



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

CONSEJERA PONENTE: MYRIAM STELLA GUTIÉRREZ ARGÜELLO

Bogotá, D.C., once (11) de abril de dos mil veinticuatro (2024)

Referencia	Nulidad y restablecimiento del derecho
Radicación	76001-23-33-000-2015-01551-01 (27625)
Demandante	SOLUCIONES INTEGRALES DE CALI S.A.S. EN LIQUIDACIÓN
Demandado	DIRECCIÓN DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES, DIAN
Temas	Impuesto sobre las ventas. Adición de ingresos gravados. Determinación del precio de enajenación de activos aportados en especie.

SENTENCIA SEGUNDA INSTANCIA

La Sala decide el recurso de apelación interpuesto por la parte demandante, contra la sentencia del 29 de octubre de 2021, dictada por el Tribunal Administrativo del Valle del Cauca que resolvió¹:

«**PRIMERO. NIÉGANSE** las pretensiones de la demanda.

SEGUNDO. CONDÉNASE en costas de la primera instancia a la parte accionante. **FÍJANSE** para el efecto las agencias en derecho en un porcentaje del uno por ciento (1%) del valor de las pretensiones denegadas.

TERCERO. ARCHIVASE (sic) el proceso, previa ejecutoria y anotación en los sistemas informáticos dispuestos para el efecto». (Énfasis del texto original).

ANTECEDENTES DE LA ACTUACIÓN ADMINISTRATIVA

Previo requerimiento especial², su ampliación³ y sus correspondientes respuestas⁴, mediante la Liquidación Oficial Nro. 052412014000059 del 1 de agosto de 2014⁵, la DIAN modificó la declaración del impuesto sobre las ventas de la actora, correspondiente al bimestre 3 del año gravable 2012, en el sentido de aumentar los ingresos brutos por operaciones gravadas, con fundamento en el desconocimiento del precio de venta del inventario enajenado por la demandante. En consecuencia, la Administración determinó un mayor impuesto a cargo y le impuso la sanción por inexactitud.

El 23 de septiembre de 2014, la sociedad demandante presentó recurso de reconsideración⁶ en contra del acto de determinación oficial, el cual fue resuelto por medio de la Resolución Nro. 007015 del 24 de julio de 2015, en el sentido de confirmar el acto recurrido.

¹ Índice 32 de SAMAI del Tribunal Administrativo de Cundinamarca.

² Fls. 113 a 126.

³ Fls. 197 a 204.

⁴ Fls. 128 a 140 y Fls. 205 a 206.

⁵ Fls. 211 a 223.

⁶ Fls. 228 a 253.



ANTECEDENTES DEL PROCESO

Demanda

En ejercicio del medio de control de nulidad y restablecimiento del derecho, contemplado en el artículo 138 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo (Ley 1437 de 2011), la parte demandante formuló las siguientes pretensiones:

- «**A.** Que se declare la nulidad total de la Resolución que resolvió el Recurso de Reconsideración No. 007015 del 24 de julio de 2015 (sic), expedida por la Subdirectora de Gestión de Recursos Jurídicos de la Dirección de Gestión Jurídica de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales por medio de la cual se resolvió el Recurso de Reconsideración interpuesto el 20 de agosto de 2014 (sic), en contra de la Liquidación Oficial de Revisión N° 052412014000059 de agosto 01 de 2014.
- B.** Que se declare la nulidad total de la Liquidación Oficial de Revisión No. 052412014000059 de agosto 01 de 2014, en virtud de la cual se modificó la declaración presentada por Soluciones Integrales por el Impuesto sobre las ventas correspondiente al tercer (3) bimestre del año 2012, y se impuso sanción por inexactitud.
- C.** Que a título de restablecimiento del derecho se declare la firmeza de la liquidación privada contenida en la declaración del Impuesto (sic) sobre las ventas por el tercer (3) bimestre del año gravable 2012 presentada por Soluciones Integrales y se reconozcan como ciertos los valores registrados en esta declaración privada presentada por la Compañía el día 24 de julio de 2012, en declaración radicada con el número 91000143692040, al prosperar las razones de objeción de fondo que se desarrollan en el presente escrito.
- D.** Que se condene en costas a la parte demandada, ya que las Autoridades Tributarias, en el proceso administrativo, no valoraron las pruebas aportadas para sustentar la información reportada en la declaración del Impuesto (sic) sobre las ventas presentada por el tercer (3) bimestre del año gravable 2012, presentada por Soluciones Integrales y desconocen injustificadamente las normas que regulan la determinación del impuesto sobre las ventas, interpretándolas en forma que excede su contenido legal, con lo cual su actuación va más allá de su función legal de velar por el correcto pago de los tributos, bajo los parámetros constitucionales de justicia, equidad y progresividad que rigen el sistema tributario». (Énfasis del texto original).

A los anteriores efectos, invocó como normas violadas los artículos 29, 83 y 363 de la Constitución Política, 126, 133 y 921 del Código de Comercio, 90, 453, 463, 647, 742, 745, 746, 773 y 77 del Estatuto Tributario, 3 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo y 197 de la Ley 1607 de 2012. Los cargos de nulidad se resumen así:

Precisó que el valor por el que recibió los inventarios, como parte del aporte de capital en especie, era el valor en libros que tenían en Carvajal Soluciones de Comunicación S.A.S. (antes Cargraphics S.A.) al momento de hacer el aporte para la constitución, tal y como lo demuestran las copias del documento de constitución de la sociedad y el certificado del revisor fiscal de Carvajal Soluciones de Comunicación S.A.S.

Indicó que, aunque este valor fue aprobado por el accionista único para realizar su aporte en especie, no es el valor comercial de los bienes y no hay pruebas de que se haya realizado un avalúo comercial en ese momento, puesto que ni la sociedad aportante ni la que se constituía lo hicieron y, en todo caso, la Administración tampoco aportó uno dentro del proceso.

Planteó que, de manera errada, la DIAN considera que el valor asignado a un aporte de capital en especie, realizado por el único accionista aportante en el acto de



constitución de una sociedad, puede tener como valor el corriente en plaza de esos bienes en contravía de lo dispuesto en el artículo 921 del Código de Comercio.

Señaló que la referencia que se hace en el documento de constitución de la sociedad a los artículos 132 y 133 del Código de Comercio es simplemente para manifestar expresamente que el accionista constituyente asignó un valor a los bienes aportados, dejando constancia de este, como lo exige la ley comercial. Que, si se analizan esas normas, es imposible inferir que de ellas se desprenda que el valor asignado a la especie aportada implique la determinación del valor comercial de las cosas aportadas.

Enfatizó en que la Administración sustentó su decisión de tomar el valor del aporte como el valor comercial de los activos recibidos en el artículo 126 del Código de Comercio, que se refiere al aporte de capital en especie de género, pese a que lo que ocurrió en el caso de la actora fue un aporte de cosa cierta. De manera que la demandada sustentó su actuación en una norma que regula un hecho diferente al ocurrido, lo cual constituye falsa motivación. Añadió que como se trató de aportes en especie de bienes específicos o cosas ciertas y no de género, el artículo 126 del Código de Comercio no es aplicable y, en consecuencia, el valor determinado del aporte no hace referencia a ningún valor comercial de los bienes, que pueda servir para establecer posteriormente, y con base en él, un precio de venta comercial.

Adujo que era imposible sostener que su valor en libros era el valor comercial, teniendo en cuenta que se trataban de activos fijos para la sociedad aportante, utilizados en su actividad productora de renta por más de 10 años, situación que fue reconocida en el requerimiento especial, y que, por ende, estaban obsoletos o en mal estado. Indicó que los actos adolecen de falsa motivación, en la medida en que la adición de ingresos gravados se basó en asumir un valor comercial de los bienes que no corresponde a la realidad y que, por el contrario, sólo proviene de la apreciación subjetiva de quienes realizaron la diligencia de verificación, sin que existan pruebas que confirmen esta aseveración.

Sostuvo que, en el expediente administrativo, consta que contrató en el año 2012 un perito evaluador para que estableciera el valor comercial de los bienes recibidos, según su naturaleza, condición y estado, avalúo que fue desestimado por la Administración, realizando juicios de valor que no correspondían a su función, como que era imposible que a los pocos meses transcurridos entre la fecha del aporte y la del avalúo los activos hubieran perdido su valor, desconociendo así que los bienes aportados eran equipos usados por más de 10 años.

Determinó que esta actuación desconoció los artículos 742, 745 y 746 del Estatuto Tributario, en cuanto a que las decisiones de la Administración deben fundarse en los hechos que aparecen probados en el expediente y que las dudas provenientes de vacíos probatorios deben resolverse a favor del contribuyente si no hay manera de eliminarlas, con lo cual también se desconoce la presunción de veracidad de los hechos consignados en las declaraciones tributarias y en las respuestas a los oficios tributarios.

Relató que los activos aportados por la accionista, Carvajal Soluciones de Comunicación S.A.S., y que fueron registrados como inventario, se encontraban casi todos en la planta industrial ubicada en el municipio de Santander de Quilichao, departamento del Cauca, que dejó de operar en marzo de 2011, cuando la sociedad aportante trasladó toda su operación de industria a Bogotá D.C. Anotó que, en esa



planta fue en la que se hizo el desmonte de los bienes y se facturaron y despacharon en virtud de las operaciones de venta, con el fin de desocupar dicho inmueble, el cual había sido ofrecido por la Organización Carvajal como donación a la Universidad del Valle, previo contrato de comodato suscrito en julio de 2012, del que adjuntó copia.

Precisó que los equipos recibidos como aporte de capital fueron vendidos (en su mayoría desarmados), como desechos industriales por su peso y en calidad de chatarra y que la DIAN no ha demostrado que esa afirmación sea falsa. En consecuencia, alegó que no podía predicarse que se tratara de los mismos bienes recibidos como aporte, por lo que, con los actos acusados, se había incurrido en falsa motivación, pues se le asignó a los bienes vendidos el valor comercial de una maquinaria que no era lo que se estaba vendiendo, toda vez que estaba desmontada y ya no era el activo recibido inicialmente, como consta en las facturas de venta de las que aportó copia en la diligencia de verificación que obran en los antecedentes administrativos.

Aseveró que la máquina rotativa de cinco colores marca Cerruti no tenía utilidad real en la operación industrial, por antigua y obsoleta y, además, ocupaba un gran espacio en el edificio en el que se encontraba empotrada y que finalmente se vendió, no como maquinaria industrial, sino como chatarra, por su peso. Sobre este particular, indicó que a la demanda se anexaban fotografías del proceso de desmonte de la mencionada máquina, así como copia del contrato suscrito con CONID Ltda. para el desmonte de la máquina y la venta de la chatarra resultante y la correspondencia de la actora, con la que se acreditan las diligencias realizadas para la venta de los inventarios, sin conseguir compradores o mejores precios de venta.

Considerando que los bienes vendidos son diferentes de los recibidos por la sociedad como aporte de capital, adujo que la Administración aplicó incorrectamente los artículos 453 y 463 del Estatuto Tributario. Explicó que la DIAN no ha probado que la sociedad tenga operaciones facturadas a un valor inferior al real, presupuestos básicos para la aplicación del artículo 453 del Estatuto Tributario, razón por la cual afirmó que no era la norma aplicable al presente caso.

Dijo que en los actos administrativos demandados no aparece cuál es el valor corriente en plaza, definido en el artículo 921 del Código de Comercio, y que la DIAN utiliza para modificar la base gravable del IVA del bimestre 3 del año 2012. En esas condiciones, alegó que era imposible determinar que los valores consignados en las facturas eran inferiores al referente exigido por la norma mencionada, toda vez que la Administración ni siquiera ha establecido el valor corriente en plaza en la fecha de la venta para el kilo de chatarra proveniente del desmonte de una maquinaria industrial, ni para el resto de activos usados por más de 10 años, obsoletos y en mal estado, que sirva de base para determinar si el valor que aparece en las facturas está por encima o por debajo de ese valor en plaza probado por la actora.

Ante el silencio de la demandada en este punto, indicó que en el expediente existe un avalúo realizado por un perito independiente que demuestra que el valor de realización posible para los equipos recibidos como aporte era muy bajo. No obstante, enfatizó en que esta prueba había sido sistemáticamente despreciada por la DIAN en todas las etapas del proceso en la sede administrativa.

Puso de presente que, en la medida en que la Administración no demostró cuál es el valor corriente en plaza de los bienes vendidos, que no son los mismos recibidos



al momento del aporte, puesto que cambiaron en su forma, condición, propiedades físicas y capacidad de producción, era improcedente que la DIAN desconociera el precio determinado por las partes (la actora y sus compradores).

Relacionó todas las facturas de venta e indicó que el valor real de los bienes objeto de cuestionamiento en los actos demandados fue el que aparece declarado, que fue el precio acordado entre las partes, tal y como lo definen los incisos 3 y 4 del artículo 90 del Estatuto Tributario. Sostuvo que, en este caso, la Administración rechazó el precio de venta declarado por la demandante y fijó como precio de venta el costo de adquisición de los activos recibidos que, aunque es un valor registrado en sus libros de contabilidad, por ser el valor por el que le fueron aportados, no corresponde al valor comercial de lo vendido, porque no son los mismos bienes, sino el producto de su desarme. Por lo anterior, es inaceptable el precio de venta determinado por la DIAN, cuando no se ha demostrado que ese sea el corriente en plaza el 17 de mayo o el 8, 25 y 27 de junio de 2012 en Cali para la chatarra y de los demás bienes vendidos.

Resaltó que, para ahondar en pruebas de que el precio de venta de los bienes vendidos por la actora en el año 2012 sí era su valor comercial, considerando su naturaleza, condiciones y estado, es que aportó las facturas de venta con las que se prueba que se vendió los bienes como chatarra proveniente del desarme y desmonte de la máquina rotativa Cerrutti, así como la red contra incendios y demás bienes vendidos, fotografías del proceso de desmonte de la máquina mencionada, orden de despacho de los bienes entregados y copia de las boletas de la báscula de carga de transporte por carretera ubicada en el municipio de Villa Rica, vecino a Santander de Quilichao, en la ruta a Cali. Con todo esto se acredita que el peso del material facturado es realmente el que aparece en las facturas (una boleta inicial con el vehículo sin carga y otra con el vehículo ya cargado).

En lo que tiene que ver con la aplicación del artículo 463 del Estatuto Tributario sostuvo que, si bien esa norma era aplicable, el valor que debe servir de referencia es el del kilo de chatarra proveniente del desmonte de la maquinaria industrial y no el de una rotativa de impresión marca Cerrutti, ni el de una red de incendios instalada en un edificio, sino el valor de la chatarra proveniente del desmonte de esos bienes, así como el de otros bienes obsoletos. Señaló que, para aplicar correctamente la norma mencionada, la Administración debió haber demostrado cuál era el valor comercial y no lo hizo, luego era improcedente aplicar un valor que corresponde a bienes diferentes, pues esto constituye falsa motivación.

Manifestó que la sanción por inexactitud era improcedente, puesto que el hecho de que la Administración desconozca el precio de venta fijado por las partes y fijó uno superior, que no es el valor en plaza de los bienes vendidos el día de la enajenación, no constituye omisión de ingresos sancionable con la penalidad en mención, puesto que no demuestra que la actora haya recibido ingresos superiores a los declarados y, por lo mismo, que hayan existido maniobras fraudulentas para disminuir el valor a pagar, de ahí que no se configure ninguno de los supuestos consagrados en el artículo 647 del Estatuto Tributario.

Añadió que, a partir de los argumentos expuestos y las pruebas aportadas, la actora ha actuado de manera correcta y sus argumentos y las sumas declaradas se fundamentaron en hechos reales, información correcta y completa y en normas de orden legal, por lo que la imposición de la sanción no debe prosperar. Agregó que la determinación de un precio de venta desconociendo, para efectos tributarios, el



acordado por las partes y registrado en la liquidación privada de la actora no pueden calificarse como algo falso, equivocado, incompleto o desfigurado.

Resaltó que, la jurisprudencia del Consejo de Estado y de la Corte Constitucional ha sostenido que, en materia sancionatoria, el Estado no puede imponer sanciones con fundamento en criterios objetivos, sino que debe consultar aspectos de naturaleza subjetiva como el ánimo defraudatorio, la ausencia de perjuicio, la diferencia de criterios, entre otros. A estos efectos, dijo que la Administración desconoció el artículo 197 de la Ley 1607 de 2012, pues le impuso a la demandante la sanción por inexactitud con base en criterios objetivos, sin tener en cuenta los principios establecidos en esa norma y sin diferencias aquellas razones subjetivas, es decir, relativas a la antijuridicidad del hecho y la imputabilidad de la conducta.

Adujo que, conforme con el principio de lesividad, sólo se puede imponer una sanción cuando la conducta haya afectado las arcas del Estado, sin embargo, ello en este caso no ocurrió.

Explicó que los actos acusados fueron expedidos con infracción de las normas en las que han debido fundarse, en particular en el artículo 683 del Estatuto Tributario, puesto que la actuación de la DIAN no ha estado presidida de un espíritu de justicia, toda vez que se estableció un precio de venta de los activos enajenados por la actora, diferente al acordado entre las partes, sin seguir el procedimiento establecido en las normas para ello y sin consultar los precios en plaza para bienes similares el día de la venta, pues sólo se tuvo como único fundamento el costo de adquisición de tales bienes, determinando así una base de imposición que no corresponde a la realidad de la operación ni a las condiciones económicas que, para el periodo cuestionaron, la actora obtuvo.

Añadió que la determinación del tributo y la imposición de la sanción no se fundamentó en los hechos que aparecen probados en el expediente y los vacíos probatorios existentes en el momento de practicar la liquidación que se impugna no fueron resueltos a favor del contribuyente. También manifestó que la validez de la contabilidad de la actora no fue cuestionada por la DIAN y que se ha tenido como plena prueba para determinar el costo de adquisición de los inventarios, no obstante, no ha ocurrido lo mismo en lo que tiene que ver con la determinación de la realidad del precio de venta acordado por las partes al momento de vender los desechos industriales provenientes de los activos que fueron adquiridos en la constitución de la sociedad.

Enfaticó en que la DIAN desestimó, sin explicación alguna, el certificado del revisor fiscal de la sociedad Carvajal Soluciones de Comunicación S.A.S., en el que consta que esa sociedad, al momento de la constitución de la sociedad demandante, aportó por su valor en libros los bienes que eran usados en su operación industrial, discriminando por clase y valor cada uno de ellos.

Señaló que tal desconocimiento, junto con el de las pruebas aportadas sobre el estado de los bienes, el avalúo del perito y el no seguimiento del procedimiento previsto en el Estatuto Tributario vulnera el debido proceso de la actora. Añadió que los actos acusados también desconocen el principio de la buena fe, en la medida en que, con la determinación de un precio de venta diferente al real la DIAN actuó como si estuviera ante un caso de evasión fiscal, el cual no existe ni se ha probado. Así mismo, expuso que los actos acusados determinaron una obligación tributaria que va más allá de lo que el principio de progresividad prevé.



Oposición de la demanda

La demandada solicitó que se negaran las pretensiones de la demanda, para lo cual expuso los siguientes argumentos⁷.

Respecto a lo alegado por la demandante sobre que **el valor comercial de los bienes enajenados no era el valor por el cual se recibieron los inventarios dados como aporte en especie**, comenzó por hacer un recuento de las normas que la DIAN tuvo en cuenta para desconocer el valor de los activos indicado por el perito evaluador.

A estos efectos, reconoció que en el objeto social de la actora se encontraba la actividad de enajenar sus bienes y que la misma se constituyó mediante aporte en especie que realizó su único accionista (Carvajal Soluciones de Comunicaciones S.A.), el cual se encuentra determinado en el acto constitutivo, inscrito en la Cámara de Comercio el 23 de noviembre de 2011. De que en dicho documento constaba y en la composición accionaria de la demandante y en el certificado de existencia y representación legal del 2 de diciembre de 2011 constaba el valor por el cual se había realizado el aporte. Agregó que esta transacción se encuentra registrada en la contabilidad con fecha 30 de noviembre de 2011, con la nota de contabilidad Nro. 001-NC-001001, que afectó las siguientes cuentas: 14350100, 120550005, 2195050 y 051000.

Explicó la dinámica de las cuentas contables 1435 (mercancías no fabricadas por la empresa), la cual estaba afectada por el débito con el valor del costo de la mercancía recibida como aporte, 12055 (inversiones obligatorias), que registraba el débito por el costo de los inventarios, y 2195050 (otras obligaciones), cuya columna de crédito registra el valor de las obligaciones contraídas con entes diferentes a establecimientos de crédito. Considerando lo anterior, dijo que el primer movimiento contable de la sociedad actora fue de una cuenta por pagar, es decir, que nació endeudada, lo que incumple el objetivo primario de creación de una sociedad, esto es, que genere utilidades y que no se observen obligaciones por pagar que sobrepasen el valor de sus inventarios y el valor de las acciones.

Destacó que el valor de los inventarios se demostraba con el balance de comprobación de saldos acumulado a diciembre de 2011, así como en las notas a los estados financieros, en las cuentas 12 (inversiones) y 14 (inventarios), como también en el movimiento de la cuenta de costos de la sociedad demandante.

Puso de presente que, entre mayo a junio de 2012, no se encontró en el balance o en los estados financieros ninguna nota del contador o del revisor fiscal en la cual se hubiese manifestado alguna novedad o inconformidad respecto del valor de los inventarios. No obstante, advirtió que en el artículo 59 del documento constitutivo de la actora, se expresó que se daría cumplimiento a lo regulado en los artículos 132 y 133 del Código de Comercio.

Manifestó que, en la certificación remitida por la contadora de la actora, con ocasión de la solicitud efectuada por la Administración, se adjuntó otra certificación del 10 de febrero de 2012, en la que se mencionó que los bienes recibidos como inventario eran obsoletos, otros afectados y otros ineficientes, por lo que se decidió enajenar el inventario, 6 meses después de la creación de la contribuyente, por una suma inferior al valor de adquisición de tales bienes. Que, según la actora, el efecto fiscal

⁷ Fls. 314 a 329.



de esta operación corresponde a una pérdida en el ejercicio gravable de 2012, pero dijo que para la Administración esto es un hecho económico que no podía aceptarse fiscalmente toda vez que, a 30 de diciembre de 2011 y al 1 de enero de 2012, la actora llevó a su estado de resultados y al balance los valores del inventario aceptados para su creación.

Adicionó que, haber soportado 4 meses después de su creación, con otro avalúo, la desvalorización de los bienes, incumple la regla general respecto a la base gravable de IVA en la venta y prestación de servicios, que se determina de acuerdo con lo previsto en los artículos 447 y 448 del Estatuto Tributario, que indican que en ningún caso, la misma puede ser inferior al valor comercial de los bienes en la fecha de la transacción, pues así también lo establece el Concepto Nro. 0001 de 2004 de la DIAN.

Hizo énfasis en que no existe discusión sobre el aporte en especie, sino en cuanto a su valor, el cual fue aceptado como real y comercial conforme a lo expresado en el acta de creación de la sociedad demandante, ciñéndose a lo establecido en los artículos 132 y 133 del Código de Comercio, en concordancia con el artículo 126 ibidem. Agregó que el valor del avalúo fue aceptado por los contratantes como real, de los bienes que se recibieron en cuerpo cierto, con la seriedad y responsabilidad para dar vida a un ente jurídico. Con fundamento en lo expuesto, aseguró que no resultaba ajustado a las normas contables, fiscales y comerciales que la sociedad demandante hubiera desmejorado del valor dado a esos bienes 4 meses después de realizado el avalúo para efectos de la creación de la sociedad, con base en un nuevo avalúo, pues con este sólo se pretendía desvirtuar el valor comercial de los bienes inicialmente adquiridos.

Destacó que al nuevo avalúo no se le puede dar validez para justificar la desvalorización del inventario, ya que esta operación no cumple con los artículos 463 y 464 del Estatuto Tributario, específicamente, en cuanto al valor corriente en plaza, menos cuando está probado que, al momento de la creación de la demandante, 4 meses atrás, los bienes aportados tenían un valor superior, teniendo en cuenta que se encontraban en uso y al estado que tenían. En ese sentido, advirtió que el valor por el cual fueron aportados los bienes corresponde a su valor comercial, comoquiera que la demandante aceptó lo establecido en los artículos 132 y 133 del Código de Comercio, es decir, que hubo acuerdo sobre las condiciones físicas y el valor real o comercial de los bienes recibidos como aporte, en la fecha de constitución de la sociedad.

En cuanto a lo expresado por la actora, respecto a que los bienes vendidos no fueron los mismos que se recibieron como aporte en especie, dijo que era una tesis absurda, que se caía por su propio peso, ya que en el expediente estaba demostrado que sí se trataba de los mismos bienes de acuerdo con el inventario recibido y avaluado por la sociedad.

Sobre el argumento de la demandante, en relación con que el valor comercial de los bienes vendidos fue el acordado por las partes, sin que se hubiese demostrado por parte de la DIAN que el valor establecido en la liquidación oficial sea el valor corriente en plaza, desconociendo así el artículo 90 del Estatuto Tributario, indicó que lo dispuesto en dicho artículo no resultaba aplicable porque el mismo habla de la renta o pérdida líquida en la enajenación de activos a cualquier título y, este caso, se refiere a la venta de activos que se convirtieron en inventario.



Agregó que es impreciso hablar en este caso de partes, comoquiera que la sociedad Carvajal Soluciones en Comunicaciones dio vida comercial a una sociedad con capital suscrito y pagado representado en un aporte que corresponde a activos, los cuales constituyen inventario en la nueva sociedad (la demandante). Que, de acuerdo con la norma anterior, el funcionario puede rechazar o no el precio de enajenación, de ahí que no sea obligatorio. Finalmente, dijo que no es posible tener en cuenta el promedio vigente porque, en este caso, se encuentra probado que el valor comercial de los activos lo determinó el aportante y accionista (Carvajal Soluciones de Comunicación S.A.S.), al momento de conformar la sociedad demandante, según lo demuestran los registros contables y la certificación del revisor fiscal.

Señaló que el valor en libros de los activos representa el valor real del inventario o el valor comercial, porque es el valor que registra cualquier propiedad, derecho, bien u obligación. Que este hecho está en concordancia con el movimiento contable de la sociedad actora, de acuerdo con la nota de contabilidad Nro. 001-NC-001001 del 30 de noviembre de 2011, el balance general a 31 de diciembre de 2011, el estado de cambios en la situación financiera, así como las notas a los estados financieros, respecto de los inventarios.

Explicó que los inventarios se determinan con base en el costo promedio, por lo que no es posible tener en cuenta el valor de la venta realizada del inventario en junio de 2012, con base en el avalúo técnico realizado el 10 de febrero de 2012. Que prueba de lo anterior, es que, en junio de 2012, a solicitud de la actora, se dictó un avalúo con propósito comercial de la impresora marca Komori Monocolor, en el que se dijo que su estado era malo por falta de mantenimiento. De manera que, según la demandada, a 31 de octubre de 2011, cuando se creó la actora, ya se conocía que esa impresora no estaba en uso y tampoco había tenido mantenimiento, sin embargo, para la fecha del aporte tenía un valor superior al valor que le dieron para la venta, lo que demostró que, para crear sociedades, los bienes tienen un mayor valor y para fines comerciales se desvalorizaron en menos de 3 meses.

Recalcó que, de acuerdo con el artículo 64 del Decreto 2649 de 1993, el tiempo mínimo para realizar avalúos de la propiedad, planta y equipo es de 3 años, no de 3 meses como ocurre en este caso. En ese sentido, consideró que no es posible argumentar la condición de obsolescencia de los bienes cuando, de acuerdo con el valor contabilizado por la sociedad aportante, hacían parte del aporte en especie que ésta tenía registrado en su contabilidad y que utilizó para la constitución de la sociedad actora, de manera que no es admisible que, dicha sociedad, después de 3 meses de su adquisición, pretenda demostrar que vendió los bienes por valores inferiores justificándolo en la obsolescencia o porque no tienen valor comercial o porque son chatarra, sin tener en cuenta que la norma mencionada específica el cómo y el cuándo de los avalúos.

Destacó que, el hecho de acreditar la venta de los activos con base en el avalúo del 12 de febrero de 2012 y en las respectivas facturas, no desvirtúa por parte de la demandante las glosas determinadas por la Administración, comoquiera que, los documentos contables, las certificaciones y lo dicho por la DIAN, conforman pruebas suficientes, pertinentes y necesarias, que no fueron desvirtuadas por la actora, lo cual conlleva a aplicar lo dispuesto en el artículo 761 del Estatuto Tributario.

En lo que tiene que ver con la **imposición de la sanción por inexactitud**, señaló que era procedente ya que la actora omitió ingresos, puesto que se estableció que los mayores valores determinados en el procedimiento administrativo no fueron



declarados por la sociedad, teniendo en cuenta el valor del costo y de la venta del inventario.

Dijo que no está demostrada la causal que vicie el consentimiento y que, al estar expresa la regulación en materia del impuesto sobre las ventas, su desconocimiento no sirve de excusa. Que, en todo caso, si está demostrado el elemento subjetivo, pese a que el Consejo de Estado ha señalado que no se requiere la prueba de maniobras fraudulentas. Añadió que en la imposición de la sanción se siguió el procedimiento establecido en la Constitución y la Ley y que los actos acusados fueron debidamente notificados.

Respecto al cargo de nulidad por falsa motivación, violación de las normas superiores y falsa motivación, adujo que, en este caso, está demostrado, con los antecedentes administrativos, que la Administración ejerció las facultades de fiscalización de que trata el artículo 684 del Estatuto Tributario y recaudó pruebas con base en las cuales asumió la carga inicial de la prueba y, en el requerimiento especial, expuso las razones de hecho y de derecho que fundamentaron la actuación, que notificó los actos demandados y que estudió los argumentos que presentó la contribuyente en ejercicio de su derecho de defensa y contradicción.

Aseveró que no procedían los argumentos de la demandante sobre la vulneración del debido proceso en la imposición de la sanción por inexactitud o en las modificaciones efectuadas en la liquidación oficial de revisión, ya que estas actuaciones se sustentaron en normas vigentes, preexistentes a los hechos y que resultan adecuadas teniendo en cuenta lo demostrado en el expediente. Que los planteamientos de oposición a los aspectos fácticos y de fondo de la actora no significan una violación procesal, del recaudo de pruebas, de inobservancia del procedimiento o el desconocimiento del principio de publicidad.

Sentencia apelada

El Tribunal Administrativo del Valle del Cauca denegó las pretensiones de la demanda y condenó en costas a la parte actora, de conformidad con los siguientes argumentos⁸.

Consideró que el problema jurídico a resolver consistía en determinar si los actos administrativos demandados eran nulos por haberse expedido con violación de las normas que regulan el impuesto sobre las ventas y, por ende, si estaban falsamente motivados o si, por el contrario, estaban soportados en las pruebas legalmente recaudadas y las normas que regulan el impuesto.

Relató que la constitución de la sociedad demandante ocurrió el 31 de octubre de 2011, para lo cual recibió un aporte en especie (con indicación de su valor) de la sociedad Carvajal Soluciones de Comunicaciones S.A., según lo demostraba la composición accionaria de la actora y su certificado de existencia y representación legal. También, que el valor de los inventarios de la actora se acredita con el balance de comprobante de saldos acumulados a diciembre de 2011, con las notas de los estados financieros cuentas 12 (Inversiones) y 14 (Inventarios mercancía no fabricada) a diciembre de 2011, así como el movimiento de la cuenta de costos de fecha enero de 2012.

Manifestó que el único accionista aportó bienes en especie a la sociedad actora, «se presume que (sic) el fin de enajenarlos para cumplir el objeto social», pero que lo que se aprecia

⁸ Fls. 387 a 396 del cuaderno principal.



en la certificación remitida por la contadora Johana Andrea Suarez, con ocasión de la solicitud que hiciera la Administración, es que la sociedad actora adjuntó una certificación de un evaluador de octubre de 2012, en la que se mencionó, de forma general, que los bienes recibidos como inventario son algunos obsoletos, otros afectados y otros ineficientes.

Con base en lo anterior, adujo que la sociedad demandante, para constituirse, adquirió un inventario (según transacción que se contabilizó el 30 de noviembre de 2011, en la nota de contabilidad Nro. 001-NC-001001) que, con fundamento en un avalúo realizado 4 meses después, determinó como obsoleto, por estar afectados y ser ineficientes los bienes recibidos, con lo cual decidió enajenarlo, entre mayo y junio de 2012, 6 meses después de su creación, por una suma inferior al valor comercial o al valor de adquisición.

Citó los artículos 132 y 133 del Código de Comercio, 10 y 63 del Decreto 2649 de 1993 y 90, 82, 421, 453 y 463 del Estatuto Tributario y, considerando lo allí expuesto, sostuvo que la actora aceptó el aporte en especie tal y como fue efectuado por la «Sociedad Soluciones Integrales de Cali S.A.S., el cual revela claramente su descripción y valor de los bienes en controversia, y se dio fe del hecho económico mediante certificación emitida por el Revisor Fiscal de Carvajal de Soluciones de Comunicación S.A.S.».

Indicó que, aunque no existe un avalúo al momento de la constitución, pues no se aportó prueba en el plenario, el costo del aporte fue aceptado en el acto protocolario de la constitución de la actora y en su contabilidad, de manera que ese valor debía tomarse como valor histórico, el cual «representa el importe original al momento de la realización del hecho económico, y siguiendo los parámetros del artículo 82 del Estatuto Tributario, se considera el acto de constitución y la contabilidad una prueba directa que determina claramente el costo».

Señaló que era obligación de la demandante demostrar la fuerza mayor o el caso fortuito que llevó a que los bienes en controversia bajaran intempestivamente su valor comercial en menos de 1 año, aspecto que no está acreditado en el proceso.

Adujo, con base en todo lo anterior, que la Administración contaba con pruebas directas para determinar que no se ajustó a las normas contables, fiscales y comerciales, el hecho de que la demandante hubiese desmejorado el valor del aporte dado en especie, al transcurrir solo 4 meses contados desde el avalúo efectuado para efectos de la creación de la sociedad, con base en uno nuevo. En esa medida, dijo que no resultaba jurídicamente posible tener en cuenta el valor de la venta del inventario realizada en junio de 2012, con base en el avalúo técnico del 10 de febrero de 2012, el cual certificó que la mayoría del inventario era ineficiente, afectado y obsoleto, cuando al momento de adquirirlo para dar vida al ente societario, su valor era mayor.

Respecto a la sanción por inexactitud, determinó que esta era procedente porque la demandante omitió incluir ingresos por concepto de venta de inventarios en su declaración del IVA del bimestre 3 del año 2012, lo cual derivó en un menor impuesto o saldo a pagar, sin que haya habido errores de apreciación o aplicación indebida o alterada del derecho aplicable, que diera lugar a la exoneración de esta sanción.

Finalmente, condenó en costas a la parte demandante, con fundamento en el artículo 188 del CPACA, en concordancia con el numeral 1 del artículo 365 del Código General del Proceso.



Recurso de apelación

La **demandante** apeló la sentencia de primera instancia para que se revoque y, en su lugar, se acceda a las pretensiones de la demanda⁹.

Precisó que la Administración no ha podido demostrar que sea falso que los bienes recibidos como aporte en especie por su valor en libros, fueron vendidos en su mayoría desarmados, como desechos industriales por su peso, en calidad de chatarra. En consecuencia, dijo que no puede afirmarse que los bienes vendidos sean los mismos que los bienes recibidos, de ahí que quien acoja la tesis de la demandada incurre en falsa motivación, al pretender asignarle el valor comercial de una maquinaria a los bienes que se vendieron deshuesados, como consta en las pruebas obrantes en el expediente. En específico, resaltó las facturas de venta, las fotografías del proceso de desmonte y del estado de algunas máquinas menores que se vendieron enteras, que no eran utilizables en ningún proceso industrial por su estado y obsolescencia, las boletas de la báscula de carga de transporte por carretera y el contrato suscrito con CONID Ltda. para el desmonte de la máquina Cerrutti y la venta de la chatarra resultante.

Recalcó que, respecto de todas estas pruebas, así como de la afirmación de haber vendido activos diferentes a los recibidos en aporte, porque se vendió la chatarra originada en el despiece de estos, la DIAN y la sentencia de primera instancia guardaron silencio. Que esta situación desconoce el debido proceso y la obligación que establece el Estatuto Tributario de resolver conforme a las pruebas que aparecen en el expediente, toda vez que las mismas no han sido tenidas en cuenta y no se han consignado las razones para ignorarlas, ni se ha manifestado por qué se insiste en desconocer que lo vendido fue chatarra y activos viejos, sin utilidad para llevar a cabo un proceso industrial productivo.

Planteó que, para la Administración y para el Tribunal, la única prueba aceptable y sobre la cual sustentan toda la actuación es el aporte de capital en especie y el valor por el que fueron aportados los activos, pese a que correspondiera al valor en libros registrado por la sociedad aportante. En ese sentido, dijo que no se entendía la razón por la cual se ignoraba el punto del litigio referente a que lo vendido en el bimestre 3 del año 2012 no fueron los mismos activos recibidos en la constitución de la sociedad, sino unos diferentes, resultantes del desmonte y despiece de esos activos. En consecuencia, dijo que la sentencia impugnada no resuelve el punto sometido a decisión judicial, con lo que se permitió que se mantuviera en firme una actuación de la DIAN que es injusta y violatoria de los principios previstos en el artículo 363 de la Constitución.

Sostuvo que la correcta aplicación de los artículos 453 y 463 del Estatuto Tributario parte de la obligación de la Administración de probar que el precio que está fijando es el corriente en plaza o el comercial vigente en la fecha de la transacción. En tal sentido, indicó que el valor comercial que debe servir de referencia es el del kilo de chatarra proveniente del desmonte y deshuese de maquinaria industrial y no el de una rotativa de impresión marca Cerrutti, ni el de una red de incendios instalada en un edificio, por cuanto esto no fue lo que se vendió en el periodo gravable cuestionado. Sin embargo, dijo que la Administración no lo hizo, por lo que resultaba improcedente aplicar un valor que corresponde a bienes diferentes, en transacciones que no se hicieron en plaza y que se considera valor comercial, sin serlo.

⁹ Índice de SAMAI del Tribunal Administrativo del Valle del Cauca.



Advirtió que una operación de aporte de capital en especie no es una operación corriente en plaza, de ahí que la demandada y el Tribunal hayan dado prevalencia a lo formal sobre la verdad real, contrariado con ello el debido proceso. Destacó que el informe de verificación tributaria no consta que los funcionarios hayan realizado diligencia alguna tendiente a establecer el valor corriente en plaza de los bienes vendidos por la actora en el bimestre 3 del año 2012. Agregó que no existe en plaza ningún bien que tenga el mismo valor comercial que sus partes individualmente consideradas y menos la chatarra proveniente de su desarme.

Aseveró que, en la determinación de un precio de venta superior al real en la liquidación oficial, la DIAN no cumplió con ninguno de los presupuestos señalados en la ley. Esto es, no explicó las razones por las cuales el valor comercial asignado por las partes difería notoriamente del precio comercial promedio para bienes de la misma especie y tampoco probó que ellos se apartaran en más de un 25% de los precios establecidos en el comercio para los bienes de la misma especie y calidad, en la fecha de enajenación, teniendo en cuenta la naturaleza, condiciones y estado de los activos.

Que la DIAN tampoco probó la inexistencia de factura o documento equivalente, o que las facturas emitidas por la contribuyente mostraran como valor de la operación uno inferior al corriente en plaza. Que, existiendo como prueba en contrario el avalúo realizado por un perito especializado, la Administración no presentó ninguna prueba para acreditar que el valor de enajenación de los bienes era inferior al corriente en plaza, es decir, al precio medio que la cosa tenía en la fecha y lugar de la celebración del contrato.

Manifestó que, si la Administración consideraba que los precios que reportó la actora no eran los corrientes en plaza, debió haber presentado prueba de las diligencias efectuadas para demostrar que el precio definido por las partes difería de los precios establecidos en el comercio para los bienes de la misma especie y calidad, en la fecha de la enajenación, teniendo en cuenta su naturaleza, condiciones y estado de los activos.

En lo que tiene que ver con lo afirmado por el Tribunal respecto a que no se probó la fuerza mayor o el caso fortuito que llevó a que los bienes en controversia bajaran intempestivamente su valor comercial en menos de 1 año, dijo que tal afirmación era equivocada. Lo anterior, porque la actora nunca recibió los activos por su valor comercial, como quedó demostrado, sino por el valor que tenían en los libros de contabilidad de la sociedad aportante. En todo caso, reiteró que lo más importante era tener en cuenta que no se vendieron los activos tal y como fueron recibidos, sino la chatarra proveniente de su desmonte y despiece, por no ser activos utilizables en ningún proceso industrial, dado su estado de obsolescencia, puesto que una máquina es diferente de la chatarra que resulte de su desmembración.

Frente a las pruebas aportadas para demostrar el desmonte y desarme de los activos y su venta como chatarra, dijo que la Administración y el Tribunal no explicaron por qué no eran conducentes para acreditar que lo vendido no fue maquinaria completa, sino chatarra. Afirmó que esta situación desconoce la realidad y los derechos procesales de la actora.

Repitió que la sanción por inexactitud es improcedente puesto que no existió omisión de ingresos, en la medida en que el hecho de que la DIAN desconociera el precio de venta fijado por las partes y haya fijado uno superior, no constituye omisión



de ingresos, puesto que no se ha demostrado que la demandante haya recibido ingresos superiores a los declarados. A su vez, señaló que la información contenida en su declaración privada es veraz, correcta y completa. También dijo que no hubo maniobras fraudulentas para disminuir el valor a pagar, de ahí que no se haya configurado ninguno de los supuestos consagrados en el artículo 647 del Estatuto Tributario como generadores de la sanción.

Aseveró que el desconocimiento para efectos tributarios del precio de venta declarado por el contribuyente, constituye una sanción, que no puede ser agravada con otra, sin vulnerar el artículo 29 de la Constitución, pues se estaría castigando dos veces por un mismo hecho: primero, fijando un precio de venta superior al obtenido realmente por el contribuyente con el consiguiente encarecimiento de los impuestos y, la segunda, imponiendo una sanción por inexactitud, sin que se cumplan ninguno de los supuestos generadores previstos en el artículo 647 del Estatuto Tributario. A estos efectos, citó la sentencia de unificación del 20 de agosto de 2020 (Exp. 2020CE-SUJ-4-001) del Consejo de Estado.

En todo caso, solicitó que, si se llegase a considerar que la sanción es procedente, se aplique el artículo 288 de la Ley 1819 de 2016 que modificó el artículo 648 del Estatuto Tributario, por medio del cual se redujo la sanción al 100% del mayor impuesto determinado.

Por último, reiteró las razones por las cuales los actos acusados estaban viciados de nulidad por falsa motivación.

Finalmente, puso de presente que la condena en costas impuesta en primera instancia no era procedente porque no se encuentran probadas y porque la actuación de la demandante está ajustada a derecho.

Oposición al recurso de apelación

La **demandada** no se pronunció sobre el recurso de apelación presentado por la parte demandante.

Ministerio Público

El Procurador Quinto Delegado ante esta Corporación solicitó confirmar la sentencia impugnada¹⁰. Manifestó que la actora no demostró la ilegalidad de los actos acusados, en la medida en que, al tratarse de activos fijos usados por el aportante en su actividad productora de renta, el valor señalado en el aporte debía ser considerado para efectos fiscales como costo y, por consiguiente, su precio de venta no podía disminuirse en el monto indicado por la demandante, pues el tiempo en que duraron funcionando los bienes no explica su depreciación en los valores declarados, a pesar de que existía un avalúo comercial de los bienes.

Precisó que lo que se infería es que la actora aportó unos activos obsoletos, pues el corto tiempo en el que operaron no explica su demérito por el uso natural de los mismos y que, ante la usencia de prueba de la ocurrencia de un caso fortuito o fuerza mayor, no quedaba más que inferir que no era admisible aceptar una justificación de la diferencia de valores. De manera que acompañaba la posición del *a quo*, consistente en que el valor comercial determinado por la demandante no correspondía a la realidad de la operación.

¹⁰ Índice 13 de Samai.



Consideró inexplicable que se cree una sociedad y que en menos de 4 meses se venda su activo fijo como chatarra, repuestos y similares, quedando en posibilidad de operar solo un equipo, más aún cuando no medió un siniestro que explicara esta situación.

Señaló que la sanción por inexactitud sí debía prosperar. A estos efectos, adujo que *«la sanción por devolución improcedente (sic) es tan clara referente a la aplicación interna de índole tributaria, que su omisión no deja dudas sobre la intención de generar un saldo a favor»*.

CONSIDERACIONES DE LA SALA

Corresponde a la Sección Cuarta del Consejo de Estado resolver el recurso de apelación formulado por la parte demandada contra la sentencia de primera instancia que negó las pretensiones dirigidas a obtener la nulidad de la Liquidación Oficial de Revisión Nro. 052412014000059 del 1 de agosto de 2014 y de la Resolución Nro. 007015 del 24 de julio de 2015, por medio de las cuales la DIAN modificó la declaración del impuesto sobre las ventas de la actora correspondiente al bimestre 3 del año gravable 2012 y le impuso la sanción por inexactitud.

Atendiendo estrictamente a los términos del recurso de apelación, el problema jurídico a resolver en esta instancia consiste en determinar si resulta procedente la adición de ingresos efectuada por la Administración Tributaria, con fundamento en que el precio de enajenación de los bienes vendidos por la actora no corresponde a su valor comercial. Adicionalmente, deberá decidirse si la sanción por inexactitud es procedente.

Lo anterior, teniendo en cuenta que, para la DIAN, al momento de la constitución de sociedad demandante, tales bienes fueron recibidos por la actora como aporte en especie por un valor superior al que fueron enajenados meses después. Para el efecto, la demandada resalta que el avalúo del 10 de febrero de 2012, aportado en la demanda como prueba, no podía ser válido para justificar la desvalorización del inventario, puesto que no cumplía con los artículos 463 y 464 del Estatuto Tributario, específicamente, en cuanto al valor corriente en plaza, puesto que 4 meses antes, los bienes aportados habían sido valorados por un valor muy superior, que correspondía a su valor comercial. Añadió que, con dicho avalúo, se incumplió la regla general respecto a la base gravable del impuesto sobre las ventas, de conformidad con los artículos 447 y 448 ibidem.

Así mismo, aseguró que el valor comercial que fue tomado para efectuar la adición de ingresos fue el señalado por la sociedad aportante al momento de constituir la sociedad actora pues, de acuerdo con el acta de constitución, la demandante se constituyó con el aporte de la sociedad Carvajal Soluciones de Comunicaciones S.A.S. y allí fueron valuados los bienes aportados en especie, a la luz de los artículos 132 y 133 del Código de Comercio. Añadió que el valor en libros, correspondiente al del aporte, representa el valor comercial del inventario y que este hecho se encontraba demostrado en la contabilidad de la apelante.

Destacó que, conforme con el artículo 64 del Decreto 2649 de 1993, el tiempo mínimo para realizar avalúos de la propiedad, planta y equipo es de 3 años, no de 3 meses contados a partir de la constitución de la sociedad apelante, como ocurrió en este caso. De manera que no era posible considerar la condición de obsolescencia de los bienes aportados. Finalmente, aseveró que las facturas de



venta y el avalúo realizado por la actora no desvirtuaba las glosas efectuadas por la Administración.

El Tribunal acogió la posición de la DIAN, adicionando que era necesario probar la fuerza mayor o el caso fortuito que llevó a que el valor comercial de los bienes enajenados hubiese disminuido en menos de 1 año.

En el recurso de apelación, la actora, ahora apelante única, sostuvo que la DIAN no demostró que los bienes enajenados en el periodo gravable cuestionado (chatarra y maquinaria obsoleta), fueran los mismos que recibió como aporte en especie al momento de su constitución por el «*valor en libros que tenían para el aportante*»¹¹, mientras que las pruebas aportadas (facturas de venta, fotografías de los bienes vendidos, contrato de desmonte y de venta de chatarra, entre otras), y que no fueron valoradas por la demandada ni por el Tribunal de primera instancia, al punto que no se pronunciaron sobre ellas, demostraban que lo vendido si correspondía a chatarra y bienes obsoletos.

Agregó que la correcta aplicación de los artículos 453 y 463 del Estatuto Tributario exigían que la Administración probara que el precio que fijó en los actos acusados era el corriente en plaza o el comercio vigente al momento de la transacción. Sin embargo, la DIAN no lo hizo, según se demuestra en el informe de verificación tributaria.

También adujo que teniendo en cuenta que los bienes vendidos no eran los mismos que los aportados, era imposible sostener que el valor en libros era el comercial, configurándose así una falsa motivación por no corresponder a la realidad. Por el contrario, en el expediente constaba que la actora contrató un perito para que estableciera el valor comercial de los bienes recibidos, avalúo que fue desconocido «*por el solo hecho de indicar un precio comercial inferior al valor por el que fueron recibidos los activos como aporte de capital en especie, que fue el valor libros que tenían para el aportante*».

Añadió que lo dicho por el Tribunal respecto a la necesidad de probar la fuerza mayor o el caso fortuito que llevó a que el valor comercial de los bienes enajenados hubiese disminuido en menos de 1 año desde la constitución de la actora era equivocada. Lo anterior, porque el aporte en especie de los bienes no se hizo por su valor comercial, sino por el valor en libros de la sociedad aportante.

Para resolver, la Sala reiterará, en lo pertinente, el criterio jurisprudencial expuesto en la sentencia del 21 de septiembre de 2023 (Exp. 27028, C.P. Wilson Ramos Girón), que decidió una controversia con iguales supuestos fácticos y jurídicos, entre las mismas partes, pero respecto del impuesto sobre la renta del año gravable 2012, por lo que constituye un precedente aplicable en este caso concreto.

Considerando lo expuesto, y que en el presente caso si existen facturas de las operaciones de venta, es necesario iniciar por recordar que, para efectos del impuesto sobre las ventas, IVA, el artículo 463 del Estatuto Tributario indica que “*en ningún caso la base gravable podrá ser inferior al valor comercial de los bienes o de los servicios, en la fecha de la transacción.*” A su vez, el artículo 453 *ibidem* establece que cuando las facturas o documentos equivalentes “*muestren como monto de la operación valores inferiores al corriente en plaza, se considerará, salvo prueba en contrario, como valor de la operación atribuible a la venta o prestación del servicio gravado, el corriente en plaza*”.

¹¹ Página 21 del recurso de apelación.



De las normas anteriores se observa que la DIAN tiene la potestad de ajustar la base gravable para efectos de IVA, cuando el valor de los servicios prestados o los bienes vendidos sea inferior al valor comercial o al corriente en plaza. Ahora bien, para ejercer esta potestad, es claro que las normas exigen que exista pruebas que den cuenta de que las operaciones fueron subfacturadas, y, para estos efectos, resulta relevante traer a colación que esta Sala¹² ha señalado, en virtud del principio general de la carga de la prueba consagrado en el artículo 167 del Código General del Proceso, que, en los casos en los que se pretende alterar el aspecto positivo de la base gravable (entiéndase adición de ingresos u operaciones sometidas a tributación), la carga se asigna a la Administración, puesto que es el sujeto que invoca a su favor la modificación del caso.

En ese orden de ideas, de acuerdo con la información que obra en el expediente y las manifestaciones de las partes, los principales antecedentes de la controversia pueden resumirse en los siguientes términos:

- Soluciones Integrales de Cali SAS en liquidación fue constituida mediante documento privado el 31 de octubre de 2011 y registrada en la Cámara de Comercio de Cali. De acuerdo con los artículos sexto y séptimo del acta de constitución, el capital suscrito y pagado de la sociedad fue \$28.000.000 «*dividido en veintiocho millones de acciones nominativas ordinarias por valor nominal de \$1,00*»¹³.
- El artículo quincuagésimo noveno del acta de constitución da cuenta de que la sociedad Carvajal Soluciones de Comunicación SAS (accionista constituyente) pagó dicho monto mediante la transferencia de la «*propiedad plena a título de aporte*» de activos fijos por valor de \$11.816.891.461, así como acciones poseídas en una sociedad del exterior por \$16.803.319.881 (ambas por valor en libros) y una cuenta por pagar de \$28.592.211.342, lo que arrojó un «*neto a aportar*» de \$28.000.000¹⁴.
- Según el acta de constitución, la relación de los mencionados valores tenía como objetivo dar «*cumplimiento a lo regulado en el artículo 132 del Código de Comercio en cuanto a la aprobación del avalúo, y en el artículo 133 ídem frente a su inserción en el documento de constitución: (...)*»¹⁵.
- Conforme con el ordinal segundo del acápite de los hechos de la demanda, los activos fijos recibidos por la contribuyente fueron registrados en su contabilidad como inventario, sin que la Administración discutiera dicho tratamiento. Posteriormente, y como da cuenta la liquidación oficial¹⁶, tales bienes fueron vendidos entre los meses de mayo y junio de 2012 por la suma de \$206.000.000, según las facturas Nro. 004¹⁷, 005¹⁸ y 006¹⁹ del 17 de mayo de 2012, 0007 del 08 de junio de 2012²⁰, 0008 del 25 de junio de 2012²¹ y 0010 del 27 de junio de 2012²². En este punto, debe destacarse que dos de las mencionadas facturas prueban que lo enajenado correspondió a «*kilos de chatarra*» provenientes de una máquina denominada Cerutti y de una red de

¹² Consejo de Estado. Sala de lo Contencioso Administrativo. Sección Cuarta. Sentencias del 30 de septiembre de 2021, Exp. 24560, C.P. Stella Jeannette Carvajal Basto, del 7 de abril de 2022, Exp. 25959, C.P. Myriam Stella Gutiérrez Argüello, del 9 de febrero de 2023, Exp. 26365 C.P. Wilson Ramos Girón y del 24 de agosto de 2023, Exp. 16975, C.P. Myriam Stella Gutiérrez Argüello.

¹³ Fl. 33 de los antecedentes administrativos.

¹⁴ Fl. 49 de los antecedentes administrativos.

¹⁵ Ibidem.

¹⁶ Fl. 9 del cuaderno principal 2.

¹⁷ Fl. 64 de los antecedentes administrativos.

¹⁸ Fl. 65 de los antecedentes administrativos.

¹⁹ Fl. 66 de los antecedentes administrativos.

²⁰ Fl. 67 de los antecedentes administrativos.

²¹ Fl. 68 de los antecedentes administrativos.

²² Fl. 70 los antecedentes administrativos.

incendios. Las cuatro facturas restantes dan cuenta que lo vendido fue maquinaria o partes de esta.

- En su declaración del impuesto sobre las ventas del bimestre 3 del año 2012²³, la contribuyente reportó ingresos brutos por operaciones gravadas por \$206.000.000, los cuales corresponden al valor de las facturas de los bienes enajenados en dicho periodo gravable. Esta declaración privada arrojó un saldo a pagar por impuesto de \$31.080.000.
- La Administración modificó la declaración privada de la actora mediante los actos acusados, con base en «el análisis y confrontación de valores presentados en la declaración de renta del año gravable 2012» en el sentido de adicionar ingresos por la enajenación de los bienes, porque consideró que el valor comercial de los activos correspondía al reconocido al momento del aporte.
- La actora aportó en sede administrativa dos avalúos «con propósitos comerciales» que soportaban el precio de enajenación del inventario (por total de \$206.000.000), que fue pactado por la sociedad y sus compradores y, en vía judicial, aportó documentación que daba cuenta (entre otros aspectos) del estado de los activos, su proceso de desmonte y chatarrización, las diligencias efectuadas para su venta y las ofertas de compra remitidas por parte de terceros.

Los citados avalúos del 10 de febrero de 2012²⁴ y del 12 de junio de 2012²⁵, suscritos por un evaluador inscrito en el Registro Nacional de Avaluadores, dan cuenta de lo siguiente:

- (a) Avalúo con propósito comercial del 10 de febrero de 2012): el evaluador concluyó que «*todos los bienes recibidos son inventarios y su nivel de obsolescencia tecnológica*» fue dividido en tres categorías, así: «*obsolescencia*» por la suma de \$4.518.078.543, «*afectados*» por valor de \$406.622.908 e «*ineficientes*» por \$5.098.181.809.

En relación con los inventarios con «*obsolescencia*», el informe resaltó que los activos «*presentan desgaste en sus piezas, su capacidad productiva por turno no es competitiva y por su sistema eléctrico el consumo de energía es alto*». De igual forma, su acondicionamiento requería «*una inversión bastante alta, lo cual implica realizar un cambio de todo el sistema eléctrico y sus motores*». Sobre los inventarios afectados, expuso que «*sus tarjetas lectoras y piezas mecánicas se oxidaron (...) por su permanencia en la Zona Franca en Bogotá, por lo cual su reparación es demasiado onerosa*». Para finalizar, el evaluador describió el «*inventario ineficiente*» como «*modelo 1990 que presentaba problemas de registro, técnicamente su capacidad era de 5 colores, solo se podía utilizar para un solo color (...) por lo que ya no era rentable para la compañía y su acondicionamiento para ser competitivo no era factible*».

- (b) Avalúo con propósito comercial del 12 de junio de 2012: este dictamen únicamente versó sobre el estado de la «*impresora Komori Monocolor Modelo LS-140SP105 2007*», informando que «*el grado de comercialidad del equipo objeto del avalúo debe calificarse como malo (...), en consecuencia, el resultado del avalúo ascendió a \$250.000.000*». Sobre este particular, es preciso advertir que las facturas relacionadas en la liquidación oficial (Nro. 004, 005 y 006 del 17 de mayo de 2012, 0007 del 08 de junio de 2012, 0008 del 25 de junio de 2012 y 0010 del 27 de junio de 2012) no hacen relación a dicha máquina.

Valorado el material probatorio, la Sala advierte que, conforme con el artículo 126 del Código de Comercio, en concordancia con el artículo 132 *ibidem*, a nivel

²³ Fl. 3 de los antecedentes administrativos.

²⁴ Fls. 79 a 81 de los antecedentes administrativos.

²⁵ Fls. 53 a 58 de los antecedentes administrativos.



societario, es obligatorio estimar los aportes en especie por el valor comercial²⁶. En línea con lo cual, el artículo 135 *ídem* establece que, tratándose de sociedades que no requieren «permiso de funcionamiento»²⁷, los asociados responderán solidariamente por el valor atribuido a los aportes en especie. En ese orden de ideas, en principio, estas disposiciones legales sustentarían la postura de la DIAN y el Tribunal, en el sentido de que debía tenerse como valor comercial de los bienes el del aporte efectuado, más aún cuando la sociedad aportante de los bienes dejó constancia en el acta de constitución que los valores allí consignados tenían como objetivo «dar cumplimiento a lo regulado en el artículo 132 del C de Co en cuanto a la aprobación del avalúo y en el artículo 133 *ídem* frente a su inserción en el documento de constitución».

No obstante, tal y como lo precisó la Sala en la sentencia del 21 de septiembre de 2023 que se reitera, «la actora ejerció una carga probatoria tendente a acreditar que el valor comercial de los activos enajenados no correspondía al señalado en el momento del aporte, lo cual soportó en los avalúos, a los que se hizo referencia en el recuento probatorio, en los cuales se consideró la naturaleza, condiciones y estado de los activos, lo cual no fue desvirtuado por la demandada»²⁸.

Adviértase que la desestimación del avalúo por parte de la entidad demandada se fundamentó en que no podía ser utilizado para justificar la desvalorización del inventario, en la medida en que no cumplía con lo establecido en los artículos 463 y 464 del Estatuto Tributario, específicamente, en cuanto al valor corriente en plaza, puesto que 4 meses antes, los bienes aportados habían sido valorados por un valor muy superior, que correspondía a su valor comercial. Por consiguiente, que, con dicho avalúo, se incumplía la regla general respecto a la base gravable del impuesto sobre las ventas, de conformidad con los artículos 447 y 448 *ibidem*.

Para la Sala lo antes expuesto carece de fundamento y entidad para enervar el estudio técnico sobre el valor comercial de los bienes que fueron recibidos por la actora como aporte en especie al momento de su constitución. En primer lugar, porque la Sala ha señalado que los avalúos tienen valor probatorio y, por lo tanto, tienen la entidad suficiente para demostrar un determinado hecho, «en cuanto fue proferido por un profesional idóneo y debido a que en ellos se explican las razones que fundamentan la referida valuación y sirvió de sustento a efectos de pactar el precio de enajenación de los bienes»²⁹.

En segundo lugar, porque los medios probatorios aportados por la actora en la demanda, permiten afirmar que el valor por el cual fueron aportados los bienes al momento de la constitución de la sociedad apelante no correspondía a su valor comercial al momento de su enajenación, teniendo en cuenta la naturaleza, condiciones y estado de los activos. De ahí que no pueda afirmarse que la base

²⁶ El cual deberá fundamentarse en un avalúo, tal y como reconoció la Superintendencia de Sociedades a través del Oficio nro. 220-072280, del 31 de mayo de 2021.

²⁷ Sobre el término «permiso de funcionamiento» y la correcta interpretación del 135 del Código de Comercio, es imperativo destacar que el artículo 84 de la Constitución prohibió requisitos adicionales (tales como permisos) cuando un derecho o actividad fue reglamentado de manera general. Sobre el particular, el artículo 1.º de la Ley 232 de 1995 – vigente al momento de los hechos, actualmente derogada por el artículo 242 de la Ley 1801 de 2016 – prohibió a las autoridades «exigir licencia o permiso de funcionamiento para la apertura de los establecimientos comerciales definidos en el artículo 515 del C de Co, o para continuar su actividad si ya la estuvieren ejerciendo», lo cual fue reiterado por el artículo 46 del Decreto 2150 de 1995.

²⁸ Consejo de Estado. Sala de lo Contencioso Administrativo. Sección Cuarta. Sentencia del 21 de septiembre de 2023 (Exp. 27028, C.P. Wilson Ramos Girón).

²⁹ Consejo de Estado. Sala de lo Contencioso Administrativo. Sección Cuarta. Sentencia del 13 de agosto de 2020, exp. 22524, CP: Julio Roberto Piza Rodríguez.



gravable del impuesto sobre las ventas determinada por la apelante haya sido inferior al valor comercial o corriente en plaza de los bienes enajenados.

En efecto, los elementos probatorios que obran en el expediente exponen aspectos como el «proceso de desmonte» de los activos para su posterior chatarrización³⁰, así como las diligencias efectuadas por la sociedad para la venta de los inventarios (contrato de compraventa de la chatarra derivada de la máquina Cerrutti celebrado a un término de 90 días contados a partir del 2 de marzo de 2012³¹, notas de despacho³²) y las ofertas de compra remitidas por parte de terceros, cuyo alcance e idoneidad no fue controvertido por la Administración en la contestación a la demanda. Todos estos elementos le dan certeza a la Sala en cuanto a que, los bienes que le fueron aportados a la actora sufrieron un proceso físico de desmonte y chatarrización, con lo cual al momento de la enajenación que fue objeto del impuesto sobre las ventas declarado en el período 3 de 2012, ni los bienes, ni el valor de estos, correspondía a lo que fue objeto del aporte en especie.

La Sala reitera el criterio jurisprudencial expuesto en la sentencia del 21 de septiembre de 2023 (Exp. 27028, C.P. Wilson Ramos Girón) según el cual, al tratarse de un aspecto positivo de la base gravable, «la entidad demandada tenía a cargo una activa participación probatoria, la cual no desplegó, se limitó a insistir en el valor del aporte de los bienes al momento de la constitución de la sociedad actora, lo que si bien puso en evidencia la sobrevaloración de los activos a efectos de constituir la sociedad, lo cierto es que, ni los fines de tal proceder hicieron parte del debate, ni se desvirtuó el valor comercial que fue determinado por el peritaje técnico, y que sustentó el valor de venta».

Lo expuesto es suficiente para desestimar lo alegado por la entidad demandada, pues contrario a lo expuesto en los actos enjuiciados, la estimación del valor de los bienes aportados al momento de la constitución de la sociedad apelante no correspondía al valor comercial de tales bienes al momento de su enajenación, valor que si fue demostrado con la experticia aportada por la contribuyente. Y es que, tal y como lo señaló la apelante en su recurso, la Administración no demostró, pese a tener la carga de la prueba y a sus amplias facultades de fiscalización, que el valor comercial de los bienes que fue tenido en cuenta para efectos de su enajenación difería del valor comercial o corriente en plaza de esos mismos bienes (chatarra y máquinas obsoletas) en el mercado. De ahí que lo alegado sobre este asunto carezca de fundamento.

Finalmente, resta señalar que lo expuesto por la entidad demandada respecto al artículo 64 del Decreto 2649 de 1993 carece de fundamento, puesto que tal norma se refiere a las propiedades, planta y equipo, no a los inventarios, tratamiento contable que tuvieron los bienes objeto de la controversia, y que no fue objetado por la Administración.

En ese orden de ideas, determinada la improcedencia de la adición de ingresos efectuada en los actos acusados, desapareció el fundamento de la sanción por inexactitud que se le impuso a la apelante (i. e. omitir ingresos), de tal manera que es atípica la conducta desplegada al no existir inexactitud alguna en la declaración revisada y, por lo tanto, no procede la penalidad bajo análisis.

En esas condiciones, la actora no está obligada a pagar monto alguno por concepto de la sanción por inexactitud.

³⁰ Fls. 146 a 169 del cuaderno principal 2.

³¹ Fls. 143 a 144 del cuaderno principal 2.

³² Fls. 228 a 232 del cuaderno principal 2.



Costas

A la luz de los artículos 188 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo y 365 (numeral 8) del Código General del Proceso, no habrá condena en costas (gastos del proceso y agencias en derecho) en esta instancia, por no encontrarse probadas en el expediente.

La condena en costas en primera instancia, que fue objeto de apelación, tampoco procede al haber sido revocada la sentencia impugnada.

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

FALLA

1. **Revocar** la sentencia del del 29 de octubre de 2021, dictada por el Tribunal Administrativo del Valle del Cauca. En su lugar, se dispone:

«1. **Declarar la nulidad** de la Liquidación Oficial de Revisión Nro. 052412014000059 del 1 de agosto de 2014 y de la Resolución Nro. 007015 del 24 de julio de 2015, por medio de las cuales la DIAN modificó la declaración del impuesto sobre las ventas de la sociedad Soluciones Integrales de Cali S.A.S. (en liquidación), correspondiente al bimestre 3 del año gravable 2012.

2. A título de restablecimiento del derecho, **declarar la firmeza** de la declaración del impuesto sobre las ventas del bimestre 3 del año gravable 2012 de la sociedad Soluciones Integrales de Cali S.A.S. (en liquidación)».

2. Sin condena en costas.

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

La anterior providencia se estudió y aprobó en la sesión de la fecha.

(Firmado electrónicamente)
STELLA JEANNETTE CARVAJAL BASTO
Presidenta
Salva Voto

(Firmado electrónicamente)
MILTON CHAVES GARCÍA

(Firmado electrónicamente)
MYRIAM STELLA GUTIÉRREZ ARGÜELLO

(Firmado electrónicamente)
WILSON RAMOS GIRÓN

Señor ciudadano este documento fue firmado electrónicamente. Para comprobar su validez e integridad lo puede hacer a través de la siguiente dirección electrónica: <http://relatoria.consejodeestado.gov.co:8086/Vistas/documentos/validador>