

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

**Consejero ponente: HUGO FERNANDO BASTIDAS BÁRCENAS**

Bogotá, D.C., Dos (2) de julio dos mil quince (2015).

Radicación: 250002327000200800120-02

No interno: 18626

Demandante: Bavaria S.A.

Demandado: UAE DIAN

Asunto: Acción de Nulidad y Restablecimiento del Derecho

Renta 2003

FALLO

La Sala decide el recurso de apelación interpuesto por la DIAN contra la sentencia del 27 de septiembre de 2010, proferida por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, que decidió:

*PRIMERO. DECLÁRASE la nulidad de los actos administrativos contenidos en la liquidación oficial de revisión No. 310642006000121 del 5 de febrero de 2007 y la Resolución No. 310662008000002 del 11 de enero de 2008, proferidas por las Divisiones de Liquidación y Jurídica de la Administración Especial de Impuestos Nacionales de los Grandes Contribuyentes de Bogotá, en relación con el impuesto de renta y complementarios de la sociedad Bavaria S.A. por la vigencia fiscal 2003.*

*SEGUNDO. Como consecuencia de lo anterior, y título de restablecimiento del derecho, se declara la firmeza de la declaración privada de la actora por el año gravable 2003.*

*TERCERO. Sin condena en costas y arancel judicial.*

(...)

## **1. ANTECEDENTES ADMINISTRATIVOS**

– El 16 de abril de 2004 Cervecería Leona S.A. (Absorbida por Bavaria S.A.<sup>1</sup>) presentó la declaración del impuesto sobre la renta y complementarios correspondiente al año gravable 2003<sup>2</sup>.

---

<sup>1</sup> Folios 48 al 57 del C.P.

<sup>2</sup> Folios 72 del C.A.A.

- 
- El 12 de mayo de 2006, mediante el Requerimiento Especial 310632006000065, la DIAN propuso modificar la declaración antes referida para, entre otros efectos, rechazar la suma de \$4.134.712.948 como deducción por concepto de baja de inventario por rotura de envases<sup>3</sup>.
- El 5 de febrero de 2007, mediante la Liquidación Oficial de Revisión 310642006000121, la DIAN modificó la declaración del impuesto sobre la renta y complementarios correspondiente al año gravable 2003 presentada por Cervecería Leona S.A. en los términos del requerimiento especial<sup>4</sup>.
- El 11 de enero de 2008, mediante la Resolución 31066200800002, la DIAN confirmó la liquidación oficial de revisión<sup>5</sup>.

## **2. ANTECEDENTES PROCESALES**

### **2.1. LA DEMANDA**

Bavaria S.A. formuló las siguientes pretensiones:

*A. Respetuosamente solicitamos a los honorables Magistrados que, como consecuencia de estar planamente probada la ilegalidad de los actos acusados, se declare la **nulidad total** de la Liquidación Oficial de Revisión No. 310642006000121 del 5 de febrero de 2007 y de la Resolución No. 31066200800002 del 11 de enero de 2008 que resuelve el recurso de reconsideración contra la liquidación oficial anterior. En caso de que se acepten parcialmente los argumentos expuestos en este memorial, solicitamos la nulidad parcial derivada de los argumentos aceptados.*

*B. Como **restablecimiento del derecho**, solicitamos respetuosamente se declare la procedencia total de la deducción cuestionada por valor de \$4.134.713.000, por baja o castigo de inventarios por rotura de envases, liquidada en la declaración del impuesto sobre la renta presentada por el contribuyente CERVECERÍA LEONA S.A. (que fue absorbida por BAVARIA S.A. mediante fusión) en relación con el año gravable 2003, confirmando en un todo la liquidación privada.*

---

<sup>3</sup> Folios 427 al 420 del C.P.

<sup>4</sup> Folios 78 al 97 del C.P.

<sup>5</sup> Folios 59 al 75 del C.P.

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

La demandante invocó como disposiciones violadas las siguientes:

- Constitución Política: artículos 95 [numeral 9], 150 [numeral 12], 338 y 363.
- Código Contencioso Administrativo: artículo 35.
- Estatuto Tributario: artículos 26, 66 [numerales 1 y 3], 64, 184, 77, 107, 89, 683, 742 y 743.
- Decreto 2649 de 1993: artículos 39, 46, 63 y 52.

### **2.1.2. Concepto de la Violación**

Dijo que el castigo o la baja de inventarios por rotura de envases es deducible fiscalmente porque se trata de una expensa que cumple con los requisitos de relación de causalidad, necesidad y proporcionalidad, de conformidad con lo establecido en el artículo 107 del E.T.

Señaló que las normas fiscales establecen que para que un costo o gasto sea reconocido, en ausencia de requisitos especiales para su deducción, se deben cumplir las condiciones generales previstas en los artículos 77 y 107 del E.T.

Advirtió que la rotura de envases, en tanto implica el uso de un bien de fácil destrucción, es una expensa normalmente acostumbrada en el negocio cervecero y que, por tanto, se trata de una erogación que resulta necesaria de acuerdo con la práctica comercial propia de esa industria.

Sostuvo que la erogación es inherente a la actividad productora de renta de la demandante, puesto que solo en la medida en que se adquieren envases, que por su naturaleza están llamados a deteriorarse en el curso del proceso de producción y comercialización, es posible obtener la renta por la producción y venta de cervezas, y que, por eso, está relacionada con la actividad productora de la compañía.

Por último, advirtió que el valor de inventario dado de baja representó el 0.7% de los ingresos netos de la compañía durante el periodo en controversia y que, por consiguiente, el gasto era proporcional con los ingresos de la empresa.

Advirtió que el criterio según el cual la baja de inventarios es un una expensa necesaria, y, por tanto, deducible para los efectos del impuesto sobre la renta, ha sido reiterada por el Consejo de Estado, entre otras, en sentencias del 26 de septiembre de 2006 (15032) y 7 de febrero de 2008 (15960).

Sostuvo que además de lo anterior, la erogación en que incurrió Bavaria S.A. no solo constituye un gasto necesario para la producción de renta en el desarrollo de la actividad económica de la compañía, sino que a su vez, se trata de una expensa que impone el ordenamiento legal, entre otros, en los Decretos 3075 de 1997 y 3192 de 1983, que establecen reglas que regulan las actividades que puedan generar factores de riesgo para el consumo humano.

Señaló que los costos y gastos propios de la actividad económica de la empresa deben ser admitidos para efectos tributarios por cuanto el impuesto sobre la renta debe consultar la capacidad contributiva del contribuyente. Que, por consiguiente, los actos administrativos violan los artículos 95 [numeral 9], 150 [numeral 12] 338 y 363 de la Constitución Política de los que se desprenden los principios de justicia, progresividad, capacidad contributiva y legalidad que rigen el sistema tributario.

Finalmente, sostuvo que los actos administrativos demandados eran nulos porque desconocían la erogación realizada por la demandante para la obtención del ingreso por la venta de vidrio en cuantía de \$228.693.618.

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

La DIAN se opuso a las pretensiones de la demanda.

Dijo que la demandante llevó a la declaración del impuesto sobre la renta del año gravable 2003 gastos operacionales en ventas por valor de \$4.134.713.000, contabilizados en la cuenta 52954000, correspondientes a la rotura de botellas en el proceso de producción.

Advirtió que no existía una norma que autorizara llevar como costo, gasto o deducción la pérdida, destrucción o rotura de inventarios para los contribuyentes que utilizan el sistema de inventario permanente como la demandante. Que ese tipo de pérdidas se registran disminuyendo el inventario y cargando su valor en el estado de resultado mediante la constitución de una provisión.

Señaló que el artículo 148 del E.T., que trata sobre la deducción por pérdidas en el activo fijo, no se aplica para el caso de las pérdidas en el activo movable, característica con la que se distinguen los envases, según la jurisprudencia del Consejo de Estado, y además porque dicha norma exige que las pérdidas ocurran por fuerza mayor o caso fortuito.

De otra parte, dijo que de conformidad con lo previsto en los artículos 62 y 64 del E.T. no era procedente la deducción solicitada por la demandante como gasto operacional de ventas.

Sostuvo que según el artículo 62 del E.T., los contribuyentes obligados a tener revisor fiscal, como la demandante, deben determinar el costo del activo movable por el sistema de inventario permanente o por cualquier otro método de reconocido valor técnico autorizado por la DIAN.

Que el sistema de inventario permanente permite conocer en cualquier momento el valor del inventario, de tal manera que cuando ocurre una pérdida se disminuye su valor y se carga al estado de resultados o a una provisión constituida para proteger ese riesgo.

Agregó que las pérdidas en el sistema de inventario permanente no es deducible porque no existe una norma que la autorice expresamente, tal y como lo estableció la DIAN en el concepto No. 71050 del 31 de octubre de 2002, cuya legalidad fue confirmada por el Consejo de Estado mediante sentencia del 27 de octubre de 2005.

Explicó que la demandante llevó como gasto operacional en ventas la suma de \$4.134.712.948 –cuenta 529540– por concepto de rotura de envases en el proceso de producción. Que este gasto, según lo informado por la compañía, estaba asociado a un ingreso por venta de vidrio por un valor de \$228.693.618 que a su turno fue registrado en la cuenta 420515 –ventas de materiales varios gravados.

Sostuvo que no compartía el procedimiento antes descrito pues, según las pruebas aportadas y de acuerdo con el objeto social de la compañía, los envases constituyen un insumo imprescindible para poder enajenar el líquido que produce y comercializa la demandante, de tal manera que son un costo o gasto directo de su actividad principal y no, como pretende la demandante, un costo directo asociado a la venta de vidrio.

Que, en consecuencia, la erogación en discusión no atendía a los presupuestos del artículo 107 del E.T. porque no se trataba de una expensa indispensable para la actividad productora de renta de la

demandante, que como se probó, consistía en la producción y comercialización de cervezas.

Por último, dijo que no pretendía desconocer la importancia que tienen los envases para la demandante y que por políticas de calidad éstos deban ser destruidos. Que, sin embargo, no era admisible que por el hecho de obtener un ingreso extra por la venta del inventario destruido este concepto se convierta en un costo que guarda relación con la actividad productora de renta.

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

El Tribunal Administrativo de Cundinamarca accedió a las pretensiones de la demanda.

En primer lugar, dijo que los envases de las bebidas que produce y comercializa la demandante hacen parte del activo movable, lo anterior según la jurisprudencia del Consejo de Estado que ha precisado que en la venta de bebidas tiene lugar la enajenación tanto del líquido como de la botella que lo contiene.

De otra parte, explicó que el artículo 62 del E.T. dispone que para establecer el costo del activo movable enajenado se debe aplicar el sistema de juego de inventarios, el de inventarios permanentes o continuos o cualquier otro reconocido de valor técnico autorizado por la DIAN.

Que la norma referida también señala que los contribuyentes que según el artículo 596 *ibídem* estén obligados a presentar la declaración de renta firmada por revisor fiscal o contador público deben establecer el costo del activo movable por el sistema de inventarios permanentes u otro de reconocido valor técnico.

Señaló que el artículo 64 del E.T. dispone que los contribuyentes que adopten el sistema de juego de inventarios están autorizados para disminuir del inventario final los faltantes de mercancía de fácil destrucción. Que, por tanto, no pueden tomar como deducción las pérdidas en la enajenación del activo movable que puedan originarse por la destrucción de mercancías.

Que lo anterior está en concordancia con el artículo 148 del E.T. que advierte de manera expresa sobre la imposibilidad de llevar como deducción las pérdidas en bienes del activo movable que se han reflejado en el juego de inventarios.

Señaló que cuando se trata de contribuyentes que adoptan el sistema de inventarios permanentes, no está prevista la disminución en el inventario de conceptos tales como faltantes de mercancías de fácil destrucción o pérdida.

Que en ese orden de ideas, en tanto que los envases hacen parte del activo movable, en principio no es admisible la deducción por ese concepto, lo anterior además de lo dispuesto en los artículos 62 y 64 del E.T.

Advirtió que, sin embargo, el Consejo de Estado ha precisado que si el contribuyente está obligado a establecer el costo del activo movable por el sistema de inventario permanente, esta circunstancia no es suficiente para rechazar los costos generados por la destrucción de inventarios, ya que si la medida tiene origen en disposiciones de tipo sanitario, salud pública o prácticas mercantiles, la expensa está autorizada según lo previsto en el artículo 107 del E.T.

Que, en esa medida, el Consejo de Estado ha reconocido el costo generado en la destrucción de inventarios por razones, no solo de tipo sanitario o de salubridad pública, sino también por prácticas comerciales, dando así cabida a fenómenos como el deterioro, la rotura o los daños en la producción.

Con fundamento en lo anterior, el Tribunal señaló que el líquido que produce y comercializa la demandante y su correspondiente envase constituyen parte integral del producto, razón por la que la exigencia de la relación de causalidad del gasto con la actividad productora de renta se cumplía frente a la expensa en discusión.

Sobre la necesidad, manifestó que el gasto atendía a esta condición en la medida en que, por la naturaleza de los envases de vidrio, era común su destrucción y porque por motivos de calidad e higiene era imperioso realizar controles encaminados a seleccionar y eliminar los que imposibilitaban la comercialización del producto.

Sobre la proporcionalidad, dijo que el ingreso bruto de la demandante durante el periodo en discusión fue de \$921.631.108.000, mientras que el gasto en discusión fue de \$4.134.712.948, de lo que se advertía que la expensa era razonablemente proporcional al ingreso.

## **2.4. EL RECURSO DE APELACIÓN**

La DIAN apeló la sentencia del Tribunal.

En términos similares a los expuestos en la contestación de la demanda, dijo que la demandante llevó como gasto operacional en ventas –cuenta 529540– la suma de \$4.134.712.948 por concepto de rotura de botellas en proceso de producción.

Que a ese gasto, según lo informado por la propia compañía, estaba asociado a un ingreso por venta de vidrio por valor de \$228.693.618 que fue registrado en la cuenta 420515 –ventas de materiales varios gravados.

Advirtió que si bien era cierto que la demandante registró la destrucción de envases como un gasto de ventas contra la cuenta de inventarios con el objeto de determinar la utilidad o pérdida en la venta de vidrio, ese procedimiento no era aceptable porque el objeto social de la compañía es la venta de cervezas y, además, porque según la información reportada la mayoría de las roturas tuvieron lugar en el proceso de producción.

Señaló que los envases constituyen un insumo imprescindible para poder enajenar el líquido que produce y comercializa, de tal manera que son un costo o gasto directo de su actividad principal y que por esa razón no podía ser llevado como costo directo por venta de vidrio.

Agregó que para los productores de bebidas, los envases forman parte del activo movable, que por esa razón no era aceptable reconocer la suma en discusión como costo directo en la venta de vidrio, primero, porque no era proporcional con el ingreso, segundo, porque no era razonable que un bien que fue adquirido con destino a la producción y venta de cervezas pueda ser asociado a un ingreso diferente a esa actividad.

Insistió en que no existía una norma que autorizara llevar como costo, gasto o deducción la pérdida, destrucción o rotura de inventarios para los contribuyentes que utilizan el sistema de inventario permanente. Que ese tipo de pérdidas se registran disminuyendo el inventario y cargando su valor en el estado de resultado mediante la constitución de una provisión.

Sostuvo que según lo previsto en el artículo 62 del E.T., los contribuyentes obligados a tener revisor fiscal, como la demandante,

deben determinar el costo del activo movable por el sistema de inventarios permanentes o por cualquier otro método de reconocido valor técnico autorizado por la DIAN.

Advirtió que para la demandante los envases son activo movable y que como está obligada a presentar la declaración de renta firmada por el revisor fiscal o por contador público, debe establecer el costo de ventas del activo movable por el sistema de inventario permanente, razón por la que no era procedente solicitar como deducción la pérdida por destrucción o rotura de envases.

De otra parte, reiteró que la erogación en discusión no atendía a los presupuestos del artículo 107 del E.T. porque no se trataba de una expensa indispensable para la actividad productora de renta.

Que no era admisible que una compañía que se dedica a la venta de cerveza, actividad que le proporciona la mayor parte de los ingresos, y que por eso debe adquirir envases para su distribución, pretenda imputar un costo correspondiente a esa actividad a otra que está relacionada directamente con su objeto social.

Por último, señaló que al analizar la rotura de envases como un gasto operacional, y aun aplicando un criterio comercial, se advertía que no se trataba de un gasto necesario por no ser forzoso, imprescindible o indispensable para para realizar la actividad productora de renta de la demandante.

## **2.5. ALEGATOS DE CONCLUSIÓN**

### **2.5.1. De la demandante**

La demandante reiteró lo expuesto en la demanda.

### **2.5.2. De la demanda**

La DIAN reiteró los argumentos expuestos en la contestación de la demanda y en el recurso de apelación.

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

El **MINISTERIO PÚBLICO** solicitó confirmar la sentencia apelada.

Dijo que si bien el artículo 62 del E.T. le impone a los contribuyentes como la demandante la obligación de acoger el sistema de inventario

permanente, en el que no está autorizada la disminución de pérdidas o roturas de mercancía, la jurisprudencia del Consejo de Estado es reiterada en señalar que ésta circunstancia no es suficiente para rechazar los costos generados por la destrucción de inventarios, ya que si la medida tiene origen en disposiciones de tipo sanitario, salud pública o prácticas mercantiles, la expensa está autorizada de acuerdo con lo previsto en el artículo 107 del E.T.

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

En los términos del recurso de apelación interpuesto por la DIAN, la Sala debe decidir sobre la nulidad de la Liquidación Oficial 310642006000121 del 5 de febrero de 2007, mediante la que la DIAN modificó la declaración del impuesto sobre la renta presentada por Cervecería Leona S.A. por el año gravable 2003 y la Resolución No. 310662008000002 del 11 de enero de 2008 que la confirmó.

En concreto, la Sala debe resolver si la baja o disminución de inventarios por concepto de rotura de envases constituye un costo o gasto deducible para la demandante para los efectos del impuesto sobre la renta, pese a estar obligada a determinar el costo del activo movable por el sistema de inventarios permanentes.

Para el efecto, la Sala reiterará la jurisprudencia de la Sala sobre la procedencia del gasto por disminución o baja de inventarios, para luego, si, analizar el caso concreto.

#### **3.1. Del gasto por disminución o baja inventarios. Reiteración de jurisprudencia.**

Para establecer el costo del activo movable enajenado, el artículo 62<sup>6</sup> del E.T. estipula que debe aplicarse alguno de los siguientes sistemas: i) el

---

**6 ARTÍCULO 62. SISTEMA PARA ESTABLECER EL COSTO DE LOS ACTIVOS MOVIBLES ENAJENADOS.** El costo de la enajenación de los activos movibles debe establecerse con base en alguno de los siguientes sistemas:

1. El juego de inventarios.
2. El de inventarios permanentes o continuos.
3. Cualquier otro sistema de reconocido valor técnico dentro de las prácticas contables, autorizado por la Dirección General de Impuestos Nacionales.

El inventario de fin de año o período gravable es el inventario inicial del año o período gravable siguiente.

de juego de inventarios, *ii*) el de inventario permanente o continuo, o *iii*) cualquiera otro sistema de reconocido valor técnico, autorizado por la DIAN.

La norma referida dispone, además, que los contribuyentes obligados a presentar la declaración de renta firmada por revisor fiscal o contador público<sup>7</sup>, deben establecer el costo de enajenación del activo movable por el sistema de inventario permanente o continuo, o por cualquier otro sistema de reconocido valor técnico.

---

**PARÁGRAFO.** Para los efectos de la determinación del impuesto sobre la renta, los contribuyentes que de acuerdo con el artículo 596 de este Estatuto están obligados a presentar su declaración tributaria firmada por Revisor Fiscal o Contador Público, deberán establecer el costo de la enajenación de los activos movibles por el sistema de inventarios permanentes o continuos, o por cualquier otro sistema de reconocido valor técnico dentro de las prácticas contables, autorizado por la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales.

<sup>7</sup> **ARTÍCULO 596 del E.T. CONTENIDO DE LA DECLARACIÓN DE RENTA.** “La declaración del impuesto sobre la renta y complementarios deberá presentarse en el formulario que para tal efecto señale la Dirección General de Impuestos Nacionales. Esta declaración deberá contener:

1. El formulario que para el efecto señale la Dirección General de Impuestos Nacionales debidamente diligenciado.
2. La información necesaria para la identificación y ubicación del contribuyente.
3. La discriminación de los factores necesarios para determinar las bases gravables del impuesto sobre la renta y complementarios.
4. La liquidación privada del impuesto sobre la renta y complementarios, incluidos el anticipo y las sanciones, cuando fuere del caso.
5. La firma de quien cumpla el deber formal de declarar.
6. Los demás contribuyentes y entidades obligadas a llevar libros de contabilidad, deberán presentar la declaración de renta y complementarios o de ingresos y patrimonio, según sea el caso, firmada por contador público, vinculado o no laboralmente a la empresa o entidad, cuando el patrimonio bruto en el último día del año o período gravable, o los ingresos brutos del respectivo año, sean superiores a 100.000 UVT.

Cuando se diere aplicación a lo dispuesto en el presente numeral, deberá informarse en la declaración de renta el nombre completo y número de matrícula del contador público o revisor fiscal que firma la declaración.

En el sistema de juego de inventarios, el costo de ventas se establece por la suma del inventario inicial, el costo de las mercancías compradas, transformadas, extraídas o producidas en el año fiscal respectivo, menos el inventario existente al último día del periodo.

Por su parte, en el sistema de inventario permanente o continuo<sup>8</sup> el costo se contabiliza en tarjetas u hojas especiales diseñadas para llevar el control permanente de las mercancías, en las que se registran las unidades compradas, vendidas o consumidas, el costo de las ventas y las compras. Luego, al final del ejercicio se hace constar en el libro de inventarios el costo de las existencias.

Según ha dicho la Sala<sup>9</sup>, cuando se trata de contribuyentes que deben adoptar el sistema de inventarios permanentes, el régimen tributario no prevé la disminución de mercancía de fácil destrucción o pérdida, pues en tales circunstancias, este concepto se maneja mediante la constitución de una provisión que no es deducible para efectos de determinar el impuesto sobre la renta.

Sin embargo, la Sala ha admitido que tratándose de activos movibles que tengan que ser retirados por vencimiento o destrucción y que, por tanto, no puedan ser comercializados de ninguna manera, su valor es admisible como expensa necesaria deducible, siempre y cuando se demuestre que el hecho ocurrió en el respectivo año gravable, tiene relación de causalidad con la actividad productora de renta, es necesario y proporcional, y además se acredite que tal deducción no ha sido reconocida por otros medios<sup>10</sup>.

Con fundamento en este criterio, la Sala ha aceptado que si el contribuyente está obligado por disposición legal a establecer el costo del activo movable por el sistema de inventarios permanentes, ésta sola circunstancia no es suficiente para rechazar los costos generados en la

---

<sup>8</sup> Regulado por el Decreto Reglamentario 187 de 1975, artículos 30 y 31

<sup>9</sup> CONSEJO DE ESTADO, SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO, SECCIÓN CUARTA. C.P. JUAN ÁNGEL PALACIO HINCAPIÉ. Sentencia del 27 de octubre de 2005. Radicación: 11001-03-27-000-2003-00048-01. (13937). Actores: CELSO VICENTE AMAYA MANTILLA y CARLOS MARIO LAFAURIE ESCORCE. Demandado: DIAN.

<sup>10</sup> CONSEJO DE ESTADO, SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO, SECCIÓN CUARTA. C.P. MARIA INÉS ORTIZ BARBOSA. Sentencia del 25 de septiembre de 2006. Radicación: 25000-23-27-000-2003-00434-01. (15032). Actor: EMPRESA COLOMBIANA DE PRODUCTOS VETERINARIOS S.A. VECOL S.A. Demandado: DIAN.

destrucción de inventarios, ya que si la medida tiene origen en disposiciones de tipo sanitario, de salubridad pública o por prácticas mercantiles usuales, esta expensa está autorizada según lo establecido el artículo 107 del E.T., ya que si bien los bienes se encuentran en el inventario, no pueden ser comercializados<sup>11</sup>.

De igual modo, la Sala ha precisado que la deducción o el gasto procede para todo tipo de inventarios y que lo relevante es que se pruebe en cada caso concreto que los bienes no se pueden comercializar por que deben ser destruidos, desechados o cualquier otra razón probada que impida su comercialización<sup>12</sup>.

### **3.2. El caso concreto**

La DIAN rechazó la deducción del gasto por bajas o disminución de inventarios solicitada por la demandante en razón a que, al estar obligada a determinar el costo de ventas del activo movable por el sistema de inventario permanente, no podía tomar como deducible esta erogación, pues este tratamiento es exclusivo de los contribuyentes que utilizan el sistema de juego de inventarios.

Así mismo, porque estimó que la expensa no cumplía con los requisitos establecidos en el artículo 107 del E.T. para que fuera deducible. Lo anterior por cuanto, la erogación correspondiente a la baja o disminución de inventarios estaba asociada a un ingreso por venta de vidrio por valor de \$228.693.618, pero que ese gasto, en realidad, era atribuible a la actividad generadora de renta de la demandante que es la producción y venta de cervezas.

Para la demandante, la expensa en las que incurrió por concepto de bajas o disminución de inventarios era deducible porque es un gasto

---

<sup>11</sup> *Ibíd.*

<sup>12</sup> CONSEJO DE ESTADO, SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO. SECCIÓN CUARTA. C.P.: MARTHA TERESA BRICEÑO DE VALENCIA. Sentencia del 19 de mayo de 2011. Radicación: 76001-23-31-000-2005-05317-01. (17875). Actor: BRISTOL MYERS SQUIBB DE COLOMBIA LTDA. Demandado: DIAN. En igual sentido: Sentencias del 6 de diciembre de 2012. Radicación: 250002327000200600818 01. (18049). DEMANDANTE: COMPAÑÍA COLOMBIANA DE CERÁMICA S.A. DEMANDADA: DIAN. Y 5 de septiembre de 2013. Radicación: 250002327000200800231 01. (18494). Demandante: ALIMENTOS CÁRNICOS S.A. Demandado: U.A.E. DIAN. C.P.: HUGO FERNANDO BASTIDAS BÁRCENAS.

propio del giro ordinario de sus negocios que cumplieran con los requisitos de deducibilidad estipulados en el artículo 107 del E.T.

El Tribunal le concedió la razón a la demandante al estimar que las bajas o disminución de inventarios constituyen una expensa necesaria y relacionada con la actividad productora de renta y, además, fue proporcionada con el gasto.

La Sala advierte que la demandante tiene por objeto social «*la fabricación de cervezas, la producción y transformación de bebidas alimenticias, o fermentadas, así como la fabricación, producción y transformación de toda clase de bebidas tales como refrescos, refajos, jugos, aguas lisas, aguas carbonatadas y aguas saborizadas; la adquisición, enajenación, comercialización, distribución, exportación, almacenamiento y expendio no solo de sus productos sino también los de otros fabricantes relacionados con estos ramos industriales (...).*»

Según la conciliación de ingresos del año 2003 que obra en el expediente, la demandante registró por ese periodo en la subcuenta 5295400000 denominada «*Rotura de botellas en proceso de producción*» la suma de \$4.134.712.948<sup>13</sup>.

En la respuesta al requerimiento especial, la demandante explicó que el movimiento de la cuenta 5295400000 durante el año 2003 fue el siguiente:

a) *Gasto por rotura de envases registrado directamente con crédito a inventario de botellas*

<i>NOMBRE DE LA CUENTA</i>	<i>CUENTA</i>	<i>DEBE</i>	<i>HABER</i>
<i>ROTURA DE BOTELLAS</i>	<i>529540</i>	<i>1805187403</i>	
<i>INVENTARIO DE BOTELLAS</i>	<i>146005</i>		<i>1805187403</i>

b) *Valores cargados a costo de producción contra inventario de botellas (739540) y posteriormente reclasificado a la cuenta del gasto (529540)*

<i>NOMBRE DE LA CUENTA</i>	<i>CUENTA</i>	<i>DEBE</i>	<i>HABER</i>
<i>COSTOS DE PRODUCCIÓN - ROTURA DE BOTELLAS</i>	<i>739540</i>	<i>2248323870</i>	
<i>INVENTARIO DE BOTELLAS</i>	<i>146005</i>		<i>2248323870</i>

---

<sup>13</sup> Folio 286 del C.A.A.

Reclasificación del costo de producción (739540) a rotura de botellas (529540)

NOMBRE DE LA CUENTA	CUENTA	DEBE	HABER
ROTURA DE BOTELLAS	529540	2248323870	
COSTO DE PRODUCCIÓN - DE BOTELLAS	739540		2248323870

c) Valores registrados en otras cuentas por ajustes y reclasificaciones

NOMBRE DE LA CUENTA	CUENTA	DEBE	HABER
ROTURA DE BOTELLAS	529540	81205675	
INVENTARIO DE BOTELLAS	240815	205013	
CUENTE CTE. CASA MATRIZ	131005		34736249
CUENTE CTE. CASA MATRIZ	231005		46670439

De igual manera, señaló que «el gasto por rotura de envases registrado en la cuenta 529540 por valor \$4.134.712.948, está asociado con el ingreso por rotura de vidrio efectuada a Peldar S.A. por valor de \$228.693.617.17, incluido el IVA de 16% y registrado este ingreso en la cuenta 420115 – Venta de materiales varios».

Con la demanda, la demandante allegó una certificación expedida por el revisor fiscal de la compañía en la que, además de ratificar la anterior información, señala<sup>14</sup>:

De acuerdo con los registros contables de Cervecería Leona S.A. (...) durante el periodo comprendido entre el 1 de enero y el 31 de diciembre de 2003, se registró un gasto por rotura de envases únicamente en la cuenta 529540 por valor de \$4.134.712.948, que es el resultado de registros individuales efectuados contra las siguientes cuentas como se resume a continuación (ver detalle Anexo 1).

CUENTA CONTABLE	CONCEPTO	CRÉDITO ASOCIADO A LA CUENTA 529540 - ROTURA DE ENVASES
1460 Inventarios	- Gasto por rotura de envases registrado directamente contra inventario	4053511273

<sup>14</sup> Folios 99 al 119 del C.P.

1310	-23		
Cuentas intercompañías		Otros ajustes	81201675
		<b>Total</b>	<b>4134712948</b>

Tanto en la vía gubernativa como al acudir a la jurisdicción de lo contencioso administrativo, la demandante alegó que la baja originada en la rotura de botellas o envases está relacionada con el negocio que desarrolla y que, por tanto, constituye un gasto propio de sus operaciones. Para estos efectos, aportó como prueba las políticas de «*manejo de roturas*», «*de contabilización y baja de roturas*» y «*de ejecución de roturas*» adoptadas por la compañía y aplicables para el periodo en discusión en las que, entre otros aspectos, se señala<sup>15</sup>:

***Rotura de producción:*** es la rotura que se produce dentro del proceso normal de producción, la cual puede ser originada por los choques térmicos a los que está sometido el envase cuando se realiza el proceso de pasteurización de la cerveza. Igualmente esta rotura se produce cuando se producen paradas intempestivas en las líneas de envasado como resultado de problemas técnicos de los transportadores. Esta rotura es registrada como un gasto de producción por estar directamente relacionado con este proceso.

***Rotura de expendio o envase inadecuado:*** se denomina rotura de expendio aquella que se produce por el desgaste del envase y canastas como resultado de su utilización en la actividad generadora de renta, como lo es el uso en el proceso de producción y las idas y venidas al mercado para producir renta. En este proceso, generalmente el envase y las canastas se rayan, se rompen o se presentan problemas de extra suciedad que no permiten su uso en el proceso de producción. (...)

Además de lo anterior, la demandante allegó una muestra de los documentos logísticos, contables con los que dijo soportar los registros contables de las roturas<sup>16</sup>.

En esas condiciones, para la Sala, está demostrado que las bajas en el inventario obedecieron al daño o deterioro de los envases y que esas disminuciones obedecen a una práctica comercial adoptado por la compañía.

<sup>15</sup> Folios 121 al 135 del C.P.

<sup>16</sup> Folios 140 al 192 del C.P.

Por tanto, como la merma en el inventario obedeció la práctica comercial cuya realidad no se cuestiona, y que, por el contrario, la DIAN reconoce de manera expresa, es claro que resulta necesario, según lo exige el artículo 107 del E.T. De igual modo, tiene relación de causalidad con la actividad productora de renta en tanto que es un gasto en el que la compañía incurre ordinariamente por su actividad económica y, es proporcionado con el ingreso, que para año gravable 2003 fue de \$596.452.679.000.

Ahora bien, la venta del subproducto derivado de la disminución del inventario no constituye una razón para desconocer la deducción de la expensa en discusión. Por el contrario, las pruebas aportadas dan cuenta de que el ingreso recibido por la venta del subproducto elaborado con las mermas del inventario fue ostensiblemente inferior al gasto que representaban dichos bienes.

En consecuencia, la Sala considera que las razones alegadas por la demandante para justificar la disminución en los inventarios son suficientes para aceptar el gasto deducible en cuantía de \$4.134.712.948, llevado a la declaración del impuesto sobre la renta del año 2003 por concepto de baja o disminución de inventarios.

En mérito de lo expuesto, el Consejo de Estado, Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Cuarta<sup>17</sup>, administrando justicia en nombre de la República de Colombia y por autoridad de la ley,

## **FALLA**

**CONFÍRMASE** la sentencia del 27 de septiembre de 2010 proferida por el Tribunal Administrativo Cundinamarca en el contencioso de nulidad y restablecimiento del derecho promovido por Bavaria S.A. contra la U.A.E. DIAN.

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

Esta providencia se estudió y aprobó en la sesión de la fecha.

**MARTHA TERESA BRICEÑO DE VALENCIA**

Presidente de la Sala

---

<sup>17</sup> Mediante auto del 16 de agosto de 2012, la Sala declaró fundado el impedimento manifestado por la magistrada Carmen Teresa Ortiz de Rodríguez.

**HUGO FERNANDO BASTIDAS BÁRCENAS**

**JORGE OCTAVIO RAMÍREZ RAMÍREZ**