

LIQUIDACION OFICIAL DE IMPORRENTA - Es un error marcar simultáneamente las casillas de Liquidación de Revisión y Liquidación de Aforo / **LIQUIDACION DE REVISIÓN** - Aunque se marque que también es de aforo no constituye nulidad cuando de los antecedentes y contenido se deduce su carácter de revisión / **DOBLE LIQUIDACION OFICIAL POR EL MISMO AÑO** - No se presenta cuando se marca equivocadamente una misma liquidación como de aforo y revisión

Si bien la Administración actuó en forma descuidada en la expedición de la Liquidación 00050 al marcar las casillas de aforo y corrección cuando debió anotar la correspondiente a revisión, su equivocación no es causal de nulidad del acto porque de los antecedentes y contenido del acto se deduce que realmente es una liquidación oficial de revisión. Por consiguiente no es cierto que se expidieron dos liquidaciones de la misma naturaleza por el mismo año gravable, puesto que una es de revisión y otra de corrección de la anterior y tampoco la expedición de la última dejó sin efecto la primera, sino que se integró a ella, por lo cual no hay razón para sostener que la liquidación oficial se notificó por fuera del término legal, por cuanto la notificación de la liquidación posteriormente corregida se realizó el 6 de septiembre de 1995 y el plazo vencía, como lo admite la empresa, el 7 siguiente. Destaca la Sala que el error corregido es de transcripción y al tenor de lo dispuesto en el artículo 866 del Estatuto Tributario, el yerro de tal naturaleza puede ser corregido en cualquier tiempo mientras el acto no haya sido objeto de demanda, lo cual se explica por la naturaleza misma del error.

SISTEMA DE JUEGO DE INVENTARIOS - Es compatible en actividades manufactureras y comerciales que implican la existencia de inventarios al inicio y final del período / **PRESTACION DE SERVICIOS** - Sus costos deben imputarse a cuentas de gastos operacionales ya sean generales o de administración / **EROGACIONES EN PRESTACION DE SERVICIOS** - Deben tratarse como expensas o gastos normales con el cumplimiento de los requisitos legales / **COSTOS EN PRESTACION DE SERVICIOS** - Se deben llevar al formulario como otros costos y deducciones siempre que estén debidamente probados

Al respecto la Sala considera que el sistema de juego de inventarios es compatible con actividades manufactureras o comerciales que suponen la existencia de materias primas, productos en proceso y artículos terminados o mercancías, al inicio y al final de cada período, pero no en relación con la prestación de servicios cuyos costos deben imputarse a cuentas de gastos operacionales, o gastos generales y de administración. Así las cosas, en los ingresos obtenidos por la prestación de servicios, las erogaciones que los afectan constituyen expensas o gastos normales dentro de la actividad que los produce y que como deducciones que son, requieren para su procedencia el cumplimiento de las formalidades señaladas en la ley. Ante el argumento de que tratar las sumas en debate bajo la consideración de haber aplicado el sistema de juego de inventarios o frente al concepto de deducción si se les considera como expensas necesarias (gastos), el resultado es igual para efectos del tributo, la Sala observa que en el primer caso en el denuncia debe reflejarse el monto de esos bienes a 31 de diciembre, sin que a ello haya lugar en el sub examine por las razones expuestas, y en el segundo supuesto anotado debió probarse el monto de las compras realizadas en el año y su correspondiente consumo para que se reflejaran en el renglón 23 “otros costos y deducciones” y las existencias a final del año en el renglón 6 “otros activos” y de tal manera procedería el monto probado como deducción. Al no haberse utilizado este sistema que es el correcto, la prueba bien pudo ser la contable (art. 777 del Estatuto Tributario) y/o las

documentales que soportan la contabilidad con la correspondiente explicación y cuantificación para lograr determinar que la suma que se rechazó si era solamente una deducción.



CONSEJO DE ESTADO

SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO

SECCION CUARTA

Consejera ponente: MARIA INES ORTIZ BARBOSA

Bogotá, D. C., veintiséis (26) de septiembre de dos mil dos (2002).

Radicación: 13001-23-31-000-1997-1324-01(12608)

**Actor: PRODUCTORA DE BOLSAS Y ARTÍCULOS PLÁSTICOS S.A.
PRODUBAG**

Demandado: LA NACIÓN - DIAN

Referencia: Apelación sentencia de noviembre 15 de 2000 del Tribunal Administrativo- Sala de Descongestión, Sede Barranquilla en juicio de nulidad y restablecimiento del derecho de carácter fiscal. Impuesto sobre la renta 1992.

FALLO

Decide la Sala los recursos de apelación interpuestos por las partes contra el fallo dictado por el Tribunal Administrativo Sala de Descongestión Sede Barranquilla en juicio de nulidad y restablecimiento de derecho contra los actos administrativos mediante los cuales se determinó el Impuesto sobre la Renta y Complementarios por el año gravable 1992 y se impuso sanción por inexactitud.

ANTECEDENTES

La sociedad PRODUCTORA DE BOLSAS Y ARTÍCULOS PLÁSTICOS LTDA: PRODUBAG presentó su declaración de Impuesto sobre la Renta y Complementarios por el año gravable de 1992 el 13 de abril de 1993 en la cual determinó un saldo a favor de \$13.585.000, cuya devolución fue solicitada y la Administración mediante auto N°00017 de julio 29 de 1994 suspendió los términos para ordenarla.

El 7 diciembre de 1994 el ente oficial profirió el Requerimiento Especial 0039 en el cual propuso el rechazo de los costos determinados por la actora por el sistema de juego de inventarios (\$369.685.000) y sanción por inexactitud.

La División de Liquidación de la Administración de Impuestos y Aduanas Nacionales de Cartagena con fecha 6 de septiembre de 1995 expidió la Liquidación número 00050 “de corrección y aforo” y la 000019 que corrige el número de la anterior; actos contra los cuales la sociedad interpuso el recurso gubernativo.

La División Jurídica al decidir el Recurso de Reconsideración mediante la Resolución 00013 de 7 de mayo de 1996, confirmó la Liquidación Oficial N°00019 de 6 de septiembre de 1995 con la que se había modificado la N°00050 de la misma fecha.

LA DEMANDA

PRODUBAG por medio de apoderado presentó demanda de nulidad y restablecimiento de derecho contra LA NACION - DIAN, en la cual solicita:

1. La anulación de la liquidación de Revisión No.0019 que modificó la No.0050 ambas de 6 de septiembre de 1995 y de la No.0013 de 7 de mayo de 1996.
2. A título de restablecimiento del derecho que se declare que la actora no está obligada a pagar por el año 1992 suma diferente a la determinada en su liquidación privada del impuesto sobre la renta y complementarios.
3. Que como consecuencia se ordene la devolución de \$13.585.000 correspondiente al saldo a favor determinado en la liquidación privada más los intereses y corrección monetaria a que haya lugar.

Invoca como violados los artículos 26, 58, 62, 467 (incs. 1º y 6º), 710 y 730 (num. 3º) del Estatuto Tributario y 6º de la Constitución Nacional.

El concepto de violación lo sustenta con los argumentos se sintetizan así:

1) Aspectos procesales

Acusa de irregular la actuación de la Administración por haber practicado por el mismo año gravable dos liquidaciones diferentes, la primera que se notificó como de corrección sin especificar de cuál se trataba, si de error aritmético o de sanciones, además de indicar simultáneamente que era de aforo.

Pasado casi un mes de la notificación de la primera liquidación, el 11 de octubre de 1995 fue notificada la No.019 y en su anexo explicativo se indica que se practica para corregir el número de la 0050 con base en el artículo 866 del Estatuto Tributario.

Expresa que esta justificación no es cierta porque en la primera liquidación no se incurrió en error aritmético o de transcripción, sino que “lo corregido fue la naturaleza misma del acto administrativo” ya que la 00050 fue de corrección y aforo a la vez y la 00019 de revisión, ésta con el agravante que solo se notificó el 11 de octubre de 1995, cuando estaba vencido el término de los seis meses siguientes al vencimiento del plazo para dar respuesta al Requerimiento Especial o a su ampliación, previsto en el artículo 710 del Estatuto Tributario.

Considera también irregular el hecho de que en la misma Resolución, la No.00013 de 9 de mayo de 1996, la administración decidió los dos recursos de reconsideración que independientemente se habían interpuesto contra cada una de las liquidaciones.

2) Rechazo de costos en cuantía de \$369.685.000.

Señala que se transgredieron por falta de aplicación los artículos 26 del Estatuto Tributario que establece el procedimiento de depuración de los ingresos para obtener la renta gravable y no someter el ingreso bruto al impuesto el que jamás constituye por si mismo enriquecimiento como hecho generador del tributo, y el 58 ibídem que prevé que los costos se entienden realizados cuando se paguen efectivamente en dinero o en especie o cuando su exigibilidad se extingue por cualquier otro modo que equivalga legalmente a un pago. Señala además desconocido el artículo 6 de la Constitución Nacional.

3) Sanción por inexactitud.

Aduce que la sociedad no omitió ingresos, bienes o actuaciones susceptibles de gravamen, ni incluyó costos, deducciones o descuentos inexistentes, ni suministró datos o factores falsos, incompletos o desfigurados que hubieren conducido a la determinación de un menor impuesto a cargo o un mayor saldo a favor, que son los hechos sancionados por el artículo 647 del E.T.

En este caso se está en presencia de un error de apreciación de la Administración o de una diferencia de criterio sobre el derecho aplicable, que no es sancionable.

LA OPOSICIÓN

LA NACIÓN, UNIDAD ADMINISTRATIVA ESPECIAL DIRECCIÓN DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES - DIAN, se opuso a las pretensiones de la demanda, solicitó que se denieguen y se condene en costas.

En relación con el punto que denomina la actora 'aspectos procesales' aclara que la División de Fiscalización ordenó adelantar investigación la que concluyó con el requerimiento especial 0039 de 7 de diciembre de 1994 en el cual se propuso modificar la liquidación privada, lo que se concretó con la liquidación oficial de revisión, que en forma errónea se distinguió con el No. 00050 en la cual se diligenciaron simultáneamente las casillas de corrección y de aforo.

Los artículos 702 al 714 del Estatuto Tributario señalan los términos, etapas, actos y todas las demás circunstancias que rodean el procedimiento para modificar las declaraciones privadas, normas que se cumplieron en el sub judice.

Indica que la Resolución 00050 con la cual se modificó la declaración del contribuyente se notificó el 6 de septiembre de 1995 y el término se vencía el 7 del mismo mes y año. Por un error de transcripción en el formato de esta liquidación, se diligenciaron dos casillas simultáneamente, la de corrección y la de aforo, sin que en nada afecte la naturaleza jurídica del acto, como tampoco lo altera la corrección del número interno que se le asignó.

En cuanto al rechazo de los costos expresa, con apoyo en los artículos 60 y 62 del Estatuto Tributario, que el juego de inventarios es un sistema para determinar el costo y registrar el inventario que se usa generalmente cuando se dificulta el control detallado de las unidades y precios por el volumen o clase de mercancías

que se manejan. Así las cosas el costo de lo vendido dentro del aludido sistema está constituido por la suma practicada en 31 de diciembre del año anterior al gravable, más el costo de las mercancías compradas, transformadas, extraídas o producidas en el año fiscal, suma de la cual deberá restarse el inventario físico efectuado el último día del año.

Afirma que en el caso presente, la actividad exclusiva desarrollada por la accionante es la prestación de servicio de sellado y empaque de bolsas a su único cliente POLYMER S.A., que las empresas que prestan servicios no pueden utilizar el sistema de juego de inventarios pues lo que se persigue con el mismo es determinar el costo de las ventas efectuadas y la sociedad no ha enajenado activos móviles por ello es procedente el rechazo de los costos así determinados.

Sobre la sanción por inexactitud argumenta que se impuso porque la empresa “declaró gastos en exceso de los causados y contabilizados”, hecho sancionable según el artículo 647 del Estatuto Tributario.

LA SENTENCIA APELADA

El Tribunal Administrativo de Bolívar, Sala de Descongestión declaró la nulidad parcial de los actos acusados en cuanto a la imposición de la sanción por inexactitud y denegó las demás súplicas de la demanda. Considera que el procedimiento de la Administración que dio lugar a la expedición de los actos acusados se adecua a la normatividad vigente para la época y que se notificaron dentro de los plazos legales.

Sobre la expedición de la Liquidación No.0019 estima que no invalida la actuación impugnada ya que de su lectura se observa que en nada varió la decisión adoptada por la Administración en la 0050 y prácticamente reproduce su texto con la diferencia de poner de manifiesto la corrección de la numeración.

En relación con el rechazo de los costos considera, con fundamento en el artículo 62 del Estatuto Tributario, que no encuentra razón para que el contribuyente hubiera aplicado el sistema de juego de inventarios para determinar el costo de repuestos fungibles, materiales, suministros, útiles y papelería que se consumieron durante el año para la prestación del servicio por cuanto tales elementos no reúnen las características que el Estatuto Tributario entiende como

activos movibles, concepto más cercano al de materia prima o insumos. Los bienes a los cuales la actora aplicó el sistema de juego de inventarios no ofrecen dificultad para su control, por lo cual encuentra razón a la Administración cuando en el requerimiento especial desconoció los valores calculados con ese sistema, además de considerar que durante el año fiscal de 1992 el demandante no enajenó o vendió activos móviles que ameriten la utilización de ese sistema de determinación de costos.

Sobre la sanción por inexactitud señala que no se dan las circunstancias previstas en la ley para su imposición porque el sistema de juego de inventarios utilizado por el contribuyente no implica que la información sea falsa, simulada o inexistente.

LOS RECURSOS DE APELACIÓN

Contra la sentencia del Tribunal las partes interpusieron recurso de apelación.

La demandada se opone a la decisión del a quo en lo que corresponde a la sanción porque según el artículo 49 del Decreto 3803 de 1982 en armonía con el 647 del Estatuto Tributario, la accionante calculó valores con el sistema de juego de inventarios y se imputó ciertos gastos en su denuncia rentística que por no ser procedentes fueron rechazados en la liquidación oficial, lo que originó una inexactitud por incluir “gastos inexistentes” y así se alteró la declaración privada lo que constituye una conducta sancionable.

Agrega que la demandante no solo se limitó a darle aplicación al sistema de juego de inventarios que no era procedente sino que declaró “gastos en exceso de los realmente causados y contabilizados”.

La actora objeta la decisión sobre el primer cargo de la demanda porque en la liquidación No.0050 no se incurrió en error aritmético o de transcripción y con la No. 00019 se corrigió la naturaleza de la primera toda vez que ésta en forma por demás incomprensible e irregular fue notificada como de corrección y aforo a la vez y la segunda como de revisión, lo que claramente demuestra que son de naturaleza jurídica diferente, por lo cual es inaplicable el artículo 866 del Estatuto Tributario.

Afirma que la liquidación de revisión es única y exclusivamente la 00019 que fue notificada “el 7 de diciembre de 1994” (sic) cuando debió serlo a más tardar, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 710 ibídem, el 7 de septiembre del mismo año, norma que se violó al igual que el 730 ib.

En lo que corresponde al debate de fondo estima ilegal el rechazo de la suma de \$369.685.000 que la actora solicitó como costo determinado por el sistema de juego de inventarios. Advierte que ni en sede gubernativa ni en la judicial se ha controvertido la realidad del gasto en que incurrió la sociedad para realizar la labor encomendada por POLYMER S.A.. En el expediente reposa la prueba de la realidad de dichos gastos, los cuales se habrían podido presentar en la declaración de renta en el renglón 23 del formulario ‘*Otros costos y deducciones*’ ello sin que la forma como se hizo, es decir como costos, hubiera alterado o altere en lo más mínimo el resultado final o sea la base gravable del impuesto a cargo.

Sostiene que se trata de una circunstancia puramente formal, es decir, si la suma cuestionada constituye costo o deducción, la realidad económica, jurídica y contable es la misma, porque la forma no puede primar sobre la sustancia, que no es otra que para la producción y sellamiento de las bolsas la sociedad incurrió en lo que llamó costos que no representan nada diferente a gastos, los que fueron necesarios para la realización del ingreso.

Agrega que el hecho de que el artículo 62 del Estatuto Tributario establezca el juego de inventarios como uno de los sistemas que pueden emplearse para determinar el costo en la enajenación de activos movibles, no significa que la ley haya prohibido su uso para establecer el de suministros, útiles, papelería y repuestos fungibles de maquinaria consumidos en la prestación de un servicio. No existe norma legal que prohíba actuar como lo hizo la actora y por el contrario, para los particulares según el mandato de la Carta Política, todo lo que no está prohibido por la ley, está permitido.

Finalmente anota que el hecho de haberse levantado la sanción por parte del fallador de primera instancia conduce a reconocer que la suma rechazada, así se llame costo o deducción, es legalmente aceptable para efectos de la determinación de la base gravable y consecuentemente del impuesto a cargo.

Por lo anterior impetra la modificación de la sentencia en el sentido de aceptar como deducibles la suma de \$369.685.999 que la sociedad PRODUBAG S.A. solicitó como costo en su declaración del año 1992 y en consecuencia que se confirme la liquidación privada.

ALEGATOS DE CONCLUSION

La demandante insiste en los planteamientos expresados en la sustentación del recurso de apelación y en la demanda.

La demandada hace un recuento de la forma en que se adelantó el proceso administrativo para concluir que la actuación se ajustó a los términos legales. Respecto al rechazo de costos reitera lo expuesto en el curso del proceso, en particular que el sistema de juego de inventarios solo es aplicable a los activos movibles enajenados, según el artículo 62 del Estatuto Tributario.

En cuanto a la sanción por inexactitud insiste en que se dan los presupuestos del artículo 647 del Estatuto Tributario para su aplicación porque utilizar un sistema para determinar costos no permitido en la ley, equivale a incluir en la declaración datos inexactos y equivocados de los cuales se deriva un menor impuesto.

MINISTERIO PUBLICO

La Señora Procuradora Sexta Delegada ante esta Corporación observa sobre la irregularidad expuesta por el demandante en relación con la expedición de las liquidaciones, que el contenido de los actos es igual en cuanto mantienen las mismas modificaciones realizadas al denuncia privado de la contribuyente consistente en el rechazo de los inventarios y las compras.

Sostiene que la verdadera naturaleza de la liquidación no puede estar dada solamente por la denominación, formalismo que no constituye la explicación sumaria de las modificaciones de fondo y en el presente caso no hubo variación entre las citadas liquidaciones.

En cuanto al asunto de fondo considera que el sistema del juego de inventarios solo es pertinente para efectos de establecer el costo de activos movibles enajenados, conforme lo impone el artículo 62 del Estatuto Tributario, para lo cual

debe tenerse en cuenta la definición del artículo 60 ibídem sobre activos movibles. Los bienes a los cuales la sociedad contribuyente aplicó el sistema en mención no corresponden a los indicados en el citado artículo 62.

Concluye que el valor determinado por la contribuyente no puede ser reconocido bajo el sistema de juego de inventarios pero no por ello puede desconocerse que en toda producción de renta se incurre en gastos, conforme a reiterada jurisprudencia y en consecuencia resulta viable la aplicación de la presunción indicada en el inciso 3º del artículo 82 del Estatuto Tributario, por lo cual debe accederse parcialmente a los planteamientos del apelante en relación con los costos y en el sentido expuesto, máxime que al no haber sido éstos objeto del proceso, tanto la Administración como la contribuyente no tuvieron oportunidad de controvertirlos para su eventual reconocimiento o desconocimiento.

En cuanto a lo expuesto por la demandada en el sentido de que la sociedad incluyó costos inexistentes en su denuncia privado, lo considera carente de sentido pues el hecho de aplicar un sistema de costos equivocados no equivale al desconocimiento de los mismos.

Finalmente solicita la confirmación de la providencia impugnada teniendo en cuenta el reconocimiento de costos presuntos.

CONSIDERACIONES DE LA SALA

En los términos de los recursos de apelación interpuestos por las partes son tres los asuntos objeto de la controversia en el sub examine: 1) Aspectos procesales, 2) Rechazo de costos a los cuales la contribuyente aplicó en su declaración de renta el sistema de juego de inventarios y 3) Procedencia o no de la sanción por inexactitud impuesta a la demandante.

1) Aspectos procesales.

La demandante considera que la Administración actuó irregularmente porque expidió por el mismo año gravable dos liquidaciones, la N°00050 de 6 de septiembre de 1995 de corrección y aforo y posteriormente la No°000019 para enmendar el numero de la anterior, basada en el artículo 866 del Estatuto Tributario, pero que a juicio de la actora lo que se hizo fue modificar la naturaleza

jurídica del acto y además la última se notificó por fuera del término que tenía la Administración para practicar liquidación oficial de revisión.

Al respecto observa la Sala que efectivamente la DIAN incurrió en un error cuando expidió la Liquidación Oficial 00050 al diligenciar simultáneamente las casillas correspondientes a corrección y aforo (fl.19). Sin embargo esta equivocación no tiene la trascendencia jurídica que pretende darle la recurrente por las siguientes razones:

- a) Del contenido del acto, pese a su denominación, surge de manifiesto que se trata de una liquidación oficial de revisión en donde se confrontan los reglones de la privada por el año de 1992, con los valores determinados por la administración. Mal puede entonces considerarse que se trata de liquidación de aforo si se hace referencia expresa a la declaración de renta presentada por la contribuyente y al requerimiento especial previo que es procedente en la de revisión mas no en la de aforo.
- b) En la explicación sumaria (fls.20 y 21 c.p.) se exponen las razones por las cuales fueron rechazados esos valores de la liquidación privada, es decir que se analizan aspectos de fondo de la declaración de renta que no serían procedentes si el acto fuera de liquidación de corrección. Además que la explicación no se refiere para nada a esta clase de acto. Asimismo se hace mención al Requerimiento Especial No.0039 en el cual se propusieron las modificaciones a la liquidación inicial y que corresponden a las realizadas en la liquidación No.00050.
- c) Al sustentar el recurso de reconsideración la contribuyente, si bien impugna el acto por su indebida calificación de aforo y de corrección, se refiere al aspecto de fondo de la liquidación de Revisión para controvertir los argumentos de la administración al rechazar costos por valor de \$369.685.000. Lo anterior significa que la equivocación de la entidad oficial no fue obstáculo para que la sociedad actora discutiera la motivación del acto. Este escrito fue presentado por la recurrente el 13 de octubre de 1995 (41 a 48).

En relación con la Liquidación No.0019 de 6 de septiembre de 1995, que según la demandante fue notificada “el 11 de octubre de 1995”, advierte la Sala que en ella a diferencia de la 0050, se marcó la casilla correspondiente a ‘revisión’ pero en lo demás el contenido es igual al de la liquidación anterior. En la explicación sumaria se indica que se trata de ‘Liquidación Oficial de Revisión 00019’, sin que se presente diferencia con la anterior con la salvedad de un párrafo en el que se expresa que se corrige el número de la 00050 de septiembre 6 de 1995, con fundamento en el artículo 866 del Estatuto Tributario.

Si no hay diferencia en cuanto a los valores determinados en estas liquidaciones es claro que a pesar del error de la administración la 00050 es de Revisión y la No.00019 por corregir un error debe considerarse incorporada a la primera.

De todo lo anterior concluye la Sala que si bien la Administración actuó en forma descuidada en la expedición de la Liquidación 00050 al marcar las casillas de aforo y corrección cuando debió anotar la correspondiente a revisión, su equivocación no es causal de nulidad del acto porque de los antecedentes y contenido del acto se deduce que realmente es una liquidación oficial de revisión.

Por consiguiente no es cierto que se expidieron dos liquidaciones de la misma naturaleza por el mismo año gravable, puesto que una es de revisión y otra de corrección de la anterior y tampoco la expedición de la última dejó sin efecto la primera, sino que se integró a ella, por lo cual no hay razón para sostener que la liquidación oficial se notificó por fuera del término legal, por cuanto la notificación de la liquidación posteriormente corregida se realizó el 6 de septiembre de 1995 y el plazo vencía, como lo admite la empresa, el 7 siguiente.

Destaca la Sala que el error corregido es de transcripción y al tenor de lo dispuesto en el artículo 866 del Estatuto Tributario, el yerro de tal naturaleza puede ser corregido en cualquier tiempo mientras el acto no haya sido objeto de demanda, lo cual se explica por la naturaleza misma del error.

2) Rechazo de costos en cuantía de \$369.685.000.

La Administración rechazó este valor porque la sociedad tiene como única actividad “la prestación de servicio de sellado y empaque de bolsas, a su único cliente (...) POLYMER S.A., el cual le envía los tubulares para su

sellado y posterior devolución” y no la enajenación de activos movibles, por tal razón no podía determinar costos por el sistema de juego de inventarios previsto en el artículo 62 del Estatuto Tributario para establecer “el costo de los activos movibles enajenados”.

Considera la sociedad recurrente que no existe disposición que prohíba que las empresas que prestan servicios puedan determinar sus costos por tal sistema.

En el sub judice la contribuyente lo aplicó, según lo afirma en la demanda, para determinar “el costo de los repuestos fungibles, materiales, suministros, útiles y papelería que se consumieron durante el año (gravable de 1992) para la prestación del servicio”, conceptos que no corresponden a los de enajenación de activos movibles, que según el artículo 60 ibídem son los bienes corporales muebles o inmuebles y los incorporales que se enajenan dentro del giro ordinario de los negocios del contribuyente.

Solicita la actora en el recurso que se modifique la sentencia apelada en el sentido de aceptar como “gastos deducibles” el valor solicitado en el denuncia privado como costos y rechazado por la Administración, toda vez que la realidad del gasto en que incurrió por la actividad generadora del ingreso no ha sido controvertida y además los habría podido denunciar en la declaración de renta en el renglón 23 denominado “otros costos y deducciones” sin que hubiera alterado de manera alguna la base gravable o el impuesto a cargo.

Al respecto la Sala considera que el sistema de juego de inventarios es compatible con actividades manufactureras o comerciales que suponen la existencia de materias primas, productos en proceso y artículos terminados o mercancías, al inicio y al final de cada período, pero no en relación con la prestación de servicios cuyos costos deben imputarse a cuentas de gastos operacionales, o gastos generales y de administración.

Así las cosas, en los ingresos obtenidos por la prestación de servicios, las erogaciones que los afectan constituyen expensas o gastos normales dentro de la actividad que los produce y que como deducciones que son,

requieren para su procedencia el cumplimiento de las formalidades señaladas en la ley.

Ante el argumento de que tratar las sumas en debate bajo la consideración de haber aplicado el sistema de juego de inventarios o frente al concepto de deducción si se les considera como expensas necesarias (gastos), el resultado es igual para efectos del tributo, la Sala observa que en el primer caso en el denuncia debe reflejarse el monto de esos bienes a 31 de diciembre, sin que a ello haya lugar en el sub examine por las razones expuestas, y en el segundo supuesto anotado debió probarse el monto de las compras realizadas en el año y su correspondiente consumo para que se reflejaran en el renglón 23 “otros costos y deducciones” y las existencias a final del año en el renglón 6 “otros activos” y de tal manera procedería el monto probado como deducción. Al no haberse utilizado este sistema que es el correcto, la prueba bien pudo ser la contable (art. 777 del Estatuto Tributario) y/o las documentales que soportan la contabilidad con la correspondiente explicación y cuantificación para lograr determinar que la suma que se rechazó si era fiscalmente una deducción.

De otra parte no se comparte el criterio de la Delegada del Ministerio Público en cuanto a la aplicación de la presunción prevista en el inciso 3° del artículo 82 del Estatuto Tributario, porque solo es procedente para los casos de enajenación de activos movibles o fijos y no a los ingresos derivados de la prestación de servicios.

3) Sanción por inexactitud.

La entidad demandada interpuso recurso de apelación en contra de la decisión del Tribunal por considerar que en el presente caso no se daban los presupuestos que establece el artículo 647 del Estatuto Tributario para no aplicar esa sanción.

Estima la recurrente que la demandante calculó valores con el sistema objetado y se imputó ciertos gastos en su denuncia rentístico que por no ser procedentes fueron rechazados, determinación que origina una sanción por inexactitud.

En los actos administrativos impugnados el rechazo de los costos se motivó en la aplicación del sistema de juego de inventarios que no era procedente, según lo analizado, pero como no se discutió la realidad en el momento en que se realizó la glosa se levantará la sanción por inexactitud por cuanto para que proceda ésta es necesario que estén demostradas las causales previstas en forma taxativa por el artículo 647 del Estatuto Tributario sin que pueda la administración extenderlas a casos como el rechazo de los costos por utilizar para su determinación un método que no era el pertinente.

Así las cosas no se dará prosperidad a los recursos interpuestos y en consecuencia se confirmará la sentencia de primera instancia.

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

F A L L A :

Confírmase la sentencia apelada por las razones expuestas en la parte motiva.

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

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

GERMAN AYALA MANTILLA
Presidente

LIGIA LOPEZ DIAZ
(Ausente)

MARIA INES ORTIZ BARBOSA

JUAN ANGEL PALACIO HINCAPIE

RAUL GIRALDO LONDOÑO
Secretario