

COSTOS – Concepto / PERDIDA DE INVENTARIOS – Es diferente a un costo / PERDIDA OPERACIONAL – No siempre debe registrarse como un costo. Tienen un tratamiento fiscal diferente

Para la Sala una partida no puede considerarse que sea un costo por el registro contable que se realice de la misma. Los costos, conforme con el artículo 39 del Decreto 2649 de 1993, representan erogaciones y cargos asociados clara y directamente con la adquisición o la producción de los bienes o la prestación de los servicios, de los cuales un ente económico obtuvo sus ingresos. Es decir, para establecer si una partida es un costo o no, se debe analizar cuál es el objeto de la empresa, qué bienes enajena o produce para determinar qué cargos están asociados clara y directamente con la adquisición de bienes para enajenar o con la producción de los bienes, si es una actividad industrial. Para la Sala, al margen de la conclusión del perito de que el valor cuestionado sea un costo y que deba reconocerse como tal, que es una cuestión ajena al objeto de la prueba y que corresponde determinarlo al juez, el dictamen ofrece elementos probatorios para considerar que en efecto, como lo determinó la DIAN, la partida cuestionada es pérdida de inventarios en cada fase de la producción, que si bien afecta de manera natural el resultado de la actividad, no por ello puede considerarse que sea un costo. En consecuencia, el hecho de que el registro contable como gastos se hubiera revertido y así mismo se hubiera corregido la declaración de renta para clasificar la partida como “costo” no significa que sea tributariamente un costo o que por tratarse de una pérdida operacional se debía incluir dentro de su estado de costos para determinar la renta bruta, pues la denominada “RENTA BRUTA”, según el artículo 26 del Estatuto Tributario se obtiene de restar de los ingresos netos, los costos realizados imputables a tales ingresos, pero no de restar las pérdidas operacionales, que es en últimas lo que pretende el actor. Éstas tienen un tratamiento fiscal diferente.

DEDUCCION POR PERDIDA DE ACTIVOS – Procede cuando se presenta la fuerza mayor o caso fortuito / EXIMENTES DE RESPONSABILIDAD – Fuerza mayor o caso fortuito. Requisitos / IMPREVISIBILIDAD – Concepto / IRRESISTIBILIDAD – Concepto / FUERZA MAYOR O CASO FORTUITO – Para que proceden deben ser imprevisible e irresistible / VALORACION DEL JUEZ – Es quien establece la imprevisibilidad e irresistibilidad

Para la Sala, si bien es cierto que la fuerza mayor o caso fortuito son hechos eximentes de responsabilidad, para que tengan cabida, debe apreciarse concretamente, si se cumplen con sus dos elementos esenciales: la imprevisibilidad y la irresistibilidad. El artículo 1º de la Ley 95 de 1890 que subrogó el artículo 64 del Código Civil, define la fuerza mayor o caso fortuito, como aquel “imprevisto a que no es posible resistir, como un naufragio, un terremoto, el apresamiento de enemigos, los autos (sic) de autoridad ejercidos por un funcionario público.” La imprevisibilidad se presenta cuando el suceso escapa a las previsiones normales, que ante la conducta prudente adoptada por el que alega el caso fortuito, era imposible preverlo, como lo dijo la Corte Suprema de Justicia en sentencia de febrero 27 de 1974: “La misma expresión caso fortuito idiomáticamente expresa un acontecimiento extraño, súbito e inesperado.... Es una cuestión de hecho que el juzgador debe apreciar concretamente en cada situación, tomando como criterio para el efecto, la normalidad o la frecuencia del acontecimiento, o por el contrario, su rareza y perpetuidad”. Y la irresistibilidad, como lo dice la misma sentencia, “el hecho [...] debe ser irresistible. Así como la expresión caso fortuito traduce la requerida imprevisibilidad de su ocurrencia, la fuerza mayor, empleada como sinónimo de aquella en la definición legal, relieves esta otra característica que ha de ofrecer tal hecho: al ser fatal, irresistible,

incontrastable, hasta el punto de que el obligado no pueda evitar su acaecimiento ni superar sus consecuencias”. En consecuencia, para que un hecho pueda considerarse como fuerza mayor o caso fortuito, deben darse concurrentemente estos dos elementos. Para ese efecto, el juez debe valorar una serie de elementos de juicio, que lo lleven al convencimiento de que el hecho tiene en realidad esas connotaciones, pues un determinado acontecimiento no puede calificarse por sí mismo como fuerza mayor, sino que es indispensable medir todas las circunstancias que lo rodearon. Lo cual debe ser probado por quien alega la fuerza mayor, es decir, que el hecho fue intempestivo, súbito, emergente, esto es, imprevisible, y que fue insuperable, que ante las medidas tomadas fue imposible evitar que el hecho se presentara, esto es, irresistible.

SANCION POR INEXACTITUD – Procedencia

En relación con la deducción por la pérdida de inventarios la sanción se debe mantener, pues contrario a lo señalado por la actora, para la Sala el rechazo se debió, no a un inadecuado tratamiento contable de la partida como costo o gasto, sino a la improcedencia de la deducción por pérdida en retiro de bienes, que si bien, puede ser cierta y existente, fue un factor equivocado que dio lugar a un menor impuesto a pagar. Esta conducta es sancionable con inexactitud. También se debe mantener la sanción sobre el rechazo de la deducción por pérdida sufrida por fuerza mayor, pues no se advierte que exista diferencia de criterios sobre la interpretación del concepto de fuerza mayor del artículo 64 del Código Civil, sino que la partida se rechazó porque no fueron probadas las circunstancias que daban lugar a considerar que el hecho tuviera la connotación de fuerza mayor. Para la Sala, la sanción se debe mantener sobre este aspecto, porque fue una deducción improcedente que dio lugar a un menor impuesto a pagar, y que si bien, pudo existir la provisión, no se consideró de un tratamiento tributario diferente o una diferencia de criterios, sino que la actora le dio un tratamiento fiscal improcedente, lo cual no la exonera de la sanción.

FUENTE FORMAL: ESTATUTO TRIBUTARIO – ARTICULO 647

CONSEJO DE ESTADO

SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO

SECCION CUARTA

Consejera Ponente: CARMEN TERESA ORTIZ DE RODRÍGUEZ

Bogotá D.C., tres (3) de junio de dos mil diez (2010)

Radicación número: 25000-23-27-000-2005-00008-01(16564)

Actor: COLOMBIANA DE INCUBACION S.A. –INCUBACOL

Demandado: DIRECCION DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES

FALLO

Se decide el recurso de apelación interpuesto por las partes demandante y demandada contra la sentencia del 14 de marzo de 2007 del Tribunal Administrativo de Cundinamarca, que dispuso:

PRIMERO: Declarar la nulidad parcial de la liquidación oficial de revisión 310642004000126 (sic) del 15 de diciembre de 2003 y de la Resolución 31066200400013 de 30 de agosto de 2004, mediante la cual se resolvió el recurso de reconsideración, expedidas por la Administración Especial de Impuestos de los Grandes Contribuyentes de Bogotá.

SEGUNDO: Como consecuencia de lo anterior y a título de restablecimiento de derecho, téngase como liquidación del impuesto de renta del año gravable 2002(sic), la inserta en la parte motiva de esta providencia.

TERCERO: No se condena en costas como lo prevé el artículo 171 del Código Contencioso Administrativo por cuanto la conducta de las partes no lo amerita, de conformidad con el numeral 8 del artículo 392 del Código de Procedimiento.

CUARTO: En firme esta providencia, archívese el expediente previa devolución de los antecedentes administrativos a la oficina de origen y del sobrante o excedente de gastos del proceso. Déjense las constancias del caso.

ANTECEDENTES

INCUBACOL S.A. con NIT 860.037.943-0 presentó la declaración de renta y complementarios por el año gravable de 2000 el 6 de abril de 2001, registrando un saldo a pagar de \$38.534.000.

Previo requerimiento especial y la correspondiente respuesta, la DIAN expidió la Liquidación de Revisión 310642003000126 del 15 de diciembre de 2003 que modificó la liquidación privada en los siguientes puntos: 1) rechazó la deducción por la contribución a la Superintendencia de Sociedades por \$12.487.000; 2) rechazó la pérdida en retiro de bienes (venta de gallinas de desecho, venta de huevo fértil de desecho, pollos ahogados, pollos bonificados y huevos incubables descartados) por \$2.791.940.626; 3) rechazó la pérdida por siniestro de \$9.296.800; 4) rechazó la deducción por provisión de inversiones por \$4.907.541; y 5) impuso sanción por inexactitud por \$1.578.434.000. En consecuencia, se determinó un saldo a pagar de \$2.603.489.000.

La liquidación de revisión fue modificada por medio de la Resolución 310662004000013 de 30 de agosto de 2004, que decidió el recurso de reconsideración, en el sentido de aceptar parcialmente de la pérdida en retiro de bienes la suma \$422.084.121 como costo de productos terminados. En consecuencia, determinó la sanción por inexactitud en \$1.342.067.000 y un saldo a pagar de \$2.219.393.000.

LA DEMANDA

INCUBACOL S.A. con NIT 860.037.943-0 demandó la nulidad de la liquidación de revisión y de la resolución que la modificó. A título de restablecimiento del derecho pidió que se declarara que INCUBACOL S.A. no está obligada a pagar las sumas

establecidas en los actos demandados, y se ordene a la Administración que modifique la cuenta corriente de la sociedad por el impuesto de renta del año gravable 2000.

Invocó como normas violadas los artículos 9, 29, 85 y 228 de la Constitución Política; 1, 26, 107, 148, 647, 742 y 784 del Estatuto Tributario; 57[3] del Código de Comercio; 56[5], 106 y 115[13] del Decreto Reglamentario 2649 de 1993. El concepto de violación lo desarrolló así:

1. La Administración rechazó la deducción por \$12.487.000 pagada a la Superintendencia de Sociedades porque no tenía relación de causalidad con sus ingresos. La DIAN pretendió atribuirle a las deducciones de renta bruta, la misma exigencia de los costos que se disminuyen de los ingresos netos.

La “actividad” es un elemento de alcance mucho más amplio y significativo que el adoptado por la DIAN, pues al limitar las deducciones al hecho de tener una relación directa con el ingreso obtenido, viola la norma que relaciona este derecho a la relación causal con la empresa generadora de renta del contribuyente y no directamente con su ingreso. Por ello, la relación de causalidad y la necesidad deben ser analizadas desde el punto de vista de la empresa en general y no como una relación directa de causa-efecto entre un determinado egreso y su representación inmediata con un ingreso.

La contribución a la Superintendencia de Sociedades tiene como finalidad la financiación de este organismo de control, que cumple funciones de control y vigilancia, y presta, entre otros, servicios de información, conciliación y centros de arbitraje. Es una expensa obligatoria, consagrada por el artículo 88 de la Ley 222 de 1995. Es decir, tiene relación de causalidad con la actividad de la actora, es necesaria y proporcional.

Desconocer este pago es desatender los principios de equidad y de capacidad contributiva del sujeto pasivo de la obligación tributaria sustancial, según los artículos 95[9] y 85 de la Constitución Política.

2. La DIAN rechazó inicialmente \$2.791.940.626 por pérdidas de bienes del inventario. Sin embargo, la actora, insistentemente, ha señalado y probado que se trata de un costo operativo normal dentro de su actividad productora de renta de la empresa de incubación y corresponde al retiro de bienes como la venta de gallinas de desecho, venta de huevo fértil de desecho, pollos ahogados, pollos bonificados y huevos incubables descartados que afectaron la utilidad de la compañía. Con este proceder la DIAN violó el artículo 148 del Estatuto Tributario por interpretación errónea y por indebida aplicación.

La Administración en la resolución del recurso de reconsideración, por medio de un procedimiento arbitrario y antitécnico, aplicó una disminución del inventario final por faltantes conforme con el artículo 64 del Estatuto Tributario, que se refiere a la disminución de inventario de mercancías de fácil destrucción o pérdida, por \$422.084.121, suma que la sociedad no solicitó y que fue obtenida por los funcionarios de la DIAN mediante la aplicación del método de juego de inventarios, técnica ajena al sistema de inventario permanente o continuo aplicado por la sociedad.

La partida contablemente se mostró como una deducción bajo el tratamiento de pérdidas, sin embargo, afectó directamente el costo de producción. Por ello se

enmendó el error contable como se acreditó con el comprobante de contabilidad que se allegó con el recurso y lo atestó el revisor fiscal de la compañía.

El artículo 148 del Estatuto Tributario, al regular la deducción por pérdidas de activos, no admite la pérdida en bienes del activo movable que se han reflejado en el juego de inventarios, entonces, a contrario sensu, sí son deducibles las pérdidas de bienes del activo movable que no se han reflejado en el juego de inventarios, es decir, cuando se utiliza el sistema de inventarios permanentes o continuos u otros sistema de reconocido valor técnico cuando no se han reflejado en él como un menor valor del inventario final.

Pero en este caso, no se trata de una pérdida de bienes del inventario de la compañía, como lo ha tratado de demostrar la actora hasta con una prueba pericial que la DIAN arbitrariamente negó. Por lo tanto, el artículo 148 del Estatuto Tributario no es la norma aplicable a este caso.

Las partidas objetadas no corresponden a pérdidas de inventarios, sino al resultado negativo originado por la enajenación de gallinas de desecho, de huevo fértil de desecho, pollos ahogados y bonificados y huevos incubables descartados que tienen un costo de inventario superior al valor comercial habitual de los mismos, pero que debieron venderse por un precio muy inferior porque ocurrió una situación de desmejoramiento de la raza por razones genéticas que impedía su utilización para la reproducción. El caso de los pollos bonificados no es ninguna pérdida, es la inclusión de pollos adicionales en las entregas a los clientes como medida de previsión ante la posibilidad de que algunos fallezcan durante su transporte. Esta es una costumbre comercial, habitual y corriente en estas empresas. También es costo de venta la presencia de pollos ahogados en las instalaciones de la empresa, lo cual afecta la actividad generadora de renta de la compañía.

La DIAN violó el debido proceso y las normas invocadas en materia probatoria al negarse a practicar las pruebas solicitadas. El rechazo del costo viola también los principios de justicia y equidad, conforme al cargo anterior.

La DIAN transgredió también las normas de contabilidad y de comercio que permiten corregir los errores en los registros, pues, no obstante la sociedad acreditó la corrección contable de las partidas de costos deducidas como gasto general, la DIAN la negó, so pretexto de rechazar una “pérdida de inventarios” inexistente.

La sociedad corrigió la declaración tributaria para estar en consonancia con la corrección hecha a su contabilidad, para lo cual trasladó esta partida al renglón correspondiente a costos, sin embargo para la DIAN, en contravía del principio de la prevalencia del derecho sustancial sobre el formal, fue improcedente la corrección y, más aún, desconoció la corrección de la partida correspondiente a la aceptación de la no deducción de la “provisión de inversiones” por \$4.907.541, cuyo mayor impuesto de \$1.718.000 y sanción por inexactitud de \$1.374.000 incluidos en la corrección, debía admitirse por cumplir los requisitos de la corrección. Sobre el punto citó la sentencia del Consejo de Estado del 5 de agosto de 2002 (exp. 12811).

3. La Administración negó la deducción por la pérdida de mercancías por \$8.506.800 y de dineros poseídos por la sociedad por \$790.000 porque, según el artículo 64 del Código Civil, el hurto no constituye fuerza mayor. El artículo 148 del Estatuto Tributario admite la deducción de las pérdidas sufridas durante el año o

período gravable respecto de bienes usados en el negocio o actividad productora de renta ocurridas por fuerza mayor.

Según la jurisprudencia de la Corte Suprema de Justicia, lo que caracteriza a los delitos contra la propiedad, es que ocurren de manera imprevista. Así se tomen todas las medidas de protección y se actúe con culpa, descuido o negligencia en la propia defensa, no se dejan de sufrir los embates de la delincuencia. El hurto es imprevisible sobre el momento y la hora que se ejerce la acción y además, es imposible de resistir.

En todo caso, el Fisco está protegido por la ley, pues el artículo 45 del Estatuto Tributario dispone que las pérdidas recuperadas se graven como renta líquida.

4. No procede la sanción por inexactitud, pues en el caso de la deducción por el pago de la contribución a la Superintendencia de Sociedades, existe un error de apreciación por parte de la DIAN que considera que esa expensa no tiene relación de causalidad con la actividad productora de renta y una diferencia de criterios en relación con el derecho aplicable, pues la DIAN señala que la relación de causalidad debe ser con el ingreso y la actora interpreta la misma norma legal de manera diferente al considerar que la relación de causalidad debe darse con la actividad productora de renta.

La supuesta pérdida en retiro de bienes, como lo llama la DIAN, para la actora es un mayor costo, en el que ha existido, no una alteración de la realidad material, sino un inadecuado tratamiento formal contable, que no amerita la sanción.

También es improcedente la sanción por la deducción por pérdida sufrida por fuerza mayor derivada de la comisión del delito de hurto, pues existe una diferencia de criterios sobre la interpretación del concepto de fuerza mayor del artículo 64 del Código Civil.

La provisión de inversiones rechazada no obedece a una irrealidad, sino a un tratamiento tributario distinto, por lo tanto, aunque no es inexistente, falsa, incompleta o desfigurada, la ley no autorizó deducirla, lo cual es distinto a que hubiera incurrido en inexactitud sancionable conforme al artículo 647 del E.T. En todo caso, la sociedad al corregir la declaración liquidó la sanción por inexactitud reducida, pero la DIAN no aceptó la corrección.

LA OPOSICIÓN

La DIAN contestó la demanda en los siguientes términos:

1. Se debe mantener el rechazo de la deducción de la contribución a la Superintendencia de Sociedades por \$12.487.000 porque no cumple los requisitos de necesidad y relación de causalidad exigidos por el artículo 107 del Estatuto Tributario. Los impuestos y las contribuciones no son expensas necesarias porque no son forzosas o inevitables para que se produzca el ingreso, ni tienen relación de causalidad en la medida en que el citado pago se genera por un hecho distinto al desarrollo del objeto social.

El no pago de esa obligación no afecta el funcionamiento del objeto social del contribuyente sino de la Superintendencia de Sociedades. Ameritaría un cobro o una sanción. Además, el legislador no la estableció como deducción de la renta. Sobre este punto citó los Conceptos de la DIAN 1 de 1982 y 044070 de 1999.

2. Se desconoció la deducción por pérdida en retiro de bienes por \$2.791.940.626 porque se trató de una pérdida de inventario de productos o de bienes movibles que junto a la obligación de llevar el sistema de inventarios permanentes, no es posible aceptarla como costo ni como deducción, pues no existe norma legal que la autorice.

De acuerdo a los artículos 63 y 64 del Estatuto Tributario, fiscalmente, en el sistema de juegos de inventarios y en caso de destrucción o pérdidas de mercancías, la pérdida puede llevarse como costo siempre que se hubiere determinado el costo por este sistema y se dedique a la comercialización de tales mercancías, pero no puede llevarlo como deducción por prohibición expresa del artículo 148 ibídem. La actora debía utilizar el sistema de inventarios permanentes o continuos, pues presentó la declaración de renta de 2000 con la firma del revisor fiscal, por lo tanto, para ella no aplica la regulación del costo por el sistema de juego de inventarios.

Contrario a lo interpretado en el libelo demandatorio, el hecho de que el inciso final del artículo 148 del Estatuto Tributario hubiera indicado que no son deducibles las pérdidas de bienes del activo movable que se han reflejado en el juego de inventarios, no implica que las determinadas por el sistema de inventarios permanentes o continuos sí sean deducibles, pues el legislador no consagró ese beneficio.

Tampoco es aplicable la deducción por pérdida de activos señalada en el artículo 148 citado, pues sólo aplica para bienes usados en el negocio o actividad productora de renta que sean activos fijos y no movibles o inventarios y que además ocurran por fuerza mayor o caso fortuito.

En relación con el aducido error en el tratamiento contable para efectos de la investigación estadística de los costos como pérdida y que fue corregido a tiempo, y que por eso no se trata de una deducción por pérdida sino un costo de producción, no significa que deba aceptarse fiscalmente como costo o deducción, pues en materia tributaria éste se admite cuando el contribuyente lo determina bajo el sistema de juego de inventarios y en este caso está probado que el contribuyente determina el costo de los inventarios por el sistema permanente.

En consecuencia, no es útil, suficiente y pertinente el concepto técnico de los peritos sobre aspectos económicos que no determinan si el valor pedido en la declaración es admitido o no por la ley como deducción fiscal.

En cuanto a la aplicación del artículo 64 del Estatuto Tributario, relacionado con la disminución del inventario final por faltante de mercancía de fácil destrucción o pérdida, no solo para la determinación del costo por el sistema de juego de inventarios, sino también para el sistema permanente, se reconoció que la DIAN ha tenido diferencia de criterios sobre el tema, por lo que se acordó mediante Acta 002 de 2004 de la DIAN que los funcionarios no podían objetar las actuaciones tributarias realizadas por los contribuyentes al amparo de los conceptos que establecieron que procedía lo señalado en el artículo 64 del Estatuto Tributario sin tener en cuentas las restricciones establecidas posteriormente por otros conceptos, para el caso de los inventarios permanentes. En tal sentido, en la resolución del recurso de reconsideración, se aceptó de \$2.791.940.526 la suma de \$422.084.121 a título de la aplicación del citado artículo 64.

3. Deducción de pérdidas por siniestro. Según el artículo 148 del Estatuto Tributario sólo es deducible la pérdida de activos siempre que se trate de bienes

usados en el negocio o actividad productora de renta y que ocurra por fuerza mayor, compensado con las rentas obtenidas hasta la concurrencia de las mismas. Por lo tanto, la deducción procede cuando una vez depurada la renta conforme al artículo 26 ibídem, se determina una renta líquida positiva o utilidad con la cual se compensan las pérdidas. En este caso, las mercancías y el dinero hurtados no son activos fijos ni se comprobó que hubiera ocurrido la fuerza mayor.

Precisamente las razones de inseguridad aducidas por la actora evidencian que era una situación previsible. Además, no se probó el tamaño y calidad de los mecanismos de prevención que establezcan la situación de irresistibilidad. Ni se demostró el tipo de mercancía y de dinero hurtado para establecer el uso en la actividad productora de renta.

4. No se puede aceptar la reducción de la sanción por modificación de la declaración en relación con la provisión de inversiones porque la sociedad no corrigió la declaración conforme con los artículos 709 y 713 del Estatuto Tributario.

Si bien la sociedad modificó la declaración en el sentido de no incluir en las deducciones el valor de la provisión que fue rechazada, modificó los renglones 30 CV (costo de venta) y 38 CT (total costos), lo que no es permitido en las correcciones provocadas. En consecuencia, la declaración de corrección no tiene validez y eficacia para aceptar la sanción por inexactitud reducida.

También procede la sanción por inexactitud en relación con las deducciones por el pago de la contribución a la Superintendencia de Sociedades, por las pérdidas en retiro de bienes, por los siniestros y por la provisión de inversiones, pues la sociedad incluyó en la declaración deducciones que conforme a la ley tributaria son inexistentes de las cuales derivó un menor valor a pagar. No es necesario que se demuestren maniobras fraudulentas para que proceda la sanción.

Por el hecho de que no existan deducciones que no fueron expresamente establecidas por el legislador, no se puede concluir que existe diferencia de interpretación entre la actora y la Administración.

LA SENTENCIA APELADA

El Tribunal declaró la nulidad parcial de los actos acusados y determinó como total saldo a pagar la suma de \$2.205.280.000. Las razones de la decisión se resumen así:

1. Deducción por pagos relacionados con la contribución a la Superintendencia de Sociedades. Conforme con los artículos 107 del Estatuto Tributario y 88 de la Ley 222 de 1995, el Tribunal consideró que era procedente la deducción según lo había señalado el Consejo de Estado en sentencia del 13 de octubre de 2005 que declaró la nulidad de los Conceptos de la DIAN 044070 de 1999, 052218 de 2002 y 03141 de 2003, en los que se fundamentaron los actos acusados. Por lo tanto, procede la deducción por la contribución realizada a la Superintendencia de Sociedades por cuanto tiene relación de causalidad, necesidad y proporcionalidad con la actividad productora de renta.

2. Pérdida de inventario. Si bien la sociedad con ocasión del requerimiento especial corrigió la declaración en lo referente a la deducción por pérdida y la reasignó como un costo, no lo hizo conforme al procedimiento previsto en el artículo 709 del Estatuto Tributario, porque no aceptó parcial o totalmente la propuesta administrativa.

La corrección provocada es diferente de la voluntaria. La provocada no puede conllevar la obligatoriedad de practicar un nuevo requerimiento para analizar factores que surjan de la nueva declaración, pues no se aceptan planteamientos distintos de los que se realizaron en el requerimiento especial.

No procede la deducción por pérdida en retiro de bienes porque la actora no estableció el costo de sus activos movibles por el sistema de inventarios permanentes de acuerdo con la Ley. La pérdida de los mismos no puede ser deducida cuando no existe una norma que lo autorice y, menos, cuando no se dieron los requisitos del artículo 107 del Estatuto Tributario.

3. Pérdida de bienes por siniestro (hurto). Las deducciones solicitadas corresponden a pérdidas de mercancías por \$8.506.800 y de valores dinerarios poseídos por la sociedad por \$790.000, que según la DIAN no ocurrieron por hechos constitutivos de fuerza mayor.

La deducción no procede porque no se probó que los bienes fueron usados para la actividad productora de renta y que la pérdida ocurrió por un hecho no atribuible al demandante y por situaciones imprevisibles e irresistibles. El hecho alegado era previsible, además no se demostraron las circunstancias en que ocurrió dicho hurto, ni se allegaron los documentos que acreditaran el respectivo denuncia penal o su investigación.

4. Rechazo de la deducción por provisión de inversiones. Como la sociedad presentó declaración de corrección en la que modificó el renglón correspondiente a este ítem, la corrección fue válida conforme al artículo 709 del Estatuto Tributario, pues incluyó el mayor valor aceptado y la sanción por inexactitud reducida, por lo que se acepta la reducción de la sanción en forma proporcional.

5. Objeción al dictamen pericial. Negó la objeción al dictamen pericial porque no encontró errores de hecho, que consisten en creer probado un hecho no demostrado o al contrario. Encontró deducible el gasto por la contribución a la Superintendencia de Sociedades y la pérdida por siniestros, y sobre la pérdida por retiro de bienes hizo una descripción del proceso de producción, que las pérdidas generadas en sus distintas fases fueron aproximadamente del 33% de la producción total, y que estas hicieron parte del desarrollo del objeto social, que estos valores estaban incluidos por absorción en el valor del costo de productos terminados mediante un inventario permanente y que los \$2.791.940.626 son costos que deben reconocerse como tal. Es decir, el perito no hizo referencia a la realidad contable, sino que se refirió a aspectos de derecho reservados al juez.

6. Sanción por inexactitud. Mantuvo la sanción frente a los cargos que no prosperaron porque la actuación de la DIAN se ajustó a derecho. Levantó la sanción en relación con la deducción por la contribución a la Superintendencia de Sociedades y la redujo en relación con la provisión de inversiones.

EL RECURSO DE APELACIÓN

La **demandante** solicitó revocar la sentencia, con base en los siguientes argumentos de apelación:

1. En el rechazo de pérdida operacional por la venta de gallinas de desecho (gallinas ponedoras cuya vida productiva ha terminado), de huevo fértil de desecho (huevos que no pueden incubarse porque tienen defectos que no

aseguran unas crías de primera calidad), pollos ahogados (se venden para fabricar alimentos para animales) y bonificados y huevos incubables descartados, el Tribunal descalificó la prueba pericial y no tuvo en cuenta el certificado del revisor fiscal de la compañía ni los demás elementos de carácter contable que se allegaron en la respuesta al requerimiento y con la interposición del recurso.

El dictamen pericial no debió desestimarse porque a partir del examen de la contabilidad con sus respectivos anexos que discriminan en forma pormenorizada las cifras, los movimientos, los comprobantes y las cuentas afectadas, se puede evidenciar los efectos que en la utilidad de la compañía tuvieron los movimientos de ventas y costos de las gallinas y huevos de descarte.

El Tribunal no tuvo en cuenta que las conclusiones del perito coinciden con lo atestado, en tres oportunidades, por el revisor fiscal de la sociedad que comprueba que la venta y costo de esos elementos generaron una pérdida operacional sectorial que forma parte del estado de pérdidas y ganancias.

No se trató de una pérdida de bienes o de inventarios, sin embargo, el Tribunal posiblemente influenciada por un criterio parcializado de la DIAN, insistió en analizar la situación bajo los parámetros del artículo 148 del Estatuto Tributario que prohíbe la deducción de pérdidas de inventarios cuando se reflejan en el inventario periódico. El a quo centró su análisis en la improcedencia de la corrección de la declaración de renta efectuada por la sociedad al responder el requerimiento especial.

Conforme con la prueba pericial y la del revisor fiscal, la sociedad no perdió bienes de su activo movable, sino que los vendió por un valor inferior a su costo, lo que arrojó una pérdida operacional que debió incluir dentro de su estado de costos para determinar la renta bruta, según lo dispone el artículo 26 del Estatuto Tributario. Es lo que técnicamente se denomina “pérdidas por centros de operación” que son compensables con rentas de otras procedencias por absorción, que equivocadamente se llevó al formulario de la declaración como una deducción y no se involucró dentro de la depuración de la renta bruta. Sin embargo, fue un error formal que no puede tener la gravísima trascendencia que le dio la DIAN y el Tribunal, que impide que la actora establezca la renta líquida gravable con base en su capacidad contributiva real.

En todo caso, la sociedad corrigió sus registros contables y la declaración de renta, sin que se afectara el resultado líquido base del impuesto. El rechazo de la corrección a la declaración de renta, que es muy discutible, no puede dar lugar a que por una situación meramente formal sea un obstáculo para demostrar la base de tributación, cuando la obligación sustancial tributaria no tiene origen en una declaración.

2. Rechazo de la deducción de pérdida por siniestro. El artículo 148 del Estatuto Tributario, que autoriza la deducción de las pérdidas de bienes usados en el negocio o actividad generadora de renta de la empresa, no distingue entre bienes activos fijos y movibles del contribuyente. Por lo tanto, es un desatino decir que los inventarios de bienes que se enajenan dentro del giro ordinario de los negocios del contribuyente no se usan en la actividad generadora de renta cuando la actividad de la compañía es la compra y venta.

Los medios monetarios también son utilizados para el desarrollo de la actividad de la empresa, pues sirven para la adquisición de artículos que constituyen costos e insumos y se utilizan como medio de pago de los ingresos. En consecuencia, no

se entiende como el Tribunal consideró que las mercancías y el dinero hurtado no se usaban en la actividad generadora de renta. En todo caso, el dictamen pericial comprueba el empleo de tales elementos en la actividad de la contribuyente.

En cuanto a la fuerza mayor o caso fortuito, que para el Tribunal no se da porque el hurto es previsible, se remitió a la sentencia del Consejo de Estado del 16 de junio de 2006 (exp. 14633).

3. Sanción por inexactitud. El Tribunal mantuvo la sanción sin consideración diferente a que la actuación se ajustó a derecho y sin atender el argumento de la sociedad de que el mayor impuesto liquidado no se derivó de los hechos que tipificaban la inexactitud en términos del artículo 647 del Estatuto Tributario, por lo que ante la falta de análisis, según el artículo 170 del Código Contencioso Administrativo, la sentencia carece de motivación y debe ser revocada. Reiteró los argumentos de la demanda.

La **demandada** contravirtió la decisión del Tribunal solamente en cuanto aceptó la reducción de la sanción por la provisión de inversiones, pues fue más allá de lo pedido por el demandante. La demanda centró su argumentación en la realidad de la provisión y que si bien es deducible no cumple con los presupuestos de inexistencia o falsedad para ser sancionado. La referencia que hace la actora a la sanción reducida no está dirigida a que se le acepte. Tampoco invoca la violación al artículo 713 del Estatuto Tributario ni desarrolla ningún concepto de violación sobre el mismo.

Por lo anterior, no es aceptable que el Tribunal con argumentos nuevos al concepto de violación y normas vulneradas reliquide la sanción y afirme que la Administración no advirtió que se debía reducir la sanción respecto de la glosa aceptada, pues en la vía gubernativa y en la contestación de la demanda fue considerada como no válida la corrección efectuada por el contribuyente, hecho no discutido en la demanda.

El Tribunal incurre además en una imprecisión que es darle validez parcial a la corrección de la declaración del 12 de febrero de 2004, aspecto que no fue discutido, pero que sí fue objeto de pronunciamiento por la Administración que la consideró no válida porque no se siguió el procedimiento para las correcciones provocadas. Por ello, los actos acusados se expidieron sobre la declaración inicialmente presentada por la sociedad el 6 de abril de 2001 y que el Tribunal los consideró ajustados a derecho.

No obstante lo anterior, es evidente el error del Tribunal al detraer del mayor valor del impuesto establecido el impuesto correspondiente a la provisión de inversiones y sobre esa diferencia aplicar la sanción del 160% conforme el artículo 647 del Estatuto Tributario, sin tener en cuenta que el artículo 713 ibídem señala que la sanción se reduce a la mitad de la sanción inicial propuesta por la Administración en relación a los hechos aceptados.

ALEGATOS DE CONCLUSIÓN

La **demandante** reiteró los argumentos expuestos en la apelación y en la demanda y agregó que el rechazo de la deducción por pérdidas operacionales por la venta de gallinas de desecho, de huevo fértil de desecho, pollos ahogados y bonificados y huevos incubables descartados, que en la corrección a la declaración se integró al resultado general de su renta bruta, viola el artículo 107 del Estatuto Tributario porque reúne los requisitos previstos en esa disposición.

También se viola el artículo 26 ibídem porque tales costos son imputables a las ventas de huevos y aves. La situación incluso está regulada por el artículo 90 del Estatuto Tributario que reconoce que en la enajenación de activos se puede producir una pérdida. Por lo que solicita que se reexamine la situación discutida de acuerdo con la demanda, la apelación y los alegatos de conclusión.

La **demandada** solicitó que se confirmara la sentencia en lo favorable y se declarara la legalidad de los actos acusados, según los siguientes argumentos:

En cuanto a la deducción por pérdida en retiro de bienes, la Administración se basó en el parágrafo del artículo 62 del Estatuto Tributario que señala que los contribuyentes obligados a presentar declaración de renta firmada por el revisor fiscal o contador deberán utilizar el sistema de inventarios permanentes, conforme al artículo 2 de la Ley 174 de 1994 y Decreto 326 de 1995, lo que impide aceptar la pérdida en retiro de bienes como costo o deducción, pues no existe norma que lo autorice.

No está probado en el proceso que hubo una errada contabilización por parte de la compañía al independizar la cuenta para efectos de análisis económicos y financieros y que fue corregida. Tampoco se probó la contabilización de los ingresos por venta de aves de desecho, huevos y aves de descarte. El costo de los pollitos ahogados y bonificados que no generan ingreso, son una pérdida de bienes que no es considerada deducible.

El dictamen pericial no probó ninguno de esos hechos; se limitó a conceptuar sobre puntos de derecho sobre la consagración legal en el Estatuto Tributario de la pérdida por siniestros y por retiro de bienes.

El **Ministerio Público** solicitó que se confirmara la sentencia por las siguientes razones:

1. Se debe confirmar el rechazo de los gastos por pérdida operacional. La sociedad en la declaración inicial incluyó como deducible la pérdida en venta y retiro de bienes por \$4.735.694.761 correspondientes a la pérdida originada en la venta de gallinas de desecho, de huevo fértil de desecho, pollos ahogados, pollos bonificados y huevos incubables descartados, de los cuales la Administración sólo aceptó \$1.943.754.135 por la existencia de ingresos por venta de algunos de esos productos y desestimó las otras pérdidas porque son pérdidas de inventarios en diferentes fases, sobre los cuales, el Consejo de Estado ha señalado su improcedencia por ser productos obsoletos o defectuosos (sentencia del 27 de octubre de 2005, exp. 14301).

La corrección a la declaración tampoco se puede aceptar porque no se hizo conforme a las modificaciones propuestas en la liquidación y no puede dar lugar a un nuevo proceso fiscal.

2. Se debe mantener el rechazo de la deducción por pérdida por siniestro que el Tribunal consideró que el hecho alegado era previsible, pues no se demostraron las circunstancias en que ocurrió el hurto, ni el elemento de irresistibilidad.

Tampoco está probada su procedencia como deducción, pues no se probaron la relación de causalidad, necesidad y proporcionalidad. Además, los documentos soportes no son idóneos para establecer la propiedad o tenencia de los bienes en el momento del siniestro y la pérdida en que incurrió la sociedad.

3. La sanción se debe mantener en relación con los conceptos expuestos, salvo en lo que se refiere a la deducción por contribución a la Superintendencia de Sociedades y la reducción de la sanción por provisión de inversiones, pues no se observan errores de apreciación o diferencias de criterio que sirvan de sustento para levantar la sanción. La Administración reconoció algunas modificaciones y diferenció con claridad los criterios que aplicó y los fundamentos legales de los mismos.

CONSIDERACIONES DE LA SALA

En términos del recurso de apelación interpuesto por las partes corresponde a la Sala decidir la legalidad de los actos administrativos que modificaron la declaración del impuesto sobre la renta y complementarios del año 2000 a la actora. Específicamente, se debe establecer si es procedente la pérdida en retiro de bienes, la pérdida por siniestro, la sanción por inexactitud y la reducción de la sanción por inexactitud por la aceptación del rechazo como deducción de la provisión de inversiones.

1. Pérdida en retiro de bienes

Según los antecedentes del proceso se desconoció del renglón 45 CX “otras deducciones” la pérdida en la venta y retiro de bienes por \$2.791.940.626, porque según la conciliación de la pérdida de \$4.735.694.761 existió un registro de ingresos por la venta de algunos productos como aves de desecho y otros productos, por lo que era viable aceptar el costo por \$1.943.754.135, pues se trataba de la pérdida de inventario de productos en cada una de las etapas de producción de su actividad económica que por la obligación de la actora de llevar inventarios permanentes no era posible aceptarla como costo ni como deducción.

En la resolución que decidió el recurso de reconsideración, la DIAN consideró que el hecho de que la contribuyente ya no registrara en la contabilidad la deducción por pérdida sino como mayor valor del costo, no significaba que debía aceptarse tributariamente porque como el contribuyente determinó el costo de los inventarios por el sistema permanente o continuo, ese valor no podía ser llevado como costo o deducción. Señaló que el hecho de que la actora enmendara lo que denomina un error, para registrarlo como costo contablemente, no implicaba necesariamente su admisión como costo en materia tributaria. Sin embargo, modificó la liquidación de revisión para aceptar la suma de \$422.084.121, pues, conforme con el Acta 002 de 2004 del Comité de Dirección, el artículo 64 del Estatuto Tributario está referido únicamente a mercancías que se adquieren para la venta, es decir, artículos terminados y no a la materia prima utilizada en el proceso de producción. En consecuencia, tuvo en cuenta el valor de los bienes que fueron adquiridos para la venta no fabricados en la empresa y adicionalmente, los productos terminados o listos para su comercialización.

La actora, ha explicado a lo largo del debate que esta partida no es pérdida de inventario, sino un costo operativo normal dentro de su empresa de incubación y corresponde al retiro de bienes tales como venta de gallinas de desecho (gallinas ponedoras cuya vida productiva ha terminado), de huevo fértil de desecho (huevos que no pueden incubarse porque tienen defectos que no aseguran unas crías de primera calidad), pollos ahogados (se venden para fabricar alimentos para animales) y bonificados (inclusión de pollos adicionales en las entregas a los clientes como medida de previsión ante la posibilidad de que algunos fallezcan durante su transporte) y huevos incubables descartados, lo cual afectó la utilidad de la compañía.

Agrega que la DIAN no tenía que aplicar el artículo 148 del Estatuto Tributario porque no es una deducción por pérdida de activos. Que se demostró que si bien la partida contablemente se mostró como una deducción bajo el tratamiento de pérdidas, afectó directamente el costo de producción. Que se corrigió el error contable como se acreditó con las pruebas que se allegaron con el recurso gubernativo.

Considera que no es dable aplicar la disminución del inventario final por faltantes de mercancías de fácil destrucción o pérdida conforme al artículo 64 del Estatuto Tributario, pues no fue solicitada por la actora. Que no se trata de una pérdida de bienes del inventario de la compañía, como se probó con el dictamen pericial, sino que corresponde a un resultado negativo originado por la enajenación de gallinas de desecho, de huevo fértil de desecho, pollos ahogados y bonificados y huevos incubables descartados que tienen un costo de inventario superior al valor comercial habitual de los mismos y que debieron venderse por un precio muy inferior porque ocurrió una situación de desmejoramiento de la raza por razones genéticas que impedía su utilización para la reproducción.

Que es un costo de ventas el caso de los pollos bonificados y pollos ahogados en las instalaciones de la empresa, pues esto afecta la actividad generadora de renta de la compañía.

Indica que conforme con la prueba pericial y la del revisor fiscal, la sociedad no perdió bienes de su activo movable, sino que los vendió por un valor inferior a su costo, lo que arrojó una pérdida operacional que debió incluir dentro de su estado de costos para determinar la renta bruta.

Pues bien, conforme con los anteriores planteamientos la Sala debe establecer si la partida rechazada por la DIAN corresponde a un costo operativo normal que afectó la utilidad de la compañía como lo alega la actora o si es una pérdida de inventarios como lo decidió la DIAN, no procedente tributariamente.

Según el certificado de la Cámara de Comercio de Bogotá, el objeto social de la compañía es el siguiente:

“LA COMPAÑÍA COLOMBIANA DE INCUBACIÓN S.A. INCUBACOL, TENDRÁ COMO OBJETO PRINCIPAL LAS ACTIVIDADES PROPIAS DE LA INDUSTRIA AVICOLA Y GANADERA, ENTRE LAS QUE SE ENCUENTRAN LA EXPLOTACIÓN DE LA AVICULTURA EN TODAS SUS RAMAS, A SABER: IMPORTACIÓN, EXPORTACIÓN, COMPRA, VENTA, CRIA Y LEVANTE DE REPRODUCTORES Y DE AVES COMERCIALES, INCUBACIÓN, COMPRA Y VENTA DE POLLITOS Y DE HUEVOS, FABRICACIÓN DE COMIDA Y DROGAS PARA LAS AVES, EXPLOTACIÓN DE GRANJAS AVICOLAS Y PLANTAS DE SACRIFICIO DE AVES Y VENTAS DE LAS MISMAS PROCESADAS, Y DEMÁS ACTIVIDADES QUE SE RELACIONEN DIRECTAMENTE CON LA INDUSTRIA AVICOLA, INCLUYENDO LA COMPRA Y VENTA DE DROGAS Y COMIDA PARA AVES; [...]”

Ahora bien, según el certificado del revisor fiscal, allegado con el recurso de reconsideración, la contabilidad de la actora incluyó dentro de los ingresos operacionales por huevos comerciales \$1.505.669.311, por aves de desecho \$4.654.815.684 y por aves de selección y/o descarte \$117.263.968. Que tales ingresos se hallan afectados por los siguientes costos: pollitos ahogados

(\$171.739.844), Bonificaciones (\$88.410.325), Aves de selección y/o descarte (\$4.976.589.702), Huevo incubable descartado (\$1.234.754.686) y Huevo comercial (528.881.388). Que en el mes de agosto de 2000, algunos valores de los anteriores conceptos se reclasificaron a la cuenta “otros gastos, pérdida en retiro de bienes” para efectos de la presentación de los estados financieros, así: Venta Gallina de desecho (\$501.150.809), pollo ahogado (\$171.739.844), pollo bonificado (\$88.410.325) y huevo incubable descartado (\$1.234.754.686) y que mediante comprobante de contabilidad de 30 de noviembre de 2003, se corrigió el registro de los costos imputados a “otros gastos, pérdida en retiro de bienes”, restituyéndolos a su verdadera naturaleza y tratamiento contable (folio 1250 c.a.).

El mencionado comprobante de contabilidad 08-11-0064 del 30 de noviembre de 2003 se encuentra a folio 1316 del c.a., en el que consta una reversión por valor total de \$4.735.694.761 que según el anexo 32 (folio 1255 del c.a.) corresponde al costo de ventas registrado en gastos no operacionales de julio a diciembre de 2000.

Pues bien, para la Sala una partida no puede considerarse que sea un costo por el registro contable que se realice de la misma. Los costos, conforme con el artículo 39 del Decreto 2649 de 1993, representan erogaciones y cargos asociados clara y directamente con la adquisición o la producción de los bienes o la prestación de los servicios, de los cuales un ente económico obtuvo sus ingresos. Es decir, para establecer si una partida es un costo o no, se debe analizar cuál es el objeto de la empresa, qué bienes enajena o produce para determinar qué cargos están asociados clara y directamente con la adquisición de bienes para enajenar o con la producción de los bienes, si es una actividad industrial.

En el caso de la actora, y de acuerdo con el objeto social transcrito, se evidencia que realiza la explotación de la avicultura en todas sus ramas, como la exportación, importación, compra, venta, cría y levante de reproductores y aves comerciales, incubación y compra y venta de pollitos y huevos.

Según el dictamen pericial practicado ante el Tribunal, a partir de las actas de destrucción y pérdida dentro del proceso de producción y de la visita a la planta de incubación de Suárez (Tolima) y del seguimiento físico del proceso de producción, la pérdida en retiro de bienes se dio de la siguiente manera¹:

En cada fase de producción se da un porcentaje de pérdida así:

1. Clasificación del huevo incubable: una vez se recogen los huevos se descartan, aquellos que por sus características no sean aptos para incubar pollitos de buena calidad, porque están sucios, rotos, fisurados, peso superior, peso inferior, cascara muy delgada, deformes, etc. La pérdida es aproximadamente de un 5% de la producción diaria.
2. Recepción del huevo en la incubadora: se descuentan los huevos rotos del transporte. La pérdida es del 0.7% aprox. de la producción diaria.
3. Almacenamiento: Se conservan los huevos en cadena de frío a temperatura inferior a 23°C. Se pierden entre el 0.5% y el 1% por cada día de almacenaje debido a intercambio gaseoso y pérdida de agua por evaporación.
4. Precalentamiento: En esta etapa se atempera el huevo a temperatura ambiente y se estima una pérdida del 2.5% de bajas.

¹ Folios 153 y ss. c.ppal.

5. Gasificación: Se maneja el huevo para reducir la mínimo las bacterias, hongos y virus latentes en la cáscara y cualquier falla en su manejo genera, junto con los primeros 7 días de incubación, mortalidad embrionaria temprana, cuantificada en promedio para todos los lotes por día en 4.7% del total del huevo incubable.

6. Incubación: son 18 días y medio de incubación y cualquier falla en la temperatura, ventilación, humedad, posición y volteo adecuado impide que los pollitos nazcan o presenten defectos de calidad. Se estiman pérdidas por 0.4% del total del huevo incubable diario. A partir del día 14 se hace el proceso de ovoscopia y se descartan los huevos infértiles, lo cual asciende al 8.3% del total del huevo incubable. Entre el día 8 y el día 14 hay una mortalidad embrionaria que obedece a muchos factores como nutrición o fallas de máquinas, etc. y se estima en el 1.5% del huevo incubable.

7. Transferencia: consiste en pasar los huevos de la incubadora a la nacedora, las pérdidas en esta etapa son por "huevos bomba" por 1.9% que albergan en su interior gran cantidad de microorganismos que explotan y pueden dañar los demás; ruptura de cáscaras por 0.3% y por mortalidad avanzada sin causa aparente, embriones picados vivos y picados muertos, vivos sin picar, malformaciones, malposiciones por 6.3% del huevo incubable.

8. Procesamiento de pollitos: se hace la vacunación, sexaje y empaque. Por control de calidad se descartan o mueren adheridos a la bandeja en promedio diario 1.8% del total de pollitos nacidos.

9. Transporte de pollitos: En esta etapa se alcanza una mortalidad del 1% en promedio del pollito despachado.

El dictamen concluyó:

"Las pérdidas presentadas en todas las fases de la producción están siendo incluidas en el costo total de la producción final, incluyendo el valor de costo de gallinas de desecho, huevos fértiles de desecho, pollos ahogados, pollos bonificados y huevo incubable descartado, como lo establece el proceso en cada fase. [...] dicho valor de pérdidas, está incluido por absorción en el valor del costo del producto terminado mediante un inventario permanente y considero entonces que los \$2.791.940.626 son costos y deben reconocerse como tal, debido a que están incluidos y presupuestados dentro de la realización del objeto social de la compañía".

Para la Sala, al margen de la conclusión del perito de que el valor cuestionado sea un costo y que deba reconocerse como tal, que es una cuestión ajena al objeto de la prueba y que corresponde determinarlo al juez, el dictamen ofrece elementos probatorios para considerar que en efecto, como lo determinó la DIAN, la partida cuestionada es pérdida de inventarios en cada fase de la producción, que si bien afecta de manera natural el resultado de la actividad, no por ello puede considerarse que sea un costo.

Por ejemplo, en el anexo 20 del dictamen pericial, se enumeran los elementos del costo de un huevo fértil y los elementos del costo de un pollito de un día, que, conforme se señaló, sí son cargos y erogaciones asociados clara y directamente

con la producción de los huevos y pollitos, de los cuales, la actora obtuvo sus ingresos, así²:

Elementos del costo de un huevo fértil:

1. mortalidad de aves en producción
2. Depreciación de aves en producción
3. alimento balanceado para aves
4. drogas
5. mano de obra y costos indirectos
6. vacunas

Y los elementos del costo de un pollito de un día son:

1. costo de un huevo fértil
2. mano de obra y costos indirectos
3. drogas y vacunas
4. empaques

En consecuencia, el hecho de que el registro contable como gastos se hubiera revertido y así mismo se hubiera corregido la declaración de renta para clasificar la partida como "costo" no significa que sea tributariamente un costo o que por tratarse de una pérdida operacional se debía incluir dentro de su estado de costos para determinar la renta bruta, pues la denominada "RENTA BRUTA", según el artículo 26 del Estatuto Tributario se obtiene de restar de los ingresos netos, los costos realizados imputables a tales ingresos, pero no de restar las pérdidas operacionales, que es en últimas lo que pretende el actor. Éstas tienen un tratamiento fiscal diferente.

Finalmente, la sociedad en los alegatos de conclusión en la segunda instancia invocó la procedencia de la partida conforme con los artículos 107 y 90 del Estatuto Tributario, que en primer término no fueron invocados en la demanda y su pretensión en esta etapa procesal resulta a todas luces extemporánea y, en segundo término, el primero regula las expensas necesarias y la segunda disposición, la determinación de la renta bruta en la enajenación de activos y no los costos de producción sobre los que desarrolla su argumentación.

En este sentido, la Sala no encuentra desvirtuada la determinación oficial, por lo que en este aspecto se confirmará la decisión del Tribunal. No prospera el cargo.

2. Rechazo de la deducción de pérdida por siniestro

La actora señala que conforme al artículo 148 del Estatuto Tributario procede la deducción solicitada por pérdida de bienes usados en el negocio o actividad generadora de renta de la empresa y de dineros porque fueron hurtados y el hurto es una situación de fuerza mayor. Que en el dictamen se comprueba el empleo de los elementos hurtados en la actividad de la contribuyente.

Pues bien, el artículo 148 del Estatuto Tributario dispone:

"ART. 148.—Deducción por pérdidas de activos. Son deducibles las pérdidas sufridas durante el año o período gravable, concernientes a los bienes usados en el negocio o actividad productora de renta y ocurridas por fuerza mayor [...]".

² Folio 75 cuaderno de anexos del dictamen.

Para la Sala, si bien es cierto que la fuerza mayor o caso fortuito son hechos eximentes de responsabilidad, para que tengan cabida, debe apreciarse concretamente, si se cumplen con sus dos elementos esenciales: la imprevisibilidad y la irresistibilidad.

El artículo 1º de la Ley 95 de 1890 que subrogó el artículo 64 del Código Civil, define la fuerza mayor o caso fortuito, como aquel “imprevisto a que no es posible resistir, como un naufragio, un terremoto, el apresamiento de enemigos, los autos (sic) de autoridad ejercidos por un funcionario público.”

La imprevisibilidad se presenta cuando el suceso escapa a las previsiones normales, que ante la conducta prudente adoptada por el que alega el caso fortuito, era imposible preverlo, como lo dijo la Corte Suprema de Justicia en sentencia de febrero 27 de 1974: “La misma expresión caso fortuito idiomáticamente expresa un acontecimiento extraño, súbito e inesperado.... Es una cuestión de hecho que el juzgador debe apreciar concretamente en cada situación, tomando como criterio para el efecto, la normalidad o la frecuencia del acontecimiento, o por el contrario, su rareza y perpetuidad”.

Y la irresistibilidad, como lo dice la misma sentencia, “el hecho [...] debe ser irresistible. Así como la expresión caso fortuito traduce la requerida imprevisibilidad de su ocurrencia, la fuerza mayor, empleada como sinónimo de aquella en la definición legal, relieves esta otra característica que ha de ofrecer tal hecho: al ser fatal, irresistible, incontrastable, hasta el punto de que el obligado no pueda evitar su acaecimiento ni superar sus consecuencias”.

En consecuencia, para que un hecho pueda considerarse como fuerza mayor o caso fortuito, deben darse concurrentemente estos dos elementos.

Para ese efecto, el juez debe valorar una serie de elementos de juicio, que lo lleven al convencimiento de que el hecho tiene en realidad esas connotaciones, pues un determinado acontecimiento no puede calificarse por sí mismo como fuerza mayor, sino que es indispensable medir todas las circunstancias que lo rodearon. Lo cual debe ser probado por quien alega la fuerza mayor, es decir, que el hecho fue intempestivo, súbito, emergente, esto es, imprevisible, y que fue insuperable, que ante las medidas tomadas fue imposible evitar que el hecho se presentara, esto es, irresistible.

En el presente caso, el dictamen pericial señala que la pérdida fue de dinero en efectivo por \$790.000 y un concentrado para pollos por \$8.506.800 y en los anexos al dictamen se encuentra una fotocopia, poco legible, de una denuncia del 20 de julio de 2000 por el delito de hurto calificado de alimento para gallinas y dos informes de atraco del 10 de abril de 2000 a las 11:30 p.m. en la carretera que conduce a Montería en el sitio de Ventanas Antioquia en el que hurtaron \$370.000 y otro el 10 de abril del mismo año a las 11:30 p.m. en el viaje de la Planta de Suárez y Ciénaga de Oro en el mismo sitio del atraco mencionado anteriormente, en el que se llevaron \$420.000 en efectivo (anexos 3, 4 y 5 del dictamen).

De acuerdo con los anteriores hechos, no puede considerarse que los mismos tengan la connotación de fuerza mayor, pues no se tienen elementos suficientes para establecer la imprevisibilidad e irresistibilidad de los hurtos.

En efecto, si bien está demostrado dentro del expediente que se presentaron tres hurtos, no están acreditadas en el proceso las medidas y conductas asumidas por la

actora para establecer que ante esas medidas fue imposible evitar que el hecho se presentara, esto es, que fue irresistible.

En consecuencia, aparte del hecho demostrado de los hurtos, no hay prueba ni se aducen un solo elemento probatorio que acredite la concurrencia de las circunstancias constitutivas de una fuerza mayor o caso fortuito, por lo que el cargo no está llamado a prosperar.

3. Sanción por inexactitud

Para la actora, no procede la sanción por inexactitud en el caso de la deducción por la supuesta pérdida en retiro de bienes, que para la sociedad es un mayor costo, pues no se trata de una alteración de la realidad material, sino un inadecuado tratamiento formal contable, que no amerita la sanción.

En cuanto a la deducción por pérdida sufrida por fuerza mayor derivada de la comisión del delito de hurto, no se debe imponer la sanción, pues existe una diferencia de criterios sobre la interpretación del concepto de fuerza mayor del artículo 64 del Código Civil.

Finalmente, en cuanto a la provisión de inversiones, que fue rechazada y aceptada por la actora, obedeció a un tratamiento tributario distinto, de manera que no es inexistente, falsa, incompleta o desfigurada y en tal sentido no procede la sanción. En todo caso, la sociedad corrigió la declaración y liquidó la sanción por inexactitud reducida, pero la DIAN no aceptó la corrección.

Conforme con el artículo 647 del Estatuto Tributario, constituye inexactitud sancionable la omisión de ingresos, inclusión de costos o deducciones inexistentes y, en general, la utilización en la declaración de renta de datos o factores equivocados, incompletos o desfigurados de los cuales se derive un menor impuesto para el contribuyente.

En relación con la deducción por la pérdida de inventarios la sanción se debe mantener, pues contrario a lo señalado por la actora, para la Sala el rechazo se debió, no a un inadecuado tratamiento contable de la partida como costo o gasto, sino a la improcedencia de la deducción por pérdida en retiro de bienes, que si bien, puede ser cierta y existente, fue un factor equivocado que dio lugar a un menor impuesto a pagar. Esta conducta es sancionable con inexactitud.

También se debe mantener la sanción sobre el rechazo de la deducción por pérdida sufrida por fuerza mayor, pues no se advierte que exista diferencia de criterios sobre la interpretación del concepto de fuerza mayor del artículo 64 del Código Civil, sino que la partida se rechazó porque no fueron probadas las circunstancias que daban lugar a considerar que el hecho tuviera la connotación de fuerza mayor.

Por último, frente a la sanción por el rechazo de la deducción por provisión de inversiones, la actora señala que el rechazo se debió a un tratamiento tributario distinto, pero que no es inexistente, falsa, incompleta o desfigurada, por lo que no procede la sanción.

Para la Sala, la sanción se debe mantener sobre este aspecto, porque fue una deducción improcedente que dio lugar a un menor impuesto a pagar, y que si bien, pudo existir la provisión, no se consideró de un tratamiento tributario diferente o una diferencia de criterios, sino que la actora le dio un tratamiento fiscal improcedente, lo cual no la exonera de la sanción.

4. Reducción de la sanción por inexactitud por la aceptación de la no deducción de la provisión por inversiones

La demandada solicita que se revoque la decisión en cuanto el Tribunal aceptó la reducción de la sanción por la provisión de inversiones, pues fue más allá de lo pedido por la demandante. Según la recurrente, la demandante centró su argumentación en la realidad de la provisión y la referencia que hizo a la sanción reducida no fue para que se le aceptara, pues no invoca la violación al artículo 713 del Estatuto Tributario ni desarrolla ningún concepto de violación sobre el mismo.

Pues bien, a juicio de la Sala le asiste razón a la demandada, pues la referencia que hace la actora a la corrección de la declaración para aceptar la no deducción de la provisión de inversiones y la reducción de la sanción es una simple mención alusiva al proceder ilegal de la DIAN de no aceptar la corrección de la declaración en cuanto la sociedad pasó del renglón de otras deducciones a costos, la partida correspondiente a pérdida por retiro de bienes, pero dicha mención no puede entenderse como pretensión independientemente considerada.

Adicionalmente, en el cargo correspondiente a la sanción por inexactitud, la demandante afirmó que la DIAN no aceptó la corrección ni la sanción reducida pero no controvierte esa decisión mediante la invocación de las normas que consideraría vulneradas y su concepto de violación. Tampoco solicitó en las pretensiones de la demanda que se aceptara la sanción reducida, por lo que el Tribunal no podía acceder a reconocerla.

En este sentido, tiene razón la parte demandada al considerar que se trata de una decisión extra petita, por lo que en este aspecto se revocará la decisión.

De acuerdo con lo anterior, la Sala practicará una nueva liquidación que refleje las decisiones que se tomaron en esta providencia, como fue revocar la decisión del Tribunal de aceptar la reducción de la sanción por inexactitud por concepto de la deducción de la provisión de inversiones, que se debe mantener. Se tendrá en cuenta que en primera instancia se aceptó la deducción por el pago de la contribución a la Superintendencia de Sociedades y se levantó la sanción por ese concepto, aspectos que no fueron apelados.

La liquidación queda en los siguientes términos:

CONCEPTO	DECLARACIÓN PRIVADA	Resolución Recurso de Reconsideración	LIQUIDACIÓN C. DE E.
Total Ingresos Netos	51.542.292.000	51.542.292.000	51.542.292.000
Total Costos	36.324.641.000	36.324.641.000	36.324.641.000
Total Deducciones*	13.365.406.000	10.968.858.000	10.981.345.000
Renta Líquida del Ejercicio	1.852.245.000	4.248.793.000	4.236.306.000
Compensación por Pérdidas	1.232.454.000	1.232.454.000	1.232.454.000
Renta Líquida	619.791.000	3.016.339.000	3.003.852.000
Renta Presuntiva	619.791.000	619.791.000	619.791.000
Renta Líquida Gravable	619.791.000	3.016.339.000	3.003.852.000
Impuesto sobre la Renta Gravable	216.927.000	1.055.719.000	1.051.348.000
Donaciones	54.232.000	54.232.000	54.232.000
Impuesto Neto de Renta	162.695.000	1.001.487.000	997.116.000
Impuesto Recuperado	6.249.000	6.249.000	6.249.000

Total Impuesto Neto de Renta	168.944.000	1.007.736.000	1.003.365.000
Total Retenciones año gravable 2000	2.068.000	2.068.000	2.068.000
Menos anticipo año 2000	252.982.000	252.982.000	252.982.000
Más anticipo año siguiente	124.640.000	124.640.000	124.640.000
Más sanciones**	0	1.342.067.000	1.335.074.000
Total saldo a pagar	38.534.000	2.219.393.000	2.208.029.000

*Se aceptó el pago de la contribución por \$12.487.000

**Saldo a pagar según Liquidación del Consejo de Estado sin sanción: \$872.955.000

Menos Saldo a pagar declarado \$
38.534.000

Base de sanción \$834.421.000

Por porcentaje de sanción

160%

Total Sanción por inexactitud \$1.335.073.600 Se aproxima a
\$1.335.074.000

En este orden de ideas, se confirmará el numeral primero de la sentencia apelada que anuló parcialmente los actos demandados. Se modificará el numeral segundo para disponer, a título de restablecimiento del derecho, que el saldo a pagar del impuesto de renta de la demandante por el año gravable de 2000 es de **\$2.208.029.000**, conforme a la anterior liquidación.

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

F A L L A

PRIMERO: CONFÍRMASE el numeral primero de la sentencia apelada.

SEGUNDO: MODIFÍCASE el numeral segundo de la sentencia apelada, el cual quedará así:

“2. A título de restablecimiento del derecho, **SE FIJA** como saldo a pagar de la Sociedad COLOMBIANA DE INCUBACIÓN S.A. INCUBACOL S.A. con NIT 860.037.943-0 por concepto de impuesto sobre la renta y complementarios del año gravable 2000 la suma de DOS MIL DOSCIENTOS OCHO MILLONES VEINTINUEVE MIL PESOS MONEDA LEGAL (**\$2.208.029.000 M.L.**)”.

RECONÓCESE personería a la abogada Amparo Merizalde de Martínez como apoderada de la DIAN.

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

MARTHA TERESA BRICEÑO DE VALENCIA
Presidente

HUGO FERNANDO BASTIDAS BÁRCENAS

WILLIAM GIRALDO GIRALDO

CARMEN TERESA ORTIZ DE RODRÍGUEZ