



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

CONSEJERO PONENTE: MYRIAM STELLA GUTIÉRREZ ARGÜELLO

Bogotá, D.C., dos (02) de mayo de dos mil veinticuatro (2024)

Referencia	Nulidad y restablecimiento del derecho
Radicación	54001-23-33-000-2017-00592-01 (27199)
Demandante	PLÁSTICOS FORMOSA LTDA Y OTROS
Demandado	DIRECCIÓN DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES DIAN
Tema	Impuesto sobre la renta. Año 2012. Presunción por diferencia de inventarios. Sanción por inexactitud. Sanción al representante legal y al revisor fiscal.

SENTENCIA DE SEGUNDA INSTANCIA

La Sala decide el recurso de apelación interpuesto por Plásticos Formosa Ltda., una de las partes demandantes contra la sentencia del 1 de septiembre de 2022, proferida por el Tribunal Administrativo de Norte de Santander, que dispuso¹:

“PRIMERO: Niéguese las pretensiones de la demanda de la referencia, promovida por la sociedad Plásticos Formosa Ltda. y Otro en contra de la DIAN, por lo expuesto en la parte motiva.

SEGUNDO: Abstenerse de condenar en costas a la parte vencida, por lo expuesto en la parte considerativa.

TERCERO: Devuélvase a la parte actora el valor consignado como gastos ordinarios del proceso o su remanente, si lo hubiere.

CUARTO: Ejecutoriada esta providencia **archívese** el expediente, previas las anotaciones secretariales de rigor.”

ANTECEDENTES DE LA ACTUACIÓN ADMINISTRATIVA

El 9 de abril de 2013, la sociedad Plásticos Formosa Ltda. presentó la declaración de renta de 2012, en la cual registró un valor a pagar².

Previa emisión del requerimiento especial y su respuesta, la DIAN expidió la Liquidación Oficial de Revisión Nro. 072412016000011 del 06 de abril de 2016, que adicionó ingresos brutos operacionales, en aplicación de la presunción por diferencia de inventarios del artículo 757 del Estatuto Tributario, y como consecuencia de esto, reliquidó la renta líquida y el impuesto a cargo, e impuso a la sociedad sanción por inexactitud al 160%, y la sanción de que trata el artículo 658-1 del Estatuto Tributario a la representante legal y la revisora fiscal.

La sociedad interpuso recurso de reconsideración, el cual fue resuelto por la Resolución Nro. 002225 del 4 de abril de 2017, que confirmó las glosas, reliquidó la sanción por inexactitud de la sociedad en aplicación del principio de favorabilidad, y, recalculó las sanciones impuestas a la revisora fiscal y la representante legal, pero confirmó las mismas considerando que, aún bajo el nuevo cálculo, resultaba aplicable el límite de la sanción de 4.100 UVT para cada una.

¹ CP2. Fls. 308 a 317.

² CAA. FI 35 (pág. 39).



ANTECEDENTES PROCESALES

Demanda

En ejercicio del medio de control de nulidad y restablecimiento del derecho previsto en el artículo 138 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo, el apoderado judicial de Plásticos Formosa Ltda., Huang Mei Lin, y María Vitela Ayala Jaimes, representante legal y revisora fiscal de la sociedad respectivamente, formularon las siguientes pretensiones³:

“PRIMERO: Que se declare la nulidad de los siguientes actos administrativos:

1. Liquidación Oficial de Revisión No.072412016000011 de 6 de abril de 2016 proferida por la División de Gestión de Liquidación de la Dirección Seccional de Impuestos de Cúcuta, mediante la cual se modificó la liquidación privada del impuesto de renta correspondiente al año gravadle 2012.
2. Resolución No. 002225 de 4 de abril de 2017, por medio de la cual la Subdirección de Gestión de Recursos Jurídicos de la Dirección de Gestión Jurídica de Cúcuta decidió el recurso de reconsideración interpuesto contra la citada liquidación oficial de revisión, confirmando el acto recurrido.

SEGUNDO: Que a título de (sic) derecho se declare en firme la liquidación privada contenida en la declaración del impuesto de renta del año gravadle 2012, presentada por la sociedad PLÁSTICOS FORMOSA LTDA., el 9 de abril de 2013.”

A los anteriores efectos, invocó como violados los artículos 23 y 363 de la Constitución Política; 683, 742, 752, 757, 772 y 775 del Estatuto Tributario; y 166 del Código General del Proceso.

El concepto de la violación de estas disposiciones se resume así:

1. Indebida aplicación del artículo 757 del Estatuto Tributario

Transcribió la presunción de ingresos por diferencia de inventarios contenida en el artículo 757 del Estatuto Tributario, para explicar que corresponde a la Administración probar que los inventarios físicos son superiores a los que aparecen registrados en la contabilidad, sin que esta pueda concluir sobre el hecho presumido ante la ausencia de prueba, lo cual garantiza el debido proceso.⁴

En el caso concreto, narró que la DIAN glosó la declaración de renta por cuanto el valor contable del inventario inicial registrado a 1 de enero de 2012 correspondía a una cifra menor que al valor registrado en el denuncia, con lo cual, la diferencia que se generó entre estos dos valores se adicionó como ingresos operacionales gravados. Cuestionó que la demandada no comparó los inventarios físicos reales con los contabilizados sino con los declarados, supuesto que no está contemplado en el artículo 757 del Estatuto Tributario, con lo cual se violó la norma por indebida aplicación.

Trajo a colación el artículo 166 del Código General del Proceso y recalcó que en los actos y sus antecedentes no consta verificación alguna del inventario físico y que, en la liquidación oficial, se anotó que el inventario físico real no fue aportado, omisión que daría origen a la sanción del artículo 651 del Estatuto Tributario pero que no puede validar la actuación ilegal de la demandada al aplicar la presunción.

Señaló que los ingresos adicionados no se determinaron atendiendo el procedimiento previsto en el artículo 757 del Estatuto Tributario, según el cual las ventas gravadas omitidas no devienen de la diferencia resultante entre el inventario físico y el contabilizado, sino en el incremento de dicha diferencia en el porcentaje

³ CP1. Fl. 5.

⁴ Citó las sentencias de 12 de diciembre de 2007, exp. 15044, C.P. Héctor J Romero Díaz y del 18 de septiembre de 2002, exp. 13023, C.P. Ligia López Díaz.



de utilidad bruta del ejercicio gravable o del inmediatamente anterior, lo cual evidencia que la DIAN no atendió el procedimiento establecido en la norma.

Explicó que lo que pretendió probar la Administración fue que el valor del inventario inicial del año 2012 era el mismo que el declarado en el año gravable 2011, mientras que lo que le correspondía demostrar era que existía una diferencia entre los inventarios físicos verificados y los inventarios registrados en la contabilidad, de donde deviene su actuación que contraviene los artículos 742, 757 y 683 del Estatuto Tributario.

Adicionalmente, estimó inaplicable la presunción pues la norma establece como presupuesto que los inventarios sean superiores a los contabilizados o registrados y, en este caso, lo que ocurre es que son inferiores los reales en comparación con los registrados.

2. Desconocimiento de las pruebas que desvirtúan la adición de ingresos

Reseñó que la DIAN fiscalizó las declaraciones de IVA del 2012 y que en el informe final se determinó que los ingresos declarados eran coincidentes con los de renta y que eran superiores a los reportados por terceros, con lo cual no se encontró mérito para adicionar ventas en IVA, de donde se infiere que tampoco lo hay para presumir una omisión de ingresos en renta.

Alegó que, en la inspección contable, la Administración realizó una revisión completa de cada una de las cuentas de inventarios del año 2012 y del kárdex de inventarios, concluyendo que no existía ninguna omisión de compras ni de salidas de mercancías y que, según el kárdex, estas correspondían al costo de ventas declarado en 2012, es decir, que no cuestionó la realidad del inventario. Agregó que la DIAN verificó en los libros mayor y de balance que el valor del inventario declarado en 2012 se determinó tomando como inventario inicial la suma que allí aparecía.

Sostuvo que, a partir de la certificación de representante legal y revisora fiscal, se constata cuál fue el valor del inventario final (mayor a la del inventario inicial), sumas que no fueron cuestionadas por la Administración que no propuso modificaciones a los inventarios ni al costo de ventas. Reprochó que la DIAN tomara como inventario inicial de 2012 el del año 2011, lo cual contraría el artículo 775 del Estatuto Tributario.

Relacionó un cuadro con el saldo inicial de inventarios por producto, en cantidades y pesos, a partir del Kardex y mencionó que, con el recurso de reconsideración, aportó una relación de facturas que soportan las ventas en 2012, con el fin de probar que no existen faltantes de consecutivos en la numeración de los que se pueda inferir una omisión en los registros de ventas y que no hay irregularidad alguna. Concluyó que las pruebas demuestran que los ingresos reportados sí fueron los efectivamente percibidos.

Adujo que, en desarrollo de la investigación, la sociedad manifestó que hubo un error en la determinación del valor de los inventarios reportados en la declaración de 2011 y que, por tal razón, realizó un ajuste contable disminuyendo el valor informado, hecho que derivó en una modificación en el inventario inicial de 2012. Aclaró que el ajuste se origina en un error en la valoración del inventario final de años anteriores (2007 a 2011), como consta en la prueba pericial contable y fiscal.

Precisó que, mediante comprobante de contabilidad CC6599 del 30 de noviembre de 2011, la sociedad ajustó el valor del inventario final del 2011 realizando los movimientos contables en clientes nacionales (débito) y materia prima nacional (crédito), cuando debió afectar la cuenta del costo o el resultado del ejercicio. Evidenció que, en el registro contable del asiento en cuestión, la descripción del comprobante “*ajuste mala contabilización costo*”, explica por sí misma el ajuste, hecho



que no fue valorado por la Administración, y que el mismo asiento se realizó para ajustar inventarios en 2012.

Anotó que el valor del inventario final del año 2011, una vez hecha la corrección, era menor, y este es el que aparece registrado finalmente en la contabilidad, con lo cual no se podía tomar como valor de los inventarios del año 2012, la suma que fue informada erróneamente en el renglón 36 de la declaración de renta del año 2011 “inventarios”. Anunció que aportaría dictamen pericial.

Destacó que la DIAN aceptó que la declaración tomada a la contadora de la sociedad no constituía el fundamento ni el soporte probatorio de la adición de ingresos y que, en todo caso, la prueba testimonial no es idónea a estos efectos, pues la contabilidad constituye prueba en favor del contribuyente. Sobre el tema citó el Auto del 20 de agosto de 2009, exp. 17183, C.P. Héctor J. Romero Díaz del Consejo de Estado.

Se opuso a la sanción por inexactitud al no configurarse hecho sancionable y comentó que la sociedad puso a disposición de la administración toda su información contable, es decir, que demostró la realidad de los datos en que se soportan los ingresos declarados. Afirmó que la DIAN apreció erradamente los hechos probados en el expediente, sin estar demostrados los supuestos para aplicar la presunción por diferencias de inventarios.

Estimó improcedente las sanciones al representante legal y revisor fiscal, pues la contabilidad de la sociedad refleja la situación económica del ente y los ajustes se sujetan a las normas contables, sin que por tanto existan irregularidades sancionables.

En la **reforma a la demanda**⁵, el apoderado aportó dictamen contable y fiscal y dictamen técnico para demostrar el error en el valor de los inventarios y detallar el proceso de producción de las bolsas plásticas. Solicitó oficiar a la DIAN para aportar consulta de información exógena de las ventas de terceros a la sociedad por 2011 y 2012.

Oposición de la demanda

La DIAN controvertió las pretensiones de la actora⁶ argumentando lo siguiente:

Preliminarmente, resaltó que respetó el debido proceso de la sociedad pues esta tuvo los tiempos para controvertir los actos que fueron debidamente notificados, con lo cual se protegió el debido proceso.

En cuanto a la **aplicación de la presunción por diferencia de inventarios**, reseñó las actuaciones del proceso de fiscalización y transcribió apartes de la certificación aportada por la sociedad que da cuenta de que el inventario reportado en la declaración es inferior al contabilizado, dando lugar a la aplicación de la presunción. Precisó que la DIAN puede constatar los inventarios por cualquier medio de prueba y que en el expediente está demostrado que la demandante omitió facturar ventas.

Anotó que la valoración probatoria respetó los principios de la sana crítica y está comprobada la diferencia entre los inventarios inicial de 2012 y final declarado en 2011. Citó la sentencia del 05 de octubre de 2006, exp. 14944 del Consejo de Estado.

Indicó que el estado de ganancias y pérdidas estaba firmado por la representante legal, revisora fiscal y contadora y que la demandada comparó las cuentas por

⁵ CP1. Fls. 117 a 119.

⁶ CP1. Fls. 130 a 167.



cobrar registradas en la declaración con las reportadas en la información exógena de terceros que resultaron coincidentes. Preciso que, a partir de las diligencias practicadas en la investigación, se concluyó que en la contabilidad a corte del 31 de diciembre de 2011 se registró un saldo de inventarios menor al reportado en la declaración.

Relacionó los documentos y pruebas aportados por la sociedad, entre otros, certificaciones, balances de comprobación, balance general y estado de resultados y la declaración de la contadora Martha Padilla, que estimó no lograron desvirtuar la diferencia de inventarios, pues los documentos de ajustes contables que, presuntamente, justificaban la diferencia en un error fueron posteriores, no cumplían los requisitos de ley, eran contradictorios entre sí y no era preciso repetir la declaración juramentada como pidió el contribuyente.

Dijo que desde la notificación del requerimiento especial se invirtió la carga de la prueba en cabeza del contribuyente, sobre lo cual citó las sentencias del 15 de noviembre de 1996, exp. 7911, C.P. Delio Gómez Leyva y del 24 de marzo de 2011, exp. 16481, C.P. Carmen Teresa Ortiz de Rodríguez y del 26 de febrero de 2014, exp. 19090, C.P. Jorge Octavio Ramírez Ramírez del Consejo de Estado y C-070 de 1993 de la Corte Constitucional.

Frente a **las pruebas trasladadas de la investigación de IVA 2012**, encontró que la valoración fue legal y trajo a colación la sentencia del 11 de marzo de 2010, exp. 16920, C.P. William Giraldo Giraldo. Agregó que las pruebas fueron lícitas y legales. Preciso que, pese a que se encontraron pocas diferencias entre la información exógena y los datos declarados, ello no implica que no pueda haber operaciones económicas no registradas contablemente, no facturadas o no informadas que den lugar a la diferencia de inventarios, y cuyo presunto error en su registro no esté debidamente soportado.

Recalcó que se detectaron diferencias entre el costo de ventas e inventarios al confrontar los libros de 2010, 2011 y 2012 contra los débitos y créditos y el Kardex, y que los soportes aportados no cuentan con los requisitos para dar confiabilidad y capacidad probatoria, pues, además, no se aportó el inventario físico solicitado. Puso de manifiesto que se informó a la contadora la dinámica de los ajustes a las cuentas de costos e ingresos y sus requisitos, siendo la certificación de contador y revisor fiscal insuficiente.

Expuso que los ajustes contables en la cuenta de inventarios que adujo la actora fueron posteriores a la presentación de las declaraciones y no cumplen las exigencias del Decreto 2649 de 1993, pues no identifican plenamente el responsable, la razón de los mismos, ni se acompañan de soportes, y dichos ajustes no pueden justificarse en la información exógena pues en ella se remiten datos globales, pero no evidencia el manejo de los inventarios. Expresó que los ajustes con el Kardex sí se valoraron y que el contribuyente no afectó la cuenta 14 costo de ventas por la diferencia adicionada como ingreso.

Esclareció que las afirmaciones de la contadora no fueron falsas: *“por cuanto la mencionada dijo que los pagos se habían recibido directamente, que se había generado un desfase en la caja, máxime cuando a continuación precisó que no le fueron suministradas las facturas de venta que dieron lugar a las consignaciones, frente a lo cual se observa que en este caso la identificación de ingresos adicionados no fue por razón de cruce de extractos bancarios frente a cifras declaradas, sino de la diferencia de inventarios plenamente comprobadas en documentos contables.”*, de tal manera que los reparos al testimonio no desvirtúan los documentos y la contabilidad allegados al expediente.

Confirmó que la aplicación de la presunción no provino del análisis de los datos registrados contablemente en las cuentas de inventarios y el kárdex verificado, sino del estudio de inconsistencias y diferencias de inventarios, a partir de los datos de



los saldos finales del año anterior (2011) que implicaban un efecto en el inventario inicial del año investigado (2012).

Reiteró que, el Kardex de 2012 aportado no desvirtúa las inconsistencias que advirtió la DIAN con distintos documentos, pues los ajustes contables no son útiles o eficaces para desvirtuar el contenido de la declaración, la contabilidad y la certificación de revisor fiscal y representante legal. Replicó los argumentos del acto preparatorio para reiterar que las pruebas sí se valoraron y, comentó que el testimonio de la contadora no fue la prueba sustancial o determinante para comprobar el hecho indicador de la presunción, por lo que si se retractara ello no desvirtuaría las pruebas documentales. Citó la sentencia 49307 de 2017 de la Corte Suprema de Justicia.

Manifestó que no le asiste razón a la apoderada en cuanto a la conformidad de los costos con los inventarios y, nuevamente, desglosó las actuaciones del proceso de fiscalización. Indicó que la sociedad lleva el sistema de inventario permanente, pero la mercancía disponible para una sociedad se refleja como la suma del inventario inicial, más lo comprado o lo producido, cualquiera que sea el sistema utilizado y de acuerdo a lo retirado del inventario, porque fue vendido, es que se afecta el costo de ventas. Advirtió que, en este caso, se afectó el inventario directamente contra los deudores, sin reflejar valores ni en los ingresos ni en el costo de ventas.

En relación con los **ajustes contables que justifican la diferencia de inventarios**, mencionó que no puede afirmarse que los libros de contabilidad impresos con posterioridad a la visita de la DIAN constituyan prueba del valor del inventario, pues las notas de contabilidad que soportan la disminución de la mercancía no cuentan con soporte exhibido a los funcionarios y los registros fueron desvirtuados con otros medios de prueba. Precisó que los registros de contabilidad no son confiables ni gozan de capacidad probatoria.

Insistió en que el inventario físico real no fue aportado por el contribuyente. Expuso que: *“en el Requerimiento Especial, en las páginas 11 y 12 cuando se hace mención a la revisión de inventarios, se concluyó por parte de la Administración que no hay omisión de compras y que el costo de ventas coincide con el declarado, no se dijo nada del inventario; reiterándose entonces por parte de la actora que no era necesario un inventario físico, es decir, no es válida la constatación por este medio.”* Relacionó nuevamente las pruebas trasladadas del expediente del IVA 2012-1 y las actuaciones del proceso de fiscalización para descartar la solicitud del actor frente a la prevalencia de los libros de contabilidad.

Sobre el ajuste, afirmó que el error expuesto por la demandante debió afectar la cuenta de inventarios y que la sociedad no aportó documento alguno que demuestre esto. Citó la sentencia C-202 de 2005 de la Corte Constitucional para indicar que las simples afirmaciones no constituyen prueba.

Advirtió que es al contribuyente a quien corresponde demostrar la inexistencia de la diferencia de inventarios con los medios idóneos de prueba conforme con los artículos 167 y 1757 del Código Civil. Insistió en que la diferencia de inventarios no devino de cruces de consignaciones bancarias, facturación o registros contables.

Estimó procedente la sanción por inexactitud pues no se desvirtuó la adición de ingresos y el contribuyente contó con conocimiento y voluntad al registrar los datos, sin que exista una diferencia de criterios, sobre lo cual citó las sentencias del 4 de junio de 2009, exp. 16118, del 2 de diciembre de 2009, exp. 17079, del 23 de noviembre de 2005, exp. 14794, C.P. María Inés Ortiz Barbosa, del 5 de mayo de 2011, exp. 17306, C.P. Hugo Fernando Bastidas, del 11 de julio de 2013, exp. 19246 y del 26 de enero de 2009, exp. 15984, C.P. Héctor Romero Díaz del Consejo de Estado. Alegó que era viable aplicar el principio de favorabilidad a partir de las sentencias C-692 de 2008, C-785 de 2008 y T-704 de 2012 de la Corte Constitucional.



Alegó que **las sanciones a revisor fiscal y representante legal** eran procedentes por cuanto se omitieron ingresos en las declaraciones tributarias, hecho aprobado por ambas. Describió el procedimiento para imponer las sanciones.

Anotó que los **dictámenes contable, fiscal y técnico aportados** eran inútiles e innecesarios pues no logran desvirtuar los hallazgos de la DIAN. Igualmente consideró innecesaria la solicitud de consulta de información exógena, actividad que se realizó en la investigación.

Sentencia apelada

El Tribunal Administrativo de Norte de Santander denegó las pretensiones de la demanda⁷, con fundamento en los siguientes planteamientos:

Se refirió a los atributos de presunción de legalidad y ejecutoriedad de los actos administrativos y a la obligación del interesado de demostrar la existencia de las causales de nulidad estos.

Transcribió el artículo 757 del Estatuto Tributario e hizo un recuento de las actuaciones del proceso de fiscalización y del judicial para enunciar que la actora no desvirtuó la legalidad de los actos. Sobre la **indebida aplicación de la presunción**, consideró que la norma se aplicó correctamente e hizo mención a las amplias facultades de fiscalización de la DIAN y a la inversión de la carga de la prueba ante la notificación de requerimiento al contribuyente.

Reprodujo apartes de la resolución que resolvió el recurso de reconsideración y advirtió que la demandante aceptó la existencia de la diferencia de inventarios en las declaraciones de renta de 2012 y 2011 y que, el artículo 757 del Estatuto Tributario, no exige que la DIAN constatare la diferencia de inventarios únicamente con la verificación física de estos, sino que en forma amplia faculta a la Administración a corroborar que los inventarios sean superiores a los contabilizados o registrados, lo cual puede ocurrir al comparar las declaraciones de renta. Acotó que hay diversas formas de probar la diferencia de inventarios.

Argumentó que la sentencia del 22 de septiembre de 2000 del Consejo de Estado invocada por la demandante no es un precedente vinculante en este caso, pues no se citan providencias posteriores que hayan ratificado el criterio ni se conoce una sentencia de unificación jurisprudencial que avale la tesis de dicho pronunciamiento. Adujo que existen casos en los cuales la DIAN no podría materialmente constatar la diferencia de inventarios con verificación física como, por ejemplo, cuando ha pasado mucho tiempo entre la presentación de la declaración y la investigación, como ocurrió en este caso (2012 y 2015, respectivamente), con lo cual es válido que acuda a otros documentos.

Agregó que, desde que se notificó el requerimiento especial, correspondía al demandante demostrar que no era cierta la diferencia de inventarios detectada, carga que no cumplió, pues se limitó a señalar que se presentó un error que mereció un ajuste contable. Resaltó que, en este caso, no se podía hacer análisis sobre la declaración de renta del año 2011 que estaba en firme y los inventarios allí registrados eran inmodificables.

Hizo hincapié en que la contadora de la sociedad, en declaración tomada bajo la gravedad del juramento, manifestó que en los registros se omitieron ingresos y que, pese a que se adjuntó acta notarial en donde la profesional se retractó, en el recurso de reconsideración se dejó evidencia de las razones por las cuales no se podía valorar el acta, las consecuencias penales de la conducta y la imposibilidad de restar eficacia a las demás pruebas, hechos no controvertidos en sede judicial.

⁷ CP2. Fls. 308 a 317.



Frente a los dictámenes aportados (dictamen contable y fiscal e informe técnico) con la reforma a la demanda, estableció que las modificaciones contables hechas a la declaración de renta de 2011 no pueden servir de razón jurídica válida para desvirtuar la diferencia de inventarios, por cuanto la DIAN no podía valorar las modificaciones hechas a una declaración que ya estaba en firme, con lo cual los dictámenes no pueden contrariar lo allí informado.

Subrayó que la DIAN evidenció que los documentos de soporte de los ajustes contables fueron expedidos en fechas posteriores y no estaban sustentados en otras pruebas, además de que la sociedad no adjunto evidencia de cuál era el inventario físico real, todo lo cual no fue desvirtuado en los dictámenes.

Consideró que la **sanción por inexactitud** era procedente por cuanto se omitieron ingresos y descartó la aplicación del principio de favorabilidad en sede judicial pues se atendió en la resolución que resolvió el recurso de reconsideración. Estimó igualmente procedentes **las sanciones a la representante legal y a la revisora fiscal** pues la DIAN encontró acreditada la diferencia de inventarios y se presentó una omisión de ingresos. Esclareció que la irregularidad era imputable a 2012 pues la declaración de 2011 estaba en firme y la presunción de ingresos operó respecto de 2012, vigencia cuyo denuncia fue firmado por la representante legal y la revisora fiscal.

No condenó en costas al no encontrarlas acreditadas en el expediente.

Recurso de apelación

Si bien la demanda fue presentada, a través de apoderado, por Huang Mei Lin (representante legal), María Vitela Ayala Jaimes (revisora fiscal), y Plásticos Formosa Ltda.(contribuyente), el recurso de apelación fue interpuesto por el mismo apoderado, pero únicamente en representación de la sociedad. Así las cosas, Plásticos Formosa Ltda., como una de las demandantes, recurrió la sentencia de primera instancia⁸, con base en los siguientes argumentos:

Comentó que obran pruebas que desvirtúan la adición de ingresos tales como las trasladadas del expediente de ventas que dan cuenta de la coincidencia entre las ventas, la información exógena de terceros y los ingresos declarados en renta por 2012, lo cual no se tuvo en cuenta en la valoración probatoria por ser esta una prueba en favor de la sociedad. Aclaró que, incluso, los ingresos reportados en el IVA eran superiores a los informados en la exógena y la DIAN no adicionó ventas en dicho tributo.

Sostuvo que la DIAN revisó las cuentas de inventarios de 2012 y el Kardex y concluyó que no existía ninguna omisión de compras ni salida de mercancías y que eran correspondientes con el costo de ventas, con lo cual no se desvirtuó el inventario declarado en 2012. Mencionó que obran en el expediente los movimientos de los inventarios por producto, las entradas y saldos en cantidades y valores por 2012. Anotó que la demandada analizó el Kardex en cuanto a las entradas y salidas y encontró que los movimientos eran concordantes con la información registrada en la contabilidad.

Reseñó que la DIAN, a partir de los libros de contabilidad mayor y balance, tomó el valor del inventario inicial del 2012 (que difería del declarado a 31 de diciembre de 2011), y, con base en las certificaciones de representante legal y revisor fiscal, determinó cuál era el inventario final del 2012, sin cuestionar el inventario inicial de 2012. Tachó de contradictoria la actuación de la DIAN, pues para determinar el costo de ventas de 2012 y el valor de los inventarios, tomó el valor de la contabilidad, pero para establecer la omisión de ingresos tuvo en cuenta el valor de inventarios declarado en 2011, actuación que contraría el artículo 775 del Estatuto Tributario.

⁸ CP 2. Fls. 324 a 343.



Relacionó el saldo inicial de inventarios por producto, cantidades y pesos de los Kardex y subrayó que aportó las facturas de venta de 2012 que demuestran que no existen faltantes de consecutivos en la numeración y que estos se utilizaron en orden cronológico, sin que existan irregularidades. Agregó que la evidencia fue desconocida por la DIAN, vulnerándose el debido proceso.

Explicó que la sociedad manifestó que hubo un error en la determinación del valor de los inventarios informado en la declaración de 2011, que ameritó un ajuste contable derivado de la errada valoración del inventario final en años anteriores (2007 a 2011). Indicó que con el comprobante de contabilidad CC6599 de 2011 la sociedad ajustó el valor del inventario final de 2011, lo que generó un error que afectó la cuenta contable de clientes nacionales, cuando lo correcto era afectar la del costo o resultado del ejercicio. Adujo que la descripción del comprobante explica por sí misma la justificación de dicho ajuste.

Precisó que, el inventario final del año 2011, una vez hecha la corrección, es la suma registrada en la contabilidad, no se puede tomar como valor inicial de los inventarios del año 2012, la suma de informada en la declaración de renta del año 2011, que es mayor a la contable, pues este valor fue informado erróneamente en el renglón 36 “inventarios” de dicha declaración. Reprodujo apartes de la demanda sobre el dictamen pericial y contable.

Frente a la declaración de la contadora, insistió en que la DIAN reconoció que dicha prueba no era el fundamento ni el soporte probatorio de la adición de ingresos y que, en todo caso, los testimonios no son prueba idónea para soportar la adición de ingresos pues se requieren pruebas escritas.

Afirmó que el dictamen pericial contable era prueba idónea para demostrar la realidad de las operaciones de ingreso y los ajustes de inventarios, a través de la explicación del error en la determinación del inventario. Precisó que el dictamen advirtió que contablemente no se había descargado la totalidad del costo de los consumos de materia prima utilizados en la elaboración de las bolsas plásticas durante los años 2007-2011. Añadió que la empresa utilizaba un sistema de costo estimado, dentro de estos se usan los costos estándar que se determina a través de la experiencia de empresas del mismo sector, aplicando un porcentaje de las ventas como el costo, es por ello, que siempre se presentan variaciones con el costo de venta real.

Describió el proceso de realización del dictamen y sostuvo que los costos estaban debidamente calculados y obedecían a la aplicación de métodos de valoración de inventarios establecidos en las normas y que la diferencia corresponde al costo por una sobreestimación que se tuvo de los inventarios de los años 2007-2011, que de ninguna manera se puede decir que son ingresos. Declaró que el dictamen dio fe de que el sistema Kardex se lleva organizadamente y que la contabilidad es confiable, estando soportado en hojas de trabajo.

Dijo que el propósito del dictamen técnico fue servir de apoyo al dictamen contable-fiscal, mediante el cual se comprobó si las cantidades de materias primas requeridas en la producción de la empresa corresponde a los estándares utilizados por la misma, para determinar el costo de sus productos vendidos en los años 2007-2012, con el fin de verificar en el dictamen contable el costo de venta registrado por la empresa. Así mismo, buscó determinar el porcentaje de desperdicios de materia prima en aras de establecer la cantidad y el costo que debió registrar la empresa en sus inventarios.

Presentó un análisis de la información exógena de donde extrajo que la sociedad no omitió ingresos pues los declarados en 2012 eran superiores a los reportados por terceros ante la DIAN y las compras también eran coincidentes. Expresó que la



aplicación de la presunción del artículo 757 del Estatuto Tributario no cumple con los presupuestos fácticos. Cuestionó la sentencia de primera instancia sobre “*lo argumentado por la DIAN, respecto a la utilización de jurisprudencia que no tiene nada que ver con los hechos y el caso en concreto, situación que no puede ser ignorados, que constituyen prueba de la arbitrariedad de la entidad.*”

Estimó improcedente la **sanción por inexactitud y las sanciones a representante legal y revisor fiscal** pues las cifras registradas están demostradas en la contabilidad y los soportes, con lo cual la adición de ingresos es improcedente.

Oposición al recurso

La **demandada** no presentó oposición al recurso.

Concepto del Ministerio Público

El Ministerio Público guardó silencio.

CONSIDERACIONES DE LA SALA

En atención a los cargos de apelación presentados por el único demandante, contra la sentencia de primera instancia, la Sala debe determinar si: *i)* procede la presunción por diferencia de inventarios del artículo 757 del Estatuto Tributario, *ii)* los dictámenes contable y técnico eran pruebas idóneas para desvirtuar la presunción, y *iii)* se configuraron los presupuestos de la sanción por inexactitud y de las sanciones impuestas a la revisora fiscal y la representante legal.

1. Procedencia de la presunción por diferencia de inventarios

La parte demandante que recurrió la sentencia de primera instancia aduce que en el expediente obran pruebas que dan cuenta de la coincidencia entre las ventas, la información exógena de terceros y los ingresos declarados en renta por 2012, que no se tuvieron en cuenta. Además, que la DIAN revisó las cuentas de inventarios y el Kardex y concluyó que no existía omisiones de compras ni salidas de mercancías y que los costos de ventas eran concordantes con la información registrada en la contabilidad.

Reseñó que la DIAN no cuestionó el inventario inicial de 2012 y controvertió que la entidad, para determinar el costo de ventas de 2012 y el valor de los inventarios, tomara el valor de la contabilidad, pero para determinar la omisión tuviera en cuenta el valor de inventarios declarado en 2011. Relacionó el Kardex y anotó que aportó las facturas de venta de 2012 que demuestran que no existen faltantes de consecutivos en la numeración y que estos se utilizaron en orden cronológico, sin que existan irregularidades, evidencia que fue desconocida por la DIAN.

Explicó que hubo un error en la determinación del valor de los inventarios informado en la declaración de 2011, que ameritó un ajuste contable, pues el mismo se deriva de la errada valoración del inventario final en años anteriores al 2012, lo cual se evidencia con el comprobante de contabilidad CC6599 de 2011. Adujo que la descripción del comprobante explica por sí misma la justificación del ajuste.

Precisó que, como el inventario final del año 2011, una vez hecha la corrección en la contabilidad es una suma menor a la declarada, no se puede tomar como valor de los inventarios iniciales del año 2012 la suma que fue informada erróneamente en la declaración de renta de 2011. Frente a la declaración de la contadora, insistió en que la DIAN reconoció que dicha prueba no era el fundamento ni el soporte probatorio de la adición de ingresos y que, en todo caso, los testimonios no son prueba idónea para soportar la adición de ingresos pues se requieren pruebas escritas.



Presentó un análisis de la información exógena de donde extrajo que la sociedad no omitió ingresos, pues los declarados en 2012 eran superiores a los reportados por terceros ante la DIAN y las compras eran coincidentes. Expresó que la aplicación de la presunción del artículo 757 del Estatuto Tributario que hizo la DIAN no cumple con los presupuestos fácticos de la norma.

Para resolver, la Sala reitera lo expuesto en las sentencias del 16 de junio de 2022, exp. 23712, C.P. Julio Roberto Piza Rodríguez y del 3 de marzo de 2022, exp. 24880, C.P. Myriam Stella Gutiérrez Argüello. En dichas providencias, la Sección explicó que el artículo 757 del Estatuto Tributario contempla una presunción *iuris tantum* en virtud de la cual hay lugar a la adición de ingresos cuando se demuestre que los inventarios del contribuyente son superiores a los contabilizados o registrados, puesto que se asume que esa diferencia deviene de ventas gravadas omitidas del año anterior. En aras de aplicar la presunción, la Administración Tributaria debe acreditar el hecho base que consiste en que los inventarios del obligado son mayores a los registrados en la contabilidad, para lo cual puede utilizar los distintos medios de prueba admitidos en la legislación tributaria y procesal.

Las presunciones no son por sí mismas medios de prueba, sino supuestos de hecho previstos por el legislador que invierten la carga de demostrar algún hecho. Esto significa, en el caso particular de la presunción establecida en el artículo 757 del Estatuto Tributario, que con el solo hecho de que la DIAN evidencie la existencia de diferencias de inventarios, tácitamente se asigna al contribuyente la carga de demostrar cuáles son sus verdaderos ingresos y las razones que justifican la existencia de la diferencia en los inventarios, todo en el marco de la libertad probatoria.

En el presente evento, la DIAN desplegó una serie de actuaciones, en donde pudo verificar la existencia de una diferencia de inventarios que dio lugar a la aplicación de la presunción del artículo 757 *ibidem*, que se sustentó no solo en las pesquisas adelantadas, sino también en las inconsistencias de los documentos probatorios allegados por el actor al proceso. En el expediente consta lo siguiente:

- En la declaración de renta de 2011, el contribuyente registró inventarios por valor de \$15.794.796.000 (Fl. 110 Caa 1).
- Con Auto de 20 de abril de 2015 (fls. 118 a 119 Caa) se trasladaron pruebas del expediente abierto contra la sociedad por el impuesto sobre las ventas del primer bimestre de 2012. Dentro de los documentos trasladados, obran:
 - a) Certificación del inventario inicial y final de la sociedad, expedida el 17 de febrero de 2014 y suscrita por Mei Yin Huong, representante legal, y María Vitelva Ayala Jaimes, revisora fiscal, en donde se informa como inventario inicial a 1 de enero de 2012 el valor de \$15.794.796.233,34 (fl. 125 Caa).
 - b) Balance de comprobación de enero de 2012, en donde consta como saldo anterior (o inicial de ese mes) del inventario la suma de \$15.794.796.233,34 (fl. 128 Caa).
 - c) Certificación comparativa de compras declaradas en IVA e impuesto sobre la renta bajo el sistema de inventarios permanentes expedida el 6 de marzo de 2014 y suscrita por la representante legal y revisora fiscal, en la que nuevamente se informa que el inventario inicial de 2012 es de \$15.794.796.233 (fl. 159 Caa), acompañada del balance de comprobación de enero de ese año que refrenda dicha información (fl. 160 Caa1). La DIAN determinó que la cuenta de caja presentaba un mayor valor por \$11.008.643.517.
 - d) En Acta de Presentación del 18 de marzo de 2014, en donde se registra la visita de la contadora de la sociedad, Martha Padilla Caldera, a las instalaciones de la División de Gestión de Fiscalización, consta que esta informó que la certificación aportada el 6 de marzo de 2014: *“no corresponde a la contabilidad puesto que presenta error en el inventario inicial y por ello aporta nuevamente la certificación con los valores reales y manifiesta que el error corresponde a la declaración de renta del año*



2011 en la determinación del inventario”. El error se justificó en que “no se realizó el cruce contable del inventario en el año 2011, es decir no se afectó la cuenta 14 con el costo”(fl. 166 Caa).

En la misma visita se aportan certificación suscrita por la representante legal Mei Ying Huang y la revisora fiscal María Vitelva Ayala Jaimes, en la que se registra un inventario inicial en 2012 por \$4.786.152.717,34 (fl. 168 Caa), junto con balance de comprobación de saldos a enero de 2012 con corrección en los inventarios reflejando el valor de la nueva certificación (fl. 180 Caa).

- e) Se allegaron, igualmente, el balance general a 31 de diciembre de 2012 y el estado de ganancias y pérdidas (fls. 169 a 171 Caa).
- La DIAN efectuó comparación entre las cuentas por cobrar reportadas en la información exógena por la demandante y las cuentas por pagar informadas por terceros en los años 2011 y 2012 (fls. 213, 214 Caa), a partir de lo cual encontró diferencias en la información de 2012, que se justificaron en “venta de cartera por factoring”, y en la plena coincidencia en la información del 2011.
 - La Administración verificó el balance general a 31 de diciembre de 2012 (fl. 48 Caa) y el estado de resultados de ganancias y pérdidas (fls. 51 a 57 Caa) y efectuó cálculo del costo de ventas, a partir del cual advirtió una diferencia en el inventario de \$11.008.643.000, coincidente con el mayor valor de la cuenta de caja.
 - En desarrollo de la inspección contable (fls. 222 al 668), la DIAN contrastó los libros mayor y balances con los saldos de inventarios declarados en renta para los años 2010, 2011 y 2012, detectando una diferencia de \$11.008.643.285.
 - En la inspección tributaria del 2 de julio de 2015, la demandante aportó certificación del registro de inventarios en el sistema contable TNS (fls. 946 a 948 Caa) que da cuenta de un inventario inicial “ajustado” por \$4.786.152.717 a 01 de enero de 2012, suscrita por la representante legal y la revisora fiscal.
 - En la inspección contable de 3 de junio de 2015, la sociedad allegó libros auxiliares de la cuenta 14 por el año 2012 (fls. 339 a 356) y la DIAN revisó los débitos y créditos de la cuenta para corroborarlos con los valores declarados en compras. Así mismo, verificó el Kardex (fls. 526 a 627) para constatar las salidas y entradas del inventario y concluyó que “en el año 2012 no hay omisión de compras y las salidas de mercancías según el Kardex corresponden al costo de ventas declarado en renta 2012”.
 - Dentro de la inspección contable se tomó declaración juramentada a la contadora de la sociedad, el 3 de junio de 2015 (fls. 224 a 225), de la cual se transcribe lo pertinente a continuación:

“(…)PREGUNTADO: Sírvase usted explicarnos porqué en la declaración de renta año gravable 2011 presentada por la sociedad PLASTICOS FORMOSA LTDA en fecha 12 de abril del 2012, presenta registrado en el renglón de Inventarios un valor de \$15.794.796.000 y en el renglón de Cuentas por Cobrar de \$3.553.719.000 pero sin embargo al compararlo con el libro mayor y balances, registrado y que se nos hace entrega en estos momentos, esas mismas cuentas reflejan un saldo de inventario \$4.786.152.717 y saldo en cuentas por cobrar de \$14.562.362.330 respectivamente, se pregunta, ¿A qué se debe la diferencia?
CONTESTADO: Después de haberse generado los Estados Financieros y de haberse presentado la declaración de renta del año gravable 2011, SE REALIZÓ UN AJUSTE A LOS SALDO INICIALES con fecha 1 de enero de 2012 con la nota de contabilidad CC-00-SALDOS 1 en donde se trasladaron los valores del inventario a deudores varios en cuantía de \$11.008.643.516 (se adjunta Comprobante de Contabilidad). Sin embargo al momento de la Dian solicitar la certificación del Costo de Ventas del año gravable 2012 éste no cuadró con lo solicitado en la declaración de renta del año 2012, pues el inventario inicial para el 2012, que reflejaba el sistema y la contabilidad, era de \$15.794.796.000 y como aún no se habían impreso los balances en el Libros de Mayor y Balances, se abrió el sistema con el fin de ajustar los saldos a 31-12-2011 que son los iniciales de enero 2012, esto es que apareciera no el inventario de \$15.794.796.000 sino de \$4.786.152.717 y en las Cuentas por Cobrar de \$3.553.719.000 se pasaron a \$14.562.362.330; en otras palabras el ajuste del 1 de Enero del 2012 se trasladó para el año anterior conforme a como se refleja en la nota de contabilidad #CC-00-6599 del 30 de noviembre del 2011 y así poder cuadrar el Costo de Ventas del año 2012. Esta Nota de Contabilidad que se había realizado el 1 de enero de 2012 y que después se trasladó para Noviembre 30 de 2011 se realizó precisamente porque la cuenta de caja nos reflejaba un saldo negativo en libros en 2012. Me explico, la mecánica utilizada en el año 2012,



en la empresa es cargar a caja los valores de los ingresos y los recibidos por cuentas por cobrar y trasladarlos posteriormente al Banco, sin embargo al momento de conciliar las consignaciones, sobre todo las nacionales, éstos son superiores a las ventas o a las deudas por cobrar que tenía registradas en la Empresa; por tanto al realizar el traslado de Caja a Bancos daba como resultado que la caja quedara con más traslados que lo que realmente se había recibido, es decir con saldo en rojo en todo el año 2012. Lo anterior por cuanto al efectuarse ventas en el 2012, pero que no se registraron en la contabilidad, pero que si se recibieron los pagos directamente en las cuentas bancarias generó el desfase en caja, al yo indagar si habían más ingresos no me fueron suministrados las facturas de ventas que dieron lugar a esas consignaciones nacionales de clientes sin identificar pues no hay facturas expedidas a su nombre. De la misma manera al venderse y no facturarse, el inventario físico se va agotando y al tratar de cuadrar los ingresos, los inventarios y /as cuentas por cobrar, contablemente aparece un inventario alto que físicamente no lo hay porque ya está vendido, por tal razón se hizo necesario ajustar los saldos iniciales a 2012, para evitar que la caja apareciera en rojo y al mismo tiempo bajar el inventario contable porque físicamente ya no estaba, es por esto que se ajustó la cuenta de clientes (1305) haciendo aparecer un Cliente 00 con el código de "Varios" en cuantía de \$11.008'643.516 y disminuir directamente del inventario la suma de \$11.008.643.516, sin que este valor de retiro de inventarios se viera reflejado en los ingresos del año 2012 de la empresa, pero como ya se dijo anteriormente si son ventas realizadas en el año 2012, pero no facturadas, y si se recibieron las consignaciones de esos ingresos directamente en las cuentas bancarias durante el mismo año 2012.

PREGUNTADO: Cómo Ud. misma lo expresa al crearse una cuenta de Clientes 00. varios por \$11.008'643.516, qué notas de contabilidad se realizaron en el 2012, para ajustar nuevamente el valor de deudores varios, y así desaparecer en el 2012 el saldo en rojo de caja?

CONTESTADO: las #CC00049-5 de fecha 31-1-2012 por valor de \$1.200.000.000, CC000241-10 del 30-4-2012 por \$450.000.000, CC00006 del 31-5-2012 por \$450.000.000, CCOOSALDOSS del 30-5-2012 por \$650.000.000, CCOOSALDOS7 del 30-7-2012 por \$750.000.000, CCO OSALDOS9 del 1-9-21012 (sic) por \$1.500.000.000, CCOOSALDOS10 del 1-10-2012 por \$400.000.000, CCOOSALDOS11 del 15-11-2012 por \$2.608.643.516.

PREGUNTADO: sírvase usted decir entonces si en la contabilidad que usted lleva como contadora de la sociedad PLASTICOS FORMOSA LTDA se omitió registrar ingresos por ventas de mercancía en el año gravable 2012.

CONTESTO: SI, tal como lo explique anteriormente se omitieron ingresos en el mismo valor, que, por cuadrar la caja, se disminuyó el inventario en \$11.008'643.516

PREGUNTADO: ¿Tiene algo más que agregar sobre los inventarios reflejados en la contabilidad?

CONTESTADO: el costo solicitado es el consumo de las materias primas originadas en las ventas mensuales facturadas, es decir que si hay ventas que no se legalizaron con facturas dichos costos tampoco fueron solicitados, pues al desaparecer el inventario no se afectó ni los ingresos pero tampoco el costo de ventas, aclaro que esta información es entregada por el ingeniero encargado de producción para registrar contablemente mes a mes y yo no dispongo de más cifras.(...)"

- A fls. 656 y 659 Caa obran los comprobantes de contabilidad CC-00-6599 de 30 de noviembre de 2011 y CC-00SALDOS1 del 1 de enero de 2012, que, afirma la actora, justifican los ajustes al inventario en las cuentas materia prima nacional y clientes nacionales varios por valor de \$11.008.643.516.
- Con el recurso de reconsideración, la sociedad aportó acta de declaración extraprocesal en la que la contadora Martha Padilla Caldera manifestó que incurrió en error de hecho en el testimonio rendido ante la Administración, pues afirmó erradamente que las diferencias de inventarios correspondían a ventas no registradas en la contabilidad sin que existiesen pruebas y sin profundizar con las personas encargadas del manejo de tesorería, pues se encontraba "muy afectada de salud" y lo único que rodeaba su mente era su embarazo. La señora Padilla indicó que se retractaba de su manifestación sobre la omisión de ingresos. (fls. 1112 a 1114 Caa).
- La Administración consultó la información exógena de 2011 presentada por la demandante, para corroborar el valor del inventario final a 31 de diciembre de 2011. En esta se evidenció un registro por valor de \$15.794.796.233.
- La Subdirectora de Gestión de Recursos Jurídicos mediante la Resolución 002225 del 04 de abril de 2017 por medio de la cual se resolvió el recurso de reconsideración, en el artículo quinto dispuso remitir copia a la Unidad Penal o a quien haga sus veces en la misma Dirección Seccional y a la Junta Central de Contadores para lo de su competencia

A partir del recuento probatorio realizado, la Sala evidencia, con base en la jurisprudencia transcrita, que, con posterioridad a la presentación de la declaración de renta del año gravable 2012, y en ejercicio de sus facultades de fiscalización, la



DIAN encontró, con base en diferentes medios de prueba, que los inventarios registrados en la declaración de renta a 31 de diciembre del año 2011 de la sociedad eran mayores a los registrados a primero de enero en la contabilidad de la sociedad. Así las cosas, una vez determinado este hecho, el contribuyente tenía la carga de la prueba para desvirtuar la presunción aplicable ante la diferencia detectada por la Administración. Es decir, le correspondía justificar la diferencia y demostrar cuales eran sus verdaderos ingresos.

Se evidencia en las pruebas obrantes en el expediente que, en un primer momento, la sociedad aportó dos certificaciones, de 17 de febrero y 6 de marzo de 2014, en las que se informaba que el inventario inicial a 1 de enero de 2012 ascendía a la suma de \$15.794.796.233,34, cifra consignada en el balance de comprobación de saldos de enero de 2012, también aportado por la sociedad, y que coincidía con el valor de los inventarios declarados en la renta de 2011 (corte a 31 de diciembre). Posteriormente, el 18 de marzo de 2014, la contadora de la demandante manifestó que los documentos aportados estaban errados, toda vez que no se realizó cruce contable del inventario, con lo cual se allegó una nueva certificación que daba fe del valor del inventario inicial en \$4.786.152.717,34, la cual fue refrendada por otra certificación expedida el 2 de julio de 2015, en la que se indica el valor inicial del inventario “ajustado” y el balance de la sociedad suministrado con posterioridad.

En la declaración juramentada que rindió la contadora ante la DIAN el 3 de junio de 2015, la profesional advirtió que la diferencia detectada obedecía a un ajuste que se realizó, soportado con las notas de contabilidad de 1 de enero de 2012 y de 30 de noviembre de 2011, las cuales allegó, y afirmó que *“se omitieron ingresos (...), que por cuadrar la caja, se disminuyó el inventario en \$11.008.643.516”*

Para la Sala, resulta evidente que la diferencia de inventarios detectada por la Administración no fue debidamente justificada ni desvirtuada por la demandante. En primer lugar porque, para la fecha de expedición de las certificaciones iniciales y del balance de comprobación de saldos, el contribuyente había tenido noticia del presunto error contable, toda vez que las notas que presuntamente justificaban el ajuste están fechadas el 1 de enero de 2012 y de 30 de noviembre de 2011, con lo cual, a 2014 (año en que se profieren las certificaciones iniciales) la sociedad estaba en la capacidad de otorgar la información contable ajustada e informar en esas certificaciones el valor “real” del inventario, e incluso de suministrar el balance de comprobación de saldos de enero de 2012 con la enmienda del yerro alegado.

Al respecto, vale la pena recordar que el artículo 106 del Decreto 2649 de 1993, vigente para la época de los hechos, precisaba que los errores contables de ejercicios anteriores se debían incluir en los resultados del período en que se advirtieron, en este caso, en el mismo 2012, con lo que, en conjunto con la fecha de las notas, resulta extraño que dos años después, esto es en el 2014, se reportara la información sin el presunto ajuste. En línea con lo anterior, la norma general de revelaciones del artículo 115 del Decreto 2649 imponía la obligación de revelar en los estados financieros *“los errores de ejercicios anteriores, con indicación en nota de su incidencia sobre los resultados de los ejercicios respectivos.”* Al verificar las notas a los estados financieros a 31 de diciembre de 2012 (fls. 175 a 179), no consta mención alguna del error que pretende justificarse en virtud de las notas allegadas.

En segundo lugar, porque, al verificar los documentos que soportan los ajustes, se evidencia que se registró un movimiento en la cuenta 130505.01 “Clientes Nacionales Varios” sin afectar los resultados del período o los costos y sin que se hubiesen adjuntado soportes adicionales que evidenciaran el ajuste y que permitieran establecer la trazabilidad de este, no siendo suficiente, como afirma la apelante, la descripción de la nota. Además, las notas aportadas carecen de certificación y no se evidencia firma del revisor fiscal o del contador de la compañía en las mismas, lo cual pone en duda su plena eficacia probatoria.



A partir de lo expuesto, pese a que con posterioridad la sociedad allegó pruebas contables que daban cuenta del inventario ajustado, los mismos no justifican las inconsistencias detectadas por la Administración ni fungen como soporte suficiente para explicar la diferencia detectada. Por ejemplo, estos presuntos soportes no hacen mención alguna a la enmienda del inventario inicial reportado por valor de \$15.794.796.233,34, ni explican por qué la cifra varió.

Por último, pese a que el testimonio de la contadora fue objeto de retractación con ocasión del recurso de reconsideración, sus afirmaciones llaman la atención en el sentido de reconocer expresamente la omisión de ingresos y argumentar que el ajuste se soportaba únicamente en las notas de contabilidad, respecto del cual, además, reconoce un yerro, lo cual acentúa las inconsistencias probatorias que impiden desvirtuar la adición de ingresos. En todo caso, no sobra resaltar que dicha prueba no fue el único soporte probatorio de la adición de ingresos pues las incoherencias halladas en el material documental también soportaron la glosa propuesta, con lo cual los reparos del apelante frente a la idoneidad del testimonio y la eficacia de la prueba no son procedentes, pues las pruebas escritas sí constan en el expediente y, junto a la declaración, fueron soporte de los cuestionamientos de la DIAN.

Ahora bien, en lo que respecta al soporte probatorio de los ingresos y las afirmaciones de la apelante frente al hecho de que la demandada encontró plena coincidencia entre las ventas, la información exógena de terceros y los ingresos declarados en renta por el año 2012, y la revisión de las cuentas de inventarios y el Kardex y concluyó que no existía omisiones de compras ni salidas de mercancías y que los costos de ventas eran concordantes con la información registrada en contabilidad, la Sala advierte que al no desvirtuarse el hecho indicador de la presunción, dichas pruebas son insuficientes para justificar la diferencia de inventarios.

Nótese que la carga probatoria del contribuyente es dual al activarse la presunción del artículo 757 del Estatuto Tributario, pues no solo debe demostrar que declaró la totalidad de los ingresos, hecho que se acreditaría con las pesquisas que adelantó la DIAN y de donde se concluye que hay plena coincidencia entre los ingresos, compras, costos y reportes de terceros en 2012, sino que también debe sustentar en debida forma la diferencia de los inventarios, carga probatoria que incumplió el contribuyente y que no puede subsanarse solamente con las pruebas relativas a los ingresos.

Así la revisión del Kardex, de los inventarios, de las facturas de venta aportadas y el análisis que presenta el apelante sobre la información exógena no tienen vocación de desplegar efectos probatorios suficientes para desvirtuar las inconsistencias en la diferencia de inventarios, el movimiento inusual de las cuentas por cobrar, la inconsistencias en las certificaciones emitidas por el representante legal, el revisor fiscal y la contadora, los ajustes contables efectuados años posteriores al cierre, la falta de corrección de las declaraciones en que se afirma se presentó información errada y la ausencia de la prueba de los inventarios físicos de los años 2010, 2011 y 2012, de tal forma que el ajuste que alega la demandante no está debidamente probado, siendo insuficientes las notas contables allegadas.

En este punto cabe precisar, en cuanto a las notas y otros soportes contables aportados en 2015 por la sociedad, que de acuerdo con el artículo 774 del Estatuto Tributario, para que la contabilidad constituya un medio de prueba, la misma debe estar soportada no sólo en documentos internos sino también externos, y, en todo caso esta debe no haber sido desvirtuadas por medios probatorios directos o indirectos. En este caso precisamente hay una carencia de soportes externos y de la evidencia de los inventarios físicos o de los ajustes al costo estándar que den más información sobre el ajuste de inventarios que supuestamente soportan las notas, con lo cual de los indicios establecidos por la Administración se desvirtúa la



veracidad de la información contable, por las inconsistencias que presenta la misma.

En sentido semejante, sobre las alegaciones del apelante frente al hecho de que los ingresos reportados en el IVA eran superiores a los informados en la exógena y que la DIAN no adicionó ventas en dicho tributo, se advierte que el artículo 694 del Estatuto Tributario establece que las liquidaciones de impuestos son individuales e independientes, con lo cual los resultados de la fiscalización en IVA no tienen necesariamente que afectar aquellos del impuesto sobre la renta. Lo anterior, además, respeto a las amplias facultades de fiscalización de la Administración cuyo ejercicio es discrecional. En todo caso, se insiste, las pruebas tendientes a demostrar los ingresos no justifican la diferencia de inventarios con lo cual dichos argumentos solo serían pertinentes para la discusión en la medida en que el contribuyente hubiese explicado y soportado dicha diferencia.

Finalmente, del análisis que efectuó la Administración salta a la vista que el inventario a 1 de enero de 2012, no final de 2012 sí fue cuestionado pues este no coincidía con el registrado en la declaración de renta a 31 de diciembre de 2011 y se encontraron diferencias en la documentación certificada por el representante legal y el revisor fiscal allegada inicialmente y la aportada en momentos posteriores de la investigación. Para la Sala la adición de ingresos no sólo se sustenta en la diferencia del valor declarado de los inventarios en 2011, sino en el conjunto de pruebas e indicios que emanan de las certificaciones contables, de la ausencia de inventarios físicos, de las correcciones contables post-constituidas, de la prueba testimonial y su posterior retractación y de las cifras consignadas en la declaración de renta que no fueron objeto de corrección.

Repárese en que el valor tomado para aplicar la presunción es el que informó el contribuyente por varios medios, que inicialmente coincidía con el registrado en la renta de 2011. Y es que, ante la ausencia de justificación suficiente del presunto ajuste que dio lugar a disminuir el valor del inventario, no podía la DIAN calcular el costo con el valor modificado del inventario inicial, que como ya se dijo no fue debidamente soportado, por lo cual, si estaban dados los presupuestos para activar la presunción del artículo 757 del Estatuto Tributario.

Es importante resaltar que, en este caso, más allá de observarse una simple aplicación de la presunción por diferencia de inventarios, es claro para esta Sala, a partir del acervo probatorio, y en particular de las pruebas indiciarias, y la evaluación que se hizo de éste bajo el sistema de la sana crítica, que si hubo una omisión de ingresos o ventas gravadas de años anteriores por parte de la Sociedad, y de allí que se generara esa diferencia en sus inventarios, por lo cual la consecuencia lógica bajo las normas vigentes es aquella que aplicó la Administración, esto es la de adicionar ingresos en la declaración del impuesto sobre la renta del año gravable 2012.

En virtud de lo expuesto, no prosperan los argumentos del recurrente.

2. Sobre los dictámenes pericial y técnico

El apelante afirmó que el dictamen pericial contable era prueba idónea para demostrar la realidad de las operaciones de ingreso y los ajustes de inventarios, a través de la explicación del error en la determinación del inventario. Precisó que el dictamen advirtió que contablemente no se habían descargado la totalidad del costo de los consumos de materia prima utilizados en la producción durante los años 2007-2011. Añadió que la empresa utilizaba un sistema de costo estimado y que siempre se presentan variaciones con el costo de venta real.

Describió el proceso de realización del dictamen y sostuvo que los costos estaban debidamente calculados y obedecían a la aplicación de métodos de valoración de inventarios establecidos en las normas y que la diferencia corresponde al costo por



una sobreestimación que se tuvo de los inventarios de los años 2007-2011, que de ninguna manera se pueden decir que esos fueron ingresos. Declaró que el dictamen dio fe de que el sistema Kardex se lleva organizadamente y que la contabilidad es confiable, estando soportado en hojas de trabajo.

Dijo que el propósito del dictamen técnico fue servir de apoyo al dictamen contable-fiscal, mediante el cual se comprobó que las cantidades de materias primas requeridas en la producción de la empresa corresponde a los estándares utilizados por la misma para determinar el costo de sus productos vendidos en los años 2007-2012, con el fin de verificar en el dictamen contable el costo de venta registrado por la empresa. Así mismo, buscó determinar el porcentaje de desperdicios de materia prima en aras de establecer la cantidad y el costo que debió registrar la empresa en sus inventarios.

En primera medida, la Sala evidencia que, al cotejar el dictamen pericial con las pruebas recaudadas en el curso de la investigación, el mismo no logra desvirtuar las inconsistencias que detectó la Administración y que no fueron explicadas satisfactoriamente por el contribuyente. En efecto, la prueba pericial parte de que el soporte del ajuste fueron las notas de contabilidad, cuya eficacia probatoria no es plena, debido a la ausencia de rúbrica y que no se acompañaron de soportes adicionales.

Si bien en el dictamen el profesional procedió a la verificación del cálculo del costo a partir de las memorias y la información aportada por la sociedad, justificando los ajustes en una variación del costo acumulado de 2007 a 2011 que no se trasladó al costo de venta, la propia prueba refrenda que los ajustes contables se efectuaron con las notas en 2011 y 2012, con lo cual se reafirma que la demandante conocía del error contable a la fecha en que la DIAN inició la fiscalización (2014) y, aun así, reportó y certificó la información de los inventarios como se presentó en la declaración de renta de 2011, lo cual refuerza que la sociedad no ha logrado desvirtuar la diferencia detectada por la DIAN ni justificar la misma.

De otra parte, es preciso observar que, para la época de los hechos se aceptaba la aplicación del costo estándar, en consideración a que el artículo 62 del Estatuto Tributario permitía determinar el valor de los activos movibles por cualquier sistema de reconocido valor técnico, pero, en todo caso, las variaciones entre el costo real y estimado presupuestado o estándar debían efectuarse mensualmente o por lo menos al cerrar el ciclo contable⁹, coincidiendo este con el fiscal, es decir a 31 de diciembre de cada año, toda vez que, el parágrafo del artículo 65 del mismo Estatuto obligaba a los contribuyentes a aplicar el mismo método de valoración de inventarios de manera uniforme durante todo el año gravable, *“debiendo reflejarse en cualquier momento del período en la determinación del inventario y el costo de ventas. El valor del inventario detallado de las existencias al final del ejercicio, antes de descontar cualquier provisión para su protección, debe coincidir con el total registrado en los libros de contabilidad y en la declaración de renta”*

Así las cosas, si bien era posible fiscalmente aplicar el sistema estándar para la

⁹ Estos mismos aspectos habían sido explicados por la DIAN, en el Concepto Tributario 100447 de 1998, vigente para el momento de los hechos, en donde se le preguntó si era válido aceptar para efectos fiscales asignar el costo de los inventarios por el sistema de costo estándar, respecto de lo cual señaló: *“También es necesario considerar que si bien los costos predeterminados al final del ejercicio no reflejan en un todo los costos reales incurridos en su producción, habida cuenta de la ocurrencia de costos y gastos no previstos inicialmente, por el monto de los mismos o por cualquier otra razón, estas diferencias son presentadas en lo que el sistema de costos predeterminados ha denominado “variaciones”, ya sea de mano de obra directa, materia prima o carga fabril. Las variaciones presentadas entre lo predeterminado y lo real, son ajustadas al finalizar cada mes o cada ciclo contable, distribuyendo su valor entre el costo del inventario existente, tanto en la cadena productiva como en los productos terminados al igual que se debe asignar el valor correspondiente al costo de venta de los activos movibles enajenados durante el mismo periodo, cancelándose de esta forma la acumulación de la variación y equiparándose en este momento en un todo con los costos reales incurridos durante el mismo ejercicio contable, por lo que su procedimiento se ajusta a lo preceptuado en la norma fiscal (...)”*



valoración del inventario, este debe ajustarse con las variaciones al menos al cierre de cada período fiscal, por ello resulta contradictorio el dictamen al concluir que el costo se encontraba debidamente calculado cuando presenta un ajuste, por sobreestimación del costo estándar, que recoge 5 períodos contables.

A lo anterior se suma el hecho de que la propia experticia reconoce que el ajuste no se realizó en debida forma pues concluye que: *“el asiento de ajuste en el cual la empresa ajusto el error del saldo de inventarios por valor de \$11.008.643.000 fue realizado de forma incorrecta, de tal manera que fue ajustado el valor de inventarios a su saldo real de 4.786.152.717, sin embargo al utilizar de forma incorrecta la contrapartida del asiento se alteró el saldo de la cuenta cliente nacionales siendo esto un error contable.”* Lo anterior evidencia que existe contradicción entre la explicación dada por el perito en torno a la justificación del ajuste, debido a la variación acumulada del costo, y el registro que efectivamente se realizó a través de las notas crédito que no solo fue errado, sino que tampoco fue corregido con posterioridad, con lo cual hay una inconsistencia entre lo planteado en el dictamen y lo consignado en los documentos. Con base en esto, y, contrario a lo que afirma el apelante, la prueba pericial es insuficiente para justificar la diferencia de inventarios, pues las explicaciones en el vertidas no son consistentes con lo que muestran los documentos soporte del ajuste allegados y, en todo caso, la demostración de las operaciones de ingreso no es suficiente para justificar la diferencia de inventarios. Así, en nada incide que el profesional asevere que la contabilidad se debió en debida forma y el proceso de cálculo del costo, ante la ausencia de soportes que den justificación plena a la glosa.

En segunda medida, en lo que respecta al dictamen técnico, la descripción del cálculo del desperdicio y de la materia prima resultan ser hechos relevantes para soportar el cálculo del costo y la explicación dada por el perito contable. No obstante, este no es prueba suficiente ni pertinente para suplir los soportes de los ajustes ni explicar las inconsistencias halladas a lo largo de la investigación, por lo que no tiene conexión con el hecho objeto de la *litis*. Sobre la conducencia y pertinencia de las pruebas, esta Corporación ha explicado:

“Existe diferencia entre los conceptos de conducencia y pertinencia de la prueba. La conducencia es la idoneidad legal que tiene una prueba para demostrar determinado hecho. Es una comparación entre el medio probatorio y la ley, a fin de que, con la comparación que se haga se pueda saber si el hecho se puede demostrar en el proceso, con el empleo de este medio probatorio. La pertinencia es la relación de facto entre los hechos que se pretenden demostrar y el tema del proceso.

*Es decir, que la conducencia es la aptitud legal del medio probatorio para probar el hecho que se investiga, y que requiere de dos requisitos esenciales, que son: que el medio probatorio respectivo este autorizado y no prohibido expresa o tácitamente por la ley; y que ese medio probatorio solicitado no esté, prohibido en particular para el hecho que con él se pretende probar. En tanto que **la pertinencia se refiera a que el medio probatorio guarde relación con los hechos que se pretenden demostrar**”¹⁰.*

En consecuencia, no proceden los reparos del apelante al respecto. Por último, en lo que respecta a la jurisprudencia inaplicable que fue utilizada por la DIAN, la apelante no señala los pronunciamientos específicos respecto de los cuales predica su solicitud, ni presenta argumentos concretos a las conclusiones de la sentencia de primera instancia. Con lo cual, se confirmará la legalidad de los actos de determinación.

3. Sanciones por inexactitud y a la representante legal y a la revisora fiscal

En la sentencia de primera instancia se mantuvo la sanción por inexactitud impuesta en los actos demandados, la cual fue reliquidada en la resolución que resolvió el recurso de reconsideración, en aplicación del principio de favorabilidad. El

¹⁰ Consejo de Estado, Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Segunda, Subsección B, Auto del 23 de julio de dos mil nueve 2009. Radicado No. 25000-23-25-000-2007-00460-02 (0071-09). C.P. Bertha Lucía Ramírez de Páez.



demandante único apeló la decisión, alegando la improcedencia de la sanción por cuanto las cifras declaradas estaban debidamente soportadas.

Para efectos de resolver el cargo de apelación, recuérdese que el artículo 647 del Estatuto Tributario tipifica como infracción susceptible de sanción administrativa, entre otros, la omisión de ingresos en las declaraciones tributarias o la inclusión de costos inexistentes o inexactos, la utilización de datos o factores falsos, desfigurados, alterados, simulados o modificados artificialmente, en las mismas, de los cuales se derive un menor impuesto a pagar o un mayor saldo a favor.

De acuerdo con lo anterior, para que se perfeccione la sanción, se debe presentar al menos alguna de las conductas allí previstas y el objetivo de la misma debe ser la de obtener como provecho un menor pago de impuestos o la determinación de un mayor saldo a favor. Así mismo, bajo el artículo 647 no se configura inexactitud sancionable, si el menor valor a pagar en las declaraciones es el resultado de una apreciación o interpretación razonable del derecho aplicable, siempre que los hechos y cifras denunciados sean completos y verdaderos.

Para la Sala, en el presente caso se configura la sanción por inexactitud a cargo de la sociedad, toda vez que se encuentra debidamente probado en el expediente que las cifras incluidas en la declaración de renta del año gravable 2012 no fueron completas ni verdaderas, ello con el objeto de que se derivara un menor pago de impuesto, como efectivamente ocurrió, perfeccionándose así la conducta sancionable. Obsérvese que, además, el presente caso se refiere a hechos y cifras incompletas, y no a una diferencia de criterios.

Precisamente, como se ha expuesto a lo largo de esta providencia, hubo una omisión de ingresos o ventas gravadas por parte de la Sociedad, la cual se tradujo en una diferencia de los inventarios declarados en los denuncios rentísticos de los años 2011 y 2012, omisión que fue demostrada, no sólo en virtud de la aplicación de presunción prevista en el artículo 757 del Estatuto Tributario, sino en virtud a la suma de indicios que reposan en el expediente: las certificaciones contables contradictorias del revisor fiscal y contador, ajustes contables efectuados con posterioridad al inicio de la investigación fiscal, afectación de cuentas de balance sin soportes, ausencia de inventarios físicos, testimonio de la contadora rendido bajo la gravedad del juramento y que pretendió ser retractado posteriormente, dictamen pericial que, además, no invalida lo anterior, por cuanto da cuenta de que los ajustes al valor de los inventarios no se realizaban dentro del período fiscal, y en todo caso se hacían de forma incorrecta. Por lo anterior, ante la palmaria configuración del hecho sancionable, porque el foco central del caso ha sido que la declaración adolecía de datos falsos o incompletos, la sanción por inexactitud es procedente.

Ahora bien, la liquidación oficial de revisión también impuso la sanción del artículo 658- 1 del Estatuto Tributario a Mei Yin Huang y a María Vitelva Ayala Jaimes, en sus calidades de representante legal y revisora fiscal de la apelante, respectivamente, para la época en la que la sociedad demandante presentó la declaración de renta del año 2012.

Sobre esto debe advertirse que la DIAN vinculó a ambas personas al proceso desde la notificación del requerimiento especial, y que, en la demanda también estas dos personas figuran como parte demandante, en conjunto con la sociedad. Ahora bien, se observa que por error el Tribunal en el auto que admitió la demanda se refirió únicamente a la sociedad y a la señora a María Vitelva Ayala Jaimes, en su calidad de revisora fiscal, pero que todo el proceso en primera instancia ha versado, en cuanto a las sanciones del artículo 658-1 del Estatuto, respecto tanto del revisor fiscal como de la representante legal, con lo cual, encuentra la Sala que cualquier nulidad que ha podido derivarse del auto admisorio se encuentra saneada por lo



cual no hay necesidad de modificar la decisión de primera instancia frente a la condena a Mei Yin Huang

En lo que toca a la segunda instancia, como se ha indicado líneas atrás, el apoderado interpuso el recurso de apelación actuando únicamente a nombre de la sociedad Plásticos Formosa Ltda.¹¹, con lo cual no hay lugar a pronunciarse sobre las sanciones del artículo 658-1 del Estatuto Tributario, impuestas a Mei Yin Huang y a María Vitelva Ayala Jaimes, en sus calidades de representante legal y revisora fiscal.

4. **Condena en costas**

En cuanto a la condena en costas (agencias en derecho y gastos del proceso), no se ordenará en esta instancia por cuanto, conforme a lo previsto en el artículo 188 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo, en el expediente no se encuentran pruebas de su causación.

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. **Confirmar** la sentencia proferida el 1 de septiembre de 2022 por el Tribunal Administrativo de Norte de Santander.
2. Sin condena en costas en ninguna de las instancias.

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

(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>

¹¹ CP 2. Fls. 324 a 343.