



**CONSEJO DE ESTADO**  
**SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO**  
**SECCIÓN CUARTA**

**Consejero ponente: Hugo Fernando Bastidas Bárcenas**

Bogotá, D.C., dieciocho (18) de febrero de dos mil dieciseis (2016)

<b>Radicación:</b>	<b>250002327000200601275-01</b>
<b>No. Interno:</b>	<b>18429</b>
<b>Asunto:</b>	<b>Acción de nulidad y restablecimiento del derecho</b>
<b>Demandante:</b>	<b>Gaseosas Colombianas S.A.</b>
<b>Demandado:</b>	<b>U.A.E. DIAN</b>

**FALLO**

La Sala decide el recurso de apelación interpuesto por las partes contra la sentencia del 26 de mayo de 2010, proferida por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Subsección “B”, que decidió:

*“Primero. DECLÁRASE la nulidad parcial de la Liquidación Oficial de Revisión No. 310642005000064 de 13 de junio de 2005, por medio de la cual la Administración Especial de Impuestos de los Grandes Contribuyentes de Bogotá modificó la declaración del impuesto sobre la renta y complementarios*

del año gravable 2001, presentada por la sociedad GASEOSAS COLOMBIANAS S.A. el 5 de junio de 2003, y su confirmatoria, la Resolución Recurso de Reconsideración No. 310662006000004 de 14 de marzo de 2006, en lo relativo al monto de la sanción por inexactitud.

Segundo.- Como consecuencia de lo anterior, y a título de restablecimiento del derecho, se declara que la sanción por inexactitud renta 2001 a cargo de la citada sociedad corresponde a la siguiente liquidación:

RENG.	CONCEPTO	RENG	LIQ.PRIVADA	LIQ.DIAN	LIQ.TRIB.
	<b>AJUSTES POR INFLACION CORRECCION MONETARIA</b>				
	PASIVOS NO MONETARIOS	AA	\$ -	\$ -	\$ -
	PATRIMONIO LIQUIDO	AB	\$ 3.088.852.000	\$ 3.088.852.000	\$ 3.088.852.000
	DEPRECIACION, AMORTIZACION, AGOTAMIENTO	AC	\$ 5.145.467.000	\$ 5.145.467.000	\$ 5.145.467.000
	AMORTIZACION CORRECCION MONETARIA DIFERIDA	AD	\$ -	\$ -	\$ -
	AUMENTO DE PATRIMONIO LIQUIDO	AE	\$ -	\$ -	\$ -
	<b>CIFRA CONTROL 1</b>	<b>SS</b>	<b>\$ 8.234.319.000</b>	<b>\$ 8.234.319.000</b>	<b>\$ 8.234.319.000</b>
	INVENTARIOS	AH	\$ -	\$ -	\$ -
	ACCIONES Y APORTES	AI	\$ 2.397.668.000	\$ 2.397.668.000	\$ 2.397.668.000
	ACTIVOS FIJOS	AJ	\$ 14.874.941.000	\$ 14.874.941.000	\$ 14.874.941.000
	OTROS ACTIVOS NO MONETARIOS	AL	\$ -	\$ -	\$ -
	DISMINUCION PATRIMONIO LIQUIDO	AM	\$ -	\$ -	\$ -
	AMORTIZACION CORRECCION MONETARIA DIFERIDA	AN	\$ -	\$ -	\$ -
	<b>CIFRA CONTROL 2</b>	<b>ST</b>	<b>\$ 17.272.609.000</b>	<b>\$ 17.272.609.000</b>	<b>\$ 17.272.609.000</b>
1	EFEC. BCOS, CTAS AHORROS, INVERS. MOB. CTAS. COBRAR	PA	\$ 5.670.719.000	\$ 5.670.719.000	\$ 5.670.719.000
2	DERECHOS FIDUCIARIOS	PK	\$ -	\$ -	\$ -
3	CUENTAS POR COBRAR CLIENTES, OTRAS CTAS. POR COBRAR	PM	\$ 4.788.786.000	\$ 4.788.786.000	\$ 4.788.786.000
4	CUENTAS POR COBRAR OTRAS	PQ	\$ 1.933.337.000	\$ 1.933.337.000	\$ 1.933.337.000
5	CTAS. COBRAR ACCIONISTAS Y CIAS. VINCULADAS	EO	\$ 9.768.595.000	\$ 9.768.595.000	\$ 9.768.595.000
6	ACCIONES Y APORTES(SO AN.LTDA.ASIM.)	PB	\$ 41.997.983.000	\$ 41.997.983.000	\$ 41.997.983.000
7	INVENTARIOS	PC	\$ 11.389.375.000	\$ 11.389.375.000	\$ 11.389.375.000
8	SEMOVIMIENTOS	PV	\$ -	\$ -	\$ -
9	ACTIVOS FIJOS NO DEPRECIABLES	PW	\$ 49.605.102.000	\$ 49.605.102.000	\$ 49.605.102.000
10	ACTIVOS FIJOS DEPRECIABLES, AMORTIZ. INTANG. Y AGOT.	EU	\$ 154.429.658.000	\$ 154.429.658.000	\$ 154.429.658.000
11	MENOS: DEPRECIAC. ACUMULADA	PE	\$ 77.484.973.000	\$ 77.484.973.000	\$ 77.484.973.000
12	OTROS ACTIVOS	PF	\$ 3.971.277.000	\$ 3.971.277.000	\$ 3.971.277.000
13	<b>TOTAL PATRIMONIO BRUTO</b>	<b>PG</b>	<b>\$ 206.067.859.000</b>	<b>\$ 206.067.859.000</b>	<b>\$ 206.067.859.000</b>
14	CUENTAS POR PAGAR PROVEEDORES	OA	\$ 8.859.769.000	\$ 8.859.769.000	\$ 8.859.769.000
15	CTAS POR PAGAR CIAS. VINCULADAS, ACC. SOC.	OB	\$ 36.138.847.000	\$ 36.138.847.000	\$ 36.138.847.000
16	PASIVO LABORAL	OW	\$ 12.835.747.000	\$ 12.835.747.000	\$ 12.835.747.000
17	PRESTAMOS POR PAGAR SEC.FINANC.	OC	\$ 87.809.256.000	\$ 87.809.256.000	\$ 87.809.256.000
18	IMPUESTOS GRAVAMENOS Y TASAS	OX	\$ 1.254.981.000	\$ 1.254.981.000	\$ 1.254.981.000
19	OTROS PASIVOS	OI	\$ 10.507.531.000	\$ 10.507.531.000	\$ 10.507.531.000
20	<b>TOTAL PASIVO</b>	<b>PH</b>	<b>\$ 157.406.131.000</b>	<b>\$ 157.406.131.000</b>	<b>\$ 157.406.131.000</b>
21	<b>TOTAL PATRIMONIO LIQUIDO</b>	<b>PI</b>	<b>\$ 48.661.728.000</b>	<b>\$ 48.661.728.000</b>	<b>\$ 48.661.728.000</b>
22	<b>TOTAL PATRIMONIO LIQUIDO NEGATIVO</b>	<b>PL</b>	<b>\$ -</b>	<b>\$ -</b>	<b>\$ -</b>
23	VENTAS BRUTAS	IL	\$ 169.639.466.000	\$ 169.639.466.000	\$ 169.639.466.000
24	SERVICIOS, HONORARIOS Y COMISIONES	IS	\$ 111.291.000	\$ 111.291.000	\$ 111.291.000
25	INTERES Y RENDIM.FINANCIERO	IC	\$ 581.198.000	\$ 581.198.000	\$ 581.198.000
26	DIVIDENDOS Y PARTICIPACIONES	ID	\$ 162.416.000	\$ 162.416.000	\$ 162.416.000
27	OTROS ING.DISTINTOS ANTERIORES	IE	\$ 10.145.111.000	\$ 10.145.111.000	\$ 10.145.111.000
28	<b>TOTAL INGRESOS BRUTOS</b>	<b>IV</b>	<b>\$ 180.639.482.000</b>	<b>\$ 180.639.482.000</b>	<b>\$ 180.639.482.000</b>



INFORMACIÓN & SOLUCIONES

38	COSTO INDIRECTO FABRIC.	GL	\$ -	\$ -	\$ -
39	MENOS INVENTARIO FINAL	CH	\$ -	\$ -	\$ -
40	COSTO DE VTA.(PARA SIST PERMAN.)	CG	\$ -	\$ -	\$ -
41	<b>TOTAL COSTOS</b>	CT	\$ 90.155.899.000	\$ 90.155.899.000	\$ 90.155.899.000
42	COMISIONES, HONORARIOS Y SERVICIOS	CE	\$ 370.448.000	\$ 370.448.000	\$ 370.448.000
43	SALAR, PRESTAC Y OTROS CONCP.LAB.(INC PARAF.)	DC	\$ 14.681.539.000	\$ 14.681.539.000	\$ 14.681.539.000
44	INTERESES Y DEMAS GTOS FINANCIEROS NALES.	DF	\$ 16.392.070.000	\$ 16.392.070.000	\$ 16.392.070.000
45	GASTOS EFECTUADOS EN EL EXT.	DH	\$ -	\$ -	\$ -
46	DEPREC.AMORTIZ Y AGOTAMIENTO	DP	\$ 8.681.296.000	\$ 8.681.296.000	\$ 8.681.296.000
47	DEDUCC.IVA POR BNS.CAPITAL	BW	\$ -	\$ -	\$ -
48	OTRAS DEDUCCIO.(SCIO.PUB., FLETES, SEG.IM.)	CX	\$ 46.285.648.000	\$ 41.650.482.000	\$ 41.650.482.000
49	<b>TOTAL DEDUCCIONES</b>	DT	\$ 86.411.001.000	\$ 81.775.835.000	\$ 81.775.835.000
50	<b>TOTAL COSTOS Y DEDUCCIONES</b>	CI	\$ 176.566.900.000	\$ 171.931.734.000	\$ 171.931.734.000
51	RENTA LIQUIDA DEL EJERCICIO	GJ	\$ 3.666.431.000	\$ 8.301.597.000	\$ 8.301.597.000
52	COMPENSACION POR PERDIDAS	GK	\$ 1.652.085.000	\$ 1.652.085.000	\$ 1.652.085.000
53	RENTA LIQUIDA	RA	\$ 2.014.346.000	\$ 6.649.512.000	\$ 6.649.512.000
54	O PERDIDA LIQUIDA	RB	\$ -	\$ -	\$ -
55	RENTA PRESUNTIVA	RC	\$ 2.011.536.000	\$ 2.011.536.000	\$ 2.011.536.000
56	MENOS: RENTAS EXENTAS LEY PAEZ	EA	\$ -	\$ -	\$ -
57	MENOS: RENTAS EXENTAS EJE CAFETERO	EE	\$ -	\$ -	\$ -
58	MENOS: OTRAS RENTAS EXENTAS	EC	\$ -	\$ -	\$ -
59	<b>TOTAL RENTAS EXENTAS</b>	ED	\$ -	\$ -	\$ -
60	RENTA LIQUIDA GRAVABLE	RE	\$ 2.014.346.000	\$ 6.649.512.000	\$ 6.649.512.000
61	INGRESOS SUSCEP DE CONSTITUIR GAN.OCAS.	GA	\$ -	\$ -	\$ -
62	GANANCIA OCASIONAL GRAVABLE	GC	\$ -	\$ -	\$ -
63	IMPUESTO SOBRE LA RENTA GRAVABLE	LA	\$ 745.308.000	\$ 2.327.329.000	\$ 2.327.329.000
64	MENOS: DESCUENTO IVA POR BNS.CAPITAL	DI	\$ -	\$ -	\$ -
65	MENOS:DTOS.TRIBUTARIOS BENEF.ZONA PAEZ	DK	\$ -	\$ -	\$ -
66	GENERACION DE EMPLEO	LO	\$ -	\$ -	\$ -
67	DONACIONES	LR	\$ -	\$ -	\$ -
68	MENOS: OTROS DESCUENTOS TRIBUTAR.	LB	\$ -	\$ -	\$ -
69	IMPUESTO NETO DE RENTA	LC	\$ 745.308.000	\$ 2.327.329.000	\$ 2.327.329.000
70	IMPUESTO RECUPERADO(ART.258-1)	LL	\$ -	\$ -	\$ -
71	<b>TOTAL IMPUESTO NETO DE RENTA</b>	LN	\$ 745.308.000	\$ 2.327.329.000	\$ 2.327.329.000
72	IMPUESTOS DE GANANCIAS OCASIONALES	LD	\$ -	\$ -	\$ -
73	IMPUESTO DE REMESAS	LF	\$ -	\$ -	\$ -
74	<b>TOTAL IMPUESTO A CARGO</b>	FU	\$ 745.308.000	\$ 2.327.329.000	\$ 2.327.329.000
75	RTE FUENTE REMESAS Y PAGOS EXTERIOR	MA	\$ -	\$ -	\$ -
76	RTE FUENTE RENDIMIENTOS FINANC.	MC	\$ 2.174.000	\$ 2.174.000	\$ 2.174.000
77	RTE FUENTE HONORARIOS, COMISIONES Y SERVICIOS	MY	\$ 258.000	\$ 258.000	\$ 258.000
78	RTE FUENTE ARRENDAMIENTOS	MG	\$ 157.000	\$ 157.000	\$ 157.000
79	RTE FUENTE VENTAS	MH	\$ 1.516.378.000	\$ 1.516.378.000	\$ 1.516.378.000
80	AUTORRETENCIONES	MJ	\$ -	\$ -	\$ -
81	RTE FUENTE OTROS CONCEPTOS	MI	\$ 248.000	\$ 248.000	\$ 248.000
82	<b>TOTAL RETENCIONES AÑO GRAVABLE</b>	GR	\$ 1.519.215.000	\$ 1.519.215.000	\$ 1.519.215.000
83	MENOS: SALDO A FAVOR AÑO ANT. SIN DEV./COMP.	GN	\$ -	\$ -	\$ -
84	MENOS: ANTICIPO POR EL AÑO GRAVABLE	GX	\$ -	\$ -	\$ -
85	MAS: ANTICIPO POR EL AÑO GRAVABLE SIGUIENTE	FX	\$ -	\$ -	\$ -
86	MAS: SANCIONES	VS	\$ 7.074.000	\$ 2.538.308.000	\$ 215.618.000
87	<b>TOTAL SALDO A PAGAR</b>	HA	\$ -	\$ 3.346.422.000	\$ 1.023.732.000
88	O TOTAL SALDO A FAVOR	HB	\$ 766.833.000	\$ -	\$ -

REGLON: VS: SANCIONES

\$ 215.618.000

Sanción de Inexactitud:

Impuesto Presente Liquidación

\$ 2.327.329.000

Menos: Impuesto Liquidación Privada

\$ 745.308.000



(...)"

## **1. ANTECEDENTES ADMINISTRATIVOS**

El 29 de marzo de 2004, la DIAN profirió el Requerimiento Especial 310632004000222, en el que propuso modificar la declaración privada del impuesto de renta del año 2001, presentada el 8 de abril de 2002, corregida con la declaración de corrección 90000008331784 del 13 de junio de 2002 y con la Liquidación de Corrección 310642002000327 del 24 de diciembre de 2002.

El 13 de junio de 2005, la DIAN profirió la Liquidación Oficial de Revisión 310642005000064, que modificó la declaración del impuesto sobre la renta del año gravable 2001, presentada por la demandante<sup>1</sup>. Esta fue confirmada, en reconsideración, por medio de la Resolución 31066200600004 del 14 de marzo de 2006<sup>2</sup>.

## **2. ANTECEDENTES PROCESALES**

### **2.1. LA DEMANDA**

---

<sup>1</sup> Folios 78 a 104 del cuaderno principal.

<sup>2</sup> Folios 41 a 74 del cuaderno principal.



En ejercicio de la acción de nulidad y restablecimiento del derecho, la sociedad Gaseosas Colombianas S.A. pidió la nulidad de la Liquidación Oficial de Revisión 310642005000064 del 13 de junio de 2005 y de la Resolución 310662006000004 del 14 de marzo de 2006, proferidas por la DIAN.

Como consecuencia de la anterior declaración, y a título de restablecimiento del derecho, pidió que se declare la firmeza de la declaración del impuesto sobre la renta que presentó por el año gravable 2001.

#### **2.1.1. Normas violadas**

La demandante invocó como violados:

- El artículo 29 de la Constitución Política
- El artículo 264 de la Ley 223 de 1995
- Los artículos 64, 146, 148, 588, inciso 2, y 647 del Estatuto Tributario

#### **2.1.2. Concepto de la violación**

- **Violación del artículo 588 del Estatuto Tributario**

La parte actora advirtió que, de acuerdo con el artículo 588 del Estatuto Tributario, toda declaración tributaria que presente el contribuyente, responsable, agente retenedor o declarante, con posterioridad a la



declaración inicial, se tiene como una corrección de esta última o de la última corrección presentada, según el caso.

Adujo que la liquidación oficial de revisión y el acto administrativo que resuelve el recurso de reconsideración deben referirse a la última declaración presentada por el contribuyente, incluidas las de corrección, so pena de que dichos actos administrativos sean nulos de acuerdo con el artículo 730 del Estatuto Tributario.

Dijo que la liquidación oficial de revisión demandada no guardó correspondencia con la resolución que resolvió el recurso de reconsideración, pues mientras que en la primera, la DIAN no aceptó la corrección a la declaración inicial presentada el 29 de junio de 2004, en la segunda sí lo hizo, porque la sociedad disponía de pérdidas líquidas suficientes para compensar con el mayor valor solicitado en la corrección. Y luego, al referirse a la reducción de la sanción por inexactitud, concluyó que la corrección del 29 de junio de 2004 no cumplió el requisito de incluir el valor de la sanción reducida y acreditar su pago, según el artículo 709 del Estatuto Tributario.

Sostuvo que como la corrección del 29 de junio de 2004 fue provocada con ocasión del requerimiento especial, la sanción por inexactitud no se liquidó en la forma señalada en el artículo 647 del Estatuto Tributario, pues no existía saldo a pagar o saldo a favor liquidado oficialmente por la DIAN. Por tanto, la demandante liquidó la sanción a partir de la diferencia entre el mayor valor a pagar o el menor saldo a favor que resultó de la corrección y el que



figuró en la declaración anterior, según el inciso primero del artículo 647 citado.

Para la demandante, la DIAN debió liquidar la sanción por inexactitud a partir de la comparación de los saldos a favor registrados en las declaraciones del 5 de junio de 2003 y del 29 de junio de 2004, y no con los saldos a favor que aparecen en el requerimiento especial y su ampliación, pues el artículo 647 del Estatuto Tributario no da esta posibilidad.

Advirtió que, erróneamente, el requerimiento especial propuso modificar una declaración que no estaba vigente, y que a pesar de que esta inconsistencia fue corregida en la ampliación del requerimiento, en la que la entidad aceptó como vigente la declaración del 5 de junio de 2004, la DIAN la tuvo en cuenta al resolver el recurso de reconsideración y al liquidar la sanción por inexactitud.

Finalmente, dijo que tanto la ampliación del requerimiento especial como la liquidación oficial de revisión, no dijeron nada sobre la equivocada liquidación de la sanción por inexactitud, motivo que llevó a la DIAN a desconocer la corrección de la declaración presentada el 5 de junio de 2004.

- **Violación del artículo 264 de la Ley 223 de 1995 y del artículo 64 del Estatuto Tributario. Rechazo de la deducción solicitada por valor de \$4.147.661.000 por concepto de rotura y pérdida de envases y empaques**



La parte actora explicó que en el requerimiento especial y su ampliación, la DIAN propuso el rechazo de la deducción con fundamento en los artículos 64 y 148 del Estatuto Tributario y en conceptos de la entidad. Que, luego, con la respuesta al requerimiento y a la ampliación, la sociedad le pidió a la DIAN la aplicación del criterio adoptado por esa entidad en el Acta 002 del 23 de junio de 2004. No obstante, agregó, la DIAN mantuvo el rechazo.

Sostuvo que la DIAN desconoció la obligación de respetar las actuaciones de los contribuyentes que se soportan en los conceptos emitidos por la entidad, según el artículo 264 de la Ley 223 de 1995.

Advirtió que para el 8 de abril de 2002, fecha en que presentó la declaración de renta del año 2001, el Concepto 91313 lo amparaba para tratar como deducible, en los términos del artículo 64 del E.T., las disminuciones de los inventarios, a pesar de utilizar el sistema de inventarios permanente. Que, sin embargo, y a pesar de haber solicitado la aplicación del concepto, la DIAN lo omitió y rechazó las deducciones.

Explicó que en la actividad de producción, envase y distribución de bebidas gaseosas se utilizan los envases retornables y los no retornables. Que en el caso de los retornables, un grupo de estos se trata como activo fijo y otro como inventario.

Adujo que a pesar de lo anterior, la DIAN no valoró las pruebas que aportó con el recurso, así como las cifras y explicaciones que sustentaban la deducción rechazada.



- **Violación de los artículos 146 y 148 del Estatuto Tributario. Rechazo de la deducción de \$487.505.266 por retiro de cartera y cheques devueltos**

La demandante advirtió que en el requerimiento especial se propuso desconocer la suma de \$486.505.266, por concepto de retiros de cartera y cheques devueltos - cuenta PUC 5295958003, correspondientes a pérdidas en dinero por concepto de cartera incobrable o robos a los cobradores.

Añadió que con la respuesta al requerimiento especial, la sociedad aceptó la disminución de dicho valor y lo restó del renglón "*otras deducciones*", lo que aumentó la renta líquida del ejercicio en ese mismo valor. Sin embargo, esta corrección fue rechazada por la DIAN.

Luego, en la liquidación oficial de revisión demandada se confirmó el rechazo de la deducción con el argumento de que la sociedad la había aceptado, y, para el efecto, adjuntó la corrección de la declaración de renta del 2001. Asimismo, la DIAN sostuvo que la sociedad no adjuntó la prueba del pago de los mayores valores, por cuanto la sociedad tenía pérdidas de ejercicios anteriores que había solicitado por \$13.347.633, de los que se utilizan \$487.505.000, ajustados por inflación.

Advirtió que con el recurso de reconsideración, además de explicar las razones por las que solicitó la deducción, adjuntó cierto certificado del revisor fiscal en el que consta que los valores rechazados correspondieron a cartera incobrable o robos a cobradores.



Sostuvo que la deducción por el robo de dinero, producto de las ventas, es deducible en los términos del artículo 148 del Estatuto Tributario.

- **Violación del artículo 647 del Estatuto Tributario. De la procedencia de la sanción por inexactitud**

La demandante sostuvo que ante la improcedencia del rechazo de las deducciones objeto de discusión, no existe razón para mantener la sanción por inexactitud.

## **2.2. CONTESTACIÓN DE LA DEMANDA**

La U.A.E. DIAN pidió que se negaran las pretensiones de la demanda.

Advirtió que las causales de nulidad del artículo 730 del Estatuto Tributario no se aplican al requerimiento especial o a su ampliación.

Dijo que la declaración de corrección que presentó la demandante el 29 de junio de 2004, provocada por el requerimiento especial proferido el 29 de marzo de 2004, debió ceñirse a los conceptos cuya modificación se propuso, tal como lo dispone el artículo 709 del E.T.

Observó que en el renglón 47 - CX "*Otras deducciones*" de la declaración de corrección presentada, se aceptó una parte del total rechazado de \$4.635.166.000, correspondiente a la deducción de retiros de cartera y



cheques devueltos, por valor de \$487.505.000. Agregó que no se aceptó la deducción por rotura de envases y empaques por \$4.147.661.000 y que en el renglón 50 - GK "*compensación pérdidas*" se declaró un mayor valor por la suma de \$487.505.266.

Sostuvo que en la declaración de corrección no se incluyó el valor de la sanción por inexactitud reducida a la cuarta parte, en relación con los hechos aceptados, razón por la que no se aceptó la corrección.

En cuanto al rechazo de la deducción por concepto de rotura de envases y empaques, faltantes de almacén y pérdida de envases y empaques, precisó que ninguno de dichos conceptos corresponde al de expensas o gastos a que se refiere el artículo 107 del E.T.

Aseveró que la doctrina de la entidad ha coincidido en afirmar que la normativa tributaria no señala las deducciones por pérdidas, destrucción, rotura, baja o pérdida de inventarios, como tampoco el hecho de que puedan tratarse como costo.

Afirmó que a pesar de la improcedencia de la deducción, en el Concepto 9133 del 11 de octubre de 2001, la DIAN equivocó su criterio al afirmar que la disminución de inventarios de que trata el artículo 64 E.T. sólo se aplica a aquellos contribuyentes que no utilicen el sistema de juego de inventarios, lo que fue corregido en el Concepto 71050 del 31 de octubre de 2002.

Dijo que la anterior circunstancia llevó al Comité de Dirección de la DIAN a



aceptar que no existió unidad de criterio en relación con la deducción de pérdida de inventarios de fácil destrucción o pérdida. Que en aras de garantizar la seguridad jurídica se dio la directriz a las Administraciones Tributarias de no objetar las actuaciones realizadas por los contribuyentes con fundamento en el Concepto 9133, y, en consecuencia, que se aplicara el artículo 64 E.T. para el caso de los inventarios permanentes. Esta directriz, agregó, fue condicionada hasta que existiera decisión de la jurisdicción de lo contencioso administrativo sobre el tema [Acta 002 del 23 de junio de 2004].

Anotó que una vez el Consejo de Estado declaró ajustado a la ley el Concepto 61852 del 24 de septiembre de 2002<sup>3</sup>, en donde se abordó el tema, sin haberse aludido al Concepto 71050 del 31 de octubre de 2002, la entidad concluyó que no se aplicaba al caso el contenido del Acta 002 de 2004 y, por ende, el artículo 64 citado para los contribuyentes que utilicen el sistema de inventarios permanentes.

Aludió a la sentencia del Consejo de Estado del 27 de octubre de 2005<sup>4</sup>, que declaró ajustado a la ley el Concepto 71050 del 31 de octubre de 2002. Transcribió apartes de la sentencia.

Resaltó que en la resolución que resolvió el recurso de reconsideración se explicaron las razones que hacían inviable la aplicación del artículo 64 del Estatuto Tributario, así como el Acta 002 de 2004, entre ellas el hecho de que no existiera certeza sobre el origen del valor solicitado como pérdida por

---

<sup>3</sup> Sentencia del 29 de septiembre de 2005, expediente 13706, Consejero ponente Héctor J. Romero Díaz.

<sup>4</sup> Consejero ponente Juan Ángel Palacio Hincapié.



rotura o daño de envases o empaques.

Sobre los registros contables a que aludió la demandante, indicó que en el expediente no están los soportes de la forma como se debitaron y acreditaron dichos registros y datos, en concreto, las actas donde se reconozca el resultado, la causa y/o accidente, y el valor de los envases o empaques perdidos, deteriorados, dañados o dados de baja, en las que se pueda constatar la realidad de los valores solicitados como deducibles.

En cuanto al valor solicitado como deducible, proveniente de la cuenta 5295958003 - *“faltantes de almacén”*, por \$123.532.926, se observa que el registro se hizo en la cuenta 5295958001, según lo certificado por el representante legal y el contador de la sociedad. Agregó que esto se corrobora en el certificado del revisor fiscal, en el que se precisa que los registros incluidos en la cuenta 5295958001, por \$123.532.926, correspondieron al neto de los faltantes y sobrantes que se registraron después de hacer los respectivos inventarios físicos del almacén de materiales, repuestos y accesorios, correspondientes a la cuenta 1455250101.

Adujo que al referirse a materiales, repuestos y accesorios, y no a empaques y envases, de que tratan los otros registros contables, no puede afirmarse que por su naturaleza corresponda a mercancías de fácil destrucción o pérdida. De tal forma que tampoco se cumple el presupuesto que exige la ley para aplicar el artículo 64 y el Acta 002 referidos.



Dijo que lo informado en la cuenta 1562050101, en el sentido de que corresponde a la cuenta de activos fijos, impide que sobre ellos se aplique el artículo 64 E.T. y el Acta 002, además, porque de su naturaleza no se desprende que estén en etapa de comercialización. Adicionalmente, agregó que, no se probó que la pérdida hubiera ocurrido por fuerza mayor de conformidad con el artículo 148 del E.T.

Resaltó que en la liquidación oficial de revisión se encontró que los movimientos contables de las cuentas citadas afectaron otras cuentas de costos, gastos y de productos en proceso, lo cual no está permitido. Aludió, específicamente, a las cuentas 6135660105 de los costos, 7305954001 de productos en proceso y 5395400101.

Agregó que como el costo de ventas solo se afecta al momento en que ocurre una venta, mal puede alegarse una rotura o daño una vez la venta se ha realizado, para ser admitida como pérdida deducible. Que, igualmente, si se afectó una rotura o daño dentro del proceso de producción, así ésta no sea del empaque o envase que hace parte del mismo, es claro que no se está frente a la etapa de comercialización del producto, a la que se aplica el artículo 64 E.T. y el Decreto Reglamentario 187 de 1975.

Dijo que respecto a la cuenta 5395400101, donde se afecta el proceso de distribución y ventas, si bien se habla de rotura, también se habla de reposición, y no se distingue uno y otro valor. Por tanto, añadió, tampoco se aplica el artículo 64 citado.



Resaltó que la deducción por concepto de retiros de cartera y cheques devueltos no reunió el requisito de causalidad para su procedencia. Aclaró que la ley permite la deducción de la provisión para deudas de dudoso o difícil cobro y las deudas manifiestamente pérdidas o sin valor, previo el cumplimiento de ciertos requisitos [artículos 146 E.T. y 79 y 80 del Decreto 187 de 1975].

Advirtió que sólo con el recurso de reconsideración, la demandante invocó el artículo 146 del E.T. para justificar la procedencia de la deducción, pero no acreditó el cumplimiento de los requisitos.

Indicó que el robo de dinero, producto de las ventas, que adujo la demandante como origen de la pérdida, no es deducible en los términos del artículo 107 del E.T. Adicionalmente, agregó, tampoco es deducible por el artículo 148 E.T. (deducción por pérdida de activos), pues esta se aplica a bienes usados en la actividad productora de renta, siempre que la pérdida hubiera ocurrido por fuerza mayor.

Insistió en la procedencia de la sanción por inexactitud, pues se configuraron los supuestos del artículo 647 E.T, al incluir deducciones inexistentes y declarar datos equivocados que derivaron en un menor impuesto a pagar. Así mismo, dijo que no se configuró diferencia de criterios sobre el derecho aplicable.

### **2.3. LA SENTENCIA APELADA**



El Tribunal Administrativo de Cundinamarca anuló parcialmente los actos acusados. Pese a que le dio la razón a la DIAN sobre la improcedencia de las deducciones declaradas, decidió exonerar al demandante de la sanción por inexactitud, pues consideró que existió diferencia de criterios entre las partes, pero solo respecto de la procedencia de la deducción por concepto de destrucción de inventarios.

A continuación se resume el fundamento de la sentencia:

- **NULIDAD DE LOS ACTOS DEMANDADOS AL NO TENER COMO ÚLTIMA DECLARACIÓN LA PRESENTADA EL DÍA 29 DE JUNIO DE 2004.**

Después de hacer un recuento de las actuaciones administrativas que culminaron con los actos demandados, consideró que la declaración de corrección que presentó la demandante el 29 de junio de 2004, no reunió los requisitos del artículo 709 del E.T. para tenerla como válidamente presentada.

En efecto, el Tribunal advirtió que, si bien es cierto que la demandante aceptó el rechazo de la deducción por concepto de retiro de cartera y cheques devueltos por \$439.429.000, propuesto por la DIAN en el requerimiento especial del 29 de marzo de 2004, también lo era que modificó aspectos que no fueron objeto del requerimiento especial, en concreto, compensó pérdidas de ejercicios anteriores. Igualmente, advirtió que no



liquidó la sanción por inexactitud reducida a la cuarta parte en relación con los hechos aceptados.

Con base en lo anterior, el Tribunal concluyó que la decisión de la DIAN de tener como última declaración del impuesto la presentada el día 5 de junio de 2003, se ajustó a derecho.

- **RECHAZO DE LA DEDUCCIÓN POR \$4.147.661.000 (\$3.584.699.000 DE ENVASES Y EMPAQUES, \$123.532.926 DE FALTANTES DE ALMACÉN Y \$439.428.812 DE PÉRDIDA DE ENVASES Y EMPAQUES**

En primer lugar, el Tribunal se pronunció sobre la aplicación del Concepto 91313 de 2001 y del Acta 002 de 2004. Al respecto, advirtió que para el momento en que la demandante presentó la declaración del impuesto sobre la renta del año 2001 y las subsiguientes correcciones, se presentó disparidad de criterios al interior de la DIAN sobre la procedencia de la deducción por concepto de destrucción de inventarios con base en el artículo 64 del Estatuto Tributario.

Igualmente, el Tribunal advirtió que el Concepto 71050 del 31 de octubre de 2002 no se encontraba vigente para el momento en que se presentó la declaración de renta discutida, y que el Concepto 91313 de 2001, en el que la demandante dijo haber fundado su actuación, remitió al Concepto 47554 del 19 de junio de 1998.



Aludió a la sentencia de la Sección Cuarta del Consejo de Estado del 10 de septiembre de 2009, en la que se decidió sobre la legalidad del Concepto 71050 de 2002. Con base en esta decisión, concluyó que comoquiera que 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, era dable concluir que la tesis contenida en el Concepto 91313 de 2001 no se aplicaba al caso, por ser ilegítima y contraria a derecho. Igualmente, consideró que no se aplicaba el Acta 002 de 2004.

En cuanto a la procedencia de las deducciones cuestionadas, acogió el criterio de la Corporación expuesto en la sentencia del 10 de septiembre de 2009 citada, y partió de la base de que no eran deducibles las pérdidas de las mercancías que conforman el activo movable cuando se utiliza el sistema de inventarios permanentes o continuos.

A partir del objeto social de la demandante, y con base en la jurisprudencia de la Corporación, aclaró que los envases y empaques no constituyen activos fijos de la sociedad, razón por la que no procede la deducción por este concepto. Resaltó que los artículos 62 y 64 del E.T. no contemplan 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.

En cuanto a la deducción por faltantes de almacén, correspondiente a la cuenta 5295958001, en donde, según el dictamen pericial rendido en el



proceso, se registró el neto de faltantes y sobrantes de los elementos de inventario, diferentes a envases y empaques, observó que no se aportó prueba que permitiera inferir que se trató de mercancía que, por su naturaleza, era de fácil destrucción y pérdida, razón por la que debía mantenerse su rechazo.

- **DEDUCCIÓN DE \$487.505.266 POR CONCEPTO DE RETIROS DE CARTERA Y CHEQUES DEVUELTOS**

El Tribunal advirtió que la demandante aceptó la improcedencia de la deducción en la declaración de corrección que presentó, la cual no fue aceptada por la DIAN. Así mismo que, con el recurso de reconsideración, la demandante justificó la procedencia de la deducción con fundamento en el artículo 146 del Estatuto Tributario.

Para el Tribunal, la deducción no era procedente con fundamento en el artículo 146 del E.T., pues los hechos que originaron las pérdidas no se acomodan a las situaciones descritas en ese artículo, y, además, porque la demandante no probó los supuestos robos, atracos, cheques incobrables, etc.

Adicionalmente, el Tribunal dijo que la deducción no reunió los requisitos del artículo 80 del Decreto 187 de 1975 para tenerla como deudas manifiestamente perdidas.



Finalmente, concluyó que la sanción por inexactitud era procedente en cuanto al aumento del valor del renglón “deducciones” de la corrección a la declaración, pues dicho valor no fue objeto de glosa y la demandante no podía modificarlo.

Asimismo, el Tribunal consideró que existió diferencia de criterios entre las partes en relación con la procedencia de la deducción por concepto de destrucción de inventarios con base en el artículo 64 E.T., lo que daba lugar a levantar la sanción frente a dicho aspecto, y, además, porque la falta de prueba o el incumplimiento de requisitos formales para acceder a las deducciones no implica que el rubro sea inexistente o provenga de operaciones simuladas, o que se hubieran utilizado datos o factores falsos, equivocados o incompletos o desfigurados.

## **2.4. EL RECURSO DE APELACIÓN**

Las partes apelaron la decisión del Tribunal. En concreto, las razones de su desacuerdo fueron las siguientes:

### **2.4.1. RECURSO DE APELACIÓN DE LA U.A.E. DIAN**

No compartió la decisión del Tribunal de levantar la sanción por inexactitud.

Dijo que el Tribunal olvidó que el rechazo de las deducciones de \$4.147.661.000 no obedeció sólo al hecho de que la demandante no pudiera disminuir de su inventario, ni llevar como deducción el costo de los activos



movibles destruidos o perdidos, de conformidad con el artículo 64 del E.T., sino que no probó los hechos que originaron dichas deducciones.

La DIAN aclaró que así estuviera vigente el Concepto 91313 del 11 de octubre de 2001, en el momento en que la demandante presentó la declaración de renta del año 2001, no se cumplieron los requisitos para deducir los valores cuestionados.

Resaltó que dentro del monto que la demandante solicitó como deducción, correspondiente a las cuentas 5295400101 “envases y empaques” y 5295958007 “pérdida de envases y empaques”, incluyó conceptos como “préstamos y obsequios”, a los que no se aplica el artículo 64 del E.T., aun en vigencia del Concepto 91313 de 2001. Por esto, agregó, la sanción por inexactitud se debe mantener, pues ninguno de los conceptos que originaron la diferencia de criterios estableció que lo obsequiado o dado en préstamo pudiera ser deducible para los contribuyentes que utilizan el sistema de inventarios permanentes.

Indicó que la demandante no demostró que lo perdido, dañado o deteriorado se encontraba, efectivamente, en etapa de comercialización, pues consignó en la cuenta 52953400101 “rotura de envases y empaques”, por valor de \$3.584.699.000, las roturas ocurridas en el proceso de producción y distribución. Añadió que esta circunstancia nunca desconoció los conceptos que generaron la diferencia de criterios, pues de ninguno de ellos se puede deducir que la DIAN aceptara la disminución de inventarios que estuvieran en la etapa de producción.



Afirmó que la demandante tampoco probó el hecho de la “rotura expendio”, ni las razones y constancias sobre el “faltante”, y los conceptos citados tampoco establecieron que no se debía probar ni justificar la rotura o pérdida del inventario.

En cuanto al desconocimiento de la deducción registrada en la cuenta 5295958001 “faltantes de almacén” de \$123.532.926, sostuvo que se estableció, parcialmente que los valores registrados no correspondieron a mercancías de fácil destrucción o pérdida, lo que es fundamental para la disminución del inventario de que trata el artículo 64 citado.

Adujo que, aún si se aceptara la aplicación del Concepto 91313 de 2001 y el Acta 002 de 2004, los rubros en discusión no podía registrarse como deducibles con fundamento en el artículo 64 E.T., pues este artículo dispone que la disminución de inventarios procede, exclusivamente, sobre bienes de fácil destrucción o pérdida, lo cual no fue desconocido por el concepto y el acta.

Afirmó que a pesar de la evidencia de que los faltantes de almacén no corresponden a bienes de fácil destrucción o pérdida, la demandante los trató como deducibles, y ahora con el argumento de la vigencia del Concepto 91313, no se puede entender que dicha actuación correspondió a una diferencia de criterios, pues la doctrina de la DIAN nunca sostuvo que los bienes que no son de fácil destrucción o pérdida pudieran ser llevados como



deducción por aquellos contribuyentes que utilizan el sistema de inventarios permanentes para establecer el costo de los activos movibles enajenados.

Dijo no entender cómo si el Tribunal no evidenció la insuficiencia probatoria para demostrar que la mercancía era de fácil destrucción o pérdida, acepte que existió diferencia de criterios respecto de la deducción realizada por la demandante, aun cuando la doctrina de la DIAN nunca ha afirmado que el valor de la mercancía que no reuniera dichas características pudiera tratarse como deducible.

Concluyó que, como la demandante incluyó deducciones improcedentes, se configuró el presupuesto de la sanción por inexactitud del artículo 647 E.T.

#### **2.4.2. RECURSO DE APELACIÓN DE GASEOSAS COLOMBIANAS S.A.**

**Nulidad de los actos demandados al no tener como última declaración la presentada el día 29 de junio de 2004.**

Dijo que el Tribunal se equivocó al tomar como base para calcular la sanción por inexactitud la liquidación de corrección del 24 de diciembre de 2002, y desconoció la última declaración presentada el 5 de junio de 2003, como está probado en el expediente.

Pidió que se anularan los actos demandados por desconocer la corrección provocada por el requerimiento especial, presentada el 29 de junio de 2004,



y, como consecuencia de ello, haber proferido el acto liquidatorio sobre una declaración que no tenía validez alguna.

**Rechazo de deducción de \$4.147.661.000 correspondiente a envases y empaques (\$3.584.000), faltantes de almacenes (\$123.532.926) y pérdida de envases y empaques (\$439.428.812)**

Insistió en que al momento de presentar la declaración de renta del año 2001 estaba vigente el Concepto 91313 de 2001, en el que la DIAN conceptuó que la disminución del inventario final por faltante de mercancías solo se aplica para aquellos contribuyentes que no apliquen el sistema de “juego de inventarios”.

Para el demandante, es ilegal la conclusión a la que llegó el Tribunal de negar la nulidad por violación del artículo 264 de la Ley 223 de 1995, con el pretexto de que en el interregno se presentó disparidad de criterios al interior de la entidad, en relación con la procedencia de la deducción por destrucción de inventarios, con base en el artículo 64 E.T., pues este artículo lo que establece es que el amparo para el contribuyente que fundamenta su actuación en un concepto vigente al momento de su realización, no puede ser desconocido ni violado por la DIAN.

El demandante sostuvo que, el Tribunal aplicó retroactivamente una decisión posterior a la fecha de presentación de la declaración de renta (Concepto 71050 de 2002), cuando se encontraba amparada en el Concepto 91313.



Indicó que carece de sentido legal la afirmación del Tribunal, según la cual, la sociedad debió aprovechar las correcciones posteriores para aplicar el Concepto 71050 de 2002, donde se modificó lo dicho en el Concepto 91313 que le era favorable.

### **Deducción de \$487.505.266 por concepto de retiros de cartera y cheques devueltos**

Afirmó que, el Tribunal desconoció el reconocimiento que hizo la DIAN en el acto que resolvió el recurso de reconsideración, acerca de que la “compensación de pérdidas” no contradice la prohibición del artículo 709 del E.T. De tal forma que, agregó, la misma entidad aceptó que en la corrección provocada es posible compensar pérdidas de ejercicios anteriores.

Adujo que el Tribunal no podía fijar una sanción por inexactitud sobre un hecho que fue aceptado por la DIAN.

### **2.5. ALEGATOS DE CONCLUSIÓN**

La DIAN insistió en lo dicho en el recurso de apelación.

La parte actora no alegó de conclusión.

### **2.6. CONCEPTO DEL MINISTERIO PÚBLICO**



El representante del Ministerio Público pidió que se confirmara la sentencia apelada.

Dijo que los actos demandados se ajustaron a la ley, pues se basaron en la última declaración válida que presentó la demandante.

Advirtió que la corrección provocada que presentó la demandante el 29 de junio de 2004 no reunió los requisitos del artículo 709 E.T., pues no aceptó los hechos planteados en el requerimiento especial al incluir un mayor valor de pérdida líquida, la que no fue objeto de discusión, incluyó la sanción por inexactitud reducida y no adjuntó prueba del pago o acuerdo de pago del mayor impuesto y la sanción. Por tanto, agregó, la declaración válida era la presentada el 5 de junio de 2003.

Sostuvo que el rechazo de las deducciones cuestionadas es procedente, pues, de un lado, carecieron de fundamento legal y, de otro, no estaban amparadas en el Concepto 91313 de 2001, pues los hechos no se ajustaban a la situación fáctica allí planteada, la demandante no probó su afirmación de haberlo invocados y, tal concepto no cumple los presupuestos legales para su oponibilidad.

Adujo que no era procedente la deducción de \$4.147.661.000, pues no corresponde a los bienes de que trata el artículo 64 del E.T., pues la mercancía de fácil destrucción o pérdida que regula dicha disposición se aplica a los bienes perecederos, fungibles, y está limitada al 5% del inventario inicial más las compras.



Adicionalmente, afirmó, la deducción comprende operaciones de préstamo a clientes, y obsequios, y no se probó el hecho de la rotura o expendio, ni las razones o constancias sobre el faltante, ni se probaron las que ocurrieron por atracos y accidentes de tránsito.

Señaló que también era improcedente la deducción de \$487.505.266, por retiros de cartera y cheques devueltos, por carecer del requisito de causalidad.

Resaltó que la demandante reconoció la improcedencia de la deducción cuando corrigió la declaración con ocasión del requerimiento especial, pese a que finalmente fue rechazada.

Finalmente, estimó procedente la sanción por inexactitud por darse los presupuestos del artículo 647 del Estatuto Tributario.

### **3. CONSIDERACIONES DE LA SALA**

#### **3.1. Asunto preliminar**

Mediante auto del 16 de septiembre de 2011, se declaró fundado el impedimento manifestado por la señora Magistrada Carmen Teresa Ortiz de Rodríguez para conocer del presente proceso, con fundamento en la causal 5 del artículo 150 del Código de Procedimiento Civil, habida cuenta de que la



apoderada de la DIAN en este proceso se vinculó posteriormente al Consejo de Estado en calidad de magistrada auxiliar de la Dra. Ortiz. Dado que ese vínculo laboral ya no existe, la Sala considera que desaparecieron los fundamentos para separar del conocimiento de este caso a la Dra. Ortiz. Por lo tanto, integrará la Sala de decisión.

### **3.2. Asunto de fondo**

La Sala resuelve el recurso de apelación interpuesto por las partes contra la sentencia del Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, que anuló parcialmente la Liquidación Oficial de Revisión 310642005000064 del 14 de marzo de 2006 y la Resolución 310642005000064 del 13 de junio de 2005, expedidas por la DIAN.

En los términos del recurso, la Sala decidirá si los actos administrativos demandados se ajustaron a derecho. Para resolver, se parte de los siguientes hechos probados:

#### **3.2.1. Hechos probados no discutidos:**

- El 11 de octubre de 2001, la jefe de la División de Doctrina Tributaria de la oficina jurídica de la DIAN expidió el oficio identificado con el No. de radicación 091313, que en respuesta a una consulta formulada por un contribuyente, contestó:



*<<Pregunta usted si es viable disminuir los inventarios por daño de materias primas y productos terminados.*

*Al respecto le informo que mediante el concepto No. 47554 de junio 19 de 1998, se consideró que:*

*“La disminución del inventario final por faltante de mercancías solo puede ser utilizada por aquellos contribuyentes que se dedican a la comercialización de mercancías de fácil destrucción o pérdida, por cuanto tratándose de la pérdida de las mismas en el proceso de transformación, los productores deberán asumirla como mayor valor del costo” y tal disminución solo aplica para aquellos contribuyentes que no apliquen el sistema de “juego de inventarios”. En aras de la unidad doctrinal, se anexa. >>*

- Según lo afirma la demandante, con fundamento en el oficio referido, el 8 de abril de 2002, la demandante presentó la declaración del impuesto sobre la renta del año 2001, en la que liquidó un total de impuesto a cargo de \$705.021.000 y un saldo a favor de \$807.230.000. [Folio 21 c.a.]
- El 13 de junio de 2002, la parte actora corrigió la declaración del impuesto, liquidó la sanción por corrección en \$3.045.000 y fijó un saldo a favor de \$773.736.000. [Folio 22 c.a.]
- La DIAN, por medio de la Resolución 608-01233 del 15 de agosto de 2002, devolvió a la sociedad el saldo a favor de \$773.736.000, liquidado en la declaración de corrección del 13 de junio de 2002. [Folios 122 y 123 c.a.]

- El 30 de agosto de 2002, la demandante presentó ante la DIAN proyecto de corrección, con el objeto de aumentar el saldo a favor de la declaración de renta del año 2001. Incluyó en el renglón 75 la suma de \$37.413.000, correspondiente a “retenciones que le practicaron por venta”. [Folio 412 c.a.]
- El 31 de octubre de 2002, la DIAN expidió el concepto 71050 del 31 de octubre de 2002, cuya tesis, problema e interpretación jurídica dispusieron lo siguiente:

**<<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 la declaración del Impuesto Sobre la 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 D.R. 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 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 en 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 1997 y los demás que en el mismo sentido se hayan emitido.*

- El 24 de diciembre de 2002, la DIAN profirió la Liquidación de Corrección 310642002000327, en la que aceptó la corrección propuesta por la demandante. [Folios 443 a 447 c.a.]
- La DIAN, mediante la Resolución 608-0281 del 9 de abril de 2003, reconoció y devolvió a la demandante la suma de \$37.413.000, correspondiente al saldo a favor liquidado en la corrección del 24 de diciembre de 2002. [Folios 449 y 450 c.a.]
- El 5 de junio de 2003, la demandante presentó la declaración de corrección número 0102804056725, en la que liquidó un total de impuesto a cargo de \$745.308.000 y un saldo a favor de \$766.833.000. [Folio 547 c.a.]
- El 29 de marzo de 2004, la DIAN profirió el Requerimiento Especial 310632004000222, en el que propuso modificar la declaración de renta del año 2001, presentada el 8 de abril de 2002, corregida con la declaración de corrección 90000008331784 del 13 de junio de 2002 y con la Liquidación Oficial de Corrección 310642002000327 del 24 de



diciembre de 2002. El requerimiento fue notificado el 20 de marzo de 2004. [Folios 469 a 482 c.a.]

- El 29 de junio de 2004, la demandante respondió el requerimiento especial y adjuntó la copia de la declaración de corrección que presentó provocada por la notificación del requerimiento especial. [Folios 510 a 529 c.a.]
- El 15 de septiembre de 2004, la DIAN expidió la ampliación al requerimiento especial número 310642004000012, en el que propuso modificar la declaración de renta del año 2001, presentada el 5 de junio de 2003, por considerar que la declaración de corrección presentada el 29 de junio de 2004 carecía de efectos tributarios en virtud del artículo 709 E.T. [Folios 589 a 599 c.a.]
- La demandante respondió la ampliación al requerimiento los días 9 y 14 de diciembre de 2004. [Folios 600 a 659 c.a.]
- El 13 de junio de 2005, la DIAN profirió la Liquidación Oficial de Revisión 310642005000064 del 13 de junio de 2005, que modificó la declaración presentada el **5 de junio de 2003**. Este acto administrativo fue confirmado por medio de la Resolución 310662006000004 del 14 de marzo de 2006, con ocasión del recurso de reconsideración interpuesto por la demandante. [Folios 750 a 779 y 929 a 964 c.a.]



- El 27 de octubre de 2005, el Consejo de Estado denegó la nulidad del Concepto 71050 de 2002.

### **3.2.2. De si se configuraron las causales de nulidad**

#### **3.2.2.1. De la nulidad por violación del artículo 588 del E.T. [Nulidad de los actos administrativos demandados por no modificar la última declaración presentada por la demandante]**

Según la demandante, los actos administrativos demandados son nulos, porque modificaron la declaración del 5 de junio de 2003, que, en su parecer, no tenía efectos tributarios, pues la última corrección que presentó fue la del 29 de junio de 2004. Que, en consecuencia, la DIAN debió modificar la declaración del año 2004, no la del año 2003.

Al respecto se considera:

El artículo 709 del Estatuto Tributario dispone:

*“ARTÍCULO 709. CORRECCIÓN PROVOCADA POR EL REQUERIMIENTO ESPECIAL. Si con ocasión de la respuesta al pliego de cargos, al requerimiento o a su ampliación, el contribuyente, responsable, agente retenedor o declarante, acepta total o parcialmente los hechos planteados en el requerimiento, la sanción por inexactitud de que trata el artículo 647, se reducirá a la cuarta parte de la planteada por la Administración, en relación con los hechos aceptados. Para tal efecto, el contribuyente, responsable, agente retenedor o declarante, deberá corregir su liquidación privada, incluyendo los mayores valores aceptados y la sanción por inexactitud reducida, y adjuntar a la respuesta al requerimiento, copia o fotocopia de la*



*respectiva corrección y de la prueba del pago o acuerdo de pago, de los impuestos, retenciones y sanciones, incluida la sanción de inexactitud reducida.”*

De acuerdo con la anterior disposición, el contribuyente que corrija la declaración tributaria con ocasión del requerimiento especial, entre otros, deberá observar los siguientes presupuestos para tener como válida la corrección:

- i) Aceptar total o parcialmente los hechos planteados en el requerimiento especial;
- ii) Liquidar la sanción por inexactitud, reducida a la cuarta parte de la propuesta en el requerimiento, y en relación con los hechos aceptados;
- iii) Corregir la declaración privada en la que se incluyan los mayores valores aceptados y la sanción reducida y,
- iv) Adjuntar con la respuesta al requerimiento especial la copia de la respectiva corrección junto con la prueba del pago o acuerdo de pago de los mayores impuestos, retenciones y sanciones, incluida la sanción de inexactitud reducida.

En el caso en examen, el Requerimiento Especial 310632004000222 del 29 de marzo de 2004 propuso modificar la Liquidación de Corrección



310642002000327 del 24 de diciembre de 2002, correspondiente al impuesto sobre la renta del año 2001, que presentó la demandante, así:

- i) Disminución del renglón 47-CX “Otras deducciones” en la suma de \$4.635.166.000, de los que \$3.584.669.000 corresponden a “envases y empaques” y \$487.505.266 a “retiros de cartera y cheques devueltos.
  
- ii) Liquidación de sanción por inexactitud de \$2.595.693.000.

En la respuesta al requerimiento especial, la demandante aceptó el rechazo de la deducción por retiros de cartera y cheques devueltos por valor de \$487.505.266 y adjuntó la corrección de la declaración respectiva, con la disminución de ese valor del renglón “otras deducciones”. Adicionalmente, no aportó la prueba del pago de los mayores valores de impuestos, porque la sociedad tuvo pérdidas de ejercicios anteriores que no había solicitado, inicialmente, por valor de \$13.347.633.000. En cuanto a la sanción por inexactitud, dijo que no era procedente.

Revisada la corrección presentada el 29 de junio de 2004<sup>5</sup>, se advierte que, en efecto, la demandante disminuyó del renglón 47-“Otras deducciones” el valor cuyo rechazo aceptó por \$487.505.000, así:

---

<sup>5</sup> Folio 510.

<b>Concepto</b>	<b>Liquidación de corrección del 24 de diciembre de 2002 (Fl. 442 c.a.)</b>	<b>Corrección del 5 de junio de 2003 (fl. 547 c.a.)</b>	<b>Requerimiento especial del 29 de marzo de 2004 (Fl 481-482 c.a.)</b>	<b>Ampliación del requerimiento especial del 15 de septiembre de 2004</b>	<b>Corrección provocada del 29 de junio de 2004 (Fl. 510 c.a.)</b>
Otras deducciones	\$46.285.648.000	\$46.285.348.000	\$41.650.482.000 <sup>6</sup>	\$41.650.482.000	\$45.798.143.000
Renta líquida gravable	\$2.014.346.000	\$2.014.346.000	\$6.649.512.000	\$6.649.512.000	\$2.014.346.000
Impuesto a cargo	\$705.021.000	\$745.308.000	\$2.327.329.000	\$2.327.329.000	\$745.308.000
Total retenciones	\$1.519.215.000	\$1.519.215.000	\$1.519.215.000	\$1.519.215.000	\$1.519.215.000
Sanciones	\$3.045.000	\$7.074.000	\$2.598.738.000	\$2.538.308.000	\$7.074.000
Saldo a favor	\$811.149.000	\$766.833.000	\$0	0	\$766.833.000

Sin embargo, se observa que no liquidó la sanción por inexactitud reducida a la cuarta parte de la planteada por la DIAN en la ampliación al requerimiento, en relación con los hechos aceptados, según el artículo 709 E.T.

Luego, la DIAN expidió la ampliación al Requerimiento Especial 310642004000012 del 15 de septiembre de 2004, en la que propuso

<sup>6</sup> La DIAN rechazó \$4.635.166.000, dentro de los que se incluyen los \$487.505.000 correspondiente al rechazo de la deducción de retiros de cartera y cheques devueltos.



modificar la corrección de la declaración del impuesto sobre la renta del año 2001 presentada el **5 de junio de 2003**.

En la ampliación, la DIAN no aceptó la corrección de la declaración presentada el 29 de junio de 2004, confirmó el rechazo de las deducciones por \$4.635.166.000, aplicó la tarifa del impuesto del 35% y liquidó la sanción por inexactitud en \$2.538.308.000. Como se advierte, tampoco modificó el renglón de compensación por pérdidas.

De acuerdo con lo anterior, la Sala comparte la conclusión del *a quo* de no aceptar la corrección que presentó la demandante el 29 de junio de 2004, pues, a pesar de que la hizo en tiempo con la respuesta al requerimiento especial, y de que aceptó parcialmente las glosas propuestas en el requerimiento especial, no liquidó la respectiva sanción por inexactitud reducida como lo estipula el artículo 709 E.T., ni aportó la prueba del pago de los mayores valores.

De tal forma que, no es cierto que la DIAN haya fundamentado su decisión de no aceptar la corrección de la declaración en el hecho de que la demandante haya modificado renglones que no fueron objeto de modificación en el requerimiento especial y en su ampliación, sino porque no se reunieron los requisitos del artículo 709 citado.

Finalmente, la Sala considera improcedente el alegato sobre el hecho de que no se dieron los supuestos del artículo 647 del Estatuto Tributario para liquidar la sanción por inexactitud reducida a que hace referencia el artículo



709 E.T., puesto que cuando el artículo 647 se refiere a tomar los mayores valores determinados por la Administración para calcular la base de la sanción, para el caso hace referencia a los valores propuestos en el requerimiento especial. De tal forma que no es aceptable aducir que, al no existir liquidación oficial de revisión, no era posible liquidar la sanción.

En esa medida, los actos administrativos demandados se ajustaron a derecho, al modificar la corrección de la declaración del impuesto sobre la renta del año 2001, que presentó la demandante el 5 de junio de 2003, con el número 0102804056725<sup>7</sup>.

**3.2.2.2. Violación del artículo 264 de la Ley 223 de 1995 y del artículo 64 del E.T. [Rechazo de la deducción de rotura y pérdida de envases y empaques de \$4.147.661.000]**

Conforme con lo alegado por las partes, el problema jurídico que debe resolver la Sala se concreta a decidir si los actos demandados son nulos por violación del artículo 264 de la Ley 223 de 1995, por falta de aplicación, por el hecho de que la demandante habría reportado deducción por rotura y pérdida de envases y empaques en cuantía de \$4.147.661.000 en la declaración de renta del año 2001, con fundamento en el oficio 91313 de 2001 de la DIAN.

Para resolver se considera:

---

<sup>7</sup> Folio 547 c.a.



De acuerdo con el artículo 264 de la Ley 223 de 1995, los contribuyentes que actúen con base en conceptos escritos emitidos por la DIAN, podrán sustentar sus actuaciones con base en los mismos, tanto en la vía gubernativa como en la jurisdiccional, sin que las autoridades tributarias puedan objetarlas.

En relación con el alcance de esta disposición la Sala ha precisado<sup>8</sup> que las actuaciones de los contribuyente realizadas al amparo de conceptos vigentes de la DIAN, no pueden ser objetadas por las autoridades tributarias, ya que, como lo sostuvo la Corte Constitucional, *“si la Administración ha señalado un criterio u orientación al particular para proceder de un modo determinado, no puede resultar apropiado que, contrariando sus propias razones, pueda desconocer la actuación cumplida por el particular amparado en la propia conducta de aquélla.”*<sup>9</sup>

En virtud del principio de la buena fe, la Administración debe acatar su propia doctrina, porque sirve de guía para la actuación de los particulares cuando el concepto se encuentra vigente.

En el caso *sub examine*, es un hecho no discutido que la sociedad Gaseosas Colombianas S.A. utiliza el sistema de inventarios permanentes.

---

<sup>8</sup> Consejo de Estado, Sección Cuarta, Sentencia de octubre 27 de 2005, Exp. 14699, M.P. Juan Ángel Palacio Hincapié.

<sup>9</sup> Corte Constitucional, Sala Plena, Sentencia C-487 de septiembre 26 de 1996, M.P. Antonio Barrera Carbonell.



Así mismo, está probado que la sociedad actora presentó la declaración del impuesto sobre la renta del año 2001, el día **8 de abril de 2002**. Y que en el renglón 47 – “Otras deducciones” solicitó las siguientes deducciones:

- |                                  |                 |
|----------------------------------|-----------------|
| - Envases y empaque:             | \$3.584.699.000 |
| - Faltantes de almacén:          | \$123.532.926   |
| - Pérdida de envases y empaques: | \$439.428.812   |

La sociedad actora dice que declaró como deducible la pérdida de la mercancía con fundamento en el artículo 64 del Estatuto Tributario y que así lo habría permitido la DIAN en el Oficio 91313 del 11 de octubre de 2001.

La DIAN rechazó la deducción con fundamento en el hecho de que la ley vigente a la fecha de causación del impuesto no contemplaba 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, como era el caso de la demandante.

Sobre el particular, la DIAN ya había proferido los conceptos 008237 del 9 de septiembre de 1997 y 022036 del 30 de octubre del mismo año en los que sostuvo que la disminución de inventarios por faltantes de mercancías de fácil destrucción o pérdida se aplicaba únicamente para los contribuyentes que determinen el costo de los activos movibles por el sistema de juego de inventarios o periódico, excluyendo de tal tratamiento a los contribuyentes que se dedican a comercializar mercancías y que establecen el costo mediante sistema permanente o continuo.



Posteriormente, en el año 1998, la DIAN profirió el Concepto 47554 del 19 de junio de 1998, en el que afirmó que “[L]a disminución del inventario final por faltante de mercancías sólo puede ser utilizada por aquellos contribuyentes que se dedican a la comercialización de mercancías de fácil destrucción o pérdida, por cuanto tratándose de la pérdida de las mismas en el proceso de transformación, los productores deben asumirla como mayor valor del costo.”

Mediante el Oficio 091313 del 11 de octubre de 2001, la DIAN ratificó la vigencia del concepto 47554 de 1998 y, como se vio, afirmó que tal disminución podría utilizarse por los contribuyentes que no apliquen el sistema de juego de inventarios, es decir, que podían hacer tal disminución quienes utilizaran el sistema de inventario permanente.

Finalmente, la DIAN profirió el Concepto 071050 del 31 de octubre de 2002, en el que precisó que no eran deducibles las pérdidas de mercancías que conforman el activo movable cuando se utiliza el sistema de inventarios permanentes o continuos. De esta manera, la DIAN ratificó los conceptos 08237 del 9 de septiembre de 1997 y 022036 del 30 de octubre del mismo año, y los demás que en el mismo sentido se hayan emitido.

Ante la disparidad de criterios en relación con la posibilidad de deducir la pérdida de inventarios, ocasionada con la expedición de los conceptos antes relacionados, el Comité de Dirección de la DIAN, en el Acta 02 del 23 de junio de 2004, decidió:



*“1. Establecer que no existe unidad de criterio en relación con la deducción de pérdida de inventarios de mercancías de fácil destrucción o pérdida y, en consecuencia, las Administraciones Tributarias, en relación con los procesos que se adelantan en sus distintas dependencias y dentro de las diferentes etapas que comporta el proceso tributario, no puede objetar las actuaciones tributarias realizadas por los contribuyentes. Es decir, que procede lo señalado en el artículo 64 del Estatuto Tributario el cual establece que “cuando se trate de mercancías de fácil destrucción o pérdida, las unidades del inventario final pueden disminuirse hasta en un cinco por ciento (5%) de la suma del inventario inicial más las compras”, sin tener en cuenta las restricciones establecidas posteriormente por medio de conceptos para el caso de inventarios permanentes.”*

El Concepto 071050 de 2002 fue demandado ante esta jurisdicción, proceso en el que se produjo la sentencia del 27 de octubre de 2005, la que denegó las súplicas de la demanda, y en la que se ratificó la prohibición de deducir las pérdidas de mercancías de fácil destrucción cuando se lleve sistema de inventario permanente, ante la inexistencia de norma expresa en el Estatuto Tributario que así lo reconociera e igualmente ante la imposibilidad de deducir la provisión que pudiera constituirse sobre las mismas, por cuanto se requería normativa expresa para su aceptación.

Hasta aquí, la Sala advierte que, en efecto, para la fecha en que la demandante presentó la declaración objeto de discusión, esto es, el 8 de abril de 2002, estaba vigente el Concepto 91313 del 11 de octubre de 2001, en el que al remitirse a lo dicho en el Concepto 47554 de 1998, cambió el criterio y adoptó la posibilidad de que los contribuyentes dedicados a la comercialización de mercancías de fácil destrucción o pérdidas, que utilizaran el sistema de inventario permanente, pudieran disminuir el inventario final por faltante de mercancías.



En ese orden, mientras estuvo vigente la posición adoptada en el Concepto 91313 de 2001, la declaración de renta que presentó la demandante por el año 2001, el 8 de abril de 2002, fundamentada en ese concepto, produjo plenos efectos legales, y, por tanto, en virtud del artículo 264 de la Ley 263 de 1995, e incluso del Acta del Comité de Dirección del 23 de junio de 2004, la DIAN no podía objetar las deducciones cuestionadas, amparadas en el Concepto 91313.

Ahora, si bien es cierto que la declaración presentada el 8 de abril de 2002 fue corregida el 13 de junio de 2002 y, luego, el 24 de diciembre de 2002, esta última en vigencia del Concepto 71050 de octubre 2002, también lo es que el objeto de las correcciones no se relacionó con la deducción discutida, de tal forma que la actuación seguía amparada en el Concepto 91313 de 2001.

Finalmente, y sin perjuicio de lo anterior, la Sala resalta que aun cuando la ley tributaria no prevé la disminución del inventario por concepto de faltantes de mercancía de fácil destrucción o pérdida, para los contribuyentes que adoptan el sistema de inventarios permanente, cuando se trata 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<sup>10</sup>.

Sin embargo, como en el caso concreto la DIAN no cuestionó la existencia de la pérdida, la Sala se releva de hacer ese análisis.

En consecuencia, se concluye que los actos administrativos acusados sí violaron el artículo 264 de la Ley 223 de 1995, en cuanto no aceptaron la deducción por concepto de pérdida de mercancías de fácil destrucción (rotura y pérdida de envases y empaques), por valor de \$4.147.661.000, pues está probado que la demandante actuó amparada en el Concepto 91313 del 11 de octubre de 2001.

### **3.2.2.3. Violación de los artículos 146 y 148 del E.T. [Rechazo de la deducción de \$487.505.266 por concepto de retiros de cartera y cheques devueltos]**

La sociedad actora alegó que esta deducción es procedente porque reunió los requisitos del artículo 146 del Estatuto Tributario, y porque corresponde a cartera incobrable y a robos hechos a cobradores del dinero producto de las ventas de la sociedad.

La DIAN rechazó la deducción porque el demandante no aportó las pruebas que justifiquen la razón para considerar las deudas manifiestamente perdidas o sin valor, en el caso de los retiros de cartera y los cheques devueltos. Y en

---

<sup>10</sup> Sentencia de 10 de marzo de 2011, Exp. 17075, M.P. Dr. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas.



el caso del robo de dinero, sostuvo que ninguna norma del Estatuto Tributario permite esta deducción, ni siquiera el artículo 148 del E.T.

El problema jurídico se centra en decidir si la falta de prueba para considerar una deuda como manifiestamente perdida o sin valor, es suficiente para rechazar, en el caso, la deducción de \$487.505.266, por concepto de retiros de cartera y cheques devueltos.

Según el artículo 146 del E.T, son deducibles, para los contribuyentes que lleven contabilidad por el sistema de causación, las deudas manifiestamente perdidas o sin valor que se hayan descargado durante el período, siempre que se demuestre la realidad de la deuda, se justifique su descargo y se pruebe que se ha originado en operaciones productoras de renta.

Por su parte, los artículos 79 y 80 del Decreto 197 de 1975 señalan que:

***“Artículo 79.** Se entiende por deudas manifiestamente perdidas o sin valor aquellas cuyo cobro no es posible hacer efectivo por insolvencia de los deudores y de los fiadores, por falta de garantías reales o de cualquier otra causa que permita considerarlas como actualmente perdidas, de acuerdo con una sana práctica comercial.*

***Artículo 80.** Para que proceda esta deducción es necesario:*

- 1. Que la respectiva obligación se haya contraído con justa causa y a título oneroso.*
- 2. Que se haya tomado en cuenta al computar la renta declarada en años anteriores o que se trate de créditos que hayan producido rentas declaradas en tales años.*
- 3. Que se haya descargado en el año o período gravable de que se trata, mediante abono a la cuenta incobrable y cargo directo a pérdidas y ganancia.*
- 4. Que la obligación exista en el momento de descargo.*



*5. Que existan razones para considerar la deuda manifiestamente perdida o sin valor.”*

De acuerdo con la normativa citada, la Sala ha considerado que la deducción de las deudas que fiscalmente se consideran como perdidas o incobrables está sujeta a la verificación de las siguientes condiciones<sup>11</sup>:

Según el artículo 146 del E.T.:

1. Que el contribuyente lleve contabilidad por el sistema de causación. Cuando no esté obligado a llevar contabilidad, debe conservar soportes documentales de la deuda.
2. Que la obligación se haya descargado durante el año o periodo gravable, es decir que contablemente se hayan afectado las cuentas correspondientes del activo y del estado de resultados que reflejen el castigo de la cartera.
3. Que se demuestre la realidad de la deuda, esto es, la comprobación de los elementos estructurales de la obligación: deudor, acreedor, cuantía y el vínculo casual generador de la deuda.
4. Que se justifique su descargo.

---

<sup>11</sup> CONSEJO DE ESTADO, SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO, SECCIÓN CUARTA. C.P. HUGO FERNANDO BASTIDAS BÁRCENAS. Bogotá, D.C., 13 de diciembre de 2011. Número de radicación: 25000232700020030045501 Número interno: 16692. Demandante: MAKRO DE COLOMBIA S.A Demandado: DIAN.



5. Que se demuestre que la deuda se originó en una actividad productora de renta.

Y, de acuerdo con los artículos 79 y 80 del Decreto 187 de 1975, que complementan el alcance del artículo 146:

1. Que la deuda haya sido contraída con justa causa, a título oneroso y que exista al momento de su descargo.
2. Que se haya tenido en cuenta al computar la renta declarada en años anteriores o que se trate de créditos que hayan producido renta en esos años.
3. Y, finalmente, que existan razones para considerar la deuda como manifiestamente perdida o sin valor, orientadas por un criterio comercial.

Cuando la norma se refiere a deudas manifiestamente perdidas o sin valor, el artículo 79 del Decreto 187 de 1975 las define como aquellas cuyo cobro no es posible hacer efectivo por insolvencia de los deudores o fiadores, por falta de garantías reales o por cualquier otra causa que permita considerarlas como actualmente perdidas, de acuerdo con una sana práctica comercial.

Como lo ha señalado la Sala, el referido artículo 79 no es taxativo respecto de las gestiones que se deben realizar para acreditar la existencia de deudas manifiestamente perdidas, sino que, como la norma se remite a pautas determinadas por la “sana práctica comercial” y dado el amplio margen de apreciación que otorga la norma, puede acudir, por ejemplo, a los informes



de los abogados en los que se aconseje la baja de la obligación por no ser viable su cobro, a la demostración de la insolvencia de los deudores o acreditar la especificidad de las gestiones realizadas para lograr el cobro de las obligaciones, ente otros<sup>12</sup>.

Es decir que, para poder solicitar la deducción de la cartera perdida o sin valor, por ser imposible su recuperación, debe demostrarse no sólo la existencia de la cartera y los requisitos generales antes listados, sino, además, la realización de diligencias orientadas a su recuperación y la existencia de razones para considerarla como perdida.

Como se observa, no son pocas las exigencias que prevé el ordenamiento fiscal para que una deuda incobrable pueda ser objeto de deducción. En todo caso, para que sean deducibles, el contribuyente está obligado a acreditar, en su totalidad, la concurrencia de esas condiciones<sup>13</sup>.

En el caso *sub examine* se discute la falta de prueba que permita tener como deudas manifiestamente perdidas o sin valor las correspondientes a los retiros de cartera y de los cheques devueltos, cuya deducción fue objeto de rechazo. Igualmente, la ausencia de prueba de los robos de dinero hechos a los cobradores, producto de las ventas de la sociedad actora.

---

<sup>12</sup> CONSEJO DE ESTADO, SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO. SECCIÓN CUARTA. C.P. HUGO FERNANDO BASTIDAS BÁRCENAS. Bogotá, D.C., 12 de mayo de 2010. Número de radicación: 25000232700020040224401. Número interno: 16448. Actor: EDITORIAL EL GLOBO S.A. Demandado: DIAN.

<sup>13</sup> *Op. Cit.* Sentencia del 13 de diciembre de 2011.



La sociedad demandante afirmó aportar, con el recurso de reconsideración y con la demanda, el certificado del revisor fiscal en el que consta *“que estos valores corresponden a cartera incobrable o robos a cobradores.”* Sin embargo, al revisar el expediente, la Sala no encontró esta prueba.

Igualmente, se advierte que en el expediente reposa prueba pericial en la que en relación con la deducción discutida se afirmó lo siguiente:

*“En el anexo No 5, se observa el movimiento de la cuenta: 5295958003 “Retiros de cartera y cheques Devueltos”, donde se aprecia los registros débitos, el saldo y el saldo acumulado del año 2001 los cuales arrojan la suma de \$487.505.266, valores que fueron debidamente revisados y cotejados con los registros y documentos contables, movimiento detallado mensual, sin encontrar diferencia alguna. Esta cuenta se debita con los castigos autorizados por la Vice-Presidencia Financiera; al final del periodo contable se cierra contra las cuentas de Pérdidas y Ganancias.”*

No obstante, el dictamen pericial no prueba que las deudas en discusión revistieran la calidad de manifiestamente perdidas o sin valor, en particular, los requisitos que señalan los artículos 146 del Estatuto Tributario y 79 y 80 del Decreto 187 de 1975

En cuanto al robo de dinero alegado, la Sala halla la razón al *a quo* en cuanto confirmó el rechazo de la deducción.

El artículo 148 del Estatuto Tributario establece que son deducibles las pérdidas sufridas durante el año o período gravable, concernientes a los bienes usados en el negocio o actividad productora de renta, ocurridas por fuerza mayor; es decir, pérdidas de activos vinculados con el desarrollo de



las actividades productoras de renta. Sin embargo, esta Sala ha aclarado que la procedencia de esta deducción sólo recae sobre los activos fijos o sobre los bienes usados en el negocio con carácter de permanencia.

El dinero, como ya ha dicho la Sala<sup>14</sup>, es un bien que no es susceptible de ser enajenado dentro del giro ordinario de los negocios del contribuyente, porque no tiene esa finalidad, y el hecho de formar parte del patrimonio de una persona no cambia su naturaleza. Si bien, a través del dinero el contribuyente realiza operaciones con el fin de producir renta, esa circunstancia evidencia que lo utiliza como medio de pago y no como un bien del cual espera obtener una utilidad.

En consecuencia, y con base en lo anterior, se concluye que el rechazo de la deducción discutida es procedente, porque la demandante no aportó pruebas suficientes de que las deudas en discusión revistieran la calidad de manifiestamente perdidas o sin valor, en los términos del artículo 146 del Estatuto Tributario. Y en el caso del dinero hurtado, no es procedente su deducción por aplicación del artículo 148 *ibídem*.

No prospera el cargo.

---

<sup>14</sup> Consejo de Estado, Sección Cuarta. Sentencia del 21 de julio de 2011, expediente 760012331000200002402-01 (17419), Consejera ponente Carmen Teresa Ortiz de Rodríguez.



#### **3.2.2.4. De la procedencia de la sanción por inexactitud**

El artículo 647 del Estatuto Tributario sanciona el hecho que en las declaraciones tributarias se omitan ingresos, se incluyan costos, deducciones, descuentos, exenciones, pasivos, impuestos descontables, retenciones o anticipos inexistentes, que ocasionen un menor impuesto a pagar o un mayor saldo a favor, y en general, la utilización de datos o factores falsos, equivocados, incompletos o desfigurados, de los cuales se derive un menor impuesto o un mayor saldo a favor.

Teniendo en cuenta que la demandante no demostró que la deducción de \$487.505.266, por concepto de retiros de cartera y cheques devueltos, reunió los requisitos del artículo 146 del Estatuto Tributario para su procedencia, debe mantenerse la sanción por inexactitud impuesta en los actos demandados, únicamente, respecto de dicho valor.

Para la Sala, es claro que no se presentó diferencia de criterios en relación con la interpretación del derecho aplicable porque, como se observó, las pretensiones del demandante se despacharon desfavorablemente por falta de prueba.

#### **CONCLUSIÓN**

En atención a las anteriores consideraciones, la Sala modificará la sentencia apelada, en el sentido de anular parcialmente los actos acusados, en lo respectivo al rechazo de la deducción de \$4.147.661.000, y, a título de

restablecimiento del derecho, se formula una nueva liquidación del impuesto sobre la renta del año 2001, a cargo de la demandante, así:

CONCEPTO		LIQ.PRIVADA	LIQ. OFICIAL	LIQ. TRIBUNAL	LIQ.CONS.EST.
<b>TOTAL INGRESOS NETOS</b>	<b>IG</b>	<b>180.233.331.000</b>	<b>180.233.331.000</b>	<b>180.233.331.000</b>	<b>180.233.331.000</b>
COSTOS DE VENTA (PARA SISTEMA PERMANENTE)	CV	90.155.899.000	90.155.899.000	90.155.899.000	90.155.899.000
INVENTARIO INICIAL	CA	0	0	0	0
MÁS COMPRAS	CB	0	0	0	0
MANO DE OBRA DIRECTA, SALARIOS, PREST. Y OTROS	CC	0	0	0	0
MÁS APORTES AL SISTEMA DE SEGURIDAD SOCIAL	OE				
INTERESES Y COSTOS FINANCIEROS	MW	0	0	0	0
COSTOS INDIRECTOS DE FABRICACIÓN	GL	0	0	0	0
MENOS INVENTARIO FINAL	CH	0	0	0	0
COSTO DE VTA. (PARA SIST. PERMAN)	CG	0	0	0	0
<b>TOTAL COSTOS</b>	<b>CT</b>	<b>90.155.899.000</b>	<b>90.155.899.000</b>	<b>90.155.899.000</b>	<b>90.155.899.000</b>
MÁS COMISIONES, HONORARIOS, SERVICIOS	CE	370.448.000	370.448.000	370.448.000	370.448.000
SALARIOS, PREST. Y OTROS CONCEP. LABORALES	DC	14.681.539.000	14.681.539.000	14.681.539.000	14.681.539.000
INTER. Y DEMÁS GASTOS FINANCIEROS NACIONALES	DF	16.392.070.000	16.392.070.000	16.392.070.000	16.392.070.000
GASTOS EFECTUADOS EN EL EXTERIOR	DH	0	0	0	0
DEPRECIACION, AMORTIZACION, AGOTAMIENTO	DP	8.681.296.000	8.681.296.000	8.681.296.000	8.681.296.000
DEDUCC. IVA POR BNS. CAPITAL	BW	0	0	0	0
OTRAS DEDUCCIONES (SERVICIOS, ARREND., ETC.)	CX	46.285.648.000	41.650.482.000	41.650.482.000	45.798.143.000
<b>TOTAL DEDUCCIONES</b>	<b>DT</b>	<b>86.411.001.000</b>	<b>81.775.835.000</b>	<b>81.775.835.000</b>	<b>85.923.496.000</b>
<b>TOTAL COSTOS Y DEDUCCIONES</b>	<b>CI</b>	<b>176.566.900.000</b>	<b>171.931.734.000</b>	<b>171.931.734.000</b>	<b>176.079.395.000</b>
<b>RENTA LIQUIDA DEL EJERCICIO</b>	<b>GJ</b>	<b>3.666.431.000</b>	<b>8.301.597.000</b>	<b>8.301.597.000</b>	<b>4.153.936.000</b>
COMPENSACION POR PERDIDAS	GK	1.652.085.000	1.652.085.000	1.652.085.000	1.652.085.000
<b>RENTA LIQUIDA</b>	<b>RA</b>	<b>2.014.346.000</b>	<b>6.649.512.000</b>	<b>6.649.512.000</b>	<b>2.501.851.000</b>
<b>O PERDIDA LIQUIDA</b>	<b>RB</b>	<b>0</b>	<b>0</b>	<b>0</b>	<b>0</b>
<b>RENTA PRESUNTIVA</b>	<b>RC</b>	<b>2.011.536.000</b>	<b>2.011.536.000</b>	<b>2.011.536.000</b>	<b>2.011.536.000</b>
MENOS RENTAS EXENTAS LEY PAEZ	EA	0	0	0	0

EJE CAFETERO	EE	0	0	0	0
MENOS OTRAS RENTAS EXENTAS	EC	0	0	0	0
<b>TOTAL RENTAS EXENTAS</b>	<b>ED</b>	<b>0</b>	<b>0</b>	<b>0</b>	<b>0</b>
<b>RENDA LIQUIDA GRAVABLE</b>	<b>RE</b>	<b>2.014.346.000</b>	<b>6.649.512.000</b>	<b>6.649.512.000</b>	<b>2.501.851.000</b>
INGRESOS SUCEPTIBLES DE CONSTITUIR GANANCIA OCASIONAL	GA	0	0	0	0
<b>IMPUESTO SOBRE RENTA GRAVABLE</b>	<b>LA</b>	<b>745.308.000</b>	<b>2.327.329.500</b>	<b>2.327.329.500</b>	<b>875.648.000</b>
DESCUENTO IVA POR BIENES DE CAPITAL	DI	0	0	0	0
GENERACION DE EMPLEO	LO	0	0	0	0
DONACIONES	LR	0	0	0	0
OTROS DESCUENTOS TRIBUTARIOS	LB	0	0	0	0
<b>IMPUESTO NETO DE RENTA</b>	<b>LC</b>	<b>745.308.000</b>	<b>2.327.329.500</b>	<b>2.327.329.500</b>	<b>875.648.000</b>
<b>IMPUESTO RECUPERADO</b>	<b>LL</b>		<b>0</b>	<b>0</b>	<b>0</b>
<b>TOTAL IMPUESTO NETO DE RENTA</b>	<b>LN</b>	<b>745.308.000</b>	<b>2.327.329.500</b>	<b>2.327.329.500</b>	<b>875.648.000</b>
IMPUESTO DE GANANCIAS OCASIONALES	LD	0	0	0	0
IMPUESTO DE REMESAS	LF	0	0	0	0
<b>TOTAL IMP. A CARGO/IMP.GENERADO POR OPERACIONES GRAV.</b>	<b>FU</b>	<b>745.308.000</b>	<b>2.327.329.500</b>	<b>2.327.329.500</b>	<b>875.648.000</b>
REMESAS Y PAGOS AL EXTERIOR	MA	0	0	0	0
RENDIMIENTOS FINANCIEROS	MC	2.174.000	2.174.000	2.174.000	2.174.000
HONORARIOS, COMISIONES Y SERVICIOS	MY	258.000	258.000	258.000	258.000
ARRENDAMIENTOS	MG	157.000	157.000	157.000	157.000
VENTAS	MH	1.516.378.000	1.516.378.000	1.516.378.000	1.516.378.000
AUTORRETENCIONES	MJ	0	0	0	0
OTROS CONCEPTOS	MI	248.000	248.000	248.000	248.000
<b>TOTAL RETENCIONES AÑO GRAVABLE</b>	<b>GR</b>	<b>1.519.215.000</b>	<b>1.519.215.000</b>	<b>1.519.215.000</b>	<b>1.519.215.000</b>
MENOS: SALDO FVR.SIN SOL.DEV.O COMP./SALDO FVR.PERS.FIS.ANT.	GN	0	0	0	0
MENOS: ANTICIPO POR EL AÑO GRAVABLE	GX	0	0	0	0
MÁS ANTICIPO POR EL AÑO GRAVABLE SIGUIENTE	FX	0	0	0	0
MAS: SANCIONES	VS	7.074.000	2.538.308.000	215.618.000	208.544.000
<b>TOTAL SALDO A PAGAR</b>	<b>HA</b>	<b>0</b>	<b>3.346.422.500</b>	<b>1.023.732.500</b>	<b>0</b>
<b>O TOTAL SALDO A FAVOR</b>	<b>HB</b>	<b>766.833.000</b>	<b>0</b>	<b>0</b>	<b>435.023.000</b>
Sanción de inexactitud:					



Impuesto Liq. C. de E.		875.648.000			
Menos imp. Liq. Privada		745.308.000			
<b>Mayor impuesto</b>		130.340.000			
Porcentaje sanción		160%			
<b>SANCIÓN POR INEXACTITUD</b>		<b>208.544.000</b>			

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

## FALLA

**PRIMERO: LEVÁNTASE** el impedimento manifestado por la doctora Carmen Teresa Ortiz de Rodríguez, por las razones expuestas.

**SEGUNDO: MODÍFICASE** la sentencia apelada. En su lugar:

*DECLÁRASE la nulidad parcial de la Liquidación Oficial de Revisión 310642005000064 del 13 de junio de 2005 y su confirmatoria, Resolución 310662006000004 del 14 de marzo de 2006, expedidas por la DIAN, en lo relativo al rechazo de la deducción por valor de \$4.147.661.000.*

*A título de restablecimiento del derecho, DECLÁRASE que la liquidación del impuesto sobre la renta del año 2001, a cargo de la sociedad Gaseosas Colombianas S.A., es la contenida en la parte considerativa de esta providencia*



*[páginas 35 a 38], con un total saldo a favor de cuatrocientos treinta y cinco millones cero veintitrés mil pesos moneda corriente (\$435.023.000 m/cte).*

**TERCERO: RECONÓCESE** personería al abogado Julio César Ruiz Muñoz, como apoderado de la UAE DIAN, en los términos del poder que le fue otorgado.

Cópiese, notifíquese, comuníquese. Devuélvase al tribunal de origen. Cúmplase.

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

**MARTHA TERESA BRICEÑO DE  
VALENCIA  
Presidente**

**HUGO FERNANDO BASTIDAS  
BÁRCENAS**

**CARMEN TERESA ORTIZ DE  
RODRÍGUEZ**

**JORGE OCTAVIO RAMÍREZ  
RAMÍREZ**

