reconocido valor técnico / JUEGO DE INVENTARIOS - Sistema constituido por la suma del inventario inicial más el costo de las mercancías compradas o productos menos el inventario final /**

**INVENTARIOS PERMANENTES O CONTINUOS** - El costo se contabiliza en tarjetas u hojas especiales para llevar el control permanente de las mercancías / **DESTRUCCION DE MEDICAMENTOS** - Es deducible como expensa necesaria si se demuestran los requisitos del artículo 107 del Estatuto Tributario / **DESTRUCCION DE INVENTARIOS** - Es deducible respecto de todo tipo de inventarios siempre que se pruebe el hecho que dio lugar a la pérdida o a la destrucción y que impide la comercialización de los bienes

Para establecer el costo de los activos movibles enajenados, el artículo 62 del Estatuto Tributario dispone que debe aplicarse alguno de los siguientes sistemas: "juego de inventarios", "inventarios permanentes o continuos", o "cualquiera otro sistema de reconocido valor técnico", autorizado por la Dirección General de Impuestos Nacionales. Tratándose de contribuyentes obligados a presentar la declaración de renta firmada por revisor fiscal o contador público, *"deberán establecer el costo de la enajenación de los activos movibles por el sistema de inventarios permanentes o continuos, o por cualquier otro sistema de reconocido valor técnico..."*. En el sistema de "juego de inventarios", el costo de lo vendido se establece por la suma del inventario inicial, (la determinada a 31 de diciembre del año anterior al gravable), más el costo de las mercancías compradas, transformadas, extraídas o producidas en el año fiscal respectivo y, se sustrae el inventario físico efectuado en el último día del año gravable. Lo que responde a la siguiente fórmula matemática: inventario inicial + compras - inventario final. Mientras que en el sistema de "inventarios permanentes o continuos" el costo se contabiliza en tarjetas u hojas especiales, diseñadas para llevar el control permanente de las mercancías, las que hacen parte integrante de la contabilidad, donde se registran las unidades compradas, vendidas, o consumidas, el costo de lo vendido y de lo comprado; al final del ejercicio se hace constar en el libro de inventarios, el costo de las existencias. 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. Ahora bien, de acuerdo con el criterio expuesto es claro que si bien se puede admitir el valor de los activos movibles que fueron retirados por vencimiento o destrucción como "expensa necesaria" deducible, se debe demostrar, en cada caso, que el hecho ocurrió en el respectivo año gravable, que tiene relación de causalidad con la actividad productora de renta y que es necesario y proporcionado a esa actividad. 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 inventarios, específicamente **medicamentos**, soportadas con actas de baja, suscritas por funcionarios competentes y avaladas por el revisor fiscal de la sociedad. Del igual modo, la Sala ha aceptado que la deducción o el gasto procede para todo tipo de inventarios. No solo para los casos de medicamentos. Que lo relevante es que se pruebe en cada caso concreto que los bienes no se pueden comercializar por que deben ser destruidos, desechados o cualquier otra razón probada que impida su comercialización.

**FUENTE FORMAL:** ESTATUTO TRIBUTARIO - ARTICULO 62 / ESTATUTO TRIBUTARIO - ARTICULO 107

**NOTA DE RELATORIA:** Sobre la deducción por destrucción de medicamentos se citan sentencias del Consejo de Estado, Sección Cuarta de 19 de julio de 2007, Expediente 15099, M.P. Juan Ángel Palacio Hincapié; 8 de mayo de 2008, Exp. 15564, M.P. Juan Ángel Palacio Hincapié; 11 de marzo de 2010, Exp. 17178, M.P.

Martha Teresa Briceño de Valencia; 3 de junio de 2010, Exp. 17037, M.P. William Giraldo Giraldo; 19 de agosto de 2010, Exp. 16750, M.P. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas; 10 de marzo de 2011, Exp. 16966, M.P. Martha Teresa Briceño de Valencia; 31 de marzo de 2011, Exp. 17150, M.P. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas y sobre la procedencia de la deducción por destrucción de cualquier tipo de inventario se citan sentencias del Consejo de Estado, Sección Cuarta de 9 de mayo de 2011, Exp. 17875, M.P. Martha Teresa Briceño de Valencia y de 6 de diciembre de 2012, Exp. 18049, M.P. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas.

## **CONSEJO DE ESTADO**

### **SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO**

#### **SECCION CUARTA**

**Consejero ponente: HUGO FERNANDO BASTIDAS BARCENAS**

Bogotá D.C., cinco (5) de septiembre de dos mil trece (2013)

**Radicación número: 25000-23-27-000-2008-00231-01(18494)**

**Actor: ALIMENTOS CARNICOS S.A.**

**Demandado: DIRECCION DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES – DIAN**

#### **FALLO**

La Sala decide el recurso de apelación interpuesto por la DIAN contra la sentencia del 23 de junio de 2010, proferida por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta – Subsección A, que resolvió:

*“1. **ANÚLANSE** la Liquidación Oficial de Revisión No. 310642007000032 del 18 de mayo de 2007 y la Resolución No. 3010662008000016 de 30 de abril de 2008, proferidas por la División de Liquidación y la División Jurídica Tributaria de la Administración Especial de Impuestos de los Grandes Contribuyentes de Bogotá, respectivamente, mediante las cuales modificó a la sociedad ALIMENTOS CÁRNICOS S.A. NIT. 890.304.130-4, la declaración del impuesto sobre la renta y complementarios, correspondiente al año 2003.*

*2. **DECLÁRASE** en firme la declaración de renta y complementarios por el año gravable 2003, presentada por la sociedad ALIMENTOS CÁRNICOS S.A. NIT. 890.304.130-4, el 17 de noviembre de 2004.”*

(...)

#### **ANTECEDENTES ADMINISTRATIVOS**

- El 13 de abril de 2004, Frigorífico Suizo S.A. (hoy Alimentos Cárnicos S.A.) presentó la declaración del impuesto sobre la renta y complementarios correspondiente al año 2003, corregida el 17 de noviembre de 2004.
- El 18 de mayo de 2007, la División de Liquidación de la Administración Especial de los Grandes Contribuyentes de Bogotá expidió la Liquidación Oficial de Revisión No. 310642007000032 que modificó la declaración antes referida.
- El 30 de abril de 2008, la División Jurídica Tributaria de la Administración Especial de Impuestos de los Grandes Contribuyentes de Bogotá, previa interposición del recurso de reconsideración, profirió la Resolución No. 310662008000016 que confirmó la liquidación de revisión.

### ANTECEDENTES PROCESALES

#### LA DEMANDA

Alimentos Cárnicos S.A. formuló las siguientes pretensiones<sup>1</sup>:

*"1 Que es nula la Liquidación Oficial de Revisión No. 310642007000032 del 18 de mayo de 2007, practicada por la División de Liquidación de la Administración Especial de Impuestos de los Grandes Contribuyentes de Bogotá, de la DIAN – Bogotá mediante la cual se modificó la declaración del impuesto de renta y complementarios correspondiente al año gravable 2003, presentada por Frigorífico Suizo S.A. Nit 860.029.286-2 (hoy Alimentos Cárnicos S.A.).*

*2. Que es nula la Resolución de Reconsideración No. 310662008000016 del 30 de abril de 2008, proferida por la División Jurídica Tributaria de la Administración Especial de los Grandes Contribuyentes de la DIAN – Bogotá, mediante la cual se confirmó el acto de que da cuenta el numeral 1 de estas peticiones.*

*3. Que como consecuencia de la (sic) declaraciones precedentes se modifiquen las obligaciones tributarias establecidas a cargo de Frigorífico Suizo S.A. (hoy Alimentos Cárnicos S.A.) en los actos demandados, declarando en firme la liquidación privada del impuesto sobre la renta y complementarios que presentó la sociedad demandante por el año 2003 y que no está obligada a pagar la sanción por inexactitud que le impusieron dichos actos.*

*4. Que se condene a la DIAN a la restitución de las sumas pagadas por concepto de las referidas obligaciones tributarias con los ajustes de valor y los intereses que legalmente corresponden."*

---

<sup>1</sup> Demanda reformada el 26 de noviembre de 2008. Folios 70 y 71 del C.P.

Invocó como normas violadas las siguientes:

- Constitución Política: artículos 29, 95 numeral 9º y 363.
- Estatuto Tributario: artículos 1, 26, 104, 107, 129, 178, 647 y 683.

Las causales de nulidad y el concepto de la violación que propuso se resumen así:

Dijo que le explicó a la Administración que, de acuerdo con las prácticas de mercado, de protección al consumidor y de reputación comercial de las marcas, los clientes devolvían los productos que, por estar deteriorados, vencidos o próximos a su vencimiento, no podían ser destinados al consumo humano.

Que, de igual modo, en la contabilidad de la compañía figuraban debidamente detallados los registros de la mercancía dañada y vencida, así como los ingresos generados por recuperación de la misma, bien fuera por la venta de subproductos para el consumo animal o de los productos aptos para consumo humano pero a un menor precio.

Señaló que demostró que las expensas que declaró como deducibles tenían relación de causalidad con la actividad productora de renta, que eran necesarias y proporcionales, de conformidad con el artículo 107 del E.T. Y que no le eran aplicables los artículos 108, 148, 174 y 177-1 E.T.

Explicó que si bien las mercancías dañadas no se pierden físicamente, dejan de ser aptas para el consumo humano, como ocurre con la mercancía vencida. Que, por eso, la empresa sufre la pérdida económica.

Pidió que, en atención a los principios de justicia y equidad que consagran los artículos 95-9 y 363 de la Constitución Política y 683 del E.T., se aplique a su caso, la sentencia del 25 de septiembre de 2006. Que la misma petición le formuló a la administración, y que no lo hizo. Que, por tanto, le vulneró el derecho de defensa y violó el artículo 29 de la Constitución Política.

Que son nulos los actos demandados por interpretación errónea de los artículos 62 y 84 del E.T. Alegó que el artículo 62 del E.T. no prohíbe la deducción por la mercancía vencida o deteriorada. Y que, de otra parte, el artículo 84 fue derogado por la Ley 49 de 1990.

Agregó que no era cierto que hubiera incluido como costo de ventas la suma solicitada como deducción. Que para probar lo dicho, aportó el certificado expedido por el revisor fiscal de la compañía.

En cuanto a la violación de los artículos 1, 26, 104 y 178 del E.T., dijo que se configuró, en síntesis, por falta de aplicación, porque, a su juicio, la renta líquida debió establecerse conforme con esos artículos.

Respecto de la violación del artículo 129 E.T. dijo que si bien, conforme con esa norma, el concepto de obsolescencia alude a los activos fijos para efectos de la depreciación, no era ajeno a los activos movibles.

Alegó la falta de aplicación del artículo 647 E.T. que dispone que no se configura la sanción por inexactitud cuando se presenta diferencia de criterios en torno al derecho aplicable.

#### **CONTESTACIÓN DE LA DEMANDA**

La DIAN se opuso a las pretensiones de la demanda.

Dijo que la deducción solicitada por la parte actora era improcedente porque no se ajustaba a lo establecido en los artículos 62 y 54 del E.T. y porque no constituía una expensa necesaria para la actividad productora de renta, de acuerdo con lo previsto en el artículo 107 del E.T.

Explicó, en términos generales, los requisitos establecidos en el artículo 107 del

E.T. para que una expensa sea reconocida como deducible, a saber, la relación de causalidad, la necesidad y la proporcionalidad.

Agregó que el legislador reconoce la deducción de ciertas pérdidas que no siguen los parámetros generales del artículo 107 del E.T., entre las que se encuentran las pérdidas fiscales.

Sostuvo que los contribuyentes obligados a tener revisor fiscal deben determinar el costo del activo movable por el sistema de inventarios permanentes o por cualquier otro de reconocido valor técnico autorizado por la DIAN.

Señaló que este sistema de inventario permite conocer permanentemente el valor de las existencias, de tal manera que cuando ocurre una pérdida se disminuye su valor y se carga al estado de resultados o a una provisión constituida para proteger ese riesgo.

Agregó que la pérdida ocurrida en esos términos no es deducible porque no existe una norma que la autorice expresamente, tal y como lo estableció la DIAN en el concepto No. 71050 del 31 de octubre de 2002, cuya nulidad fue negada por el Consejo de Estado, mediante sentencia del 27 de octubre de 2005. Que, además, el artículo 64 del E.T. solo autoriza la deducción cuando los contribuyentes llevan el sistema de inventario periódico.

Dijo que la demandante estaba obligada a presentar la declaración de renta firmada por revisor fiscal y, por ende, a establecer el costo de enajenación del activo movable por el sistema de inventario permanente. Que, por consiguiente, no podía solicitar como deducción las pérdidas en los inventarios.

Frente a la aplicación del artículo 107 del E.T. alegada por la parte actora, sostuvo que si bien era cierto que esa disposición regulaba de manera general el reconocimiento de las deducciones, existían otras norma de carácter especial, como era el caso de los inventarios, que no podían dejar de ser aplicadas para, en su lugar, aplicar una disposición de carácter general.

Advirtió que, además, la mercancía devuelta cuya "pérdida" se dedujo, una vez fue procesada, fue vendida por la demandante. Y que así no se haya vendido como producto destinado para el consumo humano, sino animal, la empresa desarrolló

el objeto social de la compañía con esos productos, independientemente de la manera como se contabilizara. Que, por lo tanto, la deducción solicitada era improcedente.

Manifestó que la sentencia del 25 de septiembre de 2006 del Consejo de Estado no era aplicable al caso concreto porque esa sentencia se habría referido a la destrucción de medicamentos que no podían ser comercializados por disposición de la ley. Y que ese no el caso de la demandante pues, reiteró que no existía prueba de la efectiva destrucción de la mercancía devuelta o dañada, sino que fue nuevamente comercializada.

Agregó que según lo establecido en el artículo 17 del Código Civil, las sentencias sólo producen efectos interpartes, de tal manera que los efectos del fallo invocado por la demandante no podían aplicarse al presente caso.

También alegó que no eran deducibles las pérdida sufridas en el activo movable cuando se utiliza el sistema de inventario permanente, pues la norma aplicable era el artículo 62 E.T., que dispone que el costo de venta del activo movable se fija de acuerdo a lo previsto en el artículo 64 E.T.

Finalmente, dijo que la sanción por inexactitud era procedente porque estaba demostrado que la demandante incluyó una deducción improcedente, hecho tipificado como falta y sancionado de conformidad con el artículo 647 del E.T. Que no se presentó diferencia de criterios entre la Administración y el contribuyente sino un desconocimiento del derecho aplicable por parte de la demandante.

#### **LA SENTENCIA APELADA**

El Tribunal anuló los actos administrativos demandados.

Explicó que cuando se trata de contribuyentes que adoptan el sistema de inventario permanente no está prevista la disminución de las existencias por concepto de faltantes de mercancías de fácil destrucción o pérdida.

Consideró que cuando el activo movable debe ser destruido porque no puede ser comercializado, se admite que su valor sea tomado como una expensa necesaria, siempre y cuando se demuestre que el hecho ocurrió en el respectivo año gravable, tiene una relación de causalidad con la producción del ingreso, es indispensable y proporcional con la actividad y no ha sido reconocido por ningún otro medio.

Dijo que en los anteriores términos se pronunció la Sección Cuarta del Consejo de Estado en la sentencia del 11 de marzo 2010, dictada dentro del expediente No. 17178, efecto para el cual transcribió apartes del fallo referido.

Agregó que, en el presente caso, la deducción por concepto de mercancía dañada y vencida, en tanto que obedecía al cumplimiento de normas legales, constituían una expensa necesaria para la parte actora porque tenía un vínculo de correspondencia con su objeto social.

Luego de hacer referencia al Decreto 3075 de 1997, expedido por el Ministerio de Salud, señaló que los productos devueltos, vencidos, deteriorados o próximos a vencerse, podían ser reutilizados o declarados no comercializables.

Explicó que la demandante estaba en la obligación de observar normas de calidad propias de la industria alimenticia y, por consiguiente, la pérdida en el inventario originada por la devolución de las mercancías, por estar vencidas o dañadas, constituía una expensa necesaria para la sociedad.

#### **EL RECURSO DE APELACIÓN**

La DIAN apeló la sentencia del Tribunal.

Señaló que la sentencia del Consejo de Estado, en la que se fundamentó el Tribunal para decidir la nulidad de los actos acusados, estableció que es procedente la deducción por la destrucción o pérdida de inventarios a favor de los contribuyentes que llevan el sistema de inventarios permanentes, siempre que se pruebe la destrucción o pérdida, en últimas, cuando tales inventarios ya no puedan ser comercializados de ninguna forma, pues sólo

así, para el Consejo de Estado, se entiende que la expensa cumple los requisitos del artículo 107 del E.T. para ser tratada como deducible.

Que esa sentencia no se aplica al caso concreto porque aludió a medicamentos que no podían ser comercializados porque la ley obligaba a destruirlos cuando estaban vencidos o no reunían las condiciones para ser suministrados.

Que el caso concreto es diferente porque la demandante comercializó los bienes una vez que fueron sometidos a un nuevo proceso de producción, y que esa comercialización le generó ingresos.

#### **ALEGATOS DE CONCLUSIÓN**

**La demandante** dijo que cuando sus clientes le devolvían productos que estaban próximos a vencer o ya expirados, como parte de la usanza comercial, y para evitar perjuicios económicos mayores, la compañía le daba un nuevo destino a esos bienes, diferente al inicial, bien fuera para venderlos a un precio menor o procesándolos industrialmente para venderlos para el consumo animal.

Manifestó que contrario a lo señalado por la DIAN, no era estrictamente requerida la destrucción física de los inventarios para que fuera viable la deducción de las expensas en discusión, ya que era suficiente que el producto no pudiera ser empleado para su destinación original, si esto era consecuencia del cumplimiento de un deber legal.

Explicó que si bien no se destruyen físicamente los inventarios, se reprocesan para ser convertidos en alimento para animales. Que, por lo tanto, sí se presentaba una modificación del producto original para efectos prácticos ya que dejaban de ser alimentos aptos para el consumo humano.

Que, por consiguiente, y según el criterio fijado por el Consejo de Estado, estaban dados los presupuestos establecidos en el artículo 107 del E.T. para que la expensa glosada por la Administración fuera deducible.

La **DIAN** dijo que la destrucción de alimentos vencidos o dañados era una eventualidad previsible en la industria alimenticia y que, por tanto, estos costos debían ser asumidos por la compañía. Que, por esa razón, la expensa no era deducible.

Que era a la demandante a la que le correspondía adoptar las medidas necesarias para afrontar las pérdidas que surgieran por ese concepto, más si se tenía en cuenta que al utilizar el sistema de inventario permanente debía llevar las disminuciones por concepto de pérdidas o faltantes como una provisión.

El **Ministerio Público** no rindió concepto.

### **CONSIDERACIONES DE LA SALA**

En los términos del recurso de apelación que interpuso la DIAN, la Sala decide si son nulos: (i) la Liquidación Oficial de Revisión No. 310642007000032 del 18 de mayo de 2007, por medio de la cual la DIAN modificó la declaración del impuesto sobre la renta y complementarios presentada por Alimentos Cárnicos S.A. por el año gravable 2003 y (ii) la Resolución No. 310662008000016 del 23 de abril de 2008 que la confirmó.

El recurso de apelación de la DIAN se circunscribió a decir que el Tribunal no debió fundamentar la sentencia apelada en la sentencia del 25 de septiembre de 2006 que profirió esta sección, habida cuenta de que los presupuestos fácticos que permitieron decidir la litis en la sentencia citada no son los mismos presupuestos fácticos del caso que ahora se debe resolver.

La Sala parte por precisar el antecedente que dio lugar a la expedición de la sentencia del 25 de septiembre de 2006. En efecto, la Sección Cuarta del Consejo de Estado, mediante la sentencia del 29 Septiembre de 2005, dictada dentro del expediente 13706, declaró ajustado a derecho el concepto 61852 del 24 de septiembre de 2002. Por tanto, esa sentencia no analizó cuestiones fácticas sino de puro derecho.

La tesis jurídica del concepto jurídico 061852 del 24 de septiembre de 2002

decía:

**“TESIS JURÍDICA.** La destrucción de medicamentos vencidos **no constituyen hecho de fuerza mayor o caso fortuito** para efectos de establecer el costo o gasto en el impuesto sobre la renta y complementarios” (negrilla fuera de texto)

En esa oportunidad la Sala dijo:

*El artículo 62 del Estatuto Tributario, dispone que para establecer el costo de los activos movibles enajenados, 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.*

*Según el mismo artículo 62, los contribuyentes que de acuerdo con el artículo 596 ib., están 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 está constituido 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, de la cual debe sustraerse el inventario físico efectuado en el último día del año gravable. Lo que responde a la siguiente fórmula matemática: inventario inicial + compras - inventario final.*

*En el sistema de “inventarios permanentes o continuos”, regulado por el Decreto Reglamentario 187 de 1975, el costo se contabilizará 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, y al final del ejercicio se hará constar en el libro de inventarios, el costo de las existencias.*

Para los contribuyentes que adopten el sistema de juego de inventarios, está prevista en el artículo 64 ib., la “Disminución del inventario final 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.

Como se observa, lo que la citada disposición autoriza es la disminución del “inventario final”, que es uno de los factores de determinación del costo de los activos movibles, en el sistema de juego de inventarios, y no la deducción por pérdidas en la enajenación de activos movibles, que puedan originarse por la destrucción de las mercancías. Disposición que está en concordancia con el inciso final del artículo 148 del Estatuto Tributario que 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.”

**Cuando se trata de contribuyentes que adoptan el sistema de inventarios permanentes, no está prevista en el régimen tributario la disminución del inventario de las existencias del respectivo ejercicio, por concepto de faltantes de mercancía de fácil destrucción o pérdida. Luego, como una forma de contabilizar las pérdidas es la de crear la “provisión” respectiva, el contribuyente debe proceder a registrar en su contabilidad la disminución del valor de sus inventarios, producida por la destrucción o pérdida de los mismos. Pero, como las provisiones de naturaleza contable no son deducibles para efectos de determinar el impuesto sobre la renta, por no estar expresamente establecidas en las normas tributarias, no pueden sustraerse de la base gravable.**

Al respecto dispone el Decreto Reglamentario 326 de 1995 artículo 4: “...el valor del inventario detallado de las existencias al final del ejercicio, antes de descontar las provisiones para su protección y otras de naturaleza contable, que no son deducibles de acuerdo con las normas generales, debe coincidir con el valor total registrado en los libros de contabilidad y en la respectiva declaración de renta”.

Independientemente del sistema utilizado para la determinación del costo de los activos movibles, -juego de inventarios o inventarios permanentes-, por disposición legal, son deducibles:

a) las pérdidas fiscales u operacionales, es decir las que se originan en desarrollo de la actividad productora de renta, cuando los gastos superan los ingresos percibidos, las cuales pueden compensarse con las rentas líquidas percibidas en los períodos posteriores, en los términos definidos por el artículo 147 del Estatuto Tributario; y

b) las pérdidas de capital, esto es las que se originan por la pérdida de bienes - activos fijos- vinculados a la actividad productora de renta, ocurridas por fuerza mayor, que consagra el artículo 148 ib., al disponer: "Son deducibles las pérdidas sufridas durante el año o período gravable, concernientes a los bienes usados en el negocio o actividad productora de renta y ocurridas por fuerza mayor".

Se concluye que lo dispuesto por el legislador es que las pérdidas de mercancías, en el sistema de juego de inventarios, pueden tratarse como costo, disminuyendo el inventario final, pero que en ningún caso, es viable la deducción de tales pérdidas.

El concepto acusado interpreta las disposiciones previstas en los artículos 62 y 64 del Estatuto Tributario, con fundamento en las cuales la entidad oficial considera que cuando se trata de contribuyentes que adopten el sistema de inventarios permanentes, las pérdidas sufridas por la "destrucción de bienes del activo movable", distinta a la pérdida de activos de que trata el artículo 148, no son deducibles fiscalmente, por dos razones, a saber:

**La primera, porque en el sistema de inventarios permanentes las pérdidas por destrucción de bienes, se debe registrar contablemente como "provisión", la cual no es deducible por no estar autorizada en las normas fiscales, dado que la disminución de inventarios por destrucción de activos, a que se refiere el artículo 64, sólo es aplicable a los contribuyentes que adoptan el sistema de juego de inventarios, interpretación que se adecua a las disposiciones contenidas en las normas objeto de análisis.**

**La segunda, sostiene que la destrucción de medicamentos vencidos, no es un hecho constitutivo de fuerza mayor, por cuanto no concurren los elementos de imprevisibilidad e irresistibilidad, en los términos del artículo 1 de la Ley 95 de 1890, posición que la Sala encuentra ajustada a derecho.**

En efecto, si la destrucción de los medicamentos vencidos es un hecho regulado de manera permanente por las autoridades sanitarias, como es el Ministerio de Salud, que puede ser sancionado y penalizado cuando se incumplan las exigencias técnicas previstas para el efecto, con el fin de evitar que se ponga en riesgo la salud de los usuarios, como lo señala el mismo accionante, con citación expresa de los Decreto 677 de 1995 y 1950 de 1967, y el artículo 372 del Código Penal; no se trata de un hecho sorpresivo, excepcional o de rara ocurrencia, que por el contrario, ocurre de manera normal y frecuente, y en tal virtud, no puede calificarse como fuerza mayor, pues no concurren los caracteres de imprevisible e irresistible.

*Lo anterior, porque ante la existencia de disposiciones legales que regulan de manera permanente la materia, todos los sujetos obligados a cumplir con la destrucción o devolución de los medicamentos vencidos, actúan en cumplimiento de un deber legal, lo cual es distinto al cumplimiento de los “autos de autoridad ejercidos por un funcionario público”, en un caso concreto, a que se refiere el artículo 1 de la Ley 95 de 1890. De suerte que el hecho de que se trata, no puede calificarse fatalmente de irresistible, hasta el punto de que el obligado no pueda superar sus consecuencias. Por eso, en definitiva, asiste razón a la entidad fiscal, cuando concluye que la destrucción de los medicamentos vencidos es una circunstancia que, por ser de la órbita del fabricante o comerciante, puede preverse desde el mismo momento de la fabricación y de la comercialización de los medicamentos, y por lo tanto, el contribuyente debe tomar las medidas necesarias para conjurar sus consecuencias financieras y fiscales.*

*En conclusión, la Sala no encuentra contrariedad alguna entre la interpretación oficial plasmada en el concepto acusado y las normas que se señalan como violadas, por lo que habrá de negarse la pretensión de nulidad.”*

Posteriormente, la Sala, en sentencia de 27 de octubre de 2005<sup>2</sup>, que decidió sobre la acción pública de nulidad contra el Concepto de la DIAN 71050 del 31 de octubre de 2002 en el sentido de negarla<sup>3</sup>, 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*”<sup>4</sup>.

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

---

<sup>2</sup> Expediente 13937 C.P. Juan Ángel Palacio Hincapié. La tesis del concepto jurídico dice: *TESIS JURÍDICA. “La destrucción de medicamentos vencidos no constituye hecho de fuerza mayor o caso fortuito para efectos de establecer el costo o gasto en el impuesto sobre la renta y complementarios.”*

<sup>3</sup> concepto que citan los actos administrativos demandados en este proceso

<sup>4</sup> 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)

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), que 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.)”*(negrilla fuera de texto)

La anterior posición fue reforzada mediante la ya citada sentencia de 25 de septiembre de 2006 (Exp. 15032)<sup>5</sup> que se expidió en virtud de la acción de nulidad

---

<sup>5</sup> Sentencias de 25 de septiembre de 2006 exp. 15032 M.P. María Inés Ortiz B.

*“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*

y restablecimiento del derecho que impetró la empresa Vecol contra la DIAN para que se declare la nulidad de ciertas liquidaciones oficiales que habían rechazado los costos que, por la destrucción de inventarios, había declarado esa empresa.

En esa sentencia, la Sala dijo que, cuando los activos movibles que se enajenan dentro del giro ordinario de los negocios del contribuyente deban ser destruidos, porque no pueden ser consumidos ni usados ni comercializados de ninguna forma, constituye expensa necesaria el costo de tales bienes, en los términos del artículo 107 del E.T., 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.

También dijo la Sala 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<sup>6</sup>:

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...”*

---

*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”.*

<sup>6</sup> Reiteradas entre otras, en las sentencias del 8 de mayo de 2008, exp. 15564, M.P. Juan Ángel Palacio H., 11 de marzo de 2010, exp. 17178, M.P. Martha Teresa Briceño de Valencia, 3 de junio de 2010, exp. 17037, C.P. Dr. William Giraldo Giraldo y 19 de agosto de 2010, exp. 16750, C.P. Dr. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas, 10 de marzo de 2011, exp. 16966, M.P. Martha Teresa Briceño de Valencia; 31 de marzo de 2011, exp. 17150, C.P. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas.

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<sup>7</sup>” 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.

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.

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

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 inventarios<sup>8</sup>, específicamente **medicamentos**, soportadas con actas de baja, suscritas por funcionarios competentes y avaladas por el revisor fiscal de la sociedad.

Del igual modo, la Sala ha aceptado que la deducción o el gasto procede para todo tipo de inventarios. No solo para los casos de medicamentos. Que lo relevante es que se pruebe en cada caso concreto que los bienes no se pueden comercializar por que deben

---

<sup>7</sup> Regulado por el Decreto Reglamentario 187 de 1975, artículos 30 y 31

<sup>8</sup> Expediente 15099 C.P. Juan Ángel Palacio Hincapié

ser destruidos, desechados o cualquier otra razón probada que impida su comercialización<sup>9</sup>.

En el caso concreto, es un hecho no discutido que a la demandante le devolvieron mercancía dañada o por vencer.

Tampoco se discute que esa mercancía no fue destruida, sino que fue reutilizada como materia prima para ser procesada y convertida en productos para consumo animal porque ya no era apta para el consumo humano.

La oposición de la DIAN se fundamentó, concretamente, en aspectos de puro derecho, como fue la aplicación al caso concreto del artículo 107 E.T.

Y, aunque en el recurso de apelación aludió a los aspectos fácticos que se tuvieron en cuenta en la sentencia del 25 de septiembre de 2006, que expidió esta Corporación, la Sala reitera que si bien esa sentencia aludió a la destrucción de medicamentos, en sentencias posteriores ya ha admitido la deducción por destrucción de otro tipo de bienes.

Pero es cierto que en ninguna de esas sentencias se ha analizado una situación fáctica como la presentada en este caso. Pero, independientemente de eso, lo cierto es que la interpretación sobre los artículos 62, 64 y 107 E.T. es la misma. Corresponde definir, solamente, si es presupuesto sine quanon que el contribuyente destruya los inventarios para tener derecho a declarar como gasto la expensa.

La Sala considera que no es necesario que los destruya si puede reprocesarlos y comercializarlos, porque el efecto económico de destruir la mercancía, que ya no es apta para el consumo humano, es similar al efecto económico que ocurre si tal mercancía se procesa para convertirla en otro producto. Es similar porque sea que se destruya físicamente la mercancía o se reprocese, la expensa equivale al valor comercial de la mercancía destruida o reprocesada. Sin embargo, en el caso de que la mercancía

---

<sup>9</sup> CONSEJO DE ESTADO, SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO. SECCIÓN CUARTA. C.P.: MARTHA TERESA BRICEÑO DE VALENCIA. Bogotá, D.C., 19 de mayo de 2011. Número de radicación: 76001-23-31-000-2005-05317-01. Número interno: 17875. Actor: BRISTOL MYERS SQUIBB DE COLOMBIA LTDA. Demandado: DIAN. En igual sentido: CONSEJO DE ESTADO, SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO, SECCIÓN CUARTA. C.P.: HUGO FERNANDO BASTIDAS BÁRCENAS. Bogotá, D.C., 6 de diciembre de 2012. Número de radicación: 250002327000200600818 01. Número interno: 18049. DEMANDANTE: COMPAÑÍA COLOMBIANA DE CERÁMICA S.A. DEMANDADA: DIAN.

devuelta se transforma y se comercializa, se genera un ingreso gravado, que fue lo que ocurrió en el caso concreto.

En efecto, la demandante explicó que al momento de recibir la mercancía devuelta se registraba nuevamente en el inventario. Que la mercancía que estaba en buen estado se ponía a la venta pero a un precio menor al inicial, mientras que la mercancía deteriorada o con fechas próxima de vencimiento para consumo humano se retiraba del inventario para ser sometida a un proceso de molienda para luego ser vendida como alimento para animales.

De igual manera, explicó que el registro contable de la operación antes descrita era el siguiente:

*Por el retiro de la mercancía de Inventarios para moler y producir lavaza:*

<i>Débito</i>	<i>Gasto de venta Cuenta PUC 529595.7 Mercancía Dañada y Devuelta por Clientes</i>	<i>\$727.766.358.5</i>
<i>Crédito</i>	<i>Inventario Cuenta PUC 14</i>	<i>(\$727.766.358.5)</i>

*Por la venta de lavaza al momento de elaborar la respectiva factura de venta:*

<i>Débito</i>	<i>Cuentas por cobrar clientes</i>	
	<i>Cuenta PUC 13. Venta de Lavaza</i>	<i>\$51.778.800</i>
<i>Crédito</i>	<i>Ingresos no operacionales</i>	
	<i>Cuenta PUC 420510.1</i>	<i>\$51.778.800</i>

<i>Cuenta 529595.7</i>	\$727.766.358.5
<i>Cuenta 420510.1</i>	(\$51.778.800)
<b>Valor neto en resultados</b>	<b>\$675.987.558.55</b>

Manifestó que la DIAN no cuestionó el registro contable ni mucho menos el monto de la suma controvertida. Que, por lo tanto, no era objeto de discusión determinar sí, en efecto, la parte actora incurrió en el gasto cuestionado. Que, en todo caso, las pruebas obrantes en el expediente daban cuenta de que las subcuentas 529595.7<sup>10</sup> y 420510.1<sup>11</sup>, al cierre del periodo 2003, arrojaban los saldos señalados anteriormente.

Tampoco se discute que esos inventarios, una vez devueltos y transformados en un producto distinto al producto original, fueron registrados contablemente como activo movable de la empresa, y comercializados a menor precio. Y que esa comercialización generó renta sobre la que se liquidó el impuesto.

En esas condiciones, teniendo en cuenta que la demandante tiene por objeto social *“LA EXPLOTACIÓN DE LA INDUSTRIA DE LOS ALIMENTOS EN GENERAL Y/O DE SUSTANCIAS EMPLEADAS COMO INGREDIENTES EN LA ALIMENTACIÓN, Y ESPECIALMENTE DE LA CARNE Y/O PRODUCTOS AGRÍCOLAS, INCLUIDO EL PROCESAMIENTO Y UTILIZACIÓN DE SUBPRODUCTOS DE ESPECIES ANIMALES Y AGRÍCOLAS PARA LA ELABORACIÓN DE ALIMENTOS”* (...) <sup>12</sup> para la Sala está demostrado que las bajas en el inventario obedecieron al daño o vencimiento de los productos que comercializa.

De hecho, la DIAN no cuestionó que de conformidad con el Decreto 3075 de 1997<sup>13</sup>, es una práctica habitual y obligatoria dentro de la industria alimenticia que ocurra la

<sup>10</sup> Folios 239 del C.A.A. 2

<sup>11</sup> Folio 276 del C.A.A. 2

<sup>12</sup> Folio 12 del C.P.

<sup>13</sup> Artículo 31. Almacenamiento. Las operaciones de almacenamiento deberán cumplir con las siguientes condiciones:

a) Debe llevarse un control de primeras entradas y primeras salidas con el fin de garantizar la rotación de los productos. Es necesario que la empresa periódicamente dé salida a productos y materiales inútiles, obsoletos o fuera de especificaciones para facilitar la limpieza de las instalaciones y eliminar posibles focos de contaminación;

b) El almacenamiento de productos que requieren refrigeración o congelación se realizará teniendo en cuenta las condiciones de temperatura, humedad y circulación del aire que requiera cada alimento. Estas instalaciones se mantendrán

devolución de mercancía dañada o con fechas de vencimiento próxima y que, para el efecto, tales empresas deben disponer de sitios especiales para almacenar este tipo de productos y separarlos de los que están en buen estado.

De manera que, la comercialización del producto reprocesado no constituye un argumento suficiente para desconocer la deducción de la expensa en discusión. Por el contrario, los registros contables de la operación demuestran que el ingreso recibido por la venta del producto elaborado con las mermas del inventario fue ostensiblemente inferior al gasto que representaba dichos bienes. En efecto, de los \$727.766.358 a los que ascendió la disminución o pérdida, la demandante recuperó únicamente \$51.778.800, de tal manera que el efecto neto de la pérdida fue de \$675.987.558.55.

En consecuencia, la Sala considera que las razones alegadas por la parte actora para justificar la disminución en los inventarios son suficientes para aceptar el gasto deducible en cuantía de \$727.766.358 llevado a la declaración del impuesto sobre la renta del año 2003 por concepto de *mercancía dañada y vencida*. (renglón 74)

Por tanto, como la merma en el inventario obedeció la práctica comercial cuya realidad no se cuestiona, es claro que resulta necesario, según lo exige el artículo 107 del E.T. De igual modo, tiene relación de causalidad con la actividad productora de renta en tanto que es un gasto en el que la compañía incurre ordinariamente por su actividad económica y, es proporcionado con el ingreso, que para año gravable 2003 fue de \$110.180.807.000.

Por lo anterior se confirmará la sentencia apelada.

---

limpias y en buenas condiciones higiénicas, además, se llevará a cabo un control de temperatura y humedad que asegure la conservación del producto;

c) El almacenamiento de los insumos y productos terminados se realizará de manera que se minimice su deterioro y se eviten aquellas condiciones que puedan afectar la higiene, funcionalidad e integridad de los mismos. Además se deberán identificar claramente para conocer su procedencia, calidad y tiempo de vida;

d) El almacenamiento de los insumos o productos terminados se realizará ordenadamente en pilas o estibas con separación mínima de 60 centímetros con respecto a las paredes perimetrales, y disponerse sobre paletas o tarimas elevadas del piso por lo menos 15 centímetros de manera que se permita la inspección, limpieza y fumigación, si es el caso. No se deben utilizar estibas sucias o deterioradas;

e) En los sitios o lugares destinados al almacenamiento de materias primas, envases y productos terminados no podrán realizarse actividades diferentes a estas;

f) El almacenamiento de los alimentos devueltos a la empresa por fecha de vencimiento caducada deberá realizarse en un área o depósito exclusivo para tal fin; este depósito deberá identificarse claramente, se llevará un libro de registro en el cual se consigne la fecha y la cantidad de producto devuelto, las salidas parciales y su destino final. Estos registros estarán a disposición de la autoridad sanitaria competente;

g) Los plaguicidas, detergentes, desinfectantes y otras sustancias peligrosas que por necesidades de uso se encuentren dentro de la fábrica, deben etiquetarse adecuadamente con un rotulo en que se informe sobre su toxicidad y empleo. Estos productos deben almacenarse en áreas o estantes especialmente destinados para este fin y su manipulación sólo podrá hacerla el personal idóneo, evitando la contaminación; de otros productos." (Subrayado no hace parte de la norma citada).

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

**F A L L A**

**PRIMERO: CONFÍRMASE** la sentencia del 23 de junio de 2010 proferida por el Tribunal Administrativo Cundinamarca, Sección Cuarta. Subsección A, que accedió a las pretensiones de la demanda.

**SEGUNDO: RECONÓCESE** a la abogada Sandra Patricia Moreno Serrano como apoderada de la DIAN.

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

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

**CARMEN TERESA ORTIZ DE RODRIGUEZ**

**Presidenta de la Sala**

**SALVA VOTO**

**HUGO FERNANDO BASTIDAS BÁRCENAS**

**MARTHA TERESA BRICEÑO DE VALENCIA**

**JORGE OCTAVIO RAMÍREZ RAMÍREZ**

HOJA DE FIRMAS DE LA SENTENCIA DEL 5 DE SEPTIEMBRE DE 2013. EXPEDIENTE: 250002327000200800231  
01 (18494). DEMANDANTE: ALIMENTOS CÁRNICOS S.A. DEMANDADO: DIAN. ACCIÓN DE NULIDAD Y  
RESTABLECIMIENTO DEL DERECHO.