

RADICACIÓN NÚMERO 15908 DE 2007
REFERENCIA 25000232700020010219302

CONSEJO DE ESTADO
SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO
SECCIÓN CUARTA

CONSEJERA PONENTE: LIGIA LÓPEZ DÍAZ.

ACTOR: PANAMCO COLOMBIA S.A.

IMPUESTO RENTA. FALLO.

BOGOTÁ, D.C., TRES (3) DE OCTUBRE DE DOS MIL SIETE (2007).

Se deciden los recursos de apelación interpuestos por las partes del proceso de referencia, contra la sentencia del 23 de noviembre de 2005 del Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Subsección "A", que anuló parcialmente los actos demandados.

Antecedentes

El 11 de abril de 1997, Antioqueña de Inversiones S.A., presentó su declaración del impuesto de renta y complementarios correspondiente al período fiscal de 1996. Posteriormente, el 1° de septiembre de 1997, Panamco se fusionó con la demandante. La referida declaración fue corregida mediante declaraciones de 19 de septiembre de 1997, 7 de octubre de 1997 y 4 de noviembre de 1997, arrojando un saldo a favor por \$ 385.048.000, el cual fue reconocido por la administración en Resolución 900065 del 2 de noviembre de 1998.

El 26 de noviembre de 1999, la administración envió el Requerimiento Ordinario 03148003567, para verificar la deducción por pérdida fiscal y el descuento tributario por concepto del IVA que pagó por la adquisición de envases retornables.

En Requerimiento Especial 900060 del 16 de diciembre de 1999, la administración consideró que ni la deducción ni el descuento eran procedentes. La sociedad dio respuesta al requerimiento oponiéndose.

El 7 de abril de 2000, la administración practicó la Liquidación de Revisión 900039, en donde determinó el impuesto de renta y complementarios correspondiente al año de 1996.

Contra el mencionado acto la demandante interpuso recurso de reconsideración, el cual fue resuelto confirmando la actuación.

La demanda

El actor solicitó la nulidad de la Liquidación Oficial de Revisión 900039 del 7 de abril de 2000 y de la Resolución 622-900031 del 19 de abril de 2001, mediante la cual se resolvió el recurso de reconsideración y como restablecimiento del derecho que se declare:

- Que la demandante no está obligada a pagar el mayor impuesto determinado, ni su sanción, y
- Que se declare en firme su declaración de renta presentada por el año 1996.

Citó como normas violadas los artículos 29 de la Constitución Política; 60, 128, 129, 138, 148, 647, 742, 746, 765, 772, y 777 del Estatuto Tributario y por último el artículo 64 del Decreto 2649 de 1993.

En síntesis argumentó:

La administración considera de manera equivocada que los envases **retornables** de las bebidas gaseosas que comercializa Panamco tienen la calidad de activos movibles debido a que con la venta de la bebida siempre se da la enajenación del envase.

Dicha posición carece de todo sustento ya que la administración tomó como fundamento jurídico para argumentar su posición la sentencia del Consejo de Estado del 25 de julio de 1997, Expediente 8350, en la cual se dijo que los envases “**no retornables**” eran activos movibles, con lo cual se canceló la posibilidad de deducir su depreciación en la declaración del impuesto de renta. Tratándose de envases retornables la situación fáctica es diferente toda vez que el envase no se enajena, sino que se presta al consumidor para que lo devuelva una vez ha consumido su contenido.

El carácter de activos fijos de los envases retornables está plenamente soportado en la contabilidad de la empresa, la cual no ha sido desvirtuada como corresponde por la administración.

La administración vulneró el artículo 772 del Estatuto Tributario al no tener en cuenta como prueba la contabilidad de Panamco.

El Decreto Reglamentario 2650 de 1993, en su artículo 15, clasifica la cuenta de envases y empaques dentro del activo de propiedad planta y equipo, dándoles de esta manera el tratamiento contable de activos fijos.

El artículo 60 del Estatuto Tributario indica que los activos movibles son aquellos bienes que se enajenan dentro del giro ordinario de los negocios del contribuyente, teniendo en cuenta que el objeto social del demandante es fabricar y vender bebidas gaseosas, es contradictorio considerar que la empresa enajena los bienes que le sirven para cumplir con su objeto social.

Lo esencial para determinar la calidad de un activo, es decir, si es movable o fijo es su **destinación**. Los envases retornables que se utilizan en forma permanente para la producción o suministro de otros bienes y servicios no pueden ser considerados como movibles.

De conformidad con todo lo anterior y con el inciso 6° del artículo 64 del Decreto 2649 de 1993, Panamco Colombia S.A. depreció legítimamente el valor de los envases como un gasto correlativo al ingreso obtenido en su explotación.

Al dar la calidad de activos movibles a los envases retornables, la administración vulneró el debido proceso de la sociedad, porque dejó de aplicar los artículos 128 y 129 del Estatuto Tributario además de aplicar indebidamente el artículo 60 de la misma norma.

La deducción por obsolescencia fue legítima porque para Panamco S.A., es necesario retirar del mercado los envases retornables que por cambios en sus características y condiciones físicas, ya no se adaptan a su función.

Otra consecuencia adversa que trajo la indebida interpretación de la administración, fue el rechazo del descuento tributario del impuesto sobre las ventas pagado sobre esos activos, el cual era procedente debido a las razones anteriormente expuestas.

La administración dejó de practicar pruebas solicitadas en la vía gubernativa, tales como inspecciones oculares y contables para determinar con claridad la calidad de los activos.

La sanción por inexactitud es improcedente pues esta solo se da cuando existe dolo por parte del contribuyente al determinar bases o impuestos de manera incorrecta o inexacta. En el caso particular existe una clara diferencia de criterios entre la administración y el contribuyente.

La oposición

La Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales contestó la demanda y se opuso a la prosperidad de las pretensiones de la misma por considerar que el artículo 148 del Estatuto Tributario solo permite la deducción de las pérdidas concernientes a los bienes usados en la actividad generadora de renta del respectivo año gravable ocurridas por fuerza mayor, tratándose de bienes que constituyen activo fijo. El requisito de fuerza mayor no fue probado por la sociedad demandante.

En relación con los activos movibles, el referido artículo en su último inciso consagra que las pérdidas de éstos no son deducibles.

Para la administración es claro que los envases no constituyen un activo fijo de la empresa pues tal y como lo demuestra la normatividad vigente y la jurisprudencia, la venta de la bebida gaseosa incluye la enajenación del envase que la contiene.

De conformidad con lo anterior y en virtud del artículo 60 del Estatuto Tributario no importa si el envase es retornable o no, pues la venta de la bebida se hace dentro del giro ordinario de los negocios del contribuyente.

En la vía gubernativa se demostró que la figura que se presenta en relación con los envases es una enajenación con posibilidad de retroventa, ya que no existe ni un comodato, ni un depósito ni mucho menos una garantía, pues dicho "préstamo" al cual hace referencia la demandante, no reúne ninguna de las condiciones especiales que tiene cada una de estas figuras.

La carga de la prueba consagrada en el artículo 746 del Estatuto Tributario, se rompe una vez la administración ha demostrado los hechos que generaron el incumplimiento, trasladándose al contribuyente para que demuestre lo contrario, por lo tanto, fue el contribuyente el que no demostró la calidad de activos fijos de los envases, ni tampoco la fuerza mayor.

Consideró que la calificación contable que se le dé a las operaciones relacionadas con los envases no desvirtúa su enajenación ni tampoco la fuerza mayor a la que se hizo referencia.

La administración no desconoció la destinación de los envases, todo lo contrario, encontró que su fin es ser enajenados con la bebida dentro del giro ordinario de los negocios.

No se vulneró el debido proceso al no aplicar los artículos 128 y 129 del Estatuto Tributario, porque en cuanto a los activos movibles, no opera la pérdida de obsolescencia ni la depreciación, sino la consagrada en el artículo 148 ibídem.

De otro lado, el descuento sobre la renta de impuesto sobre las ventas pagado, solo procede en virtud del artículo 258-1 del Estatuto Tributario, sobre bienes de capital o de producción, lo cual no sucede en el caso particular, toda vez que se demostró que los referidos envases hacen parte de los activos movibles de la empresa.

La sanción por inexactitud es procedente porque la contribuyente declaró deducciones y descuentos inexistentes, y en todo caso no existe diferencia de criterios pues no se discute ningún tipo de interpretación sino el desconocimiento del derecho por parte de la demandante al no aplicar el artículo 148 del Estatuto Tributario.

La sentencia apelada

El Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Subsección "A", mediante sentencia de 23 de noviembre de 2005, anuló parcialmente los actos demandados, y a título de restablecimiento declaró que la sociedad Panamco Colombia S.A. no tiene que pagar suma alguna por concepto de sanción por inexactitud, con fundamento en las siguientes consideraciones:

Los artículos 128 y 129 del Estatuto Tributario no son aplicables para el caso de los envases ya que estos no son activos fijos sino movibles de la empresa. Con las pruebas que obran en el expediente no se pudo determinar la calidad de activos fijos de estos bienes.

El tribunal no lo encontró procedente el descuento del impuesto sobre las ventas en la declaración de renta, debido a la calidad de activos movibles de los envases.

Para el tribunal es claro que ni los envases ni las canastas tienen vocación de permanencia dentro del patrimonio de la empresa, y por tal razón, la venta de la bebida gaseosa se hace dentro del giro ordinario de la actividad productora e incluye la enajenación del envase.

Por último, consideró que la sanción debía levantarse por existir diferencia de criterios entre las partes toda vez que existe una interpretación diferente en cuanto al tratamiento que se les debe dar a los envases.

La apelación

La **demandante** impugnó la sentencia de primera instancia, reiterando los cargos expuestos en su demanda. Estimó:

La sentencia del tribunal, tuvo un sustento jurídico equivocado, la sentencia del 3 de marzo de 2005 del Consejo de Estado, la cual no se puede aplicar en el caso concreto porque parte de una premisa errada y no probada que es la de afirmar que la sociedad demandante vende los envases con la bebida, lo cual ha quedado completamente desvirtuado dentro del proceso de referencia, ya que lo que se vende es la bebida no el envase.

De conformidad con lo anterior, procede el descuento de IVA sobre los envases y canastas debido a que estos sí constituyen activos fijos de la empresa pues su finalidad es únicamente la de envasar la bebida, para que esta pueda ser vendida con posterioridad.

El tribunal desconoció pruebas como los testimonios de terceros la contabilidad y el dictamen pericial.

Como consecuencia de lo anterior, el tribunal no dio una valoración apropiada a todos los elementos probatorios del proceso ni tampoco tuvo en cuenta el Decreto Reglamentario 3770 del 20 de octubre de 2005, en el cual se indica que los envases retornables deben ser tenidos como activos fijos de la empresa.

En su recurso la **demandada** consideró que no existe diferencia de criterios y por consiguiente procede la sanción por inexactitud

Alegatos de conclusión

La **parte demandante**, reiteró los argumentos de su demanda y del recurso de apelación.

La demandada solicitó confirmar el fallo de primera instancia excepto por la sanción de inexactitud reiterando lo expuesto tanto en la contestación de la demanda como en el recurso de apelación.

El Ministerio Público rindió concepto en el cual manifestó lo siguiente:

La sentencia que sirvió de sustento al fallo del tribunal es clara en determinar que los envases de las bebidas gaseosas constituyen activos movibles de la empresa.

Es irrelevante el carácter de retornable o no retornable que tenga el envase, pues la venta de la bebida se hace con el mismo y en este orden de ideas esta situación no requiere ser probada.

En consecuencia, al ser activos movibles, la contribuyente no podía descontar en su declaración de renta, el IVA que había cancelado por concepto de los envases.

En relación con la sanción, sí existe diferencia de criterios pues el tratamiento que se dio de los envases hace que se presente una interpretación diferente en cada uno de los extremos de la obligación tributaria.

Consideraciones de la Sala

Se debate en la presente instancia, la legalidad de los actos administrativos mediante los cuales la Administración de Impuestos Nacionales, le modificó la declaración del impuesto de renta y complementarios, e impuso sanción por inexactitud a Panamco Colombia S.A.

El problema central radica en determinar si los envases retornables son activos movibles o fijos, pues este hecho determinará si efectivamente, la sociedad demandante tenía derecho a deducir en la declaración del impuesto de renta su pérdida fiscal y el descuento por concepto de IVA que pagó cuando los adquirió.

La Sala se pronunció en un caso similar en sentencia de 3 de marzo de 2005, M.P. María Inés Ortiz Barbosa, Expediente 14281, de tal forma que se tendrán los mismos fundamentos de hecho y de derecho para el caso objeto a litis.

De conformidad con el artículo 60 del Estatuto Tributario, los activos enajenados pueden ser movibles o fijos.

“ART. 60.—Clasificación de los activos enajenados

Los activos enajenados se dividen en movibles y en fijos o inmovilizados,

Son **activos movibles** los bienes corporales muebles o inmuebles y los incorporales que se enajenan dentro del giro ordinario de los negocios del contribuyente e implican ordinariamente existencias al principio y al fin de cada año o período gravable.

Son **activos fijos o inmovilizados** los bienes corporales muebles o inmuebles y los incorporales que no se enajenan dentro del giro ordinario de los negocios del contribuyente.

“Sobre la naturaleza de los activos, atendiendo a la clasificación prevista en la norma transcrita, ha dicho la Sala en varias oportunidades, que la diferencia fundamental entre activos fijos y activos móviles radica en que estén destinados o no a la enajenación dentro del giro de los negocios del contribuyente, de manera que si un bien se enajena dentro del giro ordinario de los negocios tiene el carácter de activo movable, pero si no, está destinado a ser enajenado en desarrollo de la actividad ordinaria de la empresa, con lo cual constituye un activo fijo o inmovilizado”(1).

El artículo 15 del Decreto 2650 de 1993, indica la dinámica que debe dársele a las diferentes cuentas contables, en el aparte de **Clase 1** sobre Propiedad, planta y equipo, incluye la cuenta de envases y empaques.

De otro lado, el inciso 6° del artículo 64 del Decreto 2649 del mismo año consagra la posibilidad de reconocer en los resultados del ejercicio del ente económico la contribución que esos activos aportan a la generación del ingreso.

Las normas anteriormente descritas indican que contablemente los envases son registrables como activo fijo de la empresa dentro de su cuenta de propiedades planta y equipo.

“Sin embargo, también ha precisado la Sección que la permanencia del activo en el patrimonio de la empresa o su contabilización como activo fijo, son circunstancias que no modifican el carácter de activos movibles, de los bienes que se enajenan dentro del giro ordinario de los negocios, porque el carácter de activo fijo no lo da el término de posesión del bien dentro del patrimonio, sino **su destinación específica**”(2),

además, estas normas de contabilidad si bien pueden dar luces para la adecuada clasificación de los bienes, deben ser relegadas por las normas tributarias por el carácter de especialidad de que gozan estas últimas para el caso que se juzga.

Bajo el criterio expuesto, es necesario verificar en cada caso la destinación de los bienes y la circunstancia de que correspondan al giro ordinario de los negocios de la empresa. Para el caso concreto, se observa que según el certificado de existencia y representación de la sociedad demandante su objeto social principal es: “la fabricación y comercialización de bebidas gaseosas”.

Respecto a la naturaleza de los activos representados en los envases, ha sido reiterado el criterio de la Sala, según el cual se considera que:

“(…) el envase **no** constituye un activo fijo, **toda vez que en la entrega de la bebida se presenta la enajenación del líquido y de la botella en la cual va envasado, enajenación que ocurre dentro del giro ordinario de la actividad de la empresa productora**, sin que el hecho de la permanencia en stock o en existencias, o la contabilización como activos fijos, modifique su carácter de activos movibles que se enajenan dentro del giro ordinario de los negocios de la empresa, ya que los mismos se van utilizando gradualmente a lo largo del proceso productivo y se venden conjuntamente con el líquido”(3) (negrillas fuera del texto).

El anterior criterio si bien se ha expuesto en procesos donde lo discutido es la procedencia del IVA descontable por la compra de envases y la deducción de gastos en el impuesto de industria y comercio, resulta igualmente aplicable al impuesto de renta, habida consideración que precisamente el objeto social de la empresa demandante es la producción, distribución y venta de bebidas gaseosas, en la cual la entrega del envase al momento de la enajenación de la bebida gaseosa **se hace imprescindible, por lo menos en las ventas iniciales a los distribuidores**, es decir los envases ya sean “retornables” o “no retornables” son enajenados con el líquido, y en el giro ordinario de la actividad de la empresa productora, ya que el consumidor en el momento de la compra adquiere la propiedad del envase, y queda en libertad de retomarlos o no para

su reutilización por la empresa y según sea el caso, obtener el producto a un menor costo(4).

Como consecuencia de lo anterior, la enajenación del envase, independientemente de que sea retornable o no, **se presenta cuando el productor vende al distribuidor**, y en este caso esa entrega está comprendida dentro del giro ordinario de los negocios de la misma. Por lo tanto, no resulta válido afirmar que los envases que produce la sociedad demandante no están destinados a ser enajenados junto con el líquido, porque al margen de la distinción simplemente conceptual entre envases “retornables”, y “no retornables” a la que se hizo alusión, en ambos casos se cumple el presupuesto de la entrega dentro del giro ordinario de los negocios de la empresa productora, ya que precisamente una de las características de los activos movibles es la compra y venta regular de los mismos y su incorporación gradual al desarrollo de la actividad productora.

Se requeriría entonces demostrar en qué proporciones, los envases destinados inicialmente a ser incorporados gradualmente en la actividad productora de renta, ya sea como retornables o no retornables, pueden llegar a considerarse activos fijos, susceptibles de generar pérdidas deducibles, en los términos previstos en los artículos 128 y siguientes, o 148, del Estatuto Tributario en el impuesto de renta; lo cual en el presente caso no se deduce de las pruebas que obran en el expediente.

Los certificados que se allegaron de clientes de la demandante (fls. 194 a 206 y 243 a 250), no permiten dar certeza sobre la calidad de los envases, pues solo se puede inferir en algunos casos que contablemente se registraba el precio del líquido únicamente, sin embargo no se establece si los envases eran devueltos nuevamente a Panamco.

En el certificado que allegó la Corporación Universitaria Autónoma, por ejemplo, se resaltó que contablemente no se podía establecer si únicamente se compraba el líquido, y en el certificado del Club Campestre no hubo movimiento alguno por ninguno de los dos conceptos, es decir ni por líquido ni por envases.

De otro lado, no obstante que en el dictamen pericial se clasificaron los envases como activos fijos, calificación que no les compete, no se tiene en cuenta el negocio jurídico que se presenta entre Panamco y sus distribuidores, el cual implica la transferencia del envase. Además, nada precisa la señora perito acerca de las cifras y conceptos objeto de controversia. Se remite a los documentos allegados por la misma sociedad en sede gubernativa, ya valorados por la administración y desestimados precisamente por no encontrar que las circunstancias que originan la obsolescencia de los envases, llevan por sí mismas a demostrar el carácter de activos fijos de los envases “retornables”. De manera que en este aspecto ninguna claridad aporta al proceso el dictamen pericial.

Como consecuencia de lo anterior, al no estar desvirtuada la naturaleza de activos movibles de los envases retornables, resultan inaplicables los artículos 128 y 129 del Estatuto Tributario que prevén la deducción de la depreciación causada por “obsolescencia de bienes usados en negocios o actividades productoras de renta.

Tampoco puede concederse el descuento tributario de IVA cancelado en la adquisición de los envases porque en virtud del artículo 258-1 del Estatuto Tributario, este solo procede respecto de los bienes de capital, característica

que en el presente caso, tal y como quedó comprobado, no cumplen los envases retornables de la demandante.

Respecto a la sanción por inexactitud la Sala comparte la decisión del tribunal en el sentido de exonerar a la sociedad demandante de la misma, pues contrario a lo estimado por la apoderada de la entidad demandada, es posible evidenciar en el caso discutido una diferencia de criterios respecto del derecho aplicable, como causal de su exoneración de la sanción en los términos del artículo 647 del Estatuto Tributario. Lo anterior es corroborado por el tratamiento que le dio en su contabilidad Panamco a los envases retornables, lo cual hizo que la sociedad en su declaración, dedujera la pérdida de los envases dados de baja, en el entendido de que por su naturaleza habría lugar a la deducción por la pérdida de tales bienes.

Por las razones expuestas en la parte motiva de esta sentencia se confirmará la sentencia apelada.

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

FALLA:

1. CONFÍRMASE la sentencia de 23 de noviembre de 2005 del Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Subsección "A".

2. RECONÓCESE personería jurídica al doctora Ángela María Rubio Bedoya como apoderada de la parte demandada, en los términos de la sustitución del poder que obra a folio 379 cuaderno principal.

Cópiese, notifíquese y cúmplase.

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

El presidente,

Juan Ángel Palacio Hincapié

Los magistrados,

*Ligia López Díaz
María Inés Ortiz Barbosa
Héctor J. Romero Díaz*

El secretario,

Raúl Giraldo Londoño

(1) Consejo de Estado, Sección Cuarta, sentencia de marzo tres (3) de dos mil cinco (2005), M.P. María Inés Ortiz Barbosa, Expediente 14281; sentencia 31 de marzo de 2005, M.P. Juan Ángel Palacio Hincapié, Expediente 14045, y sentencia de 3 de diciembre de 2001, Expediente 12373, Actor: Cervecería Águila S.A. M.P. Ligia López Díaz.

(2) Sentencias de junio 21 de 1991, Expediente 2901, M.P. Consuelo Sarria Olcos; de octubre 25 de 1991, Expediente 3517, M.P. Guillermo Chahín Lizcano; de junio 18 de 1993, Expediente 4002, M.P. Delio Gómez Leyva; de diciembre 1° de 2000, Expediente 10867, M.P. Juan Ángel Palacio Hincapié.

(3) Sentencia de julio 25 de 1997, Expediente 8350, M.P. Consuelo Sarria Olcos.

(4) Consejo de Estado, Sección Cuarta, sentencia de marzo tres (3) de dos mil cinco (2005), M.P. María Inés Ortiz Barbosa, Expediente 14281; sentencia 31 de marzo de 2005, M.P. Juan Ángel Palacio Hincapié, Expediente 14045, y sentencia de 3 de diciembre de 2001, Expediente 12373, Actor: Cervecería Águila S.A., M.P. Ligia López Díaz.