



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

CONSEJERA PONENTE: MYRIAM STELLA GUTIÉRREZ ARGÜELLO

Bogotá, D.C., trece (13) de febrero de dos mil veinticinco (2025)

Referencia	Nulidad y restablecimiento del derecho
Radicación	25000-23-37-000-2020-00346-01 (28094)
Demandante	RODAMIENTOS DE COLOMBIA S.A.S.
Demandado	DIRECCIÓN DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES DIAN
Temas	Impuesto sobre la renta. Año gravable 2015. Adición de ingresos. Presunción por diferencia de inventarios.

SENTENCIA SEGUNDA INSTANCIA

La Sala decide el recurso de apelación interpuesto por la parte demandante contra la sentencia del 13 de julio de 2023, proferida por el Tribunal Administrativo del Cundinamarca, Sección Cuarta, Sub Sección B¹, que resolvió lo siguiente:

***“PRIMERO: NEGAR** las pretensiones de la demanda presentada por la sociedad Rodamientos de Colombia S.A.S. contra la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, de conformidad con las razones expuestas en la parte motiva de esta sentencia.*

SEGUNDO: No se condena en costas por no haberse causado. (...)

ANTECEDENTES DE LA ACTUACIÓN ADMINISTRATIVA

El 25 de abril de 2016, Rodamientos de Colombia S.A.S. presentó la declaración del impuesto sobre la renta y complementario del año 2015, sin saldo a pagar.

Previo requerimiento especial y su respuesta, la DIAN emitió la Liquidación Oficial de Revisión nro. 322412019000088 del 8 de abril de 2019 que adicionó ingresos brutos operacionales por diferencia de inventarios, impuso sanción por inexactitud, y reliquidó el saldo a pagar.

La actora interpuso recurso de reconsideración, el cual fue resuelto mediante la Resolución nro. 99223202000005 del 3 de abril de 2020, que recalculó la adición de ingresos brutos operacionales, excluyendo las mercancías en tránsito del inventario, y reliquidó la sanción por inexactitud y el saldo a pagar.

ANTECEDENTES DEL PROCESO

Demanda

En ejercicio del medio de control de nulidad y restablecimiento del derecho, contemplado en el artículo 138 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo (Ley 1437 de 2011), la demandante formuló las siguientes pretensiones²:

¹ Samai Tribunal, índice 25, PDF: “28_SENTENCIA(.pdf) NroActua 25”
² Samai Tribunal, índice 8, PDF: “6ED_DEMANDA(.PDF) NroActua 8”



“PRIMERO.-

- 1° *Que es nula la liquidación oficial No. 322412019000088 del 8 de abril de 2019, por medio de la cual se practicó liquidación oficial de revisión del impuesto de renta, por el año gravable 2015, proferida por la División de Gestión de Liquidación de la Dirección Seccional de Impuestos de Bogotá, por medio de la cual se liquidó el impuesto de renta por el mencionado año y se impuso una sanción por inexactitud a cargo de la Compañía RODAMIENTOS DE COLOMBIA LTDA (hoy RODAMIENTOS DE COLOMBIA SAS-RODACOL).*
- 2° *Que es nula la Resolución No. 992232020000005 del 3 de abril de 2020, por medio de la cual se resolvió el recurso de reconsideración y confirmo en (sic) parcialmente la liquidación oficial No. 322412019000088 del 8 de abril de 2019.*

SEGUNDO.-

Que como consecuencia de lo anterior, se declare en firme la liquidación privada del impuesto de renta por el año gravable 2015, presentada el 25 de abril de 2016 por la Compañía RODAMIENTOS DE COLOMBIA LTDA (hoy RODAMIENTOS DE COLOMBIA S.A.S.-RODACOL)”

A los anteriores efectos, la demandante invocó como violados los artículos 29 de la Constitución Política; 66 del Código Civil; 72 del Código de Comercio; 683, 742, 647, 757, 760 y 777 del Estatuto Tributario; 6 de la Ley 43 de 1990; y 1, 11 y 136 del Decreto 2649 de 1993.

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

En primer lugar, adujo que la cuenta 1435 hace parte del inventario y corresponde a mercancías no fabricadas por la empresa, además de describir su dinámica contable. Precisó que en el expediente se reconoció que utilizó el sistema permanente o continuo, y no el de juego de inventarios.

Anotó que utilizó las cuentas contables “1465 mercancías en tránsito” y “1435 mercancías no fabricadas por la empresa”, y los comprobantes contables P017 gastos de importación, P001 documento equivalente para persona natural, G001 transferencias, L090 nota de contabilidad, P023 compras, y T010 traslados.

Precisó que en la cuenta “1465 mercancías en tránsito” se carga el valor de las mercancías importadas en tránsito, y los demás costos y gastos relacionados con la importación, hasta que las mercancías llegan físicamente a la compañía, con lo cual, el abono en cuenta es por el valor total de la mercancía y los costos y gastos de la importación. Al efecto, ilustró el movimiento contable con los comprobantes.

Sostuvo que en la cuenta “1435 mercancías no fabricadas por la empresa”, se manejan en la importación dos bodegas. La primera en una bodega virtual “8”, en la que se registran las mercancías recibidas, y estas se comparan con las facturadas y cobradas. Explicó que los cargos a esa cuenta se hacen por el valor de los abonos de la cuenta “1465 mercancías en tránsito” al liquidar la importación por el valor verificado. La segunda, corresponde a la bodega principal física “0001” que registra el valor definitivo de las mercancías una vez efectuada la verificación en la bodega virtual. Ilustró que los cargos de esta cuenta se hacen por el valor de las mercancías provenientes de la bodega “8”, por el valor del costo de la mercancía al momento de la venta.

Comentó que el movimiento crédito de la cuenta 1435 de la bodega virtual no corresponde a una venta sino a un traslado de mercancías, lo cual es una medida de control que no afecta el inventario dado que el movimiento completo es neutral.



Concluyó que las mercancías no fabricadas se registran en la cuenta 1435, y que en el proceso de traslado de la cuenta 1465 -mercancías en tránsito a la cuenta 1435, se determina el costo de cada unidad. Agregó que lo anterior por el número de unidades arroja el valor total del inventario, y que el registro en la cuenta 1435 es del número de unidades, más no de valores, lo cual refleja el documento E-1. Agregó que los traslados entre las bodegas no tienen efectos contables, dado que los movimientos son por el mismo valor, como consta en el documento T-10, que no hay omisión de ingresos, y que no se puede tomar el registro débito en forma aislada.

Dijo que la cuenta 1465 se cancela con un movimiento débito en la cuenta 1435, e insistió en que el traslado entre bodegas no genera movimiento contable. Anotó que demostró lo expuesto con certificación de revisor fiscal, y que la demandada desconoció el principio contable de balance de todos los asientos que produce un resultado final denominado saldo.

En segundo lugar, expuso que la demandada aplicó la adición de ingresos por diferencia de inventarios, sin haber demostrado que los inventarios físicos y reales fueran superiores a los contabilizados ni la ausencia de registros contables de las compras, ya que al tomar completo el movimiento de la cuenta 1435 no existe la diferencia, de tal forma que la presunción no podía aplicarse y, en todo caso, admite prueba en contrario.³

Alegó que las facultades de fiscalización de la DIAN no permiten desconocer las normas tributarias, el principio de legalidad y el debido proceso, y que se violó el principio de indivisibilidad de los libros de contabilidad previsto en el Código de Comercio.

En tercer lugar, a partir de la jurisprudencia del Consejo de Estado⁴ y del espíritu de justicia, reprochó el hecho de fiscalizar teniendo en cuenta las presunciones legales, sin intentar entender la verdad real de la operación, para lo cual presentó un cuadro explicativo con los movimientos reales de la cuenta 1435. Insistió en que la DIAN solo tomó los movimientos débito de la cuenta, de tal forma que vulneró el espíritu de justicia y la prevalencia de la esencia sobre la forma, establecida en el Decreto 2649 de 1993.

Por último, estimó improcedente la sanción por inexactitud alegando que declaró el costo de ventas y los inventarios atendiendo las normas vigentes.

Oposición a la demanda

La demandada controvertió las pretensiones de la demanda⁵ con base en los siguientes argumentos:

De manera preliminar, se opuso a las pretensiones y a la condena en costas por considerar que no actuó de mala fe. Se refirió a las competencias de la entidad, al proceso de determinación y a las facultades de fiscalización⁶, para anotar que efectuó las diligencias necesarias para determinar oportuna y correctamente los impuestos de la actora.

³ Citó en apoyo la sentencia del 6 de agosto de 1999, exp. 9529, C.P. Daniel Manrique Guzmán del Consejo de Estado.

⁴ Sentencias del 2 de marzo de 1990, exp. 1957 y del 10 de julio de 2012, exp. 1241.

⁵ Samai Tribunal, índice 16.

⁶ Citó las sentencias del 6 de marzo de 2003, exp. 13027, C.P. Juan Ángel Palacio Hincapié y del 7 de abril de 2016, exp. 20661, C.P. Carmen Teresa Ortiz de Rodríguez del Consejo de Estado.



Comentó que existen plenas pruebas sobre la realidad de las operaciones de la actora y su manejo contable, y que el contribuyente tenía la carga de la prueba para desvirtuar los hallazgos del requerimiento especial. Se refirió al derecho de defensa y estimó que en los actos se analizaron extensamente los hechos, alegatos y normas aplicables, con lo cual dicho derecho no se violó.

Expresó que el artículo 757 del Estatuto Tributario no exige que la demostración de los inventarios sea física, y que al demandante no le fue aplicado el artículo 760 ibidem, sino la presunción de ingresos por diferencia de inventarios. Acotó que solo utilizó el sistema de inventarios periódicos como herramienta de control para establecer la diferencia de inventarios.

Resaltó que los inventarios en tránsito no deben incluirse en el juego de inventarios, y que se probó la diferencia de inventarios omitidos, pese a haberse excluido el inventario en tránsito. Manifestó que sus conclusiones se originan en la sana crítica, e hizo mención nuevamente a la presunción de veracidad de la declaración y a la carga de la prueba.

Adujo que nunca desconoció que el contribuyente estaba obligado a utilizar el sistema de inventarios permanentes, y que la certificación de la revisora fiscal solo da cuenta de que la contabilidad se llevó en debida forma, lo cual no es suficiente pues no se ha discutido el sistema de inventarios utilizado, sino que se usó el sistema periódico como herramienta de control, en ejercicio de las amplias facultades de investigación.

Concluyó que la sociedad presentó una contabilidad que no contiene la totalidad de los registros contables de la operación, con lo cual debe ser sancionada. Consideró procedente la sanción por inexactitud debido a la omisión de ingresos.

Sentencia apelada

El Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Sub Sección B, negó las pretensiones de la demanda con fundamento en las siguientes consideraciones:⁷

Transcribió los artículos 757 y 760 del Estatuto Tributario y apartes de las sentencias del 6 de agosto de 1999, exp. 9526, C.P. Daniel Manrique Guzmán, y del 16 de junio de 2022, exp. 23712, C.P. Julio Roberto Piza Rodríguez, del Consejo de Estado, para establecer que la presunción por diferencia de inventarios opera cuando la Administración establece una cantidad mayor de inventarios a los registrados contablemente, lo cual exige una constatación de hallazgos de inventarios físicos y reales.

Hizo alusión al análisis de las cuentas de costos que sustentó la aplicación de la presunción, efectuado a partir de la inspección tributaria y plasmado en los actos demandados, en donde la Administración partió del inventario final del 2014, que corresponde al inicial de 2015, y le adicionó las compras realizadas durante el año, lo cual resulta en la mercancía disponible para venta que, al restarle el costo de ventas registrado, da como resultado el inventario final, el cual debía corresponder con el físico, procedimiento denominado inventario periódico, que es un método válido para el control de existencias.

Resaltó que en los actos no se modificó el sistema de inventarios, sino que el cálculo

⁷ Samai Tribunal, índice 25, PDF: "28_SENTENCIA(.pdf) NroActua 25"



efectuado para el control de inventarios se efectuó con otro sistema, lo cual dio lugar a aplicar la presunción legal. A partir de la contabilidad, adujo que los inventarios se conformaron por las importaciones realizadas durante el año 2015, empleándose para ello las cuentas contables 1465 – mercancía en tránsito, y 1435 – mercancías no fabricadas, cuya dinámica contable describió.

Puntualizó que la cuenta 14 perteneciente a inventarios, es de naturaleza débito y se disminuye por el crédito, lo que implica necesariamente que el saldo final del periodo provenga del saldo inicial, más el débito obtenido en el periodo, menos el crédito derivado de devoluciones, mercancía destruida, rebajas y descuentos, entre otros.

Sobre las pruebas allegadas, esto es, el certificado de revisor fiscal y los comprobantes, evidenció que las mercancías importadas en tránsito junto con los costos y gastos de la importación se registraban por el valor de los bienes en la cuenta 1465 y, cuando eran legalizadas, se reconocía el crédito en la misma cuenta, con lo cual el registro era neutro.

Sobre las mercancías importadas fabricadas por terceros, resumió la explicación de la actora frente a las bodegas, y estimó que esta era insuficiente para justificar la diferencia de los inventarios hallada por la entidad demandada. Reseñó que, si bien el mecanismo de contabilización de la mercancía depende del negocio empresarial, el saldo al cierre del ejercicio es uno solo. Aclaró que los saldos finales se utilizaron para calcular la diferencia en los inventarios.

Relacionó los movimientos de los comprobantes E001, L090, P23, F001 y T010, que arrojaron un saldo inicial contabilizado de \$1.917.793.369 y un saldo final de \$2.614.256.650, los cuales también figuran en las notas a los estados financieros y el balance general. Afirmó que, durante 2015, la sociedad inició con un inventario de \$1.971.793.369 y realizó compras por \$10.601.668.191, lo cual deriva en una mercancía disponible de \$12.519.461.560 y que el costo de ventas fue de \$4.788.122.000, por lo que el inventario final debía ser de \$7.731.339.560. No obstante, la demandante contabilizó como saldo final \$2.614.256.651, lo cual refleja una diferencia no justificada.

Advirtió que los documentos soporten solo dan cuenta de un crédito en la suma de \$105.085.335 por lo que, aun aceptando el doble registro de la mercancía, el monto es inferior a la diferencia encontrada. Reparó en que los registros crédito en inventarios corresponden a devoluciones, rebajas o descuentos, que deben estar soportados, lo cual no estaba acreditado en el expediente, y que el reintegro tan alto de mercancías resulta extraño a la práctica comercial normal. En consecuencia, confirmó la adición de ingresos.

Estimó procedente la sanción por inexactitud, la cual fue tasada aplicando el principio de favorabilidad. No condenó en costas al no haberse demostrado.

Recurso de apelación

La demandante apeló la decisión de primera instancia.⁸ Al efecto, indicó que el certificado del revisor fiscal acredita el registro de las importaciones en las cuentas 1465 y 1435, y reiteró las explicaciones plasmadas en la demanda sobre el uso de las dos bodegas. Explicó que, en el manejo de los inventarios, se deben tomar en

⁸ Samai Tribunal, índice 28. PDF: "35_RECIBEMEMORIALES_RODACOLSUSTENTACI(.docx) NroActua28"



cuenta todos los costos en que se incurra para colocarlos en la ubicación necesaria para su comercialización, con lo cual en la contabilidad pueden figurar bodegas de paso, cuyos ingresos y salidas no son definitivas ni corresponden a nuevas compras, pues se nutren de registros temporales mientras se pone el producto en condiciones y lugar para la venta y despacho.

Reseñó que este mismo tratamiento se utiliza para determinar el costo de los productos y que en la bodega provisional se acumulan todos los costos en que se incurre, tales como precios de compra, aranceles, otros impuestos, traslados, almacenamiento, y otros costos atribuibles, hasta que el bien se encuentra en condiciones de venta y, cuando se logran reunir todos los datos atribuibles al costo, se traslada a la bodega definitiva, desde la cual se efectúan las ventas a terceras personas.

Especificó que tomar las entradas a las bodegas como costo de mercancías, sin tener en cuenta los traslados entre bodegas, generaría duplicidad de la información y el costo de cada elemento del inventario, situación en la que incurrió la DIAN, al considerar únicamente los movimientos débito de los inventarios, lo cual ilustró con un cuadro comparativo.

Observó que la cancelación de la cuenta contable 1465 -mercancías en tránsito, se realiza con un movimiento crédito (el efecto de liquidar o costear un proceso de importación dejando este pedido en cero), y su contrapartida es un movimiento débito en la cuenta contable 1435 -mercancía no fabricada por la empresa (registra uno a uno los ítems de balineras o rodamientos por su valor de costo); estando en esta última cuenta la mercancía disponible para la venta.

Agregó que en el proceso de costeo está involucrada la bodega virtual donde está el registro débito (ingreso) de la mercancía tanto en unidades como en valores, (como esta bodega no es física, su función es efectuar una revisión de la mercancía adquirida y alimentar información para la mercancía que se puede requerir posteriormente). El proceso termina cuando se traslada a una bodega física, en donde se acreditan las cantidades y los valores en la bodega 8. Efectuando el mismo movimiento contable tanto en cantidades como en valores, el efecto de este movimiento es cero dentro del proceso de traslado entre bodegas (virtual a física), proceso que se realiza en la cuenta 1435, en la que la DIAN tuvo en cuenta el movimiento débito y no crédito.

Concluyó que las mercancías no fabricadas se registran en la cuenta 1435, que en el proceso de traslado de la cuenta 1465 -mercancías en tránsito a la cuenta 1435 se determina el costo de cada unidad y que, ello, por el número de unidades arroja el valor total del inventario. Agregó que el registro en la cuenta 1435 es del número de unidades, más no de valores, lo cual refleja el documento E-1. Manifestó que los traslados entre las bodegas no tienen efectos contables, dado que los movimientos son por el mismo valor, como consta en el documento T-10, que no hay omisión de ingresos, y que no se puede tomar el registro débito en forma aislada.

Explicó que la cuenta 1465 se cancela con un movimiento débito en la cuenta 1435, e insistió en que el traslado entre bodegas no genera movimiento contable. Anotó que demostró lo expuesto con certificación de revisor fiscal, y que la DIAN desconoció el principio de justicia, el principio de prevalencia de la sustancia sobre la forma y el de balance contable.



Insistió en que la demandada aplicó la adición de ingresos por diferencia de inventarios, sin haber demostrado que los inventarios físicos y reales fueran superiores a los contabilizados, ni la ausencia de registros contables de las compras, ya que al tomar completo el movimiento de la cuenta 1435 no existe la diferencia, de tal forma que la presunción no podía aplicarse y, en todo caso, admite prueba en contrario.

Añadió que la presunción del artículo 760 del Estatuto Tributario tampoco era aplicable pues no se ha demostrado, que el contribuyente no tenga registros contables de sus compras y, por el contrario, lo que aparece demostrado es que las registra conforme a la ley y a la costumbre contable.

Mencionó que las facultades de fiscalización de la demandada no permiten desconocer las normas tributarias, el principio de legalidad y el debido proceso y que se violó el principio de indivisibilidad de los libros de contabilidad previsto en el Código de Comercio.

Se refirió al artículo 62 del Estatuto Tributario, y estableció que la sociedad estaba obligada a utilizar el sistema de inventarios permanentes y, en ningún caso, el juego de inventarios, por lo cual la demandada no podía utilizar este sistema para establecer el costo de ventas, ni siquiera como un medio de control y mucho menos para aplicar presunciones.

Afirmó que no es cierto que el total de compras sea la suma de \$10.601.668.191, ya que lo contabilizado como movimiento débito de la cuenta 1435, es la suma de \$5.489.919.922, menos mercancía extraviada y descuentos por valor de \$5.334.543, para un total de \$5.484.585.379. De tal forma que la cifra determinada por la Administración está duplicada, al no tomarse en cuenta el movimiento crédito de la cuenta.

Adujo que solo se apreciaron las pruebas en forma parcial, pese a la certificación contable que transcribió. Recalcó que probó suficientemente con dicha prueba que no existía una diferencia de inventarios, y que esta cumple los requisitos de la jurisprudencia para tenerse como prueba.

Se opuso a la sanción por inexactitud dada la inexistencia de diferencia en el valor declarado y el correcto registro del costo de ventas y de los inventarios.

Oposición a la apelación

La demandada no presentó oposición al recurso de apelación.

Intervención del Ministerio Público

El Procurador Quinto Delegado ante el Consejo de Estado solicitó confirmar la sentencia de primera instancia.⁹ Insistió en que el sistema de juego de inventarios solo se utilizó como herramienta de control y que la demandada constató la diferencia en los inventarios, sin desconocer que el contribuyente debía aplicar el sistema de inventarios permanentes.

⁹ Samai, índice 11, PDF: "Memorial_JDV_10CONCEPTO(.pdf) NroActua 11"



Advirtió que la certificación de revisor fiscal carecía de certeza dado que no contaba con el respaldo contable suficiente. Consideró aplicable la sanción por inexactitud y descartó la configuración de una diferencia de criterios.

CONSIDERACIONES DE LA SALA

De conformidad con los cargos de apelación formulados por la demandante respecto de la sentencia de primera instancia, que denegó las pretensiones de la demanda, juzga la Sala la legalidad de los actos que modificaron la declaración del impuesto sobre la renta del año 2015 presentada por la actora. Así, corresponde determinar si está probado en el expediente el supuesto de hecho planteado por la demandada sobre la diferencia de inventarios, así como la estimación de ingresos presuntos generada por la misma. Puntualmente, la Sala debe determinar si la diferencia de inventarios advertida por la demandada estaba debidamente justificada en el traslado de mercancías entre bodegas, como advierte la apelante o, en caso contrario, si procedía la adición de ingresos y la sanción por inexactitud.

Los actos demandados dieron aplicación a la presunción por diferencia de inventarios contenida en el artículo 757 del Estatuto Tributario y, en consecuencia, adicionaron ingresos a la declaración de renta presentada por la demandante. Al efecto, la Administración tomó como base el valor de los inventarios inicial y final registrado en los estados financieros y en el balance de prueba, así como el movimiento débito de la cuenta 1435 como valor de las compras. Con base en lo anterior, determinó el monto de la mercancía disponible, el cual afectó con los costos, para advertir una diferencia entre los inventarios determinados y los declarados por valor de \$5.479.062.191.

Posteriormente, la Administración calculó el porcentaje de utilidad bruta y adicionó ingresos en cuantía de \$7.177.571.470. Dicha cifra se reliquidó en la resolución que resolvió el recurso de reconsideración que excluyó las mercancías en tránsito del cálculo, determinándose la adición de ingresos en \$6.703.379.000. Posteriormente, afirmó que las normas no exigen que la constatación de la diferencia en el inventario sea física y que utilizó el sistema de inventarios periódicos como herramienta de control, sin modificar el utilizado por la actora. Añadió que probó debidamente la diferencia en los inventarios, y que la certificación de revisor fiscal solo da cuenta de que la contabilidad se llevó en debida forma, lo cual es insuficiente.

Por su parte, la demandante explicó que hacía uso de una bodega virtual y una física, y que los movimientos de la cuenta 1435 de la bodega virtual son solo un traslado de mercancías y no una venta, lo cual estaba soportado en los documentos soporte E-1 y T-10, así como en la certificación del revisor fiscal. En este sentido, las diferencias detectadas obedecen al traspaso de mercancías entre las bodegas, que no corresponden a nuevas compras, y que de tomarse como tal generarían duplicidad en la información y en los costos. Precisó que la demandada solo consideró los movimientos débito de los inventarios de la cuenta 1435, y no demostró que los inventarios físicos y reales fueran superiores a los contabilizados, ni la ausencia de registros contables de las compras, con lo cual violó el principio de indivisibilidad de los libros de contabilidad previsto en el Código de Comercio. También planteó que estaba obligada a utilizar el sistema de inventarios permanentes y en ningún caso el juego de inventarios, por lo cual la demandada no podía utilizar este sistema para establecer el costo de ventas, ni siquiera como un medio de control y mucho menos para aplicar presunciones. Se opuso a la sanción



por inexactitud dada la inexistencia de diferencia en el valor declarado y el correcto registro del costo de ventas y de los inventarios

La sentencia de primera instancia avaló el sistema de juego de inventarios que aplicó la demandada para calcular la diferencia de inventarios, y resaltó que en los actos no se modificó el sistema utilizado por la contribuyente. Consideró que las explicaciones de la demandante frente al uso de las dos bodegas y el traslado de mercancías, era insuficiente para explicar la diferencia de inventarios, dado que el saldo al final del ejercicio es uno solo, con lo cual validó el cálculo de la DIAN.

Verificó los documentos allegados con la demanda y evidenció que estos solo dan cuenta de un crédito en la suma de \$105.085.335 por lo que, aun aceptando el doble registro de la mercancía, el monto es inferior a la diferencia determinada por la demandada. Reparó en que los registros crédito en inventarios corresponden a devoluciones, rebajas o descuentos, que deben estar soportados, lo cual no estaba acreditado en el expediente, y que el reintegro tan alto de mercancías resulta extraño a la práctica comercial normal. En consecuencia, confirmó la adición de ingresos y estimó procedente la sanción por inexactitud.

Precisado lo anterior, dado que la controversia gira en torno a la aplicación de la presunción por diferencia de inventarios, es preciso revisar el contenido del artículo 757 del Estatuto Tributario, el cual dispone:

“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.”

Sobre dicha disposición, se pronunció la Sala en las sentencias del 16 de junio de 2022, exp. 23712, C.P. Julio Roberto Piza Rodríguez, del 3 de marzo de 2022, exp. 24880, y del 2 de mayo de 2024, exp. 27199, C.P. Myriam Stella Gutiérrez Argüello. En estas providencias, la Sección explicó que el artículo 757 del Estatuto Tributario contempla una presunción *iuris tantum*, en virtud de la cual hay lugar a la adición de ingresos cuando se demuestre que los inventarios del contribuyente son superiores a los contabilizados o registrados, puesto que se asume que esa diferencia deviene de ventas gravadas omitidas del año anterior. En aras de aplicar la presunción, la Administración debe acreditar el hecho base, que consiste en que los inventarios del obligado son mayores a los registrados en la contabilidad, para lo cual puede utilizar los distintos medios de prueba admitidos en la legislación tributaria y procesal.

Las presunciones no son por sí mismas medios de prueba, sino supuestos de hecho previstos por el legislador que invierten la carga de demostrar algún hecho. Esto significa, en el caso particular de la presunción establecida en el artículo 757 del



Estatuto Tributario, que con el hecho de que la DIAN evidencie la existencia de diferencias de inventarios, tácitamente se asigna al contribuyente la carga de demostrar cuáles son sus verdaderos ingresos, y las razones que justifican la existencia de la diferencia en los inventarios, todo en el marco de la libertad probatoria.

No obstante, se erige como requisito indispensable para la aplicación de la presunción, como ficción legal, el que la Autoridad Fiscal acredite el supuesto normativo que da origen a ella, esto es, que los inventarios son superiores a los contabilizados o registrados, para lo cual debe recaudar todas las pruebas necesarias que blinden de certeza dicho hecho, de tal forma que se pueda dar plena aplicación a la presunción. Para ello, la Administración debe considerar la situación contable y fiscal del contribuyente, y efectuar una constatación efectiva de los inventarios.

En efecto, tal como disponen los artículos 742 del Estatuto Tributario y 167 del Código General del Proceso, las decisiones de la Administración deben fundarse en los hechos que se encuentren probados dentro del expediente, y las partes deben demostrar el supuesto de hecho de las normas que consagran el efecto jurídico que ellas persiguen.

En el curso de la investigación, la demandada, en forma preliminar, realizó el análisis del costo de la mercancía vendida y la comparación de los inventarios a partir de la información registrada en las declaraciones de IVA (fl. 31 Caa1). Posteriormente, en virtud del auto de verificación o cruce del 1 de febrero de 2018 (fl. 83 Caa1), la DIAN efectuó visita a la sociedad el 8 de febrero de 2018 (fls. 88 a 90 Caa1). En la visita se solicitaron documentos tales como facturas, estados financieros, balances de prueba, cuadros de activos y pasivos, conciliaciones de ingresos y auxiliares de cuenta, así como documentos soporte. Nótese que en dicha visita no se efectuó una verificación material de inventarios, pues solo se requirió y entregó la documentación solicitada.

Más adelante, en abril de 2018, la Administración emitió auto de inspección tributaria (fl. 86 Caa1). En desarrollo de esta, se solicitó, entre otros, el auxiliar de la cuenta 1435 y cuadro de las importaciones realizadas (fls. 521 a 523 Caa3). Nuevamente no se observa que la DIAN hubiese efectuado la verificación de los inventarios.

Con base en la información recabada, la Autoridad Tributaria tomó como base el valor de los inventarios inicial y final registrado en los estados financieros y en el balance de prueba (fls. 104, 110, 118, 125 Caa1) y, a partir del movimiento general de la cuenta 1435, el valor del movimiento débito de esta por \$10.601.668.191 (fls. 610 a 622 Caa4), como valor de las compras. Así, en la liquidación oficial de revisión demandada, adicionó ingresos en cuantía de \$7.177.571.470, al efectuar el siguiente cálculo:

Cuenta	Concepto	Valor	Folios
1405	Inventario Inicial (31/12/2014)	\$ 2.461.618.000	104, 110, 125
1405	(+) Inventario – compras materia prima contabilizadas	\$10.601.668.191	610 a 622
	(=) Mercancía disponible	\$13.063.286.191	
6135	(-) costo de ventas contabilizado y declarado	\$ 4.788.122.000	107,121,128
	(=) Inventario final determinado	\$ 8.275.164.191	
1405	(-) Inventario final declarado	\$ 2.796.102.000	104, 110, 118, 125
	(=) Diferencia determinada	\$ 5.479.062.191	



Cálculo del porcentaje de la utilidad bruta

Declaración de renta y complementario año gravable 2015 (folio 14)

RG	Concepto	Valor
42	Ingresos brutos operacionales	\$ 6.945.052.000
43	Costo de ventas y de prestación de servicios	\$ 4.788.122.000
	RENDA BRUTA OPERACIONAL	\$ 2.156.930.000

Porcentaje de utilidad bruta:

Renta bruta operacional	\$ 2.156.930.000
Ingresos brutos operacionales	\$ 6.945.052.000
Porcentaje de Utilidad Bruta = RBO/ IBO	31%

Ingresos gravados omitidos

Porcentaje de utilidad bruta omitida = Diferencia de inventarios * porcentaje de utilidad bruta

Diferencia determinada	\$ 5.479.062.191
% ingreso omitido	31%
Monto Ventas Gravadas Omitidas Determinadas	\$ 1.698.509.279

Ventas gravadas omitidas

Diferencia determinada	\$ 5.479.062.191
% ingreso omitido	\$ 1.698.509.279
Monto Ventas Gravadas Omitidas Determinadas	\$ 7.177.571.470

Mediante la resolución que resolvió el recurso de reconsideración, la DIAN ajustó el cálculo de los inventarios, excluyendo las mercancías en tránsito del inventario inicial y reliquidando la adición de ingresos, como se muestra a continuación:

Cuenta	Concepto	Valor	Folios
1405	Inventario Inicial (31/12/2014)	\$ 1.917.793.369	104, 110, 125
1405	(+) Inventario – compras materia prima contabilizadas	\$10.601.668.191	610 a 622
	(=) Mercancía disponible	\$12.519.461.560	
6135	(-) Costo de ventas contabilizado y declarado	\$ 4.788.122.000	14,107,121,128
	(=) Inventario final determinado	\$ 7.731.339.560	
1405	(1) Inventario final declarado	\$ 2.614.256.651	104, 110, 118, 125
	(=) Diferencia determinada con el recurso de reconsideración	\$ 5.117.082.909	

Ingresos gravados omitidos	
Porcentaje de utilidad bruta omitida = Diferencia de inventarios * porcentaje de utilidad bruta	
Diferencia determinada	\$ 5.117.082.909
Porcentaje de utilidad bruta = RBO/IBO	31%
Porcentaje de ingreso omitido	\$ 1.586.295.702

Ventas gravadas omitidas	
Porcentaje de inventario determinada + porcentaje de utilidad bruta en ingreso omitido	
Diferencia de inventarios * porcentaje de utilidad bruta	
Diferencia determinada	\$ 5.117.082.909
Porcentaje de ingreso omitido	\$ 1.586.295.702
Monto ventas gravadas omitidas determinadas	\$ 6.703.378.611
Monto ventas gravadas omitidas determinadas ajustado al múltiplo de mil	\$ 6.703.379.000

A partir de lo expuesto, la Sala evidencia que, como acertadamente lo señaló el recurrente, la DIAN no acreditó el supuesto normativo que da origen a la presunción prevista en el artículo 757 del Estatuto Tributario, dado que no desplegó una actividad probatoria suficiente para verificar o constatar materialmente la diferencia de inventarios, pese a ostentar la carga de la prueba. En efecto, la Administración se limitó a tomar en forma parcial la información contable para calcular la diferencia, aplicando, incluso, un sistema distinto (de juego de inventarios) al que llevaba el contribuyente (inventarios permanentes).

El análisis parcial de la información contable se da en la medida en que, para determinar el valor de las compras, respecto del cual la apelante manifiesta que existe una duplicidad, la demandada tuvo en cuenta únicamente el movimiento



débito de la cuenta 1435 -Mercancías no fabricadas por la empresa. Al efecto, como lo planteó la actora a lo largo de la actuación administrativa y en sede judicial, la valoración de los movimientos crédito y así como la verificación de sus soportes, debía hacer parte de la revisión adelantada por la demandada, bien fuere para reconocer o para rebatir lo allí plasmado frente a los movimientos del inventario de la demandante. La verificación segmentada que adelantó la Administración termina desconociendo la dinámica de la contabilidad y el principio de unidad contable establecido en el artículo 51 de Código de Comercio, que señala que los comprobantes y asientos contables forman una unidad probatoria y, por ello, constituyen un todo indivisible, y su evaluación debe efectuarse considerando todos sus elementos.

En efecto, la dinámica de la cuenta 1435-*Inventario de mercancía no fabricada por la empresa*, 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.”*

Por ende, los movimientos crédito hacen parte de la cuenta 1435 y no podían segregarse de los débitos o no analizarse, pues ellos pueden reflejar circunstancias como las alegadas por la apelante para explicar la presunta duplicidad del valor de las compras. En los actos de determinación, se extraña la razón por la cual la Administración obvió el examen de los movimientos crédito de la cuenta 1435, los cuales eran fundamentales para establecer el valor de las compras, pese a que un simple cotejo contable no es suficiente para que proceda la presunción aplicada en este caso.

Nótese que, en la liquidación oficial, la DIAN se limitó a afirmar que los documentos que allegó el contribuyente para demostrar la duplicidad de la información eran insuficientes pues no mostraban el total de compras, y solo se refirió al movimiento crédito en el documento T-10, más no al movimiento general de la cuenta. Así mismo, en la resolución que resolvió el recurso de reconsideración, se reiteró que los documentos no soportaban el total de las compras, sin analizar la cuenta general.

En ese sentido, al tomar la actuación administrativa solo los movimientos débito de la cuenta 1435, omitió las partidas que se reflejan en el movimiento crédito de esta y que podían explicar la duplicidad de la información, en los términos reseñados en la certificación de la revisora fiscal y los documentos soporte.



A este respecto, resulta relevante resaltar que el contribuyente, en el curso de la investigación remitió el auxiliar de la cuenta 1435 inventarios – mercancías no fabricadas por la empresa, con el movimiento de 01 de enero a 31 de diciembre de 2015 (fl. 610 a 622 Caa) y cuadro de las importaciones realizadas (fls. 575 a 578 Caa) y, desde la respuesta al requerimiento especial, explicó la operatividad de las cuentas 1435 y 1465. Así mismo, aportó los documentos soporte denominados E-1 entrada inventario en tránsito, que, afirmó demostraban el ingreso de unidades, T-10 traslados entre bodegas para movilizar mercancías desde la bodega provisional o transitoria, y P-23, correspondientes a la liquidación de la importación (fls. 806 a 818 Caa) y, por otro lado, adjuntó declaraciones y liquidaciones de importación con facturas (fl. 660 a 805 Caa).

Además de ello, reseñó que el balance de prueba y el formato 1732 daban cuenta de la mercancía disponible para venta y la mercancía en tránsito y arrió correo electrónico explicando el uso de las notas de traslado y el tipo de costeo manejado por la empresa, justificando la presunta duplicidad de los registros. Dichas pruebas fueron complementadas con el certificado de revisor fiscal anexo al recurso de reconsideración que reiteraba las explicaciones del manejo de las cuentas, acompañado de los soportes de interfaz de movimiento de las mercancías (fls. 873 a 882 Caa).

Lo anterior evidencia que el contribuyente demostró que no se encontraba en el supuesto de hecho de la presunción propuesta por la Administración, lo cual contrasta con la actividad probatoria insuficiente de la DIAN en la constatación de la diferencia de inventarios y el análisis parcial de la información contable. En consecuencia, la Sala declarará la nulidad de los actos administrativos y levantará la sanción por inexactitud, la cual es inaplicable ante la inexistencia de hecho sancionable en el presente evento, relevándose del estudio de los demás cargos.

3. Costas

Conforme a lo previsto en el artículo 188 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo, y 365 (numeral 8) del Código General del Proceso, no habrá condena en costas (gastos del proceso y agencias en derecho) en esta instancia, por no encontrarse probadas en el expediente.

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

FALLA

1. **Revocar** la sentencia del 13 de julio de 2023, proferida por el Tribunal Administrativo del Cundinamarca, Sección Cuarta, Sub Sección B.
2. En su lugar:

PRIMERO: DECLARAR la nulidad de la Liquidación Oficial de Revisión nro. 322412019000088 del 8 de abril de 2019 y de la Resolución Nro. 99223202000005 del 3 de abril de 2020, proferidas por la DIAN.



SEGUNDO: A título de restablecimiento del derecho, **DECLARAR** la firmeza de la declaración del impuesto sobre la renta y complementario del año gravable 2015 presentada por Rodamientos de Colombia S.A.S.

3. No condenar en costas en esta instancia.

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

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

(Firmado electrónicamente)
WILSON RAMOS GIRÓN
Presidente

(Firmado electrónicamente)
MILTON CHAVES GARCÍA

(Firmado electrónicamente) (Firmado electrónicamente)
MYRIAM STELLA GUTIÉRREZ ARGÜELLO LUIS ANTONIO RODRÍGUEZ MONTAÑO

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