

AJUSTE POR INFLACION DE INVENTARIOS - A partir de la Ley 488 de 1998 no es obligatorio ajustar por inflación / AJUSTES POR INFLACION – Para el año 1998 era obligación efectuar ajustes. Promulgación de la Ley / APLICACION DE NORMAS TRIBUTARIAS – Tratándose de impuestos de período sólo se aplican a partir del período que comience después de la vigencia de la ley / IMPUESTO SOBRE LA RENTA – Es un tributo de período / RETROACTIVIDAD DE LA NORMA – No tiene aplicación tratándose de impuestos de período / PRINCIPIO DE FAVORABILIDAD – No tiene aplicación en materia tributaria

El artículo 11 de la Ley 488 de 1998 eliminó los ajustes integrales por inflación para los inventarios y las compras. Por lo anterior, a partir del año gravable 1999 no se deben practicar tales ajustes integrales por inflación a los inventarios. Sin embargo, toda vez que el año gravable investigado es 1998, para tal vigencia fiscal la demandante estaba obligada a efectuar los ajustes por inflación correspondientes. Se debe tener en cuenta que la Ley 488 de 1998 se promulgó el 24 de diciembre de 1998, y conforme al artículo 154, dicha ley rige a partir de la fecha de su publicación. La Ley 488 del 24 de diciembre de 1998 fue publicada en el Diario Oficial 43.460 del 28 de diciembre de 1998 y, de conformidad con los artículos 338 y 363 de la Constitución Política, las normas tributarias no se aplican con retroactividad, y tratándose de impuestos en los que la base gravable sea el resultado de hechos ocurridos durante un período determinado, sólo se aplican a partir del período que comience después de la vigencia de la ley. El impuesto sobre la renta es un tributo de período, pues se causa teniendo en cuenta el resultado económico del contribuyente en el año calendario que comienza el 1° de enero y termina el 31 de diciembre. Es decir, aquellas disposiciones que regulen el impuesto de renta, no pueden aplicarse sino a partir del período gravable que comience después de iniciar la vigencia de la respectiva ley. Como ha señalado la Sala en ocasiones anteriores, no es posible la aplicación inmediata, ni la aplicación retroactiva de normas que afecten alguno de los elementos que estructuran los impuestos de período, pues ello implicaría la vulneración de las normas constitucionales ya mencionadas, disposiciones que precisamente procuran que los hechos ya formalizados jurídicamente y los que se encuentren en curso al momento de expedición de una ley, no se vean afectados por los cambios, en aras de la seguridad jurídica y de que haya certeza de las regulaciones de la obligación tributaria previamente a la causación del impuesto (Principio de legalidad). Para el caso de los tributos de período, las normas deben regir con anterioridad a la iniciación del mismo. Los artículos 338 y 363 de la Carta Política proscriben de manera categórica la retroactividad de las leyes, sin diferenciar si son o no favorables al contribuyente. La ley aplicable es la vigente al inicio del período. No tiene sustento alguno en el derecho tributario que se aplique el principio de favorabilidad propio de la legislación penal, pues los impuestos no constituyen un castigo, ni un agravio al contribuyente, sino que surgen de un deber de solidaridad de los ciudadanos, para coadyuvar con las cargas públicas. No puede considerarse desfavorable una norma fiscal que, por principio, pretende el bien común.

FUENTE FORMAL: CONSTITUCION POLITICA – ARTICULO 338 / CONSTITUCION POLITICA – ARTICULO 363

AJUSTES POR INFLACION A INVENTARIOS DE OBRAS DE CONSTRUCCION EN CURSO – Deben registrarse contra la cuenta de crédito por corrección monetaria diferida / CORRECCION MONETARIA DIFERIDA – Es donde debe registrarse los ajustes por inflación de obras de construcción en curso

Para la Sala, de la interpretación armónica de las dos normas antes citadas se concluye que, en efecto, los ajustes a los inventarios de obras de construcción en curso deben hacerse contra la cuenta de “crédito por corrección monetaria diferida”. Conforme a lo expuesto, no es cierto que los ajustes se contabilizaron con nota crédito en la cuenta “corrección monetaria diferida”. Tal argumento quedó desvirtuado según las pruebas obrantes en el expediente, tanto es así que se está reversando dicha contabilización de la cuenta de resultados, y no de la cuenta pasiva, como afirma haberlo contabilizado la demandante. A esa misma conclusión arribó el a quo, quien al respecto dijo: ...”Manifiesta la actora que los valores de este concepto fueron llevados a la cuenta de crédito corrección monetaria diferida, por tratarse de obras de construcción en curso, así justificado, la demandante no probó tal afirmación, y por el contrario se evidenció la insistencia en el acogimiento de leyes tales como la ya mencionada, para aprovechar los beneficios que esta ofrecía”. En el pronunciamiento efectuado por el Agente del Ministerio Público, también hace el mismo reparo, al no encontrar evidencia alguna de que la actora haya efectuado tal contabilización. En ese orden de ideas, reitera la Sala que, en efecto, la manera correcta como deben reconocerse los ajustes por inflación para este tipo de activos es la prevista en el artículo 73 del Decreto 2649 de 1993, pero el cargo no está llamado a prosperar puesto que la demandante no ha probado haber efectuado tales registros; muy por el contrario, contabilizó dichos ajuste al estado de resultados con las consecuencias tributarias que le han sido correctamente atribuidas.

SANCION POR INEXACTITUD- Eventos en los que procede. No hay lugar a levantarla cuando no existe diferencia de criterios

Observa la Sala que el artículo 647 del Estatuto Tributario prevé que constituye inexactitud sancionable la omisión de ingresos, de impuestos generados por las operaciones gravadas, de bienes o actuaciones susceptibles de gravamen, así como la inclusión de costos, deducciones, descuentos, exenciones, pasivos, impuestos descontables, retenciones o anticipos inexistentes, y, en general, la utilización, en las declaraciones tributarias o en los informes suministrados a las oficinas de impuestos, de datos o factores falsos, equivocados, incompletos o desfigurados, de los cuales se derive un menor impuesto o saldo a pagar o un mayor saldo a favor para el contribuyente o responsable. También constituye inexactitud sancionable el hecho de solicitar compensación o devolución sobre sumas que hubiesen sido objeto de compensación o devolución anterior. Dicha disposición también señala que no hay lugar a imponer sanción por inexactitud cuando el menor valor a pagar que resulte en las declaraciones tributarias se derive de errores de apreciación o de diferencias de criterio entre las oficinas de impuestos y el declarante, relativos a la interpretación del derecho aplicable, siempre que los hechos y cifras denunciados sean completos y verdaderos. En el caso bajo análisis no existen errores de apreciación o diferencias de criterio relativos a la interpretación del derecho aplicable, por el contrario, se hace evidente el desconocimiento del derecho aplicable por parte de la demandante al omitir la obligación legal de efectuar ajustes por inflación a los inventarios para el año gravable 1998, conducta que encaja dentro de las que define la norma como inexactitud sancionable. Se debe tener en cuenta que como quedó anotado, conforme al artículo 338 de la Constitución Política, no es posible aplicar la Ley 488 de 1998 para hechos relacionados con el impuesto de renta de ese mismo año, pues, por tratarse de un tributo de período, sólo rige a partir del período siguiente, esto es el año gravable 1999, en consecuencia procede la sanción por inexactitud impuesta.

CONSEJO DE ESTADO
SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO
SECCION CUARTA

Consejero ponente: WILLIAM GIRALDO GIRALDO

Bogotá D.C., diecisiete (17) de junio de dos mil diez (2010)

Radicación número: 41001-23-31-000-2002-01449-01(16427)

Actor : CONSTRUCCIONES LA TOMA S.A. EN LIQUIDACION

Demandado: DIRECCION DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES

FALLO

Decide la Sala los recursos de apelación interpuestos por las partes, contra la sentencia del 15 de enero de 2007 proferida por el Tribunal Administrativo del Huila, que declaró la nulidad parcial de la Liquidación de Revisión N° 900060 del 11 de septiembre de 2001 y de la Resolución 900006 del 30 de julio de 2002, mediante las cuales la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales modificó el impuesto de renta liquidado por la sociedad CONSTRUCCIONES LA TOMA S.A. EN LIQUIDACIÓN, por el año gravable 1998.

ANTECEDENTES

La sociedad CONSTRUCCIONES LA TOMA S.A. EN LIQUIDACIÓN presentó el 9 de abril de 1999 la declaración del impuesto sobre la renta correspondiente al año gravable 1998, con un saldo a favor de \$1.148.000.

El 19 de diciembre de 2000, la DIAN profirió el acta de verificación tributaria No. 1256, y propuso rechazar las rentas exentas declaradas (Ley Páez), al desconocer los asientos contables realizados con las notas de contabilidad Nos. 077, 082 y 084 del 31 de diciembre de 2000. disminuir la cuenta de inventarios en \$556.874.000 y aumentar los ingresos por efectos del ajuste por inflación a los inventarios por \$442.379.536, y desconocer \$742.000 por retenciones en la fuente.

Previo requerimiento especial, la DIAN profirió la Liquidación Oficial de Revisión No. 900060 que modificó la declaración presentada y determinó un saldo a pagar de \$510.022.000.

Por medio de la Resolución No. 900006 del 30 de julio de 2002 la DIAN confirmó parcialmente la liquidación oficial de revisión, aceptó retenciones por \$66.000 y determinó un saldo a pagar de \$509.956.000.

DEMANDA

En ejercicio de la acción de nulidad y restablecimiento del derecho el apoderado judicial de la sociedad CONSTRUCCIONES LA TOMA S.A. EN LIQUIDACIÓN, solicitó ante el Tribunal Administrativo del Huila que se declare la nulidad de la Liquidación Oficial de Revisión No. 900060 del 11 de septiembre de 2001 y de la Resolución 900006 del 11 de septiembre de 2002, expedidas por la Administración de Impuestos y Aduanas Nacionales de Neiva.

A título de restablecimiento del derecho solicitó que se declare en firme la declaración privada del año gravable 1998.

El concepto de violación se resume así:

1. Violación al artículo 73 del Decreto Reglamentario 2649 de 1993.

La DIAN violó dicho artículo al no aplicarlo¹ y en lugar de éste aplicar el concepto DIAN No. 042885 de noviembre 26 de 1999, según el cual, a raíz de la eliminación de los ajustes a las cuentas de inventarios establecidos en la Ley 488 de 1998, la cuenta “ajustes por inflación a los inventarios” debe aparecer en el balance general como un mayor valor del activo, y como contrapartida la cuenta corrección monetaria del respectivo período fiscal.

Al hacer la contabilización como lo pretende la DIAN, se genera un ingreso gravable como resultado del saldo crédito, que arrojaría la cuenta “47-05 corrección monetaria”, de \$442.379.536, que son los ingresos que se adicionan en la liquidación oficial, renglón IE, “otros ingresos distintos a los anteriores”, hecho que viola el artículo 683 del Estatuto Tributario.

Señaló también que: *“...al contabilizarlo aplicando la norma legal Art. 73 del D.R. 2649/93 se genera una pérdida deducible como resultado débito de la cuenta 47-05 corrección monetaria por \$99.653.183, que son las “otras deducciones, renglón CX”, que mi cliente solicitó y que le están desconociendo. Por lo tanto no le asiste razón jurídica ni procesal a la Administración de Impuestos Nacionales de Neiva para efectuar la liquidación oficial de revisión dándole aplicación a un concepto de la DIAN en forma errónea e indebida, configurándose por ello en causal de nulidad del acto proferido”.*

2. Violación al párrafo del artículo 4 del Decreto Reglamentario 2591 de 1993.

Dicho párrafo señala: *“En el caso de las construcciones en curso, los cultivos de mediano y tardío rendimiento en período improductivo y los programas de ensanche y los cargos diferidos no monetarios, que no estén en condiciones de generar ingreso o de ser enajenados, el ajuste se realizará siguiendo las reglas señaladas para éstos activos, en las normas que regulan el sistema de ajustes por*

¹ **ARTICULO 73.** AJUSTE DIFERIDO. Las construcciones en curso, los cultivos de mediano y tardío rendimiento en período improductivo, las empresas en período improductivo, los programas de ensanche, que no estén en condiciones de generar ingresos o de ser enajenados y los cargos diferidos no monetarios, se deben reexpresar teniendo en cuenta las normas generales de los ajustes sobre activos; no obstante, el valor correspondiente a la contrapartida del ajuste se debe llevar como un ingreso por corrección monetaria diferida a la cuenta "crédito por corrección monetaria diferida", el cual se debe ir reconociendo como corrección monetaria en las cuentas de resultados en la misma proporción en que se asigne el costo de tales activos.

Durante los años en que se mantenga diferido el ajuste por inflación, la parte proporcional del ajuste sobre el patrimonio correspondiente a dichos activos tendrá similar tratamiento, registrando el respectivo valor en la cuenta "cargo por corrección monetaria diferida".

inflación en materia contable". La DIAN viola este párrafo porque no aplica las normas que regulan el sistema de ajustes por inflación en materia contable. (artículo 73 D.R. 2649/93).

3. Violación al párrafo del artículo 26 del Decreto Reglamentario 2075 de 1992.

El citado párrafo dispone: *"En el caso de construcciones en curso, los cultivos de mediano y tardío rendimiento en período improductivo y los programas de ensanche y los cargos diferidos no monetarios, que no estén en condiciones de generar ingreso o de ser enajenados, el ajuste se realizará siguiendo las reglas señaladas para éstos activos, en las normas que regulan el sistema de ajustes por inflación en materia contable"*. El demandante estimó que la DIAN: *"... está violando este artículo porque no está aplicando las normas que regulan el sistema de ajustes por inflación en materia contable, o sea el artículo 73 del D.R. 2649/93"*.

4. Violación al artículo 11 de la Ley 488 de 1998².

La DIAN viola este artículo al no aplicarlo, ya que conforme al artículo 338 de la Constitución Política, las leyes favorables al contribuyente pueden tener un efecto retroactivo y no repugna que así como la ley puede crear una obligación tributaria, también pueda rebajarla o perdonarla, aún cuando ya haya nacido.

Adujo así mismo que: *"Al expedirse la ley 488 de diciembre 24 de 1998, los ajustes por inflación fiscales no se habían causado, es decir no habían originado ningún ingreso tributario, ya que estos ajustes por inflación se causan a diciembre 31 de cada año, por ser anuales; luego no se puede decir que son de aplicación retroactiva, sino de aplicación inmediata. Lo que se hizo con la nota de contabilidad No. 077 fue armonizar la aplicación de los ajustes integrales por inflación de los inventarios, que tributariamente son anuales, con los ajustes por inflación contables, que son mensuales y que ya se habían contabilizado"*.

5. Violación al artículo 13 de la Ley 488 de 1998³.

La DIAN viola este artículo al no aceptar la pérdida por corrección monetaria (ajustes por inflación) por \$99.653.183, ya que ésta se originó como consecuencia de la no aplicación de los ajustes por inflación a los inventarios.

6. Violación al artículo 14 de la Ley 488 de 1998⁴.

² **ARTICULO 11. Ajuste de los demás activos no monetarios.**

El artículo 338 del Estatuto Tributario quedará así:

"Artículo 338. Ajuste de los demás activos no monetarios. En general, deben ajustarse de acuerdo con el PAAG, con excepción de los inventarios y de las compras de mercancías o inventarios, todos los demás activos no monetarios que no tengan un procedimiento de ajuste especial, entendidos por tales aquellos bienes o derechos que adquieren un mayor valor nominal por efecto del demérito del valor adquisitivo de la moneda."

³ **ARTICULO 13. Efectos del no ajuste.**

El inciso segundo del Artículo 353 del Estatuto Tributario quedará así:

"Cuando un activo no monetario no haya sido objeto de ajuste por inflación en el ejercicio, su valor patrimonial neto se excluirá para efectos del ajuste del patrimonio líquido. Lo previsto en este inciso, no se aplicará en el caso de inventarios".

⁴ **ARTICULO 14. Efectos contables**

Los cambios introducidos por la presente Ley al sistema de ajustes por inflación, se aplicarán también, en lo pertinente, para efectos contables.

LA DIAN vulnera dicha norma al desconocer la nota de contabilidad No. 077, con la cual se reversó el ajuste por inflación contable de inventarios por \$542.032.719 en aplicación de ese artículo.

Señaló el demandante: *“Con la nota de contabilidad 077 la empresa reversó los ajustes por inflación de los inventarios, a fin de armonizarlos y unificarlos con los ajustes por inflación fiscales en cumplimiento de este artículo.*

“Al reversarse los ajustes por inflación contables para armonizarlos con el tratamiento de los ajustes por inflación fiscales, la cuenta 47-05 corrección monetaria (por ajustes por inflación) ya no arroja el saldo crédito de \$442.379.536, que la DIAN toma en el ‘renglón IE otros ingresos distintos de los anteriores’ para sumárselos a los ingresos declarados por mi cliente, y antes, por el contrario, arroja es un saldo débito de \$99.653.000, que se constituye en una deducción que mi cliente solicitó en el renglón CX otras deducciones”.

7. Violación al artículo 154 de la Ley 488 de 1998⁵.

La DIAN vulneró este artículo al no aceptar la aplicación inmediata del artículo 11 de la misma Ley.

8. Violación del artículo 10 del Decreto Reglamentario 2265 de 1976.

Según la DIAN: *“...teniendo en cuenta que no existe ni comprobante de notas ni los soportes correspondientes como lo establece el artículo 123 sobre soportes y 124 sobre comprobantes de contabilidad del decreto 2649 de 1993, que hace referencia a normas contables, principalmente en este caso, sobre registros y libros, se deben desconocer estos asientos contables, es decir desconocer los mayores valores de inventarios y pasivos”.*

El demandante alega que los artículos 123 y 124 del D.R. 2649 de 1993 se refieren a los soportes y comprobantes de contabilidad en forma general, sin diferenciar los tipos de comprobantes que existen, y si tienen que ver con terceros o son de simples traslados internos; como si lo hace el artículo 10 del Decreto Reglamentario 2265 de 1976, modificado por el artículo 1º del Decreto Reglamentario 1495 de 1978.

9. Violación al artículo 647 del Estatuto Tributario.

La DIAN viola esta norma al querer aplicar sanción por inexactitud en razón a la diferencia en el impuesto de renta que se presenta entre la liquidación privada y la liquidación oficial de revisión, por la interpretación del derecho aplicable, ya que la discusión surge por la no aplicación por parte de la administración del artículo 73 del Decreto 2649 de 1993 en concordancia con el párrafo del artículo 4 del D.R. 2591 de 1993, y del párrafo del artículo 26 del D.R. 2075 de 1992.

⁵**ARTICULO 154. Vigencia y derogatorias.**

La presente Ley rige a partir de la fecha de su publicación y deroga las siguientes disposiciones y las demás que le sean contrarias:

Los artículos 19 numeral 3 con excepción de los fondos mutuos de inversión, los cuales continúan en el régimen tributario especial, 191 inciso tercero, 192, 258-1, 333, 348-1, 363 literal b), la frase " de los plaguicidas de la partida 38.08 y las de las partidas 31.01 a 31.05 " del artículo 424-1, 424-3, numerales 2, 3 y 6 del artículo 424-5, 426, 481 literal d), 485-1 (descuento especial del impuesto a las ventas), 815 inciso cuarto del párrafo y 850 inciso cuarto del párrafo, del Estatuto Tributario; el artículo 88 inciso primero de la Ley 101 de 1993; el artículo 19 de la Ley 185 de 1995; los artículos 104, 170 de la Ley 223 de 1995. Deróguese del artículo 279 de la Ley 223 de 1995 en relación con la frase "así como sus complementos de carácter visual, audiovisual o sonoros, que sean vendidas en un único empaque cualesquiera que sea su procedencia siempre que tengan el carácter científico o cultural, "; los artículos 17 y 71 de la Ley 383 de 1997.

Precisó al respecto la demandante: *“No le asiste razón alguna de carácter legal ni jurídica ni procesal a la administración de impuestos de Neiva para liquidar sanción de inexactitud, pues es ella la que no está aplicando las normas y disposiciones legales aplicables a los ajustes por inflación a los inventarios, en este caso de construcciones en curso; bien sea del artículo 73 del D.R. 2649/93; bien sea aplicando en forma inmediata los artículos 11, 13 y 14 de la ley 488/98; configurándose con esto en factor de nulidad de la liquidación oficial de revisión”*.

CONTESTACIÓN DE LA DEMANDA

La Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, por intermedio de apoderado judicial, presentó escrito de contestación a la demanda, en el que se opuso a la prosperidad de las pretensiones de la sociedad actora.

Los argumentos de oposición se resumen así:

El artículo 11 de la Ley 488 de 1998 eliminó los ajustes integrales por inflación para los inventarios y las compras, y el artículo 154 de la misma ley abolió en forma expresa el ajuste a las cuentas de resultado.

Por su parte, en el artículo 14 de la misma ley se dispone que los cambios introducidos en cuanto a los ajustes por inflación se refiere, son también aplicables en materia contable, razón por la cual el desmonte de los ajustes por inflación de los inventarios y cuentas de resultado aplican tanto desde el punto de vista fiscal como contable.

Por lo anterior, a partir del año gravable 1999 no se debe aplicar ajustes integrales por inflación a los inventarios ni a las cuentas de resultado, por expresa disposición legal; así pues, los inventarios producidos a partir de enero de 1999 no se encuentran sujetos al sistema de ajustes integrales por inflación, independientemente de su naturaleza.

El último inciso del artículo 338 de la Constitución Política dispone que las normas tributarias que regulen contribuciones ‘en las que la base sea el resultado de hechos ocurridos durante un período determinado, no pueden aplicarse sino a partir del período que comience después de iniciar la vigencia de la respectiva ley, ordenanza o acuerdo’, previsión con la cual quiso el Constituyente prohibir la aplicación retroactiva de la norma tributaria, que bajo la figura de la ‘retrospectividad’ había logrado producir efectos sobre hechos económicos anteriores a su existencia, con el argumento de la consolidación al final de un período gravable.

Con base en el principio de la irretroactividad de la ley, los efectos consagrados en el artículo 11 de la Ley 488 de 1998 no pueden aplicarse para el año gravable de 1998, pues esa normativa debe regir a partir del período fiscal siguiente, esto es, el año 1999.

Señaló que el contribuyente no tuvo en cuenta la vigencia de la Ley 488 de 1998, y por eso no aplicó los ajustes integrales por inflación a que se hallaba obligado por el año gravable 1998, lo que hizo a sabiendas de que los textos constitucionales prohíben la aplicación retroactiva de la ley tributaria, y en claro desconocimiento de la ley.

Precisó también que: *“...resulta improcedente el registro contable realizado por la sociedad contribuyente mediante las notas de contabilidad Nos. 077, 082 y 084 del*

31 de diciembre de 2000, que disminuían la cuenta de inventarios, por reversión del ajuste por inflación a inventarios, ocasionando un menor ingreso por la suma de \$442.380.000; por cuanto aplicó el contenido de la Ley 488 de 1998 para la vigencia fiscal de 1998, cuando esta ley empezó su vigencia a partir del 1 de enero de 1999, por ende, a 31 de diciembre de 1998 debió aparecer en el balance general el valor del inventario existente a dicha fecha, ajustado por inflación”.

Como quiera que la Ley 488 de 1998 eliminó los ajustes por inflación a la cuenta de inventarios, el saldo que figura a 31 de Diciembre de 1998 en la cuenta ‘ajuste por inflación de los inventarios’ debe aparecer en el balance general como un mayor valor del activo y como contrapartida, la cuenta corrección monetaria del respectivo período fiscal. Por lo anterior, consideró que el ajuste a la contabilización efectuada por la sociedad, mediante nota de contabilidad No. 077, no era procedente, por ende, se debió rechazar su contabilización.

A través de los mencionados movimientos contables la sociedad actora pretendió liquidar un menor valor del crédito de la cuenta corrección monetaria, por valor de \$542.032.719, que corresponde al ajuste por inflación a los inventarios, lo que implicó un menor ingreso por corrección monetaria, razón por la cual se debe rechazar su contabilización, al no tener soporte alguno (artículo 123 sobre soportes y 124 sobre comprobantes de contabilidad del Decreto 2649 de 1993), y al no ser procedente.

La DIAN igualmente precisó que: *“Respecto al desconocimiento de la nota de contabilidad No. 084 del 31 de diciembre de 1998, (folio 117), se debe indicar que como resultado de la investigación tributaria adelantada, se estableció que el Concepto “trasladamos a inventarios”, no se encontró los comprobantes de notas, ni los soportes correspondientes, tal como lo establecen los artículos 123 y 124 del Decreto 2649 de 1993; por consiguiente, se desconocieron los asientos contables que hacían referencia al ítem, es decir, los mayores valores de inventarios y pasivos, situación que no puede ser desvirtuada a través de los argumentos esbozados por la actora, teniendo en cuenta que lo allí narrado es la consecuencia lógica del hecho de no tener los registros contables los soportes exigidos por la ley. (Artículo 1 del Decreto 1495 de 1978)”.*

Señaló que se debe mantener la sanción por inexactitud, toda vez que la sociedad no incluyó ingresos en la declaración de renta correspondiente al año gravable 1998, por no aplicar ajustes por inflación a los inventarios, configurándose los presupuestos previstos en la ley para su imposición.

SENTENCIA APELADA

El Tribunal Administrativo del Huila mediante sentencia del 15 de enero de 2007⁶ declaró la nulidad de los actos demandados⁷, y señaló que sólo resulta aplicable la sanción por inexactitud sobre la renta exenta por concepto de la Ley 218 de 1995 (\$19.505.000).

⁶ En su parte resolutive dispuso: **“Primero.** Declarar la nulidad de la Liquidación Oficial de Revisión No. 900060 de septiembre 11 de 2001 y de la Resolución Recurso de Reconsideración No. 900006 de julio 30 de 2002. **Segundo** Establecer que la Sociedad Constructora la Toma S.A. Nit 813.001.458-3, debe pagar, en relación con el impuesto de renta y complementarios año gravable de 1998, la suma de Doscientos Veintiséis Millones Quinientos Noventa y Ocho Mil Pesos (\$226.598.000) Moneda corriente.

⁷ Se observa que en la parte resolutive de la sentencia apelada el a quo declaró la nulidad de los actos administrativos demandados, a pesar que en la parte considerativa se evidencia una nulidad parcial si se tiene en cuenta que la única modificación efectuada a los actos demandados es el levantamiento parcial de la sanción por inexactitud.

Los argumentos expuestos se resumen así:

El artículo 329 A del E.T. (vigente para la época) disponía que el ajuste por inflación deberá ser aplicado por los contribuyentes del impuesto sobre la renta y complementarios obligados a llevar libros de contabilidad. Esta disposición rigió a partir del año gravable de 1992 y hasta el año gravable 1998, pues a partir del año gravable 1999 se aplicó la Ley 488 de 1998, que eliminó los ajustes por inflación para los inventarios y las compras.

Toda vez que la Ley 448 de 1998 es aplicable a partir del año gravable 1999, la sociedad demandante estaba obligada a efectuar los ajustes integrales por inflación en la declaración de renta del año gravable 1998.

En cuanto a la nota de contabilidad No. 077 por concepto de “reversión ajustes por inflación”, señaló el a quo: “ *En razón a la inexistencia de comprobantes y de los soportes correspondientes, que justifiquen los movimientos causados en estas cuentas, resulta acertado el desconocimiento de estas notas contables y la consecuente orden de reversión, ya que los valores consignados en las notas influyen en el valor de la declaración de renta*”.

Estimó que no hay lugar a liquidar la sanción por inexactitud en relación con el rechazo de las notas de contabilidad 077, 0082 y 0084 porque en relación con la primera, si bien se demostró la obligatoriedad que tenía la demandante de efectuar los ajustes por inflación a los inventarios, no se evidencia una conducta dirigida a omitir ingresos, impuestos generados por operaciones gravadas, bienes o actuaciones susceptibles de gravamen, o la inclusión de factores inexistentes que aminoraron la tributación, sino la diferencia de apreciación entre la sociedad y la administración en la aplicación de la Ley 488 de 1998.

Precisó respecto al rechazo de las notas de contabilidad 0082 y 0084, que como se trata de la ausencia de comprobantes y soportes contables, es decir, del incumplimiento de requisitos formales, sin que esto implique que los respectivos ítems sean inexistentes, falsos o simulados, no hay lugar a aplicar sanción por dichos conceptos.

En consecuencia, sólo resulta aplicable la sanción por inexactitud sobre la renta exenta por concepto de la Ley 218 de 1995, que la demandante consignó en los renglones 54 EA y 56 de la declaración de renta del año gravable 1998, por \$19.505.000.

RECURSO DE APELACION

Inconformes con la decisión de primera instancia, las partes apelaron.

La parte demandante alegó, respecto a los ajustes por inflación a los inventarios, que la Administración no puede exigir comprobación distinta de la del respectivo “asiento contable”, porque se trata de un comprobante interno elaborado en cumplimiento de normas legales, y las bases y los soportes ya estaban dados.

Señaló igualmente que: “*Los ajustes por inflación de los inventarios de obras de construcción en curso, no constituyen ingreso; por eso es que la ley ordena que estos ajustes por inflación se lleven como corrección monetaria diferida*”

La parte demandada alegó que la Administración encontró que la sociedad liquidó un menor valor del ingreso por la reversión de los ajustes por inflación a los inventarios, y no por falta de soportes en la contabilización de las notas de contabilidad No. 077, 082 y 084, como lo pretende hacer entender la sentencia impugnada. Por tanto, existe un desconocimiento de las normas que regulan la materia, (artículo 334 del Estatuto Tributario, Ley 488 de 1998, arts. 11 y 154), lo cual no encaja dentro de la exoneración de la sanción por inexactitud, en los términos del inciso 6º del artículo 647 del Estatuto Tributario.

ALEGATOS DE CONCLUSION

La entidad demandada solicitó que se mantenga la sanción por inexactitud impuesta, toda vez que la alegada diferencia de criterio se derivó de la aplicación de la Ley 488 de 1998 en cuanto a la procedencia de los ajustes integrales por inflación, posición que no comparte la DIAN, toda vez que una cosa es la diferencia de criterios, y otra el desconocimiento del derecho aplicable al caso particular.

La parte actora no presentó alegatos de conclusión

MINISTERIO PÚBLICO

Representado por la señora Procuradora Sexta Delegada ante el Consejo de Estado, solicitó confirmar la sentencia impugnada, pero advirtió que resulta más coherente una confirmación parcial, toda vez que el a quo levantó parte de la sanción por inexactitud, pero mantuvo la glosa objeto de la actuación administrativa demandada.

La Administración de Impuestos de Neiva encontró que el saldo de la cuenta corrección monetaria debía ser crédito, porque la actora estaba obligada a efectuar los ajustes por inflación al inventario, en razón a que la Ley 488 de 1998, que los eliminó no le era aplicable para el mismo año gravable, por lo cual se debía desconocer la reversión que la actora había efectuado para no dejar registrados dichos ajustes como un crédito en la mencionada cuenta.

La reversión efectuada por la actora tuvo como fundamento la aplicación de la Ley 488 de 1998 a partir de su vigencia, y no la contabilización del ajuste por inflación como un crédito a la cuenta 'corrección monetaria diferida (2720)', la cual solamente mencionó la demandante con ocasión de la demanda, y cuyo registro en esos términos, en todo caso, no aparece probado.

Ahora bien, pese a que se aclaró que la actora no demostró haber contabilizado los ajustes por inflación en la cuenta 'corrección monetaria diferida', corresponde determinar si en todo caso procede su registro en la cuenta de corrección monetaria a la luz de la Ley 488 de 1998.

Señaló el Ministerio Público que, si bien el artículo 11 de la Ley 488 de 1998 exceptuó del ajuste a los 'inventarios y las compras de mercancías o inventarios,' y que el artículo 154 dispuso su vigencia a partir de la fecha de su publicación, (28 de diciembre de 1998), no resulta aplicable al año 1998, en controversia, en la forma como lo planteó la actora.

En cuanto a la sanción por inexactitud señaló que existe una diferencia de criterio entre la sociedad actora y la Administración de Impuestos respecto de la interpretación del artículo 11 de la Ley 488 de 1998, que exceptuó del ajuste por inflación a los inventarios, lo cual permite levantar la sanción.

CONSIDERACIONES DE LA SECCIÓN

Corresponde a la Sala decidir sobre la legalidad de los actos demandados, mediante los cuales se modificó la declaración de renta del año gravable 1998 y se impuso la correspondiente sanción por inexactitud. Concretamente, debe analizar si deben ajustarse por inflación los inventarios por el año gravable 1998, en virtud de la eliminación que de éstos hizo el artículo 11 de la Ley 488 de 1998. Así mismo si los ajustes por inflación a los inventarios de obras de construcción en curso constituyen ingreso o deben registrarse contra la cuenta crédito por corrección monetaria diferida, y si es procedente la sanción por inexactitud.

1. Ajuste por inflación a los inventarios por el año gravable 1998.

A folio 322 del cuaderno de antecedentes se observa copia del acta de inspección contable No. 1214 del 5 de diciembre de 2000 en la que se anotó: “

“ Con nota de contabilidad No. 0077 del mes de diciembre 31/98 se registró un asiento contable así: DB Cta. 470510 corrección monetaria – inventarios \$542.032.719, CR Cta 14150199 ajustes por inflación de inventarios \$542.032.719 el concepto dice ‘reversión ajustes por inflación de inventarios’, según listado de relación de documentos. En la contabilidad del contribuyente no apareció la nota de contabilidad (documento) ni los soportes que justifiquen esa contabilización de conformidad con el concepto 042885 del 26 de noviembre de 1999 emitido por la Unidad Informática de Doctrina y a raíz de la eliminación de los ajustes por inflación a las cuentas de inventarios establecido en la Ley 488/98, el saldo que figura a 31 de diciembre de 1998 en la cuenta ‘ajuste por inflación de los inventarios’ debe aparecer en el balance general como un mayor valor del activo y como contrapartida la cuenta corrección monetaria del respectivo periodo fiscal, por lo que se considera que el ajuste o la contabilización efectuada por la sociedad investigada mediante nota de contabilidad No. 0077, no es procedente y se debe reversar su contabilización”. (subraya la Sala)

Para la DIAN, el valor crédito de la cuenta 4705 de \$442.380.000, debe declararse como ingresos en el renglón 25 ‘otros ingresos diferentes de los anteriores’, argumento al que se opuso la demandante desde la respuesta al requerimiento especial, en la que afirmó que si bien es cierto que el criterio contable con que se manejaron las notas de contabilidad No 077, 082 y 084 no es el correcto, por efecto de los ajustes por inflación no se genera renta, toda vez que la Ley 488 de 1998 eliminó los ajustes mencionados.

Señala el artículo 11 de la Ley 488 de 1998:

ARTICULO 11. Ajuste de los demás activos no monetarios

El artículo 338 del Estatuto Tributario quedará así:

“Artículo 338. Ajuste de los demás activos no monetarios. En general, deben ajustarse de acuerdo con el PAAG, con excepción de los inventarios y de las compras de mercancías o inventarios, todos los demás activos no monetarios que no tengan un procedimiento de ajuste especial, entendidos por tales aquellos bienes o derechos que adquieren un mayor valor nominal por efecto del demérito del valor adquisitivo de la moneda.”

El artículo 11 de la Ley 488 de 1998 eliminó los ajustes integrales por inflación para los inventarios y las compras. Por lo anterior, a partir del año gravable 1999 no se deben practicar tales ajustes integrales por inflación a los inventarios.

Sin embargo, toda vez que el año gravable investigado es 1998, para tal vigencia fiscal la demandante estaba obligada a efectuar los ajustes por inflación correspondientes.

Se debe tener en cuenta que la Ley 488 de 1998 se promulgó el 24 de diciembre de 1998, y conforme al artículo 154, dicha ley rige a partir de la fecha de su publicación.

La Ley 488 del 24 de diciembre de 1998 fue publicada en el Diario Oficial 43.460 del 28 de diciembre de 1998 y, de conformidad con los artículos 338 y 363 de la Constitución Política, las normas tributarias no se aplican con retroactividad, y tratándose de impuestos en los que la base gravable sea el resultado de hechos ocurridos durante un período determinado, sólo se aplican a partir del período que comience después de la vigencia de la ley.

El impuesto sobre la renta es un tributo de período, pues se causa teniendo en cuenta el resultado económico del contribuyente en el año calendario que comienza el 1° de enero y termina el 31 de diciembre.⁸ Es decir, aquellas disposiciones que regulen el impuesto de renta, no pueden aplicarse sino a partir del período gravable que comience después de iniciar la vigencia de la respectiva ley.

Como ha señalado la Sala en ocasiones anteriores, no es posible la aplicación inmediata, ni la aplicación retroactiva de normas que afecten alguno de los elementos que estructuran los impuestos de período, pues ello implicaría la vulneración de las normas constitucionales ya mencionadas,⁹ disposiciones que precisamente procuran que los hechos ya formalizados jurídicamente y los que se encuentren en curso al momento de expedición de una ley, no se vean afectados por los cambios, en aras de la seguridad jurídica y de que haya certeza de las regulaciones de la obligación tributaria previamente a la causación del impuesto (Principio de legalidad). Para el caso de los tributos de período, las normas deben regir con anterioridad a la iniciación del mismo.

⁸ Art. 1° del D.R. 187 de 1975. Esta misma norma plantea la posibilidad que el período sea inferior cuando se constituyen o liquidan sociedades durante el año calendario o en el caso de extranjeros, cuando llegan o salen del país

⁹ Consejo de Estado, Sentencia del 7 de diciembre de 2000, exp. 10445, M.P. Daniel Manrique Guzmán, y del 26 de octubre de 2006, exp. 15177, M.P. María Inés Ortiz Barbosa, entre otras.

Los artículos 338 y 363 de la Carta Política proscriben de manera categórica la retroactividad de las leyes, sin diferenciar si son o no favorables al contribuyente.¹⁰ La ley aplicable es la vigente al inicio del período.

No tiene sustento alguno en el derecho tributario que se aplique el principio de favorabilidad propio de la legislación penal, pues los impuestos no constituyen un castigo, ni un agravio al contribuyente, sino que surgen de un deber de solidaridad de los ciudadanos, para coadyuvar con las cargas públicas. No puede considerarse desfavorable una norma fiscal que, por principio, pretende el bien común.

No es posible aplicar el artículo 11 de Ley 488 de 1998 para hechos relacionados con el impuesto de renta de ese mismo año, pues, como se indicó, por tratarse de un tributo de período, sólo rige a partir del período siguiente, esto es el año gravable 1999. En consecuencia el argumento planteado por la demandante no está llamado a prosperar.

2. Ajustes por inflación a los inventarios de obras de construcción en curso.

Respecto al argumento de la sociedad apelante, según el cual los ajustes por inflación de los inventarios de obras de construcción en curso no constituyen ingreso, razón por la cual la ley ordena que estos ajustes por inflación se lleven como corrección monetaria diferida, observa la Sala que la normatividad vigente para la época disponía:

Decreto 2075 de 1992

[...]

Artículo 26 Procedimiento para el ajuste de otros activos no monetarios.- De conformidad con los artículos 332 y 338 del Estatuto Tributario, el ajuste por el PAAG mensual de los demás activos no monetarios se efectuará de conformidad con las siguientes reglas:

[...]

PARÁGRAFO.- En los casos de construcciones en curso, los cultivos de mediano y tardío rendimiento en período improductivo, los programas de ensanche y los cargos diferidos no monetarios que no estén en condiciones de generar ingresos o de ser enajenados, el ajuste se realiza siguiendo las reglas señaladas para estos activos en las normas que regulan el sistema de ajustes por inflación en materia contable.”

Desde el punto de vista contable, la legislación aplicable se encuentra contenida en el artículo 73 del Decreto 2649 de 1993

“ARTICULO 73. AJUSTE DIFERIDO. Las construcciones en curso, los cultivos de mediano y tardío rendimiento en período improductivo, las empresas en período improductivo, los programas de ensanche, que no estén en condiciones de generar ingresos o de ser enajenados y los cargos diferidos no monetarios, se deben reexpresar teniendo en cuenta las

¹⁰ Consejo de Estado, Sección Cuarta, Sentencias del 19 de julio de 2000, exp. 9907, M.P. Germán Ayala Mantilla, y del 10 de julio de 2003, exp. 13453, M.P. Juan Ángel Palacio Hincapié.

normas generales de los ajustes sobre activos; no obstante, el valor correspondiente a la contrapartida del ajuste se debe llevar como un ingreso por corrección monetaria diferida a la cuenta "crédito por corrección monetaria diferida", el cual se debe ir reconociendo como corrección monetaria en las cuentas de resultados en la misma proporción en que se asigne el costo de tales activos.

Durante los años en que se mantenga diferido el ajuste por inflación, la parte proporcional del ajuste sobre el patrimonio correspondiente a dichos activos tendrá similar tratamiento, registrando el respectivo valor en la cuenta "cargo por corrección monetaria diferida".

Para la Sala, de la interpretación armónica de las dos normas antes citadas se concluye que, en efecto, los ajustes a los inventarios de obras de construcción en curso deben hacerse contra la cuenta de "crédito por corrección monetaria diferida"

Ahora bien, alegó la sociedad apelante que contabilizó los ajustes por inflación causados por el inventario de obras de construcción, así:

"Débito	1415-99	Ajustes por Inflación	\$542.032.719
"Crédito	27-20-00	Corrección Monetaria Diferida	\$542.032.719"

Observa la Sala en el folio 407 del cuaderno No. 2 de antecedentes la nota de contabilidad No. 0077 de 31 de diciembre de 1998 en la que se registró:

"CTA	DESC. MVTO	NIT	BASE	DÉBITO
CREDITO				
47051	REVERS. AJUSTES POR INFLAC INVENT	0.00	\$542.032.719.00	
14150199	REVERS. AJUSTES POR INFLAC INVENT			0.00
				\$542.032.719.00"

Conforme a lo expuesto, no es cierto que los ajustes se contabilizaron con nota crédito en la cuenta "corrección monetaria diferida". Tal argumento quedó desvirtuado según las pruebas obrantes en el expediente, tanto es así que se está reversando dicha contabilización de la cuenta de resultados, y no de la cuenta pasiva, como afirma haberlo contabilizado la demandante.

A esa misma conclusión arribó el *a quo*, quien al respecto dijo: *..."Manifiesta la actora que los valores de este concepto fueron llevados a la cuenta de crédito corrección monetaria diferida, por tratarse de obras de construcción en curso, así justificado, la demandante no probó tal afirmación, y por el contrario se evidenció la insistencia en el acogimiento de leyes tales como la ya mencionada, para aprovechar los beneficios que esta ofrecía"*(fl 100 cppal). En el pronunciamiento efectuado por el Agente del Ministerio Público, también hace el mismo reparo, al no encontrar evidencia alguna de que la actora haya efectuado tal contabilización.

En ese orden de ideas, reitera la Sala que, en efecto, la manera correcta como deben reconocerse los ajustes por inflación para este tipo de activos es la prevista en el artículo 73 del Decreto 2649 de 1993, pero el cargo no está llamado a prosperar puesto que la demandante no ha probado haber efectuado tales registros; muy por el contrario, contabilizó dichos ajuste al estado de resultados con las consecuencias tributarias que le han sido correctamente atribuidas.

3. Sanción por inexactitud.

En cuanto a la sanción por inexactitud impuesta, observa la Sala que el *a quo* la levantó parcialmente por considerar que en relación con el rechazo de las notas de contabilidad 077, 0082 y 0084, si bien se demostró la obligatoriedad que tenía la demandante de efectuar los ajustes por inflación en los inventarios y compras, no se evidenció una conducta dirigida a omitir ingresos, impuestos generados por operaciones gravadas, bienes o actuaciones susceptibles de gravamen o la inclusión de factores inexistentes que aminoraron la tributación, sino la diferencia de apreciación entre la demandante y la administración en la aplicación de la ley 488 de 1998.

Para la DIAN existe un desconocimiento de las normas que regulan la materia, (artículo 334 del Estatuto Tributario, Ley 488 de 1998, arts. 11 y 154), lo cual no encaja dentro de la exoneración de la inexactitud, en los términos del inciso 6º del artículo 647 del Estatuto Tributario.

Observa la Sala que el artículo 647 del Estatuto Tributario prevé que constituye inexactitud sancionable la omisión de ingresos, de impuestos generados por las operaciones gravadas, de bienes o actuaciones susceptibles de gravamen, así como la inclusión de costos, deducciones, descuentos, exenciones, pasivos, impuestos descontables, retenciones o anticipos inexistentes, y, en general, la utilización, en las declaraciones tributarias o en los informes suministrados a las oficinas de impuestos, de datos o factores falsos, equivocados, incompletos o desfigurados, de los cuales se derive un menor impuesto o saldo a pagar o un mayor saldo a favor para el contribuyente o responsable. También constituye inexactitud sancionable el hecho de solicitar compensación o devolución sobre sumas que hubiesen sido objeto de compensación o devolución anterior.

Dicha disposición también señala que no hay lugar a imponer sanción por inexactitud cuando el menor valor a pagar que resulte en las declaraciones tributarias se derive de errores de apreciación o de diferencias de criterio entre las oficinas de impuestos y el declarante, relativos a la interpretación del derecho aplicable, siempre que los hechos y cifras denunciados sean completos y verdaderos.

En el caso bajo análisis no existen errores de apreciación o diferencias de criterio relativos a la interpretación del derecho aplicable, por el contrario, se hace evidente el desconocimiento del derecho aplicable por parte de la demandante al omitir la obligación legal de efectuar ajustes por inflación a los inventarios para el año gravable 1998, conducta que encaja dentro de las que define la norma como inexactitud sancionable.

Se debe tener en cuenta que como quedó anotado, conforme al artículo 338 de la Constitución Política, no es posible aplicar la Ley 488 de 1998 para hechos relacionados con el impuesto de renta de ese mismo año, pues, por tratarse de un tributo de período, sólo rige a partir del período siguiente, esto es el año gravable 1999, en consecuencia procede la sanción por inexactitud impuesta.

Finalmente, anota la Sala que en la parte resolutive de la sentencia apelada el *a quo* declaró la nulidad de los actos administrativos demandados, a pesar de que en la parte considerativa se evidencia una nulidad parcial si se tiene en cuenta que la única modificación efectuada a los actos demandados es el levantamiento parcial de la sanción por inexactitud.

En consecuencia, declarada la legalidad de la sanción por inexactitud, de debe revocar la sentencia apelada, denegando las súplicas de la demanda.

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

F A L L A:

REVÓCASE la sentencia del 15 de enero de 2007, proferida por el Tribunal Administrativo del Huila, en su lugar se dispone:

DENIÉGANSE las súplicas de la demanda.

RECONÓCESE personería a la abogada Sandra Patricia Moreno Serrano como apoderada de la DIAN.

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

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

MARTHA TERESA BRICEÑO DE VALENCIA
Presidente

HUGO FERNANDO BASTIDAS BÁRCENAS

CARMEN TERESA ORTIZ DE RODRÍGUEZ

WILLIAM GIRALDO GIRALDO