

**HENRY MORALES PRADO**

**Tratamiento de las disminuciones de los inventarios en el impuesto de renta con  
la Ley 1819 de 2016. En el sector retail en Colombia**

(Maestría en Derecho Tributario)

**2020**

**UNIVERSIDAD EXTERNADO DE COLOMBIA**

**FACULTAD DE DERECHO**

**MAESTRÍA EN DERECHO TRIBUTARIO**

Rector:	Dr. Juan Carlos Henao
Secretaria general:	Dra. Martha Hinestroza
Director Departamento de Derecho Tributario:	Dr. Olga Gómez Parra
Director de tesis:	Dr. Jose Manuel Castro Arango
Presidente de Tesis:	Dr. Roberto Insignares
Jurados de tesis:	Dr. Andrés Esteban Ordoñez Dr. Cesar Sánchez

## TABLA DE CONTENIDO

**Pág.**

### CAPÍTULO I

#### **REGULACIÓN EN EL TRATAMIENTO CONTABLE DE LOS INVENTARIOS.....1**

1.1 Noción del Concepto .....	2
1.2 Diversas clasificaciones de los inventarios.....	2
1.3 Sistema de contabilización de los inventarios .....	6
1.5 Costos en los Inventarios .....	11
1.5.1 Costo de compra o adquisición. ....	11
1.5.2 Costo de conversión. ....	12
1.5.3 Otros costos. ....	13
1.5.4 Costos de endeudamiento. ....	13
1.6 Medición de los inventarios .....	14
1.6.1 Método de costeo estándar. ....	14
1.6.2 Método de costos de venta minorista. ....	14
1.7 Tipos de inventarios que se encuentran fuera del alcance de la norma internacional de información financiera NIC 2° y Sección 13 Pymes. ....	15
1.8 La aplicación de la norma contable NIC 2, a los Inventarios. ....	18
1.8.1 La definición y la clasificación del inventario en la norma contable:.....	18
1.8.2 Situaciones especiales de existencias que no son inventarios. ....	19
1.8.3. Reconocimiento de los inventarios. ....	21
1.8.4. Medición posterior al reconocimiento de los inventarios. ....	22
1.8.5. Valor neto realizable (VNR). ....	22
1.9 Disminución de inventarios de acuerdo al sector económico del Retail. ....	24
1.9.1 El retail: .....	24
1.9.2 Como se encuentra el retail frente al 3% de las disminuciones aceptada fiscalmente. ....	25

## CAPÍTULO II

### COMO SE LLEGÓ A LA REGULACIÓN FISCAL DE LOS ACTIVOS MOVIBLES A PARTIR DE LA LEY 1819 DE 2016. ....33

2.1 Evolución legislativa de la aceptación de la disminución del costo de los activos movibles.....	33
2.2 Determinación del costo fiscal en la enajenación de los inventarios.....	38
2.3 Hecho de fuerza mayor y caso fortuito en materia fiscal.....	39
2.4 Jurisprudencia del Consejo de Estado acerca de la disminución de inventarios. ....	42
2.4.1 Categoría de sentencias referentes a las disminuciones de inventarios de los medicamentos: .....	44
2.4.1.1 Sentencia 15009 de julio 19 de 2007, C.P. Juan Ángel Palacio Hincapié. ....	44
2.4.1.2 Sentencia 15564 de mayo 08 de 2008. C.P. Juan Ángel Palacio Hincapiè. ....	45
2.4.1.3 Sentencia 15960 de febrero 07 de 2008. - C.P. Héctor J. Romero Díaz. ....	46
2.4.1.4 Sentencia 15915 Julio 17 de 2008 - C.P. Juan Ángel Palacio Hincapiè.....	47
2.4.1.5 Sentencia 16305 de Julio 03 de 2008 – C.P. Ligia López Díaz. ....	47
2.4.1.6 Sentencia 16966 de marzo 11 DE 2011- C.P. Martha Teresa Briceño de Valencia. ....	48
2.4.1.7 Sentencia 17875 de mayo 19 de 2011 – C.P. Martha Teresa Briceño de Valencia. ....	48
2.4.1.8 Sentencia 21250 de junio 16 de 2016 - C.P Martha Teresa Briceño de Valencia. ....	49
2.4.1.9 Sentencia 17150 de marzo 31 de 2011- C.P Hugo Fernando Bastidas Bárceñas.....	49
2.4.1.10 Sentencia 17786 de noviembre 01 de 2012 – C.P Hugo Fernando Bastidas Bárceñas. ....	49
2.4.1.11 Sentencia 18223 de noviembre 29 de 2012 – C.P. Hugo Fernando Bastidas Bárceñas. ....	50

2.4.1.12 Sentencia 16217 de agosto 13 de 2009 – C.P. William Giraldo Giraldo. ....	50
2.4.1.13 Sentencia 18006 de mayo 10 de 2012 – C.P William Giraldo Giraldo. ....	50
2.4.2 Categoría de las sentencias de disminuciones de inventarios diferentes de los inventarios de medicamentos:.....	52
2.4.2.1 Sentencia 17538 de febrero 23 de 2011- C.P. Martha Teresa Briceño. ....	52
2.4.2.2 Sentencia 17422 de Julio 3 de 2013 – C.P Hugo Fernando Bastidas Bárcenas.....	52
2.4.2.3 Sentencia 18494 de Septiembre 05 de 2013 – C.P. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas. ....	53
2.4.2.4 Sentencia 18429 de febrero 18 de 2016 – C.P. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas.....	54
2.4.3 Categoría de sentencias que el Consejo de Estado, Sección Cuarta por el concepto de disminuciones en los inventarios que no prosperan y le da la razón a la Administración de Impuestos:.....	55
2.4.3.1 Sentencia 16236 de Agosto 19 de 2010 – C.P William Giraldo Giraldo. ....	55
2.4.3.2 Sentencia 17722 de febrero 10 de 2011 – C.P. William Giraldo Giraldo. ....	56
2.4.3.3 Sentencia 16750 de agosto 19 de 2010 – C.P Hugo Fernando Bastidas Bárcenas.....	57
2.4.3.4 Sentencia 16760 de febrero 02 de 2012 - C.P Hugo Fernando Bastidas Bárcenas.....	57
2.4.4 Régimen probatorio en el procedimiento tributario. ....	59
2.4.4.1 Generalidades de las pruebas:.....	59
2.4.4.2 El régimen probatorio en materia tributaria. ....	61
2.4.4.3 Los principios de la actividad probatoria en materia tributaria. ....	62
2.4.4.3.1 Necesidad de la Prueba: .....	62
2.4.4.3.2 Unidad de la prueba. ....	63
2.4.4.3.5 Publicidad de la prueba. ....	64
2.4.4.3.6 Preclusión de la prueba. ....	65
2.4.4.4 Medios de Pruebas aplicables al tema de la disminución de los inventarios.....	66
2.4.4.4.1 Prueba documental.....	66

2.4.4.4.2 Prueba contable.....	68
<b>CONCLUSIONES .....</b>	<b>71</b>
<b>BIBLIOGRAFÍA .....</b>	<b>73</b>

**LISTA DE GRAFICAS**

	<b>Pág.</b>
Gráfica 1. Merma Real Operativa Obtenida.....	27
Gráfica 2. Merma real operativa (venta) por sección .....	27
Gráfica 3. Composición de la merma .....	28
Gráfica 4. Distribución de la merma operativa.....	29
Gráfica 5. Composición del robo.....	31

## INTRODUCCIÓN

Con la Ley 1819 de 2016 que formalizó la estructura del documento con el cual debe soportarse el valor solicitado como deducción por disminución hasta en un 3% del inventario inicial más las compras, en los almacenes de retail (supermercados), donde sus ventas son principalmente alimentos, este porcentaje no alcanza para la realidad del negocio, puesto que las disminuciones o pérdidas de inventarios pueden oscilar entre el 4% y 5%. Adicionalmente en el manejo de inventarios percederos se debe tener en cuenta el riesgo inherente del negocio como es la pérdida de los inventarios por hurto interno y externo. Cabe mencionar que en las dos modalidades de hurto existe participación de bandas dedicadas a este flagelo, los cuales no son posibles de controlar y determinar el factor de la pérdida existente, por lo tanto se reflejará en el momento de realizar el inventario físico generando una diferencia entre los libros (Software de inventarios) y el inventario real.

Este hecho real del sector no cuenta con pruebas en materia fiscal, donde se logre demostrar el hecho que da lugar a la disminución del inventario, generando adicionalmente una carga fiscal a este tipo de negocios por el desconocimiento de un hecho real, que tiene relación de causalidad con la actividad productora de renta y que será necesaria y proporcional a esta. Siendo el sector retail uno de los más importantes para el crecimiento de la economía del país, se considera que la administración fiscal debe aceptar esta diferencia como deducción.

Cuando la administración tributaria realiza el desconocimiento de las deducciones o pérdidas de inventarios, siendo este un gasto o una deducción necesaria para la realización del objeto social, afecta la utilidad de la compañía por el mayor impuesto que debe cancelar de acuerdo a los lineamientos preestablecidos por el legislador, porque los tributos de los contribuyentes deben velar con el principio del “deber de contribuir al financiamiento de los gastos e inversiones del Estado dentro de los conceptos de justicia y equidad”. Los



cuales no serán aplicables con el desconocimiento de las pérdidas de inventarios superiores al 3%.

Por otra parte, los contribuyentes se ven abocados a tramitar demandas ante los altos tribunales para realizar la aplicación de la norma, dado que la administración tributaria desconoce la disminución de inventarios de los hechos reales y necesarios. En muchos casos no se hace una evaluación con un criterio que sustenta las exigencias de la realidad económica del contribuyente, sino sobre juicios eminentemente subjetivos.

Por lo expuesto anteriormente, con este caso de estudio, se pretende sustentar que en el sector del retail las disminuciones pueden llegar a ser superiores a las establecidas en la legislación, debido a que, son inherentes en el desarrollo del objeto social. Sin embargo las actuaciones de las autoridades tributarias rechazan estas disminuciones de inventarios, constituyendo un exceso de la interpretación de la norma tributaria y de la misma jurisprudencia del alto tribunal.

Este estudio consta de tres capítulos, que se desarrollan de la siguiente manera:

Capítulo Primero, presenta el desarrollo del marco teórico de la regulación contable de los inventarios, donde se abarcará la diversa clasificación de los inventarios, el sistema de contabilización, las técnicas existentes de la medición de los inventarios, el costo de los mismos, los tipos de inventarios que se encuentran fuera del alcance de la Norma Internacional de Contabilidad NIC 2° y Sección 13 de las NIIF para Pymes y las disminuciones de inventarios de acuerdo al sector retail. En este capítulo se realiza una inducción al tema de inventario con su método de valoración y las respectivas especificaciones técnicas y contables con la norma internacional, con un aporte de las estadísticas del sector de retail referente a las pérdidas o disminuciones del inventario.

Capítulo Segundo, tratará la evolución de la legislación tributaria en materia de la pérdida y la disminución de inventarios. Se realiza una línea jurisprudencial de las sentencias del Consejo de Estado donde se analiza cada fallo que ha tenido el alto tribunal,

principalmente para el sector de los medicamentos, y finaliza con los medios probatorios del procedimiento tributario. Por último el Capítulo Tercero contiene las conclusiones a las que se ha llegado en el presente trabajo.

El análisis del presente caso de estudio se origina, porque las disminuciones de inventario o las pérdidas en el sector retail con ocasión en la entrada de la vigencia de la Ley 1819 de 2016, no hace mención a las pruebas para la aceptación de las disminuciones en el sector retail que por la operatividad es casi imposible determinar con certeza estas pérdidas o disminuciones, las pruebas conlleva a una realidad comercial, porque se destruye en forma diaria en el inventario de los perecederos y otros se pierden por el mal manejo del personal interno o externo sin que estas disminuciones, que son superiores a la limitación del 3% del inventario inicial más las compras se puedan desconocer del impuestos de renta, haciendo más gravosa la tributación a este sector de la economía, desconociendo totalmente la línea jurisprudencial donde ha tenido alta relevancia la aceptación de estos costos, ya que su tratamiento tributario debe ser de expensa necesaria, siempre y cuando se cumpla y prueben los requisitos del artículo 107 del Estatuto Tributario, y que estas deducciones no sean reconocidas por otro medio como se presenta en este sector.

## **CAPÍTULO I**

### **REGULACIÓN EN EL TRATAMIENTO CONTABLE DE LOS INVENTARIOS**

Los inventarios se constituyen en uno de los recursos más importantes de las empresas destinados en su mayoría a la venta o producción en su proceso de comercialización. Su manejo depende del control organizacional dado que se presta para el desperdicio o mermas de inventario lo que incide en las utilidades.

Para el manejo correcto de un inventario, se debe tener en cuenta el movimiento de un producto en específico, así como también, sus históricos de venta, su manejo externo e interno, de forma que se mantenga un stock mínimo que no permita los altos costos de almacenamiento para tener un balance favorable en los activos de la organización.

El inventario describe los productos o existencias que tiene a mano o que tiene disponible a través de los despachos de las empresas. Esto no debe confundirse con el inventario de activos fijo y/o propiedad planta y equipo. Las actualizaciones de inventario se pueden obtener a través de un sistema automático que calcula con base a todas las transacciones relacionadas con el inventario. Se debe tener en cuenta la importancia de tener formas completamente precisas y mantener registros para que este método sea un éxito. Aquellas empresas con inventarios más pequeños pueden elegir realizar recuentos periódicos (es decir, inventario físico) a mano para actualizar sus registros periódicamente, donde esta práctica por las exigencias contables cada vez es menor.

El tratamiento contable de los inventarios se encuentra en el anexo 2 del Decreto 2420 de 2015, concretamente en la sección 13 en NIIF para PYMES, y en la NIC 2 para plenas, donde se establece la contabilización de los inventarios para la determinación del costo y su posterior reconocimiento como un gasto o lo referente al deterioro de inventarios que se da cuando el importe en libros excede el precio de venta estimado menos los gastos y costos para su realización.

## 1.1 Noción del Concepto

El concepto de inventarios ha sido definido por numerosos autores coincidiendo todos en que son aquellos que se constituyen en los bienes de una empresa destinados a la venta o a la producción para su postventa.

Moya (1999), define el inventario, como la acumulación de materiales (materias primas, productos en procesos, productos terminados o artículos en mantenimiento) que posteriormente serán usados para satisfacer una demanda futura. A su vez, Eppan (2000), puntualiza en que los inventarios son bienes ociosos almacenados en espera de ser utilizados.

De otra parte, Perdomo (2004), establece el inventario como un conjunto de bienes corpóreos, tangibles y en existencia, propios y de disponibilidad inmediata para su consumo (materia prima), transformación (productos en procesos) y venta (mercancías y productos terminados)

Según Muller (2005), los inventarios de una compañía están constituidos por sus materias primas, sus productos en procesos, los suministros que utiliza en sus operaciones y los productos terminados.

## 1.2 Diversas clasificaciones de los inventarios

Existen distintas clasificaciones, de las cuales a continuación se citan algunas de las más importantes:

### *a. Según su forma:*

- **Inventario de Materias Primas:** Lo conforman todos los materiales con los que se elaboran los productos, pero que todavía no han recibido procesamiento.

- **Inventario de Productos en Proceso de Fabricación:** Lo integran todos aquellos bienes adquiridos por las empresas manufactureras o industriales, los cuales se encuentran en proceso de manufactura. Su cuantificación se hace por la cantidad de materiales, mano de obra y gastos de fabricación, aplicables a la fecha de cierre.
- **Inventario de Productos Terminados:** Son todos aquellos bienes adquiridos por las empresas manufactureras o industriales, los cuales son transformados para ser vendidos como productos elaborados.

Existe un tipo de inventario complementario, según su forma, que no es comúnmente citado en la literatura:

- **Inventario de Suministros de Fábrica:** Son los materiales con los que se elaboran los productos, pero que no pueden ser cuantificados de una manera exacta (Pintura, lija, clavos, lubricantes, etc.).

Adicionalmente, en las empresas comerciales se tiene:

- **Inventario de Mercancías:** Lo constituyen todos aquellos bienes que le pertenecen a la empresa bien sea comercial o mercantil, los cuales los compran para luego venderlos sin ser modificados. En esta Cuenta, se mostrarán todas las mercancías disponibles para la Venta. Las que tengan otras características y estén sujetas a condiciones particulares se deben mostrar en cuentas separadas, tales como las mercancías en camino (las que han sido compradas y no recibidas aún), las mercancías dadas en consignación o las mercancías pignoradas (aquellas que son propiedad de la empresa pero que han sido dadas a terceros en garantía de valor que ya ha sido recibido en efectivo u otros bienes).

***b. Según su función.***

De acuerdo a Castillo (2005):

- Inventario de seguridad o de reserva, es el que se mantiene para compensar los riesgos de paros no planeados de la producción o incrementos inesperados en la demanda de los clientes.
- Inventario de desacoplamiento, es el que se requiere entre dos procesos u operaciones adyacentes cuyas tasas de producción no pueden sincronizarse; esto permite que cada proceso funcione como se planea.
- Inventario en tránsito, está constituido por materiales que avanzan en la cadena de valor. Estos materiales son artículos que se han pedido pero no se han recibido todavía.
- Inventario de ciclo, resulta cuando la cantidad de unidades compradas (o producidas) con el fin de reducir los costos por unidad de compra (o incrementar la eficiencia de la producción) es mayor que las necesidades inmediatas de la empresa.
- Inventario de previsión o estacional se acumula cuando una empresa produce más de los requerimientos inmediatos durante los periodos de demanda baja para satisfacer las de demanda alta. Con frecuencia, este se acumula cuando la demanda es estacional.

***c. Desde el punto de vista logístico:***

Para Ballou (2004), se pueden clasificar así:

- En ductos: estos son los inventarios en tránsito entre los niveles del canal de suministros. Los inventarios de trabajo en proceso, en las operaciones de manufactura, pueden considerarse como inventario en ductos.
- Existencias para especulación: las materias primas, como cobre, oro y plata se compran tanto para especular con el precio como para satisfacer los requerimientos de la operación y cuando los inventarios se establecen con anticipación a las ventas estacionales o de temporada.
- Existencias de naturaleza regular o cíclica: estos son los inventarios necesarios para satisfacer la demanda promedio durante el tiempo entre reaprovisionamientos sucesivos.
- Existencias de seguridad: el inventario que puede crearse como protección contra la variabilidad en la demanda de existencias y el tiempo total de reaprovisionamiento.
- Existencias obsoletas, muertas o perdidas: cuando se mantiene por mucho tiempo, se deteriora, caduca, se pierde o es robado.

*d. Otras clasificaciones.*

Según el profesor Francisco de la Peña<sup>1</sup>, docente de la Universidad a Distancia de Madrid, se presentan tres modelos de clasificación de inventarios:

- En función de la fase del procesos productivo en el que se encuentre
- En función de la fase de la demanda
- En función de su utilización monetaria anual (Modelo ABC)

---

<sup>1</sup> Docente de la Universidad a Distancia de Madrid (España). 2012

El inventario se registrará como un activo de la empresa en su balance, y deberá asegurarse de actualizar continuamente sus registros para garantizar su precisión. Cuando realiza el seguimiento de su inventario, es importante anotar solo los materiales que se incluirán directamente en sus productos finales y los productos mismos. Los suministros necesarios para completar el proceso de fabricación generalmente se rastrean como un gasto cuando realmente se compran. El inventario propiedad de otras partes, como pueden ser de clientes o proveedores, incluso si se almacena en sus instalaciones, tampoco se debe rastrear. Sin embargo, la mayoría de los sistemas de inventario se acomodan a los suministros y al inventario consignado al permitirles rastrearlos a un costo cero.

El inventario de seguimiento es un aspecto crítico de la gestión exitosa de un negocio. A medida que comprenda las formas adecuadas de categorizar y rastrear su inventario, mejorará el estado de sus registros y mantendrá su empresa funcionando sin problemas.

### **1.3 Sistema de contabilización de los inventarios**

Dentro del sistema de contabilización de inventarios, se disponen de dos métodos o sistemas básicos de control de inventarios:

#### **1. Sistema de inventario periódico o juego de inventarios**

Este método en la actualidad poco se utiliza en el sector al retail, a no ser que sea una persona natural que no tenga los recursos para la implementación de los dispositivos tecnológicos para controlar los inventarios, pero este método es cuando la empresa no lleva un registro continuo de su stock, en cambio, realiza el conteo de existencias al final del periodo o ejercicio y los resultados se plasman en los informes financieros.



González et al (2007), menciona como principales características de este sistema:

- Es costoso en cuanto se hace necesario paralizar la actividad de la empresa para llevar a cabo el recuento físico de la mercancía lo que implica un importante despilfarro de recursos, como se mencionó anteriormente con la tecnología este sistema no es utilizado.
- No se sabe con exactitud el volumen de existencias en -cada momento por tanto no permite llevar a cabo un seguimiento adecuado ni una correcta política de productos (mermas, roturas, rotaciones, rentabilidades, etc.)

## **2. Sistema de inventario permanente o perpetuo**

Con este método la empresa mantiene un registro continuo de sus existencias y los costos de los productos o mercancías que ha vendido.

González (s.f), además señala las siguientes ventajas de este método sobre el periódico:

- Permite un mejor control de los artículos y la aplicación de técnicas de productos al poseer una información en tiempo real de los niveles de inventarios, rotaciones, evolución de precios, etc. Por tanto mejora la toma de decisiones.
- Facilita el recuento físico en el caso de que esto sea necesario para llevar a cabo una verificación del inventario.
- Permite reducir costos y ofrecer un mejor servicio a los clientes, etc.

Poseer una gran cantidad de inventario durante un tiempo prolongado generalmente no es ventajoso para una empresa debido al almacenamiento costoso, la posibilidad de obsolescencia y los costos de deterioro. Sin embargo, poseer muy poco inventario tampoco

es beneficioso, ya que la empresa corre el riesgo de perder potenciales ventas y una posible cuota de mercado. Las previsiones y estrategias de gestión de inventario, como un sistema de inventario just-in-time (JIT), pueden ayudar a minimizar los costos de inventario porque los bienes se crean o reciben solo cuando es necesario.

Hay muchos métodos diferentes que se pueden usar para registrar el costo del inventario, pero primero veamos lo que cada negocio atribuye al costo.

Cuando los minoristas compran bienes a mayoristas o fabricantes, registran el precio que pagaron por los bienes. Esto incluye impuestos sobre las ventas, tarifas de envío y cualquier otro gasto asociado con la recepción de los bienes. Los fabricantes, sin embargo, deben incluir todos los costos de producción y cualquier otro costo, como el embalaje, que es necesario para que el inventario esté listo para la venta.

Las empresas suelen utilizar uno de dos sistemas de contabilidad diferentes para realizar un seguimiento de sus productos: periódicos o perpetuos.

El sistema de inventario periódico es simple y solo requiere una hoja de cálculo de inventario (tarjeta de kardex) para realizar un seguimiento de las ventas y los bienes que quedan en existencia. Básicamente, se realiza un recuento periódicamente durante el año para ver qué se vendió y qué quedó. Aunque esta es una forma muy simple de realizar un seguimiento de la mercancía, tiene muchas desventajas.

El sistema de inventario perpetuo es un sistema altamente sofisticado que mantiene un seguimiento de los bienes a medida que se compran y venden en tiempo real mediante un escáner de código de barras y un sistema informático. Esto es mucho más preciso que un sistema de período y mucho más costoso.

El kárdex es un mecanismo donde se registran las existencias tanto de compra como de ventas por medio de un software, el cual es parte integral de la contabilidad y deberá

contener los siguientes datos, que se encuentran fijados por el artículo 30 del Decreto 187 de 1975, adicionado este al artículo 1.2.1.17.11 del Decreto 1625 de 2016:

- a) Clase de artículos
- b) Fecha de la operación que se registre;
- c) Número de comprobante que respalde la operación asentada;
- d) Número de unidades compradas, vendidas, consumidas o trasladadas;
- e) Existencias;
- f) Costo de lo comprado, vendido, consumido, etc., y
- g) Costo de las existencias.

En la Ley 174 de 1994, se estableció que las sociedades que deban presentar declaraciones tributarias firmadas por contador público o revisor fiscal, deberán hacer uso de dicho sistema o de otro reconocido valor técnico, distinto al sistema de inventario periódico, siempre que esté autorizado por la DIAN.

Con este sistema se observan todos los movimientos existentes en la cuenta de inventarios tales como: el registro de las compras, el costo de las unidades en ventas y devoluciones. Bajo este sistema se puede observar que en la cuenta de inventarios se refleja el valor de las existencias, sin necesidad de realizar ningún conteo físico, igualmente se debe realizar conteos periódicos para confrontar los inventarios del kárdex con lo físico.

La diferencia entre estos dos sistemas de inventarios el periódico y el permanente es que este último le permite a la compañía obtener información sobre la existencia de forma permanente y oportuna y además, un mejor seguimiento al costo de venta.

#### **1.4 Técnicas para la medición del costo de inventarios**

Entre los métodos más importantes para evaluar los inventarios, se tienen:

- Método FIFO o PEPS. Este método se basa en que lo primero que entra es lo primero en salir. Su apreciación se adapta más a la realidad del mercado, ya que emplea una valoración basada en costos más recientes. El método de primero en entrar, primero en salir (FIFO<sup>2</sup>) dice que el costo de los bienes vendidos se basa en el costo de los materiales comprados cuanto antes, mientras que el costo de mantenimiento del inventario restante se basa en el costo de los materiales comprados más recientes
- Método LIFO o UEPS. Contempla que toda aquella mercancía que entra de último es la que primero sale. Su ventaja se basa en que el inventario mantiene su valor estable cuando ocurre algún alza en los precios. Este método de último en entrar, primero en salir (LIFO) establece que el costo de los bienes vendidos se valora utilizando el costo de los materiales comprados más recientes, mientras que el valor del inventario restante se basa en los materiales comprados más temprano.  
Este método última entrada primera salida (LIFO) no se encuentra permitido en las NIIF, de acuerdo al párrafo 13.18 de la Sección 13 Inventarios al igual que en las NIC. 2° IN13.
- Método del Costo Promedio Aritmético. El resultado lo dará la media aritmética de los precios unitarios de los artículos.
- Método del Promedio Armónico o Ponderado. Este promedio se calculará ponderando los precios con las unidades compradas, para luego dividir los importes totales entre el total de las unidades. El método de promedio ponderado requiere valorar tanto el inventario como el costo de los bienes vendidos con base al costo promedio de todos los materiales comprados durante el período.
- Método del Costo Promedio Móvil o del Saldo. Calcula el valor de la mercancía, de acuerdo con las variaciones producidas por las entradas y salidas (compras o ventas) obteniéndose promedios sucesivos.

---

<sup>2</sup> Por sus siglas en Inglés.

- Método del Costo Básico. Por medio de este método se atribuyen valores fijos a las existencias mínimas, este método es bastante parecido al LIFO con la diferencia de que se aplica solamente a la cantidad de inventario mínimo.
- Método del Precio de Venta al Detal. Permite la estimación de inventarios con la frecuencia que se desee. El inventario físico se practicará, basándose en los precios de venta Marcados en los artículos.
- Costo de Mercado o el Más Bajo. Se toma como base el precio inferior de las existencias, manteniendo el principio contabilidad del conservatismo el cual no anticipa beneficios y prevé posibles pérdidas

## **1.5 Costos en los Inventarios**

El costo del inventario incluye:

- Costo de la compra o adquisición.
- Costo de conversión o transformación.
- Cualquier otro costo incurrido específicamente para traer el inventario en su estado y ubicación actual

### **1.5.1 Costo de compra o adquisición.**

El costo de compra incluye todos los costos incurridos por la entidad por lo general hasta que se obtenga la posesión. Se compone de: El precio de la compra, derechos de entrada impuestos irrecuperables costos de transporte; p.ej. transporte de carga, etc. costos de manejo, p. costo de seguro cualquier otro costo que sea directamente atribuible a la adquisición de bienes, materiales y servicios terminados.

Sin embargo, se deducen los siguientes al calcular el costo de compra del inventario:

- Descuentos comerciales, es decir, reducción o disminución en el precio proporcionado por el proveedor en el momento de la venta y mencionado en la factura.
- Impuestos y reembolsos recuperables; como la entidad los reembolsará o tomará crédito contra los pasivos, por lo tanto, deben deducirse
- Cualquier otro elemento que requiera ajuste, p. subsidio o auxilio gubernamental para inventario específico.

Costo de Adquisición = precio de compra + aranceles de importación + otros impuestos (no recuperables en su naturaleza) + otros costos directos.

### **1.5.2 Costo de conversión.**

El costo de conversión es simplemente los gastos incurridos para procesar la materia prima en productos terminados. Estos gastos incluyen:

- Costo directo de mano de obra, es decir, salarios de la fuerza de trabajo que está directamente involucrado en el proceso de conversión, p. personal que trabaja en cortadora y bastidores de pulido en la unidad de fabricación de muebles.
- Variables de producción; costos que cambian con el proceso en cada nivel de actividad, pero que son de naturaleza indirecta, p. salarios del personal de inspección.

- Gastos fijos de producción; los costos que no cambian con el proceso en el nivel de actividad y tienden a permanecer iguales para un rango particular de actividad, p. alquiler de bodega, sueldos de supervisores laborales.

Sin embargo, los gastos generales administrativos y de ventas no se agregan como costo del inventario a menos y hasta que se incurra específicamente en inventarios que son necesarios para realizar ventas y se pueden rastrear.

### **1.5.3 Otros costos.**

La entidad puede incurrir en costos que no sean el costo de compra y el costo de conversión que forman parte del costo del producto, p. las regalías que se pagan por unidad o el costo del embalaje que se realiza a petición del cliente o el costo de entrega incurrido para llevar el inventario a un lugar donde el cliente estaba listo para comprar, etc.

La regla es que cualquier costo incurrido específicamente para llevar el inventario a un estado listo para la venta se agrega como costo de inventario. Sin embargo, en circunstancias especiales, la entidad puede tener que incurrir en ciertos costos que deben incluirse como costo del inventario. El costo del préstamo es uno de esos ejemplos especiales

### **1.5.4 Costos de endeudamiento.**

Bajo ciertas circunstancias, si el inventario cumple la condición de activo calificado, entonces el costo del préstamo puede incluirse como costo del inventario. Puede ser un poco difícil de entender para los estudiantes, pero algunas entidades tienen inventarios que toman un tiempo considerable para prepararse. Por ejemplo, para una empresa de construcción, las casas construidas son su inventario. Sin embargo, se debe tener cuidado al aplicar este principio, ya que el inventario debe cumplir los criterios de activo calificado. El inventario listo para la venta o el inventario que se puede producir en períodos cortos de tiempo no califican como activo calificado.

## **1.6 Medición de los inventarios**

En algunos casos puede ser difícil determinar el costo del inventario. En tales situaciones, la entidad puede elegir determinar el costo del inventario utilizando un método diferente que proporcione una cifra aproximada que sea tan confiable como se determine mediante el método descrito anteriormente.

Las técnicas de la medición al costo conocido son:

- Método de costeo estándar
- Método de costeo minorista

### **1.6.1 Método de costeo estándar.**

El cálculo de costos estándar implica establecer los costos por adelantado teniendo en cuenta la producción normal. Generalmente, la administración deriva los estándares sobre la base de la experiencia pasada y utiliza este método si el costo sigue siendo bastante constante y actualiza los estándares si la situación cambia.

Por lo general, dicho método se utiliza para ese material o trabajo que es difícil de rastrear o medir su consumo o los beneficios de dicha medición no son mucho en comparación con el costo de realizar dicha medición.

### **1.6.2 Método de costos de venta minorista.**

El método de venta minorista es un método sencillo para determinar el costo deduciendo las ganancias del precio de venta. Este método se emplea en situaciones donde el inventario tiene una tasa de rotación bastante rápida. En tales situaciones, administrar los registros de los costos incurridos no es fácil. Entonces este enfoque retrógrado ayuda a aliviar la presión.



Este método es útil para inventarios que tienen precios de venta bastante consistentes, ya que todos los márgenes de beneficio ayudan a determinar estimaciones de costos confiables. Sin embargo, se debe tener cuidado al establecer el margen de beneficio que se deducirá, ya que está conectado con el precio de venta, lo que puede cambiar haciendo que las estimaciones no sean confiables

### **1.7 Tipos de inventarios que se encuentran fuera del alcance de la norma internacional de información financiera NIC 2° y Sección 13 Pymes.**

De acuerdo con nuestra definición de inventario, hay muchos tipos de inventario y cada uno se contabiliza de forma ligeramente diferente. Los minoristas o sector el retail son los más fáciles de contabilizar porque generalmente solo tienen un tipo de inventario llamado mercancía. Lo compran a mayoristas o fabricantes como productos terminados para vender a sus clientes.

Los fabricantes, por otro lado, definen el inventario un poco diferente porque producen sus propios productos para vender a los clientes.

La NIC 2 reconoce que algunas empresas clasifican los gastos del estado de resultados por naturaleza (materiales, mano de obra, etc.) más que por función (costo de los bienes vendidos, gastos de venta, etc.). En consecuencia, como alternativa a revelar el costo de los bienes vendidos, la NIC 2 permite que una entidad revele los costos operativos reconocidos durante el período por naturaleza del costo (materias primas y consumibles, costos de mano de obra, otros costos operativos) y el monto de la red cambio en los inventarios para el período).

El Decreto 2420 de 2015 en el párrafo 2 del Anexo 2, determina que la forma de medición o valuación de inventarios a desarrollar en la sección 13 no será aplicable en los siguientes conceptos:

- a. Las obras en progreso, que surgen de contratos de construcción, incluyendo los contratos de servicios directamente relacionados.
- b. Los instrumentos financieros (Sección 11, instrumento financiero básico, y la Sección 12, Otros temas relacionados con los instrumentos financieros).
- c. Los activos biológicos relacionados con la actividad agrícola y productos agrícolas en el punto de cosecha o recolección (Sección 34, actividades especiales y la NIC 41 Agricultura).

A pesar de que estas entidades para su producción agrícola o biológica no aplican la norma contable de inventarios en su fase inicial o de proceso, se llega a la aplicación de la normas una vez se tenga la producción o la cosecha.

Los productos agrícolas cosechados o recolectados que procedan de activos biológicos deben ser medidos, en el punto de cosecha o recolección, por su valor razonable menos los costos de venta. Las normas aplicables que una empresa puede utilizar serán las NIIF Plenas o las NIIF para Pymes, que son las siguientes:

#### **NIIF Plenas: NIC 41**

*“13. Los productos agrícolas cosechados o recolectados que procedan de activos biológicos de una entidad se **medirán a su valor razonable menos los costos de venta en el punto de cosecha o recolección**. Tal medición es el costo a esa fecha, cuando se aplique la NIC 2 Inventarios, u otra Norma que sea de aplicación”.*

#### **NIIF para Pymes**

*“34.5. Los productos agrícolas cosechados o recolectados que procedan de activos biológicos de una entidad se **medirán a su valor razonable menos los costos de venta en el punto de cosecha o recolección**. Esta medición será el costo*

*a esa fecha, cuando se aplique la Sección 13 Inventarios u otra sección de esta NIIF que sea de aplicación.*

*34.6 En la determinación del valor razonable, una entidad considerará lo siguiente:*

- a. Si existiera un mercado activo para un determinado activo biológico o para un producto agrícola en su ubicación y condición actuales, el precio de cotización en ese mercado será la base adecuada para la determinación del valor razonable de ese activo. Si una entidad tuviera acceso a mercados activos diferentes, usará el precio existente en el mercado en el que espera operar.*
- b. Si no existiera un mercado activo, una entidad utilizará uno o más de la siguiente información para determinar el valor razonable, siempre que estuviesen disponibles:*
  - i. el precio de la transacción más reciente en el mercado, suponiendo que no haya habido un cambio significativo en las circunstancias económicas entre la fecha de la transacción y el final del periodo sobre el que se informa;*
  - ii. los precios de mercado de activos similares, ajustados para reflejar las diferencias existentes; y*
  - iii. las referencias del sector, tales como el valor de un huerto expresado en términos de envases estándar para la exportación, fanegas o hectáreas; o el valor del ganado expresado por kilogramo de carne".*

La medición realizada en el punto de cosecha se considerará como costo del inventario, en el evento en que exista un proceso de conservación o transformación posterior.

## **1.8 La aplicación de la norma contable NIC 2, a los Inventarios.**

### **1.8.1 La definición y la clasificación del inventario en la norma contable:**

Los inventarios o existencias son aquellos que se encuentran en proceso de producción o bienes que la empresa posee para comercializarlos en el curso normal de la operación, de acuerdo a la NIC 2, en su párrafo 6, se define a las existencias de los inventarios, como:

- “(a) poseídos para ser vendidos en el curso normal de la operación;
- (b) en proceso de producción con vistas a esa venta; o
- (c) en forma de materiales o suministros, para ser consumidos en el proceso de producción, o en la prestación de servicios.”

Para poder precisar los inventarios se debe conocer que es “el curso normal de la operación” expresiones que se tiene en diferentes normas contables como lo ilustra Ruz Faria (p.432) en las NIC 1 de Presentación de Estados Financieros utiliza la expresión “curso de sus actividades ordinarias”, “curso ordinario del negocio” o “curso de las actividades ordinarias de una entidad”; interpretando que está referido aquellas actividades que son realizadas por una entidad con determinada frecuencia, y que común y regularmente suceden en una empresa como parte de su negocio, aclaración que es importante realizarla porque en la norma internacional contable, ni el Decreto 2420 de 2015 en la sección 13 NIIF para Pymes se delimita.

Por lo tanto la definición en el curso normal de la operación estará a cargo de la administración en las políticas contables para poder limitar los criterios de valuación y consideración de acuerdo a la naturaleza de sus operaciones.

### **1.8.2 Situaciones especiales de existencias que no son inventarios.**

Existen activos mantenidos para la venta, pero no son el curso normal de la operación, por lo tanto no son considerados inventarios, entre los más comunes tenemos:

#### ***a) Repuestos y equipos de reservas:***

Estos se clasificarán como inventario a menos que se espere la utilización durante más de un ejercicio, en cuyo caso se clasificará como propiedad, planta y equipo de acuerdo a la NIC 16.

En el caso de las herramientas si no se clasifican dentro de la definición de Propiedad, Planta y Equipo, estas se deben llevar al resultado afectando el gasto del periodo y la entidad deberá de buscar el mecanismo de control.(Concepto No. 316, 2013 Consejo Técnico de la Contaduría Pública)

Es relevante señalar que en las clasificaciones de las herramientas o repuestos como existencias parten de la base que su uso esperado es dentro del periodo contable; de lo contrario se evalúa su reclasificación a Propiedad, Planta y Equipo.

#### ***b) Terrenos y propiedad para la venta:***

En el caso de los inmuebles la clasificación contable se puede establecer mediante tres contextos, de allí es indispensable que la administración desarrolle criterios para distinguir si la propiedad es un activo fijo, propiedad de inversión o inventarios. La NIC 40 solicita que cuando es compleja la clasificación de la propiedad, la entidad deberá revelar el criterio que ha desarrollado para realizar la distinción de una propiedad de inversión, de una propiedad ocupada para el desarrollo del negocio que allí aplicaría la NIC 16 y si es una propiedad mantenida para la venta en el curso normal de los negocios no existe duda que deberá aplicar la NIC 2 de inventarios.

Las empresas que se dedican a la construcción y comercialización de los bienes inmuebles, deberán de ajustar las políticas contables para cumplir los requerimientos de la NIC 2 o de la Sección 13 de la NIIF para pymes, dado que el manejo de la normatividad anterior permitía que todas erogaciones y los cargos directos e indirectos se capitalizaran, pero el Consejo Técnico de la Contaduría Pública concluyo que “los costos de administración y ventas no cumplen las condiciones de capitalización como costo directamente atribuible, ya que son costos que no son costos que se hubieran evitado si la construcción del activo no se hubiera realizado.” (Concepto No. 053, 2015 Consejo Técnico de la Contaduría Pública)

***c) Embalajes, envases y contenedores plásticos:***

Estos en particular tienen como característica que se devuelven al vendedor para que estos sean reutilizados, los envases son los recipientes que tienen el artículo o producto que se comercializan como es el caso de las gaseosas y las empresas de gas. Los contenedores plásticos son los que se tienen para facilitar el embalaje para su distribución en los diferentes canales comerciales.

Normalmente estos elementos son de propiedad de la empresa, los cuales se entregan con la venta del producto y estos son devueltos por el cliente, normalmente son llamados “retornables”. Si la empresa espera utilizarlos por más de un año no serán inventario sino que se deberá clasificar como propiedad, planta y equipo de acuerdo a las NIC 16 y medirlo de acuerdo a la norma.

***d) Muestras y artículos de promoción:***

Estos artículos pueden llegar a entenderse parte de los inventarios si no podemos distinguirlas de los productos que se comercializan, en el momento de realizar la entrega se reconocería como un gasto , a contrario sucede con aquellos productos o artículos que saben que van hacer entregados gratuitamente que son muestras sin valor comercial, estas muestras no son inventarios, puesto que no son mantenidas para su venta y su

reconocimiento será como un gasto pagado por anticipado hasta el momento de su distribución.

En los casos de los artículos de publicidad, se debe tener presente la NIC 38, la cual no permite activar estos costos como intangibles, al menos que los anticipos entregados al proveedor se reconozcan como activos, cuando el pago de los bienes y servicios se ha realizado con anterioridad al despacho de los mismos; como se permite en el párrafo 69A de NIC 38.

*e) Existencias en “consignación”:*

En algunas empresas es utilizado dejar los artículos o productos en las instalaciones del comprador, para disminuir costos de bodega y que este tenga a entera disposición los artículos, los cuales no hacen parte de las existencias o inventario del comprador, la propiedad de esos bienes continúan siendo del vendedor y el cliente solo paga en el momento que las consume o utiliza en el proceso productivo, antes la responsabilidad de las existencias son solamente del vendedor, por lo tanto no se podrán reconocer como inventario o existencia en la contabilidad del comprador sino se ha consumido.

### **1.8.3. Reconocimiento de los inventarios.**

La norma contable NIC 2 o la Sección 13 NIIF Pymes, no establecen las normas de reconocimiento de los inventarios, por lo tanto se debe remitir al Marco Conceptual para analizar cuándo una empresa deberá reconocer contablemente sus existencias como inventarios.

Por lo tanto, estas se reconocerán cuando la empresa tiene el control sobre ellas como resultado de eventos pasados del que la entidad espera obtener, en el futuro, beneficios económicos y el activo tiene un costo o valor que puedan ser medidos fiablemente; como lo establece el párrafo 4.44 del Marco Conceptual.

Este reconocimiento se realiza cuando la empresa tiene los riesgos y ventajas inherentes a la propiedad de los inventarios, en algunos eventos la propiedad se transfiere con la entrega, en otros casos en la normatividad legal es la que lo establece como es el caso de las importaciones cuando se realiza la compra con la cláusula “libre a bordo” (FOB, o bien “aportes pagados por el vendedor por cuenta y riesgo del comprador”).

#### **1.8.4. Medición posterior al reconocimiento de los inventarios.**

En general los inventarios de las empresas al cierre de los estados financieros, se medirán a su costo, bien sea al precio de adquisición (comercializadoras) o el costo de su producción (inventarios sometidos a transformación o servicios) o al valor neto realizable (VNR), el que sea menor; como lo requiere la NIC 2, en su párrafo 9 y en la Sección 13 NIIF Pymes en el párrafo 13.19 y párrafos 27.2 al 27.4.

Esta prueba consiste en poder comparar el costo acumulado contable con el VNR, calculando este último de acuerdo a las normas contables. El costo acumulado corresponde al costo reconocido y determinado. Sin embargo, hay dos excepciones a este principio de medición de inventarios, los cuales son explicados en la norma y se refieren a los inventarios de intermediarios que comercian con materias primas cotizadas y productos de artículos agrícolas y forestales, de artículos agrícolas tras la recolección, de materiales y productos minerales.

#### **1.8.5. Valor neto realizable (VNR).**

El valor neto realizable es el importe que se puede obtener por la enajenación de un activo en el mercado, en el curso normal del negocio, deducido los costos estimados necesarios para terminar su producción y los necesarios para llevar a cabo su venta.



**a) *Productos terminados y productos en proceso:***

En este caso se realiza la prueba basándose en el precio estimado de venta en el curso normal de las operaciones, menos los costos estimados para determinar su producción y aquellos necesarios para llevar a cabo la venta, Si el VNR es menor al costo, la empresa debe reflejar en sus estados financieros disminuyendo los inventarios hasta el VNR (Valor Neto de Realización).

$$\boxed{\text{VNR} = \text{PEV} - \text{CETP} - \text{CNV}}$$

Esta sería la fórmula para aplicar el Valor Neto de Realización, donde es:

PEV= Precio estimado de venta.

CETP= Costo estimado para terminar producto.

CNV= Costo necesario para llevar acabo la venta.

Se debe resaltar que las empresas deben realizar esta prueba a todos los inventarios que se clasifiquen dentro de este rubro, donde el cálculo se debe realizar a cada ítem que contenga el inventario.

Estamos refiriéndonos a estimaciones es importante resaltar que se deben utilizar para efectuar el cálculo de VNR, el párrafo 30 de NIC 2 requiere que las estimaciones se basen en condiciones existentes a la fecha de la presentación de los estados financieros de la empresa; pudiendo la empresa considerar ciertos hechos posteriores al cierre de los estados financieros, como los precios, en la medida que estos sean confirmados con las existencias al final del periodo.

Es conveniente comentar que las empresas pueden tener contratos de venta en firme o futuros para las existencias o inventarios por un precio menor al costo en que debe incurrir para poder cumplir con sus obligaciones que conlleva dicho contrato; cuando este fuera el caso, la empresa está frente a lo que la IFRS denomina contratos onerosos.

### **1.8.6. Deterioro del valor en libros de los inventarios.**

Este concepto bajo las normas de contabilidad IFRS, es una provisión de obsolescencia, dado que los inventarios se miden posteriormente, a su costo o valor neto realizable, el que sea menor. Esto significa que si el costo de los inventarios no puede ser recuperable completamente, la entidad debe reflejar este menor valor con cargo a los resultados del ejercicio.

Este deterioro de los inventarios se presenta por diferentes causas, entre las que se encuentran las siguientes, mencionadas en el párrafo 28 de NIC 2.

- Daños por mermas
- Productos defectuosos o de segunda categoría.
- Por eventos de fuerza mayor.
- Por obsolescencia.
- Po una baja en los precios de venta.
- Aumento en los costos de producción,
- Aumento en los costos necesarios para llevar a cabo la venta.

Dado que la empresa se debe asegurar que los costos de sus inventarios sean recuperables, de no serlo deben de rebajarlos hasta el monto que estime recuperable, reconociendo esta diferencia como un gasto por deterioro en el periodo del ejercicio.

## **1.9 Disminución de inventarios de acuerdo al sector económico del Retail.**

### **1.9.1 El retail:**

Es un término de la lengua inglesa que hace referencia al comercio al “por menor”, “minorista” o de “venta al detalle”. Se puede decir que es la venta en cantidades pequeñas a los consumidores o usuarios finales.

Esta actividad es esencial para la economía de un país, este comercio en “España es el 14% del PIB y emplea a 1.1 millones de personas, es decir el 15% de la población activa” (García, 2003), estas cifras para Colombia corresponden a las ventas de los grandes almacenes e hipermercados minoristas en el 2016, estas habrían superado los 48 billones de pesos, lo que representa cerca del 9% del PIB, como se puede observar este sector es primordial para la economía de una país.

Algunos de los grandes actores se encuentran en los establecimientos comerciales como hipermercados, supermercados y mercados populares, donde estos establecimientos venden diariamente una enorme cantidad de unidades a miles de clientes.

### **1.9.2 Como se encuentra el retail frente al 3% de las disminuciones aceptadas fiscalmente.**

La identificación de las disminuciones de inventarios en el sector del comercio al detal (Retail), se enfrentan a diversos modos operandi que inciden en factores internos con los trabajadores y los externos por parte de los clientes, estas disminuciones en los inventarios se conocen como mermas, robos hormigas donde existen diferentes maneras, algunas de ellas son:

- Objetos ocultos en bolsos personales.
- Objetos camuflados en prendas de vestir.
- Objetos en bolsas de otros establecimientos.
- Objetos en bolsas de aluminio.
- Violencia sobre las cosas.
- Hurto interno.
- Cambio de precio o código de barras.

Por lo tanto se podría establecer que estas mermas son parte inherente a la comercialización de los productos, situación que no termina siendo ajena a ningún tipo de negocio porque afecta tanto a grandes superficies como a pequeños comerciantes.

En el informe de FENALCO del décimo sexto censo nacional de mermas para el mercado detallista, define como palabras claves las siguientes:

**Merma:** Se considera merma a toda constricción o disminución del inventario. Se calcula obteniendo la diferencia entre el inventario teórico (final) y el inventario real (Final).

**Merma Comercial:** Es aquella diferencia entre el inventario teórico y el real, causada por la actividad comercial en sí. Un ejemplo de esto son los descuentos y promociones

**Merma Operativa:** Es aquella diferencia entre el inventario teórico y el real, causada por la operación en sí, Se compone por la merma operativa conocida y la merma operativa desconocida.

**Merma Conocida:** Es aquella merma operativa a la cual se le puede atribuir su causa (Es plenamente identificable su origen). Un ejemplo de esto es el deterioro de mercancía, desperdicios y vencimientos.

**Merma Desconocida:** Es aquella merma operativa a la cual no se le puede identificar su origen, pero gracias a la experiencia de las cadenas participantes, se le atribuyen conceptualmente las siguientes causas:

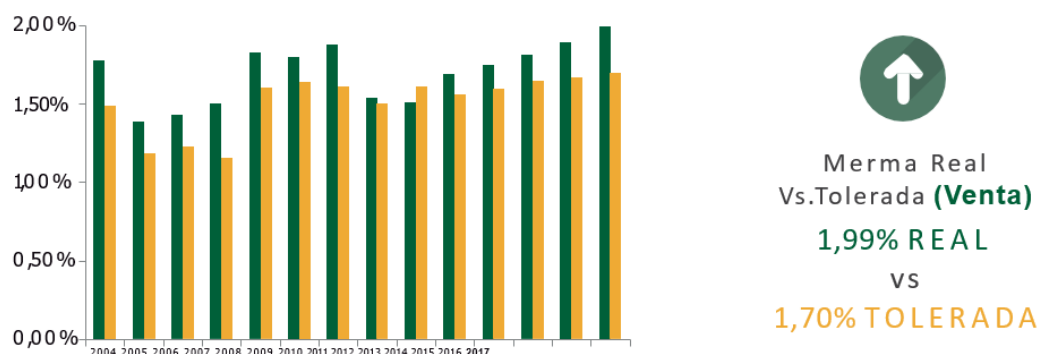
Robo interno; Error de Proveedor; Error Administrativo.; Robo externo y Otros.

**Precio o valor de venta:** Es el valor por el cual la mercancía es adquirida por el público en la cadena.

**Precio a costo o costo de venta:** Es el valor por el cual la mercancía es adquirida por la cadena a sus proveedores.

**Gráfica 1. Merma Real Operativa Obtenida**

	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017
<b>Real</b>	1,78%	1,39%	1,43%	1,50%	1,83%	1,80%	1,88%	1,54%	1,51%	1,69%	1,75%	1,81%	1,89%	<b>1,99%</b>
<b>Tolerada</b>	1,49%	1,18%	1,23%	1,15%	1,60%	1,64%	1,61%	1,50%	1,51%	1,56%	1,60%	1,65%	1,67%	<b>1,70%</b>

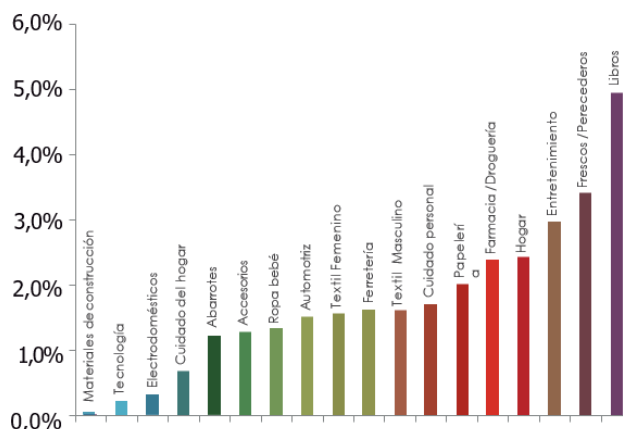


**Fuente:** Décimo Sexto Censo Nacional de Mermas Censo realizado por Fenalco – We team Ltda.

Este es el indicador de las disminuciones que tienen los comerciantes al detal (Retail), respecto a sus ventas, este informe fue presentado por TYCO en el XVI CENSO NACIONAL DE MERMAS.

**Gráfica 2. Merma real operativa (venta) por sección**

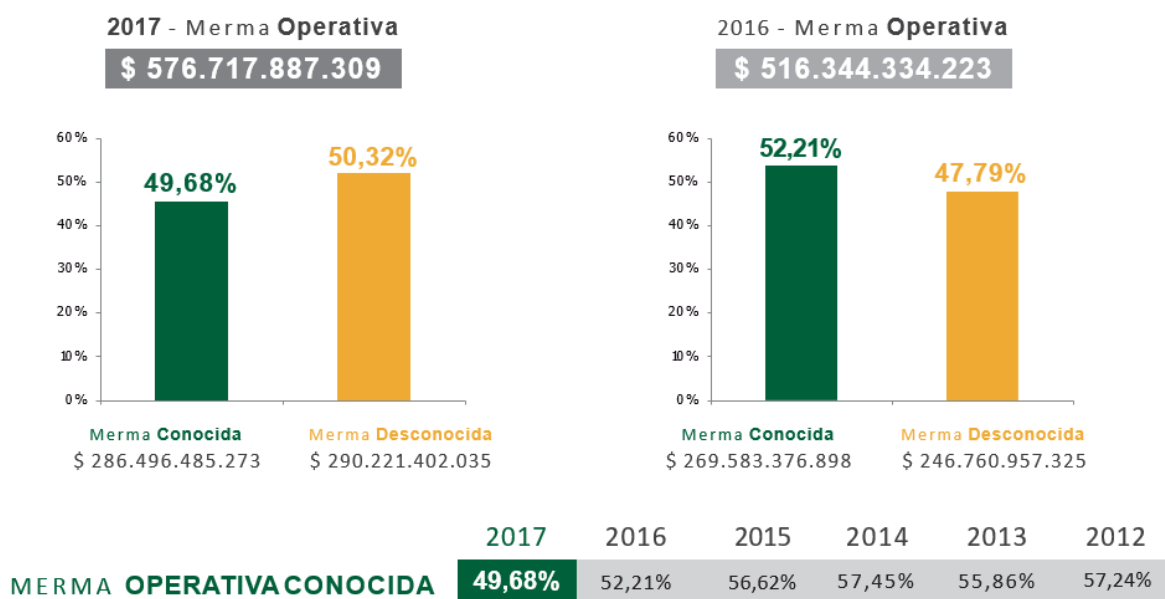
	2017	2016	2015
Materiales de construcción	0,01%	0,01%	0,19%
Tecnología	0,21%	-	-
Electrodomésticos	0,32%	0,37%	0,52%
Cuidado del hogar	0,68%	0,66%	0,45%
Abarrotes	1,22%	1,37%	1,16%
Accesorios	1,28%	1,16%	0,57%
Ropa bebé	1,33%	1,25%	1,62%
Automotriz	1,51%	-	-
Textil Femenino	1,57%	1,23%	1,54%
Ferretería	1,61%	1,69%	1,22%
Textil Masculino	1,62%	0,99%	1,66%
Cuidado personal	1,70%	1,47%	1,47%
Papelería	2,01%	2,86%	2,43%
Farmacia / Droguería	2,38%	2,68%	1,57%
Hogar	2,43%	2,88%	2,73%
Entretenimiento	2,97%	2,33%	2,03%
Frescos / Perecederos	3,42%	4,00%	4,10%
Libros	4,96%	-	-



**Fuente:** Décimo Sexto Censo Nacional de Mermas Censo realizado por Fenalco – We team Ltda.

Como se puede observar en el presente gráfico, la línea o categoría que más impacta por la merma son los fresco y perecederos que se encontraba por encima del 4% para el año 2017 fue del 3.42% de la disminución del inventario, situación que coloca en aprietos a los supermercados populares donde no cuentan con diversas líneas o categorías de comercialización, y sus ventas están representadas principalmente por los alimentos perecederos.

**Gráfica 3.** Composición de la merma



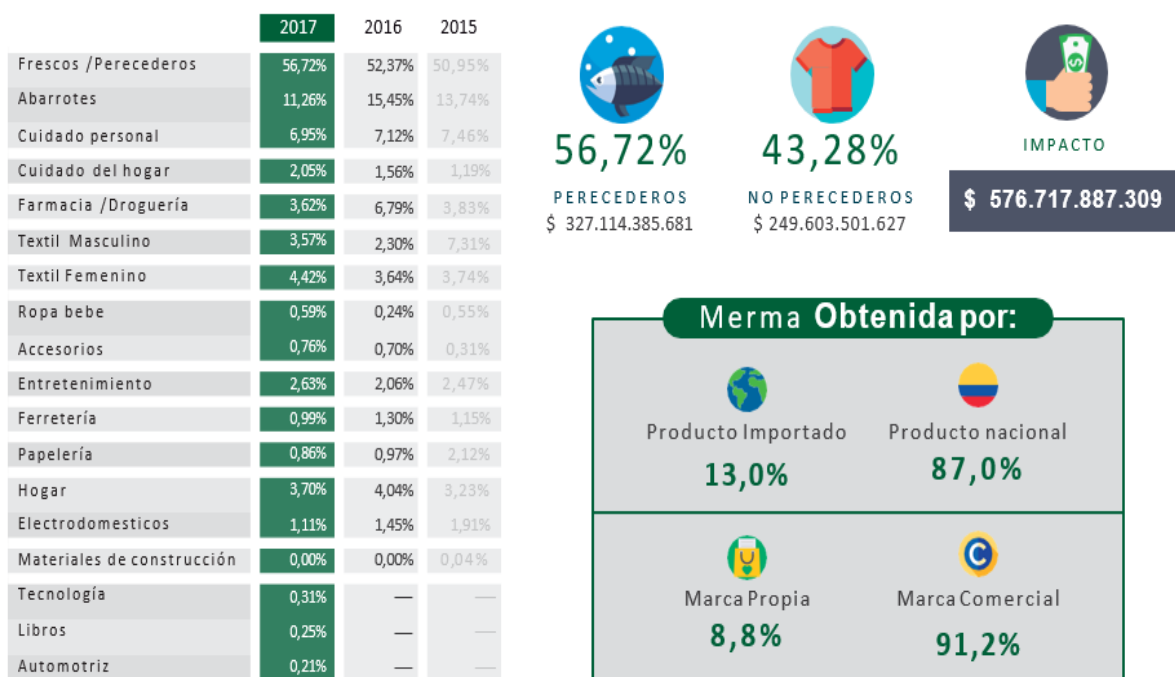
**Fuente:** Décimo Sexto Censo Nacional de Mermas Censo realizado por Fenalco – We team Ltda.

	2017	2016	2015	
<b>Merma Conocida</b> \$ 286.496.485.273	<b>49,68%</b>	52,21%	56,62%	<b>MERMA OPERATIVA CONOCIDA</b>
	22,58%	15,46%	20,98%	DESPERDICIOS
	10,76%	13,44%	18,04%	AVERÍAS
	14,84%	18,67%	12,17%	VENCIMIENTOS
	1,50%	4,64%	5,43%	OTRAS
<b>Merma Desconocida</b> \$ 290.221.402.035	<b>50,32%</b>	47,79%	43,38%	<b>MERMA OPERATIVA DESCONOCIDA</b>
	16,27%	22,53%	15,12%	ROBO INTERNO
	21,53%	18,75%	18,46%	ROBO EXTERNO
	9,92%	3,48%	3,38%	ERROR ADMINISTRATIVO
	2,10%	2,61%	2,69%	ERROR DE PROVEEDORES
	0,50%	0,42%	3,73%	OTROS

**Nota:** Es un cálculo global, que no refleja la realidad de ninguna cadena y no se puede utilizar para ningún análisis individual. Su único fin es estadístico e intenta reflejar una tendencia.

**Fuente:** Décimo Sexto Censo Nacional de Mermas Censo realizado por Fenalco – We team Ltda.

**Gráfica 4.** Distribución de la merma operativa





Los desperdicios y vencimientos influyen sobre los perecederos, ayudándolos a tener mas fuerza dentro del fenomeno. El 56,72% al que llegamos en el 2017, es explicado por el crecimiento de los desperdicios por la dinamic propia de los negocios, en donde la disminucion de las ventas también influye.

**Fuente:** Décimo Sexto Censo Nacional de Mermas Censo realizado por Fenalco – We team Ltda.

Como podemos observar de acuerdo a las estadísticas la sección de precederos participa en más del 50%, representada en mayor medida por los vencimientos y los desperdicios de las averías, las demás secciones están susceptibles a ser explicadas por fenómenos de robo hormiga.



Gráfica 5. Composición del robo

ROBO EXTERNO 			ROBO INTERNO 		
	INDIVIDUAL	ORGANIZADA		INDIVIDUAL	ORGANIZADA
<b>2017</b>	<b>43%</b>	<b>57%</b>	<b>2017</b>	<b>61%</b>	<b>39%</b>
\$125.420.850.779	\$53.930.965.835	\$71.489.884.944	\$94.779.249.521	\$57.815.342.208	\$36.963.907.313
2016	39%	61%	2016	41%	59%
2015	54%	46%	2015	44%	56%

MODALIDAD ROBO EXTERNO	2016	MODALIDAD ROBO INTERNO	2017	2016	
★ Ocultar mercancías en prendas, bolsos y carteras.	14,4%	14,3%	Complicidad externa.	14,9%	10,1%
Sustracción de mercancías en bolsas de aluminio.	11,1%	22,3%	Ponerse ropa del almacén.	10,4%	30,5%
Mercancías en bolsa plástica del almacén y tiquetes falsos.	7,2%	7,0%	Mercancía camuflada en ropa o maletines.	10,0%	9,3%
Cambio en el código de las mercancías.	4,8%	6,6%	Cambio en los códigos de las mercancías.	9,4%	8,1%
Cambio de empaques de productos.	4,3%	2,0%	Mercancía que no entra pero se factura.	8,8%	8,1%
Fraude con documentos valores	4,3%	10,3%	Fraudes electrónicos.	8,6%	8,4%
Consumo en la tienda.	4,1%	7,3%	Fraude informático.	7,3%	1,6%
Simulación de condiciones físicas (barrigas falsas, sillas de ruedas ...).	3,9%	2,0%	Cambio de empaques de productos.	6,7%	1,3%
Complicidad con personal interno.	3,2%	6,6%	Fraude de documentos.	6,4%	4,7%
Uso de desactivadores, uñas, destornilladores, imanes, para inhabilitar la protección.	3,1%	8,0%	Ocultar mercancía en basuras.	5,2%	4,5%
Devoluciones de mercancía fraudulenta.	2,7%	2,6%	Cajeros (Mercancía que sale pero no se registra).	3,6%	5,4%
Uso de coches de bebé para sustraer mercancía.	2,3%	3,3%	Consumo en la tienda de alimentos.	3,1%	2,2%
Ponerse ropa del almacén.	2,2%	2,3%	Ocultar mercancías en otras mercancías.	2,9%	2,0%
Uso de menores de edad para sustraer mercancía.	1,6%	5,0%	Complicidad del personal de seguridad.	1,8%	3,3%
			Donaciones no efectivas.	0,9%	0,4%

**Fuente:** Décimo Sexto Censo Nacional de Mermas Censo realizado por Fenalco – We team Ltda.

Como se puede observar existen diversas técnicas donde se afectan los inventarios de los comercios al detal (Retail), entre algunas técnicas podemos explicar las siguientes:

1. Esconde en su Ropa:

- a. Técnica Blúmer: Uso de prendas de vestir anchas, Esta técnica va acompañada de uso de fajas o elementos pegados al cuerpo para ocultar las mercancías.
- b. Falsos Embarazos o Falsos Bustos: Consiste en que una mujer llegue en embarazo a la tienda, esta persona vestirá una bata de maternidad amplia y

los bolsillos de la bata conectan directamente con una barriga de incorporación.

- c. Fajas: Son ceñidas al cuerpo. Tienen compartimientos para esconder la mercancía y por lo general siempre se usan con ropa ancha.
- d. Libros, agendas o carpetas de doble fondo: Son libros y agendas que están completamente vacías en su interior. A veces vienen también forradas en aluminio.

## 2. Bolsas de Aluminio

- a. Bolsa de aluminio (Bolsa Biónica): Consiste en armar y forrar un elemento convirtiéndolo en una bolsa que está cubierta de aluminio, Este material actúa sobre los dispositivos de protección de mercancía de radio frecuencia como son los pines duros (Taps) o los pines blandos (Labels).
- b. Accesorios forrados en aluminio: Son elementos que la persona lleva consigo y que están forrados en aluminio, por lo general son los bolsos personales, o chaquetas grandes.
- c. Bolsas selladas: consiste en ingresar a la tienda bolsas de mercado de otras cadenas de almacenes, supuestamente con elementos comprados.

## CAPÍTULO II

### COMO SE LLEGÓ A LA REGULACIÓN FISCAL DE LOS ACTIVOS MOVIBLES A PARTIR DE LA LEY 1819 DE 2016.

#### 2.1 Evolución legislativa de la aceptación de la disminución del costo de los activos movibles.

Durante el gobierno de Alfonso López Michelsen se expidió el precedente normativo tributario más importante sobre la renta y complementarios: Decreto Ley 2053 de 30 septiembre de 1974. Este decreto trajo preceptos sobre el impuesto que aún continúan vigentes, y que fueron incorporados en el Estatuto Tributario. El antecedente de la disminución de los inventarios se encuentra en el artículo 21° del citado Decreto Ley y que manifestó lo siguiente:

“ARTÍCULO 21. 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 de 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 periodo gravable es el Inventario inicial del año o periodo gravable siguiente.

En el caso de juego de inventarios, las unidades del inventario final no pueden ser inferiores a la diferencia que resulte de restar de la suma de las unidades del Inventario inicial, más las compradas, las unidades vendidas durante el año o periodo gravable.” (Subrayado nuestro).

El artículo fue modificado a los dos meses de su creación en el inciso final, mediante el Decreto 2348 del 31 de octubre de 1974, y con el Decreto 187 de 1975 manifiesta que:

“se aplicará respecto de las mercancías que se adquirieran para venderlas sin transformarlas. A partir del año de 1975, el contribuyente deberá contabilizar tales mercancías en los inventarios por el número de unidades o medidas acostumbradas en las ventas al por mayor o al por menor, según el caso.”

Como se puede observar la intención del legislador siempre ha sido la de permitir las disminuciones de las mercancías de fácil destrucción o pérdida. Donde aparece la primera manifestación del legislador en establecer la aceptación de las disminuciones de los inventarios en las mercancías sin transformación, las que fueron compiladas mediante el Decreto Extraordinario 624 de 1989 por el cual se expidió el Estatuto Tributario, quedando la norma en el artículo 64°, así:

“Cuando se trate de mercancías de fácil destrucción o pérdida, las unidades del Inventario final pueden disminuirse hasta en un 5% de la suma del inventario inicial más las compras. Si se mostrare la ocurrencia de hechos constitutivos de fuerza mayor o caso fortuito, pueden aceptarse disminuciones mayores.”

A partir de esta normatividad, nacen las controversias jurídicas sobre la utilización de los distintos métodos de “inventarios” (Sistemas de inventario permanente (Kardéx) y Sistema de Juego de inventarios); con la Ley 174 de 1994 los contribuyentes que estaban obligados a presentar la declaración de renta firmada por revisor fiscal o contador público, debían establecer el costo de enajenación de los activos movibles por el sistema de inventarios permanentes o continuos, y con el Concepto 91313 del 11 de octubre de 2001, la DIAN equivocó su criterio al afirmar que la disminución de inventarios de que trata el artículo 64° del Estatuto Tributario, sólo se aplica aquellos contribuyentes que no utilicen el sistema de juego de inventarios, lo cual fue corregido mediante el Concepto 71050 del 31 de Octubre de 2002 donde ratifica que no son deducibles las pérdidas de mercancías que

conforman el activo movable cuando se utiliza el sistema de inventario permanente o continuo. (Sentencia 13937, 2005)

Adicional a estos dos conceptos la DIAN expidió el Concepto 061852 de 24 de septiembre de 2002, donde manifiesta que la destrucción de los medicamentos vencidos, no es un hecho constitutivo de fuerza mayor, por cuanto no concurren los elementos de imprevisibilidad e irresistibilidad, en los términos del artículo 1 de la Ley 95 de 1890 y solo es aplicable a los contribuyentes que adopten en el sistema de juego de inventarios, situación que avalo el Consejo de Estado. (Sentencia 13706, 2005)

Con los anteriores conceptos la administración tributaria mediante el comité de la Dirección de la DIAN en el acta 002 del 23 de junio de 2004, aceptaron que no existió unidad de criterio en relación con la deducción de pérdida de inventarios de fácil destrucción o pérdida.

Para garantizar la seguridad jurídica se direcciono a las Administraciones Tributarias de no objetar las actuaciones realizadas por los contribuyentes con fundamento en el concepto 91313 de Octubre de 2001, y, poder aplicar el artículo 64° a los contribuyentes que tuvieran el sistema de inventario permanente, hasta que existiera una decisión del Alto Tribunal Administrativo, una vez el Consejo de Estado en el año 2005 declaró ajustado a la ley el Concepto 61852 del 24 de septiembre de 2002, en donde se abordó el tema que no se aplicaba el artículo 64° para los contribuyentes que utilicen el sistema de inventarios permanentes, estos antecedentes incrementaron la litigiosidad y suscitó diversas situaciones interpretativas al artículo 64° del Estatuto Tributario. (Sentencia 13706, 2005)

Al interpretar la norma tácitamente, se podía concluir que se refería únicamente a las mercancías que se adquieren para la venta en el mismo estado (comercialización) y no respecto de la materia prima (manufactura) que se obtienen para ser utilizada en el proceso productivo, limitando inicialmente al 5% de la suma del inventario inicial más las compras.

Posteriormente el Alto Tribunal en septiembre de 2006, realiza un cambio en la posición acerca de la disminución de inventarios, donde modifica la línea jurisprudencial anterior, aceptando el sistema de inventarios permanentes, definiéndolo así:

“Si un contribuyente está obligado por disposición legal a establecer el costo de los activos movibles por el sistema de inventarios permanentes, esta sola circunstancia no es suficiente para rechazar los costos generados en la destrucción de inventarios, ya que si la medida tuvo su origen en disposiciones de tipo sanitario, de salubridad pública o por prácticas mercantiles usuales, tal expensa está autorizada de conformidad al artículo 107 del E.T., teniendo en cuenta que si bien los bienes se encuentran en el inventario, no pueden ser comercializados” (Sentencia 15032, 2006)

Con la cantidad de las sentencias y discusiones existentes sobre este asunto, fue razón suficiente para introducir en la reforma tributaria la Ley 1111 del 27 de diciembre de 2006, la aceptación de la disminución en el sistema de inventario permanente y disminuir el porcentaje de aceptación en dos (2%) puntos, quedando la norma así:

**“Artículo 64. Disminución del inventario final por faltantes de mercancías.**

Cuando se trate de mercancías de fácil destrucción o pérdida, las unidades del inventario final pueden disminuirse hasta en **un tres por ciento (3%)** de la suma del inventario inicial más las compras. Si se demostrare la ocurrencia de hechos constitutivos de fuerza mayor o caso fortuito, pueden aceptarse disminuciones mayores.

Cuando **el costo de las mercancías vendidas se determine por el sistema de inventario permanente**, serán deducibles las disminuciones ocurridas en mercancías de fácil destrucción o pérdida, siempre que se demuestre el hecho que dio lugar a la pérdida o destrucción, hasta en un tres por ciento (3%) de la suma del inventario inicial más las compras.

La disminución que afecta el costo, excluye la posibilidad de solicitar dicho valor como deducción.” (Subrayado nuestro).

En la última reforma tributaria Ley 1819 de 2016 en los artículos 44 y 45, se actualiza el concepto de inventarios dejando atrás los criterios de valoración de los inventarios que se tenía hasta diciembre de 2016.

**Con esta armonización del Estatuto Tributario en el Capítulo II – Costo de los activos movibles, dan aplicabilidad a la nueva contabilidad especialmente con el estándar NIC 2 y las NIIF sección 13 para PYMES, se busca que los sistemas de inventarios y los métodos de valoración, los establece la técnica contable y la diferencia radica en el costo fiscal frente a la base contable.**

Por lo tanto las modificaciones con ocasión a la reforma tributaria tienden a recoger los antecedentes llevados hasta el Contencioso Administrativo y a, alinearse con la actual contabilidad, lo cual adiciona un numeral en el artículo conocido hasta el año 2006, la parte de la legalización de las perdidas por baja por obsolescencia y debidamente destruidos, reciclados o chatarrizados, quedando la norma así:

**“Artículo 64. Disminución del inventario.**

Para efectos del Impuesto sobre la renta y complementarios, el inventario podrá disminuirse por los siguientes conceptos:

1. Cuando se trate de faltantes de inventarios de fácil destrucción o pérdida, las unidades del inventario final pueden disminuirse hasta en un tres por ciento (3%) de la suma del inventario inicial más las compras. Si se demostrare la ocurrencia de hechos constitutivos de fuerza mayor o caso fortuito, pueden aceptarse disminuciones mayores.

Cuando el costo de los inventarios vendidos se determine por el sistema de inventario permanente, serán deducibles las disminuciones ocurridas en inventarios de fácil destrucción o pérdida, siempre que se demuestre el hecho que dio lugar a la pérdida o destrucción, hasta en un tres por ciento (3%) de la suma del inventario inicial más las compras.

2. Los inventarios dados de baja por obsolescencia y debidamente destruidos, reciclados o chatarrizados; siempre y cuando sean diferentes a los previstos en el numeral 1 de este artículo, serán deducibles del impuesto sobre la renta y complementarios en su precio de adquisición, más costos directamente atribuibles y costos de transformación en caso de que sean aplicables. Para la aceptación de esta disminución de inventarios se requiere como mínimo un documento donde conste la siguiente información: cantidad, descripción del producto, costo fiscal unitario y total y justificación de la obsolescencia o destrucción, debidamente firmado por el representante legal o quien haga sus veces y las personas responsables de tal destrucción y demás pruebas que sean pertinentes.”

Como se puede observar la norma define los requisitos de un documento (acta) para la aceptación de la disminución de inventarios, pero está aplica siempre y cuando sean diferentes al numeral 1, dejando por fuera a diversos sectores de la economía que tienen disminuciones en los inventarios como es el caso del Retail.

## **2.2 Determinación del costo fiscal en la enajenación de los inventarios.**

De acuerdo a los costos de los inventarios en la parte fiscal, se realizó una modificación al artículo 66 del Estatuto Tributario donde se logra unificar la orientación que se encontraba disgregado en diversos decretos, para comprender que la parte del costo de los inventarios son todas las erogaciones derivadas de su adquisición y transformación, así como los otros costos en los que se haya incurrido para ponerse en su lugar de venta, utilización o beneficio, de acuerdo a la técnica contable.

Con la reforma tributaria se modificó respecto a la diferencia en cambio dado que antes de la Ley 1819 de 2016, resultaba capitalizable como mayor o menor valor de las existencias, al dejar expresamente en la norma tributaria al manejo de la técnica contable, surge un tratamiento totalmente opuesto, dado que el diferencial cambiario, con las nuevas



Normas de Contabilidad (NIC 2) párrafo IN10 en concordancia con la NIC 21 “Efectos de las Variaciones en las Tasas de Cambio de la Moneda Extranjera”, No puede proceder como valor capitalizable dentro de las existencia del inventario.

Adicionalmente al costo de los inventarios del retail que se determinan por la técnica de la Norma de Contabilidad (NIC 2) párrafo IN11, 12 y 15 en concordancia con la NIIF PYMES Sec. 13 P 6,7 y 8, ya que tienen un manejo diferencial por el resultado de aplicar los descuentos comerciales, las rebajas y otras partidas similares que se determinan para los costos de adquisición de las mercancías, anteriormente se manejaban en los ingresos no operacionales sin afectar la cuenta de inventarios.

No podemos dejar pasar por alto la modificación en el tiempo o porcentaje de la depreciación que acarrea un menor gasto fiscal, donde afectará los costos de producción de los inventarios manufacturados, por el costo de la depreciación que se incorporan dentro de los costos indirectos de fabricación que son asociados a los inventarios existentes, porque se debe respetar las limitaciones que señale actualmente la norma tributaria, de acuerdo a los porcentajes máximos del nuevo artículo 137 Estatuto Tributario.

### **2.3 Hecho de fuerza mayor y caso fortuito en materia fiscal.**

La definición de estos conceptos es tan remota que se contemplan desde el derecho romano en el ámbito penal y de obligaciones, ellos “pretendieron distinguir entre dos especies de acontecimientos: la expresión “caso fortuito” o casus designaba el acontecimiento imprevisible y la expresión “fuerza mayor”, “daño fatal”, “fuerza divina”, “caso mayor”, aludía a aquellos acontecimientos que aun previstos no se hubieran podido evitar o resistir. Ejemplos clásicos de caso fortuito son el hurto o la fuga de un esclavo; y de fuerza mayor, el robo cometido por bandas armadas (piraña), los ataque de piratas, el naufragio, el incendio, etcétera.” (Gianfelici, 1995, pág. 2)

Siendo estos conceptos una eximente de responsabilidad a la hora del cumplimiento de una obligación por ser imprevisible e irresistible, que impide el cumplimiento del deudor donde tiene la virtualidad de romper no solo el vínculo causal entre el perjuicio sufrido y la conducta del demandado. Son fenómenos análogos con exactamente el mismo carácter exoneratorio.

La observancia de estos dos conceptos se tiene en el presente trabajo porque el artículo 64 del estatuto tributario, permite aceptar disminuciones mayores si se llega a demostrar la ocurrencia de hechos constitutivos de fuerza mayor o caso fortuito, nos apoyaremos en legislación civil, la doctrina y la jurisprudencia para definirlos.

El artículo 1° de la Ley 95 de 1890 dispone: “Se llama fuerza mayor o caso fortuito, el imprevisto a que no es posible resistir, como naufragio, un terremoto, el apresamiento de enemigos, los autos de autoridad ejercidos por un funcionario público, etc.”.(Ley 95, 1890)

Por una parte, la Corte Suprema de Justicia en la Sentencia del 29 de abril de 2.005, Magistrado Ponente Carlos Ignacio Jaramillo Jaramillo en el expediente N° 0829-92, refiriéndose a los hechos que constituyen fuerza mayor o caso fortuito:

“(…) No se trata entonces, per se, de cualquier hecho, por sorpresivo o dificultoso que resulte, sino de uno que inexorablemente reúna los mencionados rasgos legales, los cuales, por supuesto, deben ser evaluados en cada caso en particular –in concreto-, pues en estas materias conviene proceder con relativo y cierto empirismo, de modo que la imprevisibilidad e irresistibilidad, in casu, ulteriormente se juzguen con miramiento en las circunstancias específicas en que se presentó el hecho a calificar, no así necesariamente a partir de un frío catálogo de eventos que, ex ante, pudiera ser elaborado en abstracto por el legislador o por los jueces, en orden a precisar qué hechos, irrefragablemente, pueden ser considerados como constitutivos de fuerza mayor o caso fortuito y cuáles no.

Justamente sobre este particular, bien ha precisado la Sala en jurisprudencia uniforme, que “la fuerza mayor no es una cuestión de clasificación mecánica de

acontecimientos” (Sent. 145 de 7 de octubre de 1993); por eso, entonces, “la calificación de un hecho como fuerza mayor o caso fortuito, debe efectuarse en cada situación específica, ponderando las circunstancias (de tiempo, modo y lugar) que rodearon el acontecimiento –acompañadas con las del propio agente-“ (Sent. 078 de 23 de junio de 2000), sin que un hecho pueda “calificarse fatalmente, por sí mismo y por fuerza de su naturaleza específica, como constitutivo de fuerza mayor o caso fortuito” (cas. civ. de 20 de noviembre de 1989; cfme: sent. 087 de 9 de octubre de 1998).

Como observamos la Corte Suprema de Justicia bajo su concepto de la teoría unitaria de la causa extraña, para el caso fortuito y la fuerza mayor, al considerar que no son conceptos separados, sino que existe similitud entre ellos prevaleciendo la teoría monista o unitaria, considerando que no son conceptos separados “sino elementos de una noción. El casus fortuitus indica la imprevisibilidad del acontecimiento, y la vis major, su irresistibilidad”. (Zea, 1990, pág. 252)

Mientras que, en la jurisdicción de lo Contencioso Administrativo, se diferencia de lo anterior, por la aplicación y el tratamiento de ambas figuras no ha sido unitaria sino dualista, diferenciando la fuerza mayor del caso fortuito, “**la fuerza mayor** es causa extraña y externa al hecho demandado; se trata de un hecho conocido, irresistible e imprevisible, que es ajeno y exterior a la actividad o al servicio que causó el daño. **El caso fortuito**, por el contrario, proviene de la estructura de la actividad de aquél, y puede ser desconocido permanecer oculto, y en la forma que ha sido definido, no constituye una verdadera causa extraña, con virtualidad para suprimir la imputabilidad del daño.” (Subrayado nuestro). (Sentencia SU-449, 2016)

## **2.4 Jurisprudencia del Consejo de Estado acerca de la disminución de inventarios.**

Es importante resaltar la función del Consejo de Estado quien realiza la interpretación final y unifica la norma. La ratio de sus decisiones se convierte en una guía obligatoria y vinculante para los jueces de inferior jerarquía.

El juez contencioso, ha generado una regla de derecho o subregla para la aplicación de la normativa en la disminución de los inventarios, la cual ha sido vinculante, dado que se ha modificado la norma tributaria, pues solo así puede garantizarse los principios de igualdad, seguridad jurídica y coherencia del ordenamiento jurídico.

Como se puede observar la norma tributaria ha evolucionado de acuerdo a los diferentes fallos emitidos por el Alto Tribunal, razón suficiente para realizar un análisis jurisprudencial de las sentencias emitidas por el Consejo de Estado en la Sala de lo Contencioso Administrativo, La Sección Cuarta desde el año 2006 hasta el año 2016, ha expedido sentencias referente a la disminución de los inventarios, estas decisiones corresponden a las discusiones de las declaraciones de impuesto de renta por el año gravable 1999 y subsiguientes.

Por tal motivo se da la modificación de la norma, basándose en las diferentes sentencias del Consejo de Estado, donde ha reconocido la aplicación de estas disminuciones de los inventarios no solo a los contribuyentes que determinan sus costos por el método de inventario periódico sino también por el método de inventario permanente.

El planteamiento del problema jurídico es el siguiente: ¿Los contribuyentes obligados a presentar la declaración de renta y complementarios, se pueden tomar como costo o deducción las disminuciones por los faltantes de los activos movibles hasta el límite que provee el artículo 64° del Estatuto Tributario y mediante qué documento se debe soportar estas disminuciones?

El Consejo de Estado en diversas ocasiones se ha pronunciado con respecto a la procedencia de la deducción por pérdidas o destrucción de inventarios, especialmente en medicamentos vencidos, el fallo que modifica la línea jurisprudencial es la sentencia hito del Consejo de Estado en la Sala de lo Contencioso Administrativo Sección Cuarta, C.P. Martha Inés Ortiz Barbosa, Radicación: 25000-23-27-000-2003-00434-01-15032 de septiembre veinticinco (25) de dos mil seis (2006).

En forma sintética y prescindiendo de algunos hechos, esta sentencia tiene parecido con el hecho del problema jurídico planteado, en tanto que el demandante la sociedad Colombiana De Productos Veterinarios Vecol S.A. de inventarios de medicamentos veterinarios, donde pretende la nulidad y restablecimiento del derecho contra la liquidación oficial de revisión por la cual se modificó la declaración de renta correspondiente al año gravable 1999.

La Administración Tributaria pretendía rechazar los costos solicitados por la destrucción de inventarios, por corresponder a pérdidas cuya deducibilidad no está autorizada por la normatividad tributaria; basados que en el artículo 64° del Estatuto Tributario, la disminución de inventarios se aceptaba siempre que los contribuyentes tenían el inventario con el sistema periódico para su reconocimiento como costo o deducción pero dentro del parágrafo del artículo 62° del Estatuto Tributario, adicionado con la Ley 174 de 1994, artículo 2, obliga a los contribuyentes que deben presentar la declaración de renta firmada por revisor fiscal o contador público a determinar el costo de sus inventarios por el sistema de inventario permanente, situación que de plano rechazaba la Administración Tributaria a los contribuyentes que optaran por la disminución o pérdida del inventario por el no cumplimiento tácito del artículo 64° del Estatuto Tributario.

El alto tribunal consideró que la destrucción de los inventarios en el sistema permanente será deducible si se demuestra el cumplimiento de los requisitos del artículo 107 del Estatuto Tributario, expresándolo en uno de sus apartes así:

“Así las cosas, tratándose de activos movibles que se enajenan dentro del giro ordinario de los negocios de contribuyente que deban ser destruidos, porque no puedan ser consumidos, ni usados, es decir, que no puedan ser comercializados en ninguna forma, se admite su valor como “expensa necesaria”, siempre y cuando se demuestre que el hecho ocurrió en el respectivo año gravable, que tiene relación causa-efecto con la producción del ingreso y que es indispensable y proporcionada con la actividad, en otras palabras, que acata los presupuestos del artículo 107 del E.T. En todo caso se advierte que además el contribuyente debe demostrar que tal expensa no ha sido reconocida por otro medio [deducción].” (Sentencia 15032, 2006)

Por lo tanto, la sola circunstancia de tener contabilizados los inventarios permanentes no es suficiente para rechazar los costos generados en la destrucción de inventarios, ya que tal expensa está autorizada de conformidad con el artículo 107 del Estatuto Tributario.

A partir de esta fecha se desprenden algunas sentencias que se revisaran a continuación, clasificándolas en tres categorías así: La primera el referente será la disminución de los inventarios de medicamentos, la segunda categoría a los inventarios diferentes a estos medicamentos y por ultimo las sentencias que no prosperaron en el Consejo de Estado.

#### **2.4.1 Categoría de sentencias referentes a las disminuciones de inventarios de los medicamentos:**

##### **2.4.1.1 Sentencia 15009 de julio 19 de 2007, C.P. Juan Ángel Palacio Hincapié.**

La presente sentencia entre otros puntos de discusión, tienen la deducción por destrucción de inventarios de la sociedad PRODUCTOS ROCHE S.A. donde se aduce que se quebrantó el artículo 107 del Estatuto Tributario, dado que son inventarios no aptos para

la venta, los argumentos respecto a este punto por parte de la administración tributaria son los siguientes:

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

b) Considera que la destrucción de medicamentos vencidos no constituye un hecho de fuerza mayor o caso fortuito para efectos de establecer el costo o gasto del impuesto sobre la renta, que lo exima de responsabilidad, porque el vencimiento del medicamento, así como su indebida conservación o almacenamiento son hechos previsibles que permiten tomar las medidas necesarias para evitarlos.”  
(Sentencia 15009, 2007)

El alto tribunal realiza consideraciones frente a los hechos por la ausencia de la norma y expresa que donde permita tomar como costo o deducción la destrucción de inventarios, a los contribuyentes que utilizan el sistema de inventario permanente, se basa en la jurisprudencia emitida por la Sala (Sentencia 15032 de 25 septiembre de 2006) para que sea plenamente aplicable a los hechos cuestionados dando la razón al contribuyente de la deducibilidad de la destrucción de los inventarios por aplicabilidad de expensa necesaria validando el artículo 107 del Estatuto Tributario.

#### **2.4.1.2 Sentencia 15564 de mayo 08 de 2008. C.P. Juan Ángel Palacio Hincapiè.**

La sociedad NOVARTIS DE COLOMBIA S.A. interpone el recurso de reconsideración dado que no aceptaron la deducción de la pérdida por destrucción de inventarios. El argumento de la Administración Tributaria es reiterativo acerca de cómo el contribuyente determine el costo de los activos movibles enajenados, si es por el sistema de juego de inventarios y se dedique a la comercialización es aceptable, pero no es aplicable

para el contribuyente que determine por el sistema de inventarios permanentes solicitar una deducción por pérdida de inventarios.

El Alto Tribunal menciona la sentencia 15032 y la sentencia 15009 acerca de la disminución de inventarios y manifiesta que “la sentencia decidió sobre la procedencia del costo de ventas, las razones expuestas permiten considerar que cuando se solicita por medio de deducción, no debe rechazarse si demuestra los elementos de las expensas necesarias previstos en el artículo 107 del Estatuto Tributario, norma común para costos y deducciones.”

El presente pronunciamiento ratifica que se debe aceptar como deducción en el impuesto de renta y complementarios, estas disminuciones de inventarios, independientemente de la contabilización de las partidas.

#### **2.4.1.3 Sentencia 15960 de febrero 07 de 2008. - C.P. Héctor J. Romero Díaz.**

La sentencia corresponde a la sociedad GLAXOSMITHKLINE DE COLOMBIA S.A. en contra del acto que modifica la declaración de renta del año gravable 1.999. por el desconocimiento del costo de venta por la pérdida de inventarios, con los argumentos expuestos anteriormente acerca de la no aplicación del artículo 64° del Estatuto Tributario para ser aceptado como fuerza mayor las disminuciones del inventario, que argumentan que en estos eventos se puede proveer y tomar medidas para la no pérdida de los inventarios, situación que no puede aplicarse tanto en la fase de producción que estaría en las mermas de los inventarios y también en la comercialización de los medicamentos por vencimiento.

Por lo tanto, concluye el alto tribunal que la sociedad ha cumplido con las normas legales para que constituyan "expensas" en aplicación del artículo 107 del Estatuto Tributario dado que tiene vínculo de correspondencia con su objeto social.



Los bienes dados de baja dentro del sistema de inventario permanente, representan uno de los conceptos inherentes y necesarios para el contribuyente en la producción de su renta.

#### **2.4.1.4 Sentencia 15915 Julio 17 de 2008 - C.P. Juan Ángel Palacio Hincapiè.**

La sala decide en el mismo sentido que la sentencia anterior, pronunciando que la sección tuvo oportunidad de referirse a la disminución de inventarios en la “sentencia del 7 de febrero de 2008, expediente Nro. 15960, Contribuyente GLAXOSMITHKLINE COLOMBIA S.A., Consejo Ponente: Dr. Héctor J. Romero Díaz, argumentos a los que se remite por corresponder exactamente al mismo aspecto debatido y los mismos fundamentos de hecho y de derecho”.

SALVAMENTO DE VOTO: Por su parte la doctora Beatriz Martínez Quintero, “concluyó que no es posible disminuir el valor de los inventarios por parte de la sociedad actora, porque de acuerdo con las normas tributarias citadas no consagran las bajas de inventarios como deducción ni como costo.

Además que para la procedencia de deducciones a la renta de los contribuyentes en materia tributaria, se aplica la taxatividad que obliga a aceptar únicamente aquellas cifras correspondientes a conceptos o materias expresamente determinadas por la ley en tanto constituyen gastos necesarios para producirlas”.(Sentencia 15915, 2008)

#### **2.4.1.5 Sentencia 16305 de Julio 03 de 2008 – C.P. Ligia López Díaz.**

Esta es la tercera sentencia del contribuyente GLAXOSMITHKLINE COLOMBIA S.A., donde la sala reitera su posición acerca de los contribuyentes que adoptan el sistema de inventarios permanentes, sí pueden disminuir el inventario por faltantes de mercancía de fácil destrucción o pérdida, con base en el Art. 64º Estatuto Tributario, pues, una cosa es el costo de las mercancías vendidas, y, otra, el de producción del bien terminado, motivo por el cual la primicia de que los costos por el sistema de inventarios permanentes para la

disminución o pérdida de inventarios está incluida en el costo de producción no es cierto, razón que la sala le da al contribuyente por aplicabilidad de expensa necesaria validando el artículo 107 del Estatuto Tributario.

**2.4.1.6 Sentencia 16966 de marzo 11 DE 2011- C.P. Martha Teresa Briceño de Valencia.**

Esta es la cuarta sentencia del contribuyente GLAXOSMITHKLINE COLOMBIA S.A., donde se discuten varios puntos de la declaración de renta del año 2002, la sala reitera su posición acerca de la disminución por destrucción de inventarios, “como lo advirtió el Tribunal, se encuentran cumplidos los requisitos del artículo 107 del Estatuto Tributario para considerar que la destrucción de inventarios en esta sociedad que se dedica a la producción y comercialización de medicamentos, es una expensa necesaria que se debe reconocer fiscalmente”. (Sentencia 16305, 2008)

**2.4.1.7 Sentencia 17875 de mayo 19 de 2011 – C.P. Martha Teresa Briceño de Valencia.**

La sentencia es con el contribuyente BRISTOL MYERS SQUIBB DE COLOMBIA LTDA, para la deducibilidad de la destrucción de inventarios en la declaración de renta del año 2001. La Sala aceptó como costo los valores correspondientes a la mercancía dada de baja por destrucción y pérdida en devoluciones, pero rechaza, lo solicitado como utilización de la provisión de mercancía dada de baja, dado que “las pruebas no permiten establecer que lo solicitado como costo sea la utilización de una provisión constituida para inventarios dados de baja y que esta haya sido castigada por la suma cuestionada por la DIAN”, situación que el alto tribunal toma una decisión parcial para el contribuyente aceptando la destrucción de los inventarios pero rechazando la provisión de los mismo. (Sentencia 17875, 2011)

**2.4.1.8 Sentencia 21250 de junio 16 de 2016 - C.P Martha Teresa Briceño de Valencia.**

La sentencia es con el contribuyente BRISTOL MYERS SQUIBB DE COLOMBIA LTDA, para la deducibilidad de la destrucción de inventarios en la declaración de renta del año 2003. La sala decide a favor del contribuyente por demostrar los elementos de las expensas necesarias previstos en el artículo 107 del Estatuto Tributario.

**2.4.1.9 Sentencia 17150 de marzo 31 de 2011- C.P HUGO FERNANDO BASTIDAS BARCENAS.**

La presente sentencia corresponde al contribuyente LABORATORIOS GHEM DE COLOMBIA LTDA, donde se discuten variados temas de la declaración de renta del año 2002, la administración tributaria decide reconocer el costo de la pérdida de inventarios, pero bajo las reglas del artículo 64 del Estatuto Tributario, limitando la decisión al 5% del inventario inicial más las compras, y que acuerdo a la doctrina oficial de la sala no es aplicable al caso concreto, Por lo tanto la sala revoca la sentencia del tribunal por aplicabilidad del artículo 64 y confirma que debe ser el artículo 107 Estatuto Tributario. Aceptando el total de los costos por deducción y pérdida de inventarios.

**2.4.1.10 Sentencia 17786 de noviembre 01 de 2012 – C.P Hugo Fernando Bastidas Bárcenas.**

La declaración del impuesto sobre la renta y complementarios del año 2001, de la sociedad JANSSEN CILAG S.A, donde se discuten diversos temas de deducibilidad y costos, nos centramos en el tema pertinente de la disminución de inventarios por destrucción de medicamentos.

Donde el alto tribunal acepta la deducción de los inventarios fundamentando en las anteriores sentencias dado que “si se demuestran que las expensas son necesarias, proporcionales y que tienen relación de causalidad con la actividad productora de renta,

como lo precisa el artículo 107 Estatuto Tributario, procede el reconocimiento de la deducción por destrucción de inventario.” (Sentencia 17786, 2012)

**2.4.1.11 Sentencia 18223 de noviembre 29 de 2012 – C.P. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas.**

La sentencia es con el contribuyente FROSST LABORATORIES INC. Con respeto a la declaración del Impuesto sobre la Renta del año gravable 2003.

La decisión del alto tribunal se basa en los mismos argumentos anotados en las anteriores sentencias sobre las expensas necesarias del artículo 107 del Estatuto Tributario.

**2.4.1.12 Sentencia 16217 de agosto 13 de 2009 – C.P. William Giraldo Giraldo.**

Esta es la segunda sentencia del contribuyente FROST LABORATORIES INC, donde se discuten la disminución de los inventarios dado que la sociedad lleva el costo de sus activos movibles a través del sistema de inventarios permanentes, por lo tanto, la sala decide que “es indiscutible que cuando destruye los medicamentos caducos esta destrucción configura un gasto que debe ser deducible, toda vez que existen normas que obligan a esa destrucción para proteger el bien jurídico de la salud.” (Sentencia 16217, 2009)

Con esto quiero decir, que la decisión es favorable al contribuyente aceptando la deducibilidad por el concepto de expensas necesarias del artículo 107 del Estatuto Tributario.

**2.4.1.13 Sentencia 18006 de mayo 10 de 2012 – C.P William Giraldo Giraldo.**

Esta es la tercera sentencia de BRISTOL MYERS SQUIBB DE COLOMBIA LTDA, por la deducibilidad de la destrucción de inventarios correspondiente a la declaración de renta del año 2002.

El Alto tribunal ratifica que para aquellos casos en que el contribuyente está obligado por disposición legal a establecer el costo de los activos movibles por el sistema de inventarios permanentes, está sola circunstancia no es suficiente para rechazar las erogaciones generadas por la destrucción de inventarios, ya que si esa medida tuvo su origen en disposiciones de tipo sanitario, de salubridad pública o en prácticas mercantiles usuales, tal expensa está autorizada de conformidad con el artículo 107 del Estatuto Tributario.

**SALVAMENTO DE VOTO:** Por su parte la doctora Carmen Teresa Ortiz, se apartó de la decisión de la Sala, “para el caso de las empresas que determinan el costo de la mercancía mediante el sistema de inventarios permanentes, tal como lo he expresado en otras ocasiones, no es procedente la deducción por pérdida de inventarios”. (Sentencia 18006, 2012)

#### **Conclusiones de los criterios las decisiones a favor del contribuyente de las sentencias de medicamentos punto 2.4.1:**

Los pronunciamientos posteriores a la sentencia hito, fueron positivos y en este punto 2.4.1 todas las sentencias corresponden a los inventarios de medicamentos, donde las trece (13) sentencias estudiadas corresponden cuatro (4) sentencias de la sociedad GLAXOS MITHKLINE DE COLOMBIA S.A. y tres (3) sentencias a BRISTOL MYERS COLOMBIA, se observa que la distinción entre los métodos de inventarios (Permanente o Periódico) no termina siendo el argumento de la decisión, porque “*no es suficiente para rechazar los costos generados en la destrucción de inventarios*” (Sentencia 15032, 2006), con la existencia de normas de salubridad que obligan a este sector a la destrucción de mercancías de tipo sanitario para la protección del bien jurídico de la salud, el tratamiento tributario de este tipo de inventario se establece por una expensa necesaria, en vista de que la destrucción de los medicamentos inútiles implica que: (1) Tenga relación directa con la actividad productora de renta; (2) Es necesaria puesto que las normas que regulan la materia obligan a destruir los medicamentos; y (3) Es proporcional, en relación con los

ingresos que obtuvo el contribuyente. Por lo tanto, se cumplen los requisitos del artículo 107 del E.T. para que proceda su deducción.

#### **2.4.2 Categoría de las sentencias de disminuciones de inventarios diferentes de los inventarios de medicamentos:**

##### **2.4.2.1 Sentencia 17538 de febrero 23 de 2011- C.P. Martha Teresa Briceño.**

La presente sentencia corresponde a la sociedad MABE DE COLOMBIA S.A. para la declaración de renta del año 2000, donde se discute la deducción por obsolescencia de inventarios y no la supuesta pérdida de los mismos. “El Tribunal no aceptó la deducción porque el gasto por obsolescencia y destrucción de los inventarios era una simple afirmación que no tenía ningún sustento probatorio, toda vez que la prueba con la que la actora soportaba la partida se allegó por fuera del término probatorio.” (Sentencia 17538, 2011)

La sociedad aportó al proceso las actas de destrucción, donde participaban los gerentes, financiero y administrativo, el de materiales y el jefe de control de producción, con el certificado del revisor fiscal, para la procedencia de los inventarios que se dieron de baja por obsolescencia que fueron de materias primas y repuestos para electrodomésticos, "por desuso, inutilización y sin posibilidad de comercialización". (Sentencia 17538, 2011)

. Por la sala considera que si se probó que el gasto generado por la obsolescencia y destrucción de inventarios tuvo relación de causalidad con la actividad productora de renta.

##### **2.4.2.2 Sentencia 17422 de Julio 3 de 2013 – C.P Hugo Fernando Bastidas Bárcenas.**

La presente sentencia es con la sociedad PAVCO S.A. de la declaración de renta del año gravable 2001, por los costos y deducciones por pérdidas de inventario.

El contribuyente destruyó parte del inventario propio de su empresa, tal como se pudo evidenciar mediante las actas de destrucción de inventarios, donde se evidencia la destrucción de mercancías varias, identificadas con los códigos de referencia y descritas de manera genérica como codos, tapones, hidrosellos, filtros, collares, elevadores geo mecánicos, copas, uniones, válvulas, etc.

Dentro de las actas de destrucción se motiva por el daño que sufrieron las mercancías en bodega, por cambio de tecnología y diseño (desuso), y por obsolescencia, dando cuenta que el costo total de las unidades destruidas fue llevado o contabilizado como costo por parte del contribuyente. La administración tributaria no cuestiona las actas de destrucción de los inventarios, rechaza la deducción con el argumento de la no aplicabilidad por el sistema de inventario permanente que tiene el contribuyente.

Por lo tanto, el Alto tribunal considera que la deducción es procedente por el criterio uniforme de que estos requisitos deben medirse con criterio comercial, porque así lo dispone el artículo 107 del Estatuto Tributario.

#### **2.4.2.3 Sentencia 18494 de Septiembre 05 de 2013 – C.P. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas.**

La sentencia corresponde a la sociedad ALIMENTOS CÁRNICOS S.A. para la declaración de renta del año 2003. La Administración Tributaria sostuvo que la destrucción de “los alimentos vencidos o dañados era una eventualidad previsible en la industria alimenticia y que, por tanto, estos costos debían ser asumidos por la compañía. Que, por esa razón, la expensa no era deducible.”(Sentencia 18494, 2013). Adicionalmente argumentan que la sentencia hito no se aplica al caso concreto porque aludió a medicamentos que no podían ser comercializados porque la ley obligaba a su destrucción.

El contribuyente sostiene en su argumento que, si bien las mercancías dañadas no se pierden físicamente, dado que se recupera una parte en la venta para alimentos de animales

porque dejan de ser aptas para el consumo humano, como ocurre con la mercancía vencida, la empresa sufre una pérdida económica.

El Alto Tribunal acepto que la deducción o el gasto son procedentes para todo tipo de inventarios. No solo para los casos de medicamentos, lo relevante es probar en cada caso concreto que los bienes no se pueden comercializar.

En el presente caso, la merma del inventario obedece a la práctica comercial, donde es evidente y resulta necesario, según lo exige el artículo 107 del Estatuto Tributario, donde tiene relación de causalidad con la actividad productora de renta en tanto que es un gasto en el que la sociedad incurre ordinariamente por su actividad económica y, es proporcional con el ingreso.

#### **2.4.2.4 Sentencia 18429 de febrero 18 de 2016 – C.P. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas.**

La sentencia corresponde a la sociedad GASEOSAS COLOMBIANAS S.A., por la declaración de renta del año 2001, donde se discute el rechazo de la deducción solicitada por concepto de rotura y pérdida de envases y empaques, basados en el concepto 91313 del 11 de octubre de 2001, donde ratifica la vigencia del concepto 47554 de 1998 y, afirmando que tal disminución podría utilizarse por los contribuyentes que no apliquen el sistema de juego de inventarios, es decir, que podían hacer tal disminución quienes utilizaran el sistema de inventario permanente.

La Administración Tributaria cuestiona los registros contables, “las actas donde se reconozca el resultado, la causa y/o accidente, y el valor de los envases o empaques perdidos, deteriorados, dañados o dados de baja, en las que se pueda constatar la realidad de los valores solicitados como deducibles” (Sentencia 18429, 2016), debido a que existen registros de la cuenta de activos fijos que afectan el costo de venta y productos en proceso, quedando claro que no se encuentra en la etapa de comercialización, adicionalmente el contribuyente tiene el sistema de inventario permanente donde no aplica el artículo 64 del Estatuto Tributario.



La Sala decide que los actos administrativos acusados sí violaron el artículo 264 de la Ley 223 de 1995, en cuanto no aceptaron la deducción por concepto de pérdida de mercancías de fácil destrucción, pues está probado que la demandante actuó amparada en el Concepto 91313 del 11 de octubre de 2001, ya que la Administración Tributaria no cuestiono la existencia de la pérdida de los inventarios.

**Conclusiones de los criterios y magistrados ponentes de las decisiones a favor del contribuyente de las sentencias diferente a los medicamentos del punto 2.4.2:**

Las sentencias diferentes a la deducción por la disminución o destrucción de los inventarios de los medicamentos son cuatro (4) sentencias, donde el consejero ponente en tres (3) de ellas es el Dr. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas, donde procede la deducción por el desuso, la inutilización o la obsolescencia de estos que sean debidamente demostrados (Sentencia 16236, 2010), y cuestionan la vigencia de los conceptos emitidos por la DIAN, donde se enfatiza que los contribuyentes sustentan sus actuaciones con base en estos conceptos, dando un llamado a la seguridad jurídica.

**2.4.3 Categoría de sentencias que el Consejo de Estado, Sección Cuarta por el concepto de disminuciones en los inventarios que no prosperan y le da la razón a la Administración de Impuestos:**

**2.4.3.1 Sentencia 16236 de Agosto 19 de 2010 – C.P William Giraldo Giraldo.**

La presente sentencia corresponde al contribuyente de CERVECERÍA LEONA S.A. por la declaración de renta del año 1998. La Litis se centra en el tratamiento contable que se le adjudica a los envases retornables porque son clasificados como activos fijos o que son activos movibles, es necesario determinar para revisar qué normas le serían aplicables para este caso, así mismo que no puede solicitar como costo, suma alguna por concepto de las pérdidas que sufren los envases retornables en razón que estos no son activos fijos para aplicar el concepto de obsolescencia del artículo 64 y que al determinarse que como activos movibles la Ley Tributaria es clara en señalar que no se pueden solicitar como pérdidas en

bienes del activo movable ni le es aplicable la deducción por pérdidas de activos al no comprobarse la fuerza mayor.

El Alto Tribunal ha considerado que los activos movibles que deban ser retirados y que no puedan ser comercializados de ninguna manera, pueden llegar a admitirse como “expensa necesaria” deducible, siempre y cuando se demuestre, que el hecho ocurrió en el respectivo año gravable, dando aplicabilidad al artículo 107 del Estatuto Tributario, La sociedad sólo lo citó en el recurso de apelación, pues se trató de un argumento nuevo que no fue invocado en la demanda ni controvertido por la parte demandada. “Por lo tanto, es un aspecto totalmente ajeno al debate suscitado entre la accionante y la Administración, que ahora no puede ser admitido, puesto que se quebraría el principio de la lealtad procesal y se violaría el debido proceso y el derecho de defensa”(Sentencia 16236, 2010). Por tal motivo el alto tribunal no le da la razón al contribuyente y desconoce la disminución de los inventarios.

#### **2.4.3.2 Sentencia 17722 de febrero 10 de 2011 – C.P. William Giraldo Giraldo.**

Sentencia corresponde a la Sociedad SANOFI PASTEUR S.A. en la declaración de renta del año 2003. La discusión se centra en el valor probatorio para aceptar la deducción por destrucción de inventarios, en el presente caso las actas de destrucción no reflejaron los valores glosados, puesto que se limitan a describir unos productos, sin discriminar valores, lo cual no puede ser cotejado con otros documentos contables ni con el reglón de la declaración, razón por la cual desecharon su valor probatorio.

Por lo tanto, el Alto Tribunal decide en contra del contribuyente por falta de pruebas en la contabilidad que tenía derecho a la deducción y que correspondía al año gravable, además revoca la decisión del tribunal colocando la sanción por inexactitud al no lograr demostrar el origen de los valores de la disminución de inventarios.

#### **2.4.3.3 Sentencia 16750 de agosto 19 de 2010 – C.P Hugo Fernando Bastidas Bárcenas.**

La sentencia es del contribuyente CRISTALERIA PELDAR S.A. de la declaración de renta del año 2000. Por la disminución de los inventarios de almacén, estibas y cartonería, no se pudieron utilizar en el momento de la venta del producto terminado por razones del mercado. La administración rechaza la deducción por no cumplir con los requisitos de necesidad, causalidad y proporcionalidad del artículo 107 del Estatuto Tributario, adicionalmente se centra la discusión en la parte probatoria. El contribuyente aportó un certificado del revisor fiscal, donde se demostraba, el origen de la pérdida en la venta de materia prima, soportada en los documentos contables sobre costo y precio de venta.

El Alto Tribunal decide que las pruebas que obran en el proceso, no son suficientes para establecer la realidad de la pérdida solicitada como deducción, ya que el requerimiento administrativo requería que acreditara la sociedad de manera amplia el costo de tales inventarios, con la indicación, al menos, de los respectivos soportes de las operaciones. La decisión de no reconocer esta disminución de los inventarios que afecta el costo de ventas, es diferente si estas disminuciones se solicitara por medio de la deducción, no se debe rechazar si se demuestra que fueron elementos de expensas necesarias.

#### **2.4.3.4 Sentencia 16760 de febrero 02 de 2012 - C.P Hugo Fernando Bastidas Bárcenas.**

La Sala decide sobre la declaración de renta del año 2000 de la sociedad SOFTWARE Y ALGORITMOS S.A. La situación se presenta por la pérdida de computadores por hurto, y las normas tributarias no autorizaban la deducción por pérdidas, en el artículo 148 del Estatuto Tributario sólo permite las pérdidas de capital ocurridas por fuerza mayor o caso fortuito, y que, en este caso, las pérdidas fueron de bienes movibles (computadores contabilizados como inventarios). El alto tribunal decide negar las pretensiones porque el soporte de la pérdida es la denuncia presentada y este es un simple

documento informativo de hechos y conductas presumiblemente delictivo y por lo tanto la situación no da certeza de la pérdida alegada.

**Conclusiones de los criterios de las decisiones que no prosperaron a favor del contribuyente de acuerdo al punto 2.4.3:**

Las cuatro anteriores sentencias no prosperan por la falta de pruebas en la destrucción o pérdida de los inventarios, ya que estas no son suficientes para poder establecer la realidad de la disminución o la pérdida de inventario solicitada como disminución del costo de venta, por esto no se puede argumentar que son expensas necesarias como lo contempla el artículo 107 y dentro del límite del artículo 64° del Estatuto Tributario.

En resumen, los magistrados de acuerdo a las sentencias que profirió el Consejo de Estado, la Sala cuarta respecto a la procedencia de la deducción por pérdidas o destrucción de mercancías son los siguientes:

Consejero Ponente	Sentencias Inventario Medicamentos	Sentencias Inv. NO Medicamentos	NO Prosperaron
Hugo Fernando Bastidas	3	3	2
William Giraldo Giraldo	2		2
Juan Ángel Palacio Hincapié	3		
Martha Teresa Briceño de Valencia	2	1	
Ligia López Díaz	1		
María Inés Ortiz Barbosa	1		
Héctor J. Romero Díaz	1		

#### **2.4.4 Régimen probatorio en el procedimiento tributario.**

La prueba se puede abordar desde el punto de vista que es algo material, hecho, suceso o argumento con que se intenta probar que algo es de una determinada manera y no de otra, estas pruebas pueden ser usadas en situaciones cotidianas de la vida del ser humano; pero le daremos el direccionamiento a los asuntos tributarios donde constituye un concepto importante en los procesos de fiscalización o investigación, determinación y cobro de los tributos en el cumplimiento del debido proceso por parte de la administración y/o por el contribuyente que tiene el derecho de defensa.

La administración al iniciar cualquier acción debe probar que se ejecutaron los hechos que dieron origen a la obligación tributaria que pretende exigir al sujeto pasivo bajo los condicionamientos de la norma jurídica del principio del debido proceso, al igual que el sujeto pasivo (contribuyente) una vez requerido por la administración debe acreditar que basado en los procedimientos tributarios no hubo hechos que den base a que la administración exija el pago de unos tributos.

Razón por lo cual los autores Ángel de la Torre & Múnera (2005), afirman que “probar es entonces, llevar al fallador a la certeza de que mi verdad es la verdad Real”, situación que es estructural para la decisión del Juez para poder determinar si la disminución o pérdida del inventario corresponde a la realidad de la sociedad.

##### **2.4.4.1 Generalidades de las pruebas:**

Como fundamentos constitucionales en el artículo 15° encontramos el tema probatorio, que hace referencia al derecho a la intimidad personal y familiar y que el estado debe respetar y hacer respetar, pero es claro al determinar que “Para efectos tributarios judiciales y para los casos de inspección, vigilancia e intervención del Estado, podrá exigirse la presentación de libros de contabilidad y demás documentos privados, en los términos que señale la ley.” Con esto la carta magna da facultades especiales a las autoridades fiscales, desde el aspecto tributario como lo contempla Elizabeth Whittingham

García “Las autoridades fiscales tiene facultades especiales para acceder a los documentos y la correspondencia privada de los administrados y sobre su contabilidad, cuando requiera tales medios probatorios para fines estrictamente fiscales.” (Wittingham, 2005). Por lo tanto, se le rectifica estas facultades en el artículo 684 del Estatuto Tributario, los cuales son:

- Verificación de las declaraciones u otros informes.
- Adelantar las investigaciones que estime convenientes para establecer la ocurrencia de hechos generadores de obligaciones tributarias, no declarados.
- Citar o requerir al contribuyente o a terceros para que rindan informes o contesten interrogatorios.
- Exigir del contribuyente o de terceros la presentación de documentos que registren sus operaciones cuando unos u otros estén obligados a llevar libros registrados.
- Ordenar la exhibición y examen parcial de los libros, comprobantes y documentos, tanto del contribuyente como de terceros, legalmente obligados a llevar contabilidad.

La garantía constitucional al debido proceso es el principio cardinal en materia probatoria, el cual es contemplado en el artículo 29 de la Constitución Política donde se incorpora que el debido proceso se aplicará a toda clase de actos judiciales y administrativos, que todo sindicado tiene el derecho a la defensa y “a un debido proceso público sin dilaciones injustificadas; a presentar pruebas y a controvertir las que se alleguen en su contra; a impugnar la sentencia condenatoria, y a no ser juzgado dos veces por el mismo hecho. Es nula, de pleno derecho, la prueba obtenida con violación del debido proceso”. Esto implica que toda decisión administrativa debe corresponder a hechos debidamente probados conforme lo autoriza la ley, que las pruebas deban decretarse y recaudarse con estricto cumplimiento de las normas que las consagran, que debe informarse al sujeto que es afectado por la decisión y este a su vez tiene el derecho a debatir, solicitar y aportar las pruebas que considere necesarias para su defensa; teniendo en cuenta el cumplimiento del artículo 178 del Código de Procedimiento Civil que determina “Las

pruebas deben ceñirse al asunto materia del proceso y el juez rechazará in limine las legalmente prohibidas o ineficaces, las que versen sobre hechos notoriamente impertinentes y las manifestaciones superfluas”.

Es importante resaltar que en los procedimientos administrativos tributarios existen una cantidad de actuaciones entre los contribuyentes y la administración, donde esta actúa con facultades fiscalizadoras, constituyéndolo como juez y parte, sin la intervención de un tercero imparcial como suele suceder en otros procesos judiciales y de acuerdo con la apreciación que tiene el Dr. Juan Zonorza Pérez, “si la prueba procesal se caracteriza por pretender lograr el convencimiento de un tercero sobre determinados hechos, difícilmente podrá calificarse como tal la desarrollada en los procedimientos tributarios, al menos cuando quien la práctica es un órgano de la misma Administración tributaria a la que la prueba se dirige, ya que faltaría en ella la necesidad alteridad” (Pérez, 2006). Lo que nos lleva a concluir que es difícil valorar estas pruebas en el proceso tributario, puesto que es decretada y valorada por la misma Administración tributaria.

#### **2.4.4.2 El régimen probatorio en materia tributaria.**

Lo encontramos en el Título VI del Estatuto Tributario en sus artículos 742 a 791, consagra los principios generales de la prueba en el ámbito impositivo, aunque se siguen algunas pautas generales previstas en el Código General de Proceso contenido en la Ley 1564 de 2012, el aspecto probatorio tiene algunas particularidades en esta legislación y, por ello, no coinciden en el alcance ni en su contenido con las características de los otros ordenamientos jurídicos como es el derecho comercial, derecho civil o penal; en materia tributaria debemos de acatar primero la norma especial y, solamente en caso de ausencia de regulación se acude al Código General del Proceso que se torna en un ordenamiento casi supletivo, como lo manifiesta el artículo 742 del Estatuto Tributario que dice:

**“Artículo 742.** *[Creado por el Inc. 1 del Art. 32 de la L. 52 de 1977]* **Las decisiones de la administración deben fundarse en los hechos probados.** La determinación de tributos y la imposición de sanciones deben fundarse en los

hechos que aparezcan demostrados en el respectivo expediente, por los medios de prueba señalados en las leyes tributarias o en el Código de Procedimiento Civil, en cuanto éstos sean compatibles con aquellos”.

#### **2.4.4.3 Los principios de la actividad probatoria en materia tributaria.**

La finalidad de estos principios es poder definir ciertas reglas de comportamiento frente a la actividad probatoria, para poder garantizar el debido proceso como el derecho de defensa para el contribuyente, algunos de estos principios han sido desarrollados por la doctrina, la jurisprudencia y otros por la ley.

##### **2.4.4.3.1 Necesidad de la Prueba:**

De acuerdo con las decisiones que tome la administración tributaria para la determinación de los tributos y la imposición de sanciones deben soportarse como resorte jurídico de los hechos económicos que estén debidamente probados en el expediente, es decir en las pruebas aportadas al proceso regular y oportunamente.

Este principio se consagra en el artículo 742 del Estatuto Tributario que dice: “La determinación de tributos y la imposición de sanciones deben fundarse en los hechos que aparezcan demostrados en el respectivo expediente, por los medios de prueba señalados en las leyes tributarias o en el Código de Procedimiento Civil, en cuanto éstos sean compatibles con aquellos.” Por lo tanto, cualquier decisión que se tome por parte de la Administración tributaria deberá estar soportada en los medios de prueba aportadas por las diferentes partes del proceso, en caso contrario se aplicaría el “Indubio contra fiscum” contemplado en el artículo 745 del Estatuto Tributario.



#### **2.4.4.3.2 Unidad de la prueba.**

Este principio se basa en la remisión que realiza el estatuto tributarios al Código de Procedimiento Civil en su artículo 187°, donde se resalta que las pruebas se deben valorar en conjunto, de acuerdo a las reglas de la sana crítica, formando un convencimiento global para tomar una decisión. Donde la jurisprudencia del Alto Tribunal, ha consagrado el deber del funcionario y no la mera liberalidad de este, para poder evaluar en conjunto todas las pruebas obteniendo de los elementos un resultado único sobre el cual funda su decisión final, pero ello no exime de analizar cada una de las pruebas, “a examinar y valorar cada una de los medios de prueba con el fin de asignarles la mayor o menor eficacia probatoria que les corresponde, tanto en lo favorable como en lo desfavorable al contribuyente”. (Wittingham, 2005, pág. 20)

#### **2.4.4.3.3 Formalidad de la prueba.**

La norma establece algunas exigencias que se deben cumplir como es el tiempo, modo y/o lugar que tienen que obedecer las respectivas pruebas para que tengan como objetivo la demostración de los hechos que se desea probar.

Una de estas exigencias de la prueba la consagra el Código de Comercio en su artículo 50 concurrente con el artículo 774 del Estatuto Tributario, referente al registro de los libros de contabilidad, el incumplimiento o desacato a esta formalidad implica la no aceptación de la contabilidad como prueba así ella demuestre la realidad de los hechos económicos.

#### **2.4.4.3.4 Responsabilidad o Carga de la prueba.**

La actividad probatoria en el derecho tributario cuenta con diferentes matices respecto a los otros procedimientos judiciales, uno de ellos es que en la parte probatoria pertenece tanto al contribuyente (Sujeto Pasivo) como a la administración tributaria (Sujeto Activo), en la aplicación de las pruebas deberán ser valoradas por la administración

tributaria pero independientemente de quien las haya aportado al proceso pueden beneficiar o utilizar en contra, por lo tanto “ Si bien no puede afirmarse categóricamente que la carga de la prueba en los procedimientos tributarios recaiga sobre la administración, pues existen algunos procedimientos de esta naturaleza en los que son los propios administrados quienes pretenden hacer valer un derecho y por tanto deben soportar la carga de la prueba, si puede afirmarse que en los hechos que constituyen o aumentan la obligación tributaria corresponde a la administración, mientras que las de los hechos que aminoran la obligación tributaria corresponde al obligado tributo.” (Barnuevo, 1997)

Este principio de la carga de la prueba también aparece en el Código de Procedimiento Civil en el artículo 167 el cual dice: “Incumbe a las partes probar el supuesto de hecho de las normas que consagran el efecto jurídico que ellas persiguen...”, también fue contemplado por la demanda de inconstitucionalidad de los artículos del agente oficioso (Art. 557 E.T.) y las declaraciones no presentadas (Art. 580 E.T.), donde la Corte Constitucional en la Sentencia C-690 del 5 de diciembre de 1996, por el M.P. Alejandro Martínez Caballero advirtió que cuando no se ha cumplido con el deber tributario esencial de contribuir con las cargas del Estado, obstaculizando el cumplimiento de sus fines, la carga de la prueba se traslada al contribuyente.

#### **2.4.4.3.5 Publicidad de la prueba.**

Es el conocimiento que las partes deben tener sobre las pruebas contenidas en el expediente tanto como para el contribuyente y la Administración de Impuestos; en algunos casos estos se pueden incluir durante el proceso como ocurre con la inspección tributaria o la respuesta a los requerimientos, dando la oportunidad de conocerlas, controvertirlas o participando en su práctica.

Se encuentra establecido este principio como derecho fundamental, en el artículo 29 de la Constitución Política, señalando que “Es nula, de pleno derecho, la prueba obtenida con violación del debido proceso”. Por lo tanto, se manifiesta que la prueba no es oculta,

dejando conocer claramente de su contenido y alcance que pueda tener, garantizando el legítimo derecho de contradicción y defensa en el proceso.

#### **2.4.4.3.6 Preclusión de la prueba.**

Este principio ha sido desarrollado por la doctrina y la jurisprudencia, donde es la oportunidad procesal de solicitar y adjuntar pruebas que tiene el contribuyente como la Administración Tributaria, como señala Whittingham (2011):

“impone el deber de atender las distintas oportunidades procesales previstas en la ley para aportar y solicitar pruebas, como una garantía de certeza procesal. Si bien en aplicación de este principio es deber de las partes solicitar y aportar las pruebas dentro de los plazos y términos establecidos para el efecto en el Estatuto Tributario, debe advertirse que las pruebas aportadas por fuera de los términos y que por tales circunstancias no son valoradas por la administración pueden y deben ser valoradas en el proceso contencioso tributario.” (pág. 30)

Podemos observar el presente principio que se encuentra consagrado dentro de los diferentes artículos del Estatuto Tributario, de la siguiente forma:

- Artículo 597: Lugares y plazos para la presentación de las declaraciones tributarias.
- Artículo 637: Actos en los cuales se pueden imponer sanciones, donde se señala taxativamente los actos administrativos.
- Artículo 651: Sanción por el incumplimiento del término y modo de enviar información.
- Artículo 685: Emplazamiento para corregir.
- Artículo 686: Deber de atender requerimientos, se establece la obligación de atender los requerimientos de información y pruebas relacionadas con las investigaciones.
- Artículo 702 a 714: Liquidación de revisión, se establece las actuaciones y términos que se deben cumplir para modificar las declaraciones privadas de los contribuyentes.

- Artículos 715 a 719: Liquidación de aforo, se establece las actuaciones y términos que se deben cumplir para determinar la obligación tributaria de los contribuyentes que no han declarado.
- Artículos 707, 708, 744: Oportunidad para allegar pruebas.
- Artículos 706, 710 y 733: Suspensión de los términos.
- Artículos 720 a 728: Interposición de recursos.

#### **2.4.4.4 Medios de Pruebas aplicables al tema de la disminución de los inventarios.**

En el presente trabajo nos centramos en los medios de pruebas aplicables a la disminución de los inventarios en el retail, las que se debe tener como instrumentos y órganos que llevan al juez al conocimiento de los hechos para el debido reconocimiento, como son las pruebas de la contabilidad y la prueba documental, la jurisprudencia como lo hemos observado en la línea del presente trabajo no solicitaron otros medios de prueba diferente a estos dos, razón por la cual solo nos centraremos en estos dos conceptos que son los aplicables a nuestro caso en concreto, sin dejar de reconocer la relevancia que estos tienen en el proceso tributario, como son:

- El testimonio.
- Los indicios.
- Las presunciones.
- Prueba pericial.
- La inspección contable.
- Prueba contable.
- Prueba documental.

##### **2.4.4.4.1 Prueba documental.**

Para iniciar nos debemos referir a la doctrina del Dr. Jairo Parra Quijano donde nos dice que documento es “cualquier cosa que sirve por sí misma para ilustrar o comprobar por vía de representación, la existencia de un hecho cualquiera o la exteriorización de un

acto humano” (Parra, 1998, pág. 334). Por lo tanto, el documento es toda cosa susceptible de ser percibida por la vista y/o el oído, que ilustra la existencia de un hecho o la exteriorización de un acto humano mediante la representación de estos.

En la reforma al CGP con la Ley 1564 de 2012, se incluyó los mensajes de datos y las videograbaciones, a las distintas clases de documentos existentes en la norma anterior que eran los escritos, impresos, planos, dibujos, cuadros, fotografías, cintas cinematográficas, discos, grabaciones magnetofónicas, radiografías, talones, contraseñas, cupones, etiquetas, sellos y, en general, todo objeto mueble que tenga carácter representativo o declarativo, y las inscripciones en lápidas, monumentos, edificios o similares.

Los documentos pueden ser privados o públicos:

**Documento Público:** Es considerado como documento público el otorgado por funcionario público en ejercicio de sus funciones, o con intervención de un funcionario público o dado por un particular que realiza funciones públicas o con su intervención.

Cuando el funcionario por falta de competencia o por falta en la forma se tendrá como un documento privado si estuviere suscrito por los interesados.

**Documento Privado:** La doctrina ha clasificado a los documentos, y estos han expresado que los documentos privados son aquellos que no son clasificados como documentos públicos.

Podemos manifestar que los documentos privados son los otorgados por los particulares sobre los hechos o actos en los que estos han participado o que les consta como puede ser la factura de venta, promesa de compraventa entre otros.

Respecto al alcance de su valor probatorio el artículo 260 del Código General del Proceso manifiestan que tienen el mismo valor que los públicos, tanto entre quienes los suscribieron o crearon y sus causahabientes como respecto de terceros.

La carga de la prueba de documentos se incorpora por la Ley 1395 de 2010, que adiciona el artículo 139 del Código Contencioso Administrativo en sentido de señalar que con la demanda se debe aportar “todas las pruebas documentales que tenga (el actor) y que pretenda hacer valer en el proceso”. (Wittingham, 2005, pág. 27)

En materia tributaria establece el legislador la exigencia para el reconocer ciertos conceptos, asignándole tarifa legal probatoria, quiere decir que no se acepta otro medio de prueba distinto y que la inexistencia de este documento queda improcedente la prueba para la Administración Tributaria, independientemente que se pueda demostrar mediante otros medios, algunos casos contemplados en el estatuto tributario se presenta para el reconocimiento de los pasivos, los costos, deducciones e impuestos descontables y se incluye en este el artículo 64° en el numeral 2° que como requisito para la disminución de los inventarios solicitan “como mínimo un documento donde conste la siguiente información: cantidad, descripción del producto, costo fiscal unitario y total y justificación de la obsolescencia o destrucción, debidamente firmado por el representante legal o quien haga sus veces y las personas responsables de tal destrucción y demás pruebas que sean pertinentes.”

#### **2.4.4.4.2 Prueba contable.**

La prueba de la contabilidad son los cimientos de la base tributaria, para todas aquellas sociedades y personas naturales comerciantes obligadas a llevar una contabilidad en debida forma, la integran los libros de contabilidad y los comprobantes internos y externos que respaldan sus registros.

Como lo menciona el Dr. Cermeño “La contabilidad, además, es una prueba compleja, no solamente porque su análisis involucra ópticas multidisciplinarias (economía,

derecho y, sobre todo, contabilidad), sino porque cubre manifestaciones que van desde una factura hasta un complejo esquema de libros principales y auxiliares cuyo análisis exige al lector un esfuerzo de traducción racional que excede, por ejemplo, una declaración de parte, cuya riqueza semiótica es menor”. (Cermeño, 2016, pág. 365)

La contabilidad debe reflejar con sus registros una información clara, confiable, fidedigna y útil en sus registros cronológicos respetando las normas y técnicas contables, donde deben cumplir con los requisitos establecidos en el artículo 774 del estatuto tributario, para que constituya prueba, como son:

- a. Estar registrado en la Cámara de Comercio o en la Administración Tributaria según sea el caso.
- b. Estar respaldados por comprobantes internos y externos.
- c. Reflejar completamente la situación de la entidad o persona natural.
- d. No haber sido desvirtuados por medios probatorios directo o indirectos que no estén prohibidos por la Ley.

Por lo tanto si nos remitimos al Código de Comercio es una obligación de los comerciantes “Llevar contabilidad regular de sus negocios conforme a las prescripciones legales”, donde se manifiesta que los contribuyentes comerciantes deberán de cumplir con la normatividad que regula la contabilidad, correspondiente a los artículos vigentes de la Ley 145 de 1960, la Ley 43 de 1990, el Código de Comercio y la Ley 1314 de 2009 que regulan los principios y normas de contabilidad e información financiera y de aseguramiento de información aceptados en Colombia. Para que esta pueda servir como medio de prueba en favor del contribuyente, caso contrario carecería de eficacia probatoria en favor del contribuyente obligado a llevar los libros de contabilidad.

Es tal la importancia la contabilidad para la Administración Tributaria que de la declaración de renta del año 2017, solicito a los contribuyentes mediante Resolución 073 del 29 de diciembre de 2017, el formato de reporte de Conciliación Fiscal el cual consiste enviar en forma electrónica las partidas contables versus las partidas fiscales, donde se

determinó el tributo es para llevar un sistema de control de estas diferencias que surjan entre los nuevos marcos técnicos normativos contables y las disposiciones del Estatuto Tributario.



## CONCLUSIONES

El presente caso de estudio se enfocó en la disminución de los inventarios en el sector retail, donde se analiza acerca del tratamiento de estas disminuciones de inventario para que sean aceptadas como costo y deducción en el impuesto de renta con la Ley 1819 de 2016, que modificó el artículo 64 del Estatuto Tributario, incluyendo un marco técnico contable de las normas internacionales de contabilidad.

Por lo tanto, se ha abordado el tema desde dos puntos de vista, el primero con las modificaciones contables establecidas por la citada ley y como segundo las conclusiones del estudio de la línea jurisprudencial que se ha referido por parte del Consejo de Estado acerca de la procedencia de la deducción de pérdidas o destrucción de inventarios, en especial sobre medicamentos vencidos, equipos electrónicos y artículos de vidrio, sin que exista alguna sentencia para el sector de la comercialización de alimentos.

Por lo anterior, se concluye que el tratamiento contable establecido en la Ley 1819 de 2016, es el siguiente:

- 1) La revisión del costo de ventas y la valorización del inventario se realizará sobre la base de las políticas contables que permitan dotar de razonabilidad financiera y tributaria, los valores tomados como costos y deducciones en la declaración de renta. Sin embargo, no se puede pensar que tendremos carta blanca para valorar los inventarios de la compañía a nuestro parecer, estas deberán estar sustentadas para que tengan efectos fiscales, mediante el análisis que realice cada contribuyente sobre su política contable y que estas sean válidas ante la facultad de fiscalización del artículo 684 del Estatuto Tributario.
- 2) La capitalización de los intereses no se puede realizar en los inventarios que sean manufacturados, comercializados o producidos de cualquier otra forma, de acuerdo al párrafo 4 de la NIC 23.

- 3) Referente a la variación de la tasa de cambio en la moneda extranjera, que con la anterior normatividad contable (Decreto legislativo 2649 de 1993), la diferencia en cambio resultaba capitalizable como mayor o menor valor de los inventarios y con las Normas de Contabilidad (NIC 2 en el párrafo IN10 con la NIC 21) no procede como un valor capitalizable en las existencias del inventario de la compañía, la excepción interpretativa a esta regla es la capitalización de la diferencia en cambio que reconozca un componente de financiación en moneda extranjera el cual, podrá ser capitalizado en la medida que de alcance a los presupuestos de activo calificable y periodo sustancial de la NIC 23 costos por prestamos párrafo 8.
- 4) Con la expedición de la Ley 1819 de 2016, se observa que el legislador realiza una compilación de las decisiones del Consejo de Estado y busca alinearse con las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF), que estableció modificaciones a la normatividad contable referente a los costos de los inventarios, los métodos para su valoración, y la disminución del inventario por faltantes de mercancías.
- 5) El reconocimiento de los inventarios se medirá al costo o al valor neto de realización, el que sea menor. Se debe entender que el valor neto realización es el valor del inventario menos los costos necesarios para realizar la venta, cuando este sea menor a su costo se reconocerán en la contabilidad un deterioro de valor que no es aceptado fiscalmente hasta que se realice la venta. En consecuencia, los métodos de valoración exigen acoger una técnica de medición y una fórmula de cálculo del costo, se puede concluir que solo hasta el año 2016 se aceptaba el uso de costo reales, con la Ley 1819 de 2016 podemos utilizar los costos estándar que a partir del año 2017 se acepta por mandato expreso del artículo 65 del Estatuto Tributario.

De acuerdo a la línea jurisprudencial sobre las deducciones por pérdidas o destrucción de inventarios en el impuesto sobre la renta, el Consejo de Estado cambio su posición interpretativa, sobre el tema así:

1. Inicialmente el Consejo de Estado estableció legal, el concepto de la DIAN 061852 del 24 de septiembre 2002, porque establecía que la destrucción de medicamentos vencidos no constituía hecho de fuerza mayor que permitiera aceptar como costo o deducción las pérdidas originadas por tal concepto, definió la legalidad del concepto 71050 del 31 de octubre del 2002, por el cual no era deducible estas pérdidas de inventarios que conforman el activo movable cuando se utiliza el sistema de inventario permanente o continuo.
2. El Consejo de Estado abre las puertas a la razonabilidad de las pérdidas o deducciones de inventarios al definir en la sentencia hito número 15032 de 25 de septiembre de 2006 (C.P. Maria Inés Ortiz Barbosa) “si un contribuyente está obligado por disposición legal a establecer el costo de los activos movibles por el sistema de inventarios permanentes, está sola circunstancia no es suficiente para rechazar los costos generados en la destrucción de los inventarios, ya que si la medida tuvo su origen en disposiciones de tipo sanitario, de salubridad pública o por prácticas mercantiles usuales, tal expensa está autorizada de conformidad al artículo 107 del E.T., teniendo en cuenta que si bien los bienes se encuentra(sic?) en el inventario, no pueden ser comercializados”.
3. El resultado de la jurisprudencia por estas decisiones a favor del contribuyente, donde se tomaron los ajustes o disminuciones de inventarios del sector farmacéutico como costos deducibles, destruyendo los medicamentos por la defensa existente en las normas de salubridad, protegiendo el bien jurídico de la salud, por esta razón, el tratamiento tributario de las disminuciones de inventarios en el sector farmacéutico debe ser de expensa necesaria, siempre que cumpla con los requisitos del artículo 107 del Estatuto Tributario, referente a los principios de causalidad, proporcionalidad y necesidad, siempre y cuando no haya sido reconocido por el sistema periódico en el costo de ventas.

La importancia de la línea jurisprudencial, es la evaluación de las pérdidas o disminuciones de inventario desde el punto de vista de la necesidad, proporcionalidad y

causalidad, adicionalmente, limitó la litigiosidad frente a la distinción entre los diferentes sistemas de inventarios (periódico y permanente), porque solo se aceptaba la deducción de pérdidas de inventarios a los contribuyentes que tenían el sistema de inventario periódico, desconociéndole estas disminuciones al contribuyente que maneja el sistema de inventarios permanente.

De acuerdo a lo anterior, las decisiones del Alto Tribunal en su gran mayoría se han establecido para el sector farmacéutico, situación que por la similitud que tiene con el presente caso de estudio, se podría aplicar para el sector retail de los supermercados, donde sus ventas son principalmente de alimentos perecederos de fácil destrucción o pérdida como son las frutas, verduras, granos, carnes, pollo y pescado, los cuales por su naturaleza son susceptibles a sufrir mermas o deterioros por la alteración de sus características físico-químicas debido a fenómenos atmosféricos o la manipulación de los mismos. Lo que hacen imposible la comercialización y por ende, se deben dar de baja del inventario y en su mayoría estos ajustes, pueden representar entre el 4% y 5% generando un desconocimiento por la limitante establecida, aunque lo anterior cumpla a cabalidad con los preceptos establecidos en el artículo 107 del Estatuto Tributario por ser una “expensa necesaria” a la hora de la comercialización de alimentos perecederos, que hacen posible la aceptación de ajustes superiores al 3% del inventario más las compras en el respectivo periodo gravable.

Así lo ha dicho, la jurisprudencia de los altos tribunales en el tratamiento tributario sobre las pérdidas o disminuciones de inventarios prevalecerá la expensa necesaria, cuando se cumplan con los requisitos definidos en el artículo 107 del Estatuto Tributario, siempre que estas disminuciones no se haya reconocido por el sistema de inventarios periódico, dejando a un lado el artículo 64 del Estatuto Tributario que precisa los mecanismos formales y la limitante de la deducción por pérdidas o disminución de los inventarios.

Primordial y de acuerdo a la línea jurisprudencial los requisitos que se deben tener como prueba documental en la pérdida o disminución de inventario, serán los reportes de averías emitidos diariamente por el personal operativo y que deben ser aprobados por el

administrador, donde detalle la cantidad, descripción del producto, costo fiscal unitario, costo total y justificación.

Por todo lo anterior, se demuestra y se logra consolidar que la aplicación del artículo 64 y el artículo 107 del Estatuto Tributario serán sistemáticos para proceder a la deducibilidad de estas disminuciones en el impuesto sobre la renta, ya que tiene un tratamiento de expensa necesaria, siendo una decisión justa y equitativa con los contribuyentes del sector, los cuales no deberán de pagar más impuestos por unas pérdidas que son de la operación, porque estos productos se deben seleccionar para poderlos comercializar, más las pérdidas ocasionadas por el hurto continuo generando en muchas ocasiones pérdidas o disminuciones superiores a las establecidas por la norma tributaria.

## BIBLIOGRAFÍA

- Ángel de la Torre, A., & Múnera, C. A. (2005). *Procedimiento administrativo tributario colombiano*. . Bogotá: ICDT.
- Ballou, R. H. (2004). *Logística: administración de la cadena de suministro*. Pearson Educación.
- Barnuevo, F. D. (1997). La distribución de la carga de la prueba en derecho tributario. *Revista Española de derecho financiero*(94).
- Burruezo García, J. C. (2003). *La gestión moderna del Comercio Minorista*,. Madrid 2003: Editorial Esic.
- Castillo Gómez, K. A. (2005). *Propuesta de política de inventarios para productos “A” de la empresa REFA Mexicana S.A. de C.V.*, . Tesis. Universidad de las Américas Puebla.
- Censo de Mermas. (2017). *Merma Operativa, Robo Interno & Robo Externo. Anual 2017*.
- Cermeño, C. C. (2016). *Procedimiento Tributario teoría y práctica*, . Bogotá: Legis.
- Eppan, G., & otros. (2000). *Investigación de operaciones en la ciencia administrativa*. Pearson Educación.
- FENALCO. (2018). *Décimo sexto censo nacional de mermas y prevención de pérdidas – Mercado detallista*. . Bogotá.
- Ferrín Gutiérrez, A. (2007). *Gestión de stocks en la logística de almacenes* . FC Editorial.
- García, B. J. (2003). *La gestión moderna del Comercio Minorista*. Madrid.
- Gianfelici, M. C. (1995). *Caso Fortuito y Caso de Fuerza Mayor*,. Buenos Aires-Argentina: Abeledo-Perrot SA.
- González Gómez, J. I., Morini Marrero, S., & Do Nascimento, E. (s.f). *Control y gestión del área comercial y de producción de la PYME*, . Netbiblo.

- Montaño Orozco, E. (2017). *Contabilidad: Reconocimiento, Medición y Revelación*, . Programa Editorial Universidad del Valle,.
- Moya Navarro, M. J. (1999). *Control de inventarios y teoría de colas*. EUNED.
- Muller, M. (2005). *Fundamentos de administración de inventarios*. Editorial Norma.
- Parra, Q. J. (1998). *Manual del derecho probatorio*,. Bogotá: Ediciones Librería del Profesional.
- Perdomo Moreno, A. (2004). *Fundamentos de control interno*. Cengage Learning Editores.
- Pérez, Z. J. (2006). “*La prueba en el derecho tributario*”, en *memorias de las trigésimas Jornadas Colombianas de Derecho Tributario*. Cartagena.
- Wittingham, G. E. (2005). *Las pruebas en el proceso tributario*,. Bogotá: Temis.
- Zea, V. A. (1990). *Derecho Civil. De las Obligaciones*. Bogotá: Temis.

## **Legislación**

- Constitución Política de 1991.
- Concepto Nro. 316 de 21 Noviembre de 2013 Consejo Técnico de la Contaduría Pública.
- Concepto Nro. 053 de 20 Marzo de 2015 Consejo Técnico de la Contaduría Pública.
- Decreto Ley 187 de 1975
- Ley 95 de 1890

## **Jurisprudencia**

### *Corte Constitucional*

- Sentencia SU449 /16, agosto 22 de 2016. Acción de tutela contra la sección tercera del Consejo de Estado.

### *Consejo de Estado*

- Sentencia 13706 de 29 Septiembre de 2005 (C.P. Hector J. Romero Díaz)
- Sentencia 13937 del 27 de Octubre 2005 (C.P. Juan Ángel Palacio Hincapié)
- Sentencia 15009 de Julio 19 de 2007, (C.P. Juan Ángel Palacio Hincapié).
- Sentencia 15032, septiembre 25 de 2006.
- Sentencia 15915 Julio 17 de 2008, C.P. Juan Ángel Hincapié.
- Sentencia 16217 de agosto 13 de 2009 – C.P. William Giraldo Giraldo.
- Sentencia 16236 del 19 de agosto de 2010, C.P William Giraldo Giraldo
- Sentencia 16305 de Julio 03 de 2008, C.P. Ligia López Diaz.
- Sentencia 17538 de 23 febrero de 2011, C.P. Martha Teresa Briceño.
- Sentencia 17786 de noviembre 01 de 2012, C.P Hugo Fernando Bastidas Bárcenas.
- Sentencia 17875 del 19 de Mayo de 2011, C.P. Martha Teresa Briceño de Valencia.
- Sentencia 18006 de mayo 12 de 2012 – C.P. William Giraldo Giraldo.
- Sentencia 18429 de Febrero 18 de 2016, C.P. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas.
- Sentencia 18494 de Septiembre 05 de 2013, C.P. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas.