

Bogotá D.C. noviembre de 2021

Honorable Magistrada:
Doctora Nelly Yolanda Villamizar de Peñaranda
Tribunal Administrativo de Cundinamarca
Sección Cuarta – Subsección B
E.S.D.

Referencia:
Expediente: 250002337-000-2020-00487-00
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 y complementarios del año gravable 2015
Asunto: **Contestación de la demanda**
Cuantía: \$3.731'082.000
Auto admisorio: 24 de septiembre de 2021
Notificación: 08 de octubre 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 sobre la renta y complementarios por pagos de indemnizaciones a clientes, ganancia ocasional y sanciones previstas en los artículos 658-1, 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, actuó como apoderada de la **Unidad Administrativa Especial Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales** (en adelante, Dian o mi representada). Según el poder conferido por el director operativo de grandes contribuyentes de la UAE - Dian, respetuosamente y encontrándome dentro de la oportunidad legal prevista para ello en los artículos 172 y 199 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo (CPACA), me permito contestar 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.

Las pretensiones de la demanda deben ser negadas por las siguientes razones que se desarrollarán en este escrito:

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

Al firmar la declaración, la señora Guerrero Hernández, quien fungía como representante legal para la época de los hechos, aprobó la omisión de ingresos, por lo cual resulto aplicable la sanción de que trata el artículo 658-1 E.T.

2. La omisión de activos de la sociedad Servientrega durante los años gravables 2007 a 2014 por un valor de \$685'091.371

En el caso su lite, la administración tributaria logro demostrar más allá de toda duda razonable que, el contribuyente Servientrega S.A. no incorporo ni en su contabilidad ni en sus declaraciones de los años 2006 al 2014 la participación que poseía en el Consorcio Servicios Especializados de Tránsito y Transporte de Itagüí, omisiones originadas en los años gravables citados, periodos no revisables, de ahí que fue procedente la aplicación de lo dispuesto en el inciso 2 del artículo 239-1 del ET, esto es, que los valores omitidos se adicionaran como renta gravable y sobre el valor del mayor impuesto que se generó se impusiera sanción por inexactitud.

3. 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

La sociedad Servientrega no contabilizo ni declaro la totalidad de los ingresos y gastos realizados por efecto de la participación en el Consorcio de Servicios Especializados de Tránsito y Transporte de Itagüí, esto, durante el año 2015, pues estos rubros presentan diferencias en cuanto a lo certificado y contabilizado por el Consorcio y lo contabilizados y certificado por el revisor fiscal de la sociedad.

4. 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

Las indemnizaciones canceladas a los clientes fueron la forma de compensar o

resarcir el daño causado y no se configuran en gastos necesarios de la empresa para el desarrollo de su actividad productora de renta.

Por lo anterior, fue procedente la decisión de la administración de desconocer en el reglón 53 correspondiente a Gastos Operacionales de Ventas de la declaración del impuesto sobre la renta del año 2015, en particular, la cuenta 529570 denominada Indemnización a Clientes por valor de \$5.209.781.000

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

En el caso objeto de estudio, la Dian demostró sin lugar a dudas que, la sociedad no cumplió los requisitos señalados en el artículo 300 del ET para considerar la utilidad en la venta de la participación como ganancia ocasional en razón a que, no registró en su contabilidad y por ende no demostró que los activos objeto de venta constituyeron activo fijo para Servientrega por dos años o más; en consecuencia, al no demostrar con los documentos soporte dicha exigencia normativa, no era procedente llevarlos como Gancia Ocasional.

6. Procedencia de la sanción por inexactitud

La sociedad Servientrega S.A. en la declaración de renta del año gravable 2015, omitió ingresos y activos, incluyó deducciones no procedentes, y le dio tratamiento de ganancias ocasionales a ingresos gravados con el impuesto sobre la renta, conductas que se encuentran tipificadas como inexactas, derivando de este procedimiento un menor impuesto a cargo y en consecuencia de un menor saldo a pagar, lo cual la hizo acreedora de las sanciones previstas los artículos 647 y 648 del ET.

1. Las pretensiones de la demanda

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

1. Que se declare la nulidad de la Liquidación Oficial de revisión n.º 312412019000020 del 14 de mayo de 2019 proferida por la División de Gestión de Liquidación de la Dirección Seccional de Grandes Contribuyentes de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales - DIAN, en virtud de la cual se modificó la declaración privada del Impuesto sobre la Renta, correspondiente a la vigencia

fiscal 2015, presentada por Servientrega S.A., y se impuso sanción al representante legal y revisor fiscal;

2. Que se declare la nulidad de la Resolución n.º 992232020000042 del 19 de marzo de 2020, proferida por la Subdirección de Gestión de Recursos Jurídicos de la Dirección de Gestión Jurídica, de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales – Dian *“por la cual se decide un recurso de reconsideración”*.

3. Que a título del restablecimiento del derecho, se declare que SERVIENTREGA, presentó en debida forma la declaración del Impuesto sobre la Renta del año gravable 2015, razón por la cual la misma se encuentra en firme, no habiendo lugar a la imposición de la sanción de que trata el Artículo 658-1 del Estatuto Tributario, ni a la determinación de un mayor impuesto, así como tampoco a la imposición de una sanción por inexactitud a su cargo.

2. Pronunciamiento sobre las pretensiones de la demanda

En calidad de apoderada judicial de la Dian, de manera respetuosa y con fundamento en lo que se indicará en el presente escrito de contestación, me opongo a las pretensiones de la demanda. Lo anterior se fundamenta en que la entidad demandada profirió los actos administrativos acusados atendiendo, además del material probatorio obrante en el expediente administrativo, al ordenamiento jurídico pertinente, el cual regula los conceptos sometidos al impuesto sobre la renta y complementarios, omisión de activos, omisión de ingresos, deducibilidad en el impuesto sobre la renta, ganancia ocasional y las sanciones previstas en los artículos 258-1, 647 y 648 del ET.

Así mismo, es preciso señalar que, aunque la actora pretende la nulidad total de los actos y la firmeza de la declaración tributaria presentada por Servientrega, el litigio en el caso sub-lite, debe limitarse únicamente a la imposición o no de la sanción prevista en el artículo 658-1 del ET, asunto con respecto al cual se circunscribe la legitimación de la demandante para actuar en este proceso.

Lo anterior en tanto que la señora Luz Mary Guerrero Hernández no es la actual representante de la compañía Servientrega, lo cual hace que ella no tenga la legitimidad para demandar los actos administrativos mediante los cuales se modificó la declaración privada del impuesto sobre la renta y complementarios correspondiente a la vigencia fiscal 2015 ni tampoco puede solicitar la nulidad de los mismos a nombre de la sociedad Servientrega S.A. es decir, la señora Guerrero Hernández 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.

En ese orden de ideas, insistimos 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.

3. Oportunidad para contestar la demanda

De conformidad con lo establecido en los artículos 172 y 199¹ de la Ley 1437 de 2011, 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”². Ahora bien, según el Artículo 199 de la Ley 1437 de 2011, “el traslado o los términos que conceda el auto notificado solo se 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”³.

En el caso objeto de estudio, el auto admisorio de la demanda fue notificado a esta entidad personalmente el 08 de octubre de 2021, por lo que el presente escrito de contestación cumple con el requisito de oportunidad previsto en la norma indicada con anterioridad.

4. Pronunciamiento sobre los hechos de la demanda

A continuación, procedo a realizar pronunciamiento expreso de cada uno de los hechos de la demanda en el orden en que fueron descritos en el capítulo III de esta:

- 1. Es cierto.**
- 2. Es cierto.**
- 3. Lo cierto es que,** el 14 de marzo de 2019, la División de Gestión de Liquidación de esta misma Dirección Seccional, profirió la Liquidación Oficial de Revisión n.º 312412019000020, por medio de la cual modificó la declaración del impuesto sobre la renta y complementarios del año gravable 2015, presentada

¹ El Artículo 199 de la Ley 1437 de 2011 fue modificado por el Artículo 612 de la Ley 1564 de 2012.

² 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.

³ COLOMBIA. CONGRESO DE LA REPÚBLICA. Ley 1437 de 2011 (18, enero, 2011). Op. cit.

por Servientrega el 12 de abril de 2016, estableciendo en consecuencia una nueva obligación impositiva y fijando una sanción por inexactitud atribuible a los mayores valores determinados y dejados de pagar por la compañía.

4. **Es cierto.**

5. **Fundamentos de la demanda**

A partir del texto de la demanda presentada por el doctor Ricardo Andrés Sabogal Guevara, en representación de la señora Luz Mary Guerrero Hernández —representante legal para el periodo en que ocurrió la omisión de la sociedad Servientrega S.A.—, se evidenció que, para sustentar la solicitud de nulidad y restablecimiento del derecho, el apoderado citó las normas violadas y argumentó como causal de anulación de los actos demandados, la vulneración de las siguientes disposiciones:

5.1. **Normas consideradas violadas**

El demandante consideró que, con la expedición de los actos administrativos demandados, se violaron las siguientes normas:

- Artículos 83, 95-9 y 363 de la Constitución Política de Colombia, por violación directa
- Artículos 18, 75, 107, 267, 279, 300 y 658-1 del Estatuto Tributario, por aplicación indebida de su contenido
- Artículos 647, 742, 745 y 683 del ET
- Artículos 752, 772 y 777 del ET, por violación directa
- Artículos 66 y 123 del Decreto n.º 2649 de 1993
- Artículo 25 de la Ley 1369 de 2009, por violación directa
- Artículo 193-1, 2 y 6, 197 - 5 de la Ley 1607 de 2012, por violación directa

5.2. **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:

5.2.1. **Sanción impuesta a la señora Luz Mary por la supuesta omisión de ingresos**

Al respecto, el demandante indica su oposición a la sanción del artículo 258-1 por cuanto no se cumple con el supuesto de hecho. Así mismo, cita el artículo 658-1 señalando

que este, establece que la sanción al representante se impondrá cuando en las declaraciones tributarias y en la contabilidad se presenten irregularidades relacionadas con la omisión de ingresos. El demandante indica que, para configurar el hecho 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 tanto, si se diera la imposición de una sanción se violaría el principio de legalidad. Reitera que la administración no probó que la señora Luz Mary conociera de forma consciente la supuesta omisión que realizó Servientrega.

Afirma el demandante, que no es procedente la imposición de la sanción al representante legal de la compañía, ya que en el caso en concreto esta persona no incluyó dentro de la contabilidad y las declaraciones del impuesto sobre la renta y complementarios ingresos, ni mucho menos tomaron deducciones que no son procedentes de acuerdo con la legislación fiscal, debido a que Servientrega incorporó en debida forma en su declaración la totalidad de los ingresos percibidos durante el año gravable de 2015.

5.2.2. Omisión de activos por un valor de \$685'091.371

Al respecto, el demandante indicó que la administración de impuestos confundió el registro contable de la participación en los activos del consorcio con la omisión de activos. Sin embargo, argumentó que Servientrega no omitió activos e indicó que la empresa omitió ingresos durante los años gravables de 2007 a 2014 de acuerdo con su participación del 25%, debido a que los activos pertenecientes al consorcio fueron registrados contablemente y declarados como una cuenta por cobrar a pesar de que no se incorporó a la contabilidad de manera discriminada.

5.2.3. 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 valor de \$401'602.000

El demandante afirmó que Servientrega 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. Afirma que, 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.

Agregó que el correo del señor William Zuluaga, miembro del consorcio a Servientrega S. A, es una prueba de la existencia del acuerdo entre los consorciados, en

virtud de la cual, al Servientrega no participar en una inversión realizada por los demás consorciados, se decidió que no participaría de los ingresos de dicha inversión. El demandante insistió en presentar el correo como prueba, a pesar de que esta fuere negada por la Dian al no cumplir con los requisitos del artículo 747 del ET.

Concluyó que la administración tributaria no puede basar la adición de ingresos en la certificación emitida por el contador del Consorcio y 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 se estaría desconociendo los artículos 742 y 745 del ET.

5.2.4. La totalidad de los gastos operacionales de ventas declaradas por mi representada en su denunció rentístico de la vigencia fiscal de 2015. Entre ellos, las indemnizaciones son deducibles por ajustarse a las normas fiscales, entre ellas, el Artículo 107 del Estatuto Tributario

El demandante remarcó el hecho de que las indemnizaciones representan penalidades atribuibles a contratistas incumplidos en la diligencia de su labor, sin que ellos sean deducibles de la renta bruta. Por lo anterior, considera que, por la especialidad de la materia, es decir, la prestación de servicios de mensajería expresa y transporte de carga, no es procedente aplicar las reglas generales de interpretación en relación con la deducibilidad de gastos en materia de indemnizaciones. Finaliza con la intención de demostrarle a la Dian que las expensas en que incurrió Servientrega dentro del desarrollo de su objeto social cumplen las condiciones generales de deducibilidad de gastos, toda vez que los riesgos asumidos dentro de la operación son inherentes al servicio prestado por Servientrega.

5.2.4.1. De la realidad de la operación prestada por Servientrega

El actor señaló que los gastos rechazados a Servientrega son procedentes en el sentido en que las indemnizaciones reconocidas a los clientes 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 y no a las fallas atribuibles en su totalidad a la empresa por descuido o por hechos imprevistos. Al respecto, uno de los criterios para tener en cuenta es el objeto social de la persona jurídica.

Adiciona que, en el evento de sufrir accidentes, daños debido a condiciones climáticas o hurtos corresponde a un riesgo inherente al desarrollo de sus actividades, ya

que no es algo controlable por la compañía y 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 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 de la actividad desarrollada por 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.

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

El actor 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, en condiciones de funcionamiento, sin que se considere que la misma resulte imprescindible para la obtención del ingreso como lo afirma la Dian. Finalizó mencionando que la compañía ha tomado las medidas necesarias para disminuir la ocurrencia de hechos que la administración considera atribuibles a Servientrega.

5.2.4.3. 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. 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 de la indemnización hace el juez natural del contrato. 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, señala 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.

5.2.5. Los ingresos por un valor de \$ 1.600'000.000 originados en la enajenación de la participación en el Consorcio SETI, constituyen una ganancia ocasional

El libelista inició argumentando 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. El demandante indicó que, con base en la naturaleza del intangible, no es posible asignarle un costo o valor por no haber sido adquirido por el contribuyente, no es factible exigir su reconocimiento contable. El demandante, 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.

5.2.5.1. 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 y complementarios 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 y complementario cuando se quisiera acceder a lo estipulado en el Artículo 75 del ET, lo que no sucedió. Adicionalmente 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—.

5.2.5.2. 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.

5.2.6. Improcedencia de la sanción por inexactitud

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 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 y complementarios 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.

6. Fundamentación fáctica y jurídica de la defensa

A continuación, presento los argumentos de oposición a los cargos formulados por la actora contra los actos demandados que demuestran que estos últimos fueron proferidos en cumplimiento del ordenamiento jurídico vigente:

6.1. 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 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 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 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”⁴. 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”⁵.

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:

⁴ ARELLANO GARCÍA, Carlos. Teoría General del Proceso. México: Editorial Porrúa S.A. pp. 303 y ss.

⁵ Devis, Hernando, Compendio de derecho procesal, t I, 6ª ED, Bogotá, Ed ABC, 1978, P215.

6.1.1 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 trate⁶.

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 quien se le puede exigir la obligación correlativa que se deriva primero”⁷

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 y complementarios 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

⁶ Urueta, Manuel, Manual de Derecho Administrativo, 1ªed, Bogotá, Ed Legis 2021, p.484

⁷ 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)

una decisión sobre el asunto”⁸

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 y complementarios 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 y complementarios 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.

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 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 y complementarios correspondiente a la vigencia fiscal 2015, ni tampoco puede solicitar la nulidad de los mismos 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

⁸ 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.

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.

6.2. Pronunciamiento sobre los cargos de fondo

6.2.1. Pronunciamiento sobre las pretensiones 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, en particular, lo relacionado con la no configuración de la conducta sancionable prevista en el artículo 658-1 ET, en razón a que, en el caso concreto, la administración tributaria logro 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 312412019000020 del 14 de marzo de 2019, proferida por la División de Gestión de Liquidación de la 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 y complementarios del año gravable 2015, presentada por Servientrega S.A.
- La Resolución n.º 992232020000042 del 19 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.

6.2.2. 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 ET, en razón a que, se presentaron irregularidades en la contabilidad y en la declaración tributaria relativas 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?

6.2.3. Razones puntuales de la defensa

En virtud de lo anterior, a continuación, presento los argumentos de oposición a los cargos formulados por la demandante contra los actos señalados que demuestran que estos últimos fueron proferidos en cumplimiento del ordenamiento jurídico vigente.

6.2.3.1. 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 de Servientrega S.A.

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.⁹(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.

⁹ 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. ° 38.756.

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:

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.¹⁰(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.¹¹

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 y complementarios 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

¹⁰ Ibidem

¹¹ COLOMBIA. CORTE CONSTITUCIONAL. Sentencia C-891-2012. (31, octubre, 2012). M.P. Jorge Ignacio Pretelt Chaljub

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 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 y complementarios 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 y complementarios 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 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”¹²

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

¹² Colombia. Corte Constitucional. Sentencia C160 de 1998.

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 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.

6.2.3.2. No existe falsa motivación de los actos administrativos de determinación oficial del impuesto de renta del año 2015 debido a la omisión de activos de Servientrega durante los años gravables 2007 a 2014 por un valor de \$685'091.371

Con relación a este punto, el demandante consideró que no era procedente la adición de rentas gravadas por omisión de activos, en razón a que la sociedad Servientrega S.A. registró los activos relacionados con el Consorcio a través del del reconocimiento de una cuenta por cobrar. De igual manera, señaló que, en virtud del Artículo 239-1 del ET, constituyen renta líquida gravable el valor de los activos omitidos en la declaración del impuesto sobre la renta del año gravable 2015.

Al respecto, es importante señalar que, con relación a la renta líquida gravable por activos o pasivos inexistentes, el Artículo 239-1 del Estatuto Tributario establece lo siguiente:

Art. 239-1. Renta líquida gravable por activos omitidos o pasivos inexistentes.

Los contribuyentes podrán incluir como renta líquida gravable en la declaración de renta y complementarios o en las correcciones a que se refiere el Artículo 588, el valor de los activos omitidos y los pasivos inexistentes originados en períodos no revisables, adicionando el correspondiente valor como renta líquida gravable y liquidando el respectivo impuesto, sin que se genere renta por diferencia patrimonial.

Cuando en desarrollo de las acciones de fiscalización, la administración detecte pasivos inexistentes o activos omitidos por el contribuyente, el valor de los mismos constituirá renta líquida gravable en el período gravable objeto de revisión. El mayor valor del impuesto a cargo determinado por este concepto generará la sanción por inexactitud.

Cuando el contribuyente incluya activos omitidos o excluya pasivos inexistentes sin declararlos como renta líquida gravable, la administración procederá a adicionar la renta líquida gravable por tales valores y aplicará la sanción por inexactitud”.¹³[Subrayado fuera del texto]

En virtud de lo anterior, vale decir que en el caso *subiste*, la Dian probó más allá de toda duda razonable que el Consorcio Servicios Especializados de Tránsito y Transporte de Itagüí estaba conformado por la compañía Servientrega S.A. con una participación del 25% desde el año 2006.

Así mismo, de acuerdo con los balances mensuales, el libro mayor y los estados financieros del Consorcio, la administración tributaria determinó que los activos del Consorcio eran los siguientes:

Año	Nombre de la cuenta	Saldo 31/12	Folio
2007	Activo	\$732'472.145	2335
2008	Activo	\$556'797.213	2336
2009	Activo	\$432'147.347	2337
2011	Activo	\$194'586.882	2331
2012	Activo	\$171'042.397	2332
2013	Activo	\$161'279.437	2333
2014	Activo	\$492'040.062	2339

Con relación a este punto, cabe resaltar que la certificación expedida por la revisora fiscal (folio n.º 2474 del expediente administrativo) señaló que:

“Los registros contables por el periodo comprendido entre el 1 de enero y 31 de diciembre para cada año, que hacen parte de dichos estados financieros, reflejan saldos con el Consorcio Servicios Especializados de Transporte y Tránsito de Itagüí con NIT 900.118.375-1, como se precisa continuación:

Año	Cuenta	Concepto	Valor
2007	13809503	CONSORCIO SETIP	\$201'166.224
2008	13809503	CONSORCIO SETIP	\$289'072.625
2009	13809503	CONSORCIO SETIP	\$260'938.506
2011	13809503	CONSORCIO SETIP	\$12'371.994
2012	13809503	CONSORCIO SETIP	\$5'468.923
2013	13809503	CONSORCIO SETIP	\$6'688.217
2014	13809503	CONSORCIO SETIP	\$152'964.245

¹³ 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 ese orden de ideas, la sociedad Servientrega S.A. señaló que los activos del Consorcio fueron declarados como cuentas por cobrar y mi representada insiste en que dicha certificación no demostró lo afirmado, teniendo en cuenta que los consorciados están obligados a registrar contablemente y declarar los activos, pasivos, costos, gastos e ingresos, de acuerdo con su participación.

Además, advertimos al honorable tribunal que la compañía no precisó los movimientos y conceptos de dichas cuentas por cobrar. En el caso objeto de estudio, la administración tributaria probó que, al comparar estos valores con los datos registrados y aportados por el Consorcio, estos no correspondían a la participación del 25% sobre el total de los activos que tenía Servientrega en el Consorcio.

En esta misma línea, es preciso señalar que, si bien es cierto que el certificado del contador público es prueba contable de conformidad con lo establecido en el Artículo 777 del ET¹⁴, no es menos cierto que para que se constituya la prueba, debe tener un detalle de los libros de contabilidad, cuentas o asientos correspondientes que lleven al convencimiento de los hechos que se pretendan probar.

Al respecto, el Consejo de Estado a través de su jurisprudencia señaló:

“En cuanto al mérito probatorio de las certificaciones de revisores fiscales y contadores, reguladas en el Artículo 777 del ET, la sala ha considerado que estas se sujetan a valoración de acuerdo con las reglas de la sana crítica y deben llevar al convencimiento del hecho objeto prueba. Adicionalmente, las certificaciones deben informar si la contabilidad se lleva de acuerdo con las prescripciones legales, si los libros se encuentran registrados en la Cámara de Comercio (para los años gravables en los que se encontraba vigente ese requisito); si las operaciones están respaldadas por comprobantes internos y externos; y contener algún grado de detalle en cuanto a los libros, cuentas o asientos correspondientes a los hechos que pretenden demostrarse. De manera que estos medios probatorios no pueden versar sobre simples afirmaciones o enunciados sin respaldo documental o contable alguno”.¹⁵

En ese orden de ideas, podemos concluir que el certificado allegado por la sociedad Servientrega no constituye prueba contable, toda vez que no indicó si la contabilidad se llevó en debida forma, si las operaciones estaban respaldadas por comprobantes internos y externos y, además, no llevaron al convencimiento del hecho que se probó. Así mismo, no

¹⁴ 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.

¹⁵ Consejo de Estado, Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Cuarta, Sentencia (08 de marzo de 2019, expediente 21295, M.P. Julio Roberto Piza Rodríguez

cabe duda de que, con base en las pruebas recaudadas, la administración tributaria determinó la omisión de los activos durante los años 2007 a 2014. Esto último, de acuerdo con su participación en el consorcio, con lo que la Dian desvirtuó la presunción de veracidad de que trata el Artículo 746 del ET, sin que fueran desvirtuada por la Contribuyente.

Finalmente, advertir al honorable tribunal que no hay lugar para aplicar lo dispuesto en el Oficio n.º 005695 de 24 de febrero de 2015, toda vez que este se refiere a la omisión de los activos en el impuesto complementario de normalización tributaria como un impuesto complementario al impuesto a la riqueza por los años 2015, 2016 y 2017. Como resulta evidente, dicho presupuesto no se cumple en el caso en estudio. Por las razones expuestas, mi representada reitera al honorable tribunal que en el caso *sub-lite*, era procedente la adición como renta gravable la suma de \$685'091.000 por la omisión de los activos en el Consorcio.

De acuerdo con lo anterior, de manera respetuosa solicito al honorable tribunal desestimar este cargo de la demanda.

6.2.3.3. 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

¹⁶ *Ibíd.*

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. (...)

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 tributaria¹⁷. [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

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

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 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

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

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.
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

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

indica que “Servientrega S.A. no participará en inversiones, riesgos, ingresos ni otras actuaciones derivadas por las implementaciones que implica la modificación del contrato 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.

6.2.3.4. 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 y complementarios, 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 y complementarios 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.

6.2.3.5. 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 y complementario 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). Por 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.

6.2.36 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 y complementarios 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 tributarlos 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.

6.2.4. Oposición a las pruebas solicitadas

6.2.4.1. 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 DT 2015-2017-000555 el pasado 25 de noviembre de 2021. No se puede perder de vista que la finalidad última que deben tener las pruebas que se adjuntan en un proceso contencioso es

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

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

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.

6.2.5. 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.

7. 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, 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 312412019000020 del 14 de marzo de 2019, proferida por la División de Gestión de Liquidación de la 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 y complementarios del año gravable 2015, presentada por Servientrega S.A. el 12 de abril de 2016, y la Resolución n.º 992232020000042 del 19 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 de Revisión n.º 312412019000020 del 14 de marzo de 2019.

En consecuencia, solicito que se denieguen en su totalidad las súplicas de la demanda, 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.

8. 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.

9. 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 25 de noviembre de 2021, la Dian remitió copia auténtica del expediente n.º DT 2015 2017 000555. 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.

10. Derecho

Fundamento mis peticiones en la facultad consagrada en los artículos 172, 175 y 199 del CPACA y en el Artículo 612 del Código General del Proceso.

11. Personería

De manera atenta, solicito al honorable tribunal reconocermé personería para actuar en el presente proceso, en representación de la Unidad Administrativa Especial Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales.

12. 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
- Resolución n.º 000085 del 27 de agosto de 2021, a través de la cual se designa al doctor Andrés Fernando Pardo Quiroga como director operativo de grandes contribuyentes

- Acta de Posesión n.º 510 del 31 de agosto de 2021, suscrita por el director general, en la cual consta que el doctor Pardo Quiroga se encuentra en la planta de personal de la UAE - Dian como director operativo de grandes contribuyentes
- Resolución 000087 del 31 de agosto de 2021, a través de la cual se designa a la doctora María Teresa Forero Velásquez como funcionaria del despacho de la Subdirección Operativa Jurídica
- Resolución n.º 000091 del 03 de septiembre de 2021, 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

13. 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
Correo electrónico: mforerov@dian.gov.co
Celular 322 9 06 99 11