



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

CONSEJERA PONENTE: STELLA JEANNETTE CARVAJAL BASTO

Bogotá D.C., seis (6) de octubre de dos mil veintidós (2022)

Referencia: NULIDAD Y RESTABLECIMIENTO DEL DERECHO
Radicación: 47001-23-33-000-2019-00640-01(26556)
Demandante: VIAJEROS SA
Demandado: DIRECCIÓN DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES - DIAN
Temas: Renta 2014. Adición de ingresos - 760 ET

SENTENCIA DE SEGUNDA INSTANCIA

La Sala decide el recurso de apelación interpuesto por la parte demandante contra la sentencia del 20 de octubre de 2021, proferida por el Tribunal Administrativo del Magdalena, que negó las pretensiones de la demanda y no condenó en costas¹.

ANTECEDENTES

El 27 de abril de 2015, Viajeros SA presentó la declaración de renta por el año gravable 2014, en la que registró ingresos por \$2.519.697.000, renta líquida gravable de \$210.707.000, impuesto a cargo de \$52.677.000 y saldo a pagar por impuesto de \$3.524.000.

Previo Requerimiento Especial 192382017000050 del 13 de marzo de 2017 y respuesta al mismo, la División de Gestión de Liquidación de la Dirección Seccional de Impuestos de Santa Marta profirió la Liquidación Oficial de Revisión 192412018000020 del 17 de abril de 2018, que modificó la liquidación privada para adicionar ingresos por \$4.063.128.000 (para un total ingresos de \$6.582.825.000). Así, determinó renta líquida gravable de \$4.273.835.000, impuesto a cargo de \$577.248.000, saldo a pagar por impuesto de \$528.095.000 y sanción por inexactitud de \$524.571.000, para un total a pagar de \$1.052.666.000.

El 18 de junio de 2018, la contribuyente presentó recurso de reconsideración, decidido mediante Resolución 99223201900004 del 24 de abril de 2019, proferida por la Subdirectora de Gestión de Recursos Jurídicos de la Dirección de Gestión Jurídica de la DIAN, en el sentido de modificar la liquidación de revisión, para adicionar ingresos en \$2.520.725.000 (para un total ingresos de \$5.040.422.000) y corregir la tarifa aplicada². Así, determinó renta líquida gravable de \$2.731.432.000, impuesto a cargo de \$682.858.000,

¹ Expediente digital. Índice 2 Samai.

² Hojas 13 y 14 Resolución aluden al yerro para señalar que «[...] tanto el requerimiento especial como la liquidación oficial de revisión discutida, actos en los cuales se aplicó una tarifa del impuesto de renta y complementarios del 13.5%, contraviniendo lo contemplado en el artículo 240 del Ordenamiento Tributario que fija esta tarifa para el año 2014 en un 25%, [...] Al aplicar sobre la renta líquida gravable (renglón 64 en \$2.731.432.000) la tarifa del impuesto sobre la renta del 25% conforme lo establece el artículo 240 del ET, el impuesto resultante es de \$682.858.000». Este aspecto no es discutido en el proceso.



saldo a pagar por impuesto de \$633.705.000 y sanción por inexactitud de \$630.181.000, para un total a pagar de \$1.052.666.000³.

DEMANDA

Viajeros SA, en ejercicio del medio de control previsto en el artículo 138 del CPACA., formuló las siguientes pretensiones⁴:

«**PRIMERO:** Declarar la nulidad de la Liquidación Oficial de Revisión N° 192412018000020 de fecha 17 de abril de 2018 proferida por el Jefe de la División de Liquidación de la DIAN Santa Marta y la Resolución N° 992232019000004 de fecha 24 de abril de 2019, expedida por la Subdirectora de Gestión de Recursos Jurídicos de la Dirección de Gestión Jurídica Nivel Central de la DIAN.

SEGUNDA: Que a título de restablecimiento del derecho se declare que mi prohijada no adeuda suma alguna por tal concepto a la demandada.

TERCERA: Que se condene en costas y agencias en derecho a la entidad demandada».

Invocó como disposiciones violadas, las siguientes:

- Artículo 1, 2, 6, 29, 103 y 209 de la Constitución Política
- Artículos 647, 683, 760 del Estatuto Tributario
- Artículo 3 del Decreto 1514 de 1998

Como concepto de la violación expuso, en síntesis, lo siguiente:

Los ingresos adicionados provienen de la intermediación en la compra de vehículos entre Viajeros SA y terceros que los adquirieron en firmas concesionarias. Se vulneró el debido proceso por no valorar la prueba documental aportada, que daba cuenta de que los referidos vehículos habían sido comprados en ejecución de contratos de mandato, los cuales, por demás, tampoco fueron tachados de falsos por la demandada. No se valoró en debida forma la respuesta dada con ocasión del requerimiento especial, la prueba contable y el certificado del revisor fiscal que dan cuenta que en el año 2014 la sociedad no registró saldos por adquisición de vehículos automotores que clasifiquen como inventario o como ingreso por dicho concepto.

Los actos acusados adolecen de falsa motivación: los supuestos de hecho que los fundaron son contrarios a la realidad, pues se aludió a falta de traspasos de los vehículos como motivo para adicionar el ingreso. Con simples indicios derivados de la información exógena aportada por concesionarios de ventas de vehículos se concluyó el incumplimiento del registro contable de las compras. La DIAN ignoró que estas compras fueron hechas en virtud de un mandato, por lo que no se cumplieron los presupuestos para aplicar la presunción del artículo 760 del ET. También se vulneraron los principios de buena fe -artículo 83 CP- y justicia tributaria al desechar los contraargumentos presentados y no valorar en debida forma la existencia de un contrato de mandato no estaba sujeto a condición.

³ «A pesar del error aritmético resultante de la suma de los renglones de saldo a pagar por impuesto (81) más sanciones (82) que da un valor de \$1.263.886.000, en aplicación del artículo 23 del Decreto 2821 de 1974 y del principio de "NO REFORMATIO IN PEJUS" se fija el renglón resultante de TOTAL SALDO A PAGAR por el mismo monto de la liquidación recurrida, esto es, en \$1.052.666.000».

⁴ Contenidas en la reforma a la demanda.



Se desconoció el artículo 3 del Decreto 1514 de 1998, que establece que en caso de adquisición de bienes por cuenta de un mandato, la factura debe ser expedida a nombre del mandatario, en este caso Viajeros SA. No existía obligación legal de realizar el asiento de los valores informados por los concesionarios en la cuantía a que aluden los actos demandados, ni de efectuar traspaso de los vehículos como lo exigió la demandada. Tampoco tiene dentro de su objeto social distribuir o comercializar vehículos de transporte.

La sanción por inexactitud es improcedente, pues los datos registrados son reales. De ahí que deba ser exonerada de dicha sanción⁵.

CONTESTACIÓN DE LA DEMANDA

La **DIAN** se opuso a las pretensiones de la demanda, con fundamento en los argumentos que se exponen a continuación:

La demanda se limita a manifestar la violación del debido proceso y defensa sin expresar las razones de tal vulneración. En todo caso, la entidad actuó en estricto cumplimiento de sus funciones y dentro del marco de sus competencias, otorgándole a la contribuyente todas las oportunidades procesales para refutar las pruebas que dieron lugar a la investigación y que culminó con los actos demandados.

Los actos estuvieron debidamente motivados y expusieron el sustento fáctico y jurídico correspondiente, por lo cual remitió a las consideraciones esgrimidas en los mismos.

No son simples indicios los que originaron la adición de ingresos discutida. En el expediente quedó acreditado que la contribuyente tenía dentro de su objeto social distribuir, importar y comercializar todo tipo de transporte público y que en el periodo gravable 2014 realizó compras de vehículos, información obtenida de la exógena reportada. La sociedad no aportó los libros de contabilidad que permitieran desvirtuar los hallazgos de la administración. No fue posible demostrar la trazabilidad de las operaciones y los contratos de mandato aportados no tuvieron la fuerza probatoria para demostrar por sí solos que las compras no fueron efectuadas para la sociedad. Se dio la oportunidad a la actora de que presentara los documentos de traspaso de los vehículos a los mandantes y supuestos compradores, sin que se atendiera al requerimiento.

Procede la sanción por inexactitud por la omisión de ingresos en la declaración tributaria.

AUDIENCIA INICIAL

El 2 de marzo de 2021, el Tribunal llevó a cabo la audiencia inicial de que trata el artículo 180 de la Ley 1437 de 2011. En dicha diligencia se precisó que no se presentaron irregularidades procesales, nulidades, ni se solicitaron medidas cautelares. Al encontrarse saneado el proceso, se decretaron las pruebas pertinentes y se dio traslado a las partes para alegar de conclusión. El litigio se concretó en determinar la legalidad de los actos acusados.

⁵ Solicitud presentada sin más argumentos que la aducida realidad de los ingresos declarados.



SENTENCIA APELADA

El Tribunal Administrativo del Magdalena negó las pretensiones de la demanda, sin condena en costas, porque las pruebas acreditaron que la contribuyente no registró la totalidad de las compras realizadas en el año gravable 2014.

Los ingresos adicionados obedecieron a operaciones de compra y venta de vehículos, en las que la actora suscribió contratos de mandato comercial con la Fundación Gimnasio los Sauces, Alfonso Cardozo Pardo y Cinascar Colombia SA -para la compra de vehículos en representación de un tercero y solicitud de placas- por el año 2014. No obstante, todas las facturas de los vehículos adquiridos se encontraron registradas a nombre de Viajeros SA. Al requerir a la sociedad para que informara sobre la diferencia de ingresos detectada, se limitó a decir que desconocía la información exógena y que “de seguro [la información] fue reportada por error”.

Adicionalmente, al revisar las cláusulas de los contratos aportados se advirtió que Viajeros SA adelantaría y gestionaría todos los trámites para la compra ante el concesionario, firmaría la factura de compraventa, el pago del precio acordado reflejado, sin que ello implicara que la sociedad adquiriera el dominio y propiedad del vehículo comprado, pues una vez obtenidos todos los permisos, debía efectuar el traspaso de los vehículos, prueba que tampoco fue aportada. Por lo anterior, la sola suscripción de los contratos no permitió determinar la trazabilidad de las operaciones económicas.

Procede la sanción por inexactitud, al encontrarse probada la omisión de ingresos.

RECURSO DE APELACIÓN

La **demandante**⁶ insistió en los argumentos expuestos en la demanda, en punto a que los vehículos adquiridos habían sido comprados con ocasión de un contrato de mandato.

Al efecto, la sentencia olvida que el artículo 11 del Decreto 2649 de 1993 establece que “Los recursos y hechos económicos deben ser reconocidos y revelados de acuerdo con su esencia o realidad económica y no únicamente en su forma legal” y, en este caso, el hecho económico fue el de unas compras efectuadas a favor de terceros y por ello no es exigible a la actora que tribute sobre la base de una omisión de ingresos que no se verificó, con lo cual quedó desvirtuada la presunción del artículo 760 del ET. Reiteró que debe valorarse la certificación emitida por el revisor fiscal, que da cuenta de que para el año 2014 la sociedad demandante no registró pago por concepto de adquisición de vehículos que sean de su propiedad o hagan parte del inventario.

La DIAN no tachó de falsos los contratos de mandato. Aunque existan facturas de venta en favor de Viajeros SA, las compras no fueron efectuadas para sí, sino con ocasión de un mandato. La decisión apelada no analizó los contratos de mandato y su valor probatorio, y exige un requisito adicional, el traspaso de los vehículos que, por demás, vulnera el debido proceso.

⁶ Índice 2 Samai.



Al no haberse valorado en debida forma la existencia de un mandato que no estaba sujeto a condición, se desatendió el principio de justicia tributaria y se ignoró que los actos acusados están viciados de nulidad por violación de los artículos 760 del ET y 83 de la Constitución Política e incurrir en falsa motivación.

La sentencia es incongruente, por cuanto omitió pronunciarse respecto de la aplicabilidad del artículo 3 del Decreto 1514 de 1998, que establece que en caso de adquisición de bienes por cuenta de un mandato, la factura debe ser expedida a nombre del mandatario, en este caso Viajeros SA. No existía la obligación legal de realizar el asiento de los valores informados por los concesionarios en la cuantía a que aluden los actos demandados, lo que implica que la información exógena es solo un indicio de la compra. De haberse valorado los contratos aportados, se habría llegado a la conclusión de que no estaba eludiendo o evadiendo ingresos.

No se configuraron los presupuestos para la imposición de la sanción por inexactitud, pues no se omitieron ingresos en la declaración privada.

TRÁMITE EN SEGUNDA INSTANCIA

Comoquiera que no se requiere decretar pruebas en segunda instancia, no se dio traslado para alegar de conclusión -art. 247 CPACA-. No obstante, mediante escrito del 23 de mayo de 2022, la **demandante** pidió revocar la decisión de primera instancia y para el efecto, reiteró los argumentos expuestos en el recurso de apelación⁷.

La **demandada** y el **Ministerio Público** no intervinieron.

CONSIDERACIONES DE LA SALA

Se decide sobre la legalidad de los actos administrativos por medio de los cuales la DIAN modificó la declaración del impuesto sobre la renta presentada por Viajeros SA, correspondiente al año gravable 2014.

En forma previa se advierte que la actora y apelante única aduce incongruencia de la sentencia por omitir pronunciarse respecto de la aplicabilidad del artículo 3 del Decreto 1514 de 1998, relativo a que en caso de adquisición de bienes por cuenta de un mandato, la factura debe expedirse a nombre del mandatario -en el *sub lite* Viajeros SA-. Al efecto, se reitera⁸ que el principio de congruencia ha sido entendido como la armonía que debe existir entre la parte motiva y la resolutive de la sentencia -*congruencia interna*, art. 187 CPACA- y como la correlación entre la litis planteada por las partes, en su demanda y contestación, y lo decidido por el juez -*congruencia externa*, art. 281 CGP-. Lo anterior, con el objetivo de que los extremos procesales obtengan una decisión acorde con el debido proceso y que resuelva la controversia que le plantearon al juzgador, sin incurrir en órdenes que excedan o menoscaben las pretensiones o desatiendan las excepciones formuladas por el extremo pasivo⁹.

⁷ Índice 12 Samai.

⁸ Sentencia del 9 de julio de 2020, Exp. 24057, CP. Julio Roberto Piza Rodríguez.

⁹ Entre otras, sentencias del 29 de abril de 2020, Exp. 22085, CP. Stella Jeannette Carvajal Basto, y Exp. 24915, CP. Julio Roberto Piza Rodríguez.



Revisada la decisión del tribunal se observa que el *a quo* no aludió a la violación del artículo 3 del Decreto 1514 de 1998 y omitió pronunciarse al respecto. En consecuencia, se abordará el estudio del cargo en el análisis del caso concreto.

Por lo anterior, en los términos del recurso interpuesto por la apelante única, corresponde establecer la procedencia de la adición de ingresos presuntos por omisión en el registro de compras y de la sanción por inexactitud.

Adición de ingresos por omisión en registro de compras

La Administración al analizar la información exógena reportada y las respuestas a los requerimientos de información, determinó que la sociedad omitió registros por compras de vehículos a Auto Stock SA, Auto Niza SA, Kia Plaza y Casa Británica SA, por lo cual, en aplicación del artículo 760 del ET, adicionó ingresos presuntos de \$2.520.725.000 a los ingresos declarados de \$2.519.697.000 (*para un total ingresos de \$5.040.422.000*).

La actora argumentó que el hecho económico que originó la referida adición fue el relativo a compras efectuadas en favor de terceros, sin que le sea exigible tributar sobre la base de una omisión de ingresos, con lo cual quedaría desvirtuada la presunción del artículo 760 del ET.

El artículo 746 del Estatuto Tributario establece la presunción de veracidad de las declaraciones tributarias, al señalar que «*Se consideran ciertos los hechos consignados en las declaraciones tributarias, en las correcciones a las mismas o en las respuestas a requerimientos administrativos, siempre y cuando sobre tales hechos, no se haya solicitado una comprobación especial, ni la ley la exija*».

La Sala ha dicho que la anterior disposición establece una presunción legal, en tanto el contribuyente no está exento de demostrar los hechos consignados en sus declaraciones tributarias, correcciones a las mismas o en las respuestas a requerimientos administrativos¹⁰.

Lo anterior implica que dicha presunción admite prueba en contrario y que la autoridad fiscal, para asegurar el «*efectivo cumplimiento de las normas sustanciales*», puede desvirtuarla mediante el ejercicio de las facultades de fiscalización e investigación previstas en el artículo 684 del Estatuto Tributario¹¹.

¹⁰ Entre otras, sentencias del 1º de marzo de 2012, Exp. 17568, C.P. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas; del 7 de mayo de 2015, Exp. 20580, C.P. Carmen Teresa Ortiz de Rodríguez; del 13 de agosto de 2015, Exp. 20822, C.P. Martha Teresa Ortiz de Rodríguez; del 25 de octubre de 2017, Exp. 20762 C.P. Julio Roberto Piza Rodríguez y del 3 de mayo de 2018, Exp. 20727, C.P. Stella Jeannette Carvajal Basto.

¹¹ E.T. «*Art. 684. Facultades de fiscalización e investigación. La Administración Tributaria tiene amplias facultades de fiscalización e investigación para asegurar el efectivo cumplimiento de las normas sustanciales. Para tal efecto podrá:*

a. Verificar la exactitud de las declaraciones u otros informes, cuando lo considere necesario.

b. Adelantar las investigaciones que estime convenientes para establecer la ocurrencia de hechos generadores de obligaciones tributarias, no declarados.

c. Citar o requerir al contribuyente o a terceros para que rindan informes o contesten interrogatorios.

d. Exigir del contribuyente o de terceros para la presentación de documentos que registren sus operaciones cuando unos u otros estén obligados a llevar libros registrados.

e. Ordenar la exhibición y examen parcial de los libros, comprobantes y documentos, tanto del contribuyente como de terceros, legalmente obligados a llevar contabilidad.

f. En general, efectuar todas las diligencias necesarias para la correcta y oportuna determinación de los impuestos, facilitando al contribuyente la aclaración de toda duda u omisión que conduzca a una correcta determinación (...).».



Así pues, es a la autoridad tributaria a la que le corresponde desvirtuar la veracidad de las declaraciones tributarias y de las respuestas a los requerimientos; y ante una comprobación especial o una exigencia legal, corre por cuenta del contribuyente¹².

Ahora bien, el artículo 742 del Estatuto Tributario señala que la determinación de tributos se debe fundar en los hechos que aparezcan probados en el expediente, y son admisibles los medios de prueba legalmente aceptados por la legislación fiscal y por la legislación civil¹³; no obstante, el artículo 743 *ib.* señala que la idoneidad¹⁴ de los mismos depende de las exigencias legales para demostrar determinados hechos.

En cuanto a la incorporación de pruebas al proceso, el artículo 744 *ib.* prevé que deben formar parte de la declaración, haber sido allegadas en desarrollo de la facultad de fiscalización e investigación o en cumplimiento del deber de información, haberse acompañado o solicitado en la respuesta al requerimiento especial o en su ampliación, haberse acompañado al memorial del recurso o pedido en este, o haberse practicado de oficio, entre otras circunstancias¹⁵.

Lo anterior supone que en la respuesta al requerimiento especial y con el recurso de reconsideración, el contribuyente puede controvertir las pruebas presentadas por la autoridad fiscal en desarrollo de las facultades de fiscalización e investigación, mediante la incorporación de las pruebas que considere pertinentes, las cuales deben ser valoradas por la autoridad fiscal por constituir una garantía del debido proceso y de los derechos de defensa y de contradicción.

Además, la Sala ha dicho que¹⁶ «con la demanda se pueden presentar las pruebas necesarias para demostrar el derecho pretendido -como ocurre en este caso-, lo cual exige que el juez las valore y determine si cumplen la finalidad llevar certeza en relación con los hechos que se pretenden demostrar».

Sobre la presunción establecida en el artículo 760 del Estatuto Tributario, la Sección ha señalado que «al tratarse de una presunción legal que admite prueba en contrario, como lo prevé el artículo 761 del ET, a la demandante le correspondía desvirtuar la omisión del registro de compras determinada por la administración y que dio lugar a la aplicación de la presunción de ingresos por omisión del registro de compras¹⁷». En esa oportunidad la Sección también fijó criterio en torno a la citada presunción, al expresar que en realidad constituye «una presunción de renta líquida gravable», como lo señala el inciso quinto *ib.*, por lo que «la renta líquida gravable presumida no admite ningún descuento diferente a los que el contribuyente declaró y soportó oportuna y adecuadamente».

De acuerdo con lo anterior, para el caso, se anticipa que la adición de ingresos por omisión en el registro de compras con fundamento en el artículo 760 del ET es procedente, pues la contribuyente adujo que el hecho económico que originó la referida adición fue el relativo a compras efectuadas en favor de terceros, por cuenta de un mandato, por lo que no le era exigible tributar sobre la base de una omisión de ingresos, sin que frente a tal presunción aplicada por la Administración lograra desvirtuar la realidad de las compras que sirvieron de fundamento para fijar los ingresos presuntos que constituyen renta líquida gravable, carga probatoria que le correspondía.

¹² Artículo 746 del ET.

¹³ Código de Procedimiento Civil (hoy Código General del Proceso).

¹⁴ Aptitud legal que tiene una prueba para demostrar determinado hecho.

¹⁵ Sentencias del 4 de octubre de 2018, Exp. 19778, del 5 de febrero de 2019, Exp. 20851, del 12 de febrero de 2019, Exp. 22156 y del 5 de marzo de 2020, Exp. 21687, C.P. Stella Jeannette Carvajal Basto.

¹⁶ Sentencia del 14 de junio de 2018, Exp. 21061, C.P. Stella Jeannette Carvajal Basto.

¹⁷ Sentencia del 6 de mayo de 2021, Exp. 24308, C. P. Milton Chaves García.



En efecto, la sociedad no puso a disposición de la Administración su contabilidad. La realidad de las operaciones registradas en la liquidación privada de renta fue desvirtuada mediante diferentes medios de prueba que no fueron rebatidos por la actora, ya que se advirtieron inconsistencias entre los valores registrados para la declaración de renta, los documentos aportados -contratos de mandato- y las informaciones suministradas por terceros.

Así, sobre las operaciones con los proveedores Auto Stock SA, Auto Niza SA, Kia Plaza y Casa Británica SA, la actora se limitó a mencionar que había efectuado las operaciones en nombre de terceros, sin aportar los registros contables. Simplemente allegó unos contratos en los que se estipuló un mandato comercial en representación de terceros, regido por las siguientes cláusulas:

«El mandante [...] concede a Viajeros S.A. las siguientes facultades¹⁸:

- 1. Viajeros SA NIT 819.004.747-2 en su calidad de mandatario, realizará la compra ante el concesionario [...] por mi cuenta y orden de un vehículo con las siguientes características: [...].*
- 2. Que en mi nombre y representación adelantará y gestionará todos los trámites de compra ante el concesionario, entre estos la firma de la factura de compraventa por concepto de la compra, el pago del precio acordado reflejado en la factura, sin que ello implique que viajeros SA adquiere el dominio y propiedad del vehículo comprado.*
- 3. Que en mi nombre y representación gestionará y surtirá todos los trámites requeridos para la matrícula o registro, solicitud de placas y demás trámites atinentes al registro inicial del vehículo, ante el ministerio de tránsito y transporte, con el fin de obtener todos los permisos necesarios para la circulación del vehículo y en particular a los permisos requeridos para la actividad a que se destine, conservando las facultades y calidades establecidas en el Código de Comercio artículos 1262 y en general, para que suscriba y conceda toda clase de factura por concepto de tarifas, inscripción, matrícula y/o registro inicial del vehículo aquí descrito.*
- 4. Viajeros SA queda facultado para que en mi nombre y representación reciba el vehículo [...] perciba los valores que se adeuden al poderdante, expida los recibos y haga las cancelaciones correspondientes, solicite créditos o devoluciones de dinero que puedan generarse en desarrollo de las gestiones adelantadas en virtud del presente mandato, las cuales se deben hacer a nombre del poderdante.*
- 5. Queda facultado para en mi nombre y representación reportar y suministrar la información requerida por las autoridades correspondientes, solicite créditos o devoluciones de dinero que puedan generarse en desarrollo de las gestiones adelantadas en virtud del presente mandato, las cuales deben hacerse a nombre del poderdante.*
- 6. Que una vez surtidos y obtenidos todos los permisos, la placa y haber ejecutado todos los trámites registros descritos en este mandato Viajeros SA se compromete a realizar el traspaso del vehículo [...] a nombre del mandante, quien asumirá los gastos propios de tal diligencia.*

Este mandato tiene alcance nacional y es conferido a Viajeros SA NIT 819.004.747-2 como persona jurídica, la cual podrá ejercerlo en cualquier jurisdicción territorial en el que esté autorizado a través de cualquiera de sus representantes. [...].»

Se advierte que si bien la cláusula tercera autoriza al mandatario «para que suscriba y conceda toda clase de factura por concepto de tarifas, inscripción, matrícula y/o registro inicial del vehículo aquí descrito» lo cierto es que la cláusula sexta del mismo contrato estipula «Que una vez surtidos y obtenidos todos los permisos, la placa y haber ejecutado todos los trámites registros descritos en este mandato Viajeros SA se compromete a realizar el traspaso del vehículo [...] a nombre del mandante, quien asumirá los gastos propios de tal diligencia», lo cual no se evidencia en este caso, pues los vehículos se encontraban a nombre de la actora durante el procedimiento de fiscalización y en sede judicial tampoco fueron aportados los

¹⁸ Formato del contrato de mandato. En el expediente obran contratos de mandato suscritos durante el año 2014 por diferentes mandantes.



documentos de traspaso o las tarjetas de propiedad de dichos vehículos, en los que constara la transferencia a los mandantes.

Respecto de los contratos referidos, la sociedad demandante afirma que constituyen prueba suficiente de que los ingresos no son propios. También indicó que la DIAN no tachó de falsos los contratos de mandato, por lo cual tienen validez y advirtió que, aunque existan facturas de venta en favor de Viajeros SA, las compras no fueron efectuadas para sí, sino en cumplimiento de un contrato de mandato.

Teniendo en cuenta que lo que se discute en el proceso es la adición de ingresos omitidos por la contribuyente en su declaración tributaria, detectados luego del reporte de información exógena y del cruce con terceros, se observa que los documentos aportados por la actora desde la actuación administrativa -contratos de mandato y facturas a nombre de Viajeros SA (algunas ilegibles)- no desvirtúan la realidad de las compras supuestamente realizadas en favor de terceros y que sirvieron de fundamento para fijar los ingresos presuntos que concretan la glosa discutida.

Sobre el particular, la Sección ha precisado y reitera que *«en virtud del principio general de la carga de la prueba consagrado en el artículo 167 CGP, en los casos en que se pretenda alterar el aspecto positivo de la base gravable (entiéndase adición de ingresos), la carga se asigna a la autoridad que constituye el sujeto que invoca a su favor la modificación del caso. Lo anterior obedece al deber de la Administración de agotar una actividad de verificación suficiente respecto de la liquidación de los tributos que efectúan los sujetos pasivos. Ahora, en virtud del sistema de autoliquidación tributaria, en aquellos casos en los que medie un despliegue probatorio cuya vocación permita cuestionar la veracidad de los hechos consignados en la declaración, el llamado a comprobarlos es el sujeto pasivo o declarante¹⁹»* (Se subraya).

En este caso, la actora tuvo la oportunidad tanto en sede administrativa como judicial de aportar la contabilidad, los registros o cualquier otro documento con el que pudiera desvirtuar los hallazgos de la DIAN. Sin embargo, se limitó a allegar unos contratos de mandato que, por sí solos, no constituyen prueba suficiente para desvirtuar la presunción aplicada, y unas facturas ilegibles en las que únicamente puede verse que adquirió unos vehículos para sí y no para terceros.

Indica además la apelante que el *a quo* omitió pronunciarse respecto de la violación del artículo 3 del Decreto 1514 de 1998²⁰, que reguló la facturación del mandato así:

«Art. 3.º. Facturación en mandato. En los contratos de mandato, las facturas deberán ser expedidas en todos los casos por el mandatario.

La factura deberá ser expedida a nombre del mandatario.

Si el mandatario adquiere bienes o servicios en cumplimiento del mandato, la factura deberá ser expedida a nombre del mandatario.

Para efectos de soportar los respectivos costos, deducciones o impuestos descontables, o devoluciones a que tenga derecho el mandante, el mandatario deberá expedir al mandante una certificación donde se consigne la cuantía y concepto de estos, la cual debe ser avalada por contador público o revisor fiscal, según las disposiciones legales vigentes sobre la materia.

¹⁹ Sentencias del 31 de mayo de 2018 y del 05 de agosto de 2021, Exps. 20813 y 22478, CP. Julio Roberto Piza Rodríguez, reiteradas en sentencia del 17 de marzo de 2022, Exp. 25504, CP. Stella Jeannette Carvajal Basto.

²⁰ El contenido de la anterior disposición fue compilado en el artículo 1.6.1.4.9. del Decreto 1625 de 2016, modificado por el Decreto 358 de 2020.



En el caso de las devoluciones se adjuntará además una copia del contrato de mandato.

El mandatario deberá conservar por el término señalado en el Estatuto Tributario, las facturas y demás documentos comerciales que soporten las operaciones que realizó por orden del mandante».

De la anterior disposición se evidencia que en el contrato de mandato las facturas las expide el mandatario, y cuando este adquiere bienes y servicios en desarrollo del mismo se expiden a su nombre y no al del mandante, quien declarará las erogaciones que le correspondan con base en «*la información que le suministre el mandatario*²¹», y los soportará mediante certificación del mandatario, avalada por contador público o revisor fiscal, donde conste la cuantía y el concepto de las erogaciones reclamadas.

La Sala precisó²² que el legislador y el Gobierno «*pueden fijar el alcance que tiene el mandato en las obligaciones y deberes tributarios, teniendo en cuenta que se ha de gravar la capacidad contributiva en el sujeto que la detente, al tiempo que la figura comercial, ha de permitir las labores de verificación de la administración y la aplicación consistente de los mecanismos de control, tales como los deberes de facturación y retención*», lo cual indica que la certificación del mandatario, como soporte de las erogaciones del mandante, opera «*sin perjuicio de la facultad que tiene la administración de hacer las comprobaciones pertinentes*», como surge de la interpretación sistemática de los artículos 3.º del Decreto 1514 de 1998 y 777 del Estatuto Tributario²³.

Lo anterior no incide en la obligación del mandatario de expedir al mandante la factura donde conste el valor de la remuneración por la gestión desarrollada²⁴, y que, en todo caso, no se debe confundir con la certificación prevista en el artículo 3.º del Decreto 1514 de 1998²⁵.

Ahora bien, el certificado del revisor fiscal, que adujo la demandante reafirma que no se registraron ingresos por ventas de vehículos durante el año 2014, indica:

«EL SUSCRITO REVISOR FISCAL
DE LA SOCIEDAD VIAJEROS S.A. IDENTIFICADA CON NIT 819.004.747-2

CERTIFICA QUE:

Una vez revisada la información contable de la sociedad VIAJEROS S.A. identificada con NIT 819.004.747-2 fue posible determinar que:

- *La compañía no registra salida y/o pago alguno por conceptos de adquisición de vehículos automotores que clasifiquen como inventario o propiedad, planta y equipo para con los siguientes terceros:*

PROVEEDOR	NIT
Auto Stock SA	860.507.710
Autoniza SA	860.069.497
Kia Plaza	830.008.804

- *Conforme a lo anterior la compañía no registra saldos de ingresos por concepto de venta de vehículos dentro del año gravable 2014.*

²¹ Inciso 3.º del artículo 29 del Decreto 3050 de 1997, recopilado por el Decreto 1625 de 2016.

²² Sentencia del 28 de junio de 2020, Exp. 22777, C. P. Julio Roberto Piza Rodríguez. Reiterada en sentencia del 19 de mayo de 2022, Exp. 25323, CP. Stella Jeannette Carvajal Basto.

²³ E. T. «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».

²⁴ Conforme con el artículo 1264 del Código de Comercio, el mandato comercial, por regla general, es remunerado.

²⁵ Cfr. Sentencia del 6 de diciembre de 2017, Exp. 20070, C. P. Stella Jeannette Carvajal Basto.



La presente certificación se expide a los 23 días de septiembre de 2019 como anexo al trámite con expediente DT201420160054 que la sociedad Viajeros SA posee con la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales DIAN».

Sobre las certificaciones expedidas por los contadores públicos y revisores fiscales, el artículo 777 del ET, establece que se trata de una prueba que resulta suficiente siempre que se ajuste a las normas legales vigentes, sin perjuicio de la facultad que tiene la administración tributaria de hacer las comprobaciones a que haya lugar.

Al respecto y en línea con lo anterior se reitera que el artículo 3.º del Decreto 1514 de 1998 no escapa de las previsiones del artículo 777 del Estatuto Tributario sobre las certificaciones de contadores y revisores fiscales, que conforme con el criterio de la Sala²⁶, «*debe[n] estar debidamente soportado[s] con la información contable precisa y con los soportes correspondientes, así “no puede limitarse a simples afirmaciones sobre las operaciones de orden interno y externo carentes de respaldo documental”*», y operan «*sin perjuicio de la facultad que tiene la administración de hacer las comprobaciones pertinentes*²⁷», lo que es acorde con la obligación del mandatario de conservar «*las facturas y demás documentos comerciales que soporten las operaciones que realizó por orden del mandante*» y con la declaración del mandante de las erogaciones que le correspondan con base en «*la información que le suministre el mandatario*²⁸».

No obstante, como se indicó, la actora ni en sede administrativa ni en sede judicial aportó la contabilidad. Tan solo allegó durante la actuación administrativa los contratos de mandato referidos, suscritos a lo largo del año 2014, y una serie de facturas -algunas ilegibles- que figuran a su nombre, en las que consta la adquisición de unos vehículos para sí, pero no para terceros.

La actora también adujo que dentro de su objeto social no contempla la venta de vehículos. Sin embargo, visto el certificado de existencia y representación legal aportado, se advierte que el numeral 7 del mismo indica: «*Distribuir, importar y comercializar toda clase de equipos de transporte público, así como sus componentes*», lo que reafirma que dentro de su objeto social la actora sí tiene la posibilidad de comercializar equipos de transporte.

Igualmente se advierte que si bien la factura de adquisición de los bienes -en este caso vehículos- fue expedida a nombre del mandatario -Viajeros SA- como lo dispone el artículo 3 del Decreto 1514 de 1998, lo que se echa de menos es el traspaso que las partes estipularon en la cláusula sexta del contrato, que acreditaría la propiedad de terceros alegada por la sociedad. No obstante, como surge del material y análisis probatorio en conjunto, no fue demostrado, como era la carga probatoria que le asistía a la actora.

Corolario de lo anterior, tampoco se transgredieron los principios de buena fe y de justicia tributaria, pues los contratos de mandato aportados por la actora como prueba no han sido desconocidos. Cuestión distinta es que no desvirtúan la adición de ingresos efectuada por la DIAN en los actos acusados. Por lo tanto, se mantiene la glosa discutida.

²⁶ Sentencia del 11 de marzo de 2021, Exp. 23137, reiterada en las sentencias del 15 de julio de 2021, Exp. 23964; del 24 de febrero de 2022, Exp. 24505, C. P. Milton Chaves García y del 19 de mayo de 2022, Exp. 25323, CP. Stella Jeannette Carvajal Basto.

²⁷ E. T. Artículo 777.

²⁸ Inciso 3.º del artículo 29 del Decreto 3050 de 1997, recopilado por el Decreto 1625 de 2016.



Sanción por inexactitud

El artículo 647 del ET establece que procede la sanción por inexactitud, entre otros eventos, cuando en la declaración se omiten ingresos, o se utilizan datos o factores falsos, equivocados, incompletos o desfigurados de los que se derive un menor impuesto a cargo o un mayor saldo a favor del contribuyente. La demandante pidió ser exonerada de la sanción por cuanto no se configuró la omisión de ingresos discutida. No obstante, al ser desestimados los cargos propuestos por Viajeros SA y encontrarse acreditado el presupuesto para la imposición de la sanción, procede mantener la impuesta en los actos acusados -determinada en el 100%-, porque la actora incluyó en su declaración datos equivocados de los cuales derivó un menor saldo a pagar.

En consecuencia, se confirmará la decisión de primera instancia.

Finalmente, con fundamento en los artículos 188 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo y 365 del Código General del Proceso²⁹, la Sala no condenará en costas (gastos del proceso y agencias en derecho) en esta instancia, comoquiera que no se encuentran probadas en el proceso.

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

FALLA:

- 1.- **CONFIRMAR** la sentencia del 20 de octubre de 2021, proferida por el Tribunal Administrativo del Magdalena, por las razones expuestas en esta providencia.
- 2.- Sin condena en costas en esta instancia.
- 3.- Reconocer personería al abogado Francisco Javier Ospina Graterol como apoderado de la entidad demandada, en los términos y para los efectos de la sustitución del poder conferido que obra en el índice 14 de Samai.

Notifíquese, comuníquese y devuélvase al tribunal de origen. Cúmplase. La anterior providencia fue estudiada y aprobada en sesión de la fecha.

(Firmado electrónicamente)
JULIO ROBERTO PIZA RODRÍGUEZ
Presidente

(Firmado electrónicamente)
STELLA JEANNETTE CARVAJAL BASTO

(Firmado electrónicamente)
MILTON CHAVES GARCÍA

(Firmado electrónicamente)
MYRIAM STELLA GUTIÉRREZ ARGÜELLO

²⁹ Código General del Proceso «Art. 365. Condena en costas. En los procesos y en las actuaciones posteriores a aquellos en que haya controversia en la condena en costas se sujetará a las siguientes reglas: 1. Se condenará en costas a la parte vencida en el proceso, o a quien se le resuelva desfavorablemente el recurso de apelación, casación, queja, súplica, anulación o revisión que haya propuesto. Además, en los casos especiales previstos en este código. 5). En caso de que prospere parcialmente la demanda, el juez podrá abstenerse de condenar en costas (...) 8. Solo habrá lugar a costas cuando en el expediente aparezca que se causaron y en la medida de su comprobación».