

**ACTIVO MOVIBLE ENAJENADO – Determinación del costo. Sistemas / SISTEMA DE JUEGO DE INVENTARIOS – Determinación del costo de la mercancías / SISTEMA DE INVENTARIOS PERMANENTES O CONTINUOS – Determinación del costo**

Para establecer el costo del activo movable enajenado, el artículo 62 del E.T. estipula que debe aplicarse alguno de los siguientes sistemas: i) juego de inventarios, ii) Inventario permanente o continuo, o iii) cualquiera otro sistema de reconocido valor técnico, autorizado por la DIAN. La norma referida dispone además que los contribuyentes obligados a presentar la declaración de renta firmada por revisor fiscal o contador público, deben establecer el costo de la enajenación del activo movable por el sistema de inventario permanente o continuo, o por cualquier otro sistema de reconocido valor técnico. En el sistema de juego de inventarios, el costo de ventas se establece por la suma del inventario inicial, el costo de las mercancías compradas, transformadas, extraídas o producidas en el año fiscal respectivo, menos el inventario existente al último día del periodo. Por su parte, en el sistema de inventario permanente o continuo el costo se contabiliza en tarjetas u hojas especiales diseñadas para llevar el control permanente de las mercancías, en las que se registran las unidades compradas, vendidas o consumidas, el costo de las ventas y el las compras. Luego, al final del ejercicio se hace constar en el libro de inventarios el costo de las existencias. De acuerdo con el precedente judicial de la Sala, cuando se trata de contribuyentes que deben adoptar el sistema de inventarios permanentes, el régimen tributario no prevé la disminución de mercancía de fácil destrucción o pérdida, pues en tales circunstancias este concepto se maneja mediante la constitución de una provisión que no es deducible para efectos de determinar el impuesto sobre la renta.

**FUENTE FORMAL: ESTATUTO TRIBUTARIO – ARTICULO 62**

**DESTRUCCION DE ACTIVOS MOVIBLES – Procede como deducción siempre que se demuestre que se dio en el año gravable respectivo / SISTEMA DE INVENTARIOS PERMANENTES – Aunque no hay lugar a la deducción si procede cuando se hace por medidas de tipo sanitario, de salubridad pública o por prácticas mercantiles usuales**

Esta Corporación ha admitido que tratándose de activos movibles que tengan que ser retirados por vencimiento o destrucción y que, por tanto, no puedan ser comercializados de ninguna manera, su valor es admisible como expensa necesaria deducible, siempre y cuando se demuestre que el hecho ocurrió en el respectivo año gravable, tiene relación de causalidad con la actividad productora de renta, es necesario y proporcional, y además se acredite que tal deducción no ha sido reconocida por otros medios. Con fundamento en el criterio expuesto, la Sala ha aceptado 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 tiene origen en disposiciones de tipo sanitario, de salubridad pública o por prácticas mercantiles usuales, esta expensa está autorizada según lo establecido el artículo 107 del E.T., ya que si bien los bienes se encuentran en el inventario, no pueden ser comercializados. En todo caso, la Sala ha precisado que aunque el criterio jurisprudencial que se trae a colación está referido a la procedencia del costo de ventas, las razones expuestas permiten considerar que cuando se solicita por medio de una deducción, no debe rechazarse si se demuestran los elementos de las expensas necesarias previstos en el artículo 107, ibídem, norma común para el reconocimiento de costos y deducciones.

**FUENTE FORMAL: ESTATUTO TRIBUTARIO – ARTICULO 107**

**SANCION POR INEXACTITUD – Procedencia. Inexistencia de diferencia de criterios**

Sobre esta sanción, la Sala ha señalado que tiene naturaleza accesoria, pues deviene como consecuencia de la comprobación de los presupuestos que consagra el artículo 647 del E.T. para su imposición y que se relacionan directamente con los datos e información contenida en la declaración, vale decir con los factores sobre los cuales se calcula el impuesto y del que se deriva el saldo a pagar o a favor, según corresponda. El mismo artículo 647, ibídem, señala que no habrá lugar a imponer la sanción por inexactitud cuando el menor valor a pagar devenga de errores de apreciación o diferencias de criterio relativos al derecho aplicable. Sobre este particular la Sala ha señalado que la discrepancia entre el fisco y el contribuyente que da lugar a la exoneración de la sanción por inexactitud debe consistir en una argumentación sólida, que aunque equivocada, permita concluir que la interpretación en cuanto al derecho aplicable le permitió creer que su actuación estaba amparada legalmente y no cuando se presentan argumentos que a pesar de una apariencia jurídica carecen de fundamento objetivo y razonable. Lo anterior implica que cuando el artículo 647 del E.T. se refiere a la interpretación del derecho aplicable, claramente se refiere a “la interpretación del derecho propiamente dicha”, lo que excluye la interpretación sobre los hechos discutidos, tal como ocurrió en el presente caso, pues el desconocimiento del gasto deducible se fundó en el hecho de que la parte actora no acreditó el cumplimiento de los presupuestos establecidos en el artículo 107 del E.T.

**FUENTE FORMAL: ESTATUTO TRIBUTARIO – ARTICULO 647**

**CONSEJO DE ESTADO**

**SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO**

**SECCION CUARTA**

**Consejero ponente: HUGO FERNANDO BASTIDAS BARCENAS**

Bogotá D.C., seis (6) de diciembre de dos mil doce (2012)

**Radicación número: 25000-23-27-000-2006-00818-01(18049)**

**Actor: COMPAÑIA COLOMBIANA DE CERAMICA S.A.**

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

**FALLO**

La Sala decide el recurso de apelación interpuesto por la U.A.E. DIAN contra la sentencia del 30 de septiembre de 2009, proferida por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta- Subsección “B”, que decidió lo siguiente:

*“PRIMERO: DECLÁRASE la nulidad de la Liquidación Oficial del Revisión No. 310642005000022 y de la Resolución No. 310662005000095 del 15 de febrero y 15 de diciembre de 2005, respectivamente, proferidas por la DIVISIÓN DE LIQUIDACIÓN Y JURÍDICA DE LA UNIDAD ADMINISTRATIVA ESPECIAL DIRECCIÓN DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES, de conformidad con la parte motiva de esta providencia.*

*SEGUNDO: En consecuencia, a título de restablecimiento del derecho, DECLÁRASE en firme la Declaración del Impuesto sobre la Renta y Complementarios presentada por la sociedad COLCERÁMICA S.A. por el año gravable 2002.”*

*TERCERO: RECONÓCESE PERSONERÍA (...)*

*CUARTO: En firme (...)*”

#### **ANTECEDENTES ADMINISTRATIVOS**

- El 4 de abril de 2003 la Compañía Colombiana de Cerámica S.A., en adelante COLCERAMICA, presentó la declaración del impuesto sobre renta y complementarios del año gravable 2002, corregida el 23 de abril de 2004.
- El 27 de mayo de 2004, la División de Fiscalización de la Administración Especial de Impuestos de los Grandes Contribuyentes de Bogotá expidió el Requerimiento Especial No. 310632004000311, mediante el que propuso modificar el denuncia privado antes referido.
- El 15 de febrero de 2005, la División de Liquidación de la Administración Especial de Impuestos de los Grandes Contribuyentes de Bogotá, mediante la Liquidación Oficial de Revisión N° 310642005000022, modificó la declaración del impuesto sobre la renta y complementarios correspondiente al año gravable 2002, presentada por la parte actora.
- El 15 de diciembre de 2005, previa interposición del recurso de reconsideración contra la liquidación oficial de revisión, la División Jurídica Tributaria de la Administración Especial de Impuestos de los Grandes Contribuyentes de Bogotá, expidió la Resolución N° 310662005000095, mediante la que confirmó el acto impugnado.

#### **ANTECEDENTES PROCESALES**

#### **LA DEMANDA**

COLCERAMICA., mediante apoderado judicial, formuló las siguientes pretensiones:

*“(...) solicitamos de manera respetuosa que se anulen las (sic) Resolución No. 310642005000022 de Febrero 15 de 2005, proferida por la División de Liquidación, y Resolución No. 310662005000095 de Diciembre 12 (sic) de 2005, proferida por la División Jurídica Tributaria de la Administración Especial de Impuestos de los Grandes Contribuyentes de Bogotá D.C. y se declare como definitiva la liquidación privada contenida en la declaración No. 0797125074703-1 radicada el 23 de abril de 2004 en BanColombia oficina 071..”*

Invocó como disposiciones violadas las siguientes:

- Constitución Política: Artículos 228 y 363
- Estatuto Tributario: Artículos 107, 148 y 647
- Código Contencioso Administrativo: Artículo 85.

Las causales de nulidad propuestas se resumen así:

Señaló que la compañía tiene por objeto social principal la fabricación de productos de cerámica no refractaria, y que este producto, por sus características físicas, es de fácil rotura.

Que son deducibles del impuesto sobre la renta las expensas en que incurra un contribuyente para cumplir con los fines de la empresa, siempre y cuando cumplan con los requisitos de realización, causalidad, necesidad y proporcionalidad enunciados del artículo 107 del E.T. Que de acuerdo con esto, era pertinente la solicitud del gasto por faltantes y roturas de inventarios en cuantía de \$1.017.787.908, llevada al denuncia privado del periodo gravable 2002.

Dijo que la merma patrimonial que se originó por el reconocimiento de las roturas y faltantes de inventarios era inherente a la actividad productora de renta, pues no eran ajenas a la empresa y no se originaron por el azar, sino que tuvieron lugar en desarrollo de las actividades adelantadas para mantener el negocio en marcha.

Sostuvo que pese a los esfuerzos para controlar las roturas en discusión, no existían mecanismos técnicos para evitarlas, de tal manera que eran inherentes a su actividad comercial y, por tanto, este gasto debía disminuir la base gravable del impuesto de renta.

Resaltó que según el artículo 107 del E.T., para que una expensa sea deducible fiscalmente debe ser necesaria de acuerdo con cada actividad, se determine con un criterio comercial y sea normal en la actividad productora de renta.

Añadió que las expensas son deducibles siempre y cuando no estén prohibidas por la ley, y no al contrario, como lo estimó la Administración. Que, si bien el artículo 148 del E.T. prevé que no son deducibles las pérdidas en bienes del activo movable que se reflejen mediante el sistema de inventario periódico, esa prohibición se fundamenta en el hecho de que en virtud de ese sistema es posible determinar el inventario final mediante el conteo físico de las mercancías, lo que permite absorber cualquier pérdida ocurrida en el periodo gravable. Que, en la metodología del inventario permanente, en cambio, las pérdidas deben ser reconocidas realizando el registro del inventario en tarjetas. Que, por lo tanto, vulnera el principio de equidad que se reconozcan esas pérdidas cuando se utiliza un sistema de inventario y se desconozcan cuando se utiliza otro.

Sostuvo que, contrario al criterio de la Administración, las expensas por roturas y faltantes de inventarios son un costo y no una pérdida, pues los costos, de acuerdo con la técnica contable, en la medida en que representan flujos de recursos, no necesariamente tienen que ser salidas de efectivo, sino toda erogación en la que la empresa debe incurrir dentro del giro ordinario de los negocios.

Manifestó que el artículo 148 del E.T. no prohíbe la deducción por faltantes de inventarios para los contribuyentes obligados a determinar el costo de ventas por el sistema de inventario permanente sino para quienes lo establezcan por el sistema de inventario periódico.

De otra parte, sostuvo que cuando se reconoce la rotura o la destrucción de mercancías no se registra una provisión, como erradamente lo estimó la Administración, en tanto que estas se constituyen con el propósito de ajustar el valor de los activos por la ocurrencia de contingencias. Que cuando ocurre la

pérdida de un activo, inmovilizado o movable, y esta no ha sido provisionada, se registra directamente al gasto. Añadió que, en su caso, no solicitó un gasto por provisión de inventarios sino por la pérdida real en los inventarios por roturas y faltantes en los bienes producidos en su actividad.

En relación con este punto, concluyó que la Administración desconoció la deducción del gasto por roturas y faltantes de inventarios basada en un hecho que no corresponde a la realidad, pues, mientras que la parte actora solicitó la deducción de un gasto, la DIAN lo confundió con una provisión.

Sobre la sanción por inexactitud, dijo que de acuerdo con lo establecido en el artículo 647 del E.T., esta penalidad está prevista para aquellos eventos en que se incluyan en las declaraciones datos o factores falsos, equivocados o incompletos, situación que no ocurrió en su caso.

Agregó que el gasto objeto de la discusión no se llevó a la declaración por desconocimiento de las normas aplicables y que la controversia en torno a su reconocimiento era el resultado de una diferencia de criterios en la interpretación del artículo 107 del E.T.

#### **CONTESTACIÓN DE LA DEMANDA**

La DIAN contestó la demanda dentro la oportunidad procesal. Sin embargo, se refirió a hechos y a razones de derecho que no tienen relación con la discusión propuesta por la parte actora en la demanda.

En términos generales, dijo que la litis giraba en torno a las razones que tuvo la Administración para imponer la sanción por devolución y compensación improcedente de la que trata el artículo 670 del E.T.

#### **LA SENTENCIA APELADA**

El Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Subsección "B", declaró la nulidad de los actos demandados.

Dijo que el problema jurídico a resolver consistía en determinar si era procedente

la deducción por pérdida o destrucción de inventarios de los contribuyentes obligados a determinar el costo de los activos fijos por el sistema de inventarios permanentes.

Sostuvo que el inventario de mercancías forma parte de los bienes usados en el giro ordinario de los negocios y que, por eso, tienen relación de causalidad con la actividad productora de renta. Que la disminución en los inventarios tenía causa en la obligación que imponen las normas mercantiles de poner en el mercado productos que se encuentren en óptimas condiciones de venta y, por tanto, incidían en los ingresos y en la determinación de la renta.

Explicó que de conformidad con el artículo 64 del E.T., los contribuyentes que adopten el sistema de juego de inventarios pueden disminuir cierto porcentaje del inventario final, cuando se trate de mercancías de fácil destrucción. Que esa disposición autoriza la disminución del inventario final para determinar del costo de los activos movibles cuando se utiliza el sistema de juego de inventarios. Que esa norma no autoriza la deducción de pérdidas del activo movable que pueda originarse por la destrucción de mercancías.

Que lo anterior estaba en concordancia con lo dispuesto en el artículo 148 del E.T. que de manera expresa prevé que no son deducibles las pérdidas en bienes del activo movable que se reflejen en el juego de inventarios.

Dijo que cuanto se trata de contribuyentes que adoptan el sistema de inventario permanente, no estaba prevista en el régimen tributario la disminución de las existencias del respectivo ejercicio por concepto de faltantes de mercancías de fácil destrucción o pérdida.

Señaló, con fundamento en ciertas sentencia de la Sección Cuarta del Consejo de Estado, que cuando se trata de activos movibles que no pueden ser comercializados porque están destruidos o perdidos, se admite su valor como una expensa necesaria, siempre y cuando se demuestre que la destrucción ocurrió en el respectivo año gravable, tiene relación de causalidad con la generación del ingreso y es indispensable y proporcional con la actividad productora de renta. Que, por tanto, era procedente registrar en la contabilidad la disminución en el valor de los inventarios, producida por la destrucción o pérdida.

Advirtió que el objeto social de la demandante era la fabricación, adquisición, exportación, importación, ensamblaje, representación, distribución, comercialización y venta de aparatos sanitarios, revestimiento para pisos y pared en material cerámico o de otros materiales que puedan sustituir estos y que, en ese contexto, el gasto en el que incurrió la demandante por la destrucción de inventarios eran necesario, tenía relación de causalidad con la actividad productora de renta y fue proporcional.

Que en aplicación del principio de equidad y justicia resultaba inequitativo desconocer los gastos en que la demandante incurrió forzosamente en el ejercicio de su actividad económica.

Concluyó que si bien la Administración fundamentó la actuación en el artículo 148 del E.T., cuando la demandante le explicó que la deducción correspondía a un gasto necesario, derivado de la destrucción y pérdida del activo movable, debió encausar la actuación a verificar los presupuestos establecidos en el artículo 107 del E.T.

#### **RECURSO DE APELACIÓN**

La DIAN interpuso recurso de apelación. Señaló que la disminución del inventario final por faltantes de mercancías, a la que hace referencia el artículo 64 del E.T., se predica exclusivamente del sistema de juego de inventarios y que, por ende, era improcedente la disminución que la parte actora llevó como deducción en la declaración de renta del año gravable 2002.

Dijo que en el sistema de inventarios permanente no está prevista la disminución del inventario por destrucción o pérdida, tal y como lo determinó la DIAN en el Concepto No. 71050 del 31 de octubre de 2001. Que este criterio fue validado por el Consejo de Estado mediante sentencia del 27 de octubre de 2005.

Manifestó que las providencias en las que el Tribunal fundó la decisión apelada estaban referidas a mercancías de naturaleza distinta a las comercializadas por la parte actora, concretamente, se referían a medicamentos que debían ser destruidos en cumplimiento de disposiciones legales.

Concluyó que no compartía la decisión del Tribunal en cuanto sostuvo que, de acuerdo con el artículo 107 del E.T., que autoriza de manera general la deducibilidad de las expensas realizadas en la actividad productora de renta, eran deducibles las pérdidas de bienes el activo movable por destrucción u obsolescencia, pues en materia tributaria las deducciones que no atienden a las exigencias de relación de causalidad, necesidad y proporcionalidad deben ser establecidas por expresa disposición legal. Que, en todo caso, en la presente controversia no se acreditaron los requisitos del referido artículo 107, en especial la necesidad de la erogación.

#### **ALEGATOS DE CONCLUSIÓN**

La **demandante** reiteró lo expuesto en la demanda. Recalcó que el Consejo de Estado ha aceptado la procedencia de las pérdidas por destrucción de inventarios de contribuyentes que utilizan el sistema de inventarios permanentes, al reconocer la calidad de expensa necesaria de este tipo de gastos.

Señaló que en la apelación la DIAN no hizo mención a la sanción por inexactitud, y que, por tanto, no debía ser objeto de análisis en la segunda instancia.

La **DIAN** reiteró lo expuesto en el recurso de apelación.

El **Ministerio Público** solicitó confirmar la sentencia. Señaló que el Consejo de Estado ha establecido que en el sistema de juego de inventarios permanentes no está prevista la disminución de inventarios por faltantes de mercancía de fácil destrucción o pérdida.

Que, en todo caso, esta Corporación precisó que cuando se trata de activos movibles retirados por vencimiento o destrucción, imposibles de comercializar, se puede tener este valor como una expensa, siempre y cuando se demuestre la ocurrencia del hecho en el respectivo año gravable, la relación de causalidad, la necesidad y la proporcionalidad con la actividad productora de renta y no se haya reconocido la deducción por otro medio.

Sostuvo que, según el criterio del Consejo de Estado, el hecho de llevar

inventarios permanentes cuya disminución no se prevé como deducción, no justifica el rechazo de los costos por destrucción de inventarios, porque si esta se origina en normas de tipo sanitario o por prácticas comerciales, la expensa está autorizada porque a pesar de que los bienes se encuentren en el inventario, no se pueden comercializar.

## CONSIDERACIONES DE LA SALA

### Asunto Preliminar

Mediante oficio del 6 de julio de 2011<sup>1</sup>, la Dra. Carmen Teresa Ortiz de Rodríguez, con fundamento en el numeral 12 del artículo 150 del C.P.C., manifestó impedimento para conocer del presente proceso, en razón a que uno de los actos administrativos demandados se fundamentó parcialmente en los conceptos 061852 y 071050, ambos del año 2002, los que suscribió en calidad de Jefe de la Oficina Jurídica de la DIAN.

La Sala acepta el impedimento pero con fundamento en el numeral 1º del artículo 160 del Decreto 01 de 1984, en tanto que en el presente caso la Dra. Ortiz está avocada a analizar, de manera indirecta, los conceptos en cuya expedición participó<sup>2</sup>.

### Del asunto de fondo.

En los términos del recurso de apelación interpuesto por la U.A.E. DIAN, la Sala decidirá si son nulos: *i)* la Liquidación Oficial de Revisión N° 310642005000022 del 15 de febrero de 2005, por la que, la División de Fiscalización de la Administración Especial de los Grandes Contribuyentes de Bogotá modificó la declaración del impuesto sobre la renta y complementarios del año gravable 2002, presentada por la COMPAÑÍA COLOMBIANA DE CERÁMICA S.A., y *ii)* la Resolución N° 310662005000095 del 15 de diciembre de

---

<sup>1</sup> Folio 312 del C.P.

<sup>2</sup> CONSEJO DE ESTADO. SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO. SECCIÓN CUARTA. Magistrado sustanciador: HUGO FERNANDO BASTIDAS BÁRCENAS. Bogotá, dieciséis (16) de agosto de dos mil doce (2012). Ref.: Expediente N°: 7600123310002005 05106 01 (18266). Actor: BRISTOL MYERS SQUIBB DE COLOMBIA S.A. Asunto: AUTO QUE DECIDE RECUSACIÓN.

2005, proferida por la División Jurídico Tributaria de la Administración Especial de los Grandes Contribuyentes de Bogotá, que confirmó la liquidación oficial de revisión.

Concretamente, la Sala decidirá si era procedente que la demandante declarara como deducción el valor del activo movable que según dijo, se destruyó o perdió, bajo el presupuesto de que se trata de un contribuyente obligado a determinar el costo de los activos movibles por el sistema de inventarios permanentes.

Para decidir, se tiene como relevantes y ciertos los siguientes hechos:

1. El 4 de abril de 2003, COLCERAMICA. presentó la declaración del impuesto sobre renta y complementarios correspondiente al año gravable 2002, corregida el 23 de abril de 2004<sup>3</sup>.
2. El 24 de febrero de 2004, la División de Fiscalización Tributaria de la Administración Especial de Impuestos de los Grandes Contribuyentes de Bogotá expidió el Emplazamiento para Corregir No. 31063200400005<sup>4</sup>, mediante el que le solicitó a la parte actora modificar la declaración antes referida en el sentido de excluir de los renglones 46 “intereses y rendimientos financieros” \$1.573.062.000 y 49 “otras deducciones” \$1.017.787.908, imputados como intereses y costo por destrucción de inventarios, respectivamente.
3. El 27 de mayo de 2004, la División de Fiscalización Tributaria de la Administración Especial de Impuestos de los Grandes Contribuyentes de Bogotá expidió el Requerimiento Especial No. 310632004000311<sup>5</sup>, mediante el que propuso modificar el denuncia privado antes referido, para desconocer las partidas llevadas a los renglones 46 y 49 del denuncia privado, según lo señalado en el emplazamiento para corregir.
4. El 10 de octubre de 2004, la División de Fiscalización Tributaria de la Administración Especial de Impuestos de los Grandes Contribuyentes de Bogotá, mediante la Liquidación Oficial de Revisión N° 310642004000045<sup>6</sup>, modificó la declaración del impuesto sobre la renta y complementarios

---

<sup>3</sup> Folio 64 del C.A.A. 1.

<sup>4</sup> Folios 339 al 342 del C.A.A. 2.

<sup>5</sup> Folios 363 al 376 del C.A.A. 2.

<sup>6</sup> Folios 19 al 44 del C.P.

correspondiente al año gravable 2002, para desconocer la suma de \$1.017.787.908 llevada al renglón 49 de la declaración.

5. El 15 de diciembre de 2005, la División Jurídica Tributaria de la Administración Especial de Impuestos de los Grandes Contribuyentes de Bogotá, previa interposición del recurso de reconsideración<sup>7</sup>, mediante la Resolución N° 310662005000095<sup>8</sup>, confirmó el acto administrativo impugnado.

#### **De la procedencia del gastos por destrucción o pérdida de inventarios.**

Mediante los actos administrativos acusados, la DIAN rechazó la deducción por pérdidas y destrucción de inventarios solicitada por la parte actora en razón a que, al estar obligada a determinar el costo de ventas del activo movable por el sistema de inventario permanente, no podía tomar como deducible esta erogación, pues dicho tratamiento es exclusivo de los contribuyentes que utilizan el sistema de juego de inventarios. Adicionalmente, porque estimó que los valores imputados a la declaración no cumplían con los requisitos establecidos en el artículo 107 del E.T. para que fueran deducibles.

Por el contrario, según la demandante, las expensas en las que incurrió por concepto de roturas y faltantes de inventarios eran deducibles porque, a diferencia de lo que sostuvo la Administración, no constituyeron pérdidas en los activos sino un gasto propio del giro ordinario de sus negocios que cumplían con los requisitos de deducibilidad estipulados en el artículo 107 del E.T.

El Tribunal le concedió la razón a la parte actora al estimar que el costo generado por la pérdida o destrucción del inventario constituye una expensa necesaria, relacionada con la actividad productora de renta y, en esa medida, es objeto de deducción, independientemente del sistema mediante el que se determine el costo de ventas del activo movable.

Para establecer el costo del activo movable enajenado, el artículo 62<sup>9</sup> del E.T. estipula que debe aplicarse alguno de los siguientes sistemas: *i*) juego de inventarios, *ii*) Inventario

---

<sup>7</sup> Folios 44 al 46 del C.P.

<sup>8</sup> Folios 57 al 72 del C.P.

<sup>9</sup> **ARTÍCULO 62. SISTEMA PARA ESTABLECER EL COSTO DE LOS ACTIVOS MOVIBLES ENAJENADOS.** "El costo de la enajenación de los activos movibles debe establecerse con base en alguno de los siguientes sistemas:

permanente o continuo, o *iii*) cualquiera otro sistema de reconocido valor técnico, autorizado por la DIAN.

La norma referida dispone además que los contribuyentes obligados a presentar la declaración de renta firmada por revisor fiscal o contador público<sup>10</sup>, deben establecer el costo de la enajenación del activo movable por el sistema de inventario permanente o continuo, o por cualquier otro sistema de reconocido valor técnico.

En el sistema de juego de inventarios, el costo de ventas se establece por la suma del inventario inicial, el costo de las mercancías compradas, transformadas, extraídas o producidas en el año fiscal respectivo, menos el inventario existente al último día del periodo.

- 
1. El juego de inventarios.
  2. El de inventarios permanentes o continuos.
  3. Cualquier otro sistema de reconocido valor técnico dentro de las prácticas contables, autorizado por la Dirección General de Impuestos Nacionales.

El inventario de fin de año o período gravable es el inventario inicial del año o período gravable siguiente.

**PARÁGRAFO.** Para los efectos de la determinación del impuesto sobre la renta, los contribuyentes que de acuerdo con el artículo 596 de este Estatuto están obligados a presentar su declaración tributaria 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 dentro de las prácticas contables, autorizado por la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales.

<sup>10</sup> **ARTÍCULO 596. CONTENIDO DE LA DECLARACIÓN DE RENTA.** “La declaración del impuesto sobre la renta y complementarios deberá presentarse en el formulario que para tal efecto señale la Dirección General de Impuestos Nacionales. Esta declaración deberá contener:

1. El formulario que para el efecto señale la Dirección General de Impuestos Nacionales debidamente diligenciado.
2. La información necesaria para la identificación y ubicación del contribuyente.
3. La discriminación de los factores necesarios para determinar las bases gravables del impuesto sobre la renta y complementarios.
4. La liquidación privada del impuesto sobre la renta y complementarios, incluidos el anticipo y las sanciones, cuando fuere del caso.
5. La firma de quien cumpla el deber formal de declarar.
6. Los demás contribuyentes y entidades obligadas a llevar libros de contabilidad, deberán presentar la declaración de renta y complementarios o de ingresos y patrimonio, según sea el caso, firmada por contador público, vinculado o no laboralmente a la empresa o entidad, cuando el patrimonio bruto en el último día del año o período gravable, o los ingresos brutos del respectivo año, sean superiores a 100.000 UVT.

Cuando se diere aplicación a lo dispuesto en el presente numeral, deberá informarse en la declaración de renta el nombre completo y número de matrícula del contador público o revisor fiscal que firma la declaración.

Por su parte, en el sistema de inventario permanente o continuo<sup>11</sup> el costo se contabiliza en tarjetas u hojas especiales diseñadas para llevar el control permanente de las mercancías, en las que se registran las unidades compradas, vendidas o consumidas, el costo de las ventas y el las compras. Luego, al final del ejercicio se hace constar en el libro de inventarios el costo de las existencias.

De acuerdo con el precedente judicial de la Sala<sup>12</sup>, cuando se trata de contribuyentes que deben adoptar el sistema de inventarios permanentes, el régimen tributario no prevé la disminución de mercancía de fácil destrucción o pérdida, pues en tales circunstancias este concepto se maneja mediante la constitución de una provisión que no es deducible para efectos de determinar el impuesto sobre la renta.

Sin embargo, esta Corporación ha admitido que tratándose de activos movibles que tengan que ser retirados por vencimiento o destrucción y que, por tanto, no puedan ser comercializados de ninguna manera, su valor es admisible como expensa necesaria deducible, siempre y cuando se demuestre que el hecho ocurrió en el respectivo año gravable, tiene relación de causalidad con la actividad productora de renta, es necesario y proporcional, y además se acredite que tal deducción no ha sido reconocida por otros medios.

Con fundamento en el criterio expuesto, la Sala ha aceptado 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 tiene origen en disposiciones de tipo sanitario, de salubridad pública o por prácticas mercantiles usuales, esta expensa está autorizada según lo establecido el artículo 107 del E.T., ya que si bien los bienes se encuentran en el inventario, no pueden ser comercializados<sup>13</sup>.

En todo caso, la Sala ha precisado que aunque el criterio jurisprudencial que se trae a colación está referido a la procedencia del costo de ventas, las razones expuestas

---

<sup>11</sup> Regulado por el Decreto Reglamentario 187 de 1975, artículos 30 y 31

<sup>12</sup> CONSEJO DE ESTADO, SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO, SECCIÓN CUARTA. C.P. JUAN ÁNGEL PALACIO HINCAPIÉ. Bogotá, D.C., 27 de octubre de 2005. Número de radicación: 11001-03-27-000-2003-00048-01. Número interno: 13937. Actores: CELSO VICENTE AMAYA MANTILLA y CARLOS MARIO LAFAURIE ESCORCE. Demandado: DIAN.

<sup>13</sup> CONSEJO DE ESTADO, SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO, SECCIÓN CUARTA. C.P. MARIA INÉS ORTIZ BARBOSA. Bogotá, D.C., 25 de septiembre de 2006. Número de radicación: 25000-23-27-000-2003-00434-01. Número interno: 15032. Actor: EMPRESA COLOMBIANA DE PRODUCTOS VETERINARIOS S.A VECOL S.A. Demandado: DIAN.

permiten considerar que cuando se solicita por medio de una deducción, no debe rechazarse si se demuestran los elementos de las expensas necesarias previstos en el artículo 107, ibídem, norma común para el reconocimiento de costos y deducciones<sup>14</sup>.

En esa medida, se procede a analizar el caso concreto.

Está establecido que la parte actora determinó el costo de ventas del activo movable del periodo en discusión por el sistema de inventario permanente, según lo dispuesto en el artículo 62 del E.T. Así mismo, que llevó como gasto deducible a la declaración del impuesto sobre la renta del año 2002 la suma de \$1.017.787.908, originado, según sostuvo, por roturas y faltantes de inventarios según la siguiente discriminación:

Cuenta	Concepto	Valor
529595093	Roturas, traslados y ajustes	\$603.729.525
529915083	Faltantes de inventarios suministros	\$108.746.491
529915093	Faltantes de inventarios producto terminado	\$305.311.892
<b>TOTAL</b>		<b>\$1.017.787.908</b>

Vistas las pruebas que obran en el expediente<sup>15</sup>, La Sala aprecia que en las subcuentas 529915083 y 529915093 la parte actora registró los ajustes que, según dijo, encontró entre el inventario físico y los registros del kardex.

Y, para justificar ese ajuste, aportó como pruebas ciertas actas<sup>16</sup> en las que se dejaron las siguientes constancias:

*“ASUNTO: Ajuste inventario físico, cíclicos y de operación de Estudio Cerámico, en los Centros de Distribución (...) según detalle en relación adjunta; realizados durante el año 2002.*

<sup>14</sup> CONSEJO DE ESTADO, SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO, SECCIÓN CUARTA. C.P.; HUGO FERNANDO BASTIDAS BÁRCENAS. Bogotá, D.C., 19 de agosto de 2010. Número de radicación: 25000-23-27-000-2006-00686-01. Número interno: 16750. Actor: CRISTALERÍA PELDAR S.A. Demandado: DIAN.

<sup>15</sup> Folios 475, 477, 491, 493, 499, 509, 511, 512 y 515 del C.A.A. 3

<sup>16</sup> Acta No. 001 del 31 de diciembre de 2002 que figura en el folio 477. En similares o idénticos términos, las actas que figuran en los folios 475, 477, 509,511,512, 515)

**PARTICIPANTES:** (...)

**METODOLOGÍA:** *Para la toma física de inventarios Físico, se tomo (sic) el listado de existencias de la compañía, y se procedió al conteo del 100% de las existencias de producto terminado; Para inventarios Cíclicos se realizaron conteos aleatorios de las referencias a nivel de Almacén Ubicación.*

*Para la toma física se conformaron 9 grupos de conteo, cubriéndose todas las áreas de las bodegas en forma sistemática, arrancando por extremos opuestos en la bodega facilitando el conteo de la totalidad de las existencias; se realizaron segundos conteos para aquellas referencias que presentaron diferencia entre el conteo físico y los registros según el Kárdex.*

**RESULTADO.**

*De acuerdo con el resultado de la toma física de los inventarios, se ajustaron aquellas diferencias presentadas entre el kardex y el físico, dejando los inventarios saldos del kardex en la Contabilidad, ajustados a la existencia real, el monto de los ajustes asciende a (...)"*

En otras actas<sup>17</sup>, se aprecia que el ajuste se hace por roturas y "errores de despacho", pero en la explicación de la metodología del ajuste, simplemente se precisa que los faltantes se presentaron en ciertos despachos hechos en determinado periodo, correspondientes a ciertas transacciones. En la que figura en el folio 488, por ejemplo, se precisa que se hace el ajuste por roturas y que, para el efecto, se revisó la mercancía y que se procedió a autorizar el envío a la fábrica.

Aprecia la Sala, entonces, que las pruebas que obran en el expediente no dan cuenta de la destrucción de la mercancía.

Pese a que las actas dan cuenta de ciertas diferencias que la empresa demandante encontró entre el inventario físico y el kardex, lo que denota la existencia de un faltante, esas pruebas no le dan certeza a la Sala de que el faltante tiene origen en la destrucción de la mercancía, máxime si se tiene en cuenta que en el sistema de

---

<sup>17</sup> Folio 491. En similares o idénticos términos las actas que figuran en los folios 488, 493 y 499.

inventario permanente, como se precisó, se lleva un control permanente de las mercancías.

Adicionalmente, en lo que concierne al gasto registrado en la subcuenta 529595093 por roturas, traslados y ajustes, aprecia la Sala que las actas no son prueba suficiente para demostrar qué parte de ese registro corresponde mercancías rotas o destruidas pues, en esta subcuenta se registraron, además de las roturas, los traslados y ajustes al inventario.

En consecuencia, prospera el recurso de apelación.

#### **De la sanción por inexactitud.**

Si bien es cierto que el apoderado de la U.A.E. DIAN nada dijo sobre la sanción por inexactitud, de conformidad con lo establecido en el artículo 357<sup>18</sup> del C.P.C. la apelación se entiende interpuesta en lo desfavorable. Adicionalmente, conforme con la misma norma, el superior puede enmendar la providencia cuando en virtud de la reforma hecha a la sentencia del *a quo* sea indispensable hacer modificaciones sobre puntos íntimamente relacionados con los aspectos reformados. Tal es el caso de la sanción por inexactitud que es un asunto íntimamente relacionado con la liquidación del impuesto.

En consecuencia, la Sala considera que en el presente caso debe analizarse la procedencia de sanción por inexactitud.

Sobre esta sanción, la Sala ha señalado que tiene naturaleza accesoria, pues deviene como consecuencia de la comprobación de los presupuestos que

---

<sup>18</sup> **ARTÍCULO 357. COMPETENCIA DEL SUPERIOR.** "La apelación se entiende interpuesta en lo desfavorable al apelante, y por lo tanto el superior no podrá enmendar la providencia en la parte que no fue objeto del recurso, salvo que en razón de la reforma fuere indispensable hacer modificaciones sobre puntos íntimamente relacionados con aquella. Sin embargo, cuando ambas partes hayan apelado o la que no apeló hubiere adherido al recurso, el superior resolverá sin limitaciones.

En la apelación de autos, el superior sólo tendrá competencia para tramitar y decidir el recurso, liquidar costas y decretar copias y desgloses. Si el superior observa que en la actuación ante el inferior se incurrió en causal de nulidad que no fuere objeto de la apelación, procederá en la forma prevista en el artículo 145. Para estos fines el superior podrá solicitar las copias adicionales y los informes del inferior que estime conveniente.

Cuando se hubiere apelado de una sentencia inhibitoria y la revocare el superior, éste deberá proferir decisión de mérito aun cuando fuere desfavorable al apelante."

consagra el artículo 647<sup>19</sup> del E.T. para su imposición y que se relacionan directamente con los datos e información contenida en la declaración, vale decir con los factores sobre los cuales se calcula el impuesto y del que se deriva el saldo a pagar o a favor, según corresponda<sup>20</sup>.

El mismo artículo 647, ibídem, señala que no habrá lugar a imponer la sanción por inexactitud cuando el menor valor a pagar devenga de errores de apreciación o diferencias de criterio relativos al derecho aplicable.

Sobre este particular la Sala ha señalado que la discrepancia entre el fisco y el contribuyente que da lugar a la exoneración de la sanción por inexactitud debe consistir en una argumentación sólida, que aunque equivocada, permita concluir que la interpretación en cuanto al derecho aplicable le permitió creer que su actuación estaba amparada legalmente y no cuando se presentan argumentos que a pesar de una apariencia jurídica carecen de fundamento objetivo y razonable<sup>21</sup>.

Lo anterior implica que cuando el artículo 647 del E.T. se refiere a la interpretación del derecho aplicable, claramente se refiere a "*la interpretación del derecho propiamente dicha*", lo que excluye la interpretación sobre los hechos discutidos<sup>22</sup>, tal como ocurrió en el presente caso, pues el desconocimiento del gasto deducible se fundó en el hecho de que la parte actora no acreditó el cumplimiento de los presupuestos establecidos en el artículo 107 del E.T.

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,

---

<sup>19</sup>**Artículo 647.** Constituye inexactitud sancionable en las declaraciones tributarias, la omisión de ingresos, de impuestos generados por las operaciones gravadas, de bienes o actuaciones susceptibles de gravamen, así como la inclusión de costos, deducciones, descuentos, exenciones, pasivos, impuestos descontables, retenciones o anticipos, inexistentes, y, en general, la utilización en las declaraciones tributarias, o en los informes suministrados a las Oficinas de Impuestos, de datos o factores falsos, equivocados, incompletos o desfigurados, de los cuales se derive un menor impuesto o saldo a pagar, o un mayor saldo a favor para el contribuyente o responsable. Igualmente, constituye inexactitud, el hecho de solicitar compensación o devolución, sobre sumas a favor que hubieren sido objeto de compensación o devolución anterior. (...).

<sup>20</sup> Consejo de Estado, Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Cuarta. Sentencia del 25 de noviembre de 2004, Exp. 14016, C.P. María Inés Ortiz Barbosa.

<sup>21</sup> CONSEJO DE ESTADO, SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO, SECCIÓN CUARTA C.P. HUGO FERNANDO BASTIDAS BÁRCENAS. Bogotá, D.C. 22 de marzo de 2011. Número de radicación: 250002327000200700144 01. Número interno: 17205. Actor: COMUNICACIÓN CELULAR S.A. COMCEL. Demandado: DISTRITO CAPITAL

<sup>22</sup> CONSEJO DE ESTADO, SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO, SECCIÓN CUARTA. C.P. HUGO FERNANDO BASTIDAS BÁRCENAS. Bogotá, D.C., 10 de marzo de 2011. Número de radicación: 250002327000200600841 01. Número interno: 17492. Actor: HOCOL S.A. Demandado: DIRECCIÓN DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES.

**F A L L A**

**PRIMERO: PRIMERO: DECLÁRASE** fundado el impedimento manifestado por la Dra. Carmen Teresa Ortiz de Rodríguez. En consecuencia, queda separada del conocimiento de este proceso.

**SEGUNDO: REVÓCASE** la sentencia del 30 de septiembre de 2009, proferida por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta – Subsección B. En su lugar, **DENIEGÁNSE** las pretensiones de la demanda, pero por las razones expuestas.

**TERCERO: RECONÓCESE** personería a la abogada Patricia del Pilar Romero Angulo como apoderada de la DIAN.

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

Esta providencia se estudió y aprobó en la sesión de la fecha.

*PASAN FIRMAS*

**HUGO FERNANDO BASTIDAS BÁRCENAS**  
Presidente

**MARTHA TERESA BRICEÑO DE VALENCIA**

**WILLIAM GIRALDO GIRALDO**

HOJA DE FIRMAS DEL EXPEDIENTE: 250002327000200600818 01 (18049). DEMANDANTE: COMPAÑÍA COLOMBIANA DE CERÁMICA S.A. DEMANDADO: DIAN. ACCIÓN DE NULIDAD Y RESTABLECIMIENTO DEL DERECHO.