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

**Bogotá D.C., julio diecinueve (19) de dos mil siete (2007)**

**CONSEJERO PONENTE: JUAN ÁNGEL PALACIO HINCAPIÉ.**

**RADICACIÓN: 250002370002003 00024 01 (15099)**

**DEMANDANTE: PRODUCTOS ROCHE INDUSTRIA QUÍMICA Y FARMACÉUTICA C/ DIAN**

**ASUNTO: IMPUESTO DE RENTA AÑO GRAVABLE 2000**

**- FALLO -**

Decide la Sala la apelación de la sentencia de septiembre 8 de 2004, proferida por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, en juicio de nulidad y restablecimiento del derecho instaurada por sociedad **PRODUCTOS ROCHE S.A.,** contra la actuación administrativa, mediante la cual se le modificó la declaración de impuesto a la renta y complementarios año gravable 2000, determinándose un mayor impuesto a pagar y sanción por inexactitud.

**ANTECEDENTES**

La relación fáctica traída en la demanda puede ser resumida en los siguientes términos:

La demandante presentó en medio electrónico, la declaración de renta y complementarios, por el año gravable de 2000, el día 9 de abril de 2001, radicada bajo el número 900000003611691 determinando un saldo a favor por un valor de $3.151.933.000.

El 23 de abril de 2001 solicitó devolución o compensación del saldo a favor reconocido por la resolución No 00396 de 27 de abril de 2001.

La División de Fiscalización, en desarrollo del programa de fiscalización PD “POSTIDEVOLUCIONES', profirió auto de apertura de investigación No. 310632001000976 del 26 de julio de 2001, con el fin de verificar y establecer las bases gravables, la existencia de los hechos gravados o no y verificar el cumplimiento de las obligaciones fiscales. Con base en los resultados obtenidos, profirió el Requerimiento Especial No 310632002000013 de enero 28 de 2002, mediante el cual propone modificar la declaración de renta y complementarios por el año de 2000, proponiendo las siguientes modificaciones a la declaración de renta y complementarios de la sociedad actora, por el año gravable de 2000.

-. Deducción por provisión de inventarios por valor de $1.689.380, renglón 45 CX, otras deducciones.

-. Deducción por pérdida en retiro de propiedad planta y equipo por $922.801.000, renglón 45, CX, otras deducciones.

-. Deducción de bienes dados en comodato por $811.064.000, renglón 45, CX, otras deducciones.

-. Determinación de sanción por inexactitud por valor de $1.197.018, renglón VS, sanciones.

El 3 de mayo de 2003 la sociedad actora dio respuesta al requerimiento especial No 31063200200013.

El 15 de octubre de 2002 se profiere la Liquidación Oficial de Revisión No. 310642002000152 aceptando las deducciones por amortización solicitadas por la suma de $1.622.128,202 y se rechazando las deducciones por baja de inventarios $1.689.380.000; por concepto de pérdida en enajenación de activos fijos $172.048.833; por retiro de propiedad planta y equipo $750.752.499 y, confirmando la sanción por inexactitud impuesta de $1.462.821.000; agotándose así la vía gubernativa.

**DEMANDA:**

En el libelo demandatorio la sociedad actora solicita:

Que se restablezca el derecho a la demandante, declarando la nulidad en su totalidad de la Liquidación Oficial de Revisión 310642002000152 del 15 de octubre de 2002, proferida por la División de Liquidación de la Administración Especial de Impuestos de los Grandes Contribuyentes de Santafé de Bogotá, mediante la cual se determina un mayor impuesto por la suma de $914.263.000 y una sanción de inexactitud de $1.462.821.000.

Como restablecimiento del derecho solicita que se declare en firme la declaración privada correspondiente al año gravable de 2000, radicada por medio electrónico el 9 de abril de 2001 con número de radicación 900000003611691.

Se condene en costas a la entidad demandada de conformidad con el artículo 171 del C.C.A., modificado por el artículo 55 de la Ley 446 del 998.

Como normas violadas la demandante invocó los artículos 64, 107, 128, 129, 148, 149, 647 y 683 del E.T. y 2, 6, 13, 95 numeral 9 y 363 de la Constitución Nacional.

Como concepto de la violación argumentó que se vulneró el articulo 64 del E.T., por parte de la Administración por cuanto rechaza la deducción por pérdidas de inventario que son permitidas de acuerdo a la norma y que fueron solicitadas por la sociedad actora en su declaración de renta y complementarios del año 2000 y sustentada debidamente con ocasión de la respuesta al requerimiento especial.

Expresó que se ha violado el artículo 148 del E.T. por parte de la Administración que permite la deducción de pérdidas ocurridas durante el año o periodo gravable de los bienes usados en el negocio o actividad productora de renta ocurridas por fuerza mayor y que fueron solicitadas por PRODUCTOS ROCHE S.A. en la declaración de renta y complementarios del año 2000. La pérdida de la mercancía se ocasiona por la destrucción de las mismas en cumplimiento de disposiciones emanadas de autoridad competente que así lo ordenan.

Explicó que como la sociedad actora es una empresa dedicada al negocio farmacéutico, las pérdidas en sus activos ocurrieron al presentarse situaciones que no podía prever, entendiendo como imprevisible la "improbabilidad "de detección anticipada de un acontecimiento, hechos estos que obligaron a cumplir con la reglamentación que determinan las condiciones de ventas de estos productos por lo que fue necesario proceder a su destrucción y reflejar tales pérdidas como gasto fiscal del ejercicio.

Argumenta que la obligación de destruir mercancía para la venta es actividad que se desarrolla por las diferentes circunstancias que prevé la ley y aún, por cualquier otra que implique el cumplimiento de las normas de seguridad, lo que hace que la baja de inventarios por destrucción constituya una fuerza mayor que emana de la misma ley y que está reglamentada por las normas que regulan la materia.

Se viola el artículo 148 E.T. por indebida aplicación en el caso del rechazo de la deducción por baja de inventarios en la suma de $750.752.499 ya que el fundamento legal en que se basó la demandante fueron los artículos 128 y 129 del E.T considerando que se trata de una baja de activos fijos por obsolescencia, para lo cual transcribe sentencias del Consejo de Estado para fundamentar el cargo.

Aduce que se quebrantó el artículo 107 del Estatuto Tributario al desconocer como deducciones, gastos y expensas realizadas por la sociedad actora, necesarias para la generación de la renta, como son la destrucción de inventarios no aptos para la venta y la deducción de pérdidas por obsolescencia de activos fijos.

Precisa que las comercializadoras que determinan el costo por el sistema de inventarios permanentes, registran contablemente las bajas de mercancías realmente realizadas, como una disminución de la provisión para protección de inventarios y no como un gasto, razón por la cual se presenta fiscalmente como una deducción.

Afirma que se vulneró el artículo 149 del Estatuto Tributario toda vez que la administración desconoce deducciones solicitadas por la actora en la declaración de renta de 2000, en la suma de $172.048.833, pérdida en la cual el ajuste por inflación ascendió a la suma de $370.005.478, cifra mayor al valor solicitado como pérdida fiscal.

Advierte que como la administración lo rechazó por falta de pruebas, allega certificación del revisor fiscal, acompañada de los soportes contables.

Se transgredieron los artículos 128 y 129 del Estatuto Tributario al desconocer la deducción por baja de activos por obsolescencia. Transcribe parcialmente la sentencia de la sección de mayo 12 de 2002 para fundamentar su cargo.

Señala que con la actuación administrativa se infringió el artículo 683 del Estatuto Tributario, que consagra el espíritu de justicia.

Se viola también el artículo 647 del E.T. determinando una sanción de inexactitud que no procede, por cuanto PRODUCTOS ROCHE, en ningún momento omitió ingresos ni incluyó costos ni deducciones inexistentes, ni presentó a la administración datos falsos, inexistentes incompletos o desfigurados de los cuales se haya derivado un menor impuesto.

**CONTESTACIÓN DE LA DEMANDA**

La demandada se opone a los argumentos esgrimidos en el libelo demandatorio afirmando que la Administración Tributaria aplicó correctamente lo dispuesto en las normas señaladas como violadas por los siguientes motivos:

Considera que el sistema de juego de inventarios quedó eliminado para aquellos contribuyentes obligados a presentar declaración de renta firmada por revisor fiscal o contador público.

La sociedad actora presentó la declaración firmada por el revisor fiscal por lo cual debía utilizar el sistema de inventario permanente o continuo.

Precisa que el sistema para establecer el costo de los activos, se encuentra señalado en el artículo 62 del E.T.

Expresa que fiscalmente, en caso de destrucción o pérdida de mercancía puede llevarse tal pérdida como costo siempre que el contribuyente determine el costo de los activos movibles por el sistema de juego de inventarios, se limita para la valuación del juego de inventarios y permite que de la suma de las unidades de inventario inicial más las compradas se resten únicamente las unidades vendidas, sin que sea permitido restar además de estas las destruidas por vencimiento o por cualquier otra causa, por lo tanto no es posible fiscalmente dar el mismo tratamiento cuando se utilice el sistema de inventarios permanente.

Explica los elementos de imprevisibilidad e irresistibilidad que constituyen la fuerza mayor o caso fortuito y éstas circunstancias están en la órbita del fabricante o comerciante y puede preverse desde el mismo momento de la fabricación, o de la comercialización de los determinados productos y bienes, lo que les quita el carácter de bienes afectados de fuerza mayor o caso fortuito e impide su deductibilidad.

Explica que es procedente la sanción por inexactitud como quiera que está demostrado que la actora incluyó en la declaración deducciones a las que legalmente no tenía derecho.

**SENTENCIA APELADA:**

El Tribunal Administrativo de Cundinamarca, accede a las súplicas de la demanda, con los siguientes fundamentos:

Diciente de la negativa de la Administración para reconocer la deducción por provisión de inventarios, pues corresponden a elementos dados de baja por destrucción de medicamentos que se encuentran debidamente soportadas con las actas suscritas por los funcionarios autorizados internamente para ellos y avaladas por el revisor fiscal.

De conformidad con el artículo 148 del E.T., la pérdida por destrucción de inventarios puede deducirse, pues se trata de bienes usados en el giro ordinario del negocio y que tiene relación de causalidad con la actividad productora de renta e incluso en el presente caso se daría una fuerza mayor que no puede prever la demandante, quien por esta razón solicita la deducción.

Consideró que esta deducción no se podría dar solo a quienes lleven el sistema de juego de inventarios, pues se atentaría contra el derecho de la igualdad, ya que se estaría dando un trato preferencial, que no es el espíritu de la norma tributaria.

El rechazo de la administración básicamente se fundamentó en falta de prueba y la demandante adjunta certificado del revisor fiscal, donde se manifiesta que se aplicaron ajustes por inflación desde el año 1992 y se pudo establecer que la pérdida fiscal ascendió y fue declarada en la suma de $172.048.833 en el renglón 45 y que estos rubros se encuentran debidamente soportados con comprobantes internos y externos de la contabilidad de la parte actora y se anexan las facturas de venta.

Respecto al rechazo de la deducción por la suma de $750.752.499, por tratarse de obsolescencia de activos fijos, si bien la parte demandante en un principio solicitó la deducción tomando como base el artículo 149 del E.T. pérdida en enajenación de activos, no es menos cierto que en los antecedentes administrativos obran las actas que declararon la obsolescencia de propiedad planta y equipo, lo cual genera el reconocimiento de la deducción y también fue llevada al renglón correcto que es el número 45, otras deducciones.

Afirma que la administración no debe ser tan taxativa, pues sí existían los elementos para la aplicación de los artículos 128 y 129 del E.T. y por ser los activos obsoletos debía haberse reconocido la deducción.

Levanta la sanción de inexactitud, anulando los actos administrativos por contrariar las normas legales.

**RECURSO DE APELACIÓN:**

Inconforme con la decisión de primera instancia la demandada por intermedio de abogado interpone recurso de apelación contra la sentencia proferida por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca en primera instancia, reitera lo expuesto en la contestación de la demanda y expresa que si bien el demandante expuso en su demanda que solicitó $1.689.380.000 como suma que corresponde al verdadero hecho económico o sea las bajas reales registradas, y que tan solo representan el 1.38% del inventario inicial más las compras, el Tribunal no se pronunció en este aspecto.

Se estima que la mera afirmación realizada por revisor fiscal en certificación, no suple el valor probatorio que tiene la discriminación y presentación detallada de los ajustes por inflación indicados, por lo que la ausencia de prueba es del contribuyente y no de la administración, por lo que solicita se aplique lo previsto en el artículo 781 del E.T, en concordancia con lo señalado en el artículo 684 del mismo ordenamiento.

La demandada se opone a que se tenga como prueba supletoria el certificado del revisor fiscal, ya que no detalla, ni describe los ajustes por inflación y la mera afirmación no suple la limitación que tuvo la administración para realizar investigación a fondo, situación plenamente protegida por la ley en las normas citadas.

Respecto a las pérdidas por obsolescencia de los inventarlos no están previstas en el ordenamiento fiscal, ni tampoco cumplen con los requisitos propios de las deducciones de manera que no puede fácilmente concluirse sobre su procedencia.

**ALEGATOS DE CONCLUSIÓN:**

La parte demandante, reitera lo expuesto en la demanda y manifiesta que la diferencia de PRODUCTOS ROCHE, con la DIAN radica en la deductibilidad de las bajas por destrucción de inventarios (activos movibles) representados en medicamentos no aptos para el consumo humano.

El artículo 148 del E T. hace referencia a la deducción por pérdida de activos, enfatizando en aquellos bienes usados en el negocio o actividad productora de renta ocurridos por fuerza mayor; al tiempo que en el último inciso advierte que no son deducibles las pérdidas del activo movible que se han reflejado en el juego de inventarios y en ningún momento la norma hace referencia a que es aplicable exclusivamente a los activos fijos. Con esto se desvirtúa la aseveración hecha por la DIAN.

La sociedad actora ha demostrado a lo largo del proceso que en ningún momento solicitó como costo y a la vez como deducción la baja por destrucción de medicamentos, en concordancia con el artículo 64 E.T.

Reitera lo expresado en la demanda respecto a la fuerza mayor, y que la baja de inventarios también se hace por orden de autoridad competente, en este caso el INVIMA, entidad que ordena la destrucción de medicamento no aptos para el consumo humano, por tratarse de medidas tendientes a preservar la salud humana y consecuentemente la vida. Esto sin perjuicio de la responsabilidad penal consagrada en el artículo 372 del Código Penal.

Insiste en que con la aplicación de cualquiera de los dos sistemas de determinación del costo se llega a la misma base gravable para la determinación de los tributos.

Manifiesta que la demandada teniendo oportunidad legal de proponer todas las excepciones contra las pretensiones presentadas por la sociedad actora en la primera instancia, no presentó objeción alguna por concepto de pérdida en la enajenación de activos y por concepto de pérdida en retiro de propiedad planta y equipo por obsolescencia. Esta falta de respuesta implica aceptación de cargos presentados en la demanda, agotándose la oportunidad para presentar estas excepciones.

Aclara que la confusión de la DIAN, en el sentido de plantear en el requerimiento especial en forma unificada el rechazo a la deducción de la pérdida en venta de activos fijos y la pérdida en retiro de activos por la suma de $922.801.332, indujo en error a la Magistrada , pues en la página 10 de la sentencia hace mención a que si bien el demandante en principio solicitó la deducción tomando como base el articulo 149 del E.T., no es menos cierto que en los antecedentes administrativos obran las actas que declararon la obsolescencia lo que genera el reconocimiento de la deducción, que fue solicitada en el renglón correcto, pues existían los elementos para aplicar los artículos 128 y 129 del E.T., por tratarse de bienes obsoletos.

**La parte demandada**: Reafirma los argumentos expuestos a lo largo de la litis.

Señala que cuando se establecen los costos por el sistema de juego de inventarios, allí ya se encuentra incluido el valor de las mercancías perdidas y la utilidad en las ventas queda disminuida con este valor, por lo que no puede reconocerse nuevamente como deducción.

Considera que la destrucción de medicamentos vencidos no constituye un hecho de fuerza mayor o caso fortuito para efectos de establecer el costo o gasto del impuesto sobre la renta, que lo exima de responsabilidad, porque el vencimiento del medicamento así como su indebida conservación o almacenamiento son hechos previsibles que permiten tomar las medidas necesarias para evitarlos.

**El Ministerio Público:** En su concepto solicita negar las pretensiones de la demanda, por las siguientes razones:

Expresa que no es factible aceptar la solicitud de deducción por concepto de la destrucción de inventarios en cuantía de $1.689.380, dado que la sociedad contribuyente utiliza el sistema de inventarios permanentes o continuos para establecer el costo de los activos móviles, sistema éste que no permite al declarante solicitar como costo o como deducción el valor de dicho concepto (artículo 64 del E.T.). No se debe aceptar la solicitud de deducción referida toda vez que la destrucción de medicamentos vencidos no constituye un hecho de fuerza mayor o caso fortuito, de aquellos establecidos en el artículo 148 de la misma normatividad.

Manifiesta que la sociedad contribuyente tenía derecho a solicitar la deducción por concepto de obsolescencia de los bienes usados en el negocio o en la actividad productora de renta, pues la misma legislación tributaria prevé perentoriamente esta posibilidad bajo el entendido del cumplimiento de unos requisitos y supuestos fácticos, los cuales en este caso no sólo se cumplen a cabalidad, sino que además en momento alguno fueron cuestionados por la Administración de Impuestos.

Considera que la Administración debía haber aplicado los artículos 128 y 129 del E.T. y no como pretendió hacerlo indebidamente al aplicar el artículo 149 del mismo ordenamiento, ya que ellas son las llamadas a ser empleadas en eventos en que se presenten deducciones por obsolescencia en propiedad, planta y equipo.

Respecto de la no presentación de los documentos solicitados por la Administración, correspondientes a las pérdida en la enajenación de activos, considera que dicha abstención coincide con el supuesto del artículo 781 del E.T., en el sentido que el contribuyente no anexó los documentos requeridos por la entidad oficial con ocasión del requerimiento de información y con los cuales se solicitaba justificar la deducción solicitada por concepto de los ajustes por inflación. Transcribe un concepto del Consejo de Estado al respecto.

En relación con el certificado del revisor fiscal manifiesta que éste hace parte integral de la misma contabilidad, por lo tanto ha perdido su valor probatorio teniendo en cuenta el artículo 781 del E.T., Así como también lo pierden los demás comprobantes y facturas. Está probado y no se discutió por la sociedad actora que la excusa para no enviar tales documentos no consistió en un hecho constitutivo de fuerza mayor, sino en una circunstancia que no encaja en tal calificación.

Solicita revocar la sentencia emitida en primera instancia por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca y en su lugar, emitir fallo en el que se anulen parcialmente los actos administrativos.

**CONSIDERACIONES**

Se discute en esta instancia la legalidad de la actuación administrativa mediante la cual se modificó la declaración privada del impuesto a la renta y complementarios del año gravable 2000.

En términos del recurso de apelación de la sentencia, la controversia se centra en: 1. reconocimiento de la deducción por destrucción de inventarios. 2. pérdida por enajenación de activos. 3. reconocimiento de la deducción por dada de baja por obsolescencia de propiedad, planta y equipos. 4. sanción por inexactitud.

Para resolver se considera:

**1. Reconocimiento de la deducción por destrucción de inventarlos en $1.689.380.000**

La sociedad actora aduce que se quebrantó el artículo 107 del Estatuto Tributario al desconocer la DIAN como deducciones, gastos y expensas realizadas por Productos Roche, necesarias para la generación de la renta, como son la destrucción de inventarios no aptos para la venta y la deducción de pérdidas por obsolescencia de activos fijos.

Precisa que las comercializadoras que determinan el costo por el sistema de inventarios permanentes, registran contablemente las bajas de mercancías realmente realizadas, como una disminución de la provisión para protección de inventarios y no como un gasto, razón por la cual se presenta fiscalmente como una deducción.

Por su parte, la DIAN asevera que cuando los costos se establecen por el sistema de juegos de inventarios en ellos se encuentra incluido el valor de las mercancías perdidas y la utilidad en las ventas queda disminuida por esa cantidad por lo que no puede reconocerse por ese valor.

Precisa que no está permitido detraer, además de las unidades vendidas, las destruidas por vencimiento o por cualquier otra causa (artículo 63 E.T.). El legislador estableció un margen de disminución del inventario final hasta de un cinco por ciento de las unidades del inventario inicial más compras, cuando se trate de mercancías de fácil destrucción o pérdida pudiendo ser mayor este porcentaje si se demuestra fuerza mayor o caso fortuito.

Ante la ausencia de norma expresa que permita tomar como costo o deducción las pérdidas de mercancías, para los contribuyentes que utilizan el sistema de inventarios permanentes no resulta procedente la deducción por concepto de pérdida por destrucción de medicamentos solicitada en el renglón 45 CX Otras Deducciones, del denuncio rentístico del año gravable de 2000.

Pues bien, como quiera que una situación similar, se presentó a estudio y decisión de la Sección Cuarta de la Corporación, en esta oportunidad la Sala, relieva los planteamientos que contiene la sentencia de septiembre 25 de 2006, Consejera Ponente Dra. María Inés Ortiz Barbosa, Actor: Empresa Colombiana de Productos Veterinarios S.A. Vecol S.A., expediente No. 15032, en la cual tratándose de **medicamentos**, consideró:

Si el contribuyente está obligado por disposición legal a establecer el costo de los activos movibles por el sistema de inventarios permanentes, esta sola circunstancia no es suficiente para rechazar los costos generados en la destrucción de inventarios, ya que si la medida tuvo su origen en disposiciones de tipo sanitario, de salubridad pública o por prácticas mercantiles usuales, tal expensa está autorizada de conformidad con el artículo 107 del E. T., teniendo en cuenta que si bien los bienes se encuentran en el inventario, no pueden ser comercializados.

Por tanto, son "expensas" que tienen una relación o vínculo de correspondencia con la actividad que desarrolla el objeto social de la entidad, de manera que los bienes dados de baja dentro del sistema de inventario permanente, representan uno de los conceptos inherentes y necesarios para la entidad en la producción de sus ingresos o renta derivada de tal objeto social, es decir, se involucran en la actividad productora de renta.

En efecto, tratándose de productos para la salud humana, animal y vegetal, su producción, venta y comercialización, está sujeta a controles estatales de gran seriedad para determinar la seguridad y efectividad del bien que será distribuido y utilizado, controles que se realizan por lo general antes de ser lanzados al mercado y que en consecuencia si no son superados, los bienes deben ser destruidos por disposición legal, de lo cual es fácil inferir que su tratamiento debe ser el de "expensa necesaria", siempre que cumplan las condiciones establecidas en la ley, esto es, que tengan relación de causalidad .,con las actividades productoras de renta y que sean necesarias y proporcionadas de acuerdo con cada actividad" [art. 107 E. T.].

Resulta entonces válido que cuando el contribuyente debe acatar órdenes de autoridades encargadas de controlar esta clase de bienes en pro de la seguridad y salubridad públicas o porque es usual su aplicación en el campo comercial, se vea abocado a destruir parte de su inventario y por ende lo refleje en una disminución de la renta a título de costo (expensa).

De otra parte, la apertura económica y la suscripción de tratados comerciales con otros países implica el fortalecimiento de medidas fitosanitarias, de salubridad pública o de cualquier otra índole que obligan a los contribuyentes a dar de baja determinados activos movibles que (por vencimiento, deterioro, contaminación, etc.), merecen reconocimiento fiscal de expensa en el denuncio rentístico, pues de lo que se trata es de impulsar la producción y no de restringir tributariamente los incentivos previstos en la ley. Así las cosas, tratándose de activos movibles que se enajenan dentro del giro ordinario de los negocios del contribuyente que deban ser destruidos, porque no puedan ser consumidos, ni usados, es decir, que no puedan ser comercializados en ninguna forma, se admite su valor como "expensa necesaria", siempre y cuando se demuestre que el hecho ocurrió en el respectivo año gravable, tiene relación causa-efecto con la producción del ingreso y que es indispensable y proporcionado con la actividad, en otras palabras, que acata los presupuestos del artículo 107 del E.T. Además el contribuyente debe demostrar que tal expensa no ha sido reconocida por otros medios.

Estima la Sala que la jurisprudencia transcrita es plenamente aplicable en el asunto que se estudia ya que se parte de los mismos supuestos de hecho: declaración firmada por el revisor fiscal, obligación de la compañía de utilizar el sistema de inventarios permanentes, inventarios dados de baja por destrucción de medicamentos, soportados con actas de baja, suscritas por funcionarios competentes y avaladas por el revisor fiscal de la sociedad.

Ahora, contablemente los efectos son los mismos pues si bien en el caso de autos la sociedad demandante no afecta el costo de venta sino la provisión de inventarios, por ello registra en su denuncio rentístico la suma de $1.683.300.000, correspondiente a los elementos dados de baja por destrucción de medicamentos, no como costos sino como deducción en el renglón 45- otras deducciones.

Resulta de lo anterior, que no le asiste la razón a la apelante en la censura que efectúa respecto al doble registro de la operación pues no se registró como costo sino como deducción.

Lo discurrido, conduce a estimar el cargo.

**2. Pérdida por enajenación de activos por $172.048.833**

La DIAN en la liquidación oficial de revisión, reconoce que este concepto es fiscalmente aceptable, pero lo niega argumentando que no fue probada la deducción.

El demandante acusa que con la actuación administrativa se vulneró el articulo 149 del Estatuto Tributario toda vez que la administración desconoce deducciones solicitadas por la actora en la declaración de renta de 2000, en la suma de $172.048.833, pérdida en la cual el ajuste por inflación ascendió a la suma de $370.005.478, cifra mayor al valor solicitado como pérdida fiscal.

Advierte que como la administración lo rechazó por falta de pruebas, allega certificación del revisor fiscal, acompañada de los soportes contables, precisando además, frente a la inquietud de la administración sobre la no inclusión en el denuncio privado, que desde el punto de vista contable en el caso de venta de activos fijos el valor neto de la operación se registra como una utilidad o una pérdida en venta de activos fijos. En este caso, la pérdida se registró en la cuenta contable 5310 lo que conllevó a solicitar la deducción como un neto al renglón "CX "otras deducciones.

Precisa la Sala que si bien es cierto, conforme al articulo 777 del Estatuto Tributario "Cuando se trate de presentar en las oficinas la administración pruebas contables, serán suficientes las certificaciones de los contadores y revisores fiscales de conformidad con las normas legales vigentes", las mismas tal como lo ha dicho en forma reiterada la jurisprudencia de la Sección, deben contener algún grado de detalle en cuanto a los libros, cuentas o asientos correspondientes a los hechos que pretenden demostrarse, para que la misma pueda tener la eficacia y suficiencia probatoria.

La "prueba suficiente" que le otorga la norma tributaria no puede limitarse a simples afirmaciones sobre las operaciones de orden interno y externo de que da cuenta un contador o revisor fiscal, que en su calidad de profesional de las ciencias contables y responsable la contabilidad o de la revisión y análisis de las operaciones de un ente social, está en capacidad de indicar los soportes, asientos y libros contables donde aparecen registrados las afirmaciones vertidas en sus certificaciones. La fe pública predicable de un contador público no se ve restringida o anulada por la exigencia que en materia tributaria deben presentar sus certificaciones, sino por el contrario comprueba en debida forma la veracidad de sus afirmaciones, permitiendo que las autoridades administrativas y jurisdiccionales puedan darle la eficacia, pertinencia y suficiencia que se requiere al momento de evaluar la confiabilidad, razonabilidad y credibilidad de la contabilidad del contribuyente, responsable o agente retenedor. La suficiencia que pregona el artículo 777 del Estatuto Tributario, no puede llegar al extremo de contener simples afirmaciones o enunciaciones, carentes de respaldo documental y/o contable. En este sentido se ha pronunciado la sección en sentencia del 25 de noviembre del 2004, Consejera Ponente Dra. María Inés Ortiz Barbosa, Exp. 14155.

Ahora, en el subirte, la parte actora para desvirtuar la glosa de la administración allegó certificación del revisor fiscal que da cuenta de las ventas realizadas a terceros, enumerando las facturas de venta correspondientes.

Precisa además que algunas operaciones generaron utilidad, la cual fue registrada en la cuenta 42452000 —Utilidad en venta de maquinaria y equipo. Las pérdidas generadas en las demás ventas se registraron en la cuenta 531 03000 Perdida —Retiro Propiedad planta y equipo. Hace referencia además, a los comprobantes internos y externos, enumerándolos, donde se registraron las ventas y los ajustes fiscales correspondientes. Aportó también copias de las facturas de venta de los activos objeto de discusión.

A juicio de la Sala, la prueba aportada por la demandante, es suficiente para demostrar los hechos e indica los soportes, asientos y libros contables donde aparecen registradas las afirmaciones vertidas en sus certificaciones

**3. Reconocimiento de la deducción por dada de baja por obsolescencia de propiedad, planta y equipos $750.752.499**

Aduce la sociedad actora que se transgredieron los artículos 128 y 129 del Estatuto Tributario al desconocer la deducción por baja de activos por obsolescencia.

La entidad demandada por su parte, en la liquidación oficial de revisión censurada (en la contestación de la demanda y en los alegatos de conclusión, no hace ninguna referencia a ese cargo) se remite al concepto 006466 del 24 de agosto de 1999, en el cual se afirma que "*las pérdidas por obsolescencia de los inventarios no están previstas en el ordenamiento fiscal, ni tampoco cumplen con los requisitos propios de las deducciones descritos anteriormente*"

Precisa que "*las únicas perdidas aceptadas como deducción corresponden a las sufridas sobre los bienes usados en el negocio o actividad productora de renta y ocurridas por fuerza mayor y las obtenidas en la enajenación de activos siempre diferentes a las generadas por ventas de las sociedades a los socios, conforme lo señalan los artículo 147 y ss del Estatuto Tributario".*

Se remite al artículo 148 del Estatuto Tributario que exige como presupuesto de la deducción la ocurrencia de la fuerza mayor.

Después de analizar los elementos de la fuerza mayor, concluye que "no se acepta la ocurrencia de la fuerza mayor, toda vez que la obsolescencia predicada por la sociedad al igual que los documentos aportados no prestan mérito probatorio adecuado por carecer de la conducencia, pertinencia y sobre todo la utilidad"...

Finaliza aseverando que la norma aplicable en el evento de obsolescencia de activos fijos, es el artículo 138 del E.T.

El fallador de primera instancia reconoció la deducción, aclarando que si bien la actora en principio tomó como fundamento de la petición el artículo 149 del e.t. precisó que en los antecedentes administrativos obran las actas que declararon la obsolescencia de propiedad, planta y equipo y certificación de revisor fiscal de la sociedad sobre los bienes dados de baja, que obra a folios 90 y 91 del cuaderno principal, por lo que existían elementos para dar aplicación a los artículo 128 y 129 del Estatuto.

La Sala comparte la decisión del Tribunal, toda vez que la actuación de la DIAN tuvo como fundamento legal el artículo 148 del Estatuto Tributario, a pesar de que la sociedad actora desde el inicio de la investigación tributaria explicó que los bienes dados de baja fueron con motivo de su obsolescencia, glosó la partida, bajo el argumento de que "no se acepta la ocurrencia de la fuerza mayor, toda vez que la obsolescencia predicada por la sociedad al igual que los documentos aportados no prestan mérito probatorio adecuado por carecer de la conducencia, pertinencia y sobre todo la utilidad"-,.

Estima la Sala, reiterando la posición jurisprudencial de la Sección 1 según la cual una vez enterada la Administración de que los bienes habían sido dados de baja por obsoletos, debió encauzar su actuación a la verificación de los presupuestos de hecho contemplados para tales circunstancias y que se encuentran en los artículos 128 y 129 del Estatuto Tributario, que disponen:

*"ART. 128. —Deducción por depreciación. Son deducibles cantidades razonables por la depreciación causada por desgaste o deterioro normal o por obsolescencia de bienes usados en negocios o actividades productoras de renta, equivalentes a la alícuota o suma necesaria para amortizar el ciento por ciento (100%) de su costo durante la vida útil de dichos bienes, siempre que éstos hayan prestado servicio en el año o período gravable de que se trate,*

*ART. 129. —Concepto de obsolescencia. Se entiende por obsolescencia el desuso o falta de adaptación de un bien a su función propia, o la inutilidad que pueda preverse como resultado de un cambio de condiciones o circunstancias físicas o económicas, que determinen clara y evidentemente la necesidad de abandonarlo por inadecuado, en una época anterior al vencimiento de su vida útil probable".*

De acuerdo a lo anterior, concluye la Sala, que la Administración al haber fundamentado su actuación bajo el amparo de una norma legal que no era la procedente en el presente caso, es razón suficiente para dar por desvirtuada la presunción de legalidad del acto administrativo demandado, pues no solamente se presentó la violación del artículo 148 del Estatuto Tributario por indebida aplicación, sino la de los artículos 128 y 129 ibídem por falta de

1 Consejo de Estado, Sección Cuarta, sentencia del 12 de mayo de 2000, consejero Ponente Dr. Julio Correa, citada por la demandante para fundamentar su cargo.

Como quiera que demostrada la ilegalidad de la determinación del impuesto de renta y complementarios del año gravable 2000 efectuada por la Administración, desaparece también el fundamento de la sanción por inexactitud impuesta, y en consecuencia la Sala, confirmará la sentencia que declaró la nulidad de los actos demandados.

No habrá condenación en costas por haberse ceñido la conducta de la demandada a los parámetros de lealtad que gobiernan al proceso.

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**

**1. CONFIRMASE** la sentencia apelada, por las razones expuestas.

**2. RECONÓCESE** personería al doctor Jaime Humberto Bernal Torres como apoderado de la DIAN, en términos del poder conferido.

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

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

**JUAN ÁNGEL PALACIO HINCAPIÉ**

**Presidente**

**LIGIA LÓPEZ DÍAZ**

**MARÍA INÉS ORTIZ BARBOSA**

**HÉCTOR J. ROMERO DÍAZ**