

Bogotá D.C., marzo de 2022

Honorable magistrado:

Doctor Luis Antonio Rodríguez Montaña

Tribunal Administrativo de Cundinamarca

Sección Cuarta – Subsección A

E.S.D.

Referencia:

Expediente: 250002337-000-2020-00434-00

Demandante: Luz Mary Guerrero Hernández

C.C./ NIT: 23'652.171

Acción: Contenciosa

Medio de control: Nulidad y restablecimiento del derecho

Demandado: UAE Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (Dian)

Domicilio: Bogotá D.C.

Concepto: Impuesto sobre la renta para la equidad – CREE, año gravable 2015

Asunto: **Contestación reforma de la demanda**

Cuantía: \$2.075'239.000

Auto admisorio: 03 de junio de 2021

Notificación: 12 de julio de 2021

Apoderado demandado: María Teresa Forero Velásquez

Domicilio del apoderado: Bogotá D.C.

Temas: Omisión de activos, omisión de ingresos, deducibilidad en el impuesto de renta para la equidad CREE por pagos de indemnizaciones a clientes, ganancia ocasional y sanciones previstas en los artículos 258-1, 647 y 648 del ET.

María Teresa Forero Velásquez, identificada con cédula de ciudadanía n.º 52'717.262, abogada titulada y portadora de la tarjeta profesional n.º 146.632, expedida por el Consejo Superior de la Judicatura, actúo como apoderada de la **Unidad Administrativa Especial Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales** (en adelante, Dian o mi representada). Según el poder conferido por la directora seccional de impuestos de grandes contribuyentes de la UAE -Dian (A), respetuosamente y encontrándome dentro de la oportunidad legal prevista para ello en el artículo 173 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo (CPACA), me permito contestar la

reforma de la demanda instaurada por el doctor Ricardo Andrés Sabogal Guevara en representación de Luz Mary Guerrero Hernández, quien fuera la representante legal de la sociedad Servientrega S.A. para la fecha de ocurrencia de los hechos.

1. Las pretensiones del texto de la reforma de la demanda

En el escrito de la reforma de la demanda notificada a la Dian se observan las siguientes pretensiones:

D. Que se condene en costas a la entidad demandada, de conformidad con el artículo 188 y 193 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo y, en el evento de no acceder a las pretensiones de la presente demanda, no se condene en costas a la parte demandante, lo anterior, en virtud de los fundamentos contemplados en el acápite correspondiente de este medio de control.

PRETENCIÓN SUBSIDIARIA

A. Que se declare la nulidad parcial de la Liquidación Oficial de Revisión No. 900007 del 15 de marzo de 2019 y de la Resolución No. 002012 del 17 de marzo de 2020, bajo el entendido de que aun cuando hubiere lugar a la modificación de la liquidación privada, es improcedente la sanción determinada en conta de mi representada por no incurrir el hecho sancionable consagrado en el artículo 658-1 del Estatuto Tributario.

B. Que a título de restablecimiento del derecho se establezca que es improcedente la sanción impuesta por la demandada a la señora Luz Mary Guerrero Hernández en su calidad de Representante Legal de Servientrega.

2. Oportunidad para contestar la reforma de la demanda

De conformidad con lo establecido en el Artículo 173 del CPACA, se correrá traslado de la admisión de la reforma de la demanda a las partes, mediante notificación por estado y por la mitad del término inicial¹.

Con relación al término inicial, los artículos 172 y 199² ibidem, establecen que se correrá traslado de la demanda a las partes por el término de 30 días, tiempo en el cual se “deberá contestar la demanda, proponer excepciones, solicitar pruebas, llamar en garantía, y en su caso, presentar [la] demanda de reconvenición”³. Ahora bien, según el Artículo 199 de la Ley 1437 de 2011, “el traslado o los términos que conceda el auto notificado solo se

¹ COLOMBIA. CONGRESO DE LA REPÚBLICA. Ley 1437 de 2011. (18, enero, 2011). Por la cual se expide el Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo. Diario oficial. Enero, 2011. No. 47956.

² El Artículo 199 de la Ley 1437 de 2011 fue modificado por el Artículo 612 de la Ley 1564 de 2012.

³ COLOMBIA. CONGRESO DE LA REPÚBLICA. Ley 1437 de 2011 (18, enero, 2011). Por medio de la cual se expide el Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo. Diario oficial. Enero, 2011. Nro. 47.956.

empezarán a contabilizar a los dos (2) días hábiles siguientes al envío del mensaje y el término respectivo empezará a correr a partir del día siguiente”⁴.

En ese sentido, el término para dar contestación a la reforma de la demanda presentada en el presente litigio vence el 29 de marzo de 2022, como quiera que en esa fecha acaece el décimo quinto día (la mitad del término inicial), contado a partir de la notificación de la admisión de la reforma de la demanda, la cual se produjo el 07 de marzo de 2022.

3. De la reforma de la demanda

De conformidad con el numeral 2° del Artículo 173 del CPACA, “la reforma de la demanda podrá referirse a las partes, las pretensiones, los hechos en que se fundamentan, o a las pruebas”⁵. La claridad de la norma en mención permite concluir que, en la reforma de la demanda, está vedada al demandante la posibilidad de hacer referencia a los fundamentos de derecho de las pretensiones incluyendo las normas violadas con la explicación del concepto de violación. En efecto, ello solo se puede realizar con la demanda inicial de conformidad con lo dispuesto en el numeral 4° del Artículo 162 del CPACA.

En virtud de lo anterior, solicito de manera respetuosa al honorable despacho no tener en cuenta los argumentos incluidos en el numeral VIII del texto de la reforma a la demanda por cuanto, justamente, el demandante modificó los fundamentos de derecho de las pretensiones y la explicación del concepto de violación de las normas presuntamente violadas, lo cual, como se indicó con anterioridad, no es posible de realizar tal y como se desprende del numeral 2° del Artículo 173 del CPACA.

No obstante, se precisa que, si el despacho considera procedente el análisis de dichos argumentos, presentamos la contestación de los conceptos de violación del demandante, según lo estipulado en el texto de la reforma de la demanda. De igual manera, teniendo en cuenta que en la defensa planteada en la contestación de la demanda ya se había pronunciado acerca de los conceptos de violación se procedió a reiterar los argumentos de defensa ya escritos en la contestación, así mismo, la postulación de la excepción de falta manifiesta de legitimación en la causa por activa para actuar en nombre propio prevista en el parágrafo 2 del artículo 175 CPACA y finalmente, emitir un pronunciamiento frente a la condena en costas.

⁴ COLOMBIA. CONGRESO DE LA REPÚBLICA. Ley 1437 de 2011 (18, enero, 2011). Op. cit.

⁵ Ibid.

4. Fundamentos de la reforma de la demanda

4.1. Concepto de violación

El demandante pretende que se anulen los actos acusados porque considera que son violatorios de la Constitución y la Ley por las razones que se exponen a continuación:

4.1.1. Nulidad por violación directa de la ley, al imponer una sanción a la señora Luz Mary Guerrero sin la Comisión del supuesto de hecho sancionable conforme a lo establecido en el artículo 658-1 del Estatuto Tributario

La administración propuso imponer sanción a la señora Luz Mary Guerrero Hernández, representante legal para el periodo en que ocurrió la omisión de la sociedad Servientrega S.A., y al revisor fiscal en ocasión del Artículo 658-1 del Estatuto Tributario con base en (i) la omisión de ingresos operacionales del Consorcio y (ii) la reclasificación de ingresos por ganancias ocasionales a ingresos brutos no operacionales.

El demandante indicó su oposición a la sanción del artículo 658-1, por cuanto no se cumple con el supuesto de hecho, pues Servientrega no omitió los ingresos en el 2015 en las declaraciones del impuesto sobre la renta para la equidad – CREE. Por otra parte, el Artículo 658-1 establece que la sanción al representante y al revisor fiscal se impondrá cuando en las declaraciones tributarias y en la contabilidad se presenten irregularidades relacionadas con la omisión de ingresos.

El demandante señaló que, para configurar el hecho sancionable de este artículo, se tuvieron que cumplir dos condiciones: (i) que exista una omisión de ingresos y (ii) que el representante legal apruebe u ordene dichas omisiones a los ingresos. Sin embargo, el segundo hecho no se dio. Por lo tanto, si se diera la imposición de una sanción, se violaría el principio de legalidad. Ahora, para dar desarrollo a este principio mencionó las sentencias C-160 de 1998, C-475 de 2004, C-412 de 2015 entre otras, proferidas por la Corte Constitucional. De igual manera, reiteró que la administración no probó, a lo largo de la vía gubernativa, que la señora Luz Mary conociera de forma consciente la supuesta omisión que realizó Servientrega.

Afirmó el demandante que no es procedente la imposición de la sanción al representante legal y al revisor fiscal de la compañía, ya que en el caso en concreto, estas personas no omitieron ingresos en la contabilidad y en las declaraciones del impuesto sobre la renta para la equidad – CREE ni mucho menos tomaron deducciones que no son procedentes de acuerdo con la legislación fiscal, debido a que Servientrega incorporó correctamente en su declaración la totalidad de los ingresos percibidos durante el año

gravable de 2015.

4.1.2. Nulidad por falsa motivación del acto administrativo, como quiera que contrario a lo mencionado por la demandada Servientrega S.A. declaró la totalidad de los ingresos percibidos en virtud de su participación en el consorcio SETI, por lo que no omitió ingresos por un valor de \$401'602.000

El demandante afirmó que Servientrega sí registró contablemente y declaró en su totalidad los ingresos que correspondieron a su participación en el Consorcio y a los acuerdos a los que llegaron con los demás consorciados en relación con la distribución de los ingresos. Además, menciona que el Artículo 18 del ET, vigente a la época de los hechos, señalaba que los consorcios no eran contribuyentes del impuesto sobre la renta para la equidad – CREE, razón por la cual los consorciados debían declarar independientemente los ingresos, costos y deducciones generados de la actividad del consorcio de acuerdo con la participación que ellos tuvieran, tal como lo dice el concepto 843 de 2015.

Sin embargo, de las cifras presentadas por el Consorcio, se podría inferir que los ingresos percibidos por Servientrega ascendieron a \$1.209'469.342, situación que no corresponde a la realidad económica y fáctica de la operación. El libelista aduce que resulta imposible probar un hecho que no ocurrió, como lo es la percepción de los recursos, que según la Dian fueron omitidos en la contabilidad y en la declaración de renta para la equidad – CREE. No obstante, afirmó que el correo enviado el 6 de mayo de 2019 por el señor William Zuluaga, miembro del Consorcio a Servientrega S.A., es una prueba de la existencia del acuerdo entre los consorciados. En virtud de lo dicho, al Servientrega no participar en una inversión realizada por los demás consorciados, se decidió que no participaría de los ingresos de dicha inversión.

Ahora bien, a pesar de que el correo fuere negado como prueba por la Dian al no cumplir con el Artículo 747 del ET, el demandante, apoyado en la jurisprudencia de la Corte Constitucional en la sentencia C-551 de 2016, argumenta la validez del correo electrónico como confesión. También adjunta correos del mes de diciembre de 2015 con la información contable relacionada con los ingresos y gastos correspondientes a Servientrega S.A., mediante lo cual se corrobora que la empresa no recibió los ingresos certificados por el consorcio por un valor de \$401'602.000. En adición, indica que el acta n.º 38 de la Junta Directiva del Consorcio SETI de fecha 6 de octubre de 2015 reiteró el acuerdo mencionado en el cual Servientrega no participó en una inversión realizada con los demás consorciados y, por lo cual, no participaría de los ingresos derivados de tal inversión.

El libelista afirmó que Servientrega registró la totalidad de los ingresos de acuerdo con los soportes y comprobantes internos y externos de la operación, tal como está

consignado en el Artículo 123 del Decreto 2649 de 1993, donde se señala que la contabilidad se debe tomar como prueba, en concordancia con jurisprudencia del Consejo de Estado y con el Artículo 772 del ET, que indican que los libros contables constituirán prueba a favor del contribuyente, siempre y cuando los libros se encuentren llevados en debida forma en concordancia con los requisitos del Artículo 774 del ET, que según el demandante, se cumplen.

Posteriormente, el demandante indicó que, respecto al requisito del numeral 5 del Artículo 774 del ET, la Dian tomó como plena prueba las certificaciones emitidas por el contador del consorcio, documento que no cumple con todos los requisitos para su procedencia, ya que no cuenta con soportes que demuestren que Servientrega recibió en el 2015 unos ingresos de \$1.209'469.342. Reiteró que esta prueba no es conducente ni pertinente y, además, estipuló un porcentaje de participación del 17%, cuando realmente fue del 25%. El libelista indicó que la Dian pretende hacer valer esta prueba mediante la aplicación del Artículo 750 del ET; desconociendo el Artículo 752 del ET acerca de la inadmisibilidad del testimonio en situaciones que, por su naturaleza, suponen la existencia de documentos como la transferencia de recursos y, también, acompaña este argumento con jurisprudencia del CE.

El demandante concluyó que la administración tributaria no puede basar la adición de ingresos en la certificación emitida por el contador del consorcio, en la medida en que ella misma no contiene todos los elementos exigidos para ser tomada en cuenta como prueba dentro de los procesos de fiscalización. En adición, reiteró que se adjuntaron soportes contables que demuestran que los recursos que fueron girados a favor de la empresa fueron de \$807'867.017 y si, eventualmente, la administración no tiene certeza sobre la información consignada en la declaración de Servientrega, no puede predicar la veracidad de las afirmaciones realizadas por el consorcio y, entonces, se estaría desconociendo el Artículo 742 del ET. Es importante recordar que este artículo dispone que las decisiones de la administración deben fundarse en los hechos probados y no debe dejar de lado el Artículo 745, ya que indica que las dudas provenientes de vacíos probatorios se resuelven a favor del contribuyente.

4.1.3. Nulidad de la Liquidación Oficial de Revisión n.º 312412019000020 del 14 de marzo de 2019 y de la Resolución n.º 992232020000042 del 19 de marzo de 2020, por violación directa de la ley al desconocer el alcance de los artículos 743, 772, 774 y 777 en relación con la contabilidad como medio de prueba y sobre los certificados de revisor fiscal aplicables a la materia.

Al respecto, señálole al accionante que, la administración tributaria pasó por alto todo soporte documental y contable aportado como prueba durante el trámite

administrativo, esto, bajo un criterio formalista alejado de los principios constitucionales, por el solo hecho que el certificado de revisor fiscal en su criterio no cumplió con los requisitos para tener valor probatorio, descarto el contenido del balance, el libro mayor y los estados financieros.

En contraste con lo anterior, preciso que las certificaciones aportadas si cumplieron con los presupuestos para ser tenidas en cuenta dentro del proceso como plena prueba.

4.1.4 Nulidad por falta de aplicación, de los artículos 107 y 148 del Estatuto Tributario al desconocer la deducción de los gastos operacionales de ventas o declarados por Servientrega en la declaración de CREE de la vigencia 2015, entre ellos, las indemnizaciones

Con relación a este aspecto, el actor señaló que la administración tributaria rechazó un monto de \$5.209.780.662 por concepto de indemnizaciones pagadas por la compañía a sus clientes por averías, hurtos, daños, retardos en la entrega de la mercancía entre otros.

Así mismo, preciso que si bien es un criterio general de interpretación que las indemnizaciones representan sanciones o penalidades atribuibles a contratistas incumplidos que no son deducibles, dicha regla no aplica para la actividad especial que desarrolla la sociedad como lo es la prestación de mensajería expresa y transporte de carga.

De igual manera, sostiene que las expensas en las que incurrió la empresa en desarrollo de su objeto social si son deducibles, toda vez que los riesgos asumidos dentro de la operación son inherentes al servicio prestado de mensajería expresa y transporte de carga.

En ese orden de ideas, concluye que, los requisitos del artículo 107 del ET no son de carácter absoluto, sino que tienen que interpretarse con criterio comercial. Así, explican que el desarrollo de la actividad lleva implícito un alto riesgo de accidente, hurto y daño de mercancía, lo que conlleva a que la empresa deba indemnizar a quienes resulten afectados en la ocurrencia de un posible daño.

Como colofón de lo anterior, insiste que las indemnizaciones a favor de sus clientes son erogaciones, necesarias y relacionadas con la actividad productora de renta. Así mismo, que Servientrega cumplió con los requisitos establecidos en el artículo 107 del ET para solicitar los gastos operacionales descritos como deducibles.

4.1.4.1. Las indemnizaciones tomadas como deducibles deben entenderse dentro de la realidad de la operación comercial desarrollada por Servientrega, la cual por su naturaleza es de riesgo y genera eventuales compensaciones que de no efectuarse afectarían la operación, reputación y todo objeto social de la empresa

El actor señaló que la Dian consideró que los gastos rechazados a Servientrega no eran procedentes en el sentido en que las indemnizaciones reconocidas a los clientes corresponden a las fallas atribuibles en su totalidad a la empresa por descuido o por hechos imprevistos. Sin embargo, el hecho de que esas indemnizaciones correspondan al reconocimiento libre de un hecho que afecta negativamente a un tercero, no implica que no se pueda tomar como deducible, pues no hay una limitación en los artículos 107 y siguientes del ET.

El demandante indicó que los requisitos del Artículo 107 no son absolutos ni definitivos, lo que conlleva a que la administración y el contribuyente descifren la realidad económica y comercial de cada contribuyente. Al respecto, uno de los criterios a tener en cuenta es el objeto social de la persona jurídica, que en el caso concreto es –entre otras–: prestar el servicio de todas las actividades relacionadas con los servicios postales en sus diferentes formas y prestar el servicio de todas las actividades relacionadas con transporte de cosas, de mercancías, o de carga a nivel nacional o internacional. Desde su creación, el objeto social de Servientrega se ha desarrollado en la asesoría y gestión en la impresión, alistamiento, recolección, transporte y/o entrega de documentos, periódicos, revistas, medios impresos, mercancías y cosas.

En relación con el transporte, Servientrega se encarga del transporte de mercancías y esta actividad está regulada por el MINTIC y la Superintendencia de Puertos y Transporte. En el evento de sufrir accidentes o daños debido a condiciones climáticas o hurtos, se debe entender como un riesgo inherente al desarrollo de sus actividades, ya que no es algo que compañía pueda controlar. Posterior a ello, el actor describe la operación desarrollada por Servientrega respecto a soluciones de mercancías, empaques, embalajes, almacenamiento y servicio.

En adición, el demandante argumentó que, debido al riesgo presentado en el desarrollo de sus operaciones, la empresa debe indemnizar a quienes resulten afectados en la ocurrencia de un posible daño. Estas indemnizaciones se convierten en una erogación directamente relacionada con la generación de la renta para Servientrega para evitar el desprestigio de la empresa, lo que se convierte en expensas necesarias.

El actor indicó que la Dian desconoció el análisis de las normas postales, ya que la misma Ley reconoce un porcentaje de fallas, apenas obvio y natural si se tiene en cuenta el

tipo de actividad al que se dedica Servientrega. Por último, indicó que el Artículo 148 del ET hace alusión a la procedencia de la deducción por pérdidas de activos por cuestiones de fuerza mayor o caso fortuito.

4.1.4.2. Servientrega, en efecto, cumple con los requisitos establecidos en el Artículo 107 para solicitar los gastos operacionales descritos como deducibles.

El actor inició mencionando que la Dian sostuvo que la expensa no es deducible, puesto que no cumple con el criterio de necesidad y que la erogación debe generar un ingreso. Al respecto, indicó que el Consejo de Estado, en su jurisprudencia, reiteró que la necesidad de la expensa no implica que se deba generar un ingreso y mucho menos que sea indispensable, ya que los requisitos del Artículo 107 del ET se deben revisar bajo un criterio comercial.

Posteriormente, mencionó que Servientrega estaba legalmente obligada a incurrir en las indemnizaciones que son objeto de rechazo por parte de la administración, cumpliéndose el requisito de necesidad, pues, en términos comerciales, se trataba de un gasto necesario. Agregó que la expensa será necesaria en la medida en que se destine a mantener la actividad o, bien, las condiciones de funcionamiento, sin que se considere que la misma resulte imprescindible para la obtención del ingreso, como lo afirma la Dian.

Adicionalmente, agregó conceptos de doctrina y jurisprudencia del Consejo de Estado acerca de los gastos de mejora y de la procedencia de la deducción de una expensa necesaria, en la cual concluye que es claro que las indemnizaciones pagadas por Servientrega cumplen con los requisitos establecidos en el Artículo 107 del ET acerca de necesidad, proporcionalidad y causalidad del gasto. Finalizó mencionando que la compañía ha tomado las medidas necesarias para disminuir la ocurrencia de hechos que la administración considera atribuibles a Servientrega.

4.1.4.3. Indebida aplicación de la sentencia del 5 de mayo de 2011. Expediente 17888, para el caso en concreto

El actor manifestó que difiere de lo indicado en el fallo del Consejo de Estado, el cual establece que las indemnizaciones pagadas por una empresa transportadora por pérdida de mercancías no son deducibles, en la medida en que aceptar esta premisa representa también admitir que en el servicio que presta el contribuyente es preciso la ocurrencia permanente de hechos antijurídicos.

Las razones por las que esta sentencia no es aplicable al caso en concreto, según el demandante, radican en que a pesar de que la sentencia establece reglas en materia de

indemnizaciones, derivadas del contrato de transporte, lo hace con ocasión del reconocimiento judicial que el juez natural del contrato hizo sobre la indemnización. Sin embargo, los supuestos de hecho no son aplicables a la situación fiscal de Servientrega, si se tiene en cuenta que el servicio que se presta contempla la ocurrencia de hechos ajenos a la voluntad de los contratantes que, no necesariamente, involucran hechos jurídicos. Además, señaló que la empresa ha desarrollado su objeto social de la forma más diligente posible dentro del giro ordinario del negocio.

Concluyó indicando que, si bien las erogaciones por indemnizaciones derivadas de daños, hurtos o averías solicitadas como deducción no tienen una relación directa con el ingreso obtenido, sí tienen relación de causalidad con la actividad desarrollada o el objeto social de Servientrega. Lo anterior debido a que es una necesidad indemnizar a los clientes que, por causas ajenas al sistema de control y gestión, han sufrido perjuicios.

4.1.5. Nulidad por falta de aplicación de los artículos 75, 60, 267 y 300 del Estatuto Tributario y del artículo 66 del Decreto 2649 de 1993, al considerar que se debía declarar como renta ordinaria y no como ganancia ocasional, los ingresos originados en la enajenación de la participación en el SETI

El libelista inició explicando la definición de activos intangibles adquiridos y formados, según lo estipulado en el artículo 66 del Decreto 2649 de 2015. Al respecto de los intangibles formados, él argumentó que estos deben ser registrados contablemente en la medida en que se realicen erogaciones plenamente identificables que contribuyan a su adquisición o formación. Esto quiere decir que, si el contribuyente no dispuso recursos para adquirir el intangible o no los ha destinado para contribuir con su formación, no los deben registrar contablemente.

Posteriormente, añadió conceptos de la jurisprudencia del Consejo de Estado y la doctrina acerca de la interpretación del Artículo 66 del decreto, en los cuales se resaltó que los intangibles comprenden aquellos recursos obtenidos por la empresa que carecen de naturaleza material e implican un derecho o privilegio oponible a terceros, de cuyo ejercicio o explotación se obtienen beneficios económicos. Agregó el concepto de la Corte Constitucional, el cual señala que la existencia del crédito mercantil permite ventajas comerciales como el valor actual de las futuras actividades en exceso de las ganancias, es decir, mayores utilidades en promedio. La valoración de este excedente se fundamenta en el exceso de rendimiento y tiempo probable de subsistencia, sin que se asigne valor alguno en su contabilidad, a menos de que se haya realizado un desembolso para adquirirlo.

El demandante indicó que, con base en la naturaleza del intangible, en la medida en que no es posible asignarle un costo o valor por no haber sido adquirido por el

contribuyente, no es factible exigir su reconocimiento contable. Esto atentaría en contra de los principios contables vigentes antes en la incorporación de las normas internacionales de información financiera (NIIF).

El actor hizo referencia a la Superintendencia de Sociedades, la cual estipuló que los intangibles formados no están sujetos a reconocimiento contable, aun cuando hayan sido valorado en estudios técnicos; así como tampoco está sujeto a reconocimiento contable el crédito mercantil formado, incluso cuando está sustentado en estudios técnicos elaborados por profesionales idóneos. Lo anterior concuerda con el Artículo 47 del Decreto 2649 de 1993, el cual establece que, para el reconocimiento de los hechos económicos dentro de la contabilidad, se requiere que el mismo pueda ser medido y pueda representarse de manera confiable.

Para este caso en concreto, argumentó que los derechos de participación en el Consorcio SETI constituyen un intangible formado, si se tiene en cuenta que Servientrega no realizó ningún pago o desembolso en el momento de constitución de este, sino que efectuó un aporte de su conocimiento y, en general, del servicio que presta en virtud de su objeto social para la adjudicación de un contrato estatal.

Con base en lo anterior, el actor agregó que, en la figura contractual del Consorcio, los contribuyentes no adquieren la participación como una contraprestación, sino que se unen para un fin específico, que es participar en una licitación cuyo valor se irá formando a medida que se desarrolla el contrato adjudicado. Lo cual significa que a la participación del consorcio no se le podía asignar un valor contable, puesto que la valorización se generaba a partir del desarrollo contractual de la concesión n.º 250 OAJ del 30 de noviembre del 2006; así como tampoco resultaba factible asignarle un costo o valor, ya que Servientrega no realizó ninguna erogación tendiente a contribuir a la formación de ese intangible.

4.1.5.1. La participación de 25% del Consorcio SETI no debió ser declarada por Servientrega S.A.

Según el demandante, lo estipulado en los artículos 267 y 279 del ET, se puede deducir que la legislación tributaria no consagraba un método de determinación patrimonial de los intangibles formados en la medida en que únicamente se tenía una norma especial para los intangibles adquiridos y la regla general del artículo 267 del ET se refería a su precio de costo. Debido a lo anterior, los contribuyentes no tenían la obligación de incorporar en su declaración de impuesto sobre la renta para la equidad – CREE los activos intangibles formados, pues el Artículo 75 daba la opción de declararlos para acceder al 30% de la deducción fiscal.

Esta norma del ET indicaba que no era obligatorio declarar los intangibles en mención, ya que no se tenía una norma que así lo previera y, por el contrario, facultaba al contribuyente para que de manera optativa los incluyera en su declaración. Por esta razón, según el demandante, la participación del consorcio SETI constituye un intangible formado, el cual solo se debía incluir en las declaraciones de impuesto sobre la renta para la equidad – CREE cuando se quisiera acceder a lo estipulado en el Artículo 75 del ET, lo que no sucedió. Adiciona que la Dian no puede desconocer que la posición contractual dentro del consorcio constituye un activo fijo para la compañía, aun cuando no se registró contablemente el periodo comprendido entre 2007 a 2014 —por no estar en obligación de hacerlo—.

4.1.5.2. La enajenación de la participación del Consorcio SETI constituye una ganancia ocasional a la luz del Artículo 300 del ET

El artículo 300 del ET estipula que estará gravado con ganancia ocasional la utilidad que se obtiene de la enajenación de bienes que hayan sido parte del activo fijo del contribuyente y que hubieren sido poseídos por más de dos años. El demandante reafirma que la posición contractual dentro del consorcio es un activo intangible según el Artículo 66 del decreto 2649 de 1993. Agrega que la participación del consorcio SETI constituye un activo fijo y no un activo movable de acuerdo con el Artículo 60 del ET. Indica el actor que la administración construyó una acusación infundada en contra de Servientrega.

Si bien es cierto que los consorciados deben reconocer los activos según el aporte, la compañía no realizó ningún pago ni desembolso en el momento de constitución del consorcio. Lo que realmente hizo la compañía fue aportar de su conocimiento y del servicio de su objeto social. Concluye que la enajenación del 25% de la compañía de la participación en el consorcio constituye una ganancia ocasional, ya que corresponde a un activo fijo por más de dos años y que responde al porqué no se declararon estos ingresos, pues —se reitera— no era obligatorio.

4.1.6. Nulidad por violación directa de la ley, al no configurarse el hecho sancionable que da lugar a la sanción por inexactitud y en todo caso por existir una diferencia de criterios en el caso concreto

El demandante indicó que no es procedente la sanción por inexactitud, en tanto no se configura lo señalado en el Artículo 647 del ET, el cual establece que:

No se configura inexactitud cuando el menor valor a pagar o el mayor saldo a favor que resulte en las declaraciones tributarias se derive de una interpretación razonable en aplicación al derecho aplicable, siempre y cuando los hechos sean completos y verdaderos⁶.

El actor también mencionó que, en el caso en concreto, Servientrega S.A. cumplió con los requisitos de fondo y de forma en su declaración de impuesto sobre la renta para la equidad – CREE del 2015. Ha mostrado la realidad de sus registros contables y ha dado cuenta de que los rubros que fueron rechazados a la empresa fueron correctamente solicitados en la declaración que tiene completa validez. Debido a esto, el actor afirmó que la administración aplicó una consecuencia jurídica sin que se diera el supuesto de hecho de tal consecuencia. Para ilustrar su argumento, el demandante aportó jurisprudencia del Consejo de Estado, donde se señala que las razones para que proceda la sanción por inexactitud son taxativas de la Ley y no surgen por simple interpretación de la administración.

4.1.7 Condena en costas

Con elación a este punto, el demandante citó y analizó las normas y la jurisprudencia relacionada con el tema, en particular, el artículo 188 del CPACA, al respecto concluyo que, conforme a la actuación desarrollada por la demandada a lo largo del proceso, es plenamente procedente condenar a la administración tributaria en costas, en razón a que, obró temerariamente al exigir requisitos extralegales para adicionar ingresos, desconocer deducciones e imponer sanciones que generaron un perjuicio contra la señora Guerrero.

5. Fundamentación fáctica y jurídica de la defensa

A continuación, reitero los argumentos de oposición a los cargos formulados por el actor contra los actos demandados expuestos en la contestación de la demanda. Estos argumentos demuestran que los actos administrativos aquí debatidos fueron proferidos en cumplimiento del ordenamiento jurídico vigente:

5.1. Excepción de falta de legitimación en la causa por activa para solicitar la nulidad total de los actos demandados y pretender la firmeza de la declaración del impuesto sobre la renta para la equidad CREE presentada por Servientrega para el año 2015.

Las excepciones son medios de defensa y consisten en “el derecho subjetivo que posee la persona física o moral, que tiene el carácter de demandada o de contrademandada

⁶ COLOMBIA. PRESIDENCIA DE LA REPÚBLICA. Decreto 624. (30, marzo, 1989). Por el cual se expide el Estatuto Tributario de los Impuestos Administrados por la Dirección General de Impuestos Nacionales. Diario Oficial No. 38.756

en un proceso, frente al juzgador y frente a la parte actora o reconviniente en su caso, para contradecir lo establecido por el actor en la demanda, en la reforma de la misma o lo determinado por el reconviniente en la contrademanda, y cuyo objeto es detener el proceso, o bien, obtener sentencia favorable en forma parcial o total”⁷. Los requisitos de procedibilidad hacen referencia a una serie de cargas que debe cumplir el demandante para que pueda siquiera acudir a la jurisdicción.

Las excepciones de mérito, perentorias o de fondo, son aquellas que controvierten la existencia del derecho.

Definidas por Devis Echandía:

“(…) como las que se dirigen contra lo sustancial del litigio, o sea contra las pretensiones del actor, para desconocer el nacimiento de su derecho o la relación jurídica o para afirmar su extinción, o para pedir que se modifique parcialmente”⁸.

El Artículo 175 del CPACA dispone que, durante el término del traslado, el demandado tendrá la facultad de contestar la demanda mediante escrito que contendrá entre otros, **las excepciones**. Por este motivo, al encontrarme en la oportunidad para proponerlas, en este caso, considero procedente la postulación de la excepción de falta manifiesta de legitimación en la causa por activa para actuar en nombre propio prevista de manera expresa en el parágrafo 2 del artículo 175 CPACA, respectivamente, vigente y aplicable en este caso con fundamento en las siguientes consideraciones:

5.1.1. Falta de legitimación en la causa por activa de la demandante para actuar en este proceso en nombre propio:

La presente excepción hace referencia a la capacidad jurídica para comparecer en el proceso como demandante o demandado, en calidad de principal o de tercero, derivándose de allí las nociones de legitimación activa y legitimación pasiva, las cuales actúan de manera diferente según la clase de medio de control de que se trate⁹.

Al respecto, el Consejo de Estado a través de su jurisprudencia, ha señalado lo siguiente:

“Esta corporación ha señalado que la legitimación en la causa por activa “(…) es la identidad del demandante con la persona a quien la ley le otorga la vocación jurídica para reclamar la titularidad de un derecho y por pasiva la identidad del demandado, con aquel a

⁷ ARELLANO GARCÍA, Carlos. Teoría General del Proceso. México: Editorial Porrúa S.A. pp. 303 y ss.

⁸ Devis, Hernando, Compendio de derecho procesal, t I, 6ª ED, Bogotá, Ed ABC, 1978, P215.

⁹ Urueta, Manuel, Manual de Derecho Administrativo, 1ªed, Bogotá, Ed Legis 2021, p.484

quien se le puede exigir la obligación correlativa que se deriva primero”¹⁰

En el caso sub lite, el demandante afirma tener legitimidad para presentar la acción de nulidad y restablecimiento del derecho, por cuanto además de presentarla en calidad de ex representante legal, la presenta “a nombre propio” por considerar comprometida su responsabilidad personal y patrimonial con la expedición de los actos administrativos que imponen la sanción establecida en el Artículo 658-1 del ET, en razón a que, en la declaración tributaria del impuesto sobre la renta para la equidad CREE del año gravable 2015 y en la contabilidad de este año, se presentaron irregularidades relacionadas con la omisión de ingresos.

Sin embargo, esta apoderada discrepa de dicho planteamiento por las razones que se exponen a continuación. Lo anterior debido a que, de la lectura y análisis de los actos administrativos, se demuestran las razones por las cuales la sanción por la omisión de ingreso goza de pleno sustento factico y normativo.

En esa misma línea, con relación a esta excepción, el Consejo de Estado ha señalado que la ausencia de esta impide que el juez de conocimiento tome una decisión sobre la nulidad solicitada:

“La legitimación en la causa ha sido entendida como un presupuesto para la sentencia de fondo, en otras palabras, es un requisito para que exista un pronunciamiento de mérito sobre la relación jurídico - sustancial que es materia de juzgamiento. En ese orden de ideas, la ausencia de legitimación en la causa no genera la nulidad del proceso, lo que enerva es la posibilidad de obtener una decisión sobre el asunto”¹¹

De igual manera, es importante precisar que, la demandante pretende que se declare la nulidad total de los actos demandados mediante los cuales se modificó la declaración de renta para la equidad CREE del año 2015 presentada por Servientrega y se le impuso en calidad de representante legal de dicha sociedad, la sanción a administradores prevista en el artículo 658-1 y a título de restablecimiento del derecho solicita que se declare que: (i) **SERVIENTREGA** presentó en debida forma la declaración del impuesto sobre la renta para la equidad CREE del año gravable 2015, (ii) razón la misma se encuentra en firme, (iii) no hay lugar a la imposición de la sanción de que trata el artículo 658-1 del Estatuto Tributario, (iv) no hay lugar a la determinación de un mayor impuesto, y (v) no hay lugar a la imposición de una sanción por inexactitud a su cargo.

¹⁰ Colombia. Consejo de Estado, Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Tercera, Auto de diciembre 12 de 2001, MS María e Giraldo, Rad. 25000-23-26-000-2001-0456-01(2056)

¹¹ Colombia. Consejo de Estado, Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Cuarta, sentencia del 28 de septiembre de 2016, Consejera Ponente la Dra. Martha Teresa Briceño de Valencia.

Sin embargo, es importante señalar que, la demandante actúa en calidad de ex representante legal de Servientrega a quien en los actos demandados la Dian le impuso la sanción a administradores prevista en el artículo 658-1 ET, de tal manera que en nombre propio sólo está legitimada para discutir en este proceso la sanción que la afecta a título personal y no a la sociedad Servientrega.

Con fundamento en lo anterior, de manera respetuosa solicito a este honorable despacho, declarar la excepción de falta de legitimación en la causa por pasiva para cuestionar asuntos diferentes a los relacionados con la sanción impuesta a la demandante como representante legal de la sociedad Servientrega al momento de la presentación de la declaración del impuesto sobre la renta para la equidad CREE del año 2015.

Lo anterior en tanto la señora Luz Mary Guerrero Hernández no tiene legitimación para demandar los actos administrativos mediante los cuales se modificó la declaración privada del impuesto sobre la renta para la equidad CREE correspondiente a la vigencia fiscal 2015, ni tampoco puede solicitar la nulidad de estos a nombre de la sociedad Servientrega S.A. La señora Guerrero solo podría solicitar la nulidad parcial de los actos administrativos a nombre propio, esto, en la parte que compromete su responsabilidad personal y patrimonial, es decir, el acápite mediante el cual la Dian impuso sanción consagrada en el Artículo 658-1, cuando fungía como representante legal por la omisión de ingresos operacionales del Consorcio.

Además de la aclaración anterior, es pertinente insistir que no es procedente que de las pretensiones de la demandante se logre una nulidad total de los actos demandados, por cuanto estos alegan el interés de Servientrega, compañía de la cual la señora Luz Mary Guerrero ya no es representante y de la cual ya existe un proceso en curso. Por el contrario, la nulidad que se debe debatir en este proceso es parcial y solo debe versar sobre los intereses de la señora Guerrero y no sobre los intereses de la compañía Servientrega.

Ahora bien, en el hipotético caso en que este despacho no considere procedente declarar probada la excepción antes propuesta y sustentada, procedo a presentar los argumentos que desvirtúan los cargos formulados por la demandante.

5.2. Pronunciamiento sobre los cargos de fondo

A continuación, reitero los argumentos de oposición a los cargos formulados por el actor contra los actos demandados expuestos en la contestación de la demanda. Estos argumentos demuestran que los actos administrativos demandados fueron proferidos en cumplimiento del ordenamiento jurídico vigente:

5.2.1. Pronunciamiento sobre las pretensiones de la reforma de la demanda

Para empezar, de manera respetuosa, manifiesto al honorable tribunal que disiento de los argumentos expuestos por el libelista en el escrito de la demanda y de reforma de la misma, en particular, lo relacionado con la no configuración de la conducta sancionable prevista en el artículo 658-1 del ET, en razón a que, en el caso concreto, la administración tributaria logró probar más allá de toda duda razonable que, se presentaron irregularidades en la contabilidad y en la declaración tributaria referentes a la omisión de ingresos ordenadas o aprobadas por la señora Luz Mary Guerrero Hernández, en su calidad de representante legal de la compañía Servientrega S.A. y, por ende, responsable de cumplir deberes legales para la época de los hechos.

Así mismo, es importante destacar que, la Dian profirió los actos administrativos acusados ante su despacho en observancia del ordenamiento jurídico aplicable.

En suma, mi representada se mantiene en los planteamientos expuestos en los siguientes actos:

- Liquidación Oficial de Revisión n.º 900007 del 15 de marzo de 2019, proferida por la División de Gestión de Liquidación Dirección Seccional de Impuestos de Grandes Contribuyentes de la Dian, a través de la cual la administración tributaria modificó la declaración del impuesto sobre la renta para la equidad – CREE del año gravable 2015, presentada por Servientrega S.A. el 12 de abril de 2016, en el sentido de adicionar los ingresos brutos en cuantía de \$2.001'602.000, desconocer gastos operacionales de ventas por \$5.209'781.000 e imponer sanciones de inexactitud de \$1.009'594.000 y, la sanción establecida en el Artículo 658-1 del ET a la representante legal y al revisor fiscal de la compañía.
- La Resolución n.º 002012 del 17 de marzo de 2020, expedida por la Subdirección de Recursos Jurídicos de la Dirección de Gestión Jurídica de la Dian, por medio de la cual mi representada decidió el Recurso de Reconsideración confirmando la Liquidación Oficial citada.

5.2.2 El problema jurídico por resolver

El problema jurídico a resolver en este proceso es:

¿Si se configuró la conducta sancionable prevista en el artículo 658-1 del ET, en razón a que, se presentaron irregularidades en la contabilidad y en la declaración tributaria relativa a la omisión de ingresos ordenada o aprobada por la señora Luz Mary Guerrero

Hernández, quien fuera la representante legal de la sociedad Servientrega S.A. y, por ende, la responsable de cumplir deberes legales para la época de los hechos?

5.2.3 Razones puntuales de la defensa

En virtud de lo anterior, a continuación, reitero los argumentos de oposición a los cargos formulados por el demandante contra los actos señalados. Estos argumentos demuestran que estos últimos fueron proferidos en cumplimiento del ordenamiento jurídico vigente. Así mismo, a pesar de ya habernos pronunciado acerca de los motivos de inconformidad, reiteramos lo expuesto en la contestación y haremos mención a las costas procesales.

5.2.3.1 Es procedente la sanción impuesta a la señora Luz Mary Guerrero Hernández, quien fuera la representante legal de la sociedad Servientrega S.A. para la fecha de ocurrencia de los hechos

Según el Artículo 572 del ET, los representantes deben cumplir con los siguientes deberes:

Artículo 572. Representantes que deben cumplir deberes formales. Deben cumplir los deberes formales de sus representados, sin perjuicio de lo dispuesto en otras normas:
[...]

c. Los gerentes, administradores y en general los representantes legales, por las personas jurídicas y sociedades de hecho. Esta responsabilidad puede ser delegada en funcionarios de las empresas a designados para el efecto, en cuyo caso se deberá informar de tal hecho a la administración de impuestos y Aduanas correspondiente.¹²(Énfasis añadido)

Al respecto, y según lo argumentado en la fundamentación fáctica y jurídica de la defensa, la administración tributaria probó más allá de toda duda razonable: i) la omisión de ingresos de \$401'602.000 derivados del desarrollo del contrato de colaboración, cifra certificada por el contador del Consorcio y ii) omisión de la suma de \$1.600'000.000 por concepto de ingresos derivados de la venta de la participación en dicho consorcio.

Sumado a esto, para la fecha de los hechos, la señora Luz Mary Guerrero, quien era representante legal de Servientrega S.A. firmó la declaración tributaria de renta y complementarios del año 2015. Esto, generó para la demandante la configuración de la sanción prevista en el Artículo 658-1 del ET:

¹² COLOMBIA. PRESIDENCIA DE LA REPÚBLICA. Decreto 624. (30, marzo, 1989). Por el cual se expide el Estatuto Tributario de los Impuestos Administrados por la Dirección General de Impuestos Nacionales. Diario Oficial n.º 38.756.

Artículo 658-1. Sanción a administradores y representantes legales. Cuando en la contabilidad o en las declaraciones tributarias de los contribuyentes se encuentren irregularidades sancionables relativas a omisión de ingresos gravados, doble contabilidad e inclusión de costos o deducciones inexistentes y pérdidas improcedentes, que sean ordenados y/o aprobados por los representantes que deben cumplir deberes formales de que trata el artículo 572 de este Estatuto, serán sancionados con una multa equivalente al veinte por ciento (20%) de la sanción impuesta al contribuyente, sin exceder de 4.100 UVT, la cual no podrá ser sufragada por su representada.¹³(Subrayado adicionado)

Además, dentro de las actuaciones, mi representada actuó conforme con los principios de legalidad y tipicidad. En relación con el principio de legalidad, la Corte Constitucional, en Sentencia C-891 de 2012, expuso lo siguiente:

El principio de legalidad tiene como objetivo primordial fortalecer la seguridad jurídica y evitar los abusos impositivos de los gobernantes, puesto que el acto jurídico que impone la contribución debe establecer previamente, y con base en una discusión democrática, sus elementos esenciales para ser válido. En este sentido, el principio de legalidad, como requisito para la creación de un tributo, tiene diversas funciones dentro de las cuales se destacan las siguientes: i) materializa la exigencia de representación popular, (ii) corresponde a la necesidad de garantizar un reducto mínimo de seguridad a los ciudadanos frente a sus obligaciones, y (iii) representa la importancia de un diseño coherente en la política fiscal de un Estado.¹⁴

Por lo expuesto, es claro que, para la fecha de los hechos, en calidad de representante legal de la sociedad Servientrega S.A., la señora Luz Mary Guerrero firmó la declaración de renta del año 2015 en la que tuvo lugar la irregularidad omisión de ingresos en el denuncia rentístico.

En ese orden de ideas, podemos concluir que, la sanción se propone cuando, no solo en la contabilidad existan irregularidades, sino también cuando se observen en las declaraciones tributarias. En el caso sub lite, en la declaración de renta para la equidad CREE de la vigencia fiscal de 2015 la administración tributaria determinó y probó más allá de toda duda razonable la omisión de ingresos gravados, tal como lo demostró con el acervo probatorio obrante en el expediente administrativo y judicial y, se determinó en los actos administrativos que aquí se debaten, teniendo en cuenta que los ingresos certificados debidamente por el Consorcio SETI a favor del contribuyente, no fueron declarados en su totalidad, la sociedad omitió declarar la suma de \$401.602.000, correspondientes a su participación del 25% en los ingresos generados por la concesión otorgada a dicho

¹³ Ibidem

¹⁴ COLOMBIA. CORTE CONSTITUCIONAL. Sentencia C-891-2012. (31, octubre, 2012). M.P. Jorge Ignacio Pretelt Chaljub

Consorcio en el que hacía parte Servientrega S.A., omisión de ingresos que no fue desvirtuada por el demandante pese a tener la carga de la prueba.

De igual manera, es preciso señalar que, de las normas trascritas y la jurisprudencia relacionada con este tema, también se genera esta sanción cuando se incluyan costos y deducciones inexistentes que sean aprobados por los representantes que deban cumplir con los deberes formales señalados en el artículo 572 del Estatuto Tributario.

En suma, en el caso objeto de debate, la representante legal quién es la persona que debe cumplir con los deberes formales señalados en el artículo 572 del Estatuto Tributario para las personas jurídicas, con su firma garantiza que el contenido de la declaración de renta para la equidad CREE por la vigencia fiscal de 2015 es veraz, por lo que a la luz del artículo 746 del Estatuto Tributario, los hechos consignados en las declaraciones son ciertos y gozan de presunción de veracidad, no obstante cuando la autoridad tributaria demuestre que la sociedad incurrió en irregularidades en la información registrada en dichas declaraciones, como quedó demostrado en el presente caso frente a la omisión de ingresos, inclusión de deducciones no procedentes, reclasificación de ingresos por error en la interpretación de la norma, así como la omisión de activos en períodos no revisables que generaron renta gravable en cumplimiento a lo establecido en el artículo 239-1 del Estatuto Tributario, se hace acreedora en su calidad de representante legal a la sanción señalada en el artículo 658-1 del ET.

En consecuencia, el solo hecho de firmar la declaración de renta para la equidad CREE del año gravable 2015, la señora Luz Mary Guerrero Hernández, quien fuera la representante legal para la época de los hechos, dio fe que el contenido y los valores allí registrados eran ciertos, sin embargo, cuando la autoridad tributaria realizó su verificación, levantó la presunción de veracidad de que gozan las declaraciones tributarias, por lo que era obligación del contribuyente desvirtuar de manera clara y contundente las glosas propuestas, así como allegar las pruebas que consideraba pertinentes para desvirtuar la propuesta de mi representada, situación que no ocurrió, ya que del acervo probatorio obrante en el expediente administrativo, el cual fue aportado por la sociedad con ocasión de la respuesta al requerimiento especial, no logró demostrar la improcedencia en la adición de ingresos, como tampoco logró demostrar la procedencia como deducciones los pagos por concepto de indemnizaciones ni la omisión de activos, como si lo demostró más allá de toda duda razonable, la autoridad tributaria, esto, atreves de los actos administrativos que aquí se debaten, en consecuencia, era procedente como acertadamente lo hizo la Dian, procedencia de la sanción consagrada en el artículo 658-1 del ET.

Por otra parte, con relación a la sentencia C-160 de 1998, proferida por la Corte Constitucional y citada por la actora, consideramos afortunada tal referencia con fundamento en las siguientes consideraciones.

El Artículo 658-1 del ET establece claramente el hecho sancionable consistente en que, si en la contabilidad o en las declaraciones tributarias se encuentren irregularidades sancionables relativas a la omisión de ingresos gravados, inclusión de costos o deducciones inexistentes, llevar doble contabilidad o pérdidas improcedentes, que sean aprobados por los representantes legales que deban cumplir con los deberes formales establecidas en el artículo 572 del Estatuto Tributario.

Durante el proceso de investigación como el de determinación, se probó sin lugar a dudas, la omisión de ingresos tanto en la contabilidad como en la declaración de renta para la equidad CREE del año 2015, así como la inclusión de pagos de indemnizaciones no procedentes fiscalmente como deducción y la interpretación de manera errada de los ingresos por concepto de la venta de su participación del 25% en el consorcio SETI, y la omisión de activos en períodos no revisables, constituyen la conducta reprochable, toda vez que se convierten en un menor impuesto a pagar a favor del Estado generando así un detrimento en sus arcas.

De igual manera, la citada Sentencia precisa los deberes de los ciudadanos señalados en el artículo 95 de la Constitución Nacional, al respecto señala:

“Parte fundamental del funcionamiento del Estado, depende de la existencia de recursos para financiar los proyectos y gastos que le permitan cumplir con sus funciones y fines. Por ello, la importancia del deber que consagra el artículo 95, numeral 9ª de la Constitución, según el cual “es deber de las personas y de los ciudadanos contribuir al financiamiento de los gastos e inversiones del Estado dentro de los conceptos de equidad y justicia”. Deber de colaboración que no está circunscrito a la observancia de la obligación tributaria de carácter sustancial, sino que abarca las accesorias que de ella se desprenden, y que complementan y facilitan la actividad fiscal de la administración”¹⁵

Deber constitucional que se vio vulnerado por la sociedad que representaba la señora Guerrero Hernández al momento de la ocurrencia de los hechos, toda vez que al omitir declarar ingresos gravados e incluir deducciones no procedentes e interpretando de manera errada la norma de ganancia ocasional para liquidar un impuesto a una tarifa menor, siendo correcto declararlos como renta líquida, configuran el hecho sancionable señalado en el artículo 658-1 del ET, por lo que al firmar o suscribir la declaración tributaria objeto de estudio, aprobó su contenido y por ende avaló la omisión de ingresos gravados, el

¹⁵ Colombia. Corte Constitucional. Sentencia C160 de 1998.

registro como ganancia ocasional de un ingreso que es considera renta ordinaria y por ende liquido un impuesto sobre este ingreso a una tarifa menor a la que realmente le correspondía, hechos estos sancionables a la luz de la citada norma.

Como colofón de lo anterior, es preciso señalar que, fue procedente como acertadamente lo hizo mi representada y lo probo más allá de toda duda razonable, imponer la sanción a la señora Luz Mary Guerrero Hernández, quien fuera la representante legal de la sociedad Servientrega S.A. para la fecha de ocurrencia de los hechos de Servientrega S.A.

Por ende, mi representada se mantiene en la posición de que procede la sanción descrita en el Artículo 658-1.

5.2.3.2. Servientrega S. A. no declaró la totalidad de los ingresos percibidos en virtud de su participación en el Consorcio SETI, por lo que omitió ingresos por valor de \$401.602.000

A partir de la participación de Servientrega S.A. en el Consorcio SETI, se debe tener presente el concepto de la Superintendencia de Sociedades, el cual prevé el reconocimiento de los ingresos, costos y gastos por la participación de cada uno de los consorciados, dentro de sus contabilidades. Esto se corresponde con lo dispuesto en el Artículo 18 del ET:

Art. 18. Contratos de colaboración empresarial. Los contratos de colaboración empresarial tales como consorcios, uniones temporales, *joint ventures* y cuentas en participación, no son contribuyentes del impuesto sobre la renta y complementarios. Las partes en el contrato de colaboración empresarial deberán declarar de manera independiente los activos, pasivos, ingresos, costos y deducciones que les correspondan, de acuerdo con su participación en los activos, pasivos, ingresos, costos y gastos incurridos en desarrollo del contrato de colaboración empresarial. Para efectos tributarios, las partes deberán llevar un registro sobre las actividades desarrolladas en virtud del contrato de colaboración empresarial que permita verificar los ingresos, costos y gastos incurridos en desarrollo del mismo.¹⁶ [Énfasis añadido]

En concordancia con la normativa anterior, la doctrina de la Dian expuso lo siguiente en el Concepto nro. 010795 de mayo de 2017:

Los ingresos percibidos por los consorcios como contraprestación por la ejecución en el país de contratos celebrados con entidades estatales, son gravadas con el impuesto sobre la renta y sus complementarios en cabeza de cada uno de los miembros del consorcio. (...)

¹⁶ Ibíd.

De otra parte, los miembros del consorcio o de la unión temporal deben llevar contabilidad y declara de manera independiente los ingresos, costos y deducciones que les correspondan, de acuerdo con su participación en los ingresos, costos, y deducciones del consorcio o unión temporal, en lo que concierne al soporte de la contabilización respectiva y de la declaración de renta de los consorciados, cabe señalar la conveniencia que los consorcios lleven un registro contable de sus ingresos, costos y gastos generados en el desarrollo de los contratos. Esto con el fin de demostrar y facilitar el adecuado cumplimiento de las obligaciones impositivas y formales a cargo de los consorciados contribuyentes del impuesto.

En consecuencia, la obligación de llevar los registros de las diferentes operaciones de cada miembro del contrato de colaboración empresarial indicados en la primera parte del párrafo 1º del artículo en mención, y la obligación de certificarlas por parte del gestor con su firma y la del contador o revisor fiscal ahora expresamente exigida no es nueva, siempre ha existido, nunca se ha reglamentado la periodicidad con que se debe expedir, por tanto según las cláusulas del contrato de colaboración empresarial y los efectos tributarios que devienen del mismo acto frente a la realización de los ingresos, costos, gastos, activos, pasivos, pagos y abonos en cuenta, deberá entenderse que tal periodicidad corresponderá según su necesidad para cumplir con las obligaciones fiscales que establece la norma tributaria.¹⁷ [Énfasis añadido]

En cuanto a la base de la doctrina de la autoridad tributaria, el consorciado deberá incluir, de manera independiente y depurada en su declaración y en su contabilidad, los diversos rubros con base en la certificación expedida por el contador público o revisor fiscal del contrato de colaboración. Sobre la certificación expedida por el contador público o revisor fiscal como prueba, el Estatuto Tributario establece, en el Artículo 777, lo siguiente:

Art. 777. La certificación de contador público y revisor fiscal es prueba contable. Cuando se trate de presentar en las oficinas de la Administración pruebas contables, serán suficientes las certificaciones de los contadores o revisores fiscales de conformidad con las normas legales vigentes, sin perjuicio de la facultad que tiene la administración de hacer las comprobaciones pertinentes.¹⁸

Esta prueba no se tiene en cuenta bajo los criterios de la tarifa legal en materia probatoria; en contraste, se valora con la sana crítica y se complementa con la contabilidad. Si bien las declaraciones tienen presunción de veracidad, estas no son inmodificables, por lo que la Dian podrá solicitar pruebas adicionales que el contribuyente debe aportar para soportar los datos incluidos en sus declaraciones tributarias. Lo anterior, sin perjuicio de la

¹⁷ COLOMBIA. DIAN. Oficio N.º 010795 (8, mayo, 2017)

¹⁸ COLOMBIA. PRESIDENCIA DE LA REPÚBLICA. Decreto 624. (30, marzo, 1989). Por el cual se expide el Estatuto Tributario de los Impuestos Administrados por la Dirección General de Impuestos Nacionales. Diario Oficial No. 38.756

presunción de veracidad de las declaraciones tributarias a la que hace referencia el Artículo 746 del ET. Sobre este tema, la Corte Constitucional, en Sentencia C-086 de 24, señaló lo siguiente:

Carga dinámica de la prueba, deberes de las partes y atribuciones del juez como como del proceso.

6.1.- Una de las principales cargas procesales cuando se acude a la administración de justicia, en general, y a la jurisdicción civil, en particular, es la concerniente a la prueba de los hechos que se alegan. La carga de la prueba es un elemento característico de los sistemas procesales de tendencia dispositiva. Se conoce como principio “onus probandi”, el cual indica que por regla general corresponde a cada parte acreditar los hechos que invoca, tanto los que sirven de base para la demanda como los que sustentan las excepciones, de tal manera que deben asumir las consecuencias negativas en caso de no hacerlo.

(...)

Esta institución pretende que quien concurre a un proceso en calidad de parte asuma un rol activo y no se limite a refugiarse en la diligencia del juez ni se beneficie de las dificultades probatorias o mala fortuna de su contraparte.¹⁹ [Énfasis añadido]

Por otro lado, el Consejo de Estado, en el 2017, expuso lo siguiente:

De otra parte, el artículo 746 del ET prevé la presunción de veracidad de las declaraciones tributarias, así como de las respuestas a los requerimientos. La Sala ha precisado que la norma referida establece una presunción legal, pues el contribuyente no está exento de demostrar los hechos que consignó en las declaraciones o en las respuestas a los requerimientos. La presunción, como también la Sala lo ha advertido, es un indicio determinado por la ley que puede ser legal o de derecho, conforme se infiere del artículo 66 del Código Civil.

(...)

En el mismo sentido, la Sala ha señalado que la administración puede desvirtuar los hechos declarados por el contribuyente, pues tiene la facultad de comprobar la certeza, la veracidad o la realidad de los hechos, datos y cifras consignados en las declaraciones privadas, debido a sus amplias facultades de fiscalización para asegurar el cumplimiento de las normas sustanciales, conforme lo prevé el artículo 684 del ET (...)

En síntesis, con fundamento en los artículos 746 y 684 del ET y en razón de la presunción de veracidad de las declaraciones, la administración tiene la carga de desvirtuarla. No obstante, en ejercicio de la facultad de fiscalización que le otorga el ordenamiento jurídico, la carga probatoria se invierte automáticamente a cargo del contribuyente en dos eventos: cuando la administración solicita una comprobación especial o cuando la ley la exija.

¹⁹ COLOMBIA. CORTE CONSTITUCIONAL. Sentencia C-086- 2016. (24, febrero, 2016). M. P.: Jorge Iván Palacio. Bogotá. Corte Constitucional. 2016.

²⁰[Énfasis añadido]

El contador del consorcio certificó que, a septiembre de 2015, Servientrega S.A. tuvo una participación en los ingresos, costos y gastos del Consorcio SETI. Según la copia del balance de prueba de septiembre de 2015 y la copia del libro mayor de la misma fecha, los rubros del Consorcio presentan el siguiente comportamiento:

Concepto	Participación de Servientrega S. A 25%
Ingresos no operacionales	\$1.208.817.379
Gastos no operacionales	\$651.963
Gastos de administración	\$623.646.780
Costos de operación	\$42.555.181

A partir de esto, se establece que la sociedad Servientrega S.A. no cumplió con su deber de contabilizar ni declarar la totalidad de los ingresos y gastos realizados por efecto de su participación en el Consorcio SETI, durante el año 2015. De hecho, Servientrega S.A. registró dentro de su contabilidad \$807.867.017. Estos rubros presentan diferencias en cuanto a lo certificado y contabilizado por el Consorcio y lo contabilizado y certificado por el revisor fiscal de la sociedad. Una vez se verificó la información registrada en los balances de prueba junto con las certificaciones expedidas por el contador del Consorcio, la Dian observó que los valores percibidos mes a mes fueron los siguientes:

Mes	Total “ingresos”	25% Servientrega S. A	Folios
Enero	\$ 337.052.286	\$ 84.263.072	2212, 2215
Febrero	\$ 451.757.032	\$ 11.2939.312	2218, 2221
Marzo	\$ 492.159.157	\$ 123.039.789	2224, 2228
Abril	\$ 452.252.763	\$ 113.063.221	2231, 2235
Mayo	\$ 452.252.763	\$ 114.071.949	2238, 2242
Junio	\$ 529.662.556	\$132.415.639	2245, 2249
Julio	\$ 728.034.059	\$ 182.008.515	2253, 2257
Agosto	\$ 621.968.371	\$ 155.492.093	2261, 2265
Septiembre	\$ 768.804.731	\$ 192.201.183	2269, 2273
Total	\$4.837.877.368	\$ 1.209.469.342	

Si la administración tributaria tiene en cuenta la existencia del acta, en la cual se indica que “Servientrega S.A. no participará en inversiones, riesgos, ingresos ni otras actuaciones derivadas por las implementaciones que implica la modificación del contrato

²⁰ COLOMBIA. CONSEJO DE ESTADO. SECCIÓN CUARTA. Sentencia de 25 de octubre de 2017. Expediente 20762. M. C.P.: Julio Roberto Piza

de concesión desde la fecha de corte definida en la negociación”, no se demuestra que Servientrega no haría parte de las inversiones de dicho Núcleo II o que no participaría de los ingresos derivados de dicha inversión.

En lo que respecta al correo electrónico del 6 de mayo de 2019 del señor William Zuluaga, la Dian reitera que esta prueba no cumple con los presupuestos del Artículo 747 del ET. Es decir, para que se trate de una confesión debe ser una manifestación del contribuyente legalmente capaz y dirigida a la administración, en la que informe un hecho que le perjudica a él directamente; por lo tanto, la Dian concluye que no se constituye como confesión. En adición a lo anterior, los estados financieros aportados con el recurso de reconsideración no se encuentran suscritos por el representante legal, contador o revisor fiscal, de conformidad con lo previsto en el Artículo 33 del Decreto 2649 de 1993. Sumado a esto, los valores no guardan correspondencia con los registrados por el demandante. Por lo tanto, el correo electrónico del 6 de mayo de 2019 del señor William Zuluaga no constituye prueba conducente e idónea para probar que Servientrega no percibió ingresos en proporción a la participación del 25 % sobre la totalidad de los ingresos reportados en el balance mes a mes aportado.

En conclusión, en la contabilidad, el demandante no soportó los ingresos con ocasión del desarrollo del contrato del consorcio. Es importante precisar que a la sociedad le correspondía desvirtuar los balances y las certificaciones del contador público del Consorcio y no debía limitarse a señalar que su contabilidad se llevaba en debida forma. Además, no hay duda de que la sociedad contribuyente declaró parcialmente los ingresos obtenidos por su participación en el Consorcio, dado que omitió registrar y declarar la suma de \$ 401.602.000 y únicamente incluyó el monto de \$ 807.218.155.

Por las razones expuestas, mi representada reitera a la honorable colegiatura que, en el caso *sub lite*, era procedente la adición de ingresos derivados de los documentos emitidos por el Consorcio. En virtud de lo anterior, de manera respetuosa, solicito al honorable tribunal desestimar este cargo de la demanda.

5.2.3.3. El pago de indemnizaciones a clientes por concepto de pérdida, hurtos, retraso o daño, por parte de Servientrega S.A., no cumple con los requisitos para su deducibilidad, establecidos en el Artículo 107 del ET.

Para desarrollar este apartado, es necesario presentar los requisitos generales para la deducibilidad en el impuesto sobre la renta para la equidad – CREE, tal como indica el ET en los siguientes términos:

Artículo 107. Las expensas necesarias son deducibles. Son deducibles las expensas realizadas durante el año o período gravable en el desarrollo de cualquier actividad productora de renta, siempre que tengan relación de causalidad con las actividades productoras de renta y que sean necesarias y proporcionadas de acuerdo con cada actividad.

La necesidad y proporcionalidad de las expensas debe determinarse con criterio comercial, teniendo en cuenta las normalmente acostumbradas en cada actividad y las limitaciones establecidas en los artículos siguientes.²¹

Según el demandante, a lo largo de la actividad desarrollada por Servientrega S.A., el pago de indemnizaciones a clientes por conceptos de pérdida, hurtos, retraso o daño son deducibles del impuesto sobre la renta para la equidad – CREE en la medida en que tienen relación de causalidad con la actividad productora de renta, dentro de su actividad de transporte. Ahora bien, la actividad de transporte está regulada en Colombia, entre otras normas, por el Decreto Único Reglamentario del Sector Transporte nro. 1079 de 2015, el cual incluye las definiciones generales de esta actividad. A nivel normativo, el Código de Comercio establece lo siguiente:

Título IV. El contrato de transporte
(...)

Artículo 994. Exigencia de tomar seguro. Cuando el Gobierno lo exija, el transportador deberá tomar por cuenta propia o por cuenta del pasajero o del propietario de la carga, un seguro que cubra a las personas y las cosas transportadas contra los riesgos inherentes al transporte.

[El transportador no podrá constituirse en asegurador de su propio riesgo o responsabilidad.

El Gobierno reglamentará los requisitos, condiciones, amparos y cuantías del seguro previsto en este artículo, el cual será otorgado por entidades aseguradoras, cooperativas de seguros y compañías de seguros, legalmente establecidas.²²

Según esta disposición, se exige que las empresas dedicadas a prestar el servicio de transporte terrestre automotor de carga adquieran un seguro que ampare las mercancías transportadas ante el acaecimiento de siniestros. De esta manera, en los eventos en que se presente el siniestro, la compañía aseguradora asume la indemnización. En el caso del demandante, y de acuerdo con la información reportada en el RUT, la sociedad contribuyente desarrolla las siguientes actividades: transporte de carga por carretera y otras actividades complementarias al transporte, actividades como mensajería y transporte aéreo

²¹ COLOMBIA. PRESIDENCIA DE LA REPÚBLICA. Decreto 624. (30, marzo, 1989). Por el cual se expide el Estatuto Tributario de los Impuestos Administrados por la Dirección General de Impuestos Nacionales. Diario Oficial No. 38.756

²² COLOMBIA. PRESIDENCIA DE LA REPÚBLICA. Decreto 410 (27, marzo, 1971). Por el cual se expide el Código de Comercio. Diario Oficial No. 33.339

nacional de carga. El Consejo de Estado analizó un caso similar en el 2017 y estipuló lo siguiente:

En materia tributaria, partiendo del hecho que por disposición legal es obligatorio que el transportador responda de la pérdida focal o parcial de la cosa transportada, de su avería y del retardo en la entrega (art. 1030 C. de Co.), es habitual que en la prestación del servicio de transporte se tome un seguro (art. 994 C. de Co.) y que la empresa transportadora en su calidad de tomadora del seguro sea quien asuma el pago de la prima, salvo disposición legal o contractual en contrario (art. 1066 C. de Co.), por lo que se concluye que el pago del seguro [prima] adquiere la connotación de obligatorio por requerirse de manera ineludible para el desarrollo de la actividad de transporte, con lo que se trataría de una expensa necesaria, vinculada de manera clara con la prestación del servicio.

No obstante, lo anterior, la calidad de expensa necesaria que en materia tributaria adquiere el pago de la prima o precio del seguro, en casos como el presente, no se puede hacer extensiva a la erogación que tuvo como origen el pago del siniestro que la sociedad actora decidió asumir en favor de sus clientes, a sabiendas de que estos eran los beneficiarios de la póliza de seguros tomada para cubrir el riesgo asegurable que finalmente se materializó.

Precisa la Sala que, aunque el manejo dado por la sociedad actora ante la ocurrencia del siniestro puede ser útil o provechoso en cuanto le puede ayudar a captar o retener clientes, no adquiere la connotación de necesario, es decir, que se tenga que hacer de manera indispensable, obligatoria, forzosa o inevitable para que pueda desarrollar el objeto social y, por ende, obtener ingresos.

Tampoco se le puede considerar que se trate de una erogación comúnmente utilizada en el giro de los negocios, es decir, que esté soportada en una costumbre generalizada y de habitual ocurrencia en la actividad de otras empresas del mismo sector, porque no se aportó prueba que así lo acredite. (...)

En este caso, la renta proviene de la prestación del servicio de transporte de mercancía, por esta razón, la expensa por concepto de indemnización por mercancía perdida amparada con la póliza de seguro de transporte no guarda relación de causa efecto con dicha actividad, porque sin esta expensa es posible obtener ingresos, a diferencia de lo que ocurre con el pago del seguro de transporte²³. [Énfasis añadido]

En la argumentación del demandante, no existe sustento para decir que dichas erogaciones o la obtención de renta de Servientrega son necesarias para el desarrollo de la actividad, puesto que la prestación del servicio de transporte de carga y mensajería es lo que ocupa su desarrollo económico. Por lo tanto, las erogaciones realizadas por concepto de

²³ COLOMBIA. CONSEJO DE ESTADO. SECCIÓN CUARTA. Sentencia 10 de agosto de 2017 Expediente 20951. M. P.: Jorge Octavio Ramírez Ramírez

indemnizaciones pagadas a terceros (clientes), correspondientes a pérdidas de mercancía, daño de mercancía, asalto, hurto por saqueo y otras, no cumplen con el requisito establecido en el Artículo 107 del ET. Sumado a esto, si bien la sociedad contribuyente toma numerosas medidas para evitar o reducir riesgos propios de la actividad de transporte, lo cierto es que el pago de indemnizaciones a clientes se reconoce como no deducible en tanto no se identifica (ni se demuestra por parte del contribuyente) la necesidad de dicha expensa. Cabe advertir que, aun cuando los siniestros no son atribuibles a la sociedad contribuyente, la norma comercial exige a las empresas transportadoras adquirir pólizas de seguro para cubrir los siniestros que pudieren ocurrir en relación con la mercancía.

En ese orden de ideas, es preciso concluir que, en el caso *sub-lite*, la administración tributaria demostró, más allá de toda duda razonable, que el pago de las indemnizaciones a clientes realizadas por Servientrega S.A. no se considera necesario en el desarrollo de las actividades económicas y, en consecuencia, era procedente su rechazo. Por lo tanto, de manera respetuosa, solicito al honorable tribunal desestimar este cargo de la demanda.

5.2.3.4. Los ingresos por \$ 1.600.000.000, originados en la enajenación de la participación en el Consorcio SETI, no constituyen una ganancia ocasional.

En primer lugar, es necesario precisar que el demandante no registró en la contabilidad la utilidad obtenida en la enajenación de la participación en el Consorcio, ya que, según su criterio, esto se trató de un activo intangible formado. Sin embargo, lo cierto es que, de acuerdo con mi representada, este activo debe ser tratado como un ingreso gravado con el impuesto sobre la renta para la equidad (CREE) y no como una ganancia ocasional derivada de la enajenación de un activo fijo poseído por al menos dos años.

Al respecto, el Artículo 300 del ET indica lo siguiente:

Art. 300. Se determina por la diferencia entre el precio de enajenación y el costo fiscal del activo. Se consideran ganancias ocasionales para los contribuyentes sujetos a este impuesto, las provenientes de la enajenación de bienes de cualquier naturaleza, que hayan hecho parte del activo fijo del contribuyente por un término de dos años o más. Su cuantía se determina por la diferencia entre el precio de enajenación y el costo fiscal del activo enajenado.

No se considera ganancia ocasional sino renta líquida, la utilidad en la enajenación de bienes que hagan parte del activo fijo del contribuyente y que hubieren sido poseídos por menos de 2 años.

PAR. Para determinar el costo fiscal de los activos enajenados a que se refiere este artículo, se aplicarán las normas contempladas en lo pertinente, en el Título I del presente Libro.

PARÁGRAFO 2. No se considera activo fijo, aquellos bienes que el contribuyente enajena en el giro ordinario de su negocio. A aquellos activos movibles que hubieren sido poseídos por el contribuyente por más de 2 años no le serán aplicables las reglas establecidas en este capítulo.²⁴

En segundo lugar, de acuerdo con el demandante, el activo, producto de la enajenación, es un activo intangible formado, ya que se trata de un activo fijo por dos razones: no se enajena en el giro ordinario de los negocios y la enajenación hizo parte de su activo durante más de dos años, toda vez que el Consorcio se conformó en el 2006. Sin embargo, es preciso traer a colación la siguiente denominación de activos intangibles del Artículo 66 del Decreto 2649 de 1993:

Artículo 66. Activos intangibles. Son activos intangibles los recursos obtenidos por un ente económico que, careciendo de naturaleza material, implican un derecho o privilegio oponible a terceros, distinto de los derivados de los otros activos, de cuyo ejercicio o explotación pueden obtenerse beneficios económicos en varios períodos determinables, tales como patentes, marcas, derechos de autor, crédito mercantil, franquicias, así como los derechos derivados de bienes entregados en fiducia mercantil.²⁵

En los documentos analizados por mi representada, se encontró la solicitud de autorización para modificar la composición del Consorcio —aprobada mediante Resolución nro. 158261 del 15 de diciembre de 2015—. El documento en mención expuso que “en sus relaciones comerciales y de negocios contractuales la empresa Servientrega S.A. y la sociedad Quipux S.A.S. (...) han acordado que la primera de ellas venda a la segunda el total de su participación porcentual del Consorcio SETI por lo que la sociedad Quipux S.A.S. entraría con un 25% de participación en el Consorcio SETI”. Además, en el acta de modificación del acta de constitución del Consorcio, se evidencia lo siguiente:

En reunión del comité del CONSORCIO SETI, de fecha 29 de diciembre de 2014, el consorciado SERVIENTREGA S.A. manifestó su decisión de retirarse del consorcio, por políticas de la compañía. El comité analizó las limitaciones legales de los consorciados para adquirir entre sí una cesión de esos derechos, por lo que se decidió que se localizara un tercero que reuniera iguales o mejores condiciones que el consorciado SERVIENTREGA S.A., preferiblemente con elementos que constituyen valores agregados al desarrollo del contrato de concesión, con el fin de que pudiera negociarse esa participación, previo el cumplimiento de los requisitos normativos existentes para el caso.

(...)

Una vez las negociaciones llegaron a punto de compromiso verbal, y obrantes en documento escrito del 16 de octubre de 2015, el representante legal del CONSORCIO

²⁴ COLOMBIA. PRESIDENCIA DE LA REPÚBLICA. Decreto 624. (30, marzo, 1989). Por el cual se expide el Estatuto Tributario de los Impuestos Administrados por la Dirección General de Impuestos Nacionales. Diario Oficial No. 38.756

²⁵ COLOMBIA. PRESIDENCIA DE LA REPÚBLICA. Decreto 2649 (29, diciembre, 1993). Ppor el cual se reglamenta la contabilidad en general y se expiden los principios o normas de contabilidad generalmente aceptados en Colombia. Diario Oficial No 41156.

SETI, mediante oficio de 19 de octubre de 2015 solicitó al Municipio de Itagüí, en calidad de concedente, la autorización previa y escrita, para hacer la modificación de la conformación del CONSORCIO.

En tercer lugar, es relevante indicar que, según la verificación de la Dian, se allegó la factura nro. 66494 del 31 de diciembre de 2015, emitida por la sociedad contribuyente a Quipux S.A.S por el concepto de venta participación del 25 % del Consorcio SETI por un valor de \$1.600`000.000. Posteriormente, la autoridad tributaria también determinó que la sociedad contribuyente no registró en su contabilidad, para el año gravable en discusión, activo alguno en relación con su participación en el Consorcio. Es decir, no registró su participación en los activos y pasivos del Consorcio, a pesar de que esto se establece en el Artículo 18 del ET y en la Circular Externa nro. 115-006 del 2009, emitida por la Superintendencia de Sociedades.

En criterio de mi representada, es claro que la participación de la sociedad contribuyente no representa un activo. Al respecto, el Artículo 35 del Decreto 2649 de 1993 indica lo siguiente: “Un activo es la representación financiera de un recurso obtenido por el ente económico como resultado de eventos pasados, de cuya utilización se espera que fluyan a la empresa beneficios económicos futuros”²⁶. Por lo tanto, se entiende que, con la venta de la participación del Consorcio, no se está ante la venta de un activo cuya utilización se espera que represente beneficios económicos. La participación en el contrato no fue “utilizada” por Servientrega ni lo será por Quipux S.A.S.; por el contrario, Quipux S.A.S estará en la obligación de desarrollar las mismas actividades y cumplir con las obligaciones que se encontraban a cargo de Servientrega.

En cuarto lugar, se debe tener presente que tampoco se está vendiendo el *good will* de Servientrega, formado en el desarrollo del contrato. Por esto, no se verifica la obligación de venta de un intangible, sino la venta de la posición contractual, es decir, una cesión de la posición contractual a título oneroso, acto tras el cual Quipux reemplaza en los mismos derechos y obligaciones a Servientrega. Así las cosas, al tratarse de una cesión de derechos contractuales, dicho valor se debía incorporar en la declaración como un ingreso, dado que no deriva de la enajenación de un activo fijo poseído por al menos dos años en los términos del Artículo 299 y siguientes del ET.

Por otro lado, la afirmación de la posesión de la participación en el Consorcio por más de dos años (el contrato fue suscrito desde el 2006) resulta desacertada, dado que el supuesto activo intangible no se obtuvo a partir de la suscripción del contrato de colaboración porque dicha fecha solo establece el inicio de la relación jurídica entre los

²⁶ COLOMBIA. PRESIDENCIA DE LA REPÚBLICA. Decreto 2649 (29, diciembre, 1993). Por el cual se reglamenta la contabilidad en general y se expiden los principios o normas de contabilidad generalmente aceptados en Colombia. Diario Oficial nro. 41156.

consorciados, de conformidad con las cláusulas estipuladas. Es relevante precisar que los activos formados se crean en el tiempo, por lo que no es coherente expresar que solo con la suscripción del contrato ya se tiene un intangible totalmente formado. Más allá de esta afirmación, el demandante no demostró que el supuesto activo intangible lo tuviera desde dicha fecha.

A partir de las pruebas allegadas a lo largo del proceso, se considera lo siguiente: i) la venta de la participación es un contrato; ii) Quipux es el reemplazo de Servientrega, ya que tiene las mismas obligaciones y derechos, y iii) la sociedad contribuyente no registró activo o pasivo alguno en relación con el Consorcio, es decir, nunca registró su participación en dicho contrato. Por esto, la Dian insiste en afirmar que la cesión de los derechos de participación en el consorcio a título oneroso no constituye un intangible formado porque no está asociado a un valor que adquirió el bien o el negocio, sino —se reitera— se trata de una cesión de derechos dentro de un consorcio y, por lo tanto, no se trata de una ganancia ocasional.

En virtud de lo anterior, de manera respetuosa, solicito a la honorable colegiatura desestimar este cargo de la demanda.

5.2.3.5 Procedencia de la sanción por inexactitud

Es importante precisar que la Dian impuso al demandante la sanción consagrada en los artículos 647 y 648 del ET, los cuales indican lo siguiente:

Art. 647. Sanción por inexactitud. Constituye inexactitud sancionable en las declaraciones tributarias, siempre que se derive un menor impuesto o saldo a pagar, o un mayor saldo a favor para el contribuyente, agente retenedor o responsable, las siguientes conductas:

1. La omisión de ingresos o impuestos generados por las operaciones gravadas, de bienes, activos o actuaciones susceptibles de gravamen.

1. La utilización en las declaraciones tributarias o en los informes suministrados a la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, de datos o factores falsos, desfigurados, alterados, simulados o modificados artificialmente, de los cuales se derive un menor impuesto o saldo a pagar, o un mayor saldo a favor para el contribuyente, agente retenedor o responsable.

Parágrafo 2. No se configura inexactitud cuando el menor valor a pagar o el mayor saldo a favor que resulte en las declaraciones tributarias se derive de una interpretación razonable en la apreciación o interpretación del derecho aplicable, siempre que los hechos y cifras denunciados sean completos y verdaderos.

Art. 648. La sanción por inexactitud procede sin perjuicio de las sanciones penales.

La sanción por inexactitud será equivalente al ciento por ciento (100%) de la diferencia entre el saldo a pagar o saldo a favor, según el caso, determinado en la liquidación oficial y el declarado por el contribuyente, agente retenedor o responsable, o al quince por ciento (15%) de los valores inexactos en el caso de las declaraciones de ingresos y Patrimonio.²⁷

La sanción sobre los valores desconocidos registrados en la declaración privada, que derivaron en un menor saldo a pagar, es procedente, dado que, por tratarse de datos desfigurados que el contribuyente no desvirtuó, se cumplen los presupuestos que prevé la norma. Tal como se demostró en la fundamentación fáctica y jurídica de la defensa, Servientrega S.A. omitió ingresos e incluyó deducciones no procedentes en la declaración del impuesto sobre la renta para la equidad (CREE) del año gravable 2015, lo cual la hace acreedora de las sanciones que abordan los artículos 647 y 648 del ET.

Por otro lado, la administración impuso la sanción de acuerdo con las reglas de procedencia que dictamina la Constitución Política y la ley y se notificaron los actos con observancia de las ritualidades del procedimiento tributario. Además, se garantizaron los derechos de defensa y contradicción, así como el principio de legalidad, en la medida en que, desde la notificación del requerimiento especial, se desvirtúa la presunción de veracidad de la declaración. La Corte Constitucional, en Sentencia C-571 de 2010, expone lo siguiente:

Para la Corte es claro que la imposición por la Administración de sanciones por el incumplimiento de deberes tributarios es actividad típicamente administrativa y no jurisdiccional. Aunque desde un punto de vista conceptual pueda parecer difícil distinguir entre la actividad sancionatoria en cabeza de la Administración y la actividad sancionatoria jurisdiccional, lo cierto es que una y otra acusan diferencias no solo normativas sino también sustanciales. En cuanto a las primeras, puede decirse que en el proceso sancionatorio administrativo se juzga el desconocimiento de normas relativas a deberes para con la Administración

(..)

El contenido de este artículo se divide en dos partes. (i) En la primera indica específicamente a que corresponde la inexactitud sancionable y (ii) en la segunda parte establece una cláusula general, donde esclarece que también es sancionable la utilización de datos o factores falsos, equivocados, incompletos o desfigurados, pero caracteriza este elemento indicando que estos deben traer por consecuencia la derivación de un menor impuesto o saldo a pagar, o un mayor saldo a favor para el contribuyente o responsable. De esta forma la determinación de lo que se entiende por dato falso, equivocado, incompleto o desfigurado que causa la sanción tributaria establecida en el artículo 647, depende de su

²⁷ COLOMBIA. PRESIDENCIA DE LA REPÚBLICA. Decreto 624. (30, marzo, 1989). Por el cual se expide el Estatuto Tributario de los Impuestos Administrados por la Dirección General de Impuestos Nacionales. Diario Oficial No. 38.756

correspondencia a la realidad Y IEI generación de en un menor impuesto o saldo a pagar, o un mayor saldo a favor para el contribuyente o responsable.²⁸ [Énfasis añadido]

En este orden de ideas, es importante precisar que, en el caso que nos ocupa, no se presentan diferencias de criterios, pues no se trata de la apreciación o interpretación razonable del derecho aplicable, sino del desconocimiento de las normas tributarias y legales aplicables a los hechos económicos glosados para justificar un menor impuesto. Además, no se observan argumentos sólidos que sustenten la interpretación sugerida por el demandante. En consecuencia, toda vez que en materia tributaria la sanción por inexactitud se configura de manera objetiva con base en la infracción cometida por el contribuyente — tipificada en la omisión de ingresos e inclusión indebida de deducciones que resultan en un menor impuesto a cargo de la Sociedad Contribuyente—, la sanción mencionada es procedente.

5.2.4 Oposición a las pruebas solicitadas

5.2.4.1. La solicitud de una prueba pericial contable

En materia procesal, el propósito de las pruebas es demostrar los hechos que dieron origen a la controversia suscitada y que actualmente se ventila ante la jurisdicción de lo contencioso administrativo. Por lo tanto, aquellas pruebas solicitadas por los extremos procesales que carezcan de pertinencia, conducencia y necesidad deben ser rechazadas por el operador judicial, con el fin de evitar que se menoscabe el principio de economía y celeridad. Al respecto, la Sección Quinta del Consejo de Estado destacó lo siguiente: “i) la conducencia consiste en que el medio probatorio propuesto sea adecuado para demostrar el hecho; ii) la pertinencia, por su parte, se fundamenta en que el hecho a demostrar tenga relación con los demás hechos que interesan al proceso. Por último, iii) la utilidad radica en que el hecho que se pretende demostrar con la prueba no debe estar ya demostrado con otro medio probatorio”.²⁹

También, de conformidad con el numeral 10 del Artículo 180 del CPACA, se debe indicar que **solo se decretarán las pruebas solicitadas por las partes siempre y cuando sean necesarias para demostrar los hechos sobre los cuáles existe disconformidad**. Con base en lo anterior, las pruebas solicitadas por el demandante resultan innecesarias, dado que mi representada, en cumplimiento de lo previsto en el parágrafo 1 del Artículo 175 de la Ley 1437 de 2011, remitió copia autentica del Expediente Administrativo N.º DD 2015-2018-900082 el pasado 23 de agosto de 2021. No se puede perder de vista que la finalidad

²⁸ COLOMBIA. CORTE CONSTITUCIONAL. Sentencia C-571-2010. (14, julio, 2010). M. P.: Maria Victoria Calle Correa

²⁹ COLOMBIA. CONSEJO DE ESTADO. SECCIÓN QUINTA. Auto 11001-03-28-000-2020-00049-00. (19, octubre, 2020). C.P. Rocío Araújo Oñate

última que deben tener las pruebas que se adjuntan en un proceso contencioso es propender por probar los hechos sobre los cuales no hay claridad. Sin embargo, lo cierto es que, en el presente asunto, las pruebas que buscan aclarar la controversia ya reposan en el despacho de esta honorable colegiatura, pues fueron aportadas por la administración en su momento.

5.2.5. Oposición a la condena en costas

El Artículo 188 del CPACA, relativo a la condena en costas en procesos cuya competencia está en cabeza de la jurisdicción de lo contencioso administrativo, dispone lo siguiente: “Salvo en los procesos en que se ventile un interés público, la sentencia dispondrá sobre la condena en costas, cuya liquidación y ejecución se regirán por las normas del Código del Procedimiento Civil”³⁰ [Énfasis añadido]. A partir de esto, se desprende que en la sentencia se dispondrá de la condena en costas en los términos establecidos en el Código General del Proceso. Sin embargo, las costas no se establecerán en aquellos procesos en los que se ventile un interés público. No obstante, “interés público”, desde un punto de vista etimológico, no se encuentra definido en ninguna norma legal; sin embargo, en el ordenamiento jurídico mucho se ha dicho al respecto. Dentro de las tantas menciones que se han realizado sobre el interés público, existe un común denominador cuando se trata de tributos: comportan un verdadero interés público. Esto es así porque, a través de los tributos, se garantiza la sostenibilidad fiscal y económica del Estado, sirven para el sostenimiento de los agentes del poder público y para redistribuir la riqueza.

Por lo anterior, no es gratuito que se indique que el servicio prestado por la Administración de Impuestos Nacionales constituye un servicio público esencial en tanto “tiene como objeto coadyuvar a garantizar la seguridad fiscal del Estado colombiano y la protección del orden público económico nacional”³¹ a través de la administración de los tributos de orden nacional. Esta labor implica no solo el cobro y el recaudo, sino la fiscalización y liquidación. Al respecto, la Corte Constitucional estableció lo siguiente:

“Así las cosas, por las funciones que el propio legislador le asigna a la DIAN, estas tienen relación "con el ejercicio de las libertades y derechos fundamentales de contenido económico que están consagrados en la Constitución Política", para lo cual se hace indispensable garantizar "la seguridad fiscal del estado colombiano y la protección del orden público económico nacional", conforme al Artículo 4º del Decreto 1071 de 1999, lo que justifica la calificación de "servicio público esencial" que se atribuye por el legislador al que se presta por la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales”³².

³⁰ COLOMBIA. CONGRESO DE LA REPÚBLICA. Ley 1437 de 2011 (18, enero, 2011). Op. cit.

³¹ COLOMBIA. PRESIDENCIA DE LA REPÚBLICA. Decreto 1071. (26, junio, 1999). Por el cual se organiza la Unidad Administrativa Especial Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales como una entidad con personería jurídica, autonomía administrativa y presupuestal y se dictan otras disposiciones. Diario oficial. Junio, 1999. No. 43.615.

³² COLOMBIA. CORTE CONSTITUCIONAL. Sentencia C-725. (21, junio, 2000). M.P.: Alfredo Beltrán Sierra

En este sentido, si por el ejercicio de una función pública esencial que tiene como objetivo garantizar la seguridad fiscal del estado se entraba una discusión contencioso administrativa, no se puede negar que lo que se discute es de entero interés público, ya que, en últimas, se está discutiendo un menor o mayor pago de tributos. Estos últimos no entran a engrosar el presupuesto de la administración de impuestos, sino que se destinan para las necesidades colombianas.

Sobre la base de lo anterior, se puede afirmar que los procesos en los que se discutan tributos tienen un interés público y, por lo tanto, en los términos del Artículo 188 del CPACA, no se puede determinar el pago de costas. En otros términos, el interés público en casos como la fiscalización de los tributos no se predica por el órgano que realiza la fiscalización —en este caso, la Dian—, sino por lo esencial de la función, esto es, garantizar la seguridad fiscal del Estado y la protección del orden público económico nacional a través de dicha fiscalización. Con esto, no se pretende afirmar que a la administración de impuestos nacionales no se le debe condenar en costas bajo un criterio subjetivo, es decir, por el simple hecho de ser un órgano administrativo Estatal, sino bajo un criterio funcional porque la entidad realiza actos que implican un interés público.

6. Petición

A partir de lo expuesto, es claro que los actos demandados fueron proferidos con observancia del ordenamiento jurídico aplicable. Contrario a lo señalado en la demanda y en la reforma de esta, no se vulneraron derechos ni preceptos normativos, razones suficientes para declarar su legalidad. Por esto, solicito respetuosamente al honorable tribunal declarar que los siguientes actos administrativos demandados se encuentran ajustados a derecho: Liquidación Oficial de Revisión n.º 900007 del 15 de marzo de 2019, proferida por la División de Gestión de Liquidación Dirección Seccional de Impuestos de Grandes Contribuyentes de la Dian, a través de la cual la Administración Tributaria modificó la declaración del impuesto sobre la renta para la equidad CREE del año gravable 2015, presentada por Servientrega S.A. el 12 de abril de 2016, y la Resolución n.º 002012 del 17 de marzo de 2020, expedida por la Subdirección de Gestión de Recursos Jurídicos de la Dirección de Gestión Jurídica, por medio de la cual mi representada decidió el Recurso de Reconsideración confirmando la Liquidación Oficial citada.

En consecuencia, solicito que se denieguen en su totalidad las súplicas de la demanda y de su reforma. Esto procederá una vez sean analizadas las pruebas que obran en el expediente y los argumentos de hecho y de derecho expuestos, que serán ampliados y fundamentados en las siguientes etapas procesales.

7. Solicitud reconocimiento costas procesales a favor de la entidad

Se solicita reconocimiento de costas procesales, toda vez que, en relación con las agencias en derecho, es evidente que, por su naturaleza, estas se causan por comparecer como parte al proceso judicial, lo cual se documenta en las actuaciones que obran en el expediente del proceso. Lo anterior se fundamenta en el Artículo 188 del CPACA y en concordancia con los artículos 361, 365 y 366 del CGP en relación con las erogaciones a título de expensas y gastos sufragados durante el curso del proceso y por las agencias en derecho, esta última, como los gastos en que la entidad incurre para ejercer la defensa legal de los intereses dentro del trámite judicial.

8. Pruebas

En cumplimiento de lo previsto en el párrafo 1 del Artículo 175 de la Ley 1437 de 2011, en la oportunidad legal respectiva, a través de correo electrónico del 23 de agosto de 2021, la Dian remitió copia auténtica del expediente n.º DD 2015 2018 900082. Este último contiene los antecedentes administrativos de las actuaciones objeto del proceso mencionado en el epígrafe. Por lo tanto, solicito que sean tenidos en cuenta como prueba en el presente proceso.

9. Derecho

Fundamento mis peticiones en la facultad consagrada en los artículos 173 y 175 del CPACA.

10. Documentos anexos

- Poder otorgado con las formalidades de ley, junto con los anexos que demuestran la capacidad para actuar de quien lo otorga y de quien lo recibe
- Certificación suscrita por la directora Seccional de impuestos de grandes contribuyentes (A), en la cual consta que la suscrita se encuentra en la planta de personal de la UAE Dian como abogada del GIT de Representación Externa de la División de Gestión Jurídica
- Resolución n.º 009403 del 24 de septiembre de 2018, a través de la cual se designa a la doctora Cecilia Rico Torres como directora seccional de impuestos de grandes contribuyentes
- Resolución n.º 000204 del 23 de octubre de 2014, por medio de la cual se adopta el modelo de gestión jurídica para la UAE Dian y se establecen las delegaciones para efectos de la representación en lo judicial y extrajudicial en la U.A.E. Dian

11. Notificaciones

Mi representada y la suscrita recibiremos las notificaciones personales y/o comunicaciones procesales a que haya lugar en la página web www.dian.gov.co-Portal Web-Servicios a la Ciudadanía-opción de Notificaciones Judiciales, en el correo electrónico notificacionesjudicialesdian@dian.gov.co y mforerov@dian.gov.co.

Atentamente,



María Teresa Forero Velásquez
C.C. 52.717.262 de Bogotá
T.P. 146.632 del C.S. de la J
Apoderada de la UAE Dian
Celular 322 9 06 99 11