

ACTIVO MOVIBLE - Son aquellos que se enajenan dentro del giro ordinario del negocio / COSAS FUNGIBLES - Lo es el dinero / DINERO - No es un bien susceptible de valoración / PAGO NOMINA - El dinero hurtado para el pago de ésta no es deducible

Para efectos fiscales los activos movibles son los bienes corporales muebles o inmuebles y los incorporales que se enajenan dentro del giro ordinario de los negocios del contribuyente, a diferencia de los activos fijos que no tienen esta destinación [artículo 60 del Estatuto Tributario]. El artículo 663 del Código Civil, clasifica los bienes muebles en fungibles y no fungibles y establece que las especies monetarias en cuanto perecen para el que las emplea como tales, son cosas fungibles. La doctrina ha clasificado los bienes en consumibles como aquellos que desaparecen con el primer uso y no consumibles los que por el contrario, permiten una reiterada utilización, caso en el cual se encuentra el dinero si se tiene en cuenta que se puede seguir usando sin causar su destrucción. De acuerdo con lo anterior, al dinero no se le puede dar el tratamiento de un bien susceptible de valoración para ser enajenado dentro del giro ordinario del negocio, 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, no como un bien del cual espera obtener una utilidad. De tal manera que la finalidad de pagar la nómina que en el presente caso esperaba cumplir la demandante con el dinero que le fue hurtado, no justifica el tratamiento de bien deducible que le dio porque contradice lo dispuesto en el artículo 148 citado.

SANCION POR INEXACTITUD - Es procedente porque no existe diferencia de criterios

De otra parte, la sanción por inexactitud debe mantenerse por cuanto no existe la diferencia de criterio cuando se presenta un desconocimiento del derecho como el presente caso. La discrepancia entre el fisco y la contribuyente debe consistir en una argumentación sólida que aunque equivocada, permita concluir que su interpretación en cuanto al derecho aplicable le permitió creer que su actuación estaba amparada legalmente y no cuando se presentan argumentos que a pesar de su apariencia jurídica carecen de fundamento objetivo y razonable. De otra parte, la sanción por inexactitud debe mantenerse por cuanto no existe la diferencia de criterio cuando se presenta un desconocimiento del derecho como el presente caso. La discrepancia entre el fisco y la contribuyente debe consistir en una argumentación sólida que aunque equivocada, permita concluir que su interpretación en cuanto al derecho aplicable le permitió creer que su actuación estaba amparada legalmente y no cuando se presentan argumentos que a pesar de su apariencia jurídica carecen de fundamento objetivo y razonable

CONSEJO DE ESTADO
SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO
SECCION CUARTA

Consejero ponente (E): HECTOR J. ROMERO DIAZ

Bogotá, D.C., veintiséis (26) de enero de dos mil nueve (2009)

Radicación número: 23000-23-27-000-2004-00920-01(15984)

Actor: CONSORCIO METALURGICO NACIONAL S.A. COLMENA

Demandado: DIRECCION NACIONAL DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES

FALLO

Decide la Sala el recurso de apelación interpuesto por la demandante contra la sentencia de 8 de febrero de 2006, proferida por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, desestimatoria de las súplicas de la demanda de nulidad y restablecimiento del derecho contra los actos que modificación el impuesto de renta del año gravable 2000.

ANTECEDENTES

La sociedad Consorcio Metalúrgico Nacional S.A. COLMENA presentó la declaración del impuesto de renta del año gravable 2000, en la cual registró como deducción la suma de \$207'030.000 que fue objeto de hurto.

La Administración de Impuestos de Bogotá previo requerimiento especial, profirió la Liquidación Oficial de Revisión 310642002000095 de 4 de octubre de 2002, para rechazar dicha deducción e imponer sanción por inexactitud.

El acto anterior fue confirmado en reconsideración mediante la Resolución 310662003000061 de 20 de octubre de 2003.

DEMANDA

La sociedad solicitó la nulidad de los actos administrativos que modificaron el impuesto de renta del año gravable de 2000. A título de restablecimiento del derecho pidió que se declarara la firmeza de la declaración privada.

La actora alegó como violados los artículos 107, 148, 647 y 683 del Estatuto Tributario y expuso en el concepto de violación, lo siguiente:

La Administración sustentó el rechazo en la vía gubernativa inicialmente, en que la deducción sólo procedía por pérdida de activos fijos y posteriormente, en la ausencia de fuerza mayor que interpretó erradamente.

El hurto de dinero en efectivo destinado al pago de nómina, constituyó una pérdida deducible que no tiene el tratamiento de expensa como lo refirió la Administración.

No procede la sanción por inexactitud cuando no se omiten datos ni se incluyen informaciones falsas, como tampoco por diferencias de criterio.

La omisión del hurto para rechazar la deducción desconoció el espíritu de justicia y el principio de capacidad contributiva.

CONTESTACIÓN DE LA DEMANDA

La demandada se opuso a las pretensiones por las siguientes razones:

La pérdida sufrida por fuerza mayor de bienes usados en el negocio o actividad productora de renta es deducible, pero el dinero no tiene esa categoría.

El hurto del dinero no constituye un hecho de fuerza mayor o caso fortuito para efectos de establecer el costo en el impuesto de renta, puesto que era previsible a través de las medidas de seguridad que debió tomar la demandante.

La naturaleza de activo fijo o movable de un bien, esta dada por su destinación específica.

La sanción por inexactitud debe mantenerse porque la deducción solicitada es inexistente y la diferencia de criterios no surgió de una interpretación que permitiera considerar el hurto de dinero como una deducción.

LA SENTENCIA APELADA

El Tribunal negó las pretensiones por las siguientes razones:

El dinero destinado al pago de nómina constituye un costo de producción distinto de la noción de activo, cuya pérdida debió asumir la demandante como un mayor valor por dicho concepto y no como una deducción porque ello implica un doble reconocimiento.

La pérdida del dinero por hurto es diferente de la que sufre un activo movable, porque no está destinado para ser enajenado dentro del giro ordinario del negocio de la actora; además, no existe norma que permita la deducción por dicho concepto, por lo cual es irrelevante la prueba relativa a la fuerza mayor.

La demandante al darle el tratamiento de deducción cambió a su favor el sentido de la ley, dando lugar a una deducción inexistente que justifica la sanción por inexactitud.

APELACIÓN

La actora interpuso el recurso de apelación con fundamento en lo siguiente:

El dinero es un activo de conformidad con lo dispuesto por los artículos 663 del Código Civil, 339 del Estatuto Tributario y su contabilización en el PUC.

Aceptar la deducción del dinero hurtado no significa una doble depuración de la base gravable, junto con el costo que se reconoce por estar destinado al pago de nómina, porque este tratamiento no se cumplió.

La sentencia citada por el Tribunal sobre el rechazo de la deducción de activos movibles dados de baja, no es aplicable al presente caso (expediente 14301).

El dinero no se puede clasificar en un activo fijo o movable por su carácter de fungible, pero constituye un activo usado en el negocio por estar destinado al pago de nómina y por tanto, su pérdida es deducible conforme al artículo 148 del Estatuto Tributario.

Existe una diferencia de criterio sobre el tratamiento tributario de la pérdida del dinero.

ALEGATOS DE CONCLUSIÓN

La demandante precisó que el artículo 148 del Estatuto Tributario no consagra que solamente la pérdida de activos fijos sea deducible; reiteró las razones de improcedencia de la sanción por inexactitud expuestas en el recurso de apelación.

La demandada señaló que las únicas pérdidas deducibles son aquellas sufridas sobre bienes usados en la actividad productora de renta y ocurridas por fuerza mayor, así como las obtenidas en la enajenación de activos.

El Ministerio Público solicitó confirmar parcialmente la sentencia por considerar que no era viable otorgar a los recursos hurtados el carácter de activos movibles objeto de enajenación, teniendo en cuenta que su destino era el pago de la nómina y que en todo caso no se presentó fuerza mayor.

Estimó que se debía levantar la sanción por inexactitud porque el rechazo de la deducción no significa que los hechos en que se fundamentó no hubieran existido o estuvieran desfigurados.

CONSIDERACIONES

En los términos del recurso de apelación la Sala debe establecer si el dinero tiene el carácter de activo para efectos de la deducción por la pérdida del mismo.

El artículo 148 del Estatuto Tributario, invocado en la demanda, autoriza la deducción de las pérdidas sufridas durante el período gravable, de los bienes usados en la actividad productora de renta y ocurridas por fuerza mayor.

Para efectos fiscales los activos movibles son los bienes corporales muebles o inmuebles y los incorporales que se enajenan dentro del giro ordinario

de los negocios del contribuyente, a diferencia de los activos fijos que no tienen esta destinación [artículo 60 del Estatuto Tributario].

Aunque el apelante no clasifica el dinero como activo movable o fijo, en todo caso le otorga el carácter de activo para efectos de la deducción consagrada en el artículo 148 citado, a pesar de reconocer que es un bien fungible.

El artículo 663 del Código Civil, clasifica los bienes muebles en fungibles y no fungibles y establece que las especies monetarias en cuanto perecen para el que las emplea como tales, son cosas fungibles.

La doctrina ha clasificado los bienes en *consumibles* como aquellos que desaparecen con el primer uso y *no consumibles* los que por el contrario, permiten una reiterada utilización¹, caso en el cual se encuentra el dinero si se tiene en cuenta que se puede seguir usando sin causar su destrucción.

De acuerdo con lo anterior, al dinero no se le puede dar el tratamiento de un bien susceptible de valoración para ser enajenado dentro del giro ordinario del negocio, 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, no como un bien del cual espera obtener una utilidad.

De tal manera que la finalidad de pagar la nómina que en el presente caso esperaba cumplir la demandante con el dinero que le fue hurtado, no justifica el tratamiento de bien deducible que le dio porque contradice lo dispuesto en el artículo 148 citado.

¹ Arturo Valencia Zea, Derechos Reales, 1996.

En esas condiciones, es irrelevante examinar las pruebas allegadas para determinar si el hurto de la suma deducida, correspondió a un hecho de fuerza mayor o caso fortuito.

De otra parte, la sanción por inexactitud debe mantenerse por cuanto no existe la diferencia de criterio cuando se presenta un desconocimiento del derecho como el presente caso.

La discrepancia entre el fisco y la contribuyente debe consistir en una argumentación sólida que aunque equivocada, permita concluir que su interpretación en cuanto al derecho aplicable le permitió creer que su actuación estaba amparada legalmente y no cuando se presentan argumentos que a pesar de su apariencia jurídica carecen de fundamento objetivo y razonable.²

La demandante a pesar de reconocer el carácter fungible del dinero y que no se clasifica en movable o fijo, en todo caso le otorga la calidad de activo (fl. 188 c.p.) sin respaldo legal, para insistir en la deducción solicitada.

Las razones anteriores son suficientes para confirmar la sentencia apelada.

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

CONFÍRMASE la sentencia objeto de apelación.

² Sentencia de 27 de octubre de 2005, expediente 14725, C.P. doctora Ligia López Díaz.

RECONÓCESE a la abogada AMPARO MERIZALDE DE MARTÍNEZ como apoderada de la demandada en los términos y para los fines del poder conferido.

La anterior providencia fue discutida y aprobada en la sesión de la fecha.

MARTHA TERESA BRICEÑO DE VALENCIA
Presidente de la Sección

LIGIA LÓPEZ DÍAZ
Aclara voto

HÉCTOR J. ROMERO DÍAZ