



Radicado: 25000-23-37-000-2015-00928-01 (27047)

Demandante: Masisa Colombia S.A.S.

FALLO

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

CONSEJERO PONENTE: MILTON CHAVES GARCÍA

Bogotá, D.C., veintiséis (26) de octubre de dos mil veintitrés (2023)

Referencia: MEDIO DE CONTROL DE NULIDAD Y RESTABLECIMIENTO DEL DERECHO
Radicación: 25000-23-37-000-2015-00928-01 (27047)
Demandante: MASISA COLOMBIA S.A.S.
Demandado: DIAN

Temas : Impuesto sobre la renta año gravable 2011. Presunción de ingresos por omisión en el registro de compras. Valoración probatoria. Sanción por inexactitud.

SENTENCIA SEGUNDA INSTANCIA

La Sala decide el recurso de apelación interpuesto por la parte demandante contra la sentencia del 9 de junio de 2022, proferida por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Subsección “A” que declaró la nulidad parcial de los actos demandados y no condenó en costas.

La parte resolutive de la sentencia apelada dispuso lo siguiente¹:

“PRIMERO. DECLÁRESE la nulidad parcial de la Liquidación Oficial de Revisión No. 312412013000077 del 12 de septiembre de 2013 y la Resolución No. 900.316 del 9 de octubre de 2014, proferidas por la Dirección Seccional de Grandes Contribuyentes – DIAN, de conformidad con lo expuesto en la parte motiva de la presente providencia.

SEGUNDO. En consecuencia, a título de restablecimiento **TÉNGASE** como liquidación la efectuada por la Sala en la parte motiva de esta providencia.

TERCERO. Sin condena en costas. [...]”

ANTECEDENTES

Masisa Colombia S.A. presentó declaración del impuesto sobre la renta del año gravable 2011, el 9 de abril de 2012 con un saldo a favor de \$1.825.164.000².

¹ Índice 43 del SAMAI, Sede Electrónica del Tribunal Administrativo de Cundinamarca.

² Folio 459 del c.a.3.



Radicado: 25000-23-37-000-2015-00928-01 (27047)

Demandante: Masisa Colombia S.A.S.

FALLO

El 29 de mayo de 2012, la actora presentó solicitud de devolución de dicho saldo a favor³, trámite suspendido por la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales – en adelante DIAN – mediante Auto 1957 del 9 de agosto de 2012⁴.

La demandante corrigió su denuncia rentística del año gravable 2011, el 11 de diciembre de 2012, sin modificar el saldo a favor inicialmente declarado⁵.

El fisco profirió el Requerimiento Especial 312382012000164 del 14 de diciembre de 2012, en el que propuso adicionar los ingresos brutos operacionales e imponer sanción por inexactitud⁶.

La compañía presentó respuesta al acto preparatorio el 15 de marzo de 2013, en la que atacó las glosas propuestas por la autoridad tributaria⁷.

La DIAN expidió la Liquidación Oficial de Revisión 312412013000077 del 12 de septiembre de 2013, en la que adicionó ingresos brutos operacionales por \$35.964.325.000 e impuso sanción por inexactitud de \$18.989.163.000, para un total saldo a pagar de \$29.032.226.000⁸.

Contra el acto anterior la accionante interpuso recurso de reconsideración el 12 de noviembre de 2013, desatado mediante la Resolución 900.316 del 9 de octubre de 2014 que confirmó en todas sus partes el acto administrativo recurrido⁹.

DEMANDA

La actora en ejercicio del medio de control de nulidad y restablecimiento del derecho formuló las siguientes pretensiones¹⁰:

“Las siguientes son las pretensiones de esta Demanda:

A. A TÍTULO DE NULIDAD.

*Respetuosamente solicito a los Honorables Magistrados que, como consecuencia de estar plenamente probada la ilegalidad de los Actos Administrativos Demandados, se sirva declarar la **Nulidad Absoluta** de (i) la Liquidación Oficial de Revisión No. 312412013000077 del 12 de septiembre de 2013 proferida por la División de Gestión de Liquidación de la Dirección Seccional de Impuestos de Grandes Contribuyentes integrante de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales – DIAN; y de (ii) la Resolución No. 900.316 del 9 de octubre de 2014 proferida por la Subdirectora de Gestión de Recursos Jurídicos de la Dirección de Gestión Jurídica del Nivel Central de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales – DIAN, por medio de las cuales la Autoridad Tributaria modificó en forma errada y sin sustento probatorio y jurídico alguno, la declaración privada del impuesto sobre la renta del periodo gravable 2011 presentada por la Compañía.*

³ Folio 458 a 472 del c.a.3.

⁴ Folio 1621 del c.a.9.

⁵ Según los hechos descritos en los actos administrativos, en la demanda y su contestación.

⁶ Folios 1643 a 1661 del c.a.9.

⁷ Folios 1669 a 1695 del c.a.9.

⁸ Folios 2529 a 2538 vto. del c.a.13.

⁹ Folios 2539 a 2574 y 2639 a 2648 del c.a.13.

¹⁰ Índice 2 del SAMAI. Reforma de la demanda.



Radicado: 25000-23-37-000-2015-00928-01 (27047)

Demandante: Masisa Colombia S.A.S.

FALLO

En caso que se acepten parcialmente los argumentos expuestos por la Compañía durante este proceso judicial, solicito respetuosamente a su Honorable Despacho se sirva declarar la Nulidad Parcial de los Actos Administrativos demandados, derivada de los fundamentos aceptados.

B. A TÍTULO DE RESTABLECIMIENTO DEL DERECHO.

*Respetuosamente solicito a su Honorable Despacho que como consecuencia de la Nulidad de los Actos Administrativos Demandados, se decrete como **Restablecimiento del Derecho** la firmeza de la declaración de renta presentada por Masisa con ocasión del respectivo impuesto del año gravable 2011, mediante formulario No. 9100016000521 de fecha 11 de diciembre de 2012, y en consecuencia se ordene la devolución del saldo a favor solicitado por la Compañía desde el pasado 29 de mayo de 2012, junto con los intereses corrientes y moratorios a que haya lugar al momento de su decisión de conformidad con los artículo 863 y 864 del Estatuto Tributario.*

Adicionalmente solicito a su Honorable Despacho se sirva archivar definitivamente el proceso de investigación adelantado en contra de mi poderdante con relación al periodo gravable 2011, el cual como se demuestra a partir del presente Medio de Control carece de fundamento y sustento, y como corolario de lo anterior, decrete que la Compañía se encuentra a paz y salvo, y no adeuda las sumas cuestionadas por la Autoridad Tributaria con relación al impuesto de renta del período gravable 2011.

En caso que se acepten parcialmente los argumentos expuestos por la Compañía durante la presente Demanda de Nulidad y Restablecimiento del Derecho, y se decrete la Nulidad Parcial de los Actos Administrativos Demandados, le solicito respetuosamente a su Honorable Despacho, determine el importe parcial que efectivamente debe asumir la Compañía con relación al impuesto de renta del período gravable 2011.

C. COSTAS DEL PROCESO Y AGENCIAS EN DERECHO.

Respetuosamente solicito a los Honorables Magistrados que, teniendo en cuenta que los Actos Administrativos demandados contradicen el ordenamiento jurídico en forma flagrante, se condene en costas a la parte demandada, como consecuencia de la declaratoria de Nulidad Absoluta o Parcial de los Actos Administrativos Demandados.

Las costas y agencias en derecho se solicitan de conformidad con el contenido normativo determinado en los artículos 361, 363, 364, 365 y 366 del Código General del Proceso, y en concordancia con los numerales 3.1., 3.1.2., y 3.1.3., del Acuerdo 1887 de 2003.”

La demandante invocó como normas violadas, las siguientes:

- Artículos 6, 29, 83 y 228 de la Constitución Política.
- Artículos 164, 165, 166, 167, 168, 169 y 176 del Código General del Proceso.
- Artículos 3 y 42 de la Ley 1437 de 2011.
- Artículos 560, 647, 683, 720, 732, 742, 743, 745, 746, 757, 760 y 777 del Estatuto Tributario.
- Decreto 2649 de 1993.
- Decreto 2650 de 1993.



El concepto de la violación se sintetiza así:

A. Interpretación errónea del artículo 757 del E.T.

Del sentido literal del artículo 757 del Estatuto Tributario se desprende que la autoridad tributaria debe comprobar que un contribuyente posee una mayor cantidad de inventarios físicos frente a los registrados en la contabilidad, toda vez que el análisis exclusivo de la contabilidad, no permite establecer si los registros corresponden con el inventario real y materialmente existente.

Resaltó que conforme al dictamen técnico contable anexo, una diferencia entre el crédito de la cuenta contable PUC 1435-*Inventarios* y el débito de la cuenta contable PUC 6135-*Costos de ventas*, no genera necesariamente una diferencia entre el inventario físico y el contabilizado, a partir del cual se pueda generar una presunción.

Comentó que en las visitas que el fisco le efectuó, no verificó los inventarios, ni los registros de entradas y salidas de inventarios. Enfatizó que la actora justificó y concilió la diferencia señalada por la DIAN, la cual no es constitutiva de ninguna presunción o adición de ingresos.

B. Falsa motivación de los actos enjuiciados

Alegó que la administración incurrió en falsa motivación al considerar que, de la verificación de la contabilidad de la compañía, era posible jurídica y fácticamente concluir que la demandante poseía un inventario en su almacén mayor al contabilizado, sin que resultara necesario realizar ninguna verificación o inspección adicional.

1. Registro de entrada y salida de inventario – Kárdex de la compañía

Puntualizó que determina su costo bajo el sistema de inventario permanente o continuo, el que permite llevar un control constante de los inventarios, al registrar cada unidad que entra y sale del inventario, de modo que, en todo momento se puede conocer el saldo exacto del inventario y el valor del costo de venta.

Afirmó que la compañía poseía únicamente los bienes que registró en su contabilidad y que previamente había importado.

2. Declaraciones de importación del periodo 2011

Expresó que la compañía registró en su contabilidad todas las importaciones que constituyen inventario, para lo cual, la demandante allegó las declaraciones de importación. Comentó que el inventario físico primero se registraba en la contabilidad y luego se desasignaba.

3. Dictamen técnico de diagnóstico

Dijo que solicitó la elaboración de un dictamen técnico de diagnóstico a una institución especializada e idónea, respecto del sistema de registro de las operaciones de compra intercompañía, en el que se constató que el inventario físico de la sociedad no era superior al contabilizado y que la diferencia entre los créditos



de la cuenta contable PUC 1435-*Inventarios* y los débitos de la cuenta contable PUC 6135-*Costos de ventas* obedecía a un movimiento de “*asignación*” y “*desasignación*” de inventarios.

Explicó que con el dictamen técnico de diagnóstico se evidencia que en la operación de compras entre compañías vinculadas se genera un movimiento dual en el débito y crédito de la cuenta contable PUC 1435-*Inventarios*, que es meramente contable, con un efecto neutro que no deriva en la existencia de mayores inventarios físicos en relación con los contabilizados.

Desarrolló el proceso de compra paso por paso y con sus respectivos impactos contables y financieros. Alegó que la operación debe analizarse conforme a cada subproceso, pues si se omite la “*asignación*” y “*desasignación*”, se desnaturaliza la operación y deriva en una falsa motivación, pues el fisco se fundó en hechos ajenos al proceso y dejó de lado los realmente materializados.

4. Certificado del revisor fiscal de Masisa

Señaló que el revisor fiscal de la compañía certificó que no existían inventarios no contabilizados, pues los saldos mensuales de las cuentas de productos terminados, costo de ventas, donaciones, publicidad propaganda y promoción, diferencia en cambio y provisión de gastos de importación, coinciden con la información del libro mayor, lo que evidencia que la conclusión de la demandada es falsa.

5. Dictamen técnico aportado por la DIAN en la resolución demandada

Declaró que en la resolución del recurso de reconsideración la propia administración dijo que no todos los registros de la compañía en la cuenta contable PUC 1435-*Inventarios* obedecían a ventas, por lo que debían restarse de la tasación de ingresos. Luego de transcribir apartes del citado acto administrativo destacó que la DIAN consideró que la diferencia aritmética estaba conciliada y no obedecía a la venta de inventarios no contabilizados, sino a un efecto neutro automático y numérico.

C. Falsa motivación. Inexistencia de una diferencia injustificada

Argumentó que la DIAN omitió las explicaciones y los soportes aportados por la contribuyente y a partir de los cuales se demostró la inexistencia de una diferencia injustificada entre el valor crédito de la cuenta contable PUC 1435-*Inventarios* y el débito de la cuenta contable PUC 6135-*Costos de ventas* y que dicha diferencia, obedece a un registro contable neutro y no a la existencia de inventarios reales superiores a los contabilizados.

Indicó que la contabilidad de la compañía se limitó a las cuentas previstas en el PUC, por lo que estimó que los argumentos esgrimidos por la entidad demandada carecen de fundamento. Adicionalmente, el registro dual en la cuenta de inventarios no implica una trasgresión del principio contable de partida doble.

Sostuvo que al analizar el movimiento contable completo, y no limitarse a observar de forma aislada y errada las designaciones, se evidencia que las presuntas diferencias están conciliadas, lo cual incluso fue avalado por el revisor fiscal.



Radicado: 25000-23-37-000-2015-00928-01 (27047)

Demandante: Masisa Colombia S.A.S.

FALLO

D. Falta de valoración del material probatorio aportado

Aseveró que presentó los soportes pertinentes que demuestran que los inventarios contabilizados coinciden con el inventario físico, pues en el expediente obra una certificación del revisor fiscal que da fe de ese hecho, que se sustenta de igual modo en los registros kárdex y en el contenido de la resolución del recurso de reconsideración.

E. Inaplicación del artículo 745 del E.T.

Señaló que, aunque la demandada indicó que el libro mayor y los balances en todos los meses del año gravable 2011, así como en el consolidado estaban conciliados y concordantes con los valores declarados, concluyó que no existían registros contables adicionales que permitieran establecer sin lugar a duda su veracidad.

Puso de presente que en la resolución del recurso de reconsideración la entidad demandada precisó que tenía dudas respecto a las pruebas que la demandante aportó, no obstante, resolvió esas dudas en contra de la contribuyente y confirmó la liquidación oficial de revisión, en transgresión del artículo 745 del Estatuto Tributario.

Cuestionó que los actos administrativos demandados se fundaran en una prueba contable, y a la vez rechazaran las pruebas contables que desvirtuaban su legalidad.

F. Inaplicación del artículo 760 del E.T.

Enfatizó que el fisco no demostró que existió un exceso de inventarios ni la omisión de registros de compras en el inventario. Agregó que el revisor fiscal certificó que la totalidad de las operaciones y de los registros de la compañía cuentan con los respectivos soportes que los respaldan.

G. La DIAN exigió más de aquello exigido por la ley para demostrar que no poseía un mayor número de inventarios que aquellos contabilizados

Consideró que aun cuando la demandante demostró por todos los medios probatorios que poseía que los inventarios físicos no eran superiores a los contabilizados, la demandada negó el alcance a dichas pruebas sin controvertirlas, y se limitó a afirmar que la resta aritmética demostraba indefectiblemente que no se habían registrado contablemente la totalidad de los inventarios.

H. Prelación de lo formal sobre lo sustancial

Especificó que la sociedad realizó una serie de movimientos contables dentro de la cuenta contable PUC 1435-*Inventarios*, que tuvieron un efecto neutro contable y fiscalmente, como la propia administración lo reconoció. Sin embargo, el fisco otorgó prelación a una operación aritmética sobre las pruebas y argumentos jurídicos y fácticos que controvierten el resultado de la resta de créditos y débitos.

I. Infracción de las normas en que debería fundarse



Radicado: 25000-23-37-000-2015-00928-01 (27047)

Demandante: Masisa Colombia S.A.S.

FALLO

Alegó que la accionada no estudió el recurso de reconsideración, es decir, que negó el derecho de defensa de la actora. Advirtió que la administración no demostró que sus afirmaciones son ciertas, de modo que la decisión final carece de fundamento.

Estimó que los soportes contables mes por mes, los auxiliares contables mensuales de la cuenta contable PUC 1435-*Inventarios*, los registros Kárdex detallados y resumidos, el certificado del revisor fiscal, las declaraciones de importación y los dictámenes técnicos prueban el efecto neutro de la operación que cuestiona la administración.

Añadió que al pretender que la compañía obtenga un ingreso por un registro contable que no constituyó una venta, ni un retiro de inventario, supone que se le exija lo imposible, máxime si se tiene en cuenta que la actora jamás tuvo mayores inventarios físicos frente a los registrados en la contabilidad.

J. Interpretación errónea de los Decretos 2649 y 2650 de 1993

Insistió en que la actora no creó cuentas ajenas a la normativa contable. Alegó que la supuesta diferencia entre la contabilidad de la demandante y la normativa contable no está respaldada en elementos fácticos y jurídicos, sino que se dio por sentada su existencia.

En contraposición, indicó que el certificado del revisor fiscal y el dictamen técnico prueban que la actora utilizó las cuentas contables determinadas para las operaciones que llevó a cabo, es decir, que la contabilidad se llevó conforme a la normatividad vigente, que obran los soportes respectivos de cada operación y que los registros neutros no tienen la facultad de desnaturalizar el Plan Único de Cuentas.

Adicionalmente, destacó que la DIAN no llevó a cabo ninguna investigación o proceso sancionatorio relacionado a la forma de llevar la contabilidad y son precisamente los libros contables el único y exclusivo fundamento de la autoridad tributaria para proferir los actos demandados.

K. No se realizó el comité técnico previsto en el artículo 560 del E.T.

Explicó que aunque solicitó que se llevara a cabo el comité técnico establecido en el párrafo del artículo 560 del Estatuto Tributario, en el expediente no se evidencia que se haya llevado a cabo la evaluación por parte de dicho comité y tampoco le fue posible a la actora conocer lo que allí se debatió, si es que este trámite se surtió.

L. La DIAN presumió la mala fe de la sociedad demandante

Señaló que la administración vulneró los principios de buena fe y de presunción de inocencia, ya que no constató que la compañía tuviera inventarios físicos reales superiores a los contabilizados, y se sustentó en una operación aritmética que de forma reiterada la jurisprudencia ha vedado, sumado a que no valoró el material probatorio existente en el expediente.



Radicado: 25000-23-37-000-2015-00928-01 (27047)

Demandante: Masisa Colombia S.A.S.

FALLO

M. Violación del artículo 647 del E.T.

Consideró que la sanción por inexactitud impuesta en los actos acusados no es procedente ante la ausencia de hecho sancionable, ya que la información que la compañía registró en su denuncia rentística es veraz, correcta y completa.

Puntualizó que la aplicación de una presunción que no está demostrada no constituye una inexactitud sancionable y no puede concluirse que la declaración privada contiene datos o factores falsos, incompletos, equivocados o desfigurados.

Aseguró que el fisco impuso la sanción por inexactitud con fundamento en criterios meramente objetivos. Además, estimó que existe una diferencia de criterios entre las partes que exime a la demandante de la imposición de la sanción, lo que se evidencia en el hecho que, con fundamento en las mismas normas, las partes arribaron a conclusiones diferentes.

Planteó un desconocimiento del principio de lesividad por parte del fisco, ya que la única forma de demostrar una afectación en el recaudo del Estado era verificando que existían inventarios físicos sin contabilizar, lo que no ocurrió. Aunado a lo anterior, la diferencia aritmética que halló la demandada derivó de un movimiento contable automático que no genera una modificación de las cargas tributarias de la demandante.

CONTESTACIÓN DE LA DEMANDA

La **DIAN**, se opuso a las pretensiones de la demanda en los siguientes términos¹¹:

A. Inaplicación del artículo 757 del E.T.

Comentó que al verificar la contabilidad de la demandante estableció una diferencia de \$28.976.456.570 entre los créditos de la cuenta contable PUC 1435-*Inventarios* (\$75.827.480.093) y los débitos de la cuenta contable PUC 6135-*Costos de ventas* (\$46.851.023.523), que evidencia un retiro de inventarios y en consecuencia, una venta que se estimó como una omisión de ingresos en los términos del artículo 757 del Estatuto Tributario. Así, se liquidó un ingreso presunto de \$35.964.324.938.

Indicó que le solicitó una explicación de la diferencia a la contribuyente, quien mediante correo electrónico del 30 de julio de 2012 argumentó que la diferencia deriva de movimientos denominados “*desasignación*”, “*liquidación diferencia de precios*” y por reclasificación de cuentas. De esa información, el fisco tomó los meses de mayo y julio por ser los más representativos y en mayo encontró una diferencia de \$3.448.849.009, que según la actora corresponde a “*desasignaciones*” por valor de \$3.989.869.961, lo que demuestra que no existe una explicación válida ni siquiera en cuanto al valor.

Explicó que para verificar la realidad de la operación de designación, le solicitó a la accionante que contabilizara algunos de los productos de inventario a los que les aplica ese método, y se observó que se realizan unos movimientos débito y crédito

¹¹ Índice 2 del SAMAI. Contestación de la demanda y contestación de la reforma de la demanda.



Radicado: 25000-23-37-000-2015-00928-01 (27047)

Demandante: Masisa Colombia S.A.S.

FALLO

que generan un efecto neutro, lo que demuestra que el inventario “se distrajo y desapareció”¹².

Destacó que en la cuenta contable PUC 1435-*Inventarios* también se realizan otros movimientos denominados “*cargo por diferencia de precio*”, “*cargo abono material por diferencia de precio*” y “*salida de inventario por muestras*” de los que no aportó auxiliar.

Aseguró que la demandante tuvo la oportunidad de probar que el retiro de la cuenta contable PUC 1435-*Inventarios* por \$28.976.456.570 no fue una venta y que por tanto no omitió ingresos, pero no suministró la documentación correspondiente. Señaló que el revisor fiscal de la actora aceptó que la compañía vende productos que no pasan por el inventario, lo que evidencia una omisión en el registro de compras.

Estimó que la operación contable de “*desasignaciones*” no corresponde con lo dispuesto en los Decretos 2649 y 2650 de 1993, pues no existe una uniformidad en el registro de las operaciones económicas, y está prohibido que los valores de las mercancías migren hacia otras cuentas inexistentes en el PUC o al margen de este.

Dijo que la accionante pretende soportar la diferencia cuestionada con cálculos al margen de la contabilidad y que los auxiliares de los registros de “*desasignación*” son unos listados que carecen de soporte de las salidas de inventario que permitan establecer el alcance del movimiento contable y la trazabilidad de la operación económica.

Cuestionó que se haya aplicado de forma indebida el artículo 757 del Estatuto Tributario, ya que como lo dijo anteriormente, el revisor fiscal de la sociedad admitió que hay inventarios que afectan el costo de ventas, pero que no ingresan al inventario. Además, aclaró que en este caso consideró que no era indispensable verificar físicamente las existencias de inventario, porque está demostrado que muchos productos se entregan directamente al comprador sin que entren al inventario de la sociedad.

B. Falsa motivación de los actos enjuiciados

Afirmó que los actos administrativos sometidos a control se fundaron en el análisis de los argumentos expuestos por la contribuyente tanto en la respuesta al requerimiento especial como en el recurso de reconsideración y de conformidad con el material probatorio que obra en el expediente. Añadió que probó que la demandante no cumplió a cabalidad con lo previsto en los Decretos 2649 y 2650 de 1993.

1. Declaraciones de importación del periodo 2011

Manifestó que la contribuyente realizó importaciones de países respecto de los que no allegó facturas. Adicionalmente, el fisco verificó la información exógena en la que se reportó a la compañía.

No obstante, consideró que el acervo probatorio allegado por la demandante no da certeza de que el retiro de inventarios no fue una venta, pues no permiten verificar lo que sucedió con los inventarios que no se llevaron al costo.

¹² Índice 2 del SAMAI. Página 26 de la contestación de la demanda.



2. Certificado del Revisor Fiscal de Masisa

Expresó que el revisor fiscal de la demandante certificó el registro contable de las “desasignaciones” del año 2011 por valor de \$36.407.949.593 aunque el valor cuestionado por la entidad demandada era inferior. Alegó que la demandante no allegó las pruebas que desvirtuaran la adición de ingresos, por lo que, si bien se valoró el certificado del revisor fiscal, éste no llevó al convencimiento de lo que la contribuyente pretendía probar.

3. Dictamen técnico aportado por la DIAN en la resolución demandada

Precisó que en el dictamen técnico que rindió la administración se concluyó que el manejo contable que dio la actora a las cuentas contables de inventarios y costo de ventas no están acorde con la norma contable; que no todo registro en la cuenta contable PUC 1435-*Inventarios* conlleva a la generación de un ingreso; que no existe soporte de los registros contables que permita concluir sin lugar a duda su veracidad; que en el año 2011 la contribuyente no aplicó los Decreto 2649 y 2650 de 1993, pues incluyó partidas que no están establecidas en la norma, como el caso de la cuenta “desasignaciones”; que la compañía no anexó soportes que desvirtuaran la adición de ingresos.

C. Falsa motivación. Inexistencia de una diferencia injustificada

Reiteró que los argumentos y el material probatorio arrojado por la demandante se valoraron en debida forma, pero no desvirtuaron la adición de ingresos que se efectuó en virtud del artículo 757 del Estatuto Tributario. Así mismo, la explicación de la actora respecto del movimiento de “desasignación” aunque no reconoce de forma directa que incumplió con lo dispuesto en el PUC, es posible inferirlo.

D. Falta de valoración probatoria

Manifestó que la actora conoció la actuación de la administración y tuvo la oportunidad de ejercer su derecho de defensa y contradicción, que valoró las pruebas que la demandante arrojó al expediente, pero no fueron idóneas a efectos de desvirtuar la presunción por diferencia de inventario que conllevó a la adición de ingresos.

Dijo que contrario a lo afirmado por la actora, ésta no logró desvirtuar la legalidad de los actos enjuiciados.

E. Inaplicación de artículo 745 del E.T.

Señaló que conforme lo ha expuesto hasta este punto, la parte accionante pretende justificar la diferencia señala por la DIAN en cuadros de Excel que no hacen parte de la contabilidad y los auxiliares de los registros de “desasignación” no cuentan con soportes de las salidas de inventario que permitan tener trazabilidad de la transacción. Por tanto, estimó que no existe un vacío probatorio que deba resolverse a favor de la contribuyente.



Radicado: 25000-23-37-000-2015-00928-01 (27047)

Demandante: Masisa Colombia S.A.S.

FALLO

F. Inaplicación del artículo 760 del E.T.

Estimó que no transgredió el artículo 760 del Estatuto Tributario, pues el artículo 757 del mismo ordenamiento remite a él. Además, su aplicación obedeció al resultado de la investigación efectuada por la administración.

G. La DIAN exigió más de aquello exigido por la ley para demostrar que no poseía un mayor número de inventarios que aquellos contabilizados

Expresó que aplicó lo dispuesto en los artículos 757 y 760 del Estatuto Tributario luego de valorar los argumentos y el material probatorio aportado por la demandante, análisis que los actos demandados.

H. Prelación de lo formal sobre lo sustancial

Afirmó que no dio prelación a lo formal sobre lo sustancial, sino que dio aplicación a las normas que regulan la materia, sin que la accionante hubiera desvirtuado los hechos probados en el desarrollo de la investigación, lo que conllevó a aplicar la presunción establecida en el artículo 757 del Estatuto Tributario.

I. Las premisas de hecho del artículo 757 del E.T. no se concretaron

Explicó que la autoridad tributaria desplegó una serie de actividades que estimó necesarias y de acuerdo con la verificación de la contabilidad estableció una diferencia de \$28.976.456.570 entre el movimiento de la cuenta contable PUC1435-*Inventarios* y el movimiento débito de la cuenta contable PUC 6135-*Costos de ventas* que derivó en la aplicación de la presunción del artículo 757 del Estatuto Tributario y conforme con lo establecido en el artículo 760 *ibidem*, se determinó un ingreso presunto de \$35.964.324.938.

Además, insistió en que las certificaciones de revisor fiscal que aportó la demandante no llevan al convencimiento de los hechos que pretenden probar, toda vez que no se acompañaron de los soportes que den fe de la información contenida en ellas.

J. Interpretación errónea de los Decretos 2649 y 2650 de 1993

Recalcó que el tratamiento contable que le dio la sociedad a las “*desasignaciones*” no es acorde a lo preceptuado por los Decretos 2649 y 2650 de 1993, en el artículo 19 del Código de Comercio y en los artículos 742, 743 y 744 del Estatuto Tributario, por lo que la diferencia hallada se considera ventas cuyos ingresos se omitió declarar.

Añadió que el cuadro de Excel con el que la actora pretende justificar la diferencia contiene cálculos al margen de la contabilidad y carece de soporte, de modo que no es posible verificar la trazabilidad de las transacciones. Afirmó que el auxiliar de la cuenta contable PUC1435-*Inventarios* y los dictámenes rendidos por funcionarios de la demandante fueron valorados por la administración.

K. No se realizó el comité técnico previsto en el artículo 560 del E.T.

Declaró que el comité técnico solicitado por la actora se llevó a cabo el 9 de octubre de 2014 en la Sala de Juntas del Despacho de la Dirección de Gestión Jurídica,



como quedó constancia en el Acta No. 12 que se anexa con la contestación de la demanda y también quedó consignado en el recurso de reconsideración.

L. La DIAN presumió la mala fe de la sociedad demandante

Señaló que en desarrollo del proceso de fiscalización profirió requerimiento especial en el que estableció un retiro de inventarios, esto es, una omisión de ingresos, por lo que se estableció unos ingresos presuntos en la suma de \$35.964.324.938. En ese orden de ideas, correspondía a la demandante desvirtuar la adición de ingresos.

M. Violación del artículo 647 del E.T.

Mencionó que la DIAN impuso sanción por inexactitud al encontrar probado en el expediente que la compañía omitió declarar ingresos por el retiro de inventarios, lo que derivó en un saldo a favor en lugar de un saldo a pagar, es decir que sí incurrió en inexactitud sancionable. Igualmente, estimó que no se configuró una diferencia de criterios entre las partes, sino que se demostró que la actora incurrió en una indebida aplicación del derecho o desconocimiento de éste.

Costas del proceso y agencias en derecho

Argumentó que la condena en costas que la demandante solicitó no es procedente como quiera que la DIAN actuó conforme a la normatividad vigente, y no actuó de forma temeraria o desleal.

En lo relacionado con los puntos adicionados en la reforma de la demanda

Explicó que las dinámicas establecidas en el PUC son de obligatoria observancia y por lo tanto, para el caso particular, los movimientos débito y crédito de la cuenta contable PUC 1435-*Inventarios* deben obedecer a alguna de las operaciones económicas que se describen en la dinámica de la cuenta en el Decreto 2650 de 1993.

Refirió que no obstante lo anterior, Masisa incorporó un crédito que no implicó una salida de mercancía, sino que correspondió a una “*desasignación*” del inventario para que pudiera ser comercializado.

Consideró que lo expresado por la compañía carece de sentido en la medida en que todo crédito a la cuenta de inventarios supone necesariamente una salida de inventario y por consiguiente, debe afectarse otra cuenta en la contabilidad que refleje fielmente el destino de la mercancía.

Cuestionó que si bien al realizar un débito y un crédito análogo en la cuenta contable PUC 1435-*Inventarios* el resultado de la operación es cero, no es claro el destino de la mercancía, y aunque la actora señala que la mercancía continúa en su haber, esto no está demostrado ni reflejado en la contabilidad.

Advirtió que los conceptos emitidos por el perito no están en el contexto de la operación que efectuó la compañía sino que las respuestas se fundan en respuestas teóricas, pues una cosa es afirmar que un débito y un crédito por el mismo concepto y valor en la cuenta de inventarios no genera necesariamente una falta de



Radicado: 25000-23-37-000-2015-00928-01 (27047)

Demandante: Masisa Colombia S.A.S.

FALLO

transparencia y confiabilidad de la información y otra muy distinta es indicar que cuando el movimiento contable se realiza fuera de los parámetros indicados en el PUC, la información registrada escapa de la técnica y la certeza contable, situación que el perito no analizó.

Aseveró que la situación que plantea la demandante con la operación de “desasignación” es distinta a la que se da en el caso de la devolución de mercancía averiada en la que se registra una contrapartida a la cuenta de devoluciones, lo que observa el principio contable de partida doble. Por tanto, consideró que de ninguna manera puede entenderse que el dictamen contable acepte que la operación de “desasignaciones” esté ajustada a la técnica contable, lo que solicitó se tenga en cuenta al momento de valorar la prueba.

Finalmente, en cuanto al dictamen de diagnóstico del sistema contable “SAP” indicó que la contabilidad debe ceñirse al ordenamiento jurídico y no a los sistemas contables.

SENTENCIA APELADA

El Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Subsección “A” declaró la nulidad parcial de los actos administrativos demandados y no condenó en costas. Las razones de la decisión se resumen así¹³:

Respecto a la falsa motivación de los actos enjuiciados, explicó que según el artículo 757 del Estatuto Tributario, cuando el inventario contable difiera del registrado fiscalmente, se podrá presumir que las diferencias representan ventas gravadas omitidas, lo que conduce a la presunción de ingresos gravados omitidos conforme lo dispone el artículo 760 del mismo ordenamiento.

Precisó que según la jurisprudencia dicha presunción legal será procedente siempre y cuando los hechos en que se funde estén debidamente probados, es decir, que el hecho que se desconoce o pretende probarse, surja a partir del enlace lógico que se realiza de los hechos debidamente probados.

Advirtió, que previo a expedir el requerimiento especial, la administración realizó diversas actuaciones que velaron por el debido proceso y preservaron el derecho de defensa y contradicción de la parte actora, quien lo ejerció con las respuestas a los requerimientos de información, en las visitas que le practicaron y en las reuniones que se llevaron a cabo en las oficinas de la DIAN.

Del análisis de los actos administrativos objeto de control, concluyó que la administración apreció los libros, informes, actas de visita, entre otros, y respecto de cada una explicó por qué no eran suficientes e idóneas para desvirtuar lo inicialmente comprobado por la administración y en qué se sustentaron las glosas.

Entonces, enfatizó que los actos demandados sí realizaron una valoración probatoria no sólo de la dinámica de las cuentas contables PUC 1435-*Inventarios* y 6135-*Costos de ventas* sino del manejo del inventario de Masisa y se observa que aun cuando a la accionante se le solicitaron los soportes que acreditaran que el retiro de la cuenta de

¹³ Índice 43 del SAMAI, Sede Electrónica del Tribunal Administrativo de Cundinamarca.



Radicado: 25000-23-37-000-2015-00928-01 (27047)

Demandante: Masisa Colombia S.A.S.

FALLO

inventarios por valor de \$28.976.456.570 no fue una venta, la contribuyente no los allegó.

Señaló que la contabilidad fue tenida en cuenta por el fisco como una prueba idónea. Al punto, indicó que es necesario y obligatorio llevar la contabilidad en cuentas desagregadas con el fin de facilitar la labor de fiscalización en el seguimiento a los movimientos que permitan verificar los traslados de cada uno de los elementos que conforman el costo de ventas.

Manifestó que los valores y las mercancías no pueden tomar otro rumbo diferente al que establece la normativa contable, mucho menos si la contribuyente pretende que el inventario migre a cuentas que no existen en el PUC o al margen de éste, sin explicar lo ocurrido con los inventarios que se registraron en las cuentas señaladas y mediante la operación denominada “*desasignaciones*” y sin allegar los soportes de las salidas en sí.

En lo que alude a los dictámenes arrimados al expediente en sede judicial por la sociedad demandante, el a quo refirió que en aquel rendido sobre el sistema “SAP” se describe el sistema que comprende los diferentes módulos de administración empresarial utilizado por la compañía para registrar las compras que realizó, pero más allá de eso, no proporcionó claridad de la diferencia hallada por la DIAN en cuanto al manejo de inventarios.

Ahora, en lo que atañe al dictamen técnico del manejo de las cuentas contables PUC 1435-*Inventarios* y 6135-*Costos de ventas*, se observa que se hace un estudio de la normatividad legal contable vigente, así como una exposición del proceso contable de costos de venta e ingresos, sin que se entreguen las explicaciones determinantes respecto a las diferencias.

Puntualizó que el análisis probatorio lo efectuó en conjunto con la contadora pública adscrita al Tribunal, quien mediante correo electrónico concluyó que los dos dictámenes aportados en sede judicial de ninguna manera demuestran las diferencias que encontró el fisco.

Mencionó que, del dictamen técnico sustentado en audiencia de pruebas, así como de las pruebas obtenidas por la autoridad tributaria, se demostró que los inventarios de la actora fueron superiores a los contabilizados, en la medida que, como lo señaló el experto, si los registros de los créditos en la cuenta contable PUC 1435-*Inventarios* y sus respectivas contrapartidas reflejan fielmente la realidad de la empresa y los movimientos registrados en el Kárdex, el saldo de ésta cuenta debe coincidir con el inventario físico en bodegas.

Sostuvo que a la fecha en que se realizó la investigación el inventario físico no era el mismo que existía en el año gravable fiscalizado, por lo que la DIAN acudió a los registros contables, lo que le permitió concluir que el inventario se retiró en una proporción mayor a la que se refleja en el costo de los bienes vendidos y sin reflejar ingresos.

Destacó que la administración desplegó una labor diligente para determinar la veracidad del costo declarado y la accionante no logró demostrar la diferencia que el fisco encontró en su inventario, lo que originó la adición de ingresos conforme a lo



Radicado: 25000-23-37-000-2015-00928-01 (27047)

Demandante: Masisa Colombia S.A.S.

FALLO

dispuesto en el artículo 757 del Estatuto Tributario. Negó el cargo de indebida motivación de los actos demandados.

Procedencia de la sanción por inexactitud

Expresó que no se configuró una diferencia de criterios en relación con la interpretación del derecho aplicable, porque las pretensiones de la demanda se despacharon desfavorablemente por falta de comprobación de la veracidad de la diferencia que encontró la entidad demandada entre los créditos de la cuenta contable PUC 1435-*Inventarios* y los débitos de la cuenta contable PUC 6135-*Costos de ventas*, demostró con pruebas directas que las cifras declaradas por la actora no eran reales, por lo que estimó que procede la imposición de la sanción por inexactitud.

Pese a lo anterior, en aplicación del principio de favorabilidad, disminuyó la tarifa de la sanción por inexactitud impuesta del 160% al 100% conforme a la modificación que realizó el artículo 282 de la Ley 1819 de 2016 al artículo 647 del Estatuto Tributario.

De la condena en costas

No condenó en costas, al considerar que la parte interesada no demostró sumariamente su causación.

RECURSO DE APELACIÓN

La **demandante** apeló con fundamento en los siguientes argumentos¹⁴:

Indebida aplicación del artículo 757 del Estatuto Tributario

Manifestó que el artículo 757 del Estatuto Tributario exige que la autoridad tributaria compruebe que el contribuyente posee un inventario físico mayor al contabilizado, para ese efecto, está obligada a realizar un cotejo físico del inventario real y compararlo con lo contabilizado, pues a partir únicamente de los registros contables no es posible establecer una diferencia, como se demostró en el dictamen técnico que se aportó con el escrito de demanda y que no fue valorado por el Tribunal.

Aseguró que tanto el Tribunal como la administración obviaron la exigencia de la constatación física de los inventarios y aplicaron la presunción del artículo 757 del Estatuto Tributario a partir de la operación aritmética entre los créditos de la cuenta contable PUC 1435-*Inventarios* y los débitos de la cuenta contable PUC 6135-*Costos de ventas*.

Expuso que la diferencia se originó en un registro que la compañía denomina “*asignaciones*” que al corresponder tanto a un débito como a un crédito por el mismo valor a la cuenta contable PUC 1435-*Inventarios*, no genera efecto alguno.

Desconocimiento del precedente jurisprudencial

Según la jurisprudencia, el artículo 757 del Estatuto Tributario exige que la DIAN verifique en una visita al contribuyente que los valores del inventario final, esto es

¹⁴ Índice 46 del SAMAI, Sede Electrónica del Tribunal Administrativo de Cundinamarca.



con corte a 31 de diciembre fueran física y cuantitativamente superiores a los contabilizados o registrados en los libros. Preciso que este procedimiento no puede suplirse por una operación aritmética y en observancia del principio de igualdad, este debate debe resolverse en el ese sentido de los casos citados.

La sentencia apelada pretermitió los hechos efectivamente acaecidos

Explicó que la diferencia que determinó el fisco obedeció a movimientos contables que no implicaron una salida de inventarios ni una venta, sino un registro neutro denominado “asignaciones” y “desasignaciones”, como lo ha demostrado, desarrollado y sustentado la actora a lo largo del proceso en sede administrativa y judicial.

Puntualizó que esta transacción contable refleja “asignaciones” y “desasignaciones” de productos que la accionante realizó sobre compras que efectuó a compañías vinculadas, hecho que se sustenta en el dictamen técnico anexo a la demanda.

Detalló el procedimiento así:

- i) **Pedido de venta:** Masisa Colombia determina la cantidad de inventario que requiere de sus vinculadas en el exterior y efectúa la solicitud del pedido de compra, operación que no afecta la contabilidad ni el inventario.
- ii) **Orden de compra:** Se crea la orden de compra en SAP, de la que se obtiene una orden de producción que de inicio al proceso de producción en Chile o Venezuela. Esta operación no afecta la contabilidad ni el inventario.
- iii) **Creación de la factura de venta a Masisa Colombia:** Una vez la vinculada en el exterior elabora la mercancía, el sistema emite una factura de venta del vendedor a Masisa. Entonces, SAP registra una cuenta por pagar y un inventario en tránsito.
Ese inventario corresponde al importado, que ingresa a la bodega física de la demandante como consta en el Kárdex.
- iv) **Registro de entrada de la mercancía:** Al recibir el inventario, se registra su ingreso mediante un movimiento tipo “101” que corresponde al inventario directamente asignado a Masisa Colombia, que no se puede utilizar o enajenar hasta tanto no se libere y desasigne en el sistema. A continuación, SAP de forma automática realiza un movimiento “411” por medio del cual se desasigna la mercancía recibida y se libera la misma, neutralizando el movimiento “101”. Así, se desasigna la mercancía importada y declarada registrando un crédito y un débito en la cuenta contable PUC 1435-*Inventarios*, que constituye la liberación de la mercancía asignada.
- v) **Registro de la factura de costos:** Se registra la factura de gastos de importación, sin que se efectúe un movimiento físico de los inventarios, y así se culmina el proceso de adquisición de inventarios a vinculadas.

Añadió que con el dictamen técnico de diagnóstico se demostró que la compañía recibe los inventarios que vienen asignados a su nombre por lo que registra un débito a la cuenta contable PUC 1435-*Inventarios*, pero dado que el sistema tiene los inventarios asignados a un cliente para efectos de la orden de pedido, los inventarios recibidos deben desasignarse. Para ello se realiza un crédito en la cuenta contable PUC 1435-*Inventarios* sobre esos inventarios y concomitantemente producto de la “desasignación” se registra nuevamente un débito a la misma cuenta contable PUC



1435-*Inventarios* por los mismos inventarios que quedan libres para ser utilizados y a disposición de la compañía.

En ese sentido, el registro débito (“*asignación*”) y el crédito (“*desasignación*”) en la cuenta contable PUC 1435-*Inventarios*, son neutros, pues el ingreso efectivo se realiza justo después de la “*desasignación*”, tal como se evidencia en el Kárdex, los soportes de las importaciones, los auxiliares de la cuenta contable PUC 1435-*Inventarios* y el dictamen técnico de diagnóstico. Al momento de la venta, se registra un nuevo crédito a la cuenta contable PUC 1435-*Inventarios*, por los bienes previamente desasignados.

Así, si se toman todos los créditos incluyendo las designaciones, sin considerar la neutralidad del movimiento débito de “*asignación*”, se genera una distorsión en el resultado, que no obedece a la existencia de mayores inventarios físicos en bodega sobre los contabilizados, sino que obedece al registro de “*desasignaciones*” analizado de forma aislada, sin contemplar la neutralización de dicho registro.

Advirtió que los expertos contables dan cuenta que si el débito y el crédito se realizan por el mismo valor en la misma cuenta, el efecto en el saldo final de la cuenta contable es neutro, lo que se altera con dicha operación es el saldo de la columna débito y el saldo de la columna crédito de la cuenta.

Dijo que en sede judicial aportó el certificado en el que se concilió de forma mensual, la totalidad de los créditos de la cuenta contable PUC 1435-*Inventarios* y los débitos de la cuenta contable PUC 6135-*Costos de ventas*, que demuestra la inexistencia de diferencias entre el inventario recibido y el contabilizado.

Indebida valoración probatoria

Manifestó que en sede administrativa la sociedad aportó el acervo probatorio que demuestra que no existe una diferencia en los inventarios, que no fue valorado por la entidad demandada. Afirmó que, en lugar de controvertir las pruebas arrojadas al expediente, el Tribunal se limitó a reiterar que al sumar los créditos de la cuenta contable PUC 1435-*Inventarios* y restarle los débitos de la cuenta contable PUC 6135-*Costos de ventas* se evidenciaba que existían un inventario físico superior al contabilizado.

Aseveró que la actora mediante elementos probatorios conducentes, pertinentes, útiles e idóneos acreditó que no poseía un mayor inventario físico frente al contable. Hizo alusión a cada uno de los medios de prueba que constan en el expediente, indicó el hecho que prueban y los motivos por los que considera que éstas reúnen las características que la actora les otorga¹⁵.

Señaló que aun cuando no le correspondía demostrar que no realizó ventas por valor de \$28.976.465.570, acreditó efectivamente la totalidad de los movimientos contables, el origen netamente aritmético de la diferencia, y allegó los documentos que prueban que los inventarios poseídos y enajenados se contabilizaron y en esa medida, no hay diferencia entre el inventario físico y el contabilizado.

¹⁵ Página 38 a 41 del recurso de apelación.



Falta de valoración probatoria del dictamen técnico de diagnóstico

Explicó que a partir del dictamen de diagnóstico la compañía demostró mediante la evaluación de 15 transacciones internas realizadas en las operaciones intercompañía que la diferencia que se podía registrar entre la operación aritmética de restar el total de los créditos obrantes en la cuenta contable PUC 1435-*Inventarios* y el total de los débitos de la cuenta contable PUC 6135-*Costos de ventas* obedecía exclusivamente a un movimiento de “*asignación*” y “*desasignación*” de inventarios, que no implicaba un mayor valor del inventario físico.

Falta de valoración del dictamen técnico

Alegó que el dictamen técnico no evidencia que los inventarios físicos de la compañía sean superiores a los contabilizados, pues éste no se refirió a la situación concreta de la demandante, sino a la justificación técnica y abstracta del movimiento de las cuentas contables PUC 1435-*Inventarios* y 6135-*Costos de ventas*.

Destacó que en el dictamen se expuso que la diferencia entre los créditos de la cuenta contable PUC 1435-*Inventarios* y los débitos de la cuenta contable PUC 6135-*Costos de ventas* no implica que los inventarios físicos sean superiores a los contabilizados, pues para ello debían verificarse físicamente los inventarios, máxime si se tiene en cuenta que el movimiento dual de “*asignaciones*” y “*desasignaciones*” se neutralizan entre sí.

Asimismo, los peritos advirtieron que la única forma de tener certeza de que el inventario real coincide con el inventario contabilizado es verificando físicamente el inventario. Por tanto, consideró que el *a quo* le atribuyó al dictamen técnico un alcance que no poseía y tergiversó las conclusiones allí incluidas.

Interpretación errada de los movimientos de asignación y desasignación

Expresó que según lo planteado por los expertos contables, pueden existir situaciones en las que se deban registrar débitos y créditos por el mismo valor, con el fin de reflejar un hecho particular, sin que esto conlleve a que se utilicen cuentas diferentes a las contenidas en el PUC.

Además, dichos movimientos contables no afectaron la credibilidad y confiabilidad de los registros contables, sino que por el contrario, propendieron por reflejar la realidad de las operaciones y en todo caso, tampoco implica la existencia de mayores inventarios que los contabilizados.

Violación al debido proceso y al derecho de defensa y contradicción

Argumentó que existió una violación al debido proceso y al derecho de defensa y contradicción, en la medida en que el *a quo* le impidió conocer los fundamentos del pronunciamiento de la contadora adscrita a la Sección Cuarta del Tribunal Administrativo de Cundinamarca, que sirvió de fundamento a la sentencia apelada.

Manifestó que desconoce en qué contexto se efectuó el concepto de la contadora, si esa conclusión derivó de un análisis aislado del acervo probatorio que obra en el



Radicado: 25000-23-37-000-2015-00928-01 (27047)

Demandante: Masisa Colombia S.A.S.

FALLO

expediente o si se evaluó con fundamento en lo indicado en la reforma de la demanda. También se desconoce el encargo que le hizo el Tribunal.

Añadió que esa prueba no se decretó de oficio y la contadora no estuvo presente en la audiencia de pruebas, en la que se efectuó la contradicción de los dictámenes técnicos aportados por la sociedad. De este modo, las conclusiones a las que arribó la contadora son inoponibles a la demandante, máxime si a la actora no se le corrió traslado del correo electrónico por medio del cual la contadora presentó sus conclusiones.

Concluyó que el concepto de la contadora no podía fungir como un elemento de prueba dentro del proceso, por lo que la decisión de primera instancia incurrió en una violación al derecho de defensa y contradicción, que la vicia de ilegalidad.

Omisión de pronunciamiento frente a la totalidad de los cargos de nulidad

Alegó que el Tribunal omitió pronunciarse sobre la totalidad de los fundamentos de derecho consagrados en la reforma de la demanda, con lo cual le negó una tutela judicial efectiva a la compañía y con ello, incurrió en una transgresión del derecho de defensa y contradicción, lo que se sumó a la falta de valoración probatoria.

Dijo que el *a quo* limitó su estudio a la indebida motivación de los actos administrativos enjuiciados y a la procedencia de la sanción por inexactitud y excluyó de su análisis los demás argumentos de nulidad, con los que se demostraba la nulidad absoluta de los actos objeto de control.

Violación del artículo 647 del Estatuto Tributario. Diferencia de criterios

Advirtió que no incurrió en inexactitud sancionable, pues la información que incluyó en su denuncia rentística del año 2011 es veraz, correcta y completa, máxime si se tiene en cuenta que se demostró que la presunción por diferencia de inventarios aplicada por la DIAN era improcedente.

Sostuvo que el Tribunal y la administración desconocieron los hechos ocurridos y el material probatorio que soporta la inexistencia de inventarios físicos superiores a los registrados contablemente. Estimó que la interpretación jurídica del artículo 757 del Estatuto Tributario fue razonable y justificada, y se fundó en criterios jurisprudenciales, por lo que de concluirse que procede la adición de ingresos, debe declararse nula la imposición de la sanción por inexactitud, toda vez que existió una diferencia de criterios en cuanto al derecho aplicable.

Lo anterior lo amparó en el hecho de que la sociedad estimó que procedía la presunción de ingresos si y solo si, el fisco constataba de forma directa, real y objetiva la existencia de inventarios físicos superiores a los contabilizados, posición respaldada en la jurisprudencia pacífica del Consejo de Estado.

Dicho razonamiento deviene del tenor literal del verbo “constatar” contenido en el artículo 757 del Estatuto Tributario. Adicionalmente, la actora consideró que el registro de movimientos neutros en la cuenta de inventarios denominados “asignaciones” y “desasignaciones” no tenían efectos fiscales, pues se trataba de un registro interno.



Radicado: 25000-23-37-000-2015-00928-01 (27047)

Demandante: Masisa Colombia S.A.S.

FALLO

TRÁMITE PROCESAL DE SEGUNDA INSTANCIA

La **DIAN** guardó silencio durante la oportunidad prevista en el numeral 4 del artículo 247 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo, modificado por el artículo 67 de la Ley 2080 de 2021.

El **Ministerio Público** no rindió concepto.

CONSIDERACIONES DE LA SALA

En los términos del recurso de apelación interpuesto por la parte demandante, le corresponde a la Sala determinar i) si la DIAN debía realizar un cotejo físico del inventario físico frente al inventario registrado en la contabilidad para que proceda la presunción de ingresos, ii) si la sentencia apelada incurrió en una falta de valoración probatoria, iii) si la actora cometió en una inexactitud sancionable o si por el contrario se trató de una diferencia de criterios entre las partes que la exime de su imposición.

De la presunción por diferencia en inventarios

El artículo 757 del Estatuto Tributario prevé:

“Artículo 757. Presunción por diferencia en inventarios. Cuando se constate que los inventarios son superiores a los contabilizados o registrados, podrá presumirse que tales diferencias representan ventas gravadas omitidas en el año anterior.

El monto de las ventas gravadas omitidas se establecerá como el resultado de incrementar la diferencia de inventarios detectada, en el porcentaje de utilidad bruta registrado por el contribuyente en la declaración de renta del mismo ejercicio fiscal o del inmediatamente anterior. Dicho porcentaje se establecerá de conformidad con lo previsto en el artículo 760.

Las ventas gravadas omitidas, así determinadas, se imputarán en proporción a las ventas correspondientes a cada uno de los bimestres del año; igualmente se adicionarán a la renta líquida gravable del mismo año.

El impuesto resultante no podrá disminuirse con la imputación de descuento alguno.”

En un caso en el que se planteó una discusión similar a la que aquí se resuelve, esta Sección dijo¹⁶:

“3.1- El artículo 757 del ET prevé una presunción iuris tantum conforme con la cual habrá lugar a la adición de ingresos cuando se compruebe que los inventarios son superiores a los contabilizados o registrados, dado que se asume que esa diferencia representa ventas gravadas omitidas en el año anterior. Para aplicar esa presunción, le corresponde a la autoridad acreditar el hecho base, esto es, que los inventarios del obligado son mayores a los registrados en la

¹⁶ Sentencia del 16 de junio de 2022. Sección Cuarta del Consejo de Estado. Exp. 23712, C.P. Julio Roberto Piza Rodríguez. Que reitera: Sentencia del 3 de marzo de 2022. Sección Cuarta del Consejo de Estado. Exp. 24880, C.P. Myriam Stella Gutiérrez Argüello.



contabilidad, para lo cual puede valerse de los distintos medios de prueba señalados en las leyes tributarias o en el CGP, en cuanto estos sean compatibles con aquellos, como lo preceptúa el artículo 742 del ET. Del mismo modo, al tratarse de una presunción que admite prueba en contrario, el interesado puede aportar los medios probatorios que permitan demostrar «sus verdaderos ingresos y las razones que justifican la existencia de dicha diferencia en los inventarios» (sentencia del 03 de marzo de 2022, exp: 24880, CP: Myriam Stella Gutiérrez Argüello). Como ninguna norma fija los medios de prueba conducentes para acreditar la diferencia de inventarios o las razones que la justifican, la demostración se enmarca en la regla general de libertad probatoria prevista en el artículo 165 del CGP. En consecuencia, la eficacia de los medios probatorios aportados para esos fines dependerá «de [su] mayor o menor conexión con el hecho que trata de probarse» (artículo 743 del ET).»

De acuerdo con la jurisprudencia que se reitera, para aplicar la presunción contenida en el artículo 757 del Estatuto Tributario la autoridad tributaria puede valerse de los medios probatorios previstos tanto en la normatividad tributaria como en el Código General del Proceso, en cuanto estas sean compatibles. Adicionalmente, esta presunción admite prueba en contrario, de modo que el contribuyente puede aportar los medios probatorios que estime necesarios para demostrar la realidad de sus ingresos y las razones que justifiquen la diferencia planteada por la administración.

El fisco tiene la potestad de acudir a cualquier medio de prueba legal que considere necesario para establecer el supuesto que la norma exige. Por tanto, la Sala pasará a evaluar el acervo probatorio que obra en el expediente para establecer si los actos administrativos objetados y la sentencia apelada, incurrieron en una indebida valoración probatoria.

De la falta de valoración probatoria

El artículo 742 del Estatuto Tributario indica que las decisiones de la administración deben fundarse en los hechos que se encuentren probados dentro del expediente, por los medios de prueba señalados en las leyes tributarias o el Código General del Proceso, en la medida en que unas sean compatibles con otras.

A su vez, el artículo 746 del Estatuto Tributario prevé que los hechos consignados en las declaraciones tributarias gozan de presunción de veracidad, en la medida en que la administración no haya solicitado una comprobación especial o la ley la exija.

Por su parte, el artículo 167 del Código General del Proceso consagra que *“incumbe a las partes probar el supuesto de hecho de las normas que consagran el efecto jurídico que ellas persiguen”*.

En virtud de lo anterior, la Sala ha señalado de forma reiterada que cuando la administración pretende modificar los factores positivos de la base gravable como son los ingresos u operaciones sometidas a tributación, tendrá la carga de probarlo, por tratarse de un hecho que invoca su favor¹⁷. Una vez ejercida dicha carga, si la autoridad tributaria demuestra la procedencia de aumentar la base imponible

¹⁷ Ver entre otras: Sentencia del 31 de mayo de 2018. Sección Cuarta del Consejo de Estado. Exp. 20813, C.P. Julio Roberto Piza Rodríguez; Sentencia del 8 de marzo de 2019. Sección Cuarta del Consejo de Estado. Exp. 21295, C.P. Julio Roberto Piza Rodríguez; Sentencia del 29 de agosto de 2018. Sección Cuarta del Consejo de Estado. Exp. 21349, C.P. Julio Roberto Piza Rodríguez.



declarada por el contribuyente, este último deberá desvirtuar los hallazgos obtenidos por el fisco¹⁸.

Aclarado lo anterior, la Sala pone de presente que la DIAN en uso de las facultades de fiscalización que le reconoce el artículo 684 del Estatuto Tributario llevó a cabo visitas a la demandante en distintas fechas, en las que le solicitó entre otra información aquella relacionada con los costos de ventas declarados en el denunciario rentístico del año gravable 2011.

Del análisis de la información allegada por la actora, la parte demandada profirió Liquidación Oficial de Revisión 312412013000077 del 12 de septiembre de 2013 en la que adicionó en \$35.964.324.938 los ingresos brutos operacionales declarados por la compañía, bajo los siguientes argumentos¹⁹:

“De acuerdo con la verificación realizada por la División de Gestión de Fiscalización a la contabilidad de la sociedad MASISA se estableció una diferencia de \$28.976.456.570 entre el movimiento crédito de la cuenta 1435 “Inventario de mercancía no fabricada por la empresa” (75.827.480.093) y el movimiento débito de la cuenta 6135 “Costo de ventas – comercio al por mayor y al por menor” (46.851.023.523), diferencia que evidencia el retiro de inventarios y por ende una venta que se consideró una omisión de ingresos tal como lo establece el artículo 757 del Estatuto Tributario y por tal razón en aplicación del artículo 760 del Estatuto Tributario se estableció un ingreso presunto por tal concepto en la suma de \$35.964.324.938.

[...]

El Despacho precisa los hechos que dan origen a la presunción de ingresos así:

	CTA 1435 Inventario de Mcia No fabricada x la empresa		DIFERENCIA ENTRE CREDITOS CTA 1435 Y DEBITOS CTA 6135	CTA 6135 Costo de ventas "c/cio ak x mayor y al x menor"	
	DEBITO	CREDITO		DEBITO	CREDITO
enero	3.061.372.236	3.893.026.344	1.008.379.708	2.884.646.636	447.428.798
febrero	1.786.990.110	3.457.755.558	199.887.039	3.257.868.519	312.425.561
marzo	7.125.201.260	6.823.140.239	2.828.885.388	3.994.254.851	582.024.763
abril	6.881.269.111	6.471.303.610	2.725.367.975	3.745.935.635	476.252.748
mayo	8.295.652.212	7.218.325.423	3.448.849.009	3.769.476.414	581.227.170
junio	5.984.289.876	5.884.952.937	1.886.377.239	3.998.575.698	828.795.309
julio	11.569.382.576	9.286.725.591	5.266.881.132	4.019.844.459	369.633.941
agosto	5.620.333.060	6.571.926.565	2.242.864.849	4.329.061.716	303.173.778
septiembre	4.305.048.472	5.979.596.760	1.312.697.977	4.666.898.783	529.043.559
octubre	7.997.194.018	7.200.465.207	2.753.759.571	4.446.705.636	878.713.697
noviembre	6.862.330.178	6.358.370.375	2.799.016.679	3.559.353.696	319.726.050
diciembre	6.444.503.097	6.681.891.484	2.503.490.004	4.178.401.480	442.849.893

¹⁸ Sentencia del 3 de septiembre de 2020. Sección Cuarta del Consejo de Estado. Exp. 21156, C.P. Julio Roberto Piza Rodríguez. Que reitera: Sentencia del 8 de marzo de 2019. Sección Cuarta del Consejo de Estado. Exp. 21295, C.P. Julio Roberto Piza Rodríguez; Sentencia del 29 de agosto de 2018. Sección Cuarta del Consejo de Estado. Exp. 21349, C.P. Julio Roberto Piza Rodríguez; Sentencia del 31 de mayo de 2018. Sección Cuarta del Consejo de Estado. Exp. 20813, C.P. Julio Roberto Piza Rodríguez.

¹⁹ Folios 2524 a 2538 vto. del c.a.13.



Radicado: 25000-23-37-000-2015-00928-01 (27047)

Demandante: Masisa Colombia S.A.S.

FALLO

	75.933.566.206				
saldo anterior	6.519.592.640				
	82.453.158.846	75.827.480.093	28.976.456.570	46.851.023.523	6.071.295.267
	inventario final	6.625.678.753		costo de ventas	40.779.728.256

Si analizamos los registros contables anteriores, se observa que esta diferencia de \$28.976.456.570 demuestra la salida de inventarios que el contribuyente no dio una explicación válida del porque el retiro de esos inventarios no generaron ingresos, a pesar de solicitarse dicha información mediante correo electrónico, y teniendo la oportunidad de probar aun con respuesta al Requerimiento Especial.

El argumento expuesto por el contribuyente, es que se trata de la salida de inventario que no implica una venta del mismo, sino que se presentan movimientos de desasignación, reclasificaciones, diferencia en el precio y salida del inventario por muestras.

[...]

De acuerdo con lo anterior y en concordancia con el artículo 760 del Estatuto Tributario, la adición de ingresos se determina en \$35.964.324.898 calculado así:

1) PORCENTAJE (%) DE UTILIDAD BRUTA = INGRESOS BRUTOS - COSTO DE VENTAS	
INGRESO BRUTO OPERACIONAL R-42	50.613.135.000
(-) COSTO DE VENTAS R-49	40.779.728.000
(=) UTILIDA BRUTA	9.833.407.000
Entonces:	
= $\frac{UTILIDAD BRUTA}{INGRESO BRUTO OPERACIONAL}$	$\frac{9.833.407.000}{50.613.135.000}$
= % DE UTILIDAD BRUTA OPERACIONAL	19,42%

2)	$100\% - 19,42\% = 80,58\%$
----	-----------------------------

3) INGRESO GRAVADO A ADICIONAR	
INVENTARIOS OMITIDOS (folio 763)	28.976.456.570
DIVIDIDO EN % DETERMINADO EN EL PASO 2)	80,57%
(=) INGRESO GRAVADO A ADICIONAR	35.964.324.898

VALOR A ADICIONAR	35.964.324.898"
-------------------	-----------------

A lo largo del proceso en sede administrativa y judicial la sociedad demandante explicó que el procedimiento de "desasignación" consiste en un ajuste automático que efectúa el sistema "SAP", en el que por medio de un registro crédito y luego débito a la cuenta 1435-Inventario de mercancía no fabricada por la empresa, Masisa "libera" o



“desasigna” la mercancía comprada a sus compañías relacionadas en Chile o Venezuela, toda vez que en el momento en que es facturada por el proveedor queda a nombre de la demandante como cliente, por lo que según indica, se hace necesario asignarlo al inventario de libre utilización, para que pueda ser vendido a sus clientes en Colombia.

Respecto del argumento de defensa de la demandante, es necesario precisar lo siguiente:

Si bien es cierto, al realizarse un registro débito y crédito por el mismo valor a una misma cuenta contable, esto genera un efecto neutro en el saldo de la cuenta contable, dicha operación sí genera un impacto en el saldo débito y en el saldo crédito de la cuenta, considerados de forma individual.

También es posible afirmar que no obra prueba en el expediente que permita concluir que la actora utilizó cuentas al margen del Decreto 2650 de 1993 PUC, pues precisamente el centro de la discusión está en las partidas que registró la actora en la cuenta 1435-*Inventario de mercancía no fabricada por la empresa*, que está contenida en la norma citada.

Cosa diferente es que la operación de “desasignación” implica una trasgresión de la dinámica de la cuenta 1435-*Inventario de mercancía no fabricada por la empresa* que según el Decreto 2650 de 1993, es del siguiente tenor:

“DINÁMICA

Débitos

- a) *Por el costo de la mercancía comprada;*
- b) *Por el valor de los ajustes por sobrantes resultantes de la toma física de inventario;*
- c) *Por el costo de las mercancías devueltas al ente económico;*
- d) *Por el valor del inventario final al cierre del ejercicio, cuando el ente económico utiliza el sistema periódico.*

Créditos

- a) *Por el costo de la mercancía vendida;*
- b) *Por el costo de las mercancías devueltas por los proveedores;*
- c) *Por el valor de los ajustes originados en faltantes o mercancía dada de baja;*
- d) *Por la merma en elementos susceptibles de evaporarse o disminuirse, siempre que ésta obedezca a causas naturales;*
- e) *Por el valor de las mercancías destinadas al consumo interno del ente económico, y*
- f) *Por el valor del inventario inicial al cierre del ejercicio, cuando el ente económico utiliza el sistema periódico.”*

De lo anterior se desprende que en efecto, como lo expreso la autoridad tributaria en los actos administrativos objeto de control, el registro que realizó la compañía en su contabilidad no corresponde a ninguna de las operaciones económicas que generan movimientos de naturaleza débito o crédito en la cuenta 1435-*Inventario de mercancía no fabricada por la empresa* que describe la normativa contable vigente para la época de los hechos.



Radicado: 25000-23-37-000-2015-00928-01 (27047)

Demandante: Masisa Colombia S.A.S.

FALLO

Así mismo, estas operaciones restan confiabilidad a la información contable en la medida en que impiden que esta sea verificable y toda vez que no está representando fielmente los hechos económicos²⁰, pues según lo expuesto por la demandante, se trató de un ajuste interno en su sistema contable y financiero y no del registro de un movimiento real del inventario de la compañía.

Ahora bien, en cuanto al material probatorio que aportó la demandante para respaldar su dicho, la Sala apreciará uno a uno los medios de prueba conforme al valor probatorio que corresponda darle a cada uno:

- Certificado del revisor fiscal de Masisa

El artículo 777 del Estatuto Tributario prevé que las certificaciones del contador público y revisor fiscal son prueba contable, sin perjuicio de la facultad que posee la administración de hacer las comprobaciones pertinentes. Sobre este particular, la Sala de forma reiterada ha dicho que la idoneidad de esta prueba dependerá de su grado de detalle y de la calidad de los comprobantes de tipo interno y externo que acompañen la certificación²¹.

En el caso que ocupa a la Sala, la actora aportó en sede administrativa y judicial un certificado emitido por el revisor fiscal de la compañía el 12 de noviembre de 2013, en el que certificó lo siguiente²²:

“CERTIFICA:

1. *Que las cifras contenidas en el Anexo denominado “Conciliación inventario – Costos de Venta”; preparado por la administración de la compañía y adjunto a la presente certificación fueron tomadas de la contabilidad de la Compañía y corresponden a los movimientos acumulados y saldos mensuales de las cuentas 143510 – Productos Terminados; 613505 – Costo de ventas; [...] y coinciden con las cifras registradas en el Libro Mayor de la Compañía.*
2. *Que en la Liquidación Oficial de Revisión No. 312412013000077 del 12 de septiembre de 2013 de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales se indica que existe una diferencia entre los créditos de la cuenta 1435 – Inventarios y los débitos de la cuenta 6135 – Costo de ventas por \$28.976.456.570; sin embargo, de acuerdo con el movimiento de inventarios indicado en el Anexo de la presente certificación, tal diferencia se encuentra conciliada y no corresponde a operaciones de inventarios no contabilizados.*
3. *Que durante el proceso de gestión de inventarios, el sistema SAP realiza registros automáticos denominados “desasignación” mediante comprobantes identificados como WA, los cuales implican registros débito y crédito por el mismo valor dentro de la cuenta de inventarios. De acuerdo con los registros contables del sistema integrado de información financiera SAP, los siguientes son los valores registrados durante el año 2011 mediante comprobantes WA:*

MES	MOVIMIENTO DEBITO	MOVIMIENTO CREDITO
-----	-------------------	--------------------

²⁰ Artículo 4 del Decreto 2649 de 1993.

²¹ Sentencia del 27 de abril de 2023. Sección Cuarta del Consejo de Estado. Exp. 24973, C.P. Myriam Stella Gutiérrez Argüello.

²² Folios 2579 a 2592 del c.a.13 y folios 6120 a 6134 del c. anexo 8.



Radicado: 25000-23-37-000-2015-00928-01 (27047)

Demandante: Masisa Colombia S.A.S.

FALLO

ENERO	1.439.757.978	-	1.439.757.978
FEBRERO	779.828.886	-	779.828.886
MARZO	3.423.869.309	-	3.423.869.309
ABRIL	3.386.410.939	-	3.386.410.939
MAYO	<u>3.989.869.652</u>	-	3.989.869.652
JUNIO	2.787.196.130	-	2.787.196.130
JULIO	5.692.150.626	-	5.692.150.626
AGOSTO	2.746.206.365	-	2.746.206.365
SEPTIEMBRE	2.021.629.038	-	2.021.629.038
OCTUBRE	3.685.361.488	-	3.685.361.488
NOVIEMBRE	3.370.686.439	-	3.370.686.439
DICIEMBRE	3.084.981.833	-	3.084.981.833
Total	<u>36.407.948.683</u>	-	<u>36.407.948.683</u>

[...]” (Subraya la Sala)

Respecto de la información contenida en la certificación suscrita por el revisor fiscal, la Sala destaca los siguientes argumentos expuestos por la administración en la liquidación oficial de revisión²³:

“Al respecto, para este Despacho y como igualmente se planteó en el Requerimiento Especial es necesario mostrar el cuadro explicativo del mes de mayo que obra a folios 24 y 25 del expediente donde se registran los movimientos débitos y créditos de la cuenta 1435 “Inventario de mercancía no fabricada por la empresa” y que está compuesta así:

CTA PUC 1435 MAYO			
	DEBITO	CREDITO	
cargo abono material	232.331.429,23	187.127.252,00	cargo por diferencia en precio
desasignaciones	<u>3.989.860.651,81</u>	<u>3.989.860.651,81</u>	desasignaciones
movimiento Entrada mercancía inventario	4.062.375.973,64	3.021.842.061,46	movimiento por ventas
movimiento debito ventas	11.075.158,24	19.486.418,21	salida inventario por muestras
	<u>8.295.643.212,92</u>	<u>7.218.316.383,48</u>	

Así mismo es preciso mostrar los movimientos débitos y créditos de la cuenta 6135 “Costo de ventas – comercio al por mayor y al por menor” del mes de mayo que está compuesta así:

CTA PUC 6135 MAYO			
	DEBITO	CREDITO	
costo vtas Pd que no pasan x el invent	10.942.242,00	1.666.772,00	d/ctos otros Pd
m/vto x dif en precio	188.488.350,61	256.612.925,87	cargo abono x material
m/vto x central d compras	39.666.403,01	26.093.616,56	entrada Fra otros Pds
m/vto reclasificaciones	90.101.993,48	12.164.041,43	reclasificac (sic) cuenta
m/vto x desasignación	127,60	83.408.038,42	reclasificación otros ds
costo vtas Pd que no	173.694.285,01	87,40	m/vto x desasignación

²³ Folios 2531 a 2533 del c.a.13.



Radicado: 25000-23-37-000-2015-00928-01 (27047)

Demandante: Masisa Colombia S.A.S.

FALLO

<i>pasan x el invent</i>			
<i>m/vto x liquidaciones</i>	244.740.951,10	190.272.588,23	<i>m/vto Entrada m/cia inventario</i>
<i>m/vto x ventas</i>	3.021.842.061,46	11.009.100,32	<i>m/vto crédito ventas</i>
	3.769.476.414,27	581.227.170,23	

Obsérvese como la diferencia entre los créditos de la cuenta de inventario “1435” de \$7.218.316.383,48 y los débitos de la cuenta de costos “6135” por \$3.769.476.414,27 es por el valor de \$3.448.849.009, suma que el contribuyente pretende justificar con los movimientos de desasignaciones del mes de mayo por \$3.989.869.691,53.

[...]

Al respecto encuentra el despacho que si bien es cierto el revisor fiscal de la sociedad investigada certifica los registros contables de las desasignaciones del año 2011 por \$36.407.949.593.34 cifra ésta que además supera la diferencia objetada en el requerimiento especial por \$28.976.456570, también lo es, que en el caso que se discute en el presente proceso, no basta con aportar como prueba la sola certificación del revisor toda vez que la controversia no solamente está relacionado (sic) a los registros contables, sino que estos deben estar respaldados con los respectivos soportes internos o externos con el fin que el fallador llegue al convencimiento de las transacciones que justifiquen su registro.”
(Subraya la Sala)

La Sala observa que en la liquidación oficial de revisión la administración a partir de la propia información aportada por la demandante y lo certificado por el revisor fiscal de la compañía estableció que para el mes de mayo²⁴, existía una diferencia de \$3.448.849.009 entre los créditos de la cuenta 1435-*Inventario de mercancía no fabricada por la empresa* y los débitos de la cuenta 6135-*Costo de ventas*.

El certificado del revisor fiscal no trajo nada nuevo al proceso, no aportó nuevas pruebas, ni despejó las dudas de la DIAN respecto a por qué a pesar de que la diferencia hallada es por un valor, si la justificación está en los movimientos de “*desasignación*”, las partidas por este concepto en el crédito de la cuenta 1435 superan el valor en discusión.

Al punto, se advierte que el certificado del revisor fiscal fue desvirtuado por la entidad accionada, sin que la actora con el recurso de reconsideración o en sede judicial lo haya corregido, sino que se limitó a aportar el mismo certificado en las diferentes etapas del proceso.

Bajo esa perspectiva, la Sala estima que dicha certificación no constituye una prueba contable idónea que acredite la ilegalidad de los actos administrativos enjuiciados.

- Declaraciones de importación del periodo 2011

La accionante aportó en sede judicial copia de los documentos que según indica, soportan las importaciones de mercancía que llevó a cabo durante el periodo gravable 2011 con el fin de demostrar la inexistencia de inventarios que no se

²⁴ En el Requerimiento Especial 312382012000164 del 14 de diciembre de 2012, la DIAN tomó como muestra los meses de mayo y julio, pues consideró que eran los meses más representativos.



Radicado: 25000-23-37-000-2015-00928-01 (27047)

Demandante: Masisa Colombia S.A.S.

FALLO

reconocieron contablemente, como son facturas de venta, declaraciones de importación, declaraciones de cambio, entre otros²⁵.

Se precisa que el acervo probatorio descrito anteriormente alude a un alto volumen de documentos que registran una cantidad significativa de importaciones, de las que en atención a lo expuesto en el análisis del punto anterior, pudieron arribarse al proceso a través de un certificado de contador público o revisor fiscal que precise los rubros y los valores que corresponden a dichas operaciones, para así verificar si coinciden con los valores denunciados en renta, pues se trata de la verificación de hechos que requieren conocimientos específicos y la manera de acreditarlos es a través de la prueba contable.

Aunado a lo anterior, se tiene que en la liquidación oficial de revisión la administración aseguró que luego de analizar las facturas de venta y declaraciones de importación aportadas por la compañía actora con ocasión de la respuesta al requerimiento especial, que se referían a importaciones realizadas a Chile y Venezuela, las confrontó con el reporte solicitado a la Subdirección de Análisis Operacional²⁶, y encontró que se realizaron importaciones de otros países como Alemania, Argentina, Bolivia, Brasil, Chile, China, Ecuador y Estados Unidos, de las que la actora no envió ninguna documentación²⁷.

La Sala pone de presente que esa afirmación no fue atacada por la compañía demandante y se enfatiza que, la labor del contador público o revisor fiscal era precisamente informar o dar cuenta sobre la información que reposa en la contabilidad sustentado en los documentos de origen interno y externo que soportan cada uno de los hechos económicos.

- Registro de entrada y salida de inventario – Kárdex de la compañía

Masisa aportó en sede judicial los Kárdex correspondientes a los meses de enero a diciembre de 2011, que a su juicio dan cuenta de que la actora determinó el costo de sus inventarios por medio de un sistema de inventarios permanentes y registró cada una de las unidades que ingresó y que se retiró del inventario, bien sea por venta, destrucción o utilización²⁸.

En primer lugar, se precisa que la DIAN no cuestionó que la actora determinara su costo mediante un sistema de inventarios permanentes, es más, parte de este supuesto para hacer el análisis que despliega en los actos administrativos objeto de control, por lo que esa situación desborda el objeto del litigio.

Ahora, en lo relacionado con el hecho que alega la demandante en cuanto a que registró cada uno de los bienes que ingresaron y que salieron de su inventario, la Sala retoma el argumento de rechazo expuesto en los dos puntos anteriores, pues estima que debió hacer parte de la documentación que justificara las cifras certificadas por el revisor fiscal, para verificar la veracidad del denuncia rentístico de la demandante.

²⁵ Folios 196 a 583 del c. anexo 1, 584 a 1000 del c. anexo 2, 1001 a 2000 del c. anexo 3, 2001 a 3000 del c. anexo 4, 3001 a 3472 del c. anexo 5.

²⁶ Folios 2481 a 2518 del c.a.13.

²⁷ Folio 2535 del c.a.13

²⁸ Folios 3854 a 4000 del c. anexo 5, 4001 a 5000 del c. anexo 6, 5001 a 5359 del c. anexo 7, 5360 a 6119 del c. anexo 8.



Radicado: 25000-23-37-000-2015-00928-01 (27047)

Demandante: Masisa Colombia S.A.S.

FALLO

- Copia del auxiliar mensual de la cuenta 143510

En el recurso de apelación la accionante indica que el auxiliar de la cuenta 143510 que aportó con la demanda, demuestra que en su haber únicamente reposaban los bienes que registró en su contabilidad y que previamente importó²⁹.

Más allá de las manifestaciones que hasta este punto ha efectuado la Sala en cuanto a la necesidad de que dicha información se acredite a través de prueba contable, la Sala pone de presente que como quedó plasmado en el estudio del certificado de revisor fiscal, fue justamente el movimiento contable de esta cuenta, el que sirvió de fundamento a la administración para aplicar los artículos 757 y 760 del Estatuto Tributario y adicionar en \$35.964.324.898 los ingresos brutos operacionales declarados.

En esa medida, se concluye que respecto de esta información no se demostró una indebida valoración probatoria por parte del fisco y la actora no señala de forma específica las partidas que demuestren que la diferencia que determinó el fisco en efecto corresponde a las operaciones de “desasignación”.

- Dictamen técnico de diagnóstico

Con la reforma de la demanda la actora aportó un dictamen técnico denominado “Informe de diagnóstico y comparación del proceso Compras Intercompany sobre el sistema SAP en el 2011, basado en el procedimiento corporativo actual” rendido por la firma PricewaterhouseCoopers Asesores Gerenciales Ltda. el 13 de agosto de 2015³⁰.

En lo que alude a esta prueba, la Sala considera que no es una prueba pertinente para el hecho que pretende probar la actora, toda vez que su objetivo fue establecer si el procedimiento de “asignación y desasignación” de la mercancía adquirida a las compañías relacionadas de la sociedad actora en el año 2011, corresponde significativamente o es igual al procedimiento que efectúa “SAP” en el año 2015.

Lo anterior quiere decir que el estudio efectuado por la firma se fundó en los hechos económicos ocurridos y registrados en el año 2015 que no es el periodo gravable que se debate. Prueba de ello, es que los pantallazos que sirvieron de apoyo para explicar el registro contable de las compras intercompañía, corresponde a asientos contables, facturas y documentos del año 2015, y no del año 2011, para luego analizar si el sistema entre 2011 y 2015 había sufrido cambios significativos que impactaran el proceso que sirvió de referencia a la firma que rinde el informe³¹.

Por tanto, esta prueba no desvirtúa la legalidad de los actos controlados.

²⁹ Página 39 del recurso de apelación. Folios 3473 a 3853 del c. anexo 5.

³⁰ Folios 141 a 219 del c. Anexo documental 1 de la reforma de la demanda.

³¹ Folios 170, a 218 del c. Anexo documental 1 de la reforma de la demanda.



- Concepto técnico

Igualmente, con la reforma de la demanda, Masisa aportó un concepto técnico suscrito por dos contadores públicos y un profesional en finanzas y relaciones internacionales³².

De la lectura del concepto técnico, la Sala concluye que si bien los peritos ejemplifican casos en los que se pueden incluir débitos y créditos por el mismo valor en la cuenta de inventarios (devoluciones al proveedor de mercancía defectuosa, cambio de modelo de la mercancía por uno nuevo, mercancía faltante por pedido incompleto) y casos en los que se realizan retiros de inventarios que no implican una venta (mermas por evaporación del producto vendido o retiros para el consumo propio de la compañía), lo cierto es que las operaciones de “*desasignación*” no encajan en ninguno de los supuestos que traen a colación los expertos a modo de ejemplo.

Esto deviene del hecho de que el concepto técnico se funda en supuestos y en situaciones hipotéticas, sin descender al estudio de la situación económica particular de la demandante o realizar un análisis detallado y fundado en la información contable de la sociedad actora y teniendo en cuenta la actividad productora de renta que realiza.

Al punto, se destaca que en la introducción del concepto técnico los expertos indican que las respuestas al cuestionario planteado por la Gerencia de Masisa se realizaron desde una perspectiva “*eminente teórica*”³³, situación que fue reiterada por la parte demandante en la audiencia de pruebas realizada en primera instancia el 13 de febrero de 2018, al indicar que el dictamen no trata directa y concretamente de las cuentas contables de Masisa sino de las cuentas contables de forma teórica y general³⁴.

En ese sentido, al tratarse de un estudio netamente académico que no abarca de forma específica la situación en que se centra el presente litigio, es dable concluir que no es una prueba conducente, pertinente y útil para refutar que la actora recibió ingresos producto del retiro de inventarios que no fueron llevados al costo por la suma de \$28.976.456.570.

- Certificación expedida por el Gerente de Planificación y Logística de Masisa Andina

Con el recurso de reconsideración y anexo al escrito de demanda, la actora aportó una certificación emitida por el Gerente de Planificación y Logística de Masisa Andina el 6 de noviembre de 2013³⁵, que a su juicio prueba que el registro débito y crédito que se realiza en la cuenta 1435-*Inventario de mercancía no fabricada por la empresa* en la realización de los pedidos intercompañía tiene por objeto dejar en disponibilidad la mercancía para la venta³⁶.

³² Folios 285 a 326 del c. Anexo documental 3 de la reforma de la demanda, folios 327 a 339 del c. Anexo documental 4 de la reforma de la demanda.

³³ Folio 286 del c. Anexo documental 3 de la reforma de la demanda.

³⁴ Minuto 11:10 a 12:11 del CD de audiencia de pruebas visible a folio 487 del c.p.

³⁵ Folios 2593 y 2594 del c.a.13. y folios 6135 y 6136 del c. anexo 8.

³⁶ Página 39 del recurso de apelación.



Radicado: 25000-23-37-000-2015-00928-01 (27047)

Demandante: Masisa Colombia S.A.S.

FALLO

De la lectura de dicha certificación, se evidencia que el gerente relata la forma en que las compañías realizan el proceso de compraventa para de este modo, concluir que resulta necesario realizar la “desasignación” de los productos porque de no ser así la contribuyente no podría venderlos a sus clientes, pues para el sistema “SAP” están reservados para la compañía destinataria (en este caso Masisa Colombia).

Al punto, es claro que la certificación no tiene el alcance que pretende darle la actora, pues una vez más, hace alusión al procedimiento de “desasignación” para justificar su necesidad en la recepción y posterior venta de la mercancía, pero de ningún modo expresa en qué forma ese ajuste en el sistema contable y financiero, impacta la información contable, ni siquiera indica que el proceso de liberación de la mercancía se lleve a cabo a través del registro de débito y crédito a la cuenta 1435-*Inventario de mercancía no fabricada por la empresa* como lo asegura la demandante y tampoco tendría por qué haberlo hecho, porque quien emite la certificación no pertenece al área de contabilidad de la compañía y es profesional en ingeniería civil eléctrica³⁷.

De este modo, se concluye que este documento no es contundente ni conducente respecto del hecho que la actora pretende probar.

- Certificación de Proceso Intercompany

La demandante allegó en sede administrativa y judicial una certificación emitida por la Jefe de Logística de Masisa Colombia S.A. el 6 de noviembre de 2013³⁸. Respecto de esta prueba, en el recurso de apelación la contribuyente señaló que el hecho probado consiste en “*Los registros fotográficos de la trazabilidad de un pedido intercompañía, en relación con cuentas afectadas en el sistema, y la acreditación de que la mercancía recibida no era superior a la contabilizada*”³⁹.

De la certificación aportada es dable concluir que transcribe un manual de procedimiento del programa “SAP” que explica el paso a paso que debe seguirse para registrar las compras intercompañías. El registro fotográfico a que se refiere la demandante consiste en pantallazos del sistema contable en los que se puede observar que corresponden a operaciones registradas en el año 2008.

Bajo esas circunstancias, el hecho de que se analicen operaciones de un año diferente al año gravable en discusión es motivo suficiente para desestimar la prueba.

- Dictamen técnico aportado por la DIAN en la resolución demandada

En contraste a las pruebas que hasta este punto se han enunciado, está el Concepto Técnico Contable rendido por el contador público adscrito a la Subdirección de Gestión de Recursos Jurídicos el 6 de octubre de 2014 y que sirvió de soporte a la DIAN para resolver el recurso de reconsideración⁴⁰.

La sociedad actora a lo largo de su actuación en sede judicial expresó que este dictamen concluyó que no hubo mayores inventarios físicos sobre los contabilizados

³⁷ Folio 2595 del c.a.13.

³⁸ Folios 2597 a 2617 del c.a.13 y folios 6139 a 6159 del c. anexo 8.

³⁹ Página 40 del recurso de apelación.

⁴⁰ Folios 2629 a 2634 del c.a.13.



Radicado: 25000-23-37-000-2015-00928-01 (27047)

Demandante: Masisa Colombia S.A.S.

FALLO

y que no hubo ventas de inventarios no contabilizados, sino que se realizó un movimiento contable neutro, y en ese sentido, estimó que tanto la DIAN como el Tribunal le negaron el valor probatorio que le correspondía.

Sobre el particular la Sala indica que luego de hacer un recuento de los hechos y de la normatividad contable aplicable al caso concreto, apreció lo siguiente:

“Ninguna cuenta contable permite ingresar datos no reales u operaciones inexistentes. La cuenta Desasignación no es real el mismo contribuyente informa que es un proceso automático, este hecho soporta la razonabilidad de los cargos por parte de la Administración Tributaria.

Es claro que en la sociedad Masisa S.A la Cuenta Inventarios y Costo de Ventas están compuestos por dos elementos unos reales que son las mercancías y otros solo numéricos (automáticos) como los llama el contribuyente.

En su respuesta al requerimiento especial el contribuyente indica que el movimiento desasignación implica que una misma mercancía sea incluida dos veces dentro del movimiento crédito de la cuenta 1435, pero antes en el correo electrónico indicó que era un proceso automático (folio 1290). Analizada la hoja de Excel del contribuyente como los registros contables se corrobora que las cuentas de compras y desasignación no son los mismos valores, el contribuyente se contradice en cuanto el origen de esta cuenta y como se totaliza. Existe un error contable al indicar que las compras se registran en el movimiento Crédito de la cuenta 1435 (folio 1675)

El hecho de que sea un proceso automático, no significa que quien administra el sistema el sistema no lo adecue a la normatividad colombiana, la práctica contable no es ajena a estos casos cuando se manejan sistemas de costos en empresas de producción que son más complejos, se utilizan tasas y costos estándar en la contabilidad de costos pero estos se concilian con la contabilidad financiera, en mi concepto al interior de la empresa puede presentar un error de parametrización del sistema financiero.

En su respuestas a los cargos de la sociedad Masisa S.A, aduce que la figura Desasignación se realiza en los Débitos y los Créditos por igual valor, pero solo anexa el Movimiento Crédito de la cuenta 1435 Inventarios folios 36 y 37 mes mayo de 2011, por lo tanto no ha probado que se realizó el mismo procedimiento en el Crédito. Este punto es recalcado En la Liquidación Oficial de Revisión (folio 2532) contablemente no encuentro elementos para establecer la neutralidad de la operación al no allegar el auxiliar correspondiente dentro del expediente ni mucho menos los soportes establecidos en el Decreto 2649 de 1993: [...]

Concluyo que la Sociedad Masisa S.A durante el año 2011 no aplicó la normatividad contable establecida en los Decretos 2649 y 2650 de 1993, al haber incluido dentro de las cuentas 1435 Inventarios y 6135 Costo de Ventas partidas no establecidas dentro de las normas de contabilización como es la cuenta “Desasignación” término que al buscar en las normas contables no se encontró definición.” (Sic en toda la cita. Subraya la Sala)

Conforme con lo anterior, la Sala observa que contrario a lo aducido por la demandante, el dictamen informa que las pruebas allegadas por la demandante no permiten verificar que las compras y las “desasignaciones” ascienden al mismo valor, que existen errores en la técnica contable que aplicó la demandante, que las operaciones de “desasignación” no provienen de hechos reales y que en todo caso,

32



Radicado: 25000-23-37-000-2015-00928-01 (27047)

Demandante: Masisa Colombia S.A.S.

FALLO

podría tratarse de un error en la parametrización del sistema contable “SAP” que desconoce la legislación contable colombiana.

Por tanto, se concluye que asistía razón a la demandada para confirmar la liquidación oficial de revisión con fundamento en el dictamen rendido por uno de sus funcionarios, sin que sea posible afirmar que la administración tergiversó o interpretó de forma errónea los planteamientos del contador público que rindió el informe técnico.

En este orden de ideas, la Sala observa que contrario a lo que alega la demandante, la administración efectuó un estudio exhaustivo del material probatorio arrimado por la contribuyente a lo largo del proceso, cosa diferente es que éste no lleve al convencimiento del hecho que la actora pretende probar, esto es, que los créditos de la cuenta 1435-*Inventario de mercancía no fabricada por la empresa* por valor de \$28.976.456.570 no corresponden a ventas omitidas que impliquen que los ingresos incluidos en el denuncia rentístico del año en discusión son menores a los que efectivamente recibió la actora.

De este modo, la Sala puntualiza que la falta de comprobación por parte de la demandante, de un hecho que ella misma alega como justificativo de la diferencia hallada por el fisco, no puede interpretarse como un vacío probatorio que deba resolverse a su favor en los términos del artículo 745 del Estatuto Tributario, máxime si en ella tenía la carga probatoria de desvirtuar la presunción de ingresos aplicada por el fisco.

Adicionalmente, la Sala considera que si en gracia de discusión se aceptara que en efecto, el sistema “SAP” está parametrizado de manera tal, que realiza la operación de “*desasignación*” de forma automática, con un débito y un crédito por el mismo valor a la cuenta 1435- *Inventario de mercancía no fabricada por la empresa*, y que esa operación no refleja una salida de inventarios por ventas no reportadas contable ni fiscalmente, debió demostrar con cifras extraídas directamente de su contabilidad, que esta operación tuvo un efecto neutro en su información, sin que así haya ocurrido⁴¹. No prospera el cargo de falta de valoración probatoria.

Decantado lo anterior, quedan pendientes por resolver los siguientes asuntos: en primer lugar, se observa que en el escrito de demanda se alegó que pese a la solicitud de Masisa, el recurso de reconsideración que interpuso contra la liquidación oficial enjuiciada no fue objeto de análisis por el Comité Técnico de que trata el parágrafo del artículo 560 del Estatuto Tributario, vigente para la época de los hechos⁴².

Al punto, y tal como lo expresó el fisco en la contestación de la demanda, se evidencia que en la Resolución 900.316 del 9 de octubre de 2014 que resolvió el recurso de reconsideración contra la liquidación oficial de revisión, se indicó que esa

⁴¹ En el mismo sentido: Sentencia del 19 de julio de 2023. Sección Cuarta del Consejo de Estado. Exp. 26468, C.P. Stella Jeannette Carvajal Basto.

⁴² “**Parágrafo.** Cuando se trate del fallo de los recursos a que se refiere el numeral 3, previamente a la adopción de la decisión y cuando así lo haya solicitado el contribuyente, el expediente se someterá a la revisión del Comité Técnico que estará integrado por el Ministerio de Hacienda y Crédito Público o su delegado, el Director General de Impuestos y Aduanas Nacionales o su delegado, el Jefe de la Oficina Jurídica o su delegado y los abogados ponente y revisor del proyecto de fallo.” Parágrafo sustituido por el artículo 281 de la Ley 1819 de 2016.



Radicado: 25000-23-37-000-2015-00928-01 (27047)

Demandante: Masisa Colombia S.A.S.

FALLO

decisión se sometió al Comité Técnico previamente mencionado⁴³. Además, la entidad demandada informó que el comité se llevó a cabo el 9 de octubre de 2014, de lo cual quedó constancia en Acta No. 12, la cual aportó con la contestación de la demanda⁴⁴.

Por ello, la Sala considera que este hecho no va más allá de ser una simple afirmación de la demandante, que no se acompañó de prueba alguna que controvierta los argumentos y la prueba traídos a colación por la DIAN. En todo caso, es válido advertir que esta Sección ha dicho de forma reiterada que la omisión de revisión por parte del comité no es causal de nulidad del acto que resuelve el recurso de reconsideración⁴⁵.

En segundo lugar, la Sala puntualiza que no se configuró la violación al debido proceso y al derecho de defensa de la actora por parte del Tribunal, pues si bien señaló como argumento de refuerzo un concepto rendido por la contadora adscrita a la Sección Cuarta de esa Corporación, el a quo efectuó un análisis del material probatorio y de ello concluyó que la DIAN demostró que el inventario se retiró sin reflejarlo en el costo y en el ingreso de la compañía demandante.

En esa medida, dicha manifestación no le quita validez ni mérito al estudio que efectuó el Tribunal en la sentencia apelada.

Finalmente, conforme a lo expuesto hasta este punto y toda vez que los cargos de apelación se despacharon desfavorablemente, se confirma la imposición de la sanción por inexactitud calculada a la tarifa del 100% por el *a quo* en aplicación del principio de favorabilidad, toda vez que se incurrió en el hecho sancionable de omisión de ingresos.

Aunado a lo anterior, no es posible concluir que se presentó una diferencia de criterios entre las partes en cuanto a la interpretación del derecho aplicable, máxime si se tiene en cuenta que los cargos se negaron por falta de pruebas y por incumplimiento de la normatividad contable vigente. Así, la Sala confirmará la sentencia apelada que declaró la nulidad parcial de los actos enjuiciados, sólo en lo que respecta a la liquidación de la sanción por inexactitud.

Condena en costas

La Sala precisa que no condena en costas en esta instancia conforme a lo previsto en los artículos 188 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo, y 365 numeral 8 del Código General del Proceso, por cuanto en el expediente no se encuentran pruebas que las demuestren o justifiquen.

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,

⁴³ Folio 2639 del c.a.13.

⁴⁴ Índice 2 del SAMAI. Contestación de la demanda.

⁴⁵ Sentencia del 24 de junio de 2021. Sección Cuarta del Consejo de Estado. Exp. 25215, C.P. Milton Chaves García. Que reitera: Sentencia del 10 de octubre de 2019. Sección Cuarta del Consejo de Estado. Exp. 23096, C.P. Jorge Octavio Ramírez Ramírez; Sentencia del 15 de mayo de 2019. Sección Cuarta del Consejo de Estado. Exp. 21244, C.P. Jorge Octavio Ramírez Ramírez.



Radicado: 25000-23-37-000-2015-00928-01 (27047)

Demandante: Masisa Colombia S.A.S.

FALLO

FALLA

PRIMERO: Confirmar la sentencia del del 9 de junio de 2022, proferida por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Subsección “A” por las razones expuestas en la parte motiva de la presente providencia.

SEGUNDO: No condenar en costas en esta instancia.

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

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

(Firmado electrónicamente)

MYRIAM STELLA GUTIÉRREZ ARGÜELLO

Presidenta

Salvo voto

(Firmado electrónicamente)

STELLA JEANNETTE CARVAJAL BASTO

(Firmado electrónicamente)

MILTON CHAVES GARCÍA

(Firmado electrónicamente)

WILSON RAMOS GIRÓN