



**TRIBUNAL ADMINISTRATIVO DE CUNDINAMARCA
SECCIÓN CUARTA
SUBSECCIÓN "A"**

Bogotá, D.C., veintiocho (28) de febrero de dos mil dieciocho (2018)

Magistrado Ponente: **LUIS ANTONIO RODRÍGUEZ MONTAÑO**

Expediente No. : 2500023370002013-01238-00
Demandante : ALAMBRES Y MALLAS S.A. ALMASA
Demandado : U.A.E. DIAN
ASUNTO : IMPUESTOS NACIONALES

La sociedad ALAMBRES Y MALLAS S.A. ALMASA., en ejercicio del medio de control de nulidad y restablecimiento del derecho consagrado en el artículo 138 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo, solicita al Tribunal que declare la nulidad de la Liquidación Oficial de Revisión N° 312412012000018 de 2 de abril de 2012 y al Resolución N° 900.193 de 3 de mayo 2013, proferidas por la División de Gestión de Liquidación de la Dirección Seccional de Impuestos de Grandes Contribuyentes y la Subdirectora de Gestión de Recursos Jurídicos de la Dirección de Gestión Jurídica de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales – DIAN, mediante las cuales se modificó la declaración del impuesto sobre la renta y complementarios correspondiente al año gravable 2008.

A título de restablecimiento del derecho solicita se declare la firmeza de la liquidación privada presentada por la demandante para el impuesto de renta del año 2008.

NORMAS VIOLADAS Y CONCEPTO DE LA VIOLACIÓN

La parte demandante cita como violados los artículos 29 y 34 de la Constitución Política; 66 numeral 3º, 746, 581, 777, 742, 744, 745 y 784 del Estatuto Tributario y 15 del Decreto 2650 de 1993 (Fol.2-20).

En concreto, sostuvo que la DIAN se equivocó en rechazar del costo en la venta de Zinc por valor de \$37.868.668 y en la venta de productos fabricados por la empresa en cuantía de \$4.815.419.522.

1. Rechazo del costo en la venta de Zinc por valor de \$37.868.668.

Advierte que, como lo certificó el Revisor Fiscal, la compañía maneja 3 cuentas a saber: 1405, materias primas; 1430, productos terminados; y 1455, materiales, repuestos y accesorios, con lo cual el rechazo del costo en la venta de zinc de la entidad demandada carece de fundamento, si se tiene presente que queda compensado el débito al costo de venta con los créditos a materia prima y a materiales y repuestos.

En efecto, el débito en la cuenta 61359502, costos de venta de materia prima de \$5.045.847.239, cruza contra el crédito a la cuenta 14050505, de inventarios de materia prima por valor de \$ 5.007.978.571, más el crédito a la cuenta 1455 que registra materiales y repuestos, por valor de \$ 37.868.668.

2. Rechazo venta de productos fabricados por la empresa en cuantía de \$4.815.419.522.

Para la parte actora, se equivoca la administración tributaria en confrontar dos cuentas que por su naturaleza tienen que arrojar diferencias, pues la 7105 solo registra el costo de la materia prima consumida y la 6120 además de la materia prima incorpora los costos de la mano de obra que pertenecen a la cuenta 72, los costos indirectos de la cuenta 73, y los inventarios iniciales y finales que también son factores del costo.

Para esta se hizo caso omiso de las pruebas presentadas en la contestación del requerimiento especial, específicamente en lo relacionado con el estado de costos suscrito por el contador y revisor fiscal, que dan cuenta que la empresa integró su costo de venta con la materia prima, con los costos de mano de obra, los indirectos de fabricación y los inventarios iniciales y finales, pero los reclasificó, para mayor claridad, por lo cual la partida neta que corresponde a venta de materia prima por el valor \$ 5.007.958.771 más \$ 37.868.668, se restaron de la materia prima consumida y de los costos de producción respectivamente para imputarlos al costo de productos no fabricados por la empresa.

Advierte que si bien el artículo 66 del Estatuto Tributario y el 15 del Decreto 2650 de 1993, reconocen tres (3) elementos del costo de producción de los inventarios: la materia prima consumida, la mano de obra directa y los costos indirectos de fabricación, los actos demandados deciden considerar que los costos de producción de los artículos manufacturados sólo se compone de la materia prima consumida, sin incluir los otros señalados en la Ley, con lo cual rechaza erróneamente el valor de \$4.815.419.522. De esta manera, la demandada decide, sin justificación alguna, no aceptar los siguientes costos y gastos de fabricación, desatendiendo el numeral 3º del artículo 66 del Estatuto Tributario:

1. Mano de obra directa por la suma de \$4.094.786.128.
2. Costos indirectos de fabricación por la suma de \$10.136.418.037.

Adicionalmente al anterior desconocimiento, para la demandante la entidad pasa por alto la técnica de incluir el inventario inicial y retirar el inventario final de los productos en proceso y de los productos terminados, con lo cual se equivoca en determinar el costo de ventas para el período estudiado. Para tal efecto, señaló que la debida suma de dicho concepto, integrado por todos los elementos de que trata el artículo 66 del Estatuto Tributario, y la debida practica contable, resulta en un valor de \$94.578.223.227 para los costos de ventas, y no en los \$93.010.667.075 contabilizados en los actos demandados. Se evidencia entonces para la parte actora que la autoridad tributaria confunde el concepto de costo de ventas con el costo de materia prima.

En este mismo sentido, la parte actora reconstruye el estado de costos de venta de productos vendidos (fl.14), en el cual el grupo 6 del plan de cuentas, asciende a \$100.223.342.470, compuesto por las siguientes cuentas: 6120 por \$93.010.667.075, el cual corresponde al costo de ventas para el año 2008; 6135 por \$5.338.925.624, el cual refleja el valor de la venta de materia primas más el costo de productos no manufacturados; y 6170 por \$1.873.746.771, que refleja el valor de las maquilas ejecutadas a favor de terceros durante el período en cuestión.

De lo anterior precisa que la demandante tiene derecho al costo de ventas que se causó en relación con los ingresos obtenidos durante el año 2008 por la venta de productos manufacturados, ventas materias primas, incluidos el zinc, ventas de productos no manufacturados por la empresa y los servicios de maquila.

De igual manera sostuvo que se le violó el artículo 29 de la Constitución en tanto en la actuación administrativa se desestimaron sin razón las pruebas solicitadas, y se negó sin fundamento la prueba pericial.

Ahora bien, frente a la imposición de la sanción por inexactitud por el valor de \$2.562.536.000 manifestó que resulta improcedente toda vez que actuó bajo el pleno convencimiento de legalidad, en virtud del artículo 647 del Estatuto Tributario. Concretamente esbozo que dicho artículo no impone un régimen de responsabilidad objetivo, sino que por el contrario depende

y está en función del acaecimiento de los hechos que dejan nacer la sanción, conforme a lo cual la demandante señala que siempre ha actuado dentro del ordenamiento legal y en cumplimiento del mismo.

Así mismo, que no le es aplicable la sanción por inexactitud en la medida que la discrepancia se da por una diferencia de criterios entre la administración y el declarante. Al respecto, advierte que la anterior norma dispone que no habrá lugar a la aplicación de la sanción por inexactitud *“cuando el menor valor a pagar resulte de las declaraciones tributarias, se derive de errores de interpretación o de diferencias de criterio entre las oficinas de impuestos y el declarante, relativo a la interpretación del derecho aplicable, siempre que los hechos y cifras denunciados sean completo y verdaderos”*, como advierte sucedió en este caso, con lo cual la parte actora afirma que no ha incurrido en ninguna de las causales descritas en el artículo 657 del Estatuto Tributario.

LA OPOSICIÓN

La demandada se opuso a las pretensiones de la demanda mediante escrito presentado el 23 de mayo de 2014 (Fol.99-191), y en el cual expuso su defensa de la siguiente manera:

Dentro de la investigación adelantada a la sociedad se le solicitó la discriminación del costo de ventas consignado en la declaración de renta y complementarios del año 2008, de cuyos soportes se pudo establecer que dentro del proceso de costos maneja unos macroprocesos o centro de costos que son: trefilados, laminados y figuración y que la materia prima está conformada por palanquilla y chipa o alambrón, la cual en algunas situaciones se vende sin ningún proceso.

Aduce que de conformidad con el informe final de visita se verificó cada uno de los procesos y en el de trefilados no manejó la cuenta de productos en proceso, por ello los costos incurridos se anexaron al producto por prorratio, pero sí llevaron los costos indirectos de fabricación y nómina. Además, en la cuenta 7 se cargaron los productos, haciendo un prorratio de acuerdo a la producción requerida o consumo del mes.

Corroboró que con la venta en este proceso se efectuó la salida de material con los costos agregados de cada proceso, que los costos de ventas correspondían al costo de la materia prima, mano de obra directa y costos indirectos de fabricación de cada referencia vendida, que no llevan registro de costos de venta por ítem, sino un resumen mensual en donde contabilizan todos movimientos que afectan al costo, como se corroboró con la descripción del proceso contable.

Adicionalmente, señala que el alambrón sí presenta procesos de transformación que ameritaban llevar el proceso contable, al igual que los procesos de laminación y de figuración que consistían en colocar la materia prima al horno y obtener varillas, láminas redondas o planas, y la transformación de la varilla para realizar figuras respectivamente. De esta manera, se observó que existen procesos de transformación de la materia prima que no tiene registro contable en la cuenta de inventario 1410, con lo cual se contraviene el Decreto 2649 de 1993, los artículos 48 a 60 del Código de Comercio, y 772 a 774 y 781 del Estatuto Tributario.

Lo anterior, es una muestra de que la sociedad contablemente no reflejó la materia prima que se encontraba en proceso de producción, cuando de acuerdo con las pruebas obrantes en el expediente se demostró que el hierro y el acero (materia prima de la contribuyente), sufrieron en ciertos casos transformaciones que debían diferenciarse del producto terminado junto con los costos asociados a esta etapa, con lo cual se distinguía de la materia prima en producción, contraviniendo las normas legales y por ello desvirtuaba la eficacia probatoria de la contabilidad de la demandante.

Esto a su vez afectó los certificados de contador público o revisor fiscal, toda vez que este tipo de prueba documental se encontraba sujeta y condicionada a que la contabilidad se llevara en debida forma.

En virtud de que se estableció en la inspección contable practicada que la elaboración del estado de costos de producción y ventas no cumplía con los requisitos de los artículos 24 y 27 del Decreto 2649 de 1993, la Administración tributaria procedió a realizar el cálculo y determinar el costo de materia prima utilizada en el proceso productivo y consecuentemente en los productos terminados, encontrando las siguientes inconsistencias:

1. Diferencia en el costo de venta de materia prima de \$37.868.668:

Señaló la demandada que al efectuar la comparación de las cuentas de inventario y las cuentas de costos de ventas encontró que la cuenta 61359502- costo de materia prima, arrojó un saldo de \$5.045.847.239, y el saldo del inventario de la cuenta 14050505- venta de materia prima fue de \$5.007.978.570, lo cual establece una diferencia de \$37.686.668.

Lo anterior, por cuanto los saldos de las cuentas deberían coincidir en razón a que el costo de ventas y el inventario de productos terminados reflejan la salida de inventario y las entradas al costo de ventas, lo que hace que los valores deban ser iguales, en la medida en que el costo de ventas de productos terminados tiene implícito los costos de materia prima, mano de obra directa y los costos indirectos de fabricación.

Adicionalmente sostuvo que si bien el libelista aduce que tal diferencia se debe a que realizó una venta del insumo Zinc, cuyo costo lo descargó acreditando la cuenta 1455, restándolo de los costos de producción y trasladándolo al costo de ventas de productos no fabricados por la empresa, esto no sustenta la diferencia, toda vez que la cuenta señalada corresponde a inventario de materiales, repuestos y accesorios, de naturaleza distinta a la cuenta 1405, donde se registra la venta de materia prima.

2. Diferencia en el cálculo de la materia prima calculada en la suma de \$4.815.419.522:

Advirtió que la sociedad registró en la cuenta 6120-costos de productos fabricados por la empresa la suma de \$ 93.010.667.075, frente a lo cual la administración calculó la materia prima consumida en la suma de \$88.195.247.553, lo que arrojó una diferencia de \$4.815.419.522.

Esto obedeció a que la administración tributaria encontró, luego de la verificación, que la materia prima adquirida por la sociedad y la materia en tránsito pasaban directamente al costo de ventas sin que se diferencie de la materia prima en proceso, por lo que el contribuyente asoció los costos de adquisición directamente al costo de venta, razón por la cual no coincidieron con los valores registrado en la cuenta 7105- materia prima, que debería ser igual a la de materia prima consumida.

Ahora bien, respecto de la sanción por inexactitud impuesta la demandante por la suma de \$2.562.536.00 con fundamento en el artículo 647 del Estatuto Tributario, por la inclusión de costos de venta de productos enajenados no procedentes, por el manejo de costos de materias primas consumidas en un monto mayor al que demostraron los registros contables, advierte la entidad demandada que procede la misma toda vez que la inclusión improcedente de costos de venta que hizo la sociedad derivó en un mayor saldo a favor por tratarse de un concepto que no se registró debidamente en la contabilidad.

ALEGATOS DE CONCLUSIÓN

Corrido el traslado para alegar de conclusión, la demandante esgrimió, en síntesis, los argumentos similares a los planteados en la demanda (Fol. 195-196).

La parte demandada sintetizó nuevamente los argumentos esbozados en la contestación de la demanda (Fol. 197-210), al igual que los argumentos de oposición a la experticia rendida en la audiencia de pruebas.

En concreto señaló que el dictamen técnico rendido se limitó a constatar la existencia de libros oficiales y auxiliares, registros contables y estados financieros dictaminados, pero en ningún

caso soporta las inconsistencias determinadas durante la investigación tributaria, con lo cual no abordó en concreto las inconsistencias que se registraron en la compra de materia prima.

Aduce que el análisis respecto de las inconsistencias en la compra de la materia prima disponible no fue abordado en el dictamen pericial, pues el cuadro 8 del mismo hace un estudio global, en cambio la administración realizó un examen de las cifras registradas, cuentas utilizadas y el efecto que tuvo en la renta el proceder del contribuyente.

Advirtió que mal podría tenerse como prueba del costo de ventas un estado de costos que no concuerda con los saldos contables. Por cuanto, si a la suma de materia prima comprada por valor de \$79.139.787.082, se le adiciona la materia prima vendida de \$5.007.978.570; se obtendría un total de materia prima utilizada o consumida, ya sea porque entro a proceso o porque se vendió, en la suma de \$ 84.147.765.652. Adicionalmente, manifestó que se observó que se incluyeron dentro del estado de costos conceptos como reversiones y traslados entre bodegas que no tenían explicación.

Ahora bien, en cuanto al saldo final de materias primas, expresa que al analizar la contabilidad se obtuvo un inventario final de materia prima por valor de \$3.726.488.965, suma que coincidía con la utilizada en el estado de costos para llegar al costo de la materia prima consumida de \$88.532.160.269, suma diferente a la registrada en la cuenta 14050506 de \$79.139.787.082, que adicionada a la materia prima vendida de \$5.007.978.570, el costo de la materia prima consumida ascendería a la suma de \$84.147.765.652, valor que corresponde a la diferencia por mayor costo de la materia prima determinada y solicitada por el contribuyente ($\$88.532.160.269 - 84.147.765.652 = \$4.384.394.617$); por lo tanto, la partida a rechazar por concepto de costos es de \$4.384.395.000, valor aproximado.

De igual manera indica que la experticia rendida no hizo mención a que la venta de materia prima debía registrarse acreditando la respectiva cuenta de inventario, con crédito al costo de ventas, en tanto que el ingreso debe ser registrado en la cuenta del ingreso por concepto de ventas, con crédito a cuenta por cobrar o al efectivo.

Por todo lo expuesto, incluido lo mencionado en el párrafo anterior, señala la parte demandada que si bien la experticia se basa en la contabilidad del contribuyente, las actuaciones administrativas la desvirtuaron por cuanto con la inspección contable se probó que la contabilidad de la sociedad no se ajustó a la normativa que rige la materia, ni ofreció confiabilidad para tenerla como prueba al no reflejar la situación económica real de la sociedad, por tanto las diferencias persisten y la experticia no logró demostrar que la diferencia se encuentra justificada por la omisión de incluir la mano de obra y los costos indirectos de producción como estableció el contribuyente a lo largo de la discusión en sede administrativa y en la demanda.

CONSIDERACIONES

Surtido el trámite procesal sin que se advierta irregularidad alguna que afecte su trámite, o causal de nulidad que deba declararse, se procede a dictar sentencia.

Se trata de establecer en el sub-lite la legalidad de la Liquidación Oficial de Revisión N° 312412012000018 de 3 de abril de 2012 y al Resolución N° 900.193 de 3 de mayo 2013, proferidas por la División de Gestión de Liquidación de la Dirección Seccional de Impuestos de Grandes Contribuyentes y la Subdirectora de Gestión de Recursos Jurídicos de la Dirección de Gestión Jurídica de la DIAN, mediante las cuales se modificó la declaración del impuesto sobre la renta y complementarios correspondiente al año gravable 2008.

De manera concreta y de conformidad con la fijación del litigio realizada en la audiencia inicial de 27 de marzo de 2015, la Sala debe establecer si los actos demandados son ilegales por las siguientes razones: (i) si es procedente el rechazo de costo de ventas por valor de \$4.853.288.000, glosa que está conformada por las diferencias en el costo de ventas de materia prima en la suma de \$37.868.668 y costo de materia prima consumida por valor de

\$4.815.419.522; y (ii) si es procedente la imposición de la sanción de inexactitud en cuantía de \$2.562.536.000.

Son **hechos probados** en el expediente, los siguientes:

1.- El 15 de abril de 2009, la sociedad ALAMBRES Y MALLAS S.A. ALMASA, presentó su declaración de renta por el año 2008 en donde reflejó un saldo a favor de \$2.982.987.000 (Fol. 11 c. a. 1).

2.- El 28 de agosto de 2009, le fue aceptada a la sociedad demandante la compensación de \$2.982.987.000, mediante Resolución 6282 – 1358 (Fol. 88 a 90 c. a. 1).

3.- El 13 de julio de 2011, la División de Gestión de Fiscalización emitió Requerimiento Especial n.º 312382011000076 producto de la investigación por el programa postdevoluciones, mediante el cual se eliminó el saldo a favor y se determinó un saldo a pagar de \$1.698.373.000., como consecuencia del rechazo de costos por \$4.853.288.190 y gastos por \$602.842.754 (Fol. 1475 a 1504 c. a. 8). A dicho requerimiento el actor dio respuesta.

4.- El 2 de abril de 2012, la División de Gestión de Liquidación de la Dirección Seccional de Impuestos de Grandes Contribuyentes profirió la Liquidación Oficial de Revisión n.º 312412012000018, en la que se mantuvo el rechazo de los costos por \$4.853.288.190 y aceptó la deducción por activos fijos reales productivos en cuantía de \$602.842.754, para liquidar un impuesto a cargo de \$1.181.134.000 (Fol. 1547 a 1558 c. a. 8). Contra este acto se interpuso recurso de reconsideración.

5.- El 3 de mayo de 2013, la Subdirección de Gestión de Recursos Jurídicos resolvió el recurso de reconsideración mediante la Resolución 900.193 que confirmó la liquidación impugnada (Fol. 1584 a 1591 c. a. 8).

Visto lo anterior, y de conformidad con la fijación del litigio, entra la Sala al examen de los cargos de la demanda.

(i) si es procedente el rechazo de costo de ventas por valor de \$4.853.288.000, glosa que está conformada por las diferencias en el costo de ventas de materia prima en la suma de \$37.868.668 y costo de materia prima consumida por valor de \$4.815.419.522.

La discusión en este punto radica en el rechazo de costos en la suma de \$4.853.288.000, que tiene dos componentes, inconsistencias en la determinación del costo de ventas de materia prima en la suma de \$37.868.668 y en la determinación del costo de la materia prima consumida en la suma de \$4.815.419.522.

El artículo 26 del Estatuto Tributario, establece el costo como elemento del proceso de depuración de la renta, por cuanto de los ingresos netos se restan, cuando sea el caso, los costos realizados imputables a tales ingresos, con lo cual se obtiene la renta bruta.

Por su parte, el artículo 27 del Decreto 2649 de 1993¹, enseña que el estado de costos, son aquellos que se preparan para conocer en detalle las erogaciones y cargos realizados para producir los bienes o prestar los servicios de los cuales un ente económico ha derivado sus ingresos.

El artículo 39 de la misma norma, expresa que « *[l]os costos representan erogaciones y cargos asociados clara y directamente con la adquisición o la producción de los bienes o la prestación de los servicios, de los cuales un ente económico obtuvo sus ingresos.* »

¹ Por el cual se reglamenta la Contabilidad en General y se expiden los principios o normas de contabilidad generalmente aceptados en Colombia

Doctrina especializada en el tema², ha señalado que: “[l]a definición técnica contable alude al concepto *costo como elemento de los estados financieros*³; por ello indica que corresponden a erogaciones y cargos asociados clara y directamente con la adquisición o la producción de los bienes o la prestación de los servicios, de los cuales un ente económico obtuvo sus ingresos, con lo que quiere significar que se trata del costo de producción y venta. Es decir, que el concepto costo corresponde a lo que vale producir o vender un producto o servicio, del cual el ente económico obtiene sus ingresos. Este costo puede ser el ordinario, correspondiente a las ventas usuales del negocio (costo de ventas) o extraordinario, es decir, el que resulta atribuible por la venta de bienes de capital.”

El artículo 63 del mencionado decreto, indica que los inventarios representan bienes corporales destinados a la venta en el curso normal de los negocios, así como aquellos que se hallen en proceso de producción o que se utilizarán o consumirán en la producción de otros que van a ser vendidos.

Con sustento en la anterior norma, la doctrina de contabilidad de costos⁴ ha descrito que en las operaciones de manufactura se tienen inventarios de materias primas, de trabajo en proceso y de productos terminados, que se definen como sigue:

Inventario de materiales (o suministros). Se refiere al costo de los materiales que todavía no han sido usados en la producción y están aún disponibles para utilizarse en el periodo.

Inventario de trabajo en proceso. Representa los costos de los artículos incompletos aún en producción al final (o al comienzo) de un periodo.

Inventario de artículos terminados. Incluye el costo de los artículos terminados en existencia al final (o al comienzo) de un periodo.

Ahora, el artículo 66 del E. T., expresa que el costo de los bienes muebles que forman parte de las existencias se determina al elaborar los inventarios. Para el caso de los artículos producidos o manufacturados, el numeral 3º del mencionado artículo, señala que dicha determinación se hace sumando al costo de la materia prima consumida, determinado de acuerdo con las reglas de los numerales anteriores, el correspondiente a los costos y gastos de fabricación.

A partir de estas normas se reconocen tres elementos del costo: la materia prima consumida, la mano de obra directa y los costos generales de fabricación. Con todo, en el caso de empresas manufactureras uno es el costo de producción y otro el costo de ventas. En este tipo de empresas, para determinar el costo de ventas es importante tener en cuenta los conceptos de costo de producción y costo de productos terminados.

El concepto de costo de producción hace referencia al total de los costos en que incurre el ente económico dentro del proceso productivo por cada uno de los tres elementos del costo (cuentas 7, 71, 72 y 73). Así se encuentra descrito en el artículo 15 del Decreto 2650 de 1993 del Plan Único de Cuentas, que detalla así el grupo 7 (costos de producción o de operación):

Agrupar el conjunto de las cuentas que representan las erogaciones y cargos asociados clara y directamente con la elaboración o la producción de los bienes o la prestación de servicios, de los cuales un ente económico obtiene sus ingresos. Comprende los siguientes grupos: Materiales directos, Mano de Obra Directa, Costos Indirectos y Contratos de Prestación de Servicios.

Un segundo concepto dentro de la contabilidad de las empresas manufactureras es el costo de productos terminados, que es el valor resultante de sumar al costo de producción, el valor del inventario inicial de productos en proceso, y restar el inventario final de productos en proceso.

² CORREDOR ALEJO, J. Orlando. El Impuesto de Renta en Colombia, Bogotá, Cijuf, 2009, pág. 241.

³ Los otros elementos son : activo, pasivo, patrimonio, ingresos, gastos, corrección monetaria y cuentas de orden. Decreto 2649 de 1993, artículos 35 a 45.

⁴ RALPH S. POLIMENI y otros, CONTABILIDAD DE COSTOS (Tercera edición) 1994 pág. 45

Así, el costo de ventas es el que resulta de sumar al costo de los productos vendidos, el inventario inicial de producto terminado y restar el valor del inventario final de productos terminados.

A partir de lo anterior, se hace necesario determinar para el año 2008 el valor de los costos de producción, el valor del costo de ventas y si había partidas conciliatorias que tenían incidencia para determinar el costo de ventas para efectos contables.

Para este análisis, la Sala debe tomar como base el Plan Único de Cuentas contenido el Decreto 2650 de 1993⁵, compuesto por un catálogo de cuentas y la descripción y dinámica para la aplicación de las mismas, las cuales deben observarse en el registro contable de todas las operaciones o transacciones económicas. Este documento debe ser aplicado por todos los entes económicos que estén obligados a llevar contabilidad, de conformidad con lo previsto en el Código de Comercio.

De cara al objeto de debate, se deben tener presentes las cuentas 14 (inventarios), especialmente la 1405 (materias primas); 1430 (productos terminados), 1455 (materiales, repuestos y accesorios), la cuenta de costo de ventas 6120 (Industrias manufactureras, 6135 (comercio al por mayor y al por menor) y al ser una empresa manufacturera la cuenta 7 (costos de producción o de operación) por cuanto en esta cuenta se lleva el reconocimiento de los costos de materia prima (cuenta 71), mano de obra (cuenta 72) y costos indirectos (cuenta 73).

Lo primero por señalar es que la sociedad Alambres y Mallas S.A. (Almasa) tiene por objeto la fabricación, distribución y venta de productos de alambre, acero y accesorios, lo que implica que para el cumplimiento del mismo requiere de la transformación y/o extracción de materias primas de cualquier tipo, circunstancia que la ubica dentro de las empresas que desarrollan actividad industrial.

Además se debe tener en cuenta que por el año objeto de cuestionamiento (2008) la compañía tuvo ingresos por actividades de venta de productos fabricados por la compañía, venta de materias primas y venta por prestación de servicios de maquila, tal y como lo certifica el revisor fiscal de la compañía el 6 de septiembre de 2013 (Fol. 62)

Lo anterior, quiere decir que la demandante realizó las siguientes actividades: manufactura de productos propios y maquila (recibir un encargo en su planta para producir un producto para terceros y devolverlo a los terceros), los cuales implicaron el uso de mano de obra y costos indirectos de fabricación, y vendió materia prima, así como compró productos terminados que posteriormente vendió.

En el presente caso, la parte actora allegó un dictamen pericial elaborado por el doctor J. ORLANDO CORREDOR ALEJO, contador público, con el fin de dar fe pública sobre los hechos económicos relacionados con las operaciones asentadas en libros de contabilidad de la Sociedad Alambres y Mallas S.A. (Almasa) por el año gravable 2008.

Dicho dictamen tuvo en cuenta los libros de contabilidad (Libro Mayor y Balances, Libro Diario, Libro de inventarios y Balance, Libros Auxiliares correspondientes a las cuentas involucradas, soportes documentales y comprobantes de contabilidad) y los estados financieros dictaminados por Revisor Fiscal, como lo señala en el punto 3.3 del dictamen, así:

(...)

2.3. Estados financiero dictaminados

He tenido conocimiento y acceso al dictamen de Estados Financieros emitidos por el Revisor Fiscal, señor Jaime Ramirez Pineda, Contador Público con Tarjeta Profesional número TP 4978-T, de fecha 13 de marzo de 2009, en el que manifiesta que durante el año 2008 la contabilidad se llevó en debida forma, de acuerdo con principios de contabilidad generalmente aceptados, presentando razonablemente la situación financiera de la Empresa Almasa S.A., dictamen que da fe pública de lo que en él consta.

⁵ Por el cual se modifica el Plan Único de Cuentas para Comerciantes

Por lo anterior, la Sala para el análisis del caso se apoya en la prueba técnica practicada con ayuda de perito. De acuerdo con lo expuesto son tres elementos del costo de producción: materia prima, mano de obra directa y costos indirectos de fabricación, que para el caso, en el año 2008, fueron los siguientes:

71	Materia prima	\$92.373.360.405
7205	Gastos de personal ⁶	\$4.094.786.128
73	Costos indirectos de ⁷ fabricación	\$10.174.286.705
Total		\$106.642.433.238

Acorde con la exposición del dictamen pericial hecho en la audiencia de pruebas celebrada el 15 de agosto de 2015, este costo de producción se desagrega de la siguiente manera:

Materia prima

Concepto		Totales
Inventario inicial materia prima		\$6.125.129.736
Total compras materias primas		\$89.974.719.634
Compras materia prima	\$90.494.614.161	
Menos devoluciones y ajustes a compras	-\$519.894.527	
Materia prima disponible		\$96.099.849.370
Inventario final materia prima		-\$3.726.488.965
Total Materiales Directos		\$92.373.360.405

Se expone en la prueba que estas cifras se tomaron de los libros de contabilidad y que hizo el cruce de información con soportes, de tal forma que son debidamente cuantificables y cuantificadas.

De manera textual expresa el experto: «Las devoluciones y ajustes en compras de \$519.894.527, hace que el resultado de la materia prima disponible, primer elemento del costo, haya sido en ese año de \$96.099.849.370, de acuerdo con la información de la compañía reportada en sus libros el inventario final de materia prima fue de -\$3.726.488.965, lo que lleva a justificar los \$92.373.360.405 de la materia prima, como primer elemento del costo.»

Enfatiza que, cuando se desarrolla actividad productiva se debe tener en cuenta además de la materia prima, los costos indirectos y la mano de obra que para este caso el valor de los mismos fueron los siguientes:

Gastos de personal

Concepto	Totales
Productos manufacturados	\$2.221.039.357
Maquilas	\$1.873.746.771
Total Mano de Obra Directa	\$4.094.786.128

Aclara el perito en su exposición⁸ que la empresa, a efectos del costeo de la distribución del total de la mano de obra entre productos manufacturados y maquilados, utilizó una base de proporción. Con todo, la mano de obra está en un solo rubro de la contabilidad, denominado gastos de personal.

Costos indirectos de fabricación

⁶ Información tomada de la certificación de revisor fiscal emitida el 6 de septiembre de 2013 Fol. 64 a 68

⁷ Información tomada de la certificación de revisor fiscal emitida el 6 de septiembre de 2013 Fol. 64 a 68

⁸ Tomado de la grabación de la audiencia de pruebas celebrada el 15 de agosto de 2015 minuto 11:27

Concepto	Totales
Productos manufacturados	\$10.136.418.037
Venta materia prima	\$37.868.668
Total costos indirectos de fabricación	\$10.174.286.705

Dentro de los costos de fabricación, se asignaron \$10.136.418.037 a productos manufacturados y \$37.868.668 a venta de materia prima, rubro frente al cual se origina uno de los rechazos al costo de ventas, el cual se analizará a continuación.

Rechazo del costo en la venta de Zinc por valor de \$37.868.668

Como se indicó previamente, en el año 2008 parte de la materia prima que adquirió la compañía, la vendió, la cual tuvo un costo de ventas en la suma de \$37.868.668. La Administración rechaza esta suma porque al realizar la comparación de las cuentas de inventario y las cuentas de costos de venta, encontró que la cuenta 61359505 (costo de materia prima) con un saldo de \$5.045.847.239 y el saldo de inventario en la cuenta 14050505 (venta de materia prima) de \$5.007.978.570, arrojaban una diferencia de \$37.868.668, cuando los saldos en estas cuentas debería coincidir por cuanto el costo de ventas y el inventario de productos terminados, que reflejan las salidas del inventario y las entradas al costo de ventas, deben ser valores iguales debido a que el costo de ventas de productos terminados tiene implícito los costos de materia prima, mano de obra directa y los costos indirectos de fabricación.

Por su parte, la demandante con sustento en la certificación de revisor fiscal, aduce que la compañía maneja tres cuentas como son la 1405 (materias primas); 1430 (productos terminados) y 1455 (materiales, repuestos y accesorios). Resalta que el débito en la cuenta 61359502 (costo de venta de materia prima) fue de \$5.045.847.239, la cual, cruza contra el crédito a la cuenta 14050505 (inventarios de materia prima) por valor de \$5.007.978.571, más el crédito a la cuenta 1455 (que registra materiales y repuestos), por valor de \$37.868.668. De esta manera queda compensado el débito al costo de venta con los créditos a materia prima y a materiales y repuestos.

De acuerdo con el PUC y como se corrobora en el dictamen, la cuenta 6 agrupa las cuentas que representan la acumulación de los costos directos e indirectos necesarios para la elaboración de productos y/o prestación de servicios vendidos, de acuerdo con la actividad social desarrollada por el ente económico. Particularmente la cuenta 6135: registra el valor de los costos incurridos por el ente económico en la adquisición, manejo y enajenación de bienes o productos que no sufren transformación.

Respecto de esta cuenta el perito expresó:

4.2 Identificación del saldo contable de las cuentas 6120, 6135 y 6170

Según el PUC, Decreto 2650 de 1993, la cuenta 6 agrupa las cuentas que representan la acumulación de los costos directos e indirectos necesarios para la elaboración de productos y/o prestación de servicios vendidos, de acuerdo con la actividad social desarrollada por el ente económico. En este caso Almasa S.A. hace uso de las siguientes cuentas:

(...)

a) 6135: registra el valor de los costos incurridos por el ente económico en la adquisición, manejo y enajenación de bienes o productos que no sufren transformación.

(...)

En la contabilidad de Almasa S.A. se identifican los siguientes saldos en las cuentas antes señaladas:

Cuadro 3

CUENTA	CONCEPTO	SALDO
--------	----------	-------

6120	INDUSTRIAS MANUFACTURERAS	\$ 93.010.667.075
61206001	FABRICACIÓN DE PRODUCTOS METALICOS	\$ 71.547.688.450
61206005	COSTO DE VENTAS PROPIAS MALAMBO	\$ 22.369.346.168
61206010	COSTO ATAJE INVENTARIO BTA	-\$ 382.312.348
61206015	CTO ATAJE INV. MALAMBO	-\$ 524.055.195
6135	COMERCIO AL POR MAYOR Y MENOR	\$ 5.338.928.624
61359501	VENTA DE OTROS PRODUCTOS	\$ 293.081.385
61359502	VENTA DE MATERIA PRIMA	\$ 5.045.847.239
6170	OTRAS ACTIVIDADES DE SERVICIO, COMUNIT	\$ 1.873.746.771
61709501	ACTIVIDADES CONEXAS SER. DE MAQUILA	\$ 537.160.011
61709505	ACT. CONEXAS SERV. MAQUILA MALAMBO	\$ 1.336.586.760
	TOTAL CUENTA	\$ 100.223.342.470

Es pertinente aclarar que la cuenta 61359502, en el débito registra el costo de la materia prima vendida, que para el caso fue la suma de \$5.045.847.239, al compararla con la cuenta 14050505 y 14552501, nos muestra lo siguiente de acuerdo con el dictamen pericial:

(...)

4.4 Identificación en la contabilidad si se vendieron materias primas y el costo de ventas de las mismas, así como el costo de ventas de productos no manufacturados por la empresa

Aunque la empresa maneja el sistema de inventarios permanentes, para desarrollar esta prueba he utilizado la técnica del juego de inventarios con el fin de verificar la consistencia de las cifras, lo que me permite indicar el siguiente resultado:

Venta de materia prima

Cuadro 6

CUENTA	CONCEPTO	SALDO
14050505	VENTA DE MATERIA PRIMA	\$ 5.007.978.571
14552501	VENTA DE ZINC	\$ 37.868.668
	COSTO DE PRODUCCIÓN	\$ 5.045.847.239
	AJUSTE POR RECLASIFICACIÓN CONTRA PRODUCTOS MANUFACTURADOS	-\$ 102.221.956
	COSTO DE VENTAS	\$ 4.943.625.283

He visto que el valor de \$102.221.956 efectivamente corresponde a un ajuste entre inventarios, tal y como se evidencia en el Cuadro 8.

Da cuenta lo precedente que el valor registrado en la cuenta 61359502 coincide con el asentado en las cuentas del inventario, por cuanto la cuenta 1405, que en el crédito registra el valor de las materias primas que se entreguen para su utilización o producción de inventarios y en la 1455 que en el crédito registra el costo de los materiales, repuestos y accesorios, consumidos, vendidos o dados de baja.

De esta manera, la Administración de Impuestos debió hacer el cruce además de la cuenta 1405, contra la cuenta 1455 que también es de inventarios, porque a pesar de ser el Zinc una materia prima, era un elemento adicional a la materia prima que se puede utilizar para la fabricación de los productos.

Lo anterior por cuanto la sumatoria del valor de la venta de materia prima (\$5.007.978.571) registrada en la cuenta 1405 y de la venta de Zinc (\$37.868.668) en la cuenta 1455, da un total de costo de producción en la suma de \$5.045.847.239, menos del ajuste por reclasificación contra productos manufacturados de (\$102.221.956) da un costo de ventas de \$4.943.625.283.

Estos valores se ven reflejados en el cuadro en donde el perito hizo la identificación contable, por líneas, del costo de ventas para los productos manufacturados, servicios de maquila, materia prima vendida y productos no fabricados por la empresa, así:

ESTADO DE COSTOS DE PRODUCTOS VENDIDOS						
		Totales	Productos manufacturados	Maquilas	Venta materia prima	Productos no fabricados
Inventario inicial materia prima		\$ 6.125.129.736				
Total compras materia prima		\$ 89.974.719.634				
compras materia prima	\$ 90.494.614.161					
menos devoluciones y ajustes a compras	-\$ 519.894.527					
Descuento por volumen proveedores						
Materia prima disponible		\$ 96.099.849.370				
Inventario final materia prima		-\$ 3.726.488.965				
Materiales directos		\$ 92.373.360.405	\$ 87.365.381.834		\$ 5.007.978.571	
Mano de obra directa		\$ 4.094.786.128	\$ 2.221.039.357	\$ 1.873.746.771		
Costos generales de fabricación		\$ 10.174.286.705	\$ 10.136.418.037		\$ 37.868.668	
Costo de producción		\$ 106.642.433.238	\$ 99.722.839.228	\$ 1.873.746.771	\$ 5.045.847.239	
Más: inventario de productos/ene 01		\$ -				
Costo de productos en proceso		\$ 106.642.433.238	\$ 99.722.839.228	\$ 1.873.746.771	\$ 5.045.847.239	
Menos: inventario de productos en proceso/Dic 31						
Costo de productos terminados		\$ 106.642.433.238	\$ 99.722.839.228	\$ 1.873.746.771	\$ 5.045.847.239	
Más: inventarios de productos terminados /ene 1		\$ 6.672.222.718	\$ 6.672.222.718			
Más: Inventario inicial de productos no fabricados						\$ 218.578.890
Más: Compras productos no fabricados						\$ 224.621.622
Más: Otros Costos de productos terminados		\$ 1.331.157.531	\$ 1.331.157.531			
Costo de productos disponibles para la venta		\$ 114.645.813.487	\$ 107.726.219.477	\$ 1.873.746.771	\$ 5.045.847.239	
Menos: inventario de productos no terminados						\$ 443.200.512
Inventario final producto no fabricado		-\$ 14.520.451.209	-\$ 14.520.451.209			
Reclasificación contable entre inventarios			\$ 102.221.956		-\$ 102.221.956	
Costo de ventas		\$ 100.125.362.278	\$ 93.307.990.224	\$ 1.873.746.771	\$ 4.943.625.283	

De lo expuesto, la Sala concluye que la contabilización efectuada por la compañía en lo relativo al costo de venta de materia prima estuvo acorde con los hechos económicos de la empresa para el año 2008 y por ello, la Sala considera que no había lugar a desconocer el valor de la venta de Zinc en la suma de \$37.868.668.

Además, de ninguna manera el reconocimiento realizado por la parte actora va en contra de los hechos económicos que sucedieron, pues en aplicación del principio de esencia sobre forma contenido en el artículo 11 del Decreto 2649 de 1993, los recursos y hechos económicos deben ser reconocidos y revelados de acuerdo con su esencia o realidad económica y no únicamente en su forma legal.

Al haber sido correctamente determinado el tercer elemento del costo como eran los costos indirectos de fabricación, la Sala deberá analizar a continuación sí estuvo bien determinado el costo de ventas por parte de la accionante.

Rechazo del costo de la materia prima consumida en la suma de \$4.815.419.522

El desconocimiento de esta glosa consiste en que la sociedad registró en la cuenta 6120-costos de productos fabricados por la empresa la suma de \$ 93.010.667.075, frente a lo cual la administración calculó la materia prima consumida, encontrando que el valor correspondía al valor de \$88.195.247.553, lo cual arrojó una diferencia de \$4.815.419.522.

Esto obedeció a que la administración tributaria encontró, luego de la verificación, que la materia prima adquirida por la sociedad y la materia en tránsito pasaban directamente al costo de ventas sin que se diferencie de la materia prima en proceso, por lo que el contribuyente asocia los costos de adquisición directamente al costo de venta, lo cual no coincide con los valores registrado en la cuenta 7105- materia prima, que debería ser igual a la de materia prima consumida.

Lo primero a tener en cuenta y que es un hecho no discutido, que Almasa tiene tres actividades principales como son el trefilado, laminación y figuración que consisten en lo siguiente (f. 1121 a 1122 c. a. 6):

Trefilado: adelgazamiento o reducción del diámetro.

Laminación: se expone la palanquilla al horno con el fin de obtener varillas o láminas.

Figuración: se transforman las varillas para formar figuras.

Expone el demandante, y así lo corrobora el dictamen pericial, que el proceso productivo de Almasa es tan rápido que el producto es terminado casi de manera instantánea, lo que genera que no se haga uso de la cuenta 1410 "productos en proceso". Respecto de este comportamiento contable el dictamen expresó lo siguiente:

1. OPERATIVIDAD DEL NEGOCIO

3.1. A nivel contable y transaccional

Según he podido evidencia en su estatuto social, registro mercantil, contabilidad y soportes, la sociedad Almasa S.A. tiene por objeto la fabricación, distribución y venta de productos de alambre, acero y accesorios. En desarrollo de ese objeto social, la sociedad Almasa S.A. desarrolla las siguientes actividades, las cuales afectan al menos dos cuentas de naturaleza contraria, originando movimientos débito y crédito así:

Uno, ventas de productos manufacturados por la empresa, lo que origina la siguiente contabilización general para este tipo de operaciones:

Cuenta	Concepto	Débito	Crédito
14300530	Producto terminado propio Malambo		XXXXXX
61206005	Cuenta costo de ventas propias Malambo	XXXXXX	
14300503	Venta Prod. Manufacturado Bogotá		XXXXXX
61206001	Fabricación de productos metálicos	XXXXXX	

Este registro general utilizado para reconocer sus ventas es adecuado y corresponde al exigido por la técnica contable y el PUC contenido en el Decreto 2650 de 1993, en especial teniendo en cuenta que la sociedad utiliza el sistema de inventarios permanentes para la contabilización.

Ahora bien, Almasa no hace uso de la cuenta 1410 "productos en proceso", sino que en virtud de la dinámica de las cuentas 71, 72 y 73 los costos de producción son trasladados directamente a la cuenta 1430 "Inventario productos terminados". Este comportamiento contable no representa una anomalía técnica, porque al examinar el proceso productivo se observa que el proceso es tan rápido que el producto es terminado casi de manera instantánea, haciendo que el paso por la cuenta de productos en proceso no resulte relevante ni se oponga a la fidelidad de la información.

Dos, ventas de productos no manufacturados por la empresa, es decir, inventarios que se adquieren para venta sin procesamiento industrial, lo que origina la siguiente contabilización:

Cuenta	Concepto	Débito	Crédito
14350510	Venta de mercancía no fabricada		XXXXXX

61359501	Venta de otros productos	XXXXXX	
----------	--------------------------	--------	--

Tres, servicios de Maquila, consistentes en prestación de servicios de producción a otras empresas del sector, lo que origina la siguiente contabilización:

Cuenta	Concepto	Débito	Crédito
14300535	Producto terminado maquila Malambo		XXXXXX
61709505	Actividades conexas serv. Maquila Malambo	XXXXXX	
14300502	Cuenta producto terminado maquila Bogotá		XXXXXX
61709505	Actividades conexas serv. Maquila Malambo	XXXXXX	

Cuatro, ventas ocasionales de materias primas, lo que origina la siguiente contabilización:

Cuenta	Concepto	Débito	Crédito
14050505	Ventas de materia prima		XXXXXX
61359502	Ventas de materia prima	XXXXXX	

Cinco, existen diversos motivos que originan ajustes a la contabilidad como devoluciones de materia prima, anulaciones, ajustes por exceso de provisión de fletes (Bogotá y Malambo) y reajustes de valores.

(...)(Subraya la Sala)

De conformidad con lo expuesto, se encuentra probado que el proceso de producción se realizaba en corto tiempo y por tal razón, los costos de producción se trasladaban directamente como crédito a las cuentas 71, 72 y 73, con débito a la cuenta 1430. Adicionalmente, la dinámica de las cuentas 71, 72 y 73 facultaba a trasladar el costo de la producción directamente a la cuenta de productos terminados, es decir, sin utilizar la cuenta de productos en proceso, cuando se lee:

Cuenta 71: "Créditos. b) Por el valor del traslado a la producción terminada a fin del periodo o del proceso productivo".

Cuenta 72: "Créditos. b) Por el valor del traslado a los productos terminados a fin del periodo o del proceso productivo".

Cuenta 73: "Créditos. b) Por el valor del traslado a los productos terminados a fin del periodo o del proceso productivo".

En consecuencia, como las citadas cuentas autorizan el traslado del costo de producción (cuentas 71 72 y 73) directamente a la cuenta de productos terminados, no se configuró un indebido reconocimiento contable, aunado que estuvo acorde con el proceso productivo de la empresa, lo cual resulta válido en atención de lo señalado en el artículo 11 del Decreto 2649 de 1993, sobre el principio de esencia sobre forma, que permite que *«los recursos y hechos económicos deben ser reconocidos y revelados de acuerdo con su esencia o realidad económica y no únicamente en su forma legal.»*

Como se indicó renglones atrás, el costo de venta se determina, aunque por el sistema permanente de los inventarios, a partir del costo de producción, sumándole y restándole los inventarios iniciales y finales de los productos en proceso y de productos terminados.

Una vez aclarado que el paso directo de la materia prima al costo de producción no representa una falta técnica o un indebido reconocimiento contable, la Sala pasará a analizar el tema de fondo en este punto, esto es, la diferencia encontrada por la Administración Tributaria de \$4.815.419.522 en el valor registrado por la sociedad Almasa en la cuenta 6120-costos de productos fabricados por valor de \$93.010.667.075, frente al determinado por la administración respecto del valor de la materia prima consumida en la suma de \$88.195.247.553.

La parte demandante respecto de este punto, indica que la administración cometió el error de confrontar dos cuentas que por su naturaleza tienen que arrojar diferencias, pues la 7105 solo registra el costo de la materia prima consumida y la 6120 además de la materia prima incorpora los costos de mano de obra (cuenta 72), los costos indirectos (cuenta 73) y los inventarios iniciales y finales que también son factores del costo.

De acuerdo con la descripción de las cuentas 7105 y 6120 dada en el Plan Único de Cuentas, estas registran:

7105: Registra el valor de las materias primas, o materiales utilizados en el proceso de producción o fabricación de los bienes destinados para la venta, los cuales guardan una relación directa con el producto, bien sea por la fácil asignación o lo relevante de su valor.

6120: Registra el valor de los costos incurridos por el ente económico en las actividades de elaboración o transformación de productos o mercancías vendidas durante el ejercicio.

Se entiende de los apartes citados, que la cuenta 7105 registra el valor de las materias primas o materiales utilizados en el proceso de producción o fabricación de los bienes destinados para la venta, mientras que la cuenta 6120 registra el valor de los costos de producción incurridos por el ente económico, recuérdese, materia prima consumida, mano de obra y costos indirectos de fabricación.

A tono con el párrafo precedente se encuentra el artículo 66⁹ del E. T., por cuanto reconoce los mismos elementos del costo de producción de los inventarios. La anterior claridad, permite ver en principio que al hacer una comparación de las cuentas previamente señaladas se ha de presentar una diferencia por cuanto la primera registra solo un elemento del costo, mientras que la segunda refleja los tres.

Ahora, con el fin de determinar si en la contabilidad la empresa reconoció costos de mano de obra y costos indirectos de fabricación, se tomará en cuenta el dictamen pericial y la certificación de revisor fiscal emitida el 6 de septiembre de 2013.

Respecto de este interrogante el dictamen pericial señala:

4. ELEMENTOS DICTAMINADOS

El suscrito perito resuelve los siguientes puntos alrededor del Impuesto sobre la Renta del año gravable 2008:

4.1 ¿Existe dentro de la contabilidad reconocimiento de costos por mano de obra directa y costos indirectos de fabricación?

Verificados los libros de contabilidad de la sociedad Almasa S.A., registrados como se describió arriba, se observa lo siguiente:

a) Cuenta 7205 – Gastos de personal

CUENTA	CONCEPTO	SALDO
72050601	SUELDOS	\$ 804.675.581
72051501	HORAS EXTRAS	\$ 94.180.542
72051801	BONIFICACIONES	\$ 34.330.353
72052401	INCAPACIDADES	\$ 17.099.627
72052701	AUXILIO DE TRANSPORTE	\$ 67.785.697
72053001	CESANTÍAS	\$ 95.275.241
72053301	INTERESES SOBRE CESANTÍAS	\$ 12.705.968

⁹ ARTICULO 66. DETERMINACIÓN DEL COSTO DE LOS BIENES MUEBLES. <Fuente original compilada: D.2053/74 Art. 22> El costo de los bienes muebles que forman parte de las existencias se determina al elaborar los inventarios, con base en las siguientes normas:(...)3. El de los artículos producidos o manufacturados: sumando al costo de la materia prima consumida, determinado de acuerdo con las reglas de los numerales anteriores, el correspondiente a los costos y gastos de fabricación.

72053601	PRIMA DE SERVICIOS	\$ 89.926.707
72053901	VACACIONES	\$ 60.485.981
72054201	PRIMAS EXTRALEGALES	\$ 83.305.541
72054501	AUXILIOS	\$ 8.816.263
72054601	INCENTIVOS OCASIONALES	\$ 12.681.220
72056001	INDEMNIZACIONES LABORALES	\$ 2.548.000
72056605	GASTOS DEPORTIVOS Y RECREACIÓN	\$ 2.091.000
72056801	APORTES A.R.P.	\$ 42.554.627
72056901	APORTES E.P.S.	\$ 86.228.191
72057001	APORTES FONDO DE CESANTÍAS Y PENSIONES	\$ 121.876.044
72057201	APORTES CAJA DE COMPENSACIÓN	\$ 40.487.260
72057501	APORTES AL I.C.B.F.	\$ 30.365.445
72057801	APORTES AL SENA	\$ 20.243.630
72059502	ATENCIONES AL PERSONAL	\$ 31.210.345
72059503	M.O. TEMPORALES	\$ 2.296.102.363
72059505	M.O. TEMPORALES PRESTACIONES	\$ 39.810.502
	TOTAL CUENTA	\$ 4.094.786.128

b) Cuenta 73 – Costos indirectos de fabricación

Cuadro 2

CUENTA	CONCEPTO	SALDO
73050601	SUELDOS	\$ 200.398.463
73051501	HORAS EXTRAS	\$ 22.660.022
73052401	INCAPACIDADES	\$ 972.548
73052701	AUXILIO DE TRANSPORTE	\$ 7.696.342
73053001	CESANTÍAS	\$ 20.733.516
73053301	INTERESES SOBRE CESANTÍAS	\$ 2.488.223
73053601	PRIMA DE SERVICIOS	\$ 20.416.647
73053901	VACACIONES	\$ 12.836.168
73054201	PRIMAS EXTRALEGALES	\$ 20.449.284
73054501	AUXILIOS VOLUNTARIOS	\$ 541.045
73054801	BONIFICACIONES	\$ 1.500.000
73055101	DOTACIÓN Y SUMINISTRO A TRABAJADORES	\$ 1.334.600
73056301	CAPACITACIÓN AL PERSONAL	\$ 2.084.750
73056801	APORTES A.R.P.	\$ 8.742.394
73056901	APORTES E.P.S.	\$ 22.213.029
73057001	APORTES FONDO DE CESANTÍAS Y PENSIONES	\$ 28.709.409
73057201	APORTES CAJA DE COMPENSACIÓN FAMILI	\$ 9.519.480
73057501	APORTES AL I.C.B.F.	\$ 7.139.610
73057801	APORTES AL SENA	\$ 4.759.740
73059501	ATENCIONES AL PERSONAL	\$ 2.529.261
73109501	OTROS HONORARIOS	\$ 24.319.898
73307505	TODO RIESGO	\$ 29.086.240
73351001	TEMPORALES	\$ 361.123.643
73352501	ACUEDUCTO Y ASEO	\$ 46.307.647
73353001	ENERGÍA ELÉCTRICA	\$ 1.797.861.180
73355001	TRANSPORTES FLETES Y ACARREOS	\$ 372.187.367
73355501	GAS NATURAL	\$ 1.065.109.086
73359510	OTROS SERVICIOS	\$ 89.157.869
73451001	CONSTRUCCIONES Y EDIFICACIONES	\$ 344.487.729
73451501	MAQUINARIA Y EQUIPO	\$ 445.936.786

73600501	CONSTRUCCIONES Y EDIFICACIONES	\$ 119.632.839
73601001	MAQUINARIA Y EQUIPO	\$ 1.124.107.847
73601005	DEPRECIACIÓN MAQ. Y EQUIPO MALAMBO	\$ 626.131.882
73601505	FLOTA Y EQUIPO TRANSPORTE	\$ 73.881.669
73700505	COSTOS LEASING	\$ 485.515.887
73952501	ELEMENTOS DE ASEO Y CAFETERÍA	\$ 986.376
73953001	ÚTILES, PAPELERÍA Y FOTOCOPIADORA	\$ 190.000
73953501	COMBUSTIBLES Y LUBRICANTES	\$ 1.902.316
73954001	ENVASES Y EMPAQUES	\$ 201.500
73959502	MATERIALES QUÍMICOS	\$ 1.205.903.304
73959503	REPUESTOS MECÁNICOS	\$ 964.917
73959504	REPUESTOS ELECTRICOS	\$ 1.206.488
73959505	ACEROS, ELE FERRETERIA, MAT CONSTRU	\$ 1.004.259.159
73959507	HERRAMIENTAS	\$ 310.500
73959508	ELEMENTOS DE SEGURIDAD Y DOTACIÓN	\$ 180.111.929
73959510	OTROS	\$ 337.809.448
	TOTAL CUENTA 73	\$ 10.136.418.037

La información trascrita coincide con la reportada en el certificado de revisor fiscal obrante en folio 64 a 68 del cuaderno principal, en donde se certifica que la compañía tuvo costos, erogaciones y cargos para producir los bienes y prestar los servicios por el año 2008, así:

PUC	CONCEPTO	VALOR
7205	GASTOS DE PERSONAL	\$ 4.094.786.127,78
7399	COSTOS INDIRECTOS	\$ 10.136.418.036,93
	TOTAL DE COSTOS PARA PRODUCIR BIENES Y SERVICIOS	\$ 14.231.204.164,71

De los cuadros e información trascrita, se observa que Almasa incurrió en costo por mano de obra (gastos de personal) y costos indirectos adicional al costo de la materia prima. Sin embargo, la Administración Tributaria para efectos del cálculo del costo de ventas de \$88.195.247.553 lo hace con base en la materia prima consumida, así:

1405	Inventario inicial materia prima	\$6.125.129.736	
1455	Inventario inicial almacén	\$904.463.838	
	Total inventario inicial		\$7.029.593.574
	Compras netas de materia prima e inventario de almacén		\$85.475.482.790
1405	Inventario final materia prima	\$3.726.488.965	
1455	Inventario final almacén	\$583.339.846	
	Total inventario final		\$4.309.828.811
	Total materia prima consumida		\$88.195.247.553

Respecto de esta forma de determinación, el perito hizo las siguientes precisiones en la audiencia de pruebas con ocasión de la aclaración al dictamen solicitada por la Administración de impuestos en la audiencia inicial:

“Como perito técnico contable, visto este cuadro en los antecedentes, he cruzado la información contra la contabilidad y encontré:

1. La cuenta 1405 es correcta, cruza la información contable con la información de determinación de costo de ventas de la autoridad tributaria.
2. Inventario inicial de almacén, cifra correcta pero no se debe computar como parte del costo de ventas.
3. Compras netas de materia prima e inventario de almacén: \$85.475.482.790. Cifra incorrecta, de acuerdo con la información que pude validar nuevamente con ocasión de la aclaración, el valor de las compras netas durante el año ascendieron a la cifra de \$89.974.719.634, es decir, en este rubro hay una diferencia de 4 mil millones que la Autoridad Tributaria se toma como menor valor. El valor de las compras para ese año según pude validar era de \$89.974.719.634.
4. Inventario final de materia prima, cifra cruzada, refrendada.

5. Inventario final de almacén, cifra que cruza pero que no debe ser tomada en cuenta para efectos de determinar el costo de ventas. ¿Por qué razón? porque en el almacén se guardan los elementos de repuestos y esos elementos de repuesto en cuanto se utilizan se llevan al gasto y no al costo de ventas.

En consecuencia, cuando observo el cuadro de acuerdo con lo que presentó el antecedente conocido del expediente, la administración juzga que el valor de los materiales directos es de \$88.195.247.553. ¿De dónde deriva la diferencia? Esencialmente del dato de las compras que hay una diferencia de \$4.000 millones.

De otro lado, para visualizar el tema de fondo, he podido advertir que la mentada diferencia en realidad más que corresponder a la diferencia en las compras, realmente corresponde a que el material directo determinado por la autoridad tributaria en \$88.195.247.553, se lo califica como costo de ventas, sin incluir dentro de los \$88.000 el juego que debe hacerse necesariamente de la mano de obra y de los costos indirectos, así como el juego de inventarios inicial y final de productos terminados.

Razón por la cual, a partir de la visualización del problema de fondo, sabiendo que los materiales aunque tienen un problema en las compras, finalmente llevaron a la autoridad a determinar que a un costo de las compras de \$88.000, si a este valor yo le completo el estado de costos, realmente llegaría a un valor de costo de ventas de \$94.578.223.227, cifra superior a la solicitada por parte de la compañía dentro de sus libros como costo de venta y entiendo fue solicitada como costo dentro de la declaración de renta. (...)"

Continúa su exposición el perito al indicar:

En resumen, puedo determinar que no hay una diferencia real en el manejo de las materias primas aunque hay una diferencia en el valor de las compras. Sin embargo el problema de fondo que advierto como perito, es que en la determinación de las cifras de los materiales no se incluyó el valor que hice de juego de la mano de obra y costos de fabricación. Razón por la cual aclaro el dictamen en el sentido de que las cifras cruzadas presentan unas diferencias entre los datos que he tenido a mi vista como contador público en los libros de contabilidad y los que seguramente tuvo a su vista el funcionario fiscalizador en su momento.

Finalmente, como objetivo me propuse determinar si el valor de la contabilidad había sido depurado con algunas partidas para determinar el valor declarado en la declaración de renta y encontré una diferencia de \$7.000 en partidas entre la contabilidad y la declaración, porque las partidas no deducibles determinadas a través del análisis del costo de ventas fue de \$300.887.471, que están recogidas en la declaración de renta como no deducibles, pero se me presentó una diferencia de \$7.000 que no pude determinar.

	Valor contabilidad	Partida no deducible	Valor Declaración de Renta	Diferencia contabilidad vs. Renta
Total costo de ventas	\$100.223.342.471	\$300.887.471	\$99.922.462.000	\$7.000

Del cálculo efectuado por la parte demandada y acorde con lo expuesto en el dictamen pericial, se puede concluir que en efecto para calcular el costo de ventas tuvo en cuenta únicamente el valor de la materia prima consumida.

Una vez determinado que la Administración de Impuestos reconoció como costo de ventas, únicamente el valor del costo de materias primas y dejó por fuera el costo de mano de obra y costos indirectos de fabricación, la Sala debe entrar a verificar si la demandante determinó el costo de ventas, teniendo en cuenta que se requiere incluir el inventario inicial y retirar el inventario final de los productos en proceso y de los productos terminados.

De manera resumida, la determinación del costo se debió haber realizado de la siguiente manera, de acuerdo con la depuración realizada por el perito visible en folio 191, así:

	Productos Manufacturados
--	---------------------------------

Materiales Directos	\$88.195.247.553
Más: Mano de obra directa	\$4.094.786.128
Más: Costos generales de fabricación	\$10.136.418.037
Costo de Producción	\$102.426.451.718
Más: Inventarios de productos en proceso 1/1	-
Costo de productos en proceso	\$102.426.451.718
Menos: Inventario de productos en proceso 12/31	-
Costo de Productos Terminados	\$102.426.451.718
Mas: Inventarios de productos terminados 1/1	\$6.672.222.718
Menos: Inventario de productos terminados	\$14.520.451.209
Costo de Ventas	\$94.578.223.227

A partir de lo anterior, se verificará el cálculo del costo de ventas realizado por la parte actora. Para dicho análisis se apoyará la Sala en el dictamen pericial, en donde se hizo identificación del saldo contable de las cuentas 6120, 6135 y 6170 y la identificación contable por líneas del costo de ventas para los productos manufacturados, servicios de maquila, materia prima vendida y productos no fabricados por la empresa, de la siguiente manera:

4.2 Identificación del saldo contable de las cuentas 6120, 6135 y 6170

Según el PUC, Decreto 2650 de 1993, la cuenta 6 agrupa las cuentas que representan la acumulación de los costos directos e indirectos necesarios para la elaboración de productos y/o prestación de servicios vendidos, de acuerdo con la actividad social desarrollada por el ente económico. En este caso Almasa S.A. hace uso de las siguientes cuentas:

- 6120: registra el valor de los costos incurridos por el ente económico en las actividades de elaboración o transformación de productos o mercancías vendidas durante el ejercicio.
- 6135: registra el valor de los costos incurridos por el ente económico en la adquisición, manejo y enajenación de bienes o productos que no sufren transformación.
- 6170: registra el valor de los costos incurridos por el ente económico en la prestación de otras actividades de servicios comunitarios, sociales y personales, que tienen relación de causalidad con los ingresos percibidos durante el ejercicio.

En la contabilidad de Almasa S.A. se identifican los siguientes saldos en las cuentas antes señaladas:

Cuadro 3

CUENTA	CONCEPTO	SALDO
6120	INDUSTRIAS MANUFACTURERAS	\$ 93.010.667.075
61206001	FABRICACIÓN DE PRODUCTOS METALICOS	\$ 71.547.688.450
61206005	COSTO DE VENTAS PROPIAS MALAMBO	\$ 22.369.346.168
61206010	COSTO ATAJE INVENTARIO BTA	-\$ 382.312.348
61206015	CTO ATAJE INV. MALAMBO	-\$ 524.055.195
6135	COMERCIO AL POR MAYOR Y MENOR	\$ 5.338.928.624
61359501	VENTA DE OTROS PRODUCTOS	\$ 293.081.385
61359502	VENTA DE MATERIA PRIMA	\$ 5.045.847.239
6170	OTRAS ACTIVIDADES DE SERVICIO, COMUNIT	\$ 1.873.746.771
61709501	ACTIVIDADES CONEXAS SER. DE MAQUILA	\$ 537.160.011
61709505	ACT. CONEXAS SERV. MAQUILLA MALAMBO	\$ 1.336.586.760
	TOTAL CUENTA	\$ 100.223.342.470

4.5. Identificación contable, por líneas, del costo de ventas para los productos manufacturados, servicios de maquila, materia prima vendida y productos no fabricados por la empresa

He verificado las cifras que refleja el siguiente cuadro, cruzando las partidas contra libros de contabilidad, comprobantes y soportes:

Cuadro 8

ESTADO DE COSTOS DE PRODUCTOS VENDIDOS						
		Totales	Productos manufacturados	Maquilas	Venta materia prima	Productos no fabricados
Inventario inicial materia prima		\$ 6.125.129.736				
Total compras materia prima		\$ 89.974.719.634				
compras materia prima	\$ 90.494.614.161					
menos devoluciones y ajustes a compras	-\$ 519.894.527					
Descuento por volumen proveedores						
Materia prima disponible		\$ 96.099.849.370				
Inventario final materia prima		-\$ 3.726.488.965				
Materiales directos		\$ 92.373.360.405	\$ 87.365.381.834		\$ 5.007.978.571	
Mano de obra directa		\$ 4.094.786.128	\$ 2.221.039.357	\$ 1.873.746.771		
Costos generales de fabricación		\$ 10.174.286.705	\$ 10.136.418.037		\$ 37.868.668	
Costo de producción		\$ 106.642.433.238	\$ 99.722.839.228	\$ 1.873.746.771	\$ 5.045.847.239	
Más: inventario de productos/ene 01		\$ -				
Costo de productos en proceso		\$ 106.642.433.238	\$ 99.722.839.228	\$ 1.873.746.771	\$ 5.045.847.239	
Menos: inventario de productos en proceso/Dic 31						
Costo de productos terminados		\$ 106.642.433.238	\$ 99.722.839.228	\$ 1.873.746.771	\$ 5.045.847.239	
Más: inventarios de productos terminados /ene 1		\$ 6.672.222.718	\$ 6.672.222.718			
Más: Inventario inicial de productos no fabricados						\$ 218.578.890
Más: Compras productos no fabricados						\$ 224.621.622
Más: Otros Costos de productos terminados		\$ 1.331.157.531	\$ 1.331.157.531			
Costo de productos disponibles para la venta		\$ 114.645.813.487	\$ 107.726.219.477	\$ 1.873.746.771	\$ 5.045.847.239	
Menos: inventario de productos no terminados						\$ 443.200.512
Inventario final producto no fabricado		-\$ 14.520.451.209	-\$ 14.520.451.209			
Reclasificación contable entre inventarios			\$ 102.221.956		-\$ 102.221.956	
Costo de ventas		\$ 100.125.362.278	\$ 93.307.990.224	\$ 1.873.746.771	\$ 4.943.625.283	
Costo de ventas productos no fabricados		\$ 395.303.341				\$ 395.303.341
Descuento condicionado proveedores		-\$ 297.323.149	-\$ 297.323.149			
TOTAL COSTO DE VENTAS		\$ 100.223.342.470	\$ 93.010.667.075	\$ 1.873.746.771	\$ 4.943.625.283	\$ 395.303.341

El resultado global que arroja este cuadro indica que el costo de venta total de la empresa durante el año 2008 asciende a \$100.223.342.470, cifra que de manera detallada se refleja y cruza contra el cuadro 3 del presente peritaje (cuenta 6 del plan de cuentas).

De acuerdo con las pruebas obrantes en el expediente, incluido lo expuesto en el dictamen pericial, se puede concluir que el costo de ventas determinado por parte de Almasa, que surge de tomar el valor del costo de producción de los productos manufacturados de \$99.722.899.228, sumarle el inventario inicial de productos terminados, más costos de productos no elaborados por la empresa y se le restó el inventario final para llegar al valor de \$93.307.990.224, valor inferior al determinado en el dictamen pericial en la suma de \$94.578.223.227.

Así las cosas, el cálculo realizado del costo de ventas por parte de Almasa fue correcto y en ese sentido, no existe, pues, fundamento para rechazar los costos de mano de obra ni los costos indirectos de fabricación, como tampoco fundamento legal o técnico alguno que permita suponer que la accionante solicitó un costo de ventas excesivo o improcedente, razón por la cual el cargo está llamado a prosperar.

SANCIÓN POR INEXACTITUD

Al haber sido desvirtuadas las glosas señaladas por la Administración en la liquidación oficial de revisión, la Sala estima improcedente la sanción por inexactitud impuesta, razón por la cual se levantará.

- Costas

Finalmente, de conformidad con lo previsto en el artículo 365 del CGP, aplicable por expresa remisión del artículo 306 del CPACA y teniendo en cuenta el criterio del Consejo de Estado, según el cual solo procede condena en costas cuando aparezcan causadas y comprobadas,¹⁰ la Sala considera que en el presente caso no hay lugar a condena en costas, toda vez que no se encuentran probadas

En mérito de lo expuesto, el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta – Subsección “A”, administrando justicia en nombre de la República y por autoridad de la Ley,

FALLA

PRIMERO: DECLARESE LA NULIDAD la Liquidación Oficial de Revisión - Resolución N° 312412012000018 del 2 de abril de 2012 y de la Resolución N° 900.193 de 3 de mayo de 2013, mediante las cuales se modificó al contribuyente ALAMBRES Y MALLAS S. A. ALMASA, identificado con NIT 860.007.668-1, la declaración privada del impuesto sobre la renta presentada por el año gravable 2008.

SEGUNDO: A TÍTULO DE RESTABLECIMIENTO DE DERECHO, DECLÁRASE en firme la declaración presentada por el año gravable 2008.

TERCERO: No se condena en costas por las razones expuestas en la parte considerativa de esta providencia.

CUARTO: En firme esta providencia y hechas las anotaciones correspondientes, archívese el expediente, previa devolución de los antecedentes administrativos a la oficina de origen, y de gastos del proceso a la parte demandante, si a ello hubiere lugar. Déjense las constancias del caso.

CÓPIESE, NOTIFÍQUESE, COMUNÍQUESE Y CÚMPLASE.

Discutida y aprobada en sesión realizada en la fecha.

LUIS ANTONIO RODRÍGUEZ MONTAÑO

GLORIA ISABEL CÁCERES MARTÍNEZ

AMPARO NAVARRO LÓPEZ

¹⁰ Se reitera el criterio de la Sala expuesto en sentencia complementaria del 24 de julio de 2015, exp. 20485, C.P. Martha Teresa Briceño de Valencia.