**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 dieciséis (2016)**

**Radicación: 250002327000200601275-01**

**No. Interno: 18429**

**Asunto: Acción de nulidad y restablecimiento del derecho**

**Demandante: Gaseosas Colombianas S.A.**

**Demandado: U.A.E. DIAN**

**FALLO**

**(…..)**

**3.2.2.2. Violación del artículo 264 de la Ley 223 de 1995 y del**[**artículo 64**](http://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=105)**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:

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[[8]](http://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=28276" \l "_ftn8" \o ") 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.”****[[9]](http://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=28276" \l "_ftn9" \o ")***

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.

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](http://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=105) 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 movible 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*](http://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=105)*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****[[10]](http://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=28276" \l "_ftn10" \o ").**

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**](http://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=208)**y**[**148**](http://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=210)**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](http://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=208) 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 el caso del robo de dinero, sostuvo que ninguna norma del Estatuto Tributario permite esta deducción, ni siquiera el [artículo 148](http://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=210) 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](http://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=208) 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[[11]](http://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=28276" \l "_ftn11" \o "):

Según el [artículo 146](http://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=208) 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 período 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.

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 acudirse, 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[[12]](http://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=28276" \l "_ftn12" \o ").

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[[13]](http://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=28276" \l "_ftn13" \o ").

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.

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 período 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](http://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=208) 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](http://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=210) 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[[14]](http://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=28276" \l "_ftn14" \o "), 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](http://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=208) del Estatuto Tributario. Y en el caso del dinero hurtado, no es procedente su deducción por aplicación del [artículo 148](http://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=210) *ibídem.*

**(….)**

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

El [artículo 647](http://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=804) 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](http://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=208) 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.

(….)

[[8]](http://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=28276" \l "_ftnref8" \o ") Consejo de Estado, Sección Cuarta, Sentencia de octubre 27 de 2005, Exp. 14699, M.P. Juan Ángel Palacio Hincapié.

[[9]](http://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=28276" \l "_ftnref9" \o ") Corte Constitucional, Sala Plena, Sentencia C-487 de septiembre 26 de 1996, M.P. Antonio Barrera Carbonell.

[[10]](http://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=28276" \l "_ftnref10" \o ") Sentencia de 10 de marzo de 2011, Exp. 17075, M.P. Dr. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas.

[[11]](http://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=28276" \l "_ftnref11" \o ") 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.

[[12]](http://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=28276" \l "_ftnref12" \o ") 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.

[[13]](http://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=28276" \l "_ftnref13" \o ") *Op. Cit.*Sentencia del 13 de diciembre de 2011.

[[14]](http://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=28276" \l "_ftnref14" \o ") Consejo de Estado, Sección Cuarta. Sentencia del 21 de julio de 2011, expediente 760012331000200002402-01 (17419), Consejera ponente Carmen Teresa Ortiz de Rodríguez.