CONSEJO DE ESTADO
SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO
SECCIÓN CUARTA

CONSEJERO PONENTE: **MYRIAM STELLA GUTIÉRREZ ARGÜELLO**

Bogotá, D.C., veintiocho (28) de abril de dos mil veintidós (2022)

Referencia	Nulidad y restablecimiento del derecho
Radicación	63001-23-33-000-2018-00164-01 (24841)
Demandante	TRANSPORTES ESPECIALES VIP S.A.S.
Demandando	DIRECCIÓN DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES DIAN
Temas	Costos estimados y presuntos. Requisitos para que la contabilidad constituya prueba. Carga de la prueba.

SENTENCIA SEGUNDA INSTANCIA

La Sala decide el recurso de apelación interpuesto por las partes, contra la sentencia del 11 de julio de 2019, proferida por el Tribunal Administrativo del Quindío, Sala Primera de Decisión, que resolvió:

*«**PRIMERO: DECLÁRESE** la nulidad parcial de la Liquidación Oficial de Revisión N° 900004 del 06 de abril de 2017, proferida por la División de Gestión de Liquidación de la Administración de Impuestos Nacionales de Armenia y de la Resolución N° 900002 del 10 de abril de 2018, proferida por la Jefa del Grupo Interno de Trabajo de Gestión Jurídica de la Dirección Seccional de Impuestos y Aduanas de Armenia, por la cual resolvió el Recurso de Reconsideración confirmando la Liquidación Oficial recurrida, por lo expuesto en la parte motiva de esta sentencia.*

***SEGUNDO:** A título de restablecimiento del derecho, se reliquida la base gravable, y por ende el impuesto a cargo de la empresa TRANSPORTES ESPECIALES VIP S.A.S. con Nit. 801.003.349-4, el saldo a pagar por impuesto, la sanción por inexactitud y el Total Saldo a Pagar, conforme a la siguiente liquidación:*

Base Gravable Impuesto sobre la Renta para la Equidad CREE				
Conceptos	***Renglón***	***Liquidación privada***	***Liquidación Oficial***	***Valor determinado por el Tribunal***
Ingresos Brutos	*28*	*$ 2.920.846.000*	*$ 3.761.882.000*	*$ 3.761.882.000*
Rentas Brutas Especiales	*29*	*$ 0*	*$ 0*	*$ 0*
Devoluciones, Rebajas y Descuentos	*30*	*$ 0*	*$ 0*	*$ 0*
Ingresos No Constitutivos de Renta	*31*	*$ 0*	*$ 0*	*$ 0*
Total Ingresos Netos	*32*	*$ 2.920.846.000*	*$ 3.761.882.000*	*$ 3.761.882.000*
Costos	*33*	*$ 1.549.724.000*	*-*	*$ 834.942.000*
Deducciones	*34*	*$ 1.161.091.000*	*$ 1.161.091.000*	*$ 1.161.091.000*
Renta Exenta	*35*	*$ 0*	*$ 0*	*$ 0*
Renta por Recuperación de Deducciones	*36*	*$ 0*	*$ 0*	*$ 0*
Base Gravable por Depuración Ordinaria	***37***	***$ 210.031.000,00***	***$2.600.791.000,00***	***$1.765.849.000,00***
Base Gravable CREE	***38***	***$ 210.031.000,00***	***$2.600.791.000,00***	***$1.765.849.000,00***
Base Gravable Mínima	*39*	*$ 0*	*$ 0*	*$ 0*
Total Impuesto a Cargo	***40***	***$ 18.903.000***	***$ 234.071.000***	***$ 158.926.000***
Saldo a favor anterior sin solicitud de devolución y/o compensación	*41*	*$ 0*	*$ 0*	*$ 0*
Autorretenciones a Título de CREE	*42*	*$ 10.065.000*	*$ 10.065.000*	*$ 10.065.000*
Otras retenciones a título de CREE	*43*	*$ 3.309.000*	*$ 3.309.000*	*$ 3.309.000*
Total Retenciones CREE año Gravable 2013	*44*	*$ 13.374.000*	*$ 13.374.000*	*$ 13.374.000*
Saldo a Pagar por Impuesto	*45*	*$ 5.529.000*	*$ 220.697.000*	*$ 145.552.000*
Sanciones	*46*	*$ 2.212.000*	*$ 217.380.000*	*$ 142.235.000*
Total saldo a pagar	*47*	*$ 7.741.000*	*$ 438.077.000*	*$ 287.787.000*
Gastos operacionales de ventas	*48*	*$ 0*	*$ 0*	*$ 0*

***TERCERO:** Sin condena en costas en esta instancia, por lo previamente referenciado.*

(…)»[1]

[1] Fls. 275 a 276 c.p.2

SC 5780-6

ANTECEDENTES DE LA ACTUACIÓN ADMINISTRATIVA

El 23 de abril de 2014, la actora presentó declaración del Impuesto sobre la Renta para la Equidad CREE por el año gravable 2013, liquidando un impuesto a cargo de $11.603.000 y un saldo a favor por valor de $1.771.000[2].

El 6 de julio de 2016, se profirió el requerimiento especial Nro. 900005, proponiendo un mayor impuesto a cargo por valor de $221.704.0000, derivado de adicionar ingresos por valor de $841.036.000, rechazar costos por valor de $1.549.724.000 y deducciones por valor de $72.619.000 e imponer sanción por inexactitud de $354.726.000[3]. Con ocasión a la respuesta al Requerimiento, el 8 de octubre de 2016, la sociedad corrigió la declaración[4] aceptando el rechazo de deducciones ($72.619.000) y liquidando la correspondiente sanción por inexactitud reducida.

El 6 de abril de 2017, la Dirección Seccional de Impuestos y Aduanas de Armenia profirió la Liquidación Oficial de Revisión Nro. 900004[5], adicionando ingresos de $841.036.000 y rechazando costos por $1.549.724.000 determinando un mayor impuesto por $215.168.000 e imponiendo sanción por inexactitud de $217.380.000. El acto oficial fue recurrido y confirmado por la DIAN mediante la Resolución Nro. 900002 del 10 de abril de 2018[6].

ANTECEDENTES DE LA ACTUACIÓN JUDICIAL

En ejercicio del medio de control de nulidad y restablecimiento del derecho, previsto en el artículo 138 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo (CPACA, Ley 1437 de 2011), Transportes Especiales VIP S.A.S. formuló las siguientes pretensiones:

> *«1. LA LIQUIDACION OFICIAL 900004 IMPUESTO SOBRE LA RENTA PARA LA EQUIDAD -CREE- Y*
> *2. LA RESOLUCION 900002 DE ABRIL 10 DE 2018- FALLO DEL RECURSO DE RECONSIDERACION-,*
>
> *Sobre los citados actos administrativos, solicitamos comedidamente a sus H. Despachos, que una vez analizados nuestros argumentos, que declaren la nulidad de los mismos y a título de restablecimiento del derecho se ordene a la DIAN, abstenerse de iniciar acción de cobro contra la demandante, en relación con los actos administrativos demandados»*[7].

Como sustento de estas pretensiones, la demandante invocó como normas violadas los artículos 29, 83 y 228 de la Constitución; los artículos 82, 107, 618 y 683 del Estatuto Tributario.

Los conceptos de violación planteados en la demanda se sintetizan así[8]:

1. Omisión de ingresos $841.036.000

La Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (DIAN), adicionó ingresos por concepto de venta de vehículos por valor de $841.035.887.

Transportes Especiales VIP S.A.S. adujo que actuó como mandataria, por lo que los ingresos adicionados por la DIAN fueron recibidos para terceros, que corresponde a los mandantes en quienes radica la totalidad de los efectos del

---

2 Fl. 2A c.a.1.
3 Fls. 549 al 567 c.a.3
4 Fl. 641 del c.a.4.
5 Fls. 646 al 659 c.a.4
6 Fls. 726 al 750 c.a.4
7 Fl. 2 del c.p.1.
8 Folios 3 al 30 del c.p.1.

SC 5780-6

negocio.

Adujo que la actora intervino como intermediario para la adquisición de vehículos en los contratos de arrendamiento que se matriculan, por lo que era necesario, en la ejecución del contrato de mandato, que los vehículos figuraran inicialmente en cabeza de la empresa de transporte, en calidad de locataria, en cumplimiento de la parte motiva de la Resolución 3054 del 9 de julio de 2009, que autoriza registrar vehículos bajo la modalidad de arrendamiento financiero.

Así, señala que en cumplimiento del artículo 3° del Decreto 1514 de 1998, la empresa, actuó como intermediaria legitimada en la operación de compraventa de vehículos de carácter público especial.

Además, al adicionar ingresos por bienes enajenados por cuenta de terceros, no se reconocieron los costos inherentes a estos, ni siguiera los costos presuntos del artículo 82 del Estatuto Tributario. Por tal motivo no se atendió al espíritu de justicia, artículo 683 *ibidem*, vulnerando el artículo 228 de la Constitución, primacía del derecho sustancial sobre el formal.

Respecto de las pruebas, han debido valorarse en lo favorable y desfavorable al contribuyente, especialmente lo contable, pues se trata es de determinar un mayor impuesto acorde con su capacidad contributiva como lo señala el artículo 95-9 de la Constitución Política.

2. Desconocimiento de costos

La DIAN rechazó costos por valor de $1.549.724.000, por considerar que la sociedad beneficiaria de estos pagos (Transportes Especiales del Eje Cafetero S.A.S), rechazadas como deducción no tenía la capacidad operativa para prestar servicios por esa cuantía y por las irregularidades presentadas en las facturas, esto es, la falta de descripción específica del servicio prestado y porque la fecha de la Resolución de Autorización de la facturación es del 30 de diciembre de 2013, posterior a la fecha de expedición de las facturas, 27 de diciembre del mismo año.

Señala que para efectos de soportar los costos, se aportaron facturas que cumplieron con los requisitos de los artículos 617 y 771-2 del Estatuto Tributario, sin que la resolución de facturación que habilita los rangos de numeración sea exigible para la procedencia de costos; además, se cumplió con la obligación a cargo de la actora que era la de exigir factura conforme al artículo 618 del Estatuto Tributario y exhibirla ante la Administración.

En cuanto al rechazo de tales erogaciones por no contar la beneficiaria de los mismos con vehículos y empleados y haber facturado el total de servicios en un solo día, argumenta que se demuestra su capacidad operativa con la Resolución 0020 del 24 de septiembre de 2013, que habilitó a esa empresa para prestar el servicio público de transporte automotor especial, y con la Resolución 0027 del 8 de octubre de 2013 por la cual se autorizó el ingreso de 40 unidades a la capacidad transportadora, fijando su capacidad en el mismo número de vehículos.

La Administración, al calificar de “supuestas” las operaciones realizadas por Transportes Especiales VIP, vulneró los artículos 29 y 83 de la Constitución, el debido proceso y la buena fe en las actuaciones.

Por otra parte, las expensas rechazadas son necesarias y proporcionadas conforme con un criterio comercial y tienen relación de causalidad con la actividad productora de renta al aplicarse estos costos a los servicios prestados por la actora.

SC 5780-6

3. Violación al debido proceso.

El objeto del procedimiento es una garantía para el administrado, por lo que debieron valorarse las condiciones en que se ha desarrollado el objeto social de la empresa en cuanto a la adquisición de vehículos en favor de los mandantes, por lo que la Administración debe asumir la carga de la prueba y tener en cuenta la presunción de inocencia. Además, ante la existencia de vacíos probatorios o dudas frente a la ocurrencia de determinados hechos, se debe favorecer al contribuyente.

4. Sanciones

Señaló que la entidad demandada enunció el artículo 647 sin aclarar de qué ordenamiento, por lo que afirmó que no se presentaron fundamentos legales y, además, no se explicaron las bases que se tomaron para liquidar la sanción ni se tuvieron en cuenta costos presuntos sobre los ingresos adicionados.

Oposición a la demanda

La parte demandada se opuso a la prosperidad de las pretensiones con los siguientes argumentos[9]:

Señaló que las pruebas recaudadas condujeron a la certeza de las decisiones tomadas en los actos administrativos y sustentó cada una de las glosas, así:

1. Omisión de ingresos por $841.036.000

La demandante no niega la percepción de ingresos, limitándose a argumentar que los mismos fueron recibidos para terceros, por actuar como intermediaria entre el proveedor y el adquirente de los bienes, con fundamento en el Decreto 1514 de 1998.

La actora señala que la administración se centró únicamente en la inexistencia de los contratos de intermediación para la compra de vehículos, lo que falta a la verdad pues además de solicitarse los contratos de mandato, desde el inicio de la diligencia de inspección tributaria se constató que la operación no se reflejó en la contabilidad, ni se presentaron documentos que soportaran su cumplimiento, como tampoco los certificados de revisor fiscal a sus afiliados, además de que no se explicó quién era el mandante en la operación, si el «*concesionario o el comprador real*», tampoco reportó como ingresos recibidos para terceros la operación en la información exógena.

Para el caso, Transportes Especiales VIP S.A.S. no llevó a cabo ninguna de las actividades propias de las empresas que actúan como intermediarias, no realizó movimientos contables que permitieran la trazabilidad de cada operación, ni los clientes tenían conocimiento de las operaciones, tampoco informó ingresos para terceros a la DIAN en cumplimiento de la obligación de reportar información exógena, y en la contabilidad las operaciones se registraron como ventas directas, debidamente facturadas.

Recalcó el carácter de confesión y de plena prueba de la contabilidad para sustentar la procedencia de los ingresos adicionados, por lo que no hay una debida motivación de los actos enjuiciados.

Manifestó que no resultaba procedente la aplicación de costos presuntos a que se refiere el artículo 82 del Estatuto Tributario por cuanto no se dan los presupuestos en ella previstos para realizar la determinación oficial, que al no demostrar que los ingresos adicionados no le pertenecían, Transportes Especiales VIP SAS ha debido declarar los costos inherentes a tales operaciones, porque era evidente que este

[9] Fls. 149 al 173 del c.p.1..

caso no había imposibilidad alguna para establecer los costos, y si no lo hizo, las razones son de su "resorte", sin que le sea dable a la DIAN llenar el vacío probatorio.

2. Costos por valor de $1.549.724.000

Argumentó el contribuyente que el desconocimiento de estos costos se fundamentó con las facturas que no llenaban la totalidad de los requisitos exigidos por la ley para su validez.

Las facturas expedidas por Transportes Especiales del Eje Cafetero S.A.S. (2 y 3 del 27 de diciembre de 2013), no cumplen con la totalidad de los requisitos exigidos por el artículo 617 del Estatuto Tributario, pues en la descripción del servicio prestado no se señaló qué tipo de transporte especial fue efectuado, si se prestó a estudiantes, asalariados, turistas o particulares, conforme con el alcance del servicio público de transporte terrestre automotor especial, señalado en el artículo 6 del Decreto 174 de 2001.

Además, estas facturas, expedidas el 27 de diciembre de 2013 por Transportes Especiales del Eje Cafetero S.A.S., contienen una irregularidad pues en ellas aparece impresa como fecha de expedición de la Resolución de Autorización de Numeración el 20 de diciembre de 2013, cuando en realidad la resolución fue expedida el 30 de diciembre del mismo año.

Adicionalmente, señala que verificada la contabilidad de la actora y del proveedor, no se demuestra la procedencia del costo, atendida su necesidad, proporcionalidad y causalidad; así mismo, observa que el proveedor y el cliente tienen relación directa, pues algunas personas son dueñas de ambas empresas, por lo que debía ser mayor el rigor y transparencia de la operación, además de que se infringió la regulación de la actividad desarrollada, artículo 22 del Decreto 174 de 2001, que ordena realizar estas operaciones mediante contrato escrito.

Por otra parte, afirmó que el proveedor, Transportes Especiales del Eje Cafetero S.A.S., a 31 de diciembre de 2013 no tenía ningún trabajador contratado, no reportó la información exógena; el domicilio registrado en el RUT no correspondía a su ubicación real; no se logró establecer con claridad su actividad pues en la correspondiente visita lo informado fue que la empresa no prestaba servicios de transporte, sino que afiliaba vehículos; además no contaba con vehículos propios ni reportó los afiliados a la empresa; no manejaba facturas; por el pago de rodamiento de afiliados entregaba un formato y afirmó que los documentos se encontraban en Bogotá.

Con fundamento en lo anterior, los argumentos de la demandante sustentan formalmente la operación, lo que conlleva al fraude fiscal que entraña una responsabilidad objetiva por la elusión de las obligaciones tributarias, que acarrea la sanción por inexactitud.

3. Debido proceso y espíritu de justicia

Las inconformidades relativas a la inobservancia del principio de justicia se limitan a citar sentencias de la Corte Constitucional, sin indicar cuáles fueron las actuaciones viciadas ni la evidencia de la vulneración.

Argumentó que los actos se expidieron dentro de las atribuciones y deberes de los funcionarios públicos, ajustados a la normatividad vigente, con el material probatorio no desvirtuado por la actora. Que la sanción es la consecuencia lógica de la omisión de ingresos, del desconocimiento de los costos y la improcedencia en la aplicación de los costos presuntos, sin que su aplicación corresponda a una connotación subjetiva por tratarse de datos incluidos en la declaración y desvirtuados por la

Administración.

No se vulneró el artículo 29 constitucional al no desvirtuarse el acervo probatorio por parte de la actora, a la que se le otorgaron las garantías para el ejercicio del derecho de contradicción, expidiéndose los actos ajustados a derecho, en los que se cuestionaron los rubros declarados, invirtiéndose la carga de la prueba, que la demandante no consiguió atender.

4. Oposición a las sanciones

Respecto a la fundamentación jurídica y a las bases para imponer la sanción de inexactitud, estos fueron explicados en los actos acusados, sanción que es la consecuencia de la omisión de ingresos y la improcedencia del costo declarado, a la que se aplicó el principio de favorabilidad.

5. Costas

Solicita se condene en costas a la actora conforme lo dispone el artículo 188 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo.

Sentencia apelada

El Tribunal accedió parcialmente a las pretensiones de la demanda, accediendo al reconocimiento de los costos inherentes a los ingresos adicionados y manteniendo el rechazo de los costos por transporte especial. Todo con base en las siguientes consideraciones[10]:

1. Adición de ingresos y reconocimiento de costos inherentes a la operación

Consideró que, si bien bajo un contrato de mandato solo son susceptibles de ser gravados los ingresos que el mandatario recibe para sí, su comisión u honorarios por la gestión realizada, mas no lo que recibe para un tercero, también resulta claro que acorde con el artículo 24 del Estatuto Tributario, constituyen ingresos los obtenidos por la enajenación de bienes materiales, entonces que para el caso, efectivamente los vehículos vendidos por la actora fueron adquiridos por ella a su nombre y no existe en el expediente, ni fue allegada a la instancia judicial, prueba que permita constatar el hecho de haber actuado como intermediario o mandatario en ese negocio.

Precisó que, si bien el contrato de mandato es consensual, también lo es que en materia tributaria son admisibles los medios de prueba legalmente aceptados o en su defecto la legislación civil, de manera que bien pudo haber demostrado por cualquier medio distinto al contrato escrito que la operación se había ejecutado bajo la figura del mandato. Por tanto, los ingresos adicionados cumplen con los requisitos de realización del ingreso, hubo un incremento del patrimonio al momento de su percepción o disminución del pasivo, por lo que la actuación de la DIAN se ajustó a la legalidad.

Sin embargo, respecto del argumento de la actora sobre la incoherencia en el ejercicio de fiscalización y determinación oficial del tributo por no reconocer los costos inherentes a los bienes que fueron enajenados, ni siquiera los presuntos del artículo 82 del E.T, consideró que debían aceptarse los costos inherentes probados en el proceso. Esto sustentado en que el artículo 26 del ordenamiento nacional, determina que de los ingresos, se deben descontar los costos para obtener la renta bruta del proceso de depuración de la renta, mismo procedimiento señalado en el artículo 22 de la Ley 1607 de 20122.

[10] Fls. 240 al 276 del c.p.2..

SC 5780-6

Determinó que, si bien no era procedente la estimación de costos presuntos del artículo 82 del Estatuto Tributario por no darse las hipótesis allí consagradas, para el caso concreto, estaba probado que los activos enajenados, cuyo ingreso se adiciona, fueron adquiridos por la actora mediante facturas obrantes en el proceso (que lista en un cuadro y que señala no fueron objetadas por la DIAN), estableciéndose que la enajenación fue por valor de $843.432.499, para lo cual tuvo que incurrir en la erogación para su adquisición por valor de $834.942.400, el cual se asocia clara y directamente con el ingreso adicionado y cumple los requisitos del artículo 107 ibídem, para admitirse como costo.

2. Costos rechazados

Respecto a los costos rechazados por valor de $1.549.724.000, consideró no probada la prestación del servicio de transporte especial por parte de la empresa Transportes Especiales del Eje Cafetero en la fecha en que se facturó el servicio.

Señaló que las Resoluciones Nros. 0020 del 24 de septiembre de 2013 y Nro. 0027 del 8 de octubre de 2013, que habilitan la prestación del servicio público de transporte y autorizan la incorporación de nuevas unidades a la capacidad transportadora, no prueban que para el 27 de diciembre de 2013 se tenía la capacidad operativa para prestar servicios por un monto de $1.549.724.000, ni tampoco prueban la existencia de operaciones de las que se derivan los costos discutidos.

Además, el representante legal de la proveedora de los servicios manifestó que no se contrataron trabajadores. En las visitas realizadas a la proveedora de servicios de transporte se informó que la empresa afilia carros de carga y servicios con vehículos de la empresa y afiliados, pero no presta el servicio de transporte; y el representante legal de la sociedad demandante informó sobre la prestación de servicios por medio de convenios interempresariales, presentando únicamente un contrato, al que se destinó un único vehículo.

Adicionalmente, existe una relación directa entre la actora y Transportes Especiales del Eje Cafetero S.A.S. al estar conformadas por los mismos socios, sin que esté probada la relación de causalidad de los costos generados con este proveedor con las facturas aportadas, ya que no se demostró la necesidad de contratar vehículos afiliados a tal empresa para poder prestar el servicio facturado.

Conforme con lo anterior, se restó credibilidad a las facturas al desvirtuarse la operación de compra de servicios en la fecha de facturación, trasladándose la carga de la prueba al contribuyente el cual no aportó pruebas que demostraran la realidad de los servicios de transporte público terrestre por los valores cuestionados, ni la contratación con la empresa Transportes Especiales del Eje Cafetero por los mismos valores, ni aportó los contratos escritos que exige el Decreto 174 de 2001 para la prestación del servicio público de transporte terrestre automotor especial, ni ningún otro que permitiera realizar el servicio bajo la modalidad de un contrato de colaboración con otra empresa.

Para el caso de la aceptación de costos por venta de servicios, debe acreditarse la realidad de los hechos económicos, siendo, también, para esta glosa, improcedente la aplicación de los costos presuntos.

En cuanto a la solicitud de la práctica de inspección tributaria, es una labor que ya adelantó la administración, no siendo clara su petición ya que las actividades investigativas fueron presentadas al contribuyente en el requerimiento especial y en la liquidación oficial de revisión, dándole la oportunidad de solicitar y presentar pruebas.

Consideró procedente la aplicación de la sanción por inexactitud al haberse demostrado la omisión de ingresos por venta de activos que afectó el valor declarado por ingresos brutos y la inclusión de costos de la operación comercial que no fueron demostrados.

Finalmente, al no encontrar probada su causación, no se condenó en costas.

Recurso de apelación

Las partes, demandante y demandada, apelaron la sentencia proferida por el Tribunal Administrativo del Quindío, cuyos argumentos pueden sintetizarse en la siguiente forma:

Apelación de la demandada

La entidad demandada apeló la decisión de primera instancia respecto del reconocimiento de costos asignados a los ingresos adicionados por concepto de venta de vehículos, con los siguientes argumentos:

El tribunal se apartó del problema jurídico planteado en la demanda, porque el desconocimiento del costo es la consecuencia lógica de la omisión de ingresos, pues quien omite ingresos también omite costos, por lo que la decisión de aceptar como costo las facturas de compra, además de constituir un fallo *extra petita*, premió el proceder del contribuyente y no fue acorde con los pronunciamientos de la autoridad contenciosa de cierre sobre la aplicación de los costos presuntos, que proceden cuando no es imposible su comprobación mediante pruebas directas, lo que no ocurre el caso de la sociedad actora.

Aceptar el reconocimiento de costos no declarados y no solicitados, conllevó a que la DIAN no tuviera oportunidad de controvertirlos. Además, la razón por la cual Transportes Especiales VIP no solicitó el reconocimiento de costos es porque ello implicaría una omisión de compras y por tanto la aplicación de presunción de ingresos, debate que no se puede dar en esta instancia. Por otra parte, no es procedente el reconocimiento de costos no declarados y no registrados contablemente, aspecto sobre el cual se pronunció el Consejo de Estado en sentencias del 17 de septiembre de 2014 y 1 de agosto de 2016[11].

Adujo que la sola exhibición de las facturas que soportan las compras no es suficiente para respaldar el costo, irregularidad que es saneada por el a quo al reconocer los costos.

Apelación de la demandante[12]

Señala el apoderado de la parte actora que en la primera instancia se negó la prueba pericial contable, que hubiese sido fundamental en la determinación de la verdad, prueba que se pudo decretar de oficio.

Al no existir pronunciamiento por parte de la DIAN sobre la invalidez de los registros contables, ni haber objeción a los estados financieros ni a los dictámenes del revisor fiscal, el valor probatorio de la contabilidad debe aceptarse tanto en lo favorable como en lo desfavorable, conforme lo dispone el artículo 72 del Código de Comercio.

---

11 Sentencia del 17 de septiembre de 2014, exp. 19011; CP Hugo Fernando Bastidas Bárcenas; Sentencia del 1 de agosto de 2016, exp. 21000; CP Martha Teresa Briceño de Valencia.

12 Con ocasión del recurso de apelación, la demandante solicitó la práctica de una prueba pericial y contable, la que fue rechazada mediante auto del 11 de diciembre de 2019 (folio 336 a 337 del cuaderno principal).

SC 5780-6

Alegó que la contabilidad de Transportes Especiales VIP no fue desvirtuada por la DIAN, aspecto sobre el que no existe pronunciamiento en la sentencia apelada, ni sobre el dictamen del revisor fiscal.

Afirmó que la contabilidad cumple con lo previsto por los artículos 772, 773 y 774 del Estatuto Tributario, para señalar que, conforme con los artículos 775 y 776 *ibidem*, los libros de contabilidad prevalecen sobre las declaraciones tributarias y los comprobantes externos prevalecen sobre los asientos contables, concluyendo que para el caso no hubo cuestionamiento por la DIAN sobre ninguno de los aspectos señalados, ni se exigió comprobación sobre los contratos celebrados con los dueños de los vehículos, ni se exigieron pruebas expresas sobre la operación comercial, por lo que considera que no se desvirtuó la presunción de veracidad de la declaración privada.

Considera que en el proceso está probado que la DIAN no desvirtuó la "presunción de veracidad de la empresa" porque no pidió prueba específica sobre las operaciones a la empresa para entender las operaciones, como tampoco con sus clientes.

Invocó el artículo 745 del Estatuto Tributario, afirmando que al existir una duda o vacío probatorio, debe resolverse a favor del contribuyente y, al tratarse de un tema contable, el análisis debe limitarse a las partidas contables, además, porque no se ordenó la experticia contable.

El certificado de revisor fiscal dio fe de que la contabilidad era llevada en debida forma, que las medidas de control interno, conservación y custodia de los bienes de la sociedad o de terceros están o han estado en su poder, que se efectuaron en forma oportuna los aportes a seguridad social, sin que la DIAN verificara los papeles de trabajo ni llamara a declarar al revisor fiscal.

Finalmente, el apelante solicita pronunciarse sobre cada uno de los puntos cuestionados en la demanda, por considerar que se ha vulnerado el principio de exhaustividad de la sentencia.

En relación con la sanción de inexactitud la actora no se pronunció.

Alegatos de conclusión.

La actora reiteró lo dicho en el recurso de apelación. Además, solicitó que en caso de no establecerse la certeza sobre los actos demandados, se dé cumplimiento a lo establecido en el artículo 745 del Estatuto Tributario.

La DIAN reiteró lo dicho en el recurso de apelación.

Concepto del Ministerio Público

El Ministerio Público guardó silencio.

CONSIDERACIONES DE LA SALA

La Sala decide los cargos de apelación formulados por las partes demandante y demandada contra la sentencia de primera instancia que accedió parcialmente a las pretensiones de la demanda, sin condenar en costas.

Apelación de la demandada (DIAN)

Si bien el Tribunal determinó que la adición de ingresos por la venta de activos (vehículos) en cuantía de $841.035.887 se encontraba ajustada a la legalidad,

consideró procedente la depuración del ingreso con los costos acreditados en el proceso, conforme lo señala el artículo 22 de la Ley 1607 de 2012, para determinar la base gravable del impuesto CREE. A estos efectos tomó las facturas de compra de los vehículos, que obraban en el expediente[13].

Lo anterior fue reprochado por la DIAN, acusando el fallo de primera instancia de apartarse del problema jurídico planteado en la demanda, incurriendo en un pronunciamiento *extra petita*, pues en su criterio, el fundamento del desconocimiento del costo es la consecuencia lógica de la omisión de ingresos, pues quien omite ingresos, también lo hace con el costo por lo que *«resulta inaceptable el reconocimiento de costos no declarados por la sociedad contribuyente, tampoco solicitados por ésta por lo que la DIAN no tuvo oportunidad alguna de controvertirlos»*[14].

A partir de lo anterior, la Sala entrará a resolver si el Tribunal profirió un fallo *extra petita* al reconocer los costos, con fundamento en las pruebas directas.

Observa la Sala que los antecedentes ponen de presente que la solicitud del reconocimiento de los costos inherentes a los ingresos fue efectuada tanto en sede administrativa como en sede jurisdiccional. Es así como en la demanda señaló la actora; *«un aspecto que vale la pena destacar en este caso de los ingresos que la DIAN pretende adicionar es la incoherencia en el ejercicio de fiscalización y determinación oficial de los tributos, cuando la administración tributaria no reconoce los costos inherentes a los bienes que dicen fueron enajenados por la sociedad Transportes Especiales VIP S.A.S. ni siquiera por la vía de los costos presuntos»*[15]. (Subrayado fuera de texto).

La misma solicitud fue puesta de relieve por el Tribunal, vinculándola a la correspondiente prueba de los costos, así: *«es proceden (sic) su aceptación en esta instancia judicial cuando la sociedad demandante en la respuesta al requerimiento[66] acompañó las facturas y tanto en el recurso de reconsideración[67] como en la demanda[68], al argumentar su oposición respecto de la adición de ingresos brutos manifestó la incoherencia en el ejercicio de fiscalización y determinación oficial de los tributos**, al no reconocer la administración los costos inherentes** a los bienes enajenados, ni siquiera vía de los costos presuntos»*[16](´Enfatiza la Sala).

Si bien la actora hace especial énfasis en la aplicación de los costos presuntos del artículo 82 del Estatuto Tributario, no puede perderse de vista que ello ocurre luego de solicitar el reconocimiento de los costos inherentes a los ingresos adicionados, que no son otros que los correspondientes a la adquisición de los activos enajenados (vehículos).

El reproche de Transportes Especiales VIP S.A.S., va dirigido a la imputación de ingresos «*SIN RECONOCER COSTO ALGUNO*»[17], para lo cual invoca la aplicación del artículo 228 de la Constitución Política, prevalencia del derecho sustancial.

Conforme con lo anterior, la Sala, no observa que el Tribunal haya incurrido en un fallo *extra petita*, pues el pronunciamiento fue efectuado a instancias de lo solicitado y probado en la demanda y en el proceso, que perseguía el reconocimiento de los costos inherentes a la operación de compraventa de vehículos, los que por demás se encontraban debidamente probados al haber sido allegadas las facturas correspondientes a la adquisición de los vehículos, con ocasión de la respuesta al requerimiento de la administración[18], dentro de la oportunidad probatoria, en los términos del artículo 744 del Estatuto Tributario.

Al hilo de lo anterior, le asistió razón al Tribunal al reconocer los costos que fueron debidamente probados, que no los costos presuntos, esto en tanto resulta claro que

[13] Folio 590 a 629 del ca 4.
[14] Folio 292 cp.
[15] Folio 6 del cp 1.
[16] Folio 269 del cp 2.
[17] Folio 11 del cp 1.
[18] Folios 590 a 629 del ca.

SC 5780-6

la percepción de los ingresos correspondientes a la enajenación de los vehículos era imposible, sin la adquisición de los mismos, no es cosa diferente al reconocimiento de que a todo ingreso, por regla general, le apareja la realización del costo.

Finalmente, respecto de la Sentencia del 17 de septiembre de 2014, exp. 19011, ponente Hugo Fernando Bastidas Bárcenas, citada por la demandada, con la que pretende sustentar, la improcedencia del reconocimiento de costos declarados y no registrados contablemente, debe ponerse de presente que ella se refiere a la aplicación del artículo 760 del Estatuto Tributario, «Presunción de ingresos por omisión de costos», lo que no constituye un precedente aplicable al presente caso.

En igual sentido, la Sentencia del 1 de agosto de 2016, exp. 21000, ponente Martha Teresa Briceño de Valencia[19], se refirió a la falta de valor probatorio de los documentos aportados por la actora para demostrar la existencia del costo y las condiciones en que se produjo, lo que es completamente distinto al caso objeto de estudio.

En consecuencia, no prospera el cargo de apelación formulado por la demandada.

Apelación de la parte actora

Señaló la actora como motivos de inconformidad contra la sentencia de primera instancia que: (i) la primera instancia negó el peritaje contable, que hubiese sido fundamental en la determinación de la verdad (ii) no se desvirtuó la contabilidad de la sociedad Transportes Especiales VIP S.A.S.; (ii) no se desvirtuó la presunción de veracidad de la empresa; (iii) está probado en el proceso la ausencia de objeciones de la DIAN a las certificaciones y notas al balance por parte del revisor fiscal (iv) cualquier duda debe resolverse a favor de la actora, al no probarse plenamente la inexactitud que se predica de la liquidación oficial y en tanto no se practicó la experticia contable; (v) no se cumplió el principio de exhaustividad de la sentencia.

De la lectura del recurso de apelación se advierte que la demandada no presentó reparo concreto dirigido a desvirtuar las razones que tuvo en cuenta el *a quo* para mantener la adición de los ingresos, ni el desconocimiento de los costos, ni siquiera especificó que tales aspectos eran el objeto de su apelación.

En esencia el fallo del Tribunal se sustentó en que no se demostró la realidad de la operación, no se probó la prestación de los servicios de transporte especial por parte de la sociedad Transportes Especiales del Eje Cafetero S.A.S a la actora, de los cuales derivó el costo por valor de $1.549.724.000. Precisó el tribunal que si bien la factura era el documento idóneo para soportar costos, la DIAN podía válidamente establecer la existencia de la operación, lo que en el caso concreto no pudo acreditarse. Determinó que la DIAN puede desconocer la factura al igual que el registro contable, si comprueba que las operaciones pudieron no ser efectuadas.

A estos efectos, el Tribunal hizo un recuento de las pruebas obrantes en el proceso, de las cuales destaca la Sala: i) no se estableció con exactitud la actividad de la compañía que fungía como proveedora, comoquiera que la persona que atendió la visita señaló que la empresa afiliaba vehículos, y que no prestaba el servicio de transporte ii) los socios de la proveedora y actora eran los mismos, iii) la empresa que se señalaba como proveedora no había contratado ningún empleado en el año 2013, ni tenía vehículos propios ni tampoco había aprobado la afiliación de vehículos, iv) las resoluciones del Ministerio de Transporte solo probaban que la

[19] Señaló la sentencia: *«En tal sentido, para la Sala no es posible aceptar el costo adicionado por la actora a la corrección provocada de la declaración de renta del año gravable 2010, pues los documentos aportados por la actora no demuestran fielmente la existencia de este costo y las condiciones en que se produjo»*.

SC 5780-6

empresa que fungía como proveedora estaba habilitada para prestar el servicio e incorporar 40 vehículos, no que lo hubiera efectuado y v) no se acreditó el soporte que exige el Decreto 174 de 2001, artículos 22 y 24 a cuyas voces, no se puede prestar el servicio público de transporte terrestre automotor especial sin sujeción a un contrato escrito. Tampoco los contratos para la contratación del equipo automotor de otra empresa.

Sin embargo, el escrito de impugnación se limitó a señalar el valor probatorio de la contabilidad y del revisor fiscal, amén de insistir en la prueba pericial que le fue negada e invocar el artículo 745 del Estatuto Tributario. Se echa en falta las razones específicas de su inconformidad con la decisión apelada, con la valoración probatoria detallada y minuciosa realizada por el Tribunal respecto de los elementos de prueba obrantes en el proceso, y, en general, sobre los fundamentos de la sentencia, lo que impide a la Sala pronunciarse.

A estos efectos, ha precisado la Sala[20], de conformidad con el artículo 320 del CGP, que el objeto del recurso de apelación consiste en que el superior examine la cuestión decidida, únicamente, respecto de los reparos concretos formulados por el apelante.

Idéntica situación se observa respecto del señalamiento que hace el apelante acerca de que la sentencia de primera instancia falla sin dar cumplimiento al principio de exhaustividad, solo se limita a afirmar que el juzgador no resolvió sobre todos los puntos planteados en la demanda, solicitando al superior que se pronuncie sobre ellos, lo que desde toda perspectiva resulta inadmisible, pues ello implicaría pronunciarse nuevamente sobre la totalidad del proceso.

En casos similares al presente, en donde el apelante presenta un escrito sin refutar de manera directa y concreta los fundamentos de la sentencia de primera instancia, esta Corporación[21] ha manifestado que:

> *«(…) se desconoce el hecho que se ha abierto una instancia procesal diferente, promovida por las propias partes (o una de ellas, como en este caso), para que el superior "revise la providencia del inferior y corrija sus errores" -y no para que se pronuncie de nuevo sobre la totalidad de la causa-De ahí que se pueda calificar de defectuoso e insuficiente, en tanto desconoce que la impugnación parte de la base, señalada por igual por la legislación y la jurisprudencia e impuesta por el mandato constitucional de garantía del debido proceso, de una exposición clara, razonada y concreta de los motivos de inconformidad del recurrente con la decisión atacada. No otra es la razón por la cual en esos eventos habitualmente se opta por dar por fallida la censura intentada y se confirma la decisión apelada».*

Lo anterior, aunado al hecho de que la Sala advirtió un juicioso y detallado estudio fáctico y jurídico por parte del *a quo* respecto de cada uno de los puntos del litigio que se concretaron en la omisión de ingresos, el desconocimiento de costos y la sanción de inexactitud, se confirmará la sentencia de primera instancia.

Respecto a la solicitud del decreto de una prueba pericial y contable, el Despacho se permite señalar que tal solicitud fue decidida negativamente mediante auto del 11 de diciembre de 2019. De allí que no resulte procedente la práctica de una nueva prueba en esta etapa del proceso.

Condena en costas

Sobre la condena en costas en esta instancia, la Sala advierte que no hay lugar a imponerlas en consideración a que no se probó en el proceso su causación, como

---

[20] Sentencia del 12 de septiembre de 2019, Exp. 22058, CP. Julio Roberto Piza Rodríguez. Reiterada en las sentencias del 7 de mayo de 2020, Exps. 22498, CP. Stella Jeannette Carvajal Basto y 21732, CP. Julio Roberto Piza Rodríguez, y del 22 de abril de 2021, Exp. 25029, CP. Myriam Stella Gutiérrez Argüello.

[21] Consejo de Estado. Sala de lo Contencioso Administrativo. Sección Primera. Proceso: 08001-23-31-000-2009-00844-01. Sentencia del 16 de julio de 2015. C.P. Guillermo Vargas Ayala.

SC 5780-6

lo exige el numeral 8 del artículo 365 del Código General del Proceso, aplicable al caso por expresa remisión del artículo 188 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo.

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

FALLA

1. **Confirmar** la sentencia de primera instancia proferida por el Tribunal Administrativo del Quindío, Sala Primera de Decisión, del 11 de julio de 2019.

2. Sin condena 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)
JULIO ROBERTO PIZA RODRÍGUEZ
Presidente

(Firmado electrónicamente)
STELLA JEANNETTE CARVAJAL BASTO

(Firmado electrónicamente)
MILTON CHAVES GARCÍA

(Firmado electrónicamente)
MYRIAM STELLA GUTIÉRREZ ARGÜELLO

SC 5780-6