

COSTO DE ACTIVOS MOVIBLES ENAJENADOS - Para su determinación se autoriza el juego de inventarios, inventario permanente o cualquier otro sistema de reconocido valor técnico / **JUEGO DE INVENTARIOS** - En este sistema el costo de lo vendido se determina sumando al inventario inicial, las compras menos el inventario físico final / **INVENTARIOS PERMANENTES O CONTINUOS** - El costo de lo vendido se contabiliza en tarjetas u hojas especiales, donde se registran las unidades compradas, vendidas y consumidas así como su costo / **LIBRO DE INVENTARIOS** - Aquí se hace constar el costo de las existencias determinadas mediante inventario permanente

Según el artículo 62 del Estatuto Tributario, 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. 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, artículos 30 y 31, 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.

SISTEMA DE JUEGO DE INVENTARIOS - Admite la posibilidad de disminuir el inventario final por faltantes de mercancía / **INVENTARIO FINAL DE MERCANCIAS** - En el juego de inventarios se permite su disminución por faltantes de mercancía / **FALTANTES DE MERCANCIA EN JUEGO DE MERCANCIAS** - Se admite respecto del inventario final en un 5 por ciento o una suma mayor en caso de fuerza mayor / **FALTANTES DE MERCANCIA DE FACIL DESTRUCCION O PERDIDA** - No está prevista en el Estatuto Tributario para los contribuyentes que lleven el sistema de inventarios permanentes / **DEDUCCION POR PERDIDAS DE MERCANCIAS** - No es aceptada respecto a las mercancías que se manejen por el juego de inventarios / **PROVISION POR PERDIDA DE INVENTARIOS** - Está permitida su contabilización conforme al Estatuto Contable / **PERDIDAS DEL ACTIVO MOVIBLE** - Pueden ser tratados como costo en el sistema de juego de inventarios pero no como deducción

Para los contribuyentes que adopten el sistema de juego de inventarios, está previsto 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. Por disposición del artículo 25 del Decreto Reglamentario 187 de 1975, la disminución del inventario final sólo "se aplicará respecto de las mercancías que se adquieran para venderlas sin transformarlas". Como se observa, lo autorizado por el citado precepto legal 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 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 deben adoptar 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. En consecuencia, teniendo en cuenta que según el artículo 14 del Decreto 2650 de 1993 (estatuto contable), una forma de contabilizar las pérdidas es la de crear la “provisión” respectiva, el contribuyente puede registrar en su contabilidad la disminución del valor de sus inventarios, producida por la destrucción o pérdida de los mismos, tal como se precisa en el concepto acusado. Sin embargo, en consideración a que 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. Quiere decir que por disposición legal las pérdidas del activo movable pueden ser tratadas como costo cuando se adopta el sistema de juego de inventarios, pero en ningún caso como deducción.

PERDIDAS DEDUCIBLES EN EL IMPUESTO SOBRE LA RENTA - Son permitidas las pérdidas operacionales y las de capital / PERDIDAS DE CAPITAL - Son deducibles y se refieren a los bienes vinculados a la actividad productora de renta / FUERZA MAYOR - Bajo este supuesto son deducibles las pérdidas de bienes de capital en la actividad productora de renta

Ahora bien, independientemente del sistema utilizado para la determinación del costo de los activos movibles, -juego de inventarios o inventarios permanentes-, son deducibles: a) Las pérdidas fiscales u operacionales, es decir 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, las cuales pueden ser compensadas 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”.

PERDIDA POR DESTRUCCION DE BIENES DEL ACTIVO MOVIBLE - No son deducibles al no tratarse de activos fijos a los que se refiere el artículo 148 del Estatuto Tributario / PERDIDAS DEDUCIBLES EN EL IMPUESTO SOBRE LA RENTA - No constituyen gastos que impliquen una salida efectiva de recursos sino un factor que incide en la rentabilidad líquida del contribuyente / DEDUCCION DEL ACTIVO MOVIBLE POR DESTRUCCION U OBSOLESCENCIA - No puede aceptarse que constituye una expensa necesaria de que trata el artículo 107 del Estatuto Tributario

En el concepto acusado se concluye, con fundamento en los artículos 62 y 64, que el legislador “no contempló la posibilidad de llevar como costo o deducción las pérdidas de las mercancía que conforman el inventario para los contribuyentes que utilizan el sistema de inventarios permanentes”. Conclusión que la Sala encuentra ajustada a derecho, pues está claro que las pérdidas

sufridas por la destrucción de bienes del activo movable, que la ley autoriza a llevar como costo (art. 62 E.T.), para los contribuyentes que utilizan el sistema de juego de inventarios, son distintas de las pérdidas de los activos fijos a que se refiere el artículo 148ib., cuya deducibilidad no está condicionada al sistema de determinación del costo de los activos movibles adoptado por el contribuyente. De otra parte, debe precisarse que las “pérdidas” definidas en la normatividad tributaria como deducibles no constituyen gastos que impliquen una erogación efectiva de recursos sino un factor que de manera indirecta incide en la rentabilidad líquida que constituye la base para la determinación del impuesto que sólo procede en los casos expresamente autorizados por el legislador y no por la regla general que consagra el artículo 107 del Estatuto Tributario.

CONSEJO DE ESTADO

SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO

SECCION CUARTA

Consejero ponente: JUAN ANGEL PALACIO HINCAPIE

Bogotá, D.C., veintisiete (27) de octubre de dos mil cinco (2005)

Radicación número: 11001-03-27-000-2003-00048-01(13937)

Actor: CELSO VICENTE AMAYA MANTILLA y CARLOS MAURICIO LAFAURIE ESCORCE

Demandado: DIRECCION DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES

Acción pública de nulidad contra el Concepto 71050 de 31 de octubre de 2002 de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales FALLO

Los ciudadanos CELSO VICENTE AMAYA MANTILLA y CARLOS MAURICIO LAFAURIE ESCORCE, en ejercicio de la acción prevista en el artículo 84 del Código Contencioso Administrativo, solicitan la nulidad del Concepto 71050 de 31 de octubre de 2002, expedido por la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales.

EL ACTO ACUSADO

Corresponde al Concepto 71050 de 31 de octubre de 2002, en cuanto dispone:

“Tema: Impuesto sobre la renta y complementarios

*Descriptores: Disminución del inventario por faltantes de mercancías.
Fuentes Formales: Artículos 62 y 64 del Estatuto Tributario y artículo 2° de la Ley 174 de 1994*

PROBLEMA JURÍDICO

“Son deducibles las pérdidas de las mercancías que conforman el activo movable cuando se lleva el Sistema de Inventarios Permanentes o Continuos?”

TESIS JURÍDICA

“No son deducibles las pérdidas de las mercancías que conforman el activo movable cuando se utiliza el Sistema de Inventarios Permanentes o Continuos.”

INTERPRETACIÓN JURÍDICA:

“Desde el punto de vista fiscal, el costo de los activos movibles debe establecerse con base en alguno de los siguientes sistemas: a) El Juego de Inventarios b) El de inventarios permanentes o continuos c) Cualquier otro sistema de reconocido valor técnico dentro de las prácticas contables autorizado por la DIAN (Artículo 62 del Estatuto Tributario).

A partir del año gravable 1995 los contribuyentes obligados a presentar su declaración del impuesto de renta y complementarios firmada por revisor fiscal o contador público, deben utilizar el sistema de inventarios permanentes o continuos tal como lo prevé el artículo 2 de la Ley 174 de 1994 y su Decreto Reglamentario 326 de 1995.

El sistema de inventario permanente permite conocer en cualquier momento el valor de las existencias y el costo de lo vendido. En este sistema el precio de adquisición, la valoración y la valuación deben registrarse en tarjetas especiales para cada tipo de artículos. De tal manera que el costo de lo vendido se toma de dichas tarjetas que son parte integrante de la contabilidad.

Los inventarios de existencias deberán asentarse al terminar cada ejercicio en el libro de inventarios en el que se registra una relación detallada de las existencias, con indicación del número de unidades, el costo unitario y el costo total (artículo 31 del Decreto Reglamentario 187/75).

Dado que el sistema de inventarios permanentes no conlleva la afectación del costo de ventas con las pérdidas, roturas o destrucción de las mercancías o de los activos que tienen el carácter de movibles y ante la inexistencia de norma fiscal que lo autorice no es posible aceptar como costo ni como deducción el valor correspondiente a dicho concepto.

En efecto, en el sistema de inventarios permanentes, las pérdidas, roturas o destrucción de bienes del activo movable se registran disminuyendo el inventario y cargando su valor en el estado de resultados, mediante la constitución de una provisión conforme lo establece el artículo 14 del Decreto 2650 de 1993. Dicha provisión, dentro del tratamiento fiscal vigente no es posible solicitarla ni como costo ni como deducción, dado que las provisiones aceptadas están referidas exclusivamente a las de cartera de dudoso o difícil recaudo y las de futuras pensiones de jubilación; tratamiento

que en reiteradas ocasiones ha sostenido este Despacho (Artículos 112, 145 y 146 del Estatuto Tributario).

Ahora bien, para los contribuyentes que llevan la contabilidad por el sistema de juego de inventarios el artículo 64 del Estatuto Tributario prevé que cuando se trate de mercancías de fácil destrucción o pérdida las unidades del inventario final pueden disminuirse hasta un 5% de la suma del inventario inicial más las compras y si se demuestra la ocurrencia de hechos de fuerza mayor o caso fortuito, pueden aceptarse disminuciones mayores.

De lo anotado anteriormente se infiere que el legislador fiscalmente no contempla la posibilidad de llevar como costo o deducción las pérdidas de las mercancías que conforman el inventario para los contribuyentes que utilizan el Sistema de Inventarios Permanentes o Continuos. En este sentido debe recordarse que los beneficios fiscales son de creación legal y tienen aplicación restrictiva.

En los anteriores términos se ratifican los conceptos 08237 de septiembre 9 de 1997, 022036 de octubre 30 de 1997 y los demás que en el mismo sentido se hayan emitido.”

LA DEMANDA

Los accionantes indican como violados los artículos 62, 64, 66, 107 y 148 del Estatuto Tributario; 13, 95 [9] y 338 de la Constitución Política; y los Decretos 2649 de 1993 y 2650 de 1993.

Exponen como razones de ilegalidad del acto acusado, las siguientes:

El concepto demandado establece una restricción no prevista en la ley, cuando afirma que, ante la inexistencia de norma que autorice la deducción de las pérdidas, roturas o destrucción de mercancías o de los activos que tienen el carácter de movibles, *“no es posible aceptar como costo ni como deducción el valor correspondiente a dicho concepto”*.

El artículo 148 del Estatuto Tributario hace referencia a la no deducibilidad de las pérdidas de bienes del activo movable, *“que se hayan reflejado en el juego de inventarios”*, es decir que alude a uno de los sistemas de determinación del costo.

Significa que si son deducibles las pérdidas en bienes del activo movable, cuando se utiliza el sistema de inventarios permanentes o continuos u otros sistemas de reconocido valor técnico, pues es natural que el legislador previera que cuando la pérdida ya se hubiese reflejado en el inventario final (sistema periódico) no se autorizará simultáneamente la deducción, pues de esta forma la pérdida se

estaría restando dos veces, una por la vía de la deducción como pérdida extraordinaria, y otra, incrementando el costo de lo vendido.

Al limitarse la deducibilidad de los costos o gastos, se desconoce el proceso de depuración de la renta (art. 26 E.T.) y los presupuestos que hacen viable las deducciones (art. 107ib.), pues quien desarrolla una actividad económica, que involucra el manejo de bienes perecederos necesariamente debe incluir en el precio de venta el margen que permita absorber tales disminuciones, cuyo concepto arrojará la utilidad que será gravada con el impuesto de renta. De modo que si no se le permitiera al contribuyente deducir tales erogaciones del ingreso, resultaría doblemente gravado.

Tratándose de productos perecederos, que tienen fecha de vencimiento y requieren condiciones especiales para su conservación, es normal que parte de los inventarios se destruyan o no puedan venderse. Además, por razones de salud pública se han impuesto medidas obligatorias para que los productores y comercializadores destruyan los productos vencidos. De manera que el gasto que surge con ocasión de su expiración, constituye una pérdida ordinaria, que es deducible en aplicación de los artículos 26 y 107 del Estatuto Tributario.

Los artículos 63 y 64 ib., establecen las siguientes limitaciones, aplicables a contribuyentes cuya actividad es la comercialización: no se aceptan disminuciones del inventario final, sino por razón de la venta de mercancías, es decir que no es posible tener en cuenta las disminuciones por inventarios dados de baja; se acepta que el inventario final sea disminuido hasta en un 5%, cuando se trate de mercancías de fácil destrucción, salvo las pérdidas ocurridas por fuerza mayor, en la cual se aceptan disminuciones superiores.

Tales limitaciones no aplican a los fabricantes que utilizan el “juego de inventarios” o los “inventarios permanentes”, como lo precisa el artículo 25 del Decreto Reglamentario 187 de 1975.

El artículo 11 del Decreto 1165 de 1996, sólo autoriza a la Administración para mantener la unidad de interpretación de normas tributarias, no para restringir la aplicación de las normas contables con fines fiscales, como lo hace el concepto acusado al limitar la deducción de las pérdidas, dado que en los sistemas contables de inventarios periódicos y permanentes, se permite incrementar el

costo de ventas, o llevar directamente a pérdidas y ganancias, cierto tipo de pérdidas por roturas o destrucciones.

La autoridad fiscal desconoce el Estatuto Contable y el Plan Único de Cuentas, porque confunde el fundamento de la “protección” de inventarios mediante “provisiones”, con el de bajas reales que deben registrarse en la cuenta del activo, cuando los inventarios han sufrido roturas o destrucciones en el proceso de producción, al sostener que los inventarios permanentes no permiten reflejar pérdidas de inventarios y al establecer que ésta sólo debe registrarse contablemente como una provisión.

La intención del legislador al establecer la obligatoriedad del sistema de inventarios permanentes para los contribuyentes obligados a tener Revisor Fiscal, fue la de efectuar un mejor control, teniendo en cuenta que no era fácil fiscalizar a quienes llevaban inventarios periódicos.

Según el concepto demandado, un comerciante que no estuviera obligado a tener revisor fiscal y por tanto pudiera utilizar el juego de inventarios, podría aplicar el artículo 64 del Estatuto Tributario; mientras que un fabricante de productos de fácil destrucción, que está obligado a llevar inventarios permanentes, no podría afectar el costo para reconocer la destrucción de los inventarios, ni podría tomarlo como deducción, lo cual viola el principio de igualdad, pues no existe justificación para establecer un tratamiento diferencial que la ley no autoriza.

El representante legal de la Asociación Nacional de Empresarios de Colombia ANDI, reconocido como *coadyuvante* en el proceso, solicita se declare la nulidad del concepto acusado, por las razones expuestas en la demanda y las que adiciona:

Si es obligatorio incluir todos los ingresos para la depuración de la renta (art. 26 E.T.), la solicitud de los costos y deducciones, que cumplan los requisitos legales, es un derecho del contribuyente, no un beneficio fiscal de aplicación restrictiva.

El concepto demandado infringe el principio de igualdad tributaria, porque dos contribuyentes que se dedican a la misma actividad, comercialización o

producción de un bien, obtienen rentas líquidas diferentes, por el hecho de que uno aplica el sistema de inventario periódico y el otro el inventario permanente.

Las compañías presupuestan un nivel razonable de pérdidas o bajas de inventarios, que se incluye como parte del precio del bien, de tal forma que hace parte de las utilidades y base del impuesto de renta, pero es de entender que en algunas industrias se produce con un margen de error y puede haber devoluciones, roturas o daños, y en estos casos, es casi imposible que se de la baja de inventarios.

Desde el punto de vista del reconocimiento económico contable, la pérdida de inventarios por vencimiento, deterioro o destrucción, es un gasto que de acuerdo con las normas vigentes debe registrarse en los libros de contabilidad.

No se compadece con la realidad económica de los negocios, el intento de la Administración por desconocer la pérdida que sufre el empresario por no poder disponer de sus bienes en una cuantía igual a lo que le costó comprarlos o producirlos, por obsoletos o falta de adaptación del bien. La consecuencia de esa pérdida no es atribuible al empresario, pues es difícil pensar que se monte un negocio para perder.

El artículo 64 del Estatuto Tributario aplica tanto para quienes utilicen el sistema de juego de inventarios, como el de inventarios permanentes, pues la norma no distingue, y por tanto, no es dado considerar que sólo aplica a quienes llevan el sistema de juego de inventarios.

CONTESTACIÓN DE LA DEMANDA

La Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales se opuso a las pretensiones de la demanda, por las siguientes razones:

El legislador no contempló la posibilidad de llevar como costo o deducción las pérdidas de las mercancías que conforman el inventario, para los contribuyentes que utilizan el Sistema de Inventarios Permanentes o continuos, por tal razón, no son deducibles las pérdidas que conforman el activo movable, cuando se utiliza el

sistema de inventarios permanentes. Se anota que los beneficios fiscales son de creación legal y aplicación restrictiva.

ALEGATOS DE CONCLUSIÓN

La *Dirección de Impuestos* advierte que cuando los inventarios son irrealizables por obsolescencia, se puede decir que tal hecho económico ya ha sido descontado de los ingresos, para efecto de encontrar el valor del impuesto a pagar, porque los recursos desembolsados para sufragar las mercancías requeridas en el negocio, son tratadas como un costo, independientemente que ellas se vendan o no.

Los gastos por obsolescencia de mercancías no constituyen una salida efectiva de recursos del ente económico, así que mal podría considerarse que su existencia afecta realmente la capacidad financiera de la empresa, dado que ella en ese momento no ha efectuado ninguna erogación.

El *accionante* Carlos Mario Lafaurie Escorce presenta un resumen de los argumentos de las demandas y la coadyuvancia.

MINISTERIO PÚBLICO

Solicita acceder a las pretensiones de la demanda, por las siguientes razones:

La tesis expuesta en el concepto acusado involucra tres aspectos, a saber: la falta de una disposición legal que autorice la deducción por pérdidas cuando el contribuyente utiliza el sistema de inventarios permanentes; la contabilización de aquellas como una provisión; y el carácter de beneficio fiscal que se atribuye a la citada deducción.

De acuerdo con el artículo 148 del Estatuto Tributario, la deducción por pérdidas se aplica en general a los bienes usados en la producción de la renta, sin restricción alguna por razón de que el contribuyente utilice el sistema de inventarios permanentes para establecer el costo de los activos movibles, puesto que la única limitación opera en el caso de pérdidas de bienes del activo movable *“que se han reflejado en el juego de inventarios”*.

Las afirmaciones de la entidad fiscal, sobre la falta de norma que autorice la deducción por pérdidas de mercancía, cuando se maneje el sistema de inventarios permanentes, carece de un soporte válido, dado que el citado artículo consagra tal deducción, guarda relación con el artículo 62 ib., cuya aplicación no se restringe por el hecho de la utilización de inventarios permanentes. Lo contrario estaría en pugna con la ley, puesto que la deducción por pérdidas de activos hace parte de las deducciones generales previstas para la depuración de la base gravable.

La provisión de que trata el Decreto 2650 de 1993, con fines contables, no hace que desaparezca ni se modifique el carácter de deducibles que revisten las pérdidas de mercancías, aún en el caso en que el contribuyente utilice el sistema de inventarios permanentes.

CONSIDERACIONES DE LA SALA

Se controvierte la legalidad del Concepto 71050 de 31 de octubre de 2002, expedido por la Oficina Jurídica de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, según el cual, *“no son deducibles las pérdidas de las mercancías que conforman el activo movable cuando se utiliza el Sistema de Inventarios Permanentes o Continuos”*.

Las razones de ilegalidad denunciadas se concretan en afirmar: que el artículo 148 del Estatuto Tributario prohíbe la deducción de pérdidas en activos movibles, para quienes utilizan el sistema de “juego de inventarios”, pero no para quienes utilicen el sistema de “inventarios permanentes”;

Que los artículos 63 y 64 ib., establecen limitaciones aplicables a los contribuyentes comercializadores, que utilizan el juego de inventarios, no para fabricantes que utilizan los inventarios permanentes, porque la intención del legislador siempre ha sido permitir las pérdidas de bienes de fácil destrucción;

Que al no aceptarse la deducción por pérdidas del activo movable se desconoce el sistema ordinario de depuración de la renta (art. 26), que permite deducir los

gastos que cumplan los requisitos del artículo 107 ib., así como las normas contables sobre “provisiones” para la protección de inventarios.

Al respecto proceden las siguientes consideraciones:

Según el artículo 62 del Estatuto Tributario, 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.

De acuerdo con el mismo artículo 62, 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 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: $\text{inventario inicial} + \text{compras} - \text{inventario final}$ ¹.

En el sistema de “*inventarios permanentes o continuos*”, regulado por el Decreto Reglamentario 187 de 1975, artículos 30 y 31, 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 previsto 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

¹ Concepto Unificado No. 1 de 1982 de la Dirección de Impuestos Nacionales.

de hechos constitutivos de fuerza mayor o caso fortuito, pueden aceptarse sumas mayores.

Por disposición del artículo 25 del Decreto Reglamentario 187 de 1975, la disminución del inventario final sólo *“se aplicará respecto de las mercancías que se adquieran para venderlas sin transformarlas”*.

Como se observa, lo autorizado por el citado precepto legal 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 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 deben adoptar 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. En consecuencia, teniendo en cuenta que según el artículo 14 del Decreto 2650 de 1993 (estatuto contable), una forma de contabilizar las pérdidas es la de crear la “provisión” respectiva, el contribuyente puede registrar en su contabilidad la disminución del valor de sus inventarios, producida por la destrucción o pérdida de los mismos, tal como se precisa en el concepto acusado.

Sin embargo, en consideración a que 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. Así lo confirma la disposición prevista en el párrafo 1° del artículo 65 del Estatuto Tributario, que reza: *“El valor del inventario detallado de las existencias al final del ejercicio, antes de descontar cualquier provisión para su protección, debe coincidir con el total registrado en los libros de contabilidad y en la declaración de renta”*. 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”.

Quiere decir que por disposición legal las pérdidas del activo movable pueden ser tratadas como costo cuando se adopta el sistema de juego de inventarios, pero en ningún caso como deducción.

Ahora bien, independientemente del sistema utilizado para la determinación del costo de los activos movibles, -juego de inventarios o inventarios permanentes-, son deducibles:

a) Las *pérdidas fiscales u operacionales*, es decir 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, las cuales pueden ser compensadas 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*”.

En el concepto acusado se concluye, con fundamento en los artículos 62 y 64, que el legislador “*no contempló la posibilidad de llevar como costo o deducción las pérdidas de las mercancía que conforman el inventario para los contribuyentes que utilizan el sistema de inventarios permanentes*”. Conclusión que la Sala encuentra ajustada a derecho, pues está claro que las pérdidas sufridas por la destrucción de bienes del activo movable, que la ley autoriza a llevar como costo (art. 62 E.T.), para los contribuyentes que utilizan el sistema de juego de inventarios, son distintas de las pérdidas de los activos fijos a que se refiere el artículo 148ib., cuya deducibilidad no está condicionada al sistema de determinación del costo de los activos movibles adoptado por el contribuyente.

De otra parte, debe precisarse que las “pérdidas” definidas en la normatividad tributaria como deducibles no constituyen gastos que impliquen una erogación efectiva de recursos sino un factor que de manera indirecta incide en la rentabilidad líquida que constituye la base para la determinación del impuesto que

sólo procede en los casos expresamente autorizados por el legislador y no por la regla general que consagra el artículo 107 del Estatuto Tributario.

Por esta razón la Sala considera que la tesis jurídica plasmada en el concepto acusado, que tiene como no deducibles las “pérdidas” de bienes que conforman el activo movable para los contribuyentes que utilizan el sistema de Inventarios Permanentes, se ajustó a las normas que son objeto de la interpretación oficial (artículos 62 y 64 del Estatuto Tributario; 2 de la Ley 174 de 1994), por ello se negarán las pretensiones de la demanda.

Ahora bien, 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.).

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

NIÉGANSE las pretensiones de la demanda.

Cópiese, notifíquese, comuníquese y cúmplase.

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

JUAN ÁNGEL PALACIO HINCAPIÉ
PRESIDENTE

LIGIA LÓPEZ DÍAZ

RAÚL GIRALDO LONDOÑO
SECRETARIO

S A L V A M E N T O D E V O T O

DEDUCCION POR DESTRUCCION DE MERCANCIAS - Si se aplicara una interpretación exegética de las normas sustanciales no sería procedente / METODO DE INTERPRETACION EVOLUTIVO - Consiste en enfrentar una nueva necesidad de la vida con las reglas jurídicas nacidas con anterioridad a las condiciones que determinan esa necesidad / LEY TRIBUTARIA - Es el intérprete quien le da sentido y alcance que bien no pudo ser previsto en el momento histórico en que se expidió

Podría ser cierto que por la realización de una interpretación exegética de las normas sustanciales del impuesto de renta, tal deducción no sería procedente. Sin embargo, uno de los métodos de interpretación de las normas tributarias aceptado es el evolutivo que tal como lo ha dicho la doctrina tributaria es pertinente cuando se trata de “enfrentar una nueva necesidad de la vida con reglas jurídicas nacidas con anterioridad a las condiciones sociales, económicas, políticas y éticas que determinan esa nueva necesidad. Ante una realidad antes no existente, debe investigarse cuál hubiera sido la voluntad del legislador y qué solución habría dado”. El método se fundamenta en que el intérprete es quien da eficacia a la ley, dándole un sentido y alcance que bien pudo no ser previsto en el momento histórico en que se expidió pues los hechos sociales, económicos y políticos que regula, son cambiantes, dinámicos, acordes con el desarrollo y las realidades del mundo contemporáneo.

FALTANTES DE BIENES PERECEDEROS - Son deducibles para quienes llevan inventarios permanentes con fundamento en el artículo 107 del Estatuto Tributario / EXPENSAS NECESARIAS - Comprende conceptos que no implican la salida de recursos ni tampoco el compromiso de efectuar ningún desembolso en el futuro / EXPENSAS NECESARIAS - Incluye egresos tales como las provisiones para pensiones y deudas de difícil cobro y la depreciación de activos fijos

En el caso controvertido, se afirma que no es posible deducir costos o gastos sino en la forma prevista en el artículo 64 del E.T. que incluye el concepto de “fuerza mayor” -el cual entre otros aspectos, no se limita por el sistema de determinación del costo (inventarios)- y las normas que regulan el sistema de pérdidas, en

relación con quienes llevan el sistema de inventarios permanentes. En mi opinión, los faltantes o destrucción de bienes percederos son deducibles para el contribuyente que lleva el sistema de inventarios permanentes, con fundamento en el artículo 107 del E.T. El vocablo "expensas" debe entenderse para efectos del transcrito artículo 107, como egresos que implican una salida de dinero a manera de deducciones que efectúa el contribuyente en un año o período gravable. Dentro de esas expensas ya sean realizadas (pagadas efectivamente) del artículo 104 del E.T. o causadas (reconocidas pero no pagadas) del artículo 105 íb, se encuentran de manera excepcional conceptos que no implican la salida de recursos ni tampoco el compromiso de efectuar ningún desembolso en el futuro, pero que representan egresos que en casos específicos son deducibles como las provisiones para el pago de futuras pensiones (art. 112) y para las deudas de dudoso o difícil cobro (art. 145) o en el caso de la depreciación de activos fijos (arts. 127 y siguientes). En otros eventos la deducción se acepta descargando directamente del activo patrimonial como en las deudas manifiestamente perdidas o sin valor (art. 146).

FALTANTES DE BIENES PERCEDEROS - Son deducibles a manera de expensas necesarias cuando las mismas obedecen al cumplimiento de disposiciones legales o administrativas / DEDUCCION POR FALTANTES DE BIENES PERCEDEROS - Son aceptables a manera de expensas necesarias para quienes llevan inventarios permanentes / EXPENSAS NECESARIAS POR FALTANTES DE MERCANCIAS - Tales egresos se constituyen en directamente necesarias para producir los ingresos o renta derivada del objeto social

De otro lado estimo que los faltantes o destrucción de bienes percederos para los contribuyentes que legal o voluntariamente lleven el sistema de inventarios permanentes, constituyen expensas necesarias en la actividad productora de renta, cuando las mismas obedecen al cumplimiento de disposiciones legales o administrativas por lo que esas deducciones tienen una relación o vínculo de correspondencia con la actividad que desarrolla el objeto social pero que en todo caso le produce renta, de manera que los bienes dados de baja representan uno de los conceptos inherentes y necesarios para los entes económicos que manejan inventarios. En este caso los egresos en que se haya incurrido (expensas) se constituyen en directamente necesarios para producir los ingresos o renta derivada del objeto social, que es a lo que se refiere la actividad productora de renta, de forma que la relación causal de las expensas necesarias se puede predicar de las erogaciones incurridas en ciertas actividades de producción, comercialización y venta.

CONTROL FITOSANITARIO A MEDICAMENTOS - Se realizan por lo general antes de ser lanzados al mercado y que en caso de no ser superado, deben ser destruidos / CONTRIBUYENTES QUE LLEVAN SISTEMA DE INVENTARIOS PERMANENTES - Pueden tratar como expensa necesaria la destrucción de bienes sometidos a controles fitosanitarios / RELACION DE CAUSALIDAD DE LAS EXPENSAS NECESARIAS PRO FALTANTES DE MERCANCIAS - Debe existir en relación con la actividad productora de renta y ser necesaria y proporcionada de acuerdo con cada actividad / DEDUCCION DE ACTIVOS MOVIBLES DESTRUIDOS O RETIRADOS - Puede admitirse como expensa necesaria siempre que se demuestre que en cada caso ocurrió en el año gravable, tiene relación de causalidad y es necesaria y proporcionada

En cambio cuando de la producción de medicamentos se trata existen normas fitosanitarias que implican 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 quienes, por disposición legal, están obligados a llevar el sistema de inventarios permanentes de lo cual es fácil inferir que su tratamiento debe ser el de expensas necesarias, siempre que se cumplan y se demuestren las condiciones de tener 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 perfectamente válido que en casos como los anotados, cuando el contribuyente en acatamiento de medidas de orden sanitario, de salubridad y aún de prácticas mercantiles acostumbradas, se vea en la necesidad de asumir faltantes o destrucción de productos terminados, sea procedente la deducción como expensa necesaria. No puede dejarse de lado que la apertura económica y la suscripción de tratados comerciales con otros países implica el fortalecimiento de medidas fitosanitarias, de salubridad pública o de cualquier otro tipo y que se trata entonces de impulsar la producción y no de restringir tributariamente los incentivos que efectivamente están previstos en la ley. Se reitera que tratándose de activos movibles que tengan que ser retirados por vencimiento o destrucción y que no puedan ser comercializados de manera alguna, ni consumidos ni usados, podría llegar a 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, en los términos de la norma citada.

CONSEJO DE ESTADO

SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO

SECCION CUARTA

Consejero ponente: JUAN ANGEL PALACIO HINCAPIE

Bogotá, D.C., veintisiete (27) de octubre de dos mil cinco (2005)

Radicación número: 11001-03-27-000-2003-00048-01(13937)

Actor: CELSO VICENTE AMAYA MANTILLA y CARLOS MAURICIO LAFAURIE ESCORCE

Demandado: DIRECCION DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES

Acción pública de nulidad contra el Concepto 71050 de 31 de octubre de 2002 de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales FALLO

Consigno a continuación el salvamento de voto anunciado frente a la providencia aprobada mayoritariamente por la Sala.

Se centra mi inconformidad en las enfáticas afirmaciones contenidas a folios 12 y 13 de la providencia según las cuales *“por disposición legal las pérdidas del activo movable pueden ser tratadas como costo cuando se adopta el sistema de juego de inventarios, pero en ningún caso como deducción.”* y *“Cuando se trata de contribuyentes que deben adoptar 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 o de fácil destrucción o pérdida”* (fl. 13 Resaltado fuera del texto). Tampoco comparto el aparte que destaco en el que a folio 14 del proveído se considera: *“De otra parte, debe precisarse que las “pérdidas” definidas en la normatividad tributaria como deducibles no constituyen gastos que impliquen una erogación efectiva de recursos sino un factor que de manera indirecta incide en la rentabilidad líquida que constituye la base para la determinación del impuesto que sólo procede en los casos expresamente autorizados por el legislador y no por la regla general que consagra el artículo 107 del Estatuto Tributario.”*

Lo primero que se precisa es que respecto de la normatividad del impuesto sobre la renta existe el artículo 107 del E.T. norma de la cual estimo que se autoriza la deducción por roturas o destrucción de mercancías en particular si se originan en disposiciones de tipo sanitario, de salubridad pública o por prácticas mercantiles usuales.

Podría ser cierto que por la realización de una interpretación exegética de las normas sustanciales del impuesto de renta, tal deducción no sería procedente.

Sin embargo, uno de los métodos de interpretación de las normas tributarias aceptado es el *evolutivo* que tal como lo ha dicho la doctrina tributaria es pertinente cuando se trata de *“enfrentar una nueva necesidad de la vida con reglas jurídicas nacidas con anterioridad a las condiciones sociales, económicas, políticas y éticas que determinan esa nueva necesidad. Ante una realidad antes no existente, debe investigarse cuál hubiera sido la voluntad del legislador y qué solución habría dado”*.² El método se fundamenta en que el intérprete es quien da eficacia a la ley, dándole un sentido y alcance que bien pudo no ser previsto en el momento histórico en que se expidió pues los hechos sociales, económicos

y políticos que regula, son cambiantes, dinámicos, acordes con el desarrollo y las realidades del mundo contemporáneo.

Pues bien, en nuestro actual ordenamiento tributario del impuesto sobre la renta, esto es el Estatuto Tributario que corresponde al artículo 1° del Decreto Extraordinario 624 de 1989, en lo que tiene que ver con la determinación de la renta gravable a través de la depuración de la renta, compiló desde su expedición las normas que en su momento estaban vigentes y que en el caso específico de la naturaleza, requisitos y limitaciones de los costos y deducciones corresponden en su mayoría a los Decretos Legislativos 2053 y 2247 de 1974, complementados con otras normas como las Leyes 75 de 1986, 14 de 1983 y el Decreto 2686 de 1988, entre otros. Tales normas, en especial el artículo 107 del E.T., deben ser objeto de una interpretación actualizada y consecuente con la normatividad y prácticas comerciales vigentes.

En el caso controvertido, se afirma que no es posible deducir costos o gastos sino en la forma prevista en el artículo 64 del E.T. que incluye el concepto de “fuerza mayor” -el cual entre otros aspectos, no se limita por el sistema de determinación del costo (inventarios)- y las normas que regulan el sistema de pérdidas, en relación con quienes llevan el sistema de inventarios permanentes. En mi opinión, los faltantes o destrucción de bienes percederos son deducibles para el contribuyente que lleva el sistema de inventarios permanentes, con fundamento en el artículo 107 del E.T. que reza:

“Las expensas son deducibles. Son deducibles las expensas realizadas durante el año o período gravable en el desarrollo de cualquier actividad productora de renta, siempre que tengan relación de causalidad con las actividades productoras de renta y que sean necesarias y proporcionadas de acuerdo con cada actividad.

La necesidad y proporcionalidad de las expensas debe determinarse con criterio comercial, teniendo en cuenta las normalmente acostumbradas en cada actividad y las limitaciones establecidas en los artículos siguientes.

El vocablo “expensas” debe entenderse para efectos del transcrito artículo 107, como egresos que implican una salida de dinero a manera de deducciones que efectúa el contribuyente en un año o período gravable. Dentro de esas expensas ya

² VILLEGAS, Héctor Belisario. CURSO DE FINANZAS, DERECHO FINANCIERO Y TRIBUTARIO. Editorial Astrea, Buenos Aires. Octava Edición, año 2002, página 246.

sean realizadas (pagadas efectivamente) del artículo 104 del E.T. o causadas (reconocidas pero no pagadas) del artículo 105 íb, se encuentran de manera excepcional conceptos que no implican la salida de recursos ni tampoco el compromiso de efectuar ningún desembolso en el futuro, pero que representan egresos que en casos específicos son deducibles como las provisiones para el pago de futuras pensiones (art. 112) y para las deudas de dudoso o difícil cobro (art. 145) o en el caso de la depreciación de activos fijos (arts. 127 y siguientes). En otros eventos la deducción se acepta descargando directamente del activo patrimonial como en las deudas manifiestamente perdidas o sin valor (art. 146).

De otro lado estimo que los faltantes o destrucción de bienes perecederos para los contribuyentes que legal o voluntariamente lleven el sistema de inventarios permanentes, constituyen expensas necesarias en la actividad productora de renta, cuando las mismas obedecen al cumplimiento de disposiciones legales o administrativas por lo que esas deducciones tienen una relación o vínculo de correspondencia con la actividad que desarrolla el objeto social pero que en todo caso le produce renta, de manera que los bienes dados de baja representan uno de los conceptos inherentes y necesarios para los entes económicos que manejan inventarios. En este caso los egresos en que se haya incurrido (expensas) se constituyen en directamente necesarios para producir los ingresos o renta derivada del objeto social, que es a lo que se refiere la actividad productora de renta, de forma que la relación causal de las expensas necesarias se puede predicar de las erogaciones incurridas en ciertas actividades de producción, comercialización y venta.

Esta situación se ajusta a la realidad económica en la producción de bienes de primera necesidad tales como los medicamentos tanto para el consumo humano como para el de animales, aspecto que no fue analizado al decidir la providencia de 29 de septiembre del 2005, Actor: Carlos Alberto Bernal Botero., Expediente No. 13706, C.P. Dr. Héctor J. Romero Díaz, por cuanto el tema allí tratado se concretó al fenómeno jurídico de la fuerza mayor en relación con el artículo 64 del E.T. por lo cual no se estimó del caso realizar análisis alguno sobre el artículo 107 del E.T. No se trata solamente de las fechas de vencimiento a que está sometida esta producción, lo cual precisaría un estudio en cada caso concreto teniendo en cuenta además que en productos como los alimenticios, la costumbre comercial indica que los mismos no son utilizados por el consumidor pero sí se podría hablar de un reciclaje para otros efectos como la alimentación de animales domésticos. En la

producción de medicamentos como bien se dijo en la citada sentencia, juega papel fundamental la planeación de la distribución como ocurre en todo país desarrollado.

En cambio cuando de la producción de medicamentos se trata existen normas fitosanitarias que implican 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 quienes, por disposición legal, están obligados a llevar el sistema de inventarios permanentes de lo cual es fácil inferir que su tratamiento debe ser el de expensas necesarias, siempre que se cumplan y se demuestren las condiciones de tener 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 perfectamente válido que en casos como los anotados, cuando el contribuyente en acatamiento de medidas de orden sanitario, de salubridad y aún de prácticas mercantiles acostumbradas, se vea en la necesidad de asumir faltantes o destrucción de productos terminados, sea procedente la deducción como expensa necesaria.

No puede dejarse de lado que la apertura económica y la suscripción de tratados comerciales con otros países implica el fortalecimiento de medidas fitosanitarias, de salubridad pública o de cualquier otro tipo y que se trata entonces de impulsar la producción y no de restringir tributariamente los incentivos que efectivamente están previstos en la ley.

Se reitera que tratándose de activos movibles que tengan que ser retirados por vencimiento o destrucción y que no puedan ser comercializados de manera alguna, ni consumidos ni usados, podría llegar a 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, en los términos de la norma citada. No sobra advertir que además el contribuyente debe demostrar que tal deducción no ha sido reconocida por otros medios, como por ejemplo, el caso de los contribuyentes que llevan el sistema de juegos de inventarios, donde tal disminución puede ser tratada como costo (art. 64 E.T.), a menos que se presenten eventos como los atrás analizados.

Con todo respeto,

MARIA INES ORTIZ BARBOSA