

AJUSTES POR INFLACION - Sistema utilizado para la determinación del impuesto de renta que rigió al inicio del período gravable / AJUSTES POR INFLACION A INVENTARIOS - la ley 488 de 1998 que los eliminó tuvo aplicación a partir de 1999

El artículo 330 del Estatuto Tributario señala que el sistema de ajustes por inflación produce efectos para determinar el impuesto de renta y complementarios y el patrimonio de los contribuyentes. Concordante con esta disposición, conforme al 350 ibídem, las partidas contabilizadas como crédito en la cuenta de corrección monetaria, menos los respectivos débitos, constituyen utilidad o pérdida por exposición a la inflación, para efectos del impuesto de renta. Es decir, el ajuste por inflación, mientras estuvo vigente, fue un sistema que participó en la determinación del impuesto de renta, por lo tanto, al igual que las demás normas que regulan este tributo, debía regir al iniciar el período gravable. En efecto, conforme al artículo 338 de la Constitución Política, las leyes que regulen contribuciones en las que la base sea el resultado de hechos ocurridos durante un período determinado, no pueden aplicarse sino a partir del período que comience después de iniciar la vigencia de la respectiva ley, de manera que como el impuesto de renta grava hechos económicos de 1 de enero a 31 de diciembre de cada año, la Ley 488 de 1998, que eliminó los ajustes a los inventarios, no podía tener aplicación para la determinación del impuesto de renta de 1998, sino a partir de 1999, pues tal disposición afectaría los ingresos o gastos del período, que son conceptos indiscutibles de la base gravable del impuesto.

AJUSTES POR INFLACION A LOS INVENTARIOS - Para determinar el costo de ventas y el inventario final del mes se ajusta por el PAAG mensual y como contrapartida un crédito en la cuenta de corrección monetaria / INVENTARIO - Según el Decreto 1649 de 1993 debe ajustarse para reconocer el efecto mensual de la inflación

Para el período gravable de 1998, vigencia discutida en el presente proceso, el artículo 333 del Estatuto Tributario estaba vigente y establecía el procedimiento para el ajuste de inventarios, razón por la cual, su aplicación era obligatoria. Lo anterior tiene mayor relevancia por el hecho de que en materia de ajustes a los inventarios, el artículo 5[2] del Decreto 2075 de 1992 (normas generales del sistema de ajustes por inflación para efectos tributarios), vigente para el período gravable de 1998 dispuso que al finalizar cada ejercicio gravable o cada mes, según el caso, se debían efectuar los ajustes de los demás activos no monetarios; tales como: inventarios de mercancías para la venta, inventarios de materias primas, suministros, repuestos, mercancías en tránsito, inventarios de productos en proceso, inventarios de productos terminados, terrenos, edificios, semovientes, entre otros. Es decir, mes por mes se van ajustando los inventarios, de manera que una norma que se expide al finalizar el año gravable no puede alterar los registros contables de los meses que ya se ajustaron. En efecto, conforme al artículo 25 ibídem, para determinar el costo de ventas y el inventario final del respectivo mes, se deberá ajustar por el PAAG mensual, el inventario inicial poseído al comienzo del mes, registrando tal ajuste como mayor valor del inventario inicial y como contrapartida se deberá registrar un crédito a la cuenta de corrección monetaria fiscal. Por su parte, el artículo 63[3] del Decreto 2649 de 1993 (Reglamento General de la Contabilidad) dispone cómo debe ajustarse el inventario para reconocer el efecto mensual de la inflación, así, cuando se trate del inventario llevado por el sistema permanente, se debe ajustar por el PAAG mensual el inventario poseído al comienzo de cada mes. Y, cuando se utilice el sistema denominado juego de inventarios se deben ajustar además los saldos acumulados en el primer día del respectivo mes en las cuentas de compras de inventarios y de costos de producción, cuando las mismas no tengan una forma particular de ajuste. Los valores correspondientes a operaciones realizadas durante el respectivo mes no son objeto de ajuste. Y, finalmente, precisa, que en una y otra opción, el inventario final y el costo de ventas deben reflejar

correctamente los ajustes por inflación según el método que se hubiere utilizado para determinar su valor.

SANCION POR INEXACTITUD - Procede cuando se omiten ingresos y se incluyen deducciones improcedente

La sanción debe mantenerse, pues la DIAN la impuso respecto de las demás partidas que fueron rechazadas en los actos acusados, confirmadas en la sentencia apelada y sobre las cuales la actora guardó silencio. La liquidación de la sanción que efectuó la DIAN en la resolución del recurso evidencia que para liquidarla no se tuvieron en cuenta la adición de ingresos por ajustes por inflación ni las retenciones rechazadas, y sin embargo hay una diferencia entre el saldo a pagar determinado y el saldo a favor declarado, lo cual desvirtúa el argumento del Tribunal de que no haya base para liquidarla. Por lo anterior y teniendo en cuenta que se configuran los presupuestos para la sanción por inexactitud, como omisión de ingresos e inclusión de deducciones improcedentes, que dieron lugar a un mayor saldo a favor para la contribuyente, de acuerdo con el artículo 647 del E.T., se debe mantener su imposición.

NOTA DE RELATORIA: Salvamento de voto del doctor Héctor J. Romero Díaz

CONSEJO DE ESTADO

SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO

SECCION CUARTA

Consejero ponente: HUGO FERNANDO BASTIDAS BARCENAS

Bogotá, D.C., cuatro (4) de junio de dos mil nueve (2009)

Radicación número: 25000-23-27-000-2003-01114-01(16118)

Actor: COMERCIALIZADORA DE EQUIPOS ANTIHURTO SENSORCOL S.A

Demandado: DIRECCION DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES

FALLO

Se decide el recurso de apelación interpuesto por la demandada contra la Sentencia del 14 de junio de 2006 proferida por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, que declaró la nulidad parcial de los actos administrativos que liquidaron el impuesto sobre la renta del año gravable de 1998 a la sociedad demandante.

El fallo citado dispuso:

“ARTÍCULO PRIMERO. Se declara la nulidad parcial de la Liquidación Oficial de Revisión 300642002 00036 de 9 de marzo de 2002 y la Resolución del Recurso de Reconsideración No. 30066 2003 00004 del 15 de abril de 2003 por medio de las cuales la Administración Especial de Impuestos de Personas Jurídicas de Bogotá D.C.

liquidó el impuesto sobre la renta del año 1998 a la sociedad COMERCIALIZADORA DE EQUIPOS ANTIHURTO SENSORCOL S.A.

ARTÍCULO SEGUNDO. A título de restablecimiento del derecho téngase como liquidación del impuesto sobre la renta por el año gravable 1998 a cargo de la citada sociedad, la contenida en la parte motiva de esta providencia. Se declara que no hay lugar a la liquidación y cobro de la sanción por inexactitud.

ARTÍCULO TERCERO. Se niegan las demás súplicas de la demanda”.

ANTECEDENTES

La sociedad COMERCIALIZADORA DE EQUIPOS ANTIHURTO SENSORCOL LTDA presentó la declaración del impuesto de renta y complementarios del período gravable 1998 con un saldo a favor de **\$293.250.000**.

La Administración Tributaria con la Liquidación Oficial de Revisión 30064200200036 del 19 de marzo de 2002, modificó la liquidación privada de la sociedad del período gravable 1998 y fijó un saldo a favor de **\$60.909.000**.

La demandante interpuso recurso de reconsideración contra el acto anterior, el que fue resuelto con la Resolución 300662003 00004 del 15 de abril de 2003, en donde se modificó la liquidación oficial de revisión y se fijó en **\$133.599.000** el saldo a favor.

LA DEMANDA

COMERCIALIZADORA DE EQUIPOS ANTIHURTO SENSORCOL demandó la nulidad de la Liquidación Oficial de Revisión 300642002 00036 del 19 de marzo de 2002 y de la Resolución del Recurso de Reconsideración 30066 2003 00004 del 15 de abril de 2003.

A título de restablecimiento del derecho solicitó se declare que el impuesto a cargo es el liquidado en la declaración privada del año gravable 1998.

Invocó como normas vulneradas los artículos: 241 de la Constitución Política; 11 y 154 de la Ley 488 de 1998 y 26, 333, 331-1, 348-1, 647, 684 literal f), 745, 750 y 777 del Estatuto Tributario.

1) AJUSTES POR INFLACIÓN A INVENTARIOS

A) VIGENCIA DE LA LEY

Indicó que la operación administrativa es nula por exigir los ajustes por inflación sobre la cuenta de inventarios cuando en dicho año no estaba vigente la obligación de efectuar el ajuste por inflación a los inventarios ni a las cuentas de resultados porque fueron derogados en forma expresa por la Ley 488 de 1998.

Citó algunos pronunciamientos de la Corte Constitucional efectuados en la Sentencia C-06 de 1998 de la Corte Constitucional, para deducir que como la Ley 488/98 no señaló expresamente la vigencia de la derogatoria de los artículos 333 y 348-1 del E.T, que obligaban a la sociedad a ajustar por inflación los inventarios y las cuentas de resultado, ésta se surtió el 28 de diciembre de 1998, fecha de su inserción completa en el Diario Oficial No 43460.

Mencionó que el artículo 243 de la C.P dispone que los fallos que la Corte dicte en ejercicio del control jurisdiccional hacen tránsito a cosa juzgada constitucional, e infiere que contra ellos no hay recurso y que son decisiones definitivas con efecto "erga omnes", de manera que su desconocimiento por parte de las autoridades es ilegal.

B) AJUSTES POR INFLACIÓN SOBRE LA CUENTA DE INVENTARIOS

Señaló que el impuesto sobre la renta es un impuesto de período anual y el ajuste por inflación se efectúa con periodicidad anual como lo sugiere el artículo 331 del E.Ty la norma reglamentaria contenida en los artículos 3 y 5 del Decreto 2075 de 1992.

Agregó que la Administración Tributaria no advirtió que el ajuste en el caso de los inventarios provoca un ingreso por inflación (*"registro tipo crédito en la cuenta de corrección monetaria fiscal"*) cuando al final del período gravable hay existencias o inventarios. Ese final del periodo es el 31 de diciembre de cada año.

Afirmó que al considerar obligación el ajuste de los inventarios durante el año 1998, dicha operación no provoca un mayor enriquecimiento proveniente del ingreso por inflación, porque la contrapartida es un mayor costo de las existencias en el estado de resultados con lo que el ingreso queda compensado.

Añadió que los ajustes efectuados a los inventarios, costos y gastos no tienen impacto en la renta líquida porque en la medida en que el ajuste por inflación de los inventarios constituye un mayor valor de los mismos y es un crédito (ingreso) en la cuenta de corrección monetaria, en la venta de dichos inventarios el ajuste y el costo del artículo vendido constituye un crédito en la cuenta de inventarios y un débito (gasto) en la cuenta de costo de ventas.

En relación a los ajustes a las cuentas de resultados tales como ingresos costos y gastos, dijo que no tienen ningún efecto en la determinación de la renta líquida porque el ajuste a los ingresos constituye mayor valor de los mismos y como contrapartida un débito (gasto) en la cuenta corrección monetaria; y el ajuste a los costos y gastos constituye un mayor valor de los mismos y un crédito (ingreso) en la cuenta de corrección monetaria.

Aseveró que para que la totalidad del ajuste constituya ingreso, significaría que los inventarios no fueron objeto de venta en ninguno de los meses del período gravable.

2) ADICIÓN DE INGRESOS, RECHAZO DE DEVOLUCIONES, DEDUCCIONES Y RETENCIONES

Expuso que la Administración sin razón alguna desestimó las devoluciones de mercancías que registró la contribuyente en su contabilidad. Señaló que idéntica posición adoptó en lo que se refiere a los aportes de seguridad social y pensiones, y que las retenciones en la fuente se glosaron porque según el ente fiscal, las facturas no contienen los requisitos señalados por la ley.

Precisó que por error en el cruce con terceros, la Administración equivocadamente apreció una omisión de ingresos, tomó el valor bruto de la transacción que no es el mismo que se recibe.

Explicó que por disposiciones contables y fiscales los ingresos brutos son depurados con las "devoluciones, rebajas y descuentos comerciales", con lo que se

obtienen los ingresos netos del ente económico o del contribuyente, que corresponden a los ingresos del período gravable.

Resaltó que la Administración dio prevalencia a la prueba obtenida mediante el cruce de información y desestimó su contradicción, con lo cual violó el art. 750 del E.T que le da el carácter de testimonio a las informaciones suministradas por terceros.

Argumentó que la actuación es nula en virtud del artículo 730 ibídem en concordancia con el 140 del C.P.C., y que además, las dudas provenientes de vacíos probatorios deben resolverse a favor del contribuyente de acuerdo con el art. 745 y 786 ib.

3) SANCIÓN POR INEXACTITUD

Estimó que la sanción por inexactitud es improcedente porque la Administración no glosó como falsos ninguno de los valores en discusión y que no omitió ingresos como tampoco presentó costos o deducciones inexistentes ni exenciones que no existían o estén previstas en las normas de impuestos.

CONTESTACIÓN DE LA DEMANDA

La demandada se opuso a las pretensiones con los siguientes fundamentos:

1) AJUSTES POR INFLACIÓN

A) VIGENCIA DE LA LEY

Con base en los principios constitucionales consagrados en los artículos 338 y 363 del E.T y los pronunciamientos de la DIAN mediante doctrina que suprimen los ajustes por inflación en las cuentas de resultado y de inventarios a partir del año 1999, consideró que la sociedad estaba obligada a efectuar los correspondientes ajustes por inflación.

B) AJUSTES A LAS CUENTAS DE INVENTARIOS

Indicó que el informe suscrito por los funcionarios de fiscalización es una prueba documental y a la vez un documento público que goza de valor probatorio mientras no se demuestre lo contrario.

Manifestó que con la información que suministró la sociedad se realizó el cálculo de los ajustes, de tal manera que se garantizó el derecho de contradicción y de defensa del contribuyente así como dentro de las distintas oportunidades se permitió controvirtiera las pruebas.

Expuso que del examen de los documentos y del movimiento de la cuenta corrección monetaria fiscal, se observó que la exposición a los ajustes por inflación en el año gravable 1998 para la sociedad COMERCIALIZADORA DE EQUIPOS ANTIHURTO SENSORCOL S.A. arrojó como resultado un ingreso gravable de \$68.843.054 de conformidad con los artículos 350 del Estatuto Tributario en concordancia con el 17 del Decreto 2075 de 1992, valor que adicionó la Administración al proferir la Liquidación de Revisión.

Como consecuencia del anterior movimiento en la cuenta de corrección monetaria, se rechazó la deducción solicitada por el contribuyente en la liquidación privada en el renglón 48 otras deducciones, por \$316.344.567 puesto que al aplicar los ajustes de las cuentas de inventarios y P y G, el resultado es un saldo crédito de \$68.843.054 y no un saldo débito.

2) INGRESOS Y COSTOS

Agregó que de la relación de devoluciones, rebajas y descuentos suministrados por el contribuyente en respuesta al requerimiento ordinario, se infirió la no relación de éstos con la información suministrada sino que la devolución se hizo a persona distinta de la informada, por lo cual no se aceptó la prueba aportada.

Complementó que del estudio de la relación de ventas del año gravable 1998 se evidenció que no se declararon ingresos recibidos a Rocío del Pilar Álvarez, por lo que no se aceptó que estos ingresos correspondían a la vigencia de 1998, así como tampoco se aceptaron ingresos que no fueron probados.

Añadió que con base en los soportes presentados en la visita tributaria, se encontró una diferencia de \$89.014.463 que corresponden al 4% en salud y 3.38% en pensión que equivalen a los aportes descontados a los empleados y que la sociedad solicitó como deducción.

La División de Fiscalización estableció que en algunos meses la empresa no pagó aportes para la EPS Sanitas y además que del valor que solicitó como descuento por salud, pensión y ARP, \$24.180.843 no son gastos de la empresa.

Respecto de las retenciones señaló que al confrontar las facturas de 1998 con la relación de ingresos declarados, se encontró que algunas de ellas no fueron declaradas por el contribuyente y que adicionalmente la factura no es prueba suficiente de que efectivamente se hizo la retención.

Explicó que de conformidad con los artículos 27, 28 y 373 del E.T. la retención es un mecanismo de caja anticipado del impuesto y es por esto que se deduce del impuesto a cargo en la liquidación privada.

Concluyó que si se aceptan las retenciones correspondientes a las facturas del año 1997, la retención no estaría cumpliendo con su objetivo de caja anticipado ni tendría relación con los ingresos que pretende gravar.

3) SANCIÓN POR INEXACTITUD

Indicó que la sanción impuesta obedece a una aplicación estricta de la norma que así lo determina en desarrollo del principio de legalidad, teniendo en cuenta que la carga de la prueba la tuvo siempre el contribuyente quien de manera activa y directa participó a través del requerimiento ordinario, de los recursos y de la disposición de los documentos a los funcionarios visitados, con el fin de garantizar la debida contradicción de la prueba que dentro de la presente demanda aduce le fue desconocida.

LA SENTENCIA APELADA

El Tribunal declaró la nulidad parcial de los actos acusados al haber confirmado las glosas planteadas excepto las relativas a los ajustes por inflación en la cuenta de inventarios y la sanción por inexactitud, previas las siguientes consideraciones:

La Corte Constitucional ha manifestado que de conformidad con el artículo 338 de la Carta, se deben aplicar de manera inmediata aquellas disposiciones que derogan tributos o establecen medidas que eximen o disminuyen de tales obligaciones a los contribuyentes.

La Ley 488 de 1998 rige para la declaración de renta que corresponde al año gravable 1998 como lo entendió en su momento la Corte Constitucional en la Sentencia C-06 de 1998.

Manifestó que la interpretación de que con la entrada en vigencia de la Ley 488 de 1998, los ajustes por inflación perdieron vigencia a partir del 28 de diciembre de 1998 en forma fraccionada, no es admisible puesto que el impuesto de renta es un impuesto de período.

Agregó que la ley en cita no contempló disposición alguna en la que señalara la aplicación de la modificación del artículo 333 del E.T, en la forma como se interpretó en los actos acusados.

Indicó que las demás glosas se confirmaron con base en el informe de verificación suscrito por los funcionarios de fiscalización, con la prueba obtenida en el cruce de información con terceros y porque el recurrente no probó con argumentos a su favor.

Concluyó que la sanción por inexactitud no es procedente, teniendo en cuenta que en la liquidación practicada a la renta líquida establecida en el renglón 51 es inferior a la renta presuntiva sobre la cual se liquida el impuesto y por otra parte la administración cuando resolvió el recurso de reconsideración señaló que para el cálculo de la sanción por inexactitud no se tuvo en cuenta los ajustes por inflación puesto que la modificación obedecía a diferencia de criterios e igualmente no se incluyeron los rechazos por retenciones en la fuente por no estar soportados o porque los soportes no cumplían los requisitos en las sumas indicadas en el requerimiento especial.

Por último, el a-quo practicó la liquidación del impuesto sobre la renta para el año 1998 y estableció un saldo a favor del contribuyente de \$258.082.000.

APELACIÓN

La demandada impugnó la sentencia, en relación con los ajustes por inflación en la cuenta de inventarios y la sanción por inexactitud, toda vez que el a-quo confirmó las demás glosas planteadas por la Administración. Al efecto manifestó:

El Tribunal rechazó la posición de la entidad conforme a la cual los ajustes por inflación a los inventarios perdieron vigencia únicamente a partir del 28 de diciembre de 1998, entendiéndose que por tanto su no aplicación debe darse en forma fraccionada para dicho año.

Agregó que contrario a lo expresado por el a-quo, para la Corte Constitucional (Sentencia 063/98) la entrada en vigencia de una ley que beneficie al contribuyente como en este caso, si bien considera debe dársele aplicación inmediata, ésta debe darse a partir de la entrada en vigencia sin que se permita efectos retroactivos respecto del periodo que afecta, de manera tal que forzoso es la determinación proporcional de la obligación por el lapso del tiempo transcurrido desde su vigencia en el periodo gravable de que se trate.

Transcribió apartes de la Sentencia C-06 de 1998 para concluir que en ese mismo sentido debe interpretarse para efectos de la aplicación de la modificación y derogatorias que respecto de los ajustes por inflación de inventarios determinó la Ley 488 de 1998, ya que por mandato constitucional las leyes tributarias no podrán aplicarse retroactivamente.

En torno a la sanción por inexactitud indicó que se liquidó por la Administración a partir de las glosas, diferentes a los ajustes por inflación, respecto de las cuales el tribunal declaró su confirmación.

Para sustentar la procedencia de la sanción, resumió las glosas así:

- Adición de ingresos no declarados, a partir de prueba obtenida mediante cruce de información con terceros, y respecto de lo cual el Honorable Tribunal confirma las glosas por considerar que el contribuyente no aporta prueba idónea que permita desvirtuarla.

- Desconocimiento de costos no incurridos por concepto de prestaciones y pagos laborales, respecto de los cuales el Tribunal consideró que se debía confirmar la glosa.

- Desconocimiento de retenciones incluidas en el periodo gravable 1998 cuando corresponden a otro periodo y/o no existe contabilización ni constancia de haberse efectuado, y no se prueban por otros medios.

Señaló que ella permiten que se configuren los presupuestos de hecho y de derecho para que se determine imponer la sanción por inexactitud, toda vez que se determina la omisión de ingresos, la inclusión de costos y deducciones y retenciones improcedentes, en la declaración que determinan que se derive un mayor saldo a favor del que le corresponde.

ALEGATOS DE CONCLUSIÓN

La **demandada** insistió en los argumentos presentados con ocasión de la apelación y agregó:

La sentencia apelada viola el art. 338 de la Constitución Política, toda vez que la ley tributaria entra en vigor a partir del período fiscal siguiente al cual se expidió, máxime cuando se trata de un impuesto de período, imposible de fraccionar como el de renta.

La **actora** guardó silencio.

El **Ministerio Público** no se pronunció.

CONSIDERACIONES DE LA SALA

En los términos del recurso de apelación, corresponde decidir si la sociedad demandante tenía la obligación de hacer los ajustes por inflación en las cuentas de inventarios por la anualidad fiscal de 1998 y si procede la sanción por inexactitud que levantó el a-quo.

El Tribunal, con fundamento en el criterio expuesto por la Corte Constitucional en sentencia C-06 de 1998, consideró que como la Ley 488 de 1998 había consagrado una regulación que beneficiaba al declarante, su aplicación era inmediata y por lo tanto regía para el impuesto de renta del año gravable de 1998.

Según la liquidación de revisión demandada, la DIAN adicionó ingresos por \$68.843.000 como consecuencia del ajuste por inflación a los inventarios dado que la

corrección monetaria tuvo un saldo crédito por ese valor, según el cálculo efectuado por el mismo contribuyente¹.

El artículo 333 del Estatuto Tributario disponía, antes de que fuera derogado por la Ley 488 de 1998, que los activos movibles o inventarios poseídos el último día del año inmediatamente anterior al gravable se debían ajustar por el PAAG. Como contrapartida se debía registrar un crédito a la cuenta de corrección monetaria.

Por su parte, el artículo 330 del Estatuto Tributario señala que el sistema de ajustes por inflación produce efectos para determinar el impuesto de renta y complementarios y el patrimonio de los contribuyentes. Concordante con esta disposición, conforme al 350 *ibídem*, las partidas contabilizadas como crédito en la cuenta de corrección monetaria, menos los respectivos débitos, constituyen utilidad o pérdida por exposición a la inflación, para efectos del impuesto de renta.

Es decir, el ajuste por inflación, mientras estuvo vigente², fue un sistema que participó en la determinación del impuesto de renta, por lo tanto, al igual que las demás normas que regulan este tributo, debía regir al iniciar el período gravable.

En efecto, conforme al artículo 338 de la Constitución Política, las leyes que regulen contribuciones en las que la base sea el resultado de hechos ocurridos durante un período determinado, no pueden aplicarse sino a partir del período que comience después de iniciar la vigencia de la respectiva ley, de manera que como el impuesto de renta grava hechos económicos de 1 de enero a 31 de diciembre de cada año, la Ley 488 de 1998, que eliminó los ajustes a los inventarios, no podía tener aplicación para la determinación del impuesto de renta de 1998, sino a partir de 1999, pues tal disposición afectaría los ingresos o gastos del período, que son conceptos indiscutibles de la base gravable del impuesto.

Para el período gravable de 1998, vigencia discutida en el presente proceso, el artículo 333 del Estatuto Tributario estaba vigente y establecía el procedimiento para el ajuste de inventarios, razón por la cual, su aplicación era obligatoria.

Lo anterior tiene mayor relevancia por el hecho de que en materia de ajustes a los inventarios, el artículo 5[2] del Decreto 2075 de 1992 (normas generales del

¹ Folio 19.cppal.

² El sistema de ajustes integrales por inflación fue derogado por el artículo 78 de la Ley 1111 de 2006.

sistema de ajustes por inflación para efectos tributarios), vigente para el período gravable de 1998³, dispuso que al finalizar cada ejercicio gravable o cada mes, según el caso, se debían efectuar los ajustes de los demás activos no monetarios; tales como: inventarios de mercancías para la venta, inventarios de materias primas, suministros, repuestos, mercancías en tránsito, inventarios de productos en proceso, inventarios de productos terminados, terrenos, edificios, semovientes, entre otros. Es decir, mes por mes se van ajustando los inventarios, de manera que una norma que se expide al finalizar el año gravable no puede alterar los registros contables de los meses que ya se ajustaron.

En efecto, conforme al artículo 25 *ibídem*, para determinar el costo de ventas y el inventario final del respectivo mes, se deberá ajustar por el PAAG mensual, el inventario inicial poseído al comienzo del mes, registrando tal ajuste como mayor valor del inventario inicial y como contrapartida se deberá registrar un crédito a la cuenta de corrección monetaria fiscal.

Por su parte, el artículo 63[3] del Decreto 2649 de 1993 (Reglamento General de la Contabilidad) dispone cómo debe ajustarse el inventario para reconocer el efecto mensual de la inflación, así:

Cuando se trate del inventario llevado por el sistema permanente, se debe ajustar por el PAAG mensual el inventario poseído al comienzo de cada mes. Y, cuando se utilice el sistema denominado juego de inventarios se deben ajustar además los saldos acumulados en el primer día del respectivo mes en las cuentas de compras de inventarios y de costos de producción, cuando las mismas no tengan una forma particular de ajuste. Los valores correspondientes a operaciones realizadas durante el respectivo mes no son objeto de ajuste. Y, finalmente, precisa, que en una y otra opción, el inventario final y el costo de ventas deben reflejar correctamente los ajustes por inflación según el método que se hubiere utilizado para determinar su valor.

Por lo anterior, no es dable, además de lo dispuesto en los artículos 338 y 363⁴ de la Constitución Política, aplicar de manera retroactiva la derogatoria de los ajustes

³ Este artículo fue derogado expresamente por el 5 del Decreto 416 de 2003, reglamentario del 338 del Estatuto Tributario, el cual había sido modificado por el 21 de la Ley 788 de 2002, sobre ajustes de los demás activos no monetarios, en el sentido de eliminar expresamente la frase que excluía a los inventarios del ajuste por inflación, consagrada por la Ley 488 de 1998.

⁴Las leyes tributarias no se aplicarán con retroactividad.

por inflación a los inventarios, pues, según se observa en la liquidación de revisión, el ajuste a los inventarios de la sociedad era mensual⁵ y conforme a las normas mencionadas, al comienzo de cada mes se debía ajustar el inventario inicial y a partir de ese valor y junto con los movimientos del mes se obtenía el saldo final del inventario, del cual se partía para ajustar el mes siguiente.

Es decir, el valor ajustado al inicio del mes, se veía reflejado en el saldo final, que sería el inventario inicial del mes siguiente y así durante todo el año. Esta operación fue la que arrojó un saldo en la cuenta de corrección monetaria y por ende unos ingresos adicionales de \$68.843.000 que glosó la DIAN.

En conclusión la determinación oficial en este punto se ajustó a derecho, razón por la cual se revoca la decisión del Tribunal que se fundamentó en una norma que no estaba vigente para la vigencia discutida. Prospera el cargo de apelación.

En cuanto a la sanción por inexactitud, la Sala advierte:

La Administración de Impuestos en la Resolución que resolvió el recurso de reconsideración, no tuvo en cuenta para el cálculo de la sanción por inexactitud los ajustes por inflación porque consideró que esta modificación obedeció a diferencia de criterios. Tampoco incluyó los valores por retenciones en la fuente porque éstos fueron rechazos por falta de soportes o porque los soportes no cumplían con los requisitos.

En conclusión, para efectos de la liquidación de la sanción por inexactitud en \$14.483.000, tomó las glosas que no fueron desvirtuadas por la actora, bien por falta de prueba idónea o porque no aportó prueba alguna, así:

- Adición de ingresos por valor de \$223.242.664 que se estableció por cruce de información con terceros (Almacenes Éxito, Prodiscos de La Costa y Cadenalco S.A.).
- Devoluciones, rebajas y descuentos por \$21.735.550 obedeció a facturas del año 1997, o porque estaba en dólares y no contienen información sobre la tasa de cambio o porque no figuraba en la relación de ventas brutas aportadas por la sociedad.

⁵ Folio 20 c.ppal.

- Salarios, prestaciones y otros pagos labores en \$24.280.843 porque correspondían a los aportes obligatorios de los empleados.

El Tribunal levantó la sanción porque la renta líquida determinada en la sentencia era inferior a la renta presuntiva, sobre la cual se liquidó el Tributo, por lo tanto no existía diferencia frente a la liquidación privada, salvo por el menor valor de las retenciones. Que como la DIAN no liquidó la sanción con base en las retenciones que se rechazaron, no había lugar a liquidarla por el a quo.

A juicio de la Sala, la sanción debe mantenerse, pues la DIAN la impuso respecto de las demás partidas que fueron rechazadas en los actos acusados, confirmadas en la sentencia apelada y sobre las cuales la actora guardó silencio. La liquidación de la sanción que efectuó la DIAN en la resolución del recurso evidencia que para liquidarla no se tuvieron en cuenta la adición de ingresos por ajustes por inflación ni las retenciones rechazadas, y sin embargo hay una diferencia entre el saldo a pagar determinado y el saldo a favor declarado, lo cual desvirtúa el argumento del Tribunal de que no haya base para liquidarla.

Por lo anterior y teniendo en cuenta que se configuran los presupuestos para la sanción por inexactitud, como omisión de ingresos e inclusión de deducciones improcedentes, que dieron lugar a un mayor saldo a favor para la contribuyente, de acuerdo con el artículo 647 del E.T., se debe mantener su imposición. Prospera el cargo de apelación de la demandada.

En consecuencia, procede revocar la sentencia apelada y en su lugar, negar las súplicas de la demanda.

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

FALLA

1 REVÓCASE la sentencia apelada. En su lugar,

NIÉGANSE las súplicas de la demanda.

2 RECONÓCESE personería a la abogada **MARÍA HELENA CAVIEDES CAMARGO** como apoderada de la DIAN, en los términos del poder a ella conferido.

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

Esta providencia se estudió y aprobó en la sesión de la fecha.

MARTHA TERESA BRICEÑO DE VALENCIA
Presidente de la Sección

HUGO FERNANDO BASTIDAS BÁRCENAS

WILLIAM GIRALDO GIRALDO

HÉCTOR J. ROMERO DÍAZ

-Salva Voto-