



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

CONSEJERA PONENTE: MYRIAM STELLA GUTIÉRREZ ARGÜELLO

Bogotá, D.C., dieciséis (16) de febrero de dos mil veintitrés (2023)

Referencia	Nulidad y restablecimiento del derecho
Radicación	68001-23-33-000-2019-00818-01(26761)
Demandante	TRANSPORTES CALDERÓN S.A.
Demandado	DIRECCIÓN DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES DIAN
Temas	Impuesto sobre las ventas. Bimestre 3º año gravable 2014. Firmeza de las declaraciones de IVA. Inspección Tributaria. Suspensión del término de firmeza. Exclusión del IVA para servicios de transporte de pasajeros. Artículo 476 Estatuto Tributario.

SENTENCIA SEGUNDA INSTANCIA

La Sala decide el recurso de apelación interpuesto por la demandante contra la sentencia del 09 de febrero de 2022, proferida por el Tribunal Administrativo de Santander¹, que resolvió lo siguiente:

*“PRIMERO. DENEGAR las pretensiones de la demanda instaurada por la empresa **TRANSPORTES CALDERÓN S.A.** contra la **DIAN**, de acuerdo a las razones expuestas en la parte motiva de esta providencia.*

***SEGUNDO: CONDENAR EN COSTAS** en esta instancia procesal a la parte demandante, las cuales serán liquidadas de conformidad con lo expuesto en la parte motiva de esta decisión.*

(...).”

ANTECEDENTES DE LA ACTUACIÓN ADMINISTRATIVA

El 14 de julio de 2014, Transportes Calderón S.A. presentó la declaración del impuesto sobre las ventas del bimestre 3º del año gravable 2014, en la cual registró un saldo a pagar de \$53.063.000, la cual fue corregida el 05 de junio de 2015, sin variar el saldo a pagar.

Previo requerimiento especial, la Administración expidió la Liquidación Oficial de Revisión Nro. 042412018000025 del 08 de junio de 2018, mediante la cual modificó la declaración como sigue: i) desconoció \$1.294.135.000 correspondientes a ingresos brutos por operaciones exentas, ii) adicionó \$5.460.776.000 a los ingresos brutos por operaciones gravadas a la tarifa general, e iii) impuso una sanción por inexactitud de \$873.724.000, liquidando un total impuesto a cargo por operaciones gravadas de \$938.398.000 y un total saldo a pagar de \$1.800.511.000.

Contra este acto, la sociedad interpuso recurso de reconsideración, el cual fue resuelto mediante la Resolución Nro. 992232019000016 del 10 de junio de 2019 confirmando en su integridad la decisión.

¹ Samai Tribunal, índice 47. “7_EXPEDIENTEDIGITAL_6800123330_0020190081(.PDF) NroActua 47” Link del Expediente Digital. PDF “0049SentenciaPrimeraInstancia.pdf



ANTECEDENTES DEL PROCESO

Demanda

En ejercicio del medio de control de nulidad y restablecimiento del derecho, contemplado en el artículo 138 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo (Ley 1437 de 2011), la parte demandante formuló las siguientes pretensiones²:

“PRETENSIONES

PRIMERA – Que se declare la Nulidad de la **LIQUIDACIÓN OFICIAL IMPUESTO SOBRE LAS VENTAS - REVISION N° 042412018000025** del 8 de Junio de 2018 profería (sic) por la **DIVISIÓN DE GESTIÓN DE LIQUIDACIÓN DE LA DIRECCION SECCIONAL DE IMPUESTOS Y ADUANAS DE BUCARAMANGA**, mediante la cual modificó la Liquidación Privada de Impuesto a las Ventas por el período bimestral 3 del año gravable 2014, al pasar de un saldo a pagar de \$53.063.000=, a \$926.787.000=, y se sancionó por inexactitud a la Sociedad en cuantía de \$873.724.000=.

SEGUNDO- Que se declare Nulidad de la **RESOLUCIÓN N°. 992232019000016** del 10 de junio de 2019, notificada el 27 de junio de 2019, proferida por la **SUBDIRECCION DE GESTION DE RECURSOS JURIDICOS- DIRECCION DE GESTION JURIDICA DE LA DIRECCION DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES**, por medio del cual se resolvió el recurso de Reconsideración.

TERCERA -Que se declare que el día 20 de abril de 2017 quedó en firme la declaración de renta año gravable 2014 presentada el día 20 de abril de 2015 por **TRANSPORTES CALDERON S.A.**, como consecuencia de la ausencia del Requerimiento Especial en Renta que lo exigen los art. 705 y 714 del E.T.

CUARTA- Que como consecuencia de lo anterior y a título de Restablecimiento del Derecho, se declare la firmeza de la Liquidación Privada del Impuesto sobre las Ventas del periodo bimestral 3 del año gravable 2014”

A los anteriores efectos, la demandante invocó como violados los artículos 34 de la Constitución Política; 476 numeral segundo, 647, 648, 683, 705, 705-1, 706, 710, 714, 730, 742, 743 y 746 del Estatuto Tributario.

El concepto de la violación de esas disposiciones se resume así:

Indicó que el requerimiento especial para la declaración de IVA período bimestral 3 del año gravable 2014 se notificó en forma extemporánea el 17 de julio de 2017, pues la declaración estaba en firme desde el 20 de abril del mismo año, actuación que viola los artículos 705 y 714 del Estatuto Tributario. Consideró que la DIAN utilizó indebidamente el término de suspensión de la firmeza de la declaración por la inspección tributaria practicada en la investigación abierta, pero para la declaración de renta de 2014. Explicó que la declaración de renta de 2014 quedó en firme pues la Administración se abstuvo de proferir requerimiento especial, situación que también se predica de la declaración de IVA período bimestral 3 del año 2014. Adujo que la suspensión derivada de la inspección tributaria no puede aplicarse sin la presencia del requerimiento especial y que dicho acto no fue expedido en la investigación de la declaración de renta de 2014, lo cual conlleva a la firmeza de las seis declaraciones bimestrales de IVA.

Respecto al servicio de transporte, adujo que la DIAN aplicó de manera incorrecta el numeral 2 del artículo 476 del Estatuto Tributario a partir de valoraciones

² Samai Tribunal, índice 47. “7_EXPEDIENTEDIGITAL_6800123330_0020190081(.PDF) NroActua 47” Link del Expediente Digital. PDF “002Demanda.pdf”



subjetivas que consideran al servicio público de transporte terrestre automotor en la modalidad de pasajeros como arrendamiento de inmuebles, aplicando el cobro de IVA a la totalidad de la facturación del contrato. Indicó que la liquidación de revisión incluye en el anexo aspectos normativos complementarios que no aportan en nada a la discusión sobre la exclusión del servicio. Consideró que, teniendo en consideración las pruebas aportadas al plenario, es errado interpretar que el servicio de transporte privado del sub-contrato No. 166000-SC-1459 no es público de transporte terrestre de personas, pues la sociedad está habilitada como empresa de transporte público especial en la modalidad de pasajeros y dicho servicio es válido dentro del servicio público, el cual no está gravado con IVA.

Señaló que, los funcionarios verificaron los ingresos, los contratos, las condiciones pactadas y la facturación y, aun así, sostuvieron con base en presunciones que el servicio era privado por cuanto el usuario era un grupo de personas con características comunes y homogéneas y no la comunidad en general, abusando de su posición de autoridad tributaria.

Citó el Decreto 0348 de 2015 y cuestionó el argumento según el cual el hecho de incluir en las facturas “con o sin conductor” conllevara a concluir que el servicio es de alquiler, pues dicha tesis no fue discutida antes de la notificación del requerimiento especial. Al efecto, aportó certificación del contador y el revisor fiscal sobre las tarifas que se cobran por el servicio prestado que concuerdan con el contrato, y certificación del director del subcontrato quien precisa la razón de ser de la inclusión de dicho texto en las facturas.

Insistió en que el servicio prestado es de transporte público terrestre automotor en la modalidad especial de personas y se refirió a los documentos allegados en la inspección tributaria, en específico, al contrato suscrito entre la sociedad y CBI Colombiana S.A. (beneficiaria del servicio) y su apéndice 1 que define el alcance general del servicio contratado para transportar personal del contratista fuera y dentro de sus instalaciones, de suerte que se especifica el grupo de personas que requiere el servicio.

Aclaró que la facturación era revisada por el personal del contratista y que no se facturaban servicios prestados en el transporte de personal no autorizado por este. Aludió que la sociedad cumplió lo establecido en los artículos 3 y 22 del Decreto 174 de 2001, de lo cual dan cuenta los soportes de facturación.

Cuestionó que la DIAN discutió la forma de conformación del parque automotor por parte de la sociedad quien facturó los servicios bajo su responsabilidad, como empresa autorizada para el transporte, por lo cual no aceptó el hecho de que el uso de una u otra figura para conformar el parque automotor desconozca que el servicio es público. Lo relevante es que el vehículo este debidamente habilitado para prestar el servicio y no la forma de vinculación de estos a la empresa.

Manifestó que la sociedad cuenta con la competencia para prestar el servicio público de transporte terrestre al estar debidamente habilitada y que la expedición de las facturas que registraron “sin conductor” obedeció al hecho de que en la refinería tenían establecidas dos tipos de tarifas dependiendo del tipo de vehículo y no todos los conductores tenían acceso permitido a las instalaciones, por lo cual, variaba la tarifa acorde con esas circunstancias, lo que no modificaba la naturaleza del servicio.



Respecto a la sanción por inexactitud, se opuso a ella aduciendo que la sociedad jamás omitió ingresos, lo cual constituye una afirmación temeraria e infundada de la DIAN y que lo que se configura es una diferencia de criterios. Explicó que lo que ocurrió fue una reclasificación de ingresos.

Manifestó que los impuestos, intereses y sanciones demuestran la intención dolosa de la DIAN de despojar a la sociedad de sus derechos reales y personales y los de sus propietarios, pues el patrimonio líquido es mucho menor, por lo que los actos administrativos son confiscatorios y se vulnera el artículo 683 del Estatuto Tributario.

Oposición de la demanda

La DIAN contravirtió las pretensiones de la demanda con los siguientes argumentos³:

Propuso la excepción de inepta demanda por el indebido agotamiento de la vía administrativa pues la sociedad no contravirtió en el recurso de reconsideración la firmeza de la declaración privada, por lo cual es un hecho nuevo que la DIAN no tuvo oportunidad de conocer, lo cual vulnera el derecho de contradicción y defensa. Trajo a colación el artículo 161 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo y el artículo 720 del Estatuto Tributario para insistir en que el agotamiento del recurso es requisito previo para acudir a la jurisdicción con el fin de que la Administración revise su decisión, en sujeción a los principios de celeridad, economía y eficiencia, para el efecto citó las Sentencias del 2 de julio de 2015, exp. 20672, C.P. Hugo Fernando Bastidas y del 29 de agosto de 2019, exp. 23655, C.P. Julio Roberto Piza, proferidas por el Consejo de Estado, como lo sería en este caso la firmeza de la declaración.

Acusó, además, de ineptitud a la demanda por indebida acumulación de pretensiones, al estimar que la petición sobre la firmeza de la declaración de renta de 2014 no es pertinente con los hechos ventilados en el proceso relativos a la declaración de IVA bimestre 3º de 2014.

Frente a la firmeza de la declaración cuestionada, invocó los artículos 706, 707 y 710 del Estatuto Tributario y planteó que se notificó auto de inspección tributaria a la sociedad y que el Requerimiento Especial fue proferido en término, de conformidad con el artículo 705-1 del Estatuto Tributario, sobre lo cual presenta cuadro con el cómputo de términos.

Sobre la aplicación del artículo 476 numeral 2 del Estatuto Tributario expuso que la liquidación impugnada se fundamentó en el artículo 420 del Estatuto Tributario y el Concepto Unificado 00001 de 2003 de la DIAN que establece que el servicio público de transporte de pasajeros en la modalidad de especial está gravado con IVA, tesis reiterada por el Concepto 1548 de 2016 de la DIAN.

Señaló que el servicio de transporte público de pasajeros es distinto al terrestre automotor especial, pues en el primero prevalece la libertad de acceso en igualdad de condiciones del público en general, el interés general sobre el particular y el precio es regulado por el Estado, para lo cual se refirió al Concepto 055481 de 2004, 016676 de 2016 y 019658 de 2017 de la DIAN y a la Resolución 004693 de 2009 del Ministerio de Transporte.

³ Samai Tribunal, índice 47. "7_EXPEDIENTEDIGITAL_6800123330_0020190081(.PDF) NroActua 47" Link del Expediente Digital. PDF "0015ContestacionDemanda.pdf"



Manifestó que de las pruebas obtenidas y allegadas al expediente, incluyendo el contrato suscrito con CBI Colombiana S.A. y sus anexos, la facturación del mismo y su apéndice, la DIAN pudo constatar que el transporte prestado por la sociedad no podía ser considerado como público por suplir solo necesidades exclusivas del contratista conforme a horarios, frecuencias, rutas y precios internamente pactados unos con conductor y otros sin él, peajes, diésel y combustible, por lo que no estaba excluido del IVA.

Añadió que del análisis de las facturas y de las certificaciones de revisor fiscal y contador se concluyó que existían contradicciones sobre el hecho de que las facturas impresas “sin conductor” obedecían a políticas salariales y que no se comprobó que los destinatarios y finalidad del servicio correspondieran a los regulados en el artículo 3 del Decreto 174 de 2001.

Indicó que la habilitación de la sociedad para prestar el servicio público es insuficiente por cuanto los hechos no demuestran que se incluyera la prestación del servicio al público en general sino a un grupo específico, y que se utilizaron vehículos de terceros, en algunos casos, personas naturales, al amparo de “convenios de colaboración empresarial”, en contravía del artículo 24 del Decreto 174 de 2001, hechos no desvirtuados por la demandante. Agregó que los vehículos propios fueron utilizados a través de un contrato de arrendamiento y que la carga de la prueba le corresponde a la actora y concluyó que el servicio de transporte no era público y, por ende, procedía el gravamen del IVA a tarifa general del 16%

Consideró que la sanción por inexactitud es aplicable dado que se configura el hecho sancionable y que no se presenta una diferencia de criterios pues la sociedad desconoció el derecho aplicable y registró datos equivocados en la declaración.

Desestimó la violación al principio de no confiscatoriedad, señalando que la DIAN no tiene límites cuantitativos en su facultad de fiscalización y que la cuantía del proceso es alta por violación a la Ley. Estableció que no hay una violación al espíritu de justicia por cuanto la Administración desplegó su actividad estableciendo la verdad real de la situación del contribuyente y citó la sentencia del 10 de julio de 2002, Exp. 12411, C.P. Germán Ayala Mantilla del Consejo de Estado.

Solicitó se condenara en costas a la demandante con fundamento en el artículo 188 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo y los artículos 361, 365 y 366 del Código General del Proceso y adujo que no requería probar las agencias en derecho, pues basta comparecer al proceso.

Sentencia apelada

El Tribunal negó las súplicas de la demanda, con fundamento en las siguientes consideraciones⁴:

El 3 de junio de 2021, el Tribunal declaró no probada la excepción de inepta demanda por indebida acumulación de pretensiones. Sin embargo, decretó terminado el proceso respecto del cargo de nulidad “*Violación de los artículos 714, 705, 705-1 y 706 del E.T. por indebida interpretación y aplicación*” y la tercera pretensión de la demanda por indebido agotamiento del requisito de procedibilidad.

⁴ Samai Tribunal, índice 47. “7_EXPEDIENTEDIGITAL_6800123330_0020190081(.PDF) NroActua 47” Link del Expediente Digital. PDF “0049SentenciaPrimeraInstancia.pdf”



Se refirió a las amplias facultades de fiscalización de la DIAN contenidas en el artículo 684 del Estatuto Tributario y presentó cuadro con las diferencias entre los servicios público y privado de transporte con base en la sentencia de la Corte Constitucional C-033 de 2014, M.P. Nilson Pinilla Pinilla. Preciso que el servicio público se ejecuta a través de empresas habilitadas para prestarlo, a cambio de una remuneración, con garantía de que la prestación sea óptima, accesible e ininterrumpida y priorizando la seguridad de los usuarios, mientras que, en el servicio privado, se trasladan bienes o personas en el ámbito personal del usuario, con vehículos propios o de empresas legalmente habilitadas. Añadió que el servicio de transporte terrestre automotor especial tiene rasgos de servicio público y privado.

Frente a la firmeza de la declaración, previa transcripción de los artículos 705, 705-1, 706, 707, 708, 710 y 714 del Estatuto Tributario y de apartes de la Sentencia de 5 de agosto de 2021, Exp. 22105, C.P. Myriam Stella Gutiérrez, elaboró un cuadro con el cómputo de términos de la actuación y concluyó que el Requerimiento Especial fue notificado en término. Añadió que la práctica inspecciones tributarias es acorde a las amplias facultades de fiscalización de la DIAN y que no obra prueba de que estas se utilizaran para para actividades distintas a las contempladas en la norma, o para extender términos perentorios que se encontraban en ejecución.

Sobre la aplicación del artículo 476 del Estatuto Tributario, explicó que para que opere la exclusión del IVA aplicable al servicio de transporte de pasajeros se requiere que se cumplan los requisitos y características del transporte público para su prestación, pues de lo contrario, están gravados. Para que opere la exclusión, el servicio debe ser público, sobre lo cual citó sentencia del 1 de julio de 2021, Exp. 22964, C.P. Stella Jeannette Carvajal Basto que avaló el Concepto 1548 de 2016 de la DIAN y que expuso que cuando el servicio de transporte se preste en el ámbito privado en forma exclusiva, no opera la exclusión.

Esgrimió que, a partir de los documentos contables, los anexos entregados por la demandante y terceros, las declaraciones tributarias, el contrato suscrito entre la actora y CBI Colombiana S.A. en virtud del subcontrato 1666000-SC 1459 y anexos, la habilitación de transporte especial, nómina de conductores, facturas por la prestación del servicio de transporte con conductor y sin conductor, certificaciones de contador y revisor fiscal, nómina de conductores, apéndice de Subcontrato 1666000-SC 1459, su adición y órdenes de cambio, relación de vehículos propios, entre otras; la DIAN determinó que el transporte especial analizado no cumplía con los requisitos para ser considerado como servicio de transporte público y, por ende, no estaba excluido del IVA.

Estimó que los actos se sustentaron en pruebas que fueron puestas en conocimiento de la actora para que demostrar que no se estaban supliendo solo las necesidades exclusivas del contratista conforme a horarios, frecuencias, rutas y precios internamente pactados unos con conductor y otros sin él, peajes, diésel y combustible, actividad probatoria que no desplegó.

Resaltó que, además, la Administración indicó que los contratos de arrendamiento y/o servicio de transporte de vehículos automotores, correspondían a vehículos de personas naturales, y que para la prestación del servicio de transporte también se utilizaron vehículos que no hacían parte del parque automotor de la demandante, al amparo de documentos denominados “convenios de colaboración empresarial” que no tenían dicha naturaleza. Advirtió que el hecho de que la sociedad estuviera habilitada para prestar el servicio público de transporte no otorgaba la exención del



IVA respecto de dicha actividad. Insistió en que los hechos probados demostraron que el servicio no se prestó al público en general sino a un grupo específico. Por lo cual, el transporte estaba gravado con IVA.

Concluyó que la sanción por inexactitud era procedente por cuanto se omitieron ingresos en la declaración al incluir datos equivocados en renglones modificados, lo cual generó un impuesto mayor a cargo. Desestimó la configuración de una diferencia de criterios puesto que los hechos y cifras declarados no eran veraces y completos porque la demandante no pudo acreditar el cumplimiento de los requisitos determinados para que operara la exclusión del IVA.

Descartó violaciones al principio de no confiscatoriedad y al espíritu de justicia al considerar que las glosas fueron determinadas con apego a la Ley.

Condenó en costas a la demandante.

Recurso de apelación

La demandante apeló la decisión de primera instancia con fundamento en lo siguiente⁵:

Empezó por cuestionar que la sentencia de primera instancia omitió analizar los alegatos de conclusión, dejando inclusive la constancia de que había guardado silencio, pese a que éstos fueron radicados en término, el 24 de noviembre de 2021.

Recalcó que la declaración se encontraba en firme desde el 20 de abril de 2017 pues no se profirió Requerimiento Especial sobre la declaración de renta de 2014, presentada el 20 de abril de 2015. Ahondó en que en la investigación que inicialmente se abrió a la declaración de renta del 2014, la DIAN decretó Auto de inspección tributaria (en renta) con lo cual suspendió el término para proferir y notificar el Requerimiento Especial (en renta) por tres meses, acto que no profirió pues expidió Auto de Archivo. Lo anterior, le quitó automáticamente el efecto suspensivo a la prueba de Inspección Tributaria lo que originó que la firmeza de la declaración de renta se diera el 20 de abril de 2017 por ausencia del mencionado Acto Administrativo.

Adujo que la DIAN utilizó el efecto suspensivo a su arbitrio, pues la inspección fue decretada para la declaración de renta de 2014, el 17 de marzo de 2017, cuando aún no se había aperturado el proceso en ventas, el cual solo se abrió el 13 de junio de 2017, a tres días de finalizarse la suspensión. Por lo cual, insistió en la nulidad de los actos demandados.

Adujo que el *a quo* erró al afirmar que el servicio no cumplía con los requisitos para ser considerado como servicio de transporte público, acogiendo así la tesis de la DIAN, comoquiera que la empresa es una sociedad que tiene como objeto la prestación de servicios de transporte especial terrestre de pasajeros; la sociedad estaba autorizada por el Ministerio de Transporte para la prestación del servicio público terrestre especial de personas. Advirtió que el objeto del contrato suscrito en 2014 precisamente era el servicio de transporte terrestre de personas vinculadas a la construcción del complejo petrolero en Mamonal, con trayectos desde Cartagena a la Zona Industrial y viceversa, en varias rutas y horarios, así como el

⁵ Samai Tribunal, índice 47. "7_EXPEDIENTEDIGITAL_6800123330 0020190081(.pdf) NroActua 47" Link del Expediente Digital. PDF "052RecursoApelacion.pdf"



transporte del mismo personal dentro de las instalaciones del complejo; aseveró que la población que hizo uso del servicio de transporte superaba los tres mil pasajeros diarios que eran transportados en un parque automotor conformado por vehículos matriculados como de servicio público y en consecuencia con la garantía de seguros y requisitos exigidos por el Ministerio de Transporte para este servicio, lo que no ocurre con el servicio privado. Adujo igualmente que el hecho de que sea un servicio especial no implica que deje de ser servicio público.

Manifestó que la DIAN fundamentó su decisión en los Conceptos 016676 de 2016 y 019658 de 2017 que no habían sido expedidos para la época de los hechos y que los Decretos 348 de 2015 y 431 de 2017, normas que fundamentaron la sentencia de primera instancia, no son aplicables al caso concreto debido a que son posteriores al 2014, lo cual contraría el artículo 29 de la Constitución.

Oposición a la apelación e intervención del Ministerio Público

El 5 de octubre de 2022, el apoderado de la DIAN presentó oposición al recurso de apelación⁶ y reiteró los argumentos expuestos en la contestación de la demanda.

El Ministerio Público guardó silencio.

CONSIDERACIONES DE LA SALA

Le corresponde a la Sala decidir la legalidad de los actos acusados, mediante los cuales la DIAN modificó la declaración de IVA del bimestre 3º del año gravable 2014 presentada por Transportes Calderón S.A.

1. Problema jurídico

En atención a los cargos de apelación presentados por el demandante contra la sentencia de primera instancia, la Sala debe determinar: *i)* si operó la firmeza de la declaración de IVA del año 2014, bimestre 3º presentada por la actora; *ii)* si era procedente la reclasificación de ingresos propuesta por la DIAN al considerar el servicio de transporte derivado del subcontrato 166000-SC-1459 suscrito por la demandante como servicio de transporte privado gravado con el IVA; *iii)* si la sentencia de primera instancia aplicó indebidamente los Decretos 348 de 2015 y 431 de 2017, por no estar vigentes para el 2014, y *iv)* si los actos impugnados aplicaron indebidamente los Conceptos 016676 de 2016 y 019658 de 2017 de la DIAN.

Se advierte que el apelante no presentó inconformidades frente a la sanción por inexactitud y la condena en costas. Adicionalmente, aunque reprocha que los alegatos de conclusión no fueron analizados en la sentencia de primera instancia, efectuada la revisión del expediente, no consta que los hubiera radicado dentro del término legal previsto para ello ni tampoco obra en esta instancia prueba que así lo demuestre.

Precisado lo anterior, procederá la Sala con el correspondiente análisis:

⁶ Samai, índice 11, PDF
"RECIBEMEMORIALES POR CORREO ELECTRONICO_DIAN_DIAN20190081801P(.pdf) NroActua 11."



1.1. Firmeza de la declaración de IVA bimestre 3º del año 2014

Aduce la demandante que la declaración de IVA correspondiente al bimestre 3º del año 2014 se encuentra en firme, toda vez que no se expidió requerimiento especial dentro del proceso adelantado por el impuesto sobre la renta del año gravable 2014, y que la inspección tributaria practicada en dicho proceso no suspendió el término de firmeza de la declaración de IVA.

La demandada estima que la declaración no estaba en firme cuando se notificó el requerimiento especial respecto de la declaración de IVA, pues no se requería expedir dicho acto en la investigación del impuesto sobre la renta, para expedir otros actos en el marco de la fiscalización de IVA.

La sentencia de primera instancia descartó la firmeza de la declaración, concluyó que el requerimiento especial se notificó en término, considerando el cómputo de la firmeza de la declaración de IVA con la del impuesto sobre la renta, incluyendo el término de suspensión de la inspección tributaria, pues no encontró acreditado que las inspecciones tributarias hubieran sido decretadas con fines distintos a los de la ley, o para prorrogar el término de firmeza.

Partirá la Sala de señalar que la Ley 223 de 1995, con la finalidad de que la autoridad tributaria pudiera efectuar la revisión integral de un período gravable, adicionó el Estatuto Tributario con el artículo 705-1, sujetando el término de firmeza de las declaraciones de IVA y de retención en la fuente, a la firmeza de la declaración de renta del correspondiente período gravable, en los siguientes términos:

“Artículo 705-1. Término para notificar el requerimiento en ventas y retención en la fuente. Adicionado por el artículo 134 de la Ley 223 de 1995. Los términos para notificar el requerimiento especial y para que queden en firme las declaraciones del impuesto sobre las ventas y de retención en la fuente, del contribuyente, a que se refieren los artículos 705 y 714 del Estatuto Tributario, serán los mismos que correspondan a su declaración de renta respecto de aquellos períodos que coincidan con el correspondiente año gravable”.

Repárese en que las disposiciones a las cuales remite este precepto especial, regulaban, para la época de los hechos, el término general de firmeza, el cual era para el año gravable 2014, de dos (2) años, contados a partir del vencimiento del plazo para declarar o de la presentación de la declaración, sí había sido extemporánea, o desde la fecha de presentación de la solicitud de devolución del saldo a favor, según correspondiera; término que por expresa previsión legal⁷ se suspende por un lapso de tres meses cuando se practica inspección tributaria de oficio.

Acorde con ello, el término de firmeza de las declaraciones de IVA y de retención en la fuente, es el mismo que le corresponda a la declaración de renta del correspondiente año gravable, computada cualquier suspensión del término que hubiere operado, conforme con la ley.

Sobre la sujeción de la firmeza de las declaraciones de IVA y retención en la fuente a la de la declaración de renta, se pronunció la Sala en sentencias de 5 de agosto

⁷ Artículo 706 del Estatuto Tributario



y 21 de octubre de 2021, exps. 22105 y 25505, C.P. Myriam Stella Gutiérrez Argüello⁸, así:

“Es decir, que el artículo 705-1 del Estatuto Tributario se introdujo en nuestro ordenamiento con el fin de unificar el término de fiscalización de la declaración de renta con el de las declaraciones de IVA y retención en la fuente del mismo período gravable sin consagrar excepción alguna, constituyéndose así en la norma especial, posterior en el tiempo y en consecuencia de prevalente aplicación respecto de la regla de firmeza de carácter general prevista en los artículos 705 y 714 ibidem.”

Entonces, si se suspende el término para notificar el requerimiento especial respecto de la declaración de renta por ocurrir alguno de los eventos señalados en el artículo 706 del Estatuto Tributario, entre ellos la práctica de una inspección tributaria de oficio, esto aplicará igualmente para las declaraciones de IVA que coincidan con el respectivo período gravable.

Ahora bien, debe advertir la Sala que la suspensión del término de firmeza, no se encuentra supeditada a que se profiera o no un requerimiento especial, como lo plantea la sociedad apelante, pues así no lo previó la Ley, la suspensión opera con prescindencia del resultado de la fiscalización, que puede ser inclusive la decisión de archivar; basta con que ocurra cualquiera de los supuestos previstos en la ley respecto de la declaración de renta, para que opere la suspensión de la firmeza, como cuando se practica inspección tributaria de oficio, en cuyo caso, el término para notificar el requerimiento especial se suspende por tres meses.

Para el caso concreto, los antecedentes ponen de presente lo siguiente:

- La declaración de IVA del bimestre 3º de 2014 fue presentada oportunamente por la demandante el 14 de julio de 2014⁹, y fue objeto de corrección el 5 de junio de 2015, sin que variara el saldo a pagar (\$53.063.000)¹⁰
- La declaración de renta del año 2014 fue también presentada oportunamente por la actora el 20 de abril de 2015¹¹, de conformidad con la información recabada por la DIAN en la obligación financiera del Contribuyente¹²
- En el marco del proceso de fiscalización adelantado contra la actora por el impuesto sobre la renta del año 2014, el 17 de marzo de 2017, la DIAN expidió el Auto de Inspección Tributaria No. 04238201700007, que suspendió el término de firmeza de la declaración de renta.
- El 14 de julio de 2017, la Administración profirió el Requerimiento Especial No. 042382017000029, con el cual propuso la modificación de la declaración de IVA del Bimestre 3 del año gravable 2014, el cual fue notificado el 15 de julio del mismo año, a través de correo certificado.¹³

⁸ Consejo de Estado. Sección Cuarta. Sentencia de 4 de agosto de 2022. Exp. 26525. C.P. Myriam Stella Gutiérrez.

⁹ De conformidad con el artículo 25 del Decreto 2623 de 2014, el vencimiento del plazo para declarar para contribuyentes personas jurídicas cuyo NIT terminara en 5 era el 14 de julio de 2015.

¹⁰ Samái Tribunal, índice 47. “7_EXPEDIENTEDIGITAL_6800123330_0020190081(.pdf) NroActua 47” Link del Expediente Digital. PDF “25ExpedienteTransCalderon.pdf” Fls. 3 y 11.

¹¹ De conformidad con el artículo 12 del Decreto 2623 de 2014, el vencimiento del plazo para declarar para contribuyentes personas jurídicas cuyo NIT terminara en 5 era el 20 de abril de 2015.

¹² Samái Tribunal, índice 47. “7_EXPEDIENTEDIGITAL_6800123330_0020190081(.pdf) NroActua 47” Link del Expediente Digital. PDF “25ExpedienteTransCalderon.pdf” Fl. 9.

¹³ Ibidem. Fl. 177.



Del anterior recuento probatorio y cronológico, se tiene que si bien el término de firmeza de la declaración de renta del año gravable 2014, vencía inicialmente el 20 de abril de 2017, dos años después la presentación oportuna de la declaración de renta de 2014, este término se amplió por tres (3) meses, en virtud de la inspección tributaria decretada y practicada en el proceso adelantado por el impuesto sobre la renta del año 2014, con lo cual, se prorrogó el término hasta el 20 de julio de 2017, firmeza que como ya se anotó, era igualmente aplicable a las declaraciones de IVA cuyos períodos coincidieran con el citado año gravable.

Dado que el Requerimiento Especial respecto de la declaración de IVA del tercer bimestre de 2014, fue notificado el 15 de julio de 2017, el mismo fue oportuno. En consecuencia, no prospera el cargo de la apelación.

2. Exclusión de IVA para el servicio público de transporte e indebida aplicación de los Decretos 348 de 2015 y 431 de 2017, así como los Conceptos 016676 de 2016 y 019658 de 2017.

Argumenta la sociedad apelante que el servicio de transporte prestado en virtud del contrato suscrito con CBI Colombiana S.A., estaba excluido del IVA en razón de lo siguiente: i) la sociedad estaba habilitada para la prestación del servicio público de transporte especial de pasajeros; ii) la DIAN aplicó conceptos emitidos con posterioridad al 2014; iii) la sentencia de primera instancia se emitió con base en los Decretos 348 de 2015 y 431 de 2017, normas que no estaban vigentes para el 2014; iv) los vehículos en que se transportaron a los pasajeros contaban con matrícula de servicio público y con la cobertura de seguros exigida por el Ministerio de Transporte.

En contraste, la demandada adujo que con base en las pruebas recaudadas, el servicio de transporte prestado era de carácter privado, tesis que acogió el Tribunal en la sentencia de primera instancia, por considerar que, a partir de los documentos contables, del contrato suscrito entre la empresa Transportes Calderón S.A y CBI Colombiana S.A, de los certificados de revisor fiscal y representante legal, de la nómina, y de la relación de los vehículos y los contratos de colaboración empresarial y arrendamiento, era posible concluir que el servicio de transporte respondía a las necesidades privadas de CBI Colombiana S.A.

Para dilucidar el debate objeto de análisis, es menester establecer si el servicio de transporte de personas prestado por la actora, ahora apelante, se enmarca como un servicio público o un servicio privado, pues la exclusión del impuesto sobre las ventas, solo se encuentra referido al servicio público, cuando de transporte de personas se trata.

A través de la Ley 105 de 1993 se regularon los principios y el marco normativo general del sector transporte. El artículo 3º de la Ley¹⁴ estableció la naturaleza

¹⁴ **ARTÍCULO 3.- Principios del transporte público.** El transporte público es una industria encaminada a garantizar la movilización de personas o cosas por medio de vehículos apropiados a cada una de las infraestructuras del sector, en condiciones de libertad de acceso, calidad y seguridad de los usuarios sujeto a una contraprestación económica y se regirá por los siguientes principios:

(...)

2. DEL CARÁCTER DE SERVICIO PÚBLICO DEL TRANSPORTE:

La operación del transporte público en Colombia es un servicio público bajo la regulación del Estado, quien ejercerá el control y la vigilancia necesarios para su adecuada prestación en condiciones de calidad, oportunidad y seguridad.

Excepcionalmente la Nación, las Entidades Territoriales, los Establecimientos Públicos y las Empresas Industriales y Comerciales del Estado de cualquier orden, podrán prestar el servicio público de transporte, cuando este no sea prestado por los particulares, o se presenten prácticas monopolísticas u oligopolísticas



pública del servicio de transporte público, en condiciones de libertad de acceso. Posteriormente fue expedida la Ley 336 de 1996, en virtud de la cual se adoptó el Estatuto Nacional de Transporte, normativa que diferenció los servicios públicos y privados de transporte. A estos efectos, estableció que en los primeros prevalece el interés general sobre el particular, al paso que los segundos tienden a satisfacer necesidades de movilización dentro del ámbito de las actividades exclusivas de personas naturales y/o jurídicas.

La Corte Constitucional, al analizar la precitada Ley 336, profirió la sentencia C-033 de 2014, en la cual ahondó en las diferencias entre los servicios públicos y privados de transporte¹⁵. Los primeros caracterizados porque: *i)* su objeto es la movilización de personas o cosas de un lugar a otro, a cambio de una contraprestación pactada normalmente en dinero; *ii)* cumplen la función de satisfacer las necesidades de transporte de la comunidad, mediante el ofrecimiento público en el contexto de la libre competencia; *iii)* implican la prevalencia del interés público sobre el interés particular, especialmente en relación con la garantía de su prestación, la cual debe ser óptima, eficiente, continua e ininterrumpida; y *iv)* constituyen una actividad económica sujeta a un alto grado de intervención del Estado.

Respecto de los rasgos distintivos de los servicios privados de transporte señaló: *i)* la actividad de movilización de personas o cosas la realiza el particular dentro de su ámbito exclusivamente privado; *ii)* tiene por objeto la satisfacción de necesidades propias de la actividad del particular, y por tanto, no se ofrece a la comunidad; y *iii)* puede realizarse con vehículos propios. Sin embargo, si se requiere contratar equipos, debe hacerlo con empresas de transporte público legalmente habilitadas.

Ahora bien, en el marco de la ley 336 de 1996 y de la Ley 105 de 1993, fue expedido el Decreto 174 de 2001, aplicable para la época de los hechos, mediante el cual se reglamentó el servicio público de transporte terrestre automotor especial.

Dicha norma reiteró la diferenciación efectuada por la Ley 336 de 1996 en torno a la naturaleza pública y privada del servicio de transporte¹⁶ y definió el servicio público de transporte terrestre automotor especial como aquel que: *“se presta bajo la responsabilidad de una empresa de transporte legalmente constituida y debidamente habilitada en esta modalidad, a un grupo específico de personas ya sean estudiantes, asalariados, turistas (prestadores de servicios turísticos) o particulares, que requieren de un servicio expreso y que para todo evento se hará con base en un contrato escrito celebrado entre la empresa de transporte y ese grupo específico de usuarios.”*

que afecten los intereses de los usuarios. En todo caso el servicio prestado por las entidades públicas estará sometido a las mismas condiciones y regulaciones de los particulares.

Existirá un servicio básico de Transporte accesible a todos los usuarios. Se permitirán de acuerdo con la regulación o normatividad el transporte de lujo, turísticos y especiales, que no compitan deslealmente con el sistema básico.

(...)

¹⁵ Esta diferenciación también se encuentra en el Concepto 1740 de 2006 de la Sala de Consulta y Servicio Civil del Consejo de Estado. C.P. Gustavo Aponte Santos.

¹⁶ **Artículo 4o.** Transporte público. De conformidad con el artículo 3o. de la Ley 105 de 1993, el transporte público es una industria encaminada a garantizar la movilización de personas o cosas, por medio de vehículos apropiados, en condiciones de libertad de acceso, calidad y seguridad de los usuarios y sujeto a una contraprestación económica.

Artículo 5o. Transporte privado. De acuerdo con el artículo 5o. de la Ley 336 de 1996, transporte privado es aquel que tiende a satisfacer necesidades de movilización de personas o cosas dentro del ámbito de las actividades exclusivas de las personas naturales o jurídicas.

Cuando no se utilicen equipos propios, la contratación del servicio de transporte deberá realizarse con empresas de transporte público legalmente constituidas y debidamente habilitadas.



Igualmente precisó esta norma en su artículo 22 que, el servicio especial solo podía contratarse con empresas legalmente habilitadas y que sería prestado bajo las condiciones estipuladas por las partes.

Tras lo anterior, es de destacar que, para efecto del impuesto sobre las ventas, el numeral 2º del artículo 476 del Estatuto Tributario determina como excluido el servicio público terrestre de transporte de personas, por lo que resulta determinante para el caso bajo análisis definir si el servicio en cuestión calificaba en esta categoría y en consecuencia podía tratarse como excluido.

A estos fines, observa la Sala que los antecedentes ponen de presente las siguientes pruebas:

- La Resolución 44 de 2017 que habilitó a la sociedad para prestar el servicio de transporte público terrestre automotor en la modalidad de pasajeros especial (prorroga la Resolución 486 de 2001)¹⁷.
- Copia del subcontrato 166000-SC-1459 de 6 de febrero de 2012 suscrito entre la actora y CBI Colombiana S.A. con anexos y apéndices¹⁸, que da cuenta de lo siguiente: *i) el objeto del contrato es proporcionar los servicios de transporte terrestre de empleados al contratista, y acorde con los requerimientos del contratante, podían prestarse servicios adicionales y ajustar la capacidad requerida de los vehículos y las tarifas cargadas, así como también era posible establecer nuevas rutas y modificar las existentes, y ii) los servicios se prestaban con y sin conductor, diésel y peajes. En el numeral 2.0 del Anexo B referente a las “Condiciones Especiales del Subcontrato”, se estipula: “El subcontratista reconoce que el Contratista y el Cliente tienen un Acuerdo (Contrato Principal) para la Expansión de la Refinería de Cartagena y que el Subcontratista tiene su Subcontrato para proporcionar **los Servicios de Transporte Terrestre de Empleados** como Subcontratista al Contratista bajo el Contrato Principal.”*
- Convenios de Colaboración Empresarial suscritos por la apelante¹⁹ y empresas habilitadas para prestar el servicio público de transporte (en su mayoría personas naturales) que dan cuenta de que se ponían a disposición de la demandante vehículos para prestar el servicio de transporte terrestre a **CBI Colombiana S.A.** y otras empresas en la ciudad de Cartagena, con pacto de pago por mes vencido.
- Contratos de arrendamiento de vehículo automotor²⁰ para vincular vehículos al parque automotor de la sociedad con obligaciones recíprocas y pago pactado de común acuerdo entre las partes.

En primer término, destaca la Sala que, en el marco de la anterior normativa especial en materia de transporte, y muy específicamente del Decreto 174 de 2001, el servicio de transporte terrestre automotor especial es una modalidad de transporte terrestre público.

¹⁷ Samai Tribunal, índice 47. “7_EXPEDIENTEDIGITAL_6800123330_0020190081(.pdf) NroActua 47” Link del Expediente Digital. PDF “25ExpedienteTransCalderon.pdf” Fls. 109 a 112

¹⁸ Samai Tribunal, índice 47. “7_EXPEDIENTEDIGITAL_6800123330_0020190081(.pdf) NroActua 47” Link del Expediente Digital. PDF “25ExpedienteTransCalderon.pdf”. Fls. 40 a 54.

¹⁹ Samai Tribunal, índice 47. “7_EXPEDIENTEDIGITAL_6800123330_0020190081(.pdf) NroActua 47” Link del Expediente Digital. PDF “25ExpedienteTransCalderon.pdf”. Fls. 113 a 121.

²⁰ Samai Tribunal, índice 47. “7_EXPEDIENTEDIGITAL_6800123330_0020190081(.pdf) NroActua 47” Link del Expediente Digital. PDF “25ExpedienteTransCalderon.pdf”. Fls. 146 a 151.



Bajo la anterior premisa, en la medida que un servicio se enmarque en la definición de servicio público especial, por cumplir las características previstas para el efecto, tendría la naturaleza de servicio público.

Descendiendo al caso concreto, encuentra la Sala acreditado lo siguiente:

- i) El servicio fue prestado bajo la responsabilidad de una empresa de transporte legalmente constituida y habilitada para la prestación del servicio público de transporte terrestre automotor especial, mediante la Resolución 44 de 2017, lo que por demás no fue objeto de discusión
- ii) El servicio fue prestado a un grupo específico de personas: empleados y contratistas vinculados a la construcción del complejo petrolero en Mamonal, que requerían un servicio expreso desde Cartagena a la Zona Industrial y viceversa, así como dentro de la propias instalaciones del complejo.

Contrariamente a lo señalado por la DIAN el contrato determinaba el grupo específico de personas beneficiarias del servicio de transporte, pues su objeto era movilizar trabajadores de la empresa contratante. Es de tener en cuenta que el Decreto 174 de 2001 no establece exigencias particulares para la configuración del grupo beneficiario del servicio. Basta con que confluyan características homogéneas o comunes para que surja un “grupo”, que, para el caso, estaban dadas por relaciones laborales y contractuales con la contratante del servicio (CBI Colombiana S.A), lo cual no se ve afectado por el hecho de que contractualmente se haya señalado que se transportaría el personal “autorizado y designado” por la contratante.

- iii) El servicio se prestó bajo un contrato escrito celebrado entre la empresa de transporte y CBI Colombiana S.A, empresa empleadora y/o contratante de los usuarios del servicio de transporte.

Atendido lo anterior, para la Sala, el servicio en cuestión cumplía íntegramente las características previstas en el Decreto 174 de 2001, enmarcándose así, en la definición de servicio público de transporte terrestre automotor especial.

No se discute que el servicio fue prestado conforme a horarios, frecuencias, rutas y precios internamente pactados, y facturado en línea con las instrucciones impartidas por el contratante (con o sin conductor para distinguir la aplicación o no de condiciones laborales de la contratante), lo cual no lo desnaturaliza como servicio público especial, como lo pretende la DIAN, como quiera que fue la propia norma reglamentaria la que determinó expresamente que el servicio especial de transporte terrestre, debía ser prestado **bajo las condiciones estipuladas por las partes** (artículo 22 D 174 de 2001).

Es por todo lo anterior que no comparte la Sala el argumento de la DIAN, respecto de que el transporte terrestre automotor especial (prestado a personas) no se enmarca como transporte público, bajo el señalamiento de que en el transporte público prevalece la libertad de acceso en igualdad de condiciones del público en general, y que el precio es regulado por el Estado. En primer lugar debe tenerse en cuenta que, la categorización del servicio especial de transporte terrestre automotor, como servicio público, proviene de la propia norma que regula la materia, Decreto 174 de 2001; en segundo lugar, que se trata de un servicio público que presenta unas particularidades especiales determinadas igualmente por el reglamento y por



último, que respecto de este servicio es predicable la libertad de acceso, prueba de esto es el hecho de que cualquier grupo de personas puede acceder al mismo.

No puede desconocerse el carácter de servicio público al transporte terrestre especial de personas, por el hecho de que el precio no esté regulado por el estado o no se sujete a horarios o rutas predeterminadas, cuando fue el marco regulatorio el que, le determinó características y particularidades especiales y lo categorizó como servicio público.

En criterio de la Sala, resulta suficiente todo lo anterior para reconocer en el caso sometido a análisis, el carácter de servicio público, sin que esta conclusión se vea afectada porque el servicio sea prestado con vehículos de terceros, o en virtud de contratos de colaboración empresarial y /o de arrendamiento, en tanto la normativa no lo restringe. Inclusive debe destacarse que los antecedentes dan cuenta que los vehículos utilizados estaban vinculados a empresas habilitadas para prestar el servicio público especial de transporte. La propia liquidación oficial de revisión lo reconoció expresamente en los siguientes términos: “ (...) si bien se observa de la relación de vehículos propios y con convenio de colaboración empresarial proyecto CBI año 2014 allegados por la investigada y que obra a folios 373 a 386, que los vehículos con los cuales se prestó el servicio de transporte en el Subcontrato 166000-SC-1459, **se encuentran vinculados a empresas de transporte habilitadas para prestar servicio público de transporte especial de pasajeros (...).**” (Énfasis de la Sala)

Como se observa, el reparo no versó sobre la habilitación de los vehículos con los cuales se prestaba el transporte, sino sobre *“la forma en que fue realizada la operación no cumple la condición establecida en el artículo 24 del Decreto 174 de 2001, puesto que esta norma exige que la operación se realice bajo convenios de colaboración empresarial, a través de las figuras de consorcio, unión temporal y Asociaciones entre empresas, es decir, directamente con las empresas habilitadas para la prestación del servicio especial de transporte, y no contratos de arrendamiento con los propietarios de los vehículos, como operó en el presente caso.”*

Lo cual no corresponde a lo previsto en el artículo 24 del Decreto 174 de 2001 que específicamente señala:

*“Artículo 24. Convenios de colaboración empresarial. Con el objeto de posibilitar una eficiente racionalización en el uso del equipo automotor y la mejor prestación del servicio, las empresas de esta modalidad **podrán realizar** convenios de colaboración empresarial bajo las figuras del consorcio, unión temporal, o asociación entre empresas, previo concepto de quien solicita y contrata el servicio. Para este caso la responsabilidad estará exclusivamente en la empresa de transporte contratante. (...).”* (Énfasis de la Sala)

Repárese que la disposición consagra los contratos de colaboración empresarial como una alternativa, es potestativo (“podrán”), no es mandatorio hacerlo, como equívocamente lo plantea la entidad demandada.

Ahora bien, se advierte respecto de los contratos de arrendamiento celebrados por la actora, que la liquidación oficial de revisión da cuenta de dos contratos en específico, así:

“- Contrato de arrendamiento suscrito entre HELY CALDERÓN ACELAS, en calidad de Gerente suplente de la empresa TRANSPORTES CALDERÓN S.A. y FABIÁN ALEJANDRO BERNAL NOVOA, identificado con cédula de ciudadanía no. 1.047.432.119 del vehículo identificado con la placa TVB 617 SERVICIO PÚBLICO (fls 146 al 148),

-Contrato de arrendamiento suscrito entre HELY CALDERÓN ACELAS, en calidad de Gerente suplente de la empresa TRANSPORTES CALDERÓN S.A. y VICTOR MANUEL ECHEVERRI



MONSALVE, identificado con cédula de ciudadanía no. 170.288.069, del vehículo identificado con la placa TVB 672 SERVICIO PÚBLICO (fls 146 al 148)."

A partir de lo anterior, se observa que los vehículos objeto del contrato de arrendamiento eran de servicio público.

Todo lo anterior, pone en evidencia la configuración del servicio público del transporte terrestre automotor de personas, lo cual se enmarcaba en el artículo 476 del Estatuto Tributario, numeral 2º (para la época de los hechos), y en tal virtud tenía el carácter de excluido del impuesto sobre las ventas. En consecuencia, se dará prosperidad a la apelación.

Considerando que lo anterior resulta suficiente para revocar la sentencia apelada, la Sala se relevará de analizar los demás argumentos propuestos en la apelación.

No se impondrá condena en costas en esta instancia porque no fue demostrada su causación, conforme a lo exigido por el artículo 365 del Código General del Proceso, aplicable en virtud del artículo 188 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo.

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

FALLA

1. **Revocar** la sentencia apelada. En su lugar se dispone:

PRIMERO. *Declárese la nulidad de la Liquidación Oficial de Revisión Nro. 042412018000025 del 08 de junio de 2018 y de la Resolución Nro. 992232019000016 del 10 de junio de 2019 proferidas por la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales DIAN.*

SEGUNDO. *A título de **restablecimiento del derecho** declarar la firmeza de la declaración del impuesto sobre las ventas del bimestre 3º del año gravable 2014 de Transportes Calderón S.A.*

2. Sin condena en costas en ambas instancias.

Cópiese, notifíquese, comuníquese y devuélvase el expediente al tribunal de origen. **Cúmplase.**

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

(Firmado electrónicamente)
MYRIAM STELLA GUTIÉRREZ ARGÜELLO
Presidenta

(Firmado electrónicamente)
STELLA JEANNETTE CARVAJAL BASTO

(Firmado electrónicamente)
MILTON CHAVES GARCÍA

(Firmado electrónicamente)
WILSON RAMOS GIRON