



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

**CONSEJERA PONENTE: CLAUDIA RODRÍGUEZ VELÁSQUEZ**

**Bogotá D.C., veintiocho (28) de mayo de dos mil veintiséis (2026)**

**Referencia:** Nulidad y restablecimiento del derecho  
**Radicación:** 13001-23-33-000-2020-00734-01(30112)  
**Demandante:** Vehículos de la Costa S.A.S.  
**Demandado:** Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales -DIAN-

**Temas:** Renta 2015. Adición de ingresos. Sanción inexactitud

**SENTENCIA DE SEGUNDA INSTANCIA**

---

La Sala decide el recurso de apelación<sup>1</sup> interpuesto por la parte demandante contra la sentencia del 31 de marzo de 2023, proferida por el Tribunal Administrativo de Bolívar, que decidió<sup>2</sup>:

**“PRIMERO:** Negar las pretensiones de la demanda, por las razones expuestas.

**SEGUNDO:** Sin condena en costas.

**TERCERO:** Ejecutoriada la presente providencia, archívese el expediente.”

**ANTECEDENTES**

**ACTUACIÓN ADMINISTRATIVA**

La sociedad Vehículos de la Costa S.A.S. presentó declaración de renta correspondiente al año gravable 2015, en la que liquidó un saldo a favor de \$1.412.324.000. En desarrollo del programa “CONTROL A LOS CREDITOS FISCALES DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA Y COMPLEMENTARIOS”, la DIAN seleccionó a la sociedad para ser investigada, razón por la cual profirió varios requerimientos ordinarios. En atención a tales requerimientos, el 14 de abril de 2018, la sociedad presentó una declaración de corrección en la que redujo el saldo a favor originalmente declarado y lo fijó en \$1.321.284.000.

Previo el requerimiento especial<sup>3</sup> y su respectiva respuesta, la Dependencia de Gestión de Liquidación de la Dirección Seccional de Impuestos de Cartagena profirió la Liquidación Oficial de Revisión 062412019000021 del 8 de abril de 2019<sup>4</sup>, mediante la cual modificó la declaración privada en el sentido de adicionar ingresos financieros por la suma de \$5.831.338.000 e imponer una sanción por inexactitud de \$1.457.835.000.

Contra dicho acto administrativo, la demandante interpuso recurso de

---

<sup>1</sup> Ingresó al despacho para fallo el 11 de junio de 2025.

<sup>2</sup> Samai Tribunal, índice 13, folio 28.

<sup>3</sup> Requerimiento Especial N° 0623820180031 del 10 de julio de 2018.

<sup>4</sup> Fls. 1319 a 1331 cuaderno de antecedentes administrativos.



reconsideración<sup>5</sup>, el cual fue resuelto por la administración mediante la Resolución No. 3076 del 2 de junio de 2020<sup>6</sup>, en el sentido de confirmar la decisión recurrida.

### **DEMANDA Y CONTESTACIÓN DE LA DEMANDA. Cuantía de las pretensiones \$2.915.670.000.**

Mediante apoderada judicial y en ejercicio del medio de control de nulidad y restablecimiento del derecho previsto en el artículo 138 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo, la sociedad Vehículos de la Costa S.A.S. formuló las siguientes pretensiones<sup>7</sup>:

“Los actos administrativos cuya nulidad se demandan, son:

- a) **Liquidación Oficial de Revisión No. 062412019000021** del 08 de abril de 2019, notificada el 09 de abril de 2019, emitida por la División de Gestión de liquidación de la Dirección Seccional de impuestos de Cartagena, mediante la cual se modificó la declaración del impuesto sobre la renta del año gravable 2015, de la sociedad VEHIICULOS DE LA COSTA SAS.
- b) **Resolución No. 3076 del 2 de junio de 2020**, emitida por la Subdirección de Gestión de Recursos Jurídicos de la División de gestión jurídica de la DIAN, por la cual se decide el recurso de reconsideración interpuesto debidamente el 10 de octubre de 2019, CONTRA LA Liquidación Oficial de Revisión No 062412019000021 del 08 de abril de 2019, mediante la cual se modificó la declaración del impuesto sobre la renta del año gravable 2015, de la sociedad VEHICULOS DE LA COSTA SAS.

A título de restablecimiento del derecho solicito se decrete lo siguiente:

**Primero:** Que la declaración privada presentada el 14 de abril de 2016 con formulario No. 1111601466221, con registro electrónico 91000348397177, por la sociedad VEHICOSTA SAS con NIT 890.403.068-1, por el año gravable 2015, fue correctamente presentada conforme con las disposiciones legales y en consecuencia se encuentra en firme y es inmodificable.

**Segundo:** Que se levante la sanción por inexactitud, por ausencia de hechos sancionables.

**Tercero:** Que en los términos del artículo 188 de la ley 1437 de 2011 se condene en costas a la demandada y se ordene su liquidación.”

Invocó como vulnerados los artículos 29 de la Constitución Política y 26 y 683 del Estatuto Tributario.

### **CONCEPTO DE VIOLACIÓN Y OPOSICIÓN**

La demanda se sustentó bajo los siguientes cargos de violación y en la contestación se ejerció el derecho de contradicción así<sup>8</sup>:

**Primer cargo: Violación al debido proceso por indebida valoración probatoria. Improcedencia en la adición de ingresos.**

<sup>5</sup> Fls. 1334 a 1335 cuaderno de antecedentes.

<sup>6</sup> Fls. 1453 a 1461 cuaderno de antecedentes.

<sup>7</sup> Fl. 2 demanda.

<sup>8</sup> Samai Tribunal, índice 5.



1. En la **demanda** se expuso que los descuentos otorgados por Colmotores a Vehicosta correspondían a estrategias comerciales, pues esta última concedía descuentos a sus clientes finales por la venta de vehículos y, a su vez, Colmotores reconocía a Vehicosta descuentos por los mismos valores, sin que estuvieran sujetos a condición adicional alguna. En ese contexto, la demandante sostuvo que la DIAN se equivocó al considerar que dichos descuentos eran condicionados por la expresión utilizada en las facturas, máxime cuando en la resolución que decidió el recurso de reconsideración señaló que esa discusión no resultaba determinante, pese a que, conforme a los criterios del Consejo Técnico de la Contaduría Pública<sup>9</sup>, se encuentra permitido el registro de cifras netas en la depuración de la renta.

Asimismo, indicó que con el certificado del revisor fiscal y el dictamen contable se probó que los descuentos otorgados por Colmotores, por **\$5.656.780.363**<sup>10</sup> (sic), no fueron desconocidos, sino registrados como un menor valor del costo de ventas, atendiendo la realidad económica de las operaciones. No obstante, la demandante afirmó que la Administración no valoró adecuadamente dichas pruebas, al descartar su idoneidad y sostener que los descuentos debían registrarse como ingreso bruto.

Finalmente, sostuvo que esa conclusión no desvirtuaba que el costo de ventas, inicialmente determinado en \$122.443.054.000, se hubiera reducido en \$5.646.780.363, lo que demostraba que la sociedad aplicó correctamente la depuración de la renta, aun cuando lo hubiera efectuado en un solo paso y con idéntico resultado. Añadió que, conforme a la jurisprudencia del Consejo de Estado<sup>11</sup>, las facultades de fiscalización de la DIAN debían dirigirse a verificar el cumplimiento de los presupuestos legales del tributo.

Frente a la adición de ingresos por valor de **\$184.557.535** correspondiente al cliente Renting Colombia S.A.S., la **demandante** sostuvo que la Administración erró al no valorar que las diferencias existentes entre lo reportado por dicha sociedad y lo registrado por Vehicosta obedecían a la forma en que cada una contabilizó las operaciones, sin que ello implicara una omisión de ingresos.

Lo anterior, por cuanto Vehicosta registró las facturas emitidas en el año 2015 como ingresos diferidos, los cuales se amortizaban en la medida en que se prestaba el servicio, mediante los comprobantes contables identificados como “comprobantes CPK”, bajo la figura del “costo por kilómetro”.

Este tratamiento, según la demandante, se ajusta a lo dispuesto en los artículos 27 y 28 del ET, conforme a los cuales la realización del ingreso ocurre con la prestación efectiva del servicio, aun cuando esta sea posterior a la emisión de la factura. Para acreditar lo anterior, se aportó el certificado del revisor fiscal, una conciliación en la que se explicaron las diferencias de la cuenta y los respectivos comprobantes contables, pruebas que, en su criterio, debieron ser valoradas en conjunto por la Administración.

2. La **DIAN** indicó que no le era dable a la sociedad escoger, a su arbitrio, si debía o no declarar como ingresos los descuentos otorgados por Colmotores por valor de **\$5.646.780.363**, ni tampoco en qué casilla hacerlo, pues la normativa fiscal

<sup>9</sup> Concepto 0182 de 2011

<sup>10</sup> Se precisa que la cifra es de \$5.646.780.363, correspondiente al valor desconocido en la LOR

<sup>11</sup> Sentencia del 22 de marzo de 2011, exp. 17152 C.P. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas.



dispuso que tales descuentos forman parte de los ingresos brutos a declarar. Aclaró que distinta es la regulación prevista para el impuesto sobre las ventas en el artículo 454 del Estatuto Tributario, la cual no resulta aplicable al caso, dado que no se cumplen los tres requisitos allí establecidos.

Señaló que se encuentra demostrado —y así lo reconoce la propia sociedad demandante— que dichos ingresos no fueron incluidos en el denunciario rentístico, razón por la cual la diferencia omitida debía ser adicionada en la liquidación oficial de revisión.

En relación con la adición de ingresos por valor de **\$184.557.535**, afirmó que la DIAN efectuó un análisis de las pruebas recaudadas durante el proceso de fiscalización y determinación del impuesto, así como de aquellas aportadas por la demandante con ocasión del recurso de reconsideración, concluyendo que estas no desvirtúan la procedencia de la adición de ingresos, falencia probatoria que, a su juicio, subsiste en esta instancia. Agregó que el certificado del revisor fiscal y las facturas aportadas no resultaron suficientes para generar convicción en la Administración, pues no basta con demostrar la forma en que fueron contabilizadas las facturas o los documentos de devolución, sin aportar evidencia adecuada sobre la causación y realización de los ingresos en una vigencia distinta a la investigada, correspondiente al año 2015.

En consecuencia, sostuvo que no acierta la actora al afirmar que las diferencias se encuentran conciliadas o justificadas, de lo cual se desprende la improcedencia del cargo formulado. Finalmente, indicó que la valoración de las pruebas se realizó de manera racional, imparcial y conforme al ordenamiento jurídico aplicable.

## **Segundo cargo: Indebida aplicación de las normas.**

1. La **sociedad demandante** manifestó que la Administración aplicó de manera errónea el artículo 26 del ET, al considerar que el descuento otorgado por Colmotores debía formar parte de los ingresos ordinarios y extraordinarios y, posteriormente, restarse en la casilla de “devoluciones, rebajas y descuentos” sin que fuera posible registrar la cifra neta, bajo el entendido de que dichos descuentos eran condicionados.

A juicio de la actora, VEHICOSTA aplicó de forma íntegra el procedimiento previsto en el artículo 26 *ibidem* para la determinación de la renta gravable y reconoció los \$5.656.780.363<sup>12</sup> (sic) por concepto de descuentos como menor valor del costo, en la medida en que dicho tratamiento no afectaba el objetivo de la depuración de la renta líquida. Sostuvo que, en todo caso, aun si se hubiera aplicado el tratamiento propuesto por la Administración —esto es, reconocer el valor como ingreso bruto para luego restarlo en la casilla de descuentos—, la depuración de la renta no se habría visto afectada.

Por otra parte, señaló que, aun si se aceptara de manera hipotética la adición de los ingresos, la Administración estaría vulnerando el principio de justicia consagrado en el artículo 683 del ET, pues no tuvo en cuenta que la sociedad demandante ya tiene reconocido ese mismo monto como menor valor del costo de ventas.

<sup>12</sup> Se precisa que la cifra es de \$5.646.780.363, correspondiente al valor desconocido en la LOR



En consecuencia, la modificación impuesta por la autoridad generaría dos efectos simultáneos: (i) el incremento de los ingresos financieros en la suma de \$5.646.780.363 y (ii) el aumento del costo de ventas por idéntico valor, en la medida en que al acreditar en esta cuenta el valor de los descuentos se redujo el monto total del costo de la venta de vehículos.

Por lo tanto, dicha modificación debería producir un efecto neutro en la renta líquida gravable, pues, de no ser así, se estaría exigiendo a la sociedad una carga superior a aquella que la ley ha previsto como su contribución a las cargas públicas de la Nación.

2. La **DIAN** indicó que resulta procedente la adición de ingresos, en la medida en que los descuentos, cualquiera sea su naturaleza, forman parte de los ingresos brutos a declarar, conforme a lo dispuesto en el artículo 26 del ET. En ese sentido, se encontró demostrado que el valor de **\$5.646.780.363** no fue incluido por la sociedad demandante en la declaración del impuesto sobre la renta correspondiente al año gravable 2015, pese a que tenía la obligación legal de hacerlo según la normativa fiscal vigente.

Asimismo, frente a la adición de ingresos por valor de **\$184.557.535**, señaló que la actora no tuvo en cuenta las normas tributarias relativas a la realización de los ingresos (artículo 27 del ET) y a su causación (artículo 28 ibidem).

Adicionalmente, afirmó que la Administración Tributaria, en ejercicio de sus facultades de fiscalización e investigación, verificó la exactitud de la declaración y adelantó las diligencias necesarias para la correcta determinación de la obligación tributaria. Por consiguiente, con la expedición de los actos demandados no se le exigió a la demandante una carga superior a aquella que la ley ha establecido como su contribución a las cargas públicas de la Nación. Precisó que el principio de justicia previsto en el artículo 683 del ET, si bien implica no exigir más de lo que la ley ha querido que el contribuyente aporte, conlleva de manera correlativa la obligación de cumplir con las cargas tributarias legalmente establecidas<sup>13</sup>, sin que resulte válido invocarlo para eludir las cuando estas se encuentran plenamente determinadas.

### Tercer cargo: Improcedencia de la sanción por inexactitud

1. La **demandante** sostuvo que no se configura inexactitud sancionable, en tanto de la actuación de Vehicosta no se desprende la realización de alguna de las conductas previstas en el artículo 647 del Estatuto Tributario. Lo anterior, por cuanto las sumas objeto de desconocimiento obedecen a aspectos meramente formales y las diferencias evidenciadas se derivan de una discrepancia de carácter interpretativo o conceptual. En consecuencia, afirmó que la sanción resulta improcedente, dado que no existió por parte de la sociedad intención evasiva ni ánimo de causar un perjuicio al fisco.
2. La **demandada** señaló que, al estar acreditada la omisión de ingresos como presupuesto sancionable, resultaba procedente la imposición de la sanción prevista en el artículo 647 del ET, conducta que, para el caso concreto, se encontraba plenamente demostrada. Agregó que no se configuraba la causal

<sup>13</sup> Sentencias del 4 de agosto de 1995, exp. 5282, M.P. Delio Gómez Leyva, del 10 de julio de 2002, exp. 12411, M.P. Germán Ayala Mantilla



de exclusión contemplada en dicha disposición, por cuanto la diferencia determinada no obedecía a una simple diferencia de criterios, sino al desconocimiento del derecho por parte de la sociedad actora, razón por la cual no era posible predicar la existencia de una diferencia de interpretación.

## **SENTENCIA APELADA Y OBJECIONES FORMULADAS EN EL RECURSO DE APELACIÓN PRESENTADO POR LA PARTE DEMANTE.**

El Tribunal Administrativo de Bolívar, **negó** las pretensiones de la demanda y no condenó en costas<sup>14</sup>. Contra dicha providencia, la demandante interpuso recurso de apelación. Los motivos del fallo impugnado y los argumentos de alzada son:

### **Primer cargo: Violación al debido proceso por indebida valoración probatoria. Improcedencia en la adición de ingresos.**

1. En primer lugar, el **Tribunal** analizó si los descuentos otorgados por Colmotores a la sociedad demandante tenían carácter **comercial o son condicionados**. Al respecto, señaló que: (i) los descuentos comerciales son aquellos que se conceden en el momento de la transacción y que implican una reducción del ingreso para el vendedor y un menor valor del costo o gasto para el comprador; y, (ii) los descuentos condicionados son aquellos sometidos al acaecimiento de un hecho futuro e incierto, de manera que el vendedor debe contabilizar la operación por su valor total, esto es, sin descuento, mientras que el comprador debe proceder de igual forma respecto de la erogación. Solo cuando ocurre el hecho condicionante se hace efectivo el descuento.

En el caso concreto, el **Tribunal** determinó, con fundamento en las pruebas aportadas, que los descuentos otorgados eran de carácter condicionado, conclusión a la que arribó, entre otras razones, porque la propia sociedad así lo reconoció en la respuesta al primer requerimiento ordinario. Además, precisó que el hecho de que tales descuentos fueran reconocidos mediante notas crédito por parte del proveedor evidenciaba que estos no se hicieron efectivos al momento de la transacción, sino que estaban sujetos al cumplimiento de una condición determinada y, solo cuando esta se cumplió, se hicieron exigibles. En consecuencia, correspondía a la demandante contabilizar los descuentos concedidos por valor de **\$5.646.780.363** como un ingreso, e incluirlos en la renta líquida gravable declarada en el impuesto sobre la renta del año gravable 2015.

Asimismo, el Tribunal concluyó que no se encontraba acreditada la violación del debido proceso por indebida valoración probatoria, toda vez que las pruebas aportadas no cumplían con la finalidad de demostrar que se trataba de descuentos comerciales y no condicionados. Agregó que del certificado del revisor fiscal y del dictamen pericial contable allegados no se desprendería que los descuentos tuvieran naturaleza comercial y que, adicionalmente, el hecho de que dichos descuentos hubieran sido contabilizados como costo de ventas no resultaba suficiente para concluir que no debían registrarse como ingresos en la declaración del impuesto sobre la renta.

Para el Tribunal, lo procedente habría sido que, si los descuentos otorgados por Colmotores a Vehicosta eran los mismos que esta última trasladaba a sus clientes en las ventas de vehículos, dichos valores pudieran detrarse de la

<sup>14</sup> Samai Tribunal, índice 13 sentencia



base gravable del impuesto sobre la renta por concepto de devoluciones, rebajas y descuentos; circunstancia que no fue acreditada en el presente caso.

Finalmente, frente a la diferencia de **\$184.557.535** determinada por la DIAN como inconsistencia entre lo reportado por la sociedad demandante y la empresa Renting Colombia S.A.S., el **Tribunal** señaló que el certificado del revisor fiscal aportado, por sí solo, no permitía arribar a una conclusión, al no estar acompañado de los soportes documentales correspondientes. De igual forma, indicó que la respuesta al requerimiento ordinario formulado a la empresa Renting no corroboraba que esta hubiera efectuado pagos anticipados a Vehicosta causados en vigencias distintas al año gravable 2015, ni que las facturas allegadas acreditaran, por sí mismas, que se tratara de pagos anticipados. Por lo anterior, concluyó que sí procedía la adición de ingresos, en la medida en que la parte demandante no logró demostrar que tales valores correspondieran a pagos anticipados.

2. La **demandante** fundamentó su apelación en que ni el Tribunal ni la DIAN comprendieron que, más allá de la discusión sobre si los descuentos recibidos por la sociedad correspondían a descuentos comerciales o condicionados, lo cierto es que estos fueron reconocidos como un menor valor del costo de ventas, lo que implicó un incremento de la renta líquida y la consecuente liquidación del impuesto conforme a la ley. Afirmó que, pese a ello, el Tribunal se limitó a señalar que las pruebas no permitían determinar la naturaleza del descuento, sin pronunciarse sobre la alegada reducción artificial del costo de ventas, argumento que había sido planteado desde la vía administrativa.

Añadió que, si esos descuentos llegaran a reconocerse como ingresos, la verdad material exigiría, de manera correlativa, el aumento del costo de ventas, circunstancia que —a su juicio— no fue analizada por el Tribunal.

Señaló igualmente que la sentencia incurrió en una indebida valoración probatoria, en tanto descartó el certificado del revisor fiscal y las facturas aportadas, al estimar que no permitían acreditar la naturaleza de los descuentos ni la existencia de pagos anticipados, sin efectuar un análisis integral del acervo probatorio.

En relación con la adición de la suma de **\$184.557.535**, indicó que la conciliación aportada y las facturas que obran en el expediente demostraban que Vehicosta facturó de manera anticipada a su cliente Renting servicios que se obligó a prestar con posterioridad y que, conforme con el artículo 27 del ET, dichos ingresos, al corresponder a rentas no realizadas, solo resultaban gravables en el período en el que se efectuara su realización, esto es, con la prestación del servicio, aun cuando la factura se hubiera emitido con anterioridad.

Finalmente, manifestó que ni el Tribunal ni la administración valoraron los comprobantes contables (CPK), las notas mediante las cuales se anularon facturas de 2014, ni las facturas de 2015 registradas como ingresos diferidos, y que, en cambio, otorgaron mayor relevancia a la información reportada por el cliente (Renting), sin examinar técnicamente si los ingresos facturados por la sociedad debían reconocerse como ingresos inmediatos o diferidos.



### **Segundo cargo: Indebida aplicación de las normas.**

1. En relación con la alegada indebida aplicación del artículo 26 del ET, el **Tribunal** señaló que, contrario a lo afirmado por la parte actora, la posición adoptada por la DIAN no constituía una aplicación indebida de dicha disposición. Por el contrario, precisó que la norma establece la obligación de incluir la totalidad de los ingresos para efectos de determinar la renta líquida gravable, dentro de los cuales se encontraban los descuentos otorgados por Colmotores.

De otro lado, frente a la presunta vulneración del principio de justicia, el **Tribunal** no compartió las apreciaciones de la demandante, pues verificó que sí era procedente la adición de ingresos efectuada por la entidad demandada en la liquidación oficial cuestionada, al establecerse que los descuentos concedidos a Vehicosta S.A. eran condicionados y, por tanto, debieron registrarse como ingresos.

2. La **demandante** sostuvo en la alzada que debía atenderse y aplicarse el espíritu de justicia consagrado en el artículo 683 del ET, norma que —a su juicio— fue vulnerada por inaplicación, pues, aunque en los actos administrativos se consideró que el valor de los descuentos debía declararse como ingreso, aun con pleno conocimiento de que dichos descuentos habían reducido el costo de ventas, la administración decidió mantener este último incólume. Afirmó que tal proceder evidencia una tesis que, en su criterio, permea de manera negativa el sistema de fiscalización, en cuanto permite que, con la adición de ingresos, se termine gravando dos veces una misma partida.

Concluyó que, conforme al referido espíritu de justicia, la adición de ingresos debía suponer necesariamente la modificación del costo de ventas —esto es, su incremento—, de modo que prevaleciera la verdad material sobre la forma.

### **Tercer cargo: Improcedencia de la sanción por inexactitud**

1. Para el **Tribunal** se configuró la sanción por inexactitud, en la medida en que se determinó que la parte actora omitió ingresos en su declaración, lo cual repercutió en un menor impuesto a pagar, sin que se acreditara la configuración de alguna causal exculpatoria, como un error de apreciación en el derecho aplicable.
2. La **apelante** afirmó que dicha sanción no procedía, en tanto se encontraba demostrado que no hubo omisión de ingresos.

### **PRONUNCIAMIENTOS FINALES**

La parte **demandada**, conforme a lo dispuesto en el numeral 4.º del artículo 247 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo, modificado por el artículo 67 de la Ley 2080 de 2021, presentó de manera extemporánea memorial mediante el cual se opuso al recurso de apelación interpuesto por la sociedad, reiterando los argumentos expuestos en la contestación de la demanda.

Por su parte, el **Ministerio Público** señaló que el análisis efectuado por el Tribunal se ajustó a derecho, en cuanto los argumentos dirigidos a cuestionar el acto administrativo demandado se fundamentaron en el artículo 26 del ET y se orientaron



a examinar la actuación del contribuyente. Indicó que, en el desarrollo de la inspección tributaria, la administración solicitó los soportes necesarios para desvirtuar los hallazgos formulados, por lo que estimó procedente la sanción por inexactitud impuesta en la Liquidación Oficial, conducta que se aviene con la jurisprudencia reiterada del Consejo de Estado<sup>15</sup> sobre la omisión de ingresos no registrados en las declaraciones tributarias.

Agregó que el procedimiento seguido respetó los lineamientos jurisprudenciales, en la medida en que se profirió previamente el requerimiento especial mediante el cual se solicitaron los soportes para determinar la liquidación oficial, razón por la cual solicitó que se confirmara la sentencia apelada.

## CONSIDERACIONES DE LA SALA

### PROBLEMAS JURÍDICOS

En los términos del recurso de apelación interpuesto por la parte demandan CGP, la Sala debe resolver los siguientes interrogantes:

- (i) ¿Es procedente la adición de ingresos por valor de **\$5.646.780.363**, derivada de los descuentos otorgados por Colmotores, y la adición de ingresos por **\$184.557.535**, correspondiente a la diferencia entre lo reportado por Renting Colombia S.A.S. y lo declarado por Vehicosta, a la luz de las pruebas que obran en el expediente?
- (ii) En caso de que tales adiciones fueran técnicamente procedentes, ¿estas se realizaron con observancia del principio del espíritu de justicia previsto en el artículo 683 del ET?
- (iii) Finalmente, debe determinarse si procede la sanción por inexactitud.

### Adición de ingresos. Valoración probatoria. Artículo 683 del ET

#### 1. Adición de Ingresos por valor de **\$5.646.780.363**.

Para resolver la procedencia de la adición de ingresos derivada de los descuentos otorgados por Colmotores, la Sala tendrá en cuenta el artículo 26 del ET, que establece el método de depuración de la renta líquida gravable, conforme al cual a los ingresos brutos deben restarse (i) las devoluciones, rebajas y descuentos, así como (ii) los costos y deducciones procedentes, de manera que la determinación del impuesto refleje la realidad económica del contribuyente.

Asimismo, resulta aplicable el artículo 683 del ET, que consagra el denominado *espíritu de justicia tributaria*, conforme al cual la aplicación de las normas fiscales debe evitar que se imponga al contribuyente una carga superior a la prevista por la ley.

En cuanto al mérito probatorio de la certificación del contador público o del revisor fiscal, el artículo 777 del ET señala que es prueba contable suficiente, sin perjuicio de la facultad que tiene la administración de impuestos de hacer las comprobaciones pertinentes. En consecuencia, como lo ha señalado la Sala<sup>16</sup>, la fuerza probatoria de

<sup>15</sup> Sentencia del 16 de septiembre de 2021, Exp. 23949, C.P. Milton Chaves García.

<sup>16</sup> Sentencia del 14 de agosto de 2019, Exp. 22530, CP. Jorge Octavio Ramírez Ramírez



esta certificación dependerá de su contenido, de la capacidad que tiene para probar el hecho investigado (art. 743 ET).

Finalmente, el análisis se realizará a la luz del artículo 228 de la Constitución Política, que impone privilegiar el derecho sustancial sobre las formas.

En ese contexto, la Sala advierte que la Sección Cuarta del Consejo de Estado<sup>17</sup>, precisó que los descuentos condicionados deben reflejarse en cuentas de resultado y no en cuentas de balance, en atención a su incidencia directa en la base de tributación y en la determinación del impuesto. Este criterio resulta relevante para el análisis del caso, en cuanto permite delimitar el adecuado tratamiento contable de este tipo de partidas, sin que ello implique desconocer la necesidad de valorar de manera integral la operación económica en la depuración de la renta.

En los términos del recurso de apelación interpuesto por la parte demandante, la discusión en esta instancia se circunscribe a determinar si fue procedente la adición de ingresos efectuada por la DIAN por concepto de los descuentos otorgados por Colmotores, teniendo en cuenta que, en la sentencia de primera instancia, el Tribunal Administrativo de Bolívar dejó establecido que dichos descuentos no tienen naturaleza comercial sino condicionada.

No obstante, la Sala advierte que el debate no se agota en la calificación jurídica de los descuentos, pues también resulta necesario examinar el efecto fiscal derivado del tratamiento contable otorgado por la sociedad demandante, quien registró dichos valores como un menor valor del costo de ventas<sup>18</sup>. En ese sentido, se analizará si, a partir de dicho tratamiento, la adición de ingresos realizada por la Administración debía ir acompañada de un ajuste correlativo en los costos, a fin de establecer si la renta líquida gravable realmente se vio afectada.

Para resolver lo anterior, la Sala cuenta con un conjunto de pruebas que resulta relevante y suficiente para el estudio del cargo, integrado por:

- La respuesta al requerimiento ordinario No. 0623820180819 del 8 de junio de 2018<sup>19</sup>, suscrita por el representante legal y el revisor fiscal de Vehículos de la Costa S.A.S., en la que se explicó el tratamiento contable dado a los descuentos otorgados por Colmotores:

La diferencia entre el ingreso reportado por Vehicosta y por GM Colmotores corresponde a:

- Descuentos comerciales condicionados que son otorgados por GM Colmotores por las compras de vehículos, los cuales son reconocidos a Vehicosta a través de notas crédito en virtud del contrato de concesión entre las partes, y que para Vehicosta constituyen un menor valor del costo, y no un ingreso. Valor: \$5.646.780.363.
- El certificado del revisor fiscal de Vehículos de la Costa S.A.S., mediante el cual se informó el impacto de dichos descuentos en la contabilidad de la sociedad<sup>20</sup>.

<sup>17</sup> Sentencia del 26 de julio de 2023, exp. 26468, C.P. Stella Jeannette Carvajal Basto.

<sup>18</sup> En otras palabras, compete definir si en la aritmética interna propia de la depuración de la renta es neutro adicionar (1) un ingreso (el descuento) y restarlo simultáneamente como devolución; o, restar el costo neto del descuento (costo total menos valor del descuento).

<sup>19</sup> Cuaderno de antecedentes administrativos, Tomo 6, folio 1135

<sup>20</sup> Cuaderno de antecedentes administrativos, Tomo 7, folio 1225



- El anexo al certificado del revisor fiscal, titulado **“REGISTRO BONOS DETAL Y FLOTAS AÑO 2015 – MOVIMIENTOS CRÉDITO A LA CUENTA 613502 COSTO DE VENTA DE VEHÍCULOS AUTOMOTORES”**, en el que se detalla la forma en que los descuentos fueron registrados contablemente<sup>21</sup>. Se transcribe la información que contiene dicho anexo:

---

<sup>21</sup> Cuaderno de antecedentes administrativos, Tomo 7, folios 1226 y 1227



Radicado: 13001-23-33-000-2020-00734-01 (30112)  
Demandante: Vehículos de la Costa S.A.S.

Comprobante contable	Fecha	Valor débito	Valor crédito	Total neto por documento	No. Nota Colmotores	Clase de Descuento
CDD 7073	31 de enero de 2015		\$ 1.875.538			Bono flota
CDD 7073	31 de enero de 2015		\$ 3.627.074	-\$ 5.502.612		Bono flota
CDD 7230	28 de febrero de 2015		\$ 1.000.000	-\$ 1.000.000	6210097741	Bono detal
NDPC 3356	19 de marzo de 2015		\$ 6.516.461	-\$ 6.516.461	6210097852	Bono flota
NDPC 3363	20 de marzo de 2015		\$ 150.280.000		6210097852	Bono detal
NDPC 3363	20 de marzo de 2015		\$ 58.200.000	-\$ 208.480.000		Bono detal
CDD 7432	31 de marzo de 2015		\$ 153.230.000	-\$ 153.230.000		Bono detal
CDD 7489	31 de marzo de 2015	\$ 155.750.000				Bono detal
CDD 7489	31 de marzo de 2015	\$ 58.200.000				Bono detal
CDD 7489	31 de marzo de 2015	\$ 6.516.461				Bono detal
CDD 7489	31 de marzo de 2015		\$ 187.350.000			Bono detal
CDD 7489	31 de marzo de 2015		\$ 126.800.000	-\$ 93.683.539		Bono detal
CDD 7588	30 de abril de 2015		\$ 27.940.000			Bono detal
CDD 7588	30 de abril de 2015		\$ 153.865.000			Bono detal
CDD 7588	30 de abril de 2015		\$ 2.330.380			Bono detal
CDD 7588	30 de abril de 2015		\$ 3.807.237			Bono detal
CDD 7588	30 de abril de 2015		\$ 150.700.000			Bono detal
CDD 7588	30 de abril de 2015		\$ 16.000.000	-\$ 354.642.617		Bono detal
CDD 7947	30 de junio de 2015		\$ 174.765.000			Bono detal
CDD 7947	30 de junio de 2015		\$ 19.845.000			Bono detal
CDD 7947	30 de junio de 2015		\$ 195.550.000			Bono detal
CDD 7947	30 de junio de 2015		\$ 41.200.000			Bono detal
CDD 7947	30 de junio de 2015		\$ 157.800.000	-\$ 589.160.000		Bono detal
CDD 8134	26 de agosto de 2015		\$ 13.418.709	-\$ 13.418.709	6210099161	Bono flota
NDPC 3799	22 de septiembre de 2015		\$ 315.320.000		6210100650	Bono detal
NDPC 3799	22 de septiembre de 2015		\$ 8.000.000		6210100650	Bono detal
NDPC 3799	22 de septiembre de 2015		\$ 86.100.000		6210100650	Bono detal
NDPC 3799	22 de septiembre de 2015		\$ 22.200.000	-\$ 431.620.000	6210100650	Bono detal
CDD 8329	28 de septiembre de 2015		\$ 123.822.052	-\$ 123.822.052		Bono detal
CDD 8456	30 de septiembre de 2015		\$ 814.192	-\$ 814.192		Bono flota
NDPC 3834	30 de septiembre de 2015		\$ 4.138.289	-\$ 4.138.289	6210100615	Bono flota
NDPC 3870	13 de octubre de 2015		\$ 354.797.000		6210101294	Bono detal
NDPC 3870	13 de octubre de 2015		\$ 55.200.000		6210101294	Bono detal
NDPC 3870	13 de octubre de 2015		\$ 1.500.000		6210101294	Bono detal
NDPC 3870	13 de octubre de 2015		\$ 6.000.000	-\$ 417.497.000	6210101294	Bono detal
NDPC 3880	20 de octubre de 2015		\$ 16.207.502	-\$ 16.207.502	6210101552	Bono flota
NDPC 3881	20 de octubre de 2015		\$ 12.884.274	-\$ 12.884.274	6210101534	Bono flota
NDPC 3942	19 de noviembre de 2015		\$ 526.097.000		6210102054	Bono detal
NDPC 3942	19 de noviembre de 2015		\$ 2.500.000		6210102054	Bono detal
NDPC 3942	19 de noviembre de 2015		\$ 2.500.000		6210102054	Bono detal
NDPC 3942	19 de noviembre de 2015		\$ 3.750.000		6210102054	Bono detal
NDPC 3942	19 de noviembre de 2015		\$ 1.400.000		6210102054	Bono detal
NDPC 3942	19 de noviembre de 2015		\$ 15.000		6210102054	Bono detal
NDPC 3942	19 de noviembre de 2015		\$ 108.700.000		6210102054	Bono detal
NDPC 3942	19 de noviembre de 2015		\$ 1.500.000		6210102054	Bono detal
NDPC 3942	19 de noviembre de 2015		\$ 1.500.000		6210102054	Bono detal
NDPC 3942	19 de noviembre de 2015		\$ 1.500.000	-\$ 649.462.000	6210102054	Bono detal
NDPC 3926	25 de noviembre de 2015		\$ 5.115.532		6210102144	Bono flota
NDPC 3926	25 de noviembre de 2015		\$ 652.568		6210102144	Bono flota
NDPC 3926	25 de noviembre de 2015		\$ 665.672	-\$ 6.433.772	6210102144	Bono flota
NDPC 3974	19 de diciembre de 2015		\$ 86.639.573	-\$ 86.639.573	6210102633	Bono flota
NDPC 3975	19 de diciembre de 2015		\$ 378.712.000		6210102666	Bono detal
NDPC 3975	19 de diciembre de 2015		\$ 3.000.000		6210102666	Bono detal
NDPC 3975	19 de diciembre de 2015		\$ 910.000		6210102666	Bono detal
NDPC 3975	19 de diciembre de 2015		\$ 700.000		6210102666	Bono detal
NDPC 3975	19 de diciembre de 2015		\$ 700.000		6210102666	Bono detal
NDPC 3975	19 de diciembre de 2015		\$ 62.400.000		6210102666	Bono detal
NDPC 3975	19 de diciembre de 2015	\$ 3.750.000			6210102666	Bono detal
NDPC 3975	19 de diciembre de 2015		\$ 1.000.000	-\$ 443.672.000	6210102666	Bono detal
NDPC 3976	19 de diciembre de 2015		\$ 5.929.664	-\$ 5.929.664	6210102694	Bono flota
NDPC 9357	31 de diciembre de 2015		\$ 1.266.274.812			Bono detal
NDPC 9357	31 de diciembre de 2015		\$ 173.300.500			Bono detal
NDPC 9357	31 de diciembre de 2015		\$ 86.362.130			Bono detal
NDPC 9357	31 de diciembre de 2015		\$ 496.631.126	-\$ 2.022.568.568		Bono detal
<b>TOTAL COMPROBANTES</b>				<b>-\$ 5.647.322.824</b>		
<b>MÁS DIFERENCIA</b>				<b>\$ 542.461</b>		
<b>VALOR TOTAL A EXPLICAR</b>				<b>-\$ 5.646.780.363</b>		



- Los “comprobantes de diario” (CDD) y las “Notas débito a proveedores Cgena” (NDPC)<sup>22</sup>, en los cuales se reflejan las contabilizaciones efectuadas en la cuenta 613502 correspondiente al costo de venta de vehículos automotores.
- El dictamen técnico-contable, en el cual se analizan, de manera mensual, los movimientos de las cuentas 613502 (costo de ventas de vehículos automotores) y 421040 (descuentos comerciales condicionados), identificando el documento contable utilizado, la fecha y los valores registrados, así como el total mensual de cada cuenta. Adicionalmente, el contador que elaboró el dictamen da fe de que los descuentos analizados fueron declarados como un menor valor del costo de ventas, específicamente en la cuenta 613502. Lo allí dictaminado concuerda con el certificado del revisor fiscal y los soportes contables que obran en el expediente.

Del análisis conjunto de los documentos que obran en el expediente —los cuales cumplen los requisitos legales para su valoración como prueba— se constata que los descuentos otorgados por Colmotores fueron efectivamente registrados en la contabilidad como un menor valor del costo de ventas, afectando de manera directa la cuenta de costos de la sociedad demandante. Tal efecto quedó reflejado de la misma manera en la declaración de renta.

Ahora bien, la adición de ingresos en la depuración de la renta por valor de **\$5.646.780.363**, se fundamentó en la consideración de la Administración según la cual los descuentos otorgados, por su carácter condicionado, debían contabilizarse como ingresos para la sociedad Vehículos de la Costa S.A.S., conclusión que, desde el punto de vista técnico-contable y fiscal, la Sala no desconoce. Sin embargo, no puede perderse de vista la operación económica en su integridad. Es decir, no puede ignorarse que tratándose la depuración de la renta de la materialización de una operación aritmética (sumas y restas de partidas), cualquier cuestionamiento a una partida contabilizada que se refleja en la declaración (el descuento como menor valor del costo), si es reclasificada por la administración (descuento como mayor valor del ingreso<sup>23</sup>), debe ser ajustada (recomponiendo el costo) para no afectar indebidamente el total (renta líquida).

En efecto, la Administración, al proferir los actos demandados, se limitó a adicionar los ingresos correspondientes a los descuentos otorgados por Colmotores, sin analizar el tratamiento contable aplicado por la sociedad, ni evaluar el impacto de dicha operación en la depuración de la renta. En particular, la incidencia que tal ajuste tenía en la cuenta de costos. Matemáticamente, no debe perderse de vista que una cosa es la inclusión de un ingreso omitido en la contabilidad (no está reflejado de manera alguna en esta) y otra, muy diferente, que la autoridad detecte un ingreso mal contabilizado (menor valor del costo) y desconozca tal hecho (el error), procediendo a reconocer la suma directamente en la declaración de manera correcta (mayor valor del ingreso bruto), sin realizar el ajuste correlativo a la partida mal reportada en la declaración (el costo indebidamente disminuido por el descuento). En este último caso (cuando no se hace el ajuste correlativo), la adición del ingreso deriva en un incremento indebido de la renta líquida, que es lo que está ocurriendo en este proceso. En consecuencia, el error que detecta la Sala es que la DIAN olvida que la declaración supone la incorporación de las partidas contabilizadas que, a su vez, suponen la aplicación de la

<sup>22</sup> Cuaderno de antecedentes administrativos, Tomo 7, folios 1228 a 1249

<sup>23</sup> para luego ser restada como devolución, rebaja o descuento.



partida doble en la contabilidad. Tal situación, implicó que la administración ignoró que, si una partida de naturaleza crédito está contabilizada y declarada y, simplemente, se está cuestionando la forma como se contabilizó (era un crédito al ingreso y no un crédito como menor costo), realmente no se está en presencia de una “adición” sino de una “reclasificación”. La reclasificación implica que si se incrementa el ingreso debe ajustarse en la misma magnitud el costo, con un efecto neutro en la depuración de la renta.

La Sala advierte que, a partir de las pruebas que reposan en el expediente, en el caso que se analiza se estaba en presencia de una “reclasificación” y no de una simple “adición” de ingresos, como lo pretende la DIAN y lo admite el Tribunal. La glosa realmente corresponde a una “reclasificación” de un ingreso, toda vez que lo que está probado es que de estos descuentos debieron declararse como un mayor valor del ingreso bruto y no como un menor valor del costo; por tanto, debió adicionarse el ingreso bruto con el descuento y adicionar el costo en la misma dimensión (para recomponer el costo); es decir, realizar el ajuste completo, con un efecto neutro en la renta líquida.

Lo anterior permite concluir que el error en la clasificación contable no tiene incidencia material en la determinación del impuesto, razón por la cual la adición de ingresos realizada de manera aislada desconoce la realidad económica de la operación.

En ese orden, le asiste razón a la parte demandante al sostener que la Administración estaba llamada a efectuar una valoración integral de la operación, de modo que la adición de los ingresos debía entenderse de forma inseparable del ajuste correspondiente en el costo de ventas, con el fin de reflejar fielmente la realidad y evitar la determinación de una renta líquida que no corresponde al resultado económico real de la operación examinada.

La omisión de dicho análisis integral desconoce el método de depuración de la renta previsto en el artículo 26 del ET, vulnera el espíritu de justicia consagrado en el artículo 683 *ibidem* y contraría lo dispuesto en el artículo 228 de la Constitución Política, al privilegiar una aproximación formal en la determinación del tributo, sin atender el tratamiento jurídico sustancial que corresponde a la operación analizada.

Así, independientemente de la forma en que los descuentos sean registrados contablemente, se encuentra demostrado que el error en su clasificación no tiene incidencia en la renta líquida gravable, en la medida en que la adición de los ingresos, tal como fue efectuada por la Administración, solo resulta jurídicamente válida si se acompaña del incremento del costo de ventas en igual cuantía, lo cual mantiene inalterada la renta líquida.

Por lo anterior, la adición de ingresos efectuada por la DIAN no puede mantenerse en los términos en que fue realizada, al haberse limitado a incrementar los ingresos sin considerar el efecto integral de la operación en la depuración de la renta.

Finalmente, si bien de las pruebas que obran en el expediente se evidencia que los descuentos otorgados por Colmotores fueron registrados como un menor valor del costo de ventas por un total de **\$5.647.322.824**, lo cierto es que la Administración, en los actos demandados, únicamente cuestionó y glosó la suma de **\$5.646.780.363**. En consecuencia, y en respeto del principio de congruencia y del marco delimitado por la actuación administrativa, este último valor es el que debe considerarse en la adición de ingresos y, de manera correlativa, en el ajuste del costo de ventas, conforme al



análisis anteriormente expuesto. En ese orden, el cargo prospera, en el entendido de que la liquidación oficial debe complementarse, incrementando el costo de ventas por el mismo monto adicionado a los ingresos.

## **2. Adición de Ingresos por valor de \$184.557.535**

Para el año gravable 2015, la realización del ingreso en el impuesto sobre la renta se encontraba regulada por los artículos 27 y 28 del ET, en su versión vigente para dicho período. Conforme al artículo 27, los ingresos se entienden realizados cuando se reciben efectivamente en dinero o en especie, regla que no resulta aplicable a los contribuyentes obligados a llevar contabilidad. Para estos, el artículo 28 consagra el sistema de causación, según el cual el ingreso se entiende realizado cuando nace el derecho a exigir su pago, aun cuando no se haya producido el recaudo efectivo.

La jurisprudencia ha distinguido los ingresos recibidos por anticipado, indicando que estos no constituyen ingresos fiscalmente realizados mientras no se haya prestado el servicio o ejecutado la contraprestación que les da origen. Así lo reiteró la Sección Cuarta en la sentencia del 30 de julio de 2020<sup>24</sup>, en la cual precisó que los anticipos solo se gravan en el período en que se cause el ingreso efectivamente, esto es, cuando se cumple la obligación contractual que da lugar al derecho de cobro.

Para resolver lo relacionado con la adición de ingresos por \$184.557.535 determinada por la DIAN, originada en la inconsistencia detectada entre la información reportada por la sociedad demandante y la empresa Renting Colombia S.A.S., se cuenta con las siguientes pruebas:

- Conciliación allegada por la demandante tanto con la demanda como con el recurso de apelación, elaborada a partir de los ingresos reportados por Renting Colombia S.A.S. y depurada hasta llegar a los ingresos reportados por la sociedad Vehicosta S.A.S., como se muestra a continuación:

<sup>24</sup> Sentencia del 30 de julio de 2020, Exp. 23558, CP Stella Jeannette Carvajal Basto



CONCEPTO	VALOR
<b>Valor reportado por Vehicosta como ingresos del año 2015</b>	<b>2.863.340.408</b>
a) <u>Más</u> : Facturas emitidas en 2015, contabilizadas por Vehicosta como ingresos diferidos (cuenta 27052505), y que no afectaron los ingresos del año 2015	606.256.317
b) <u>Menos</u> : Ingreso reconocido por Vehicosta en 2015 bajo la modalidad de servicios "costo por kilómetro"; estos ingresos corresponden a amortización de los ingresos diferidos, y no fueron reportados a la DIAN por Renting Colombia	- 472.593.265
c) <u>Más</u> : Anulaciones en enero y febrero de 2015, de facturas emitidas en 2014, que se registraron como menor valor de los ingresos del año 2015: - Documento DVBP 546 de Enero de 2015, con el cual se anuló la factura FVBP 6536 de Dic 29 2014	61.663.390
- Documento DSCP 527 de Febrero 10 de 2015, con el cual se anuló la factura FSOP 167167 de Diciembre 9 2014	98.400
d) <u>Menos</u> : Facturas reportadas por Vehicosta y no por Renting Colombia	- 10.884.747
e) <u>Mas</u> : Diferencias entre los valores de las facturas reportados por Vehicosta y por Renting Colombia.	17.441
<b>Valor reportado por Renting Colombia como ingreso de Vehicosta</b>	<b>3.047.897.943</b>

- Certificado del revisor fiscal de Renting Colombia S.A.S.<sup>25</sup>, en el que se relacionan las transacciones realizadas con la sociedad demandante por concepto de compras de vehículos y accesorios, por valor de \$1.363.087.997, y por concepto de compra de servicios, por valor de \$1.726.041.243, para un total de **\$3.089.129.240**.
- Auxiliar de ingresos discriminado por tercero, allegado con la respuesta al requerimiento ordinario No. 0623820180577 del 6 de abril de 2018, en el cual se detalla la información correspondiente al cliente Renting de Colombia S.A.S., cuyo resumen es el siguiente:

<sup>25</sup> Cuaderno de antecedentes administrativos, Tomo 2, folios 377 a 400 y Tomo 3, folios 401 a 427



AUXILIAR POR TERCEROS - RENTING COLOMBIA S.A.S.				
CUENTA	DESCRIPCIÓN	AÑO	MES	SALDO
41350220016	Vehículos nuevos	2015	De enero a diciembre	1.875.029.279
41350440051	Ventas Colisión	2015	De enero a diciembre	84.107.202
41350440052	Ventas M.O.M.	2015	De enero a diciembre	508.719.124
41350440053	Ventas T.O.T.	2015	De enero a diciembre	122.659.670
41350660050	Ventas Repuestos gravados	2015	De enero a diciembre	783.865.911
41350660060	Ventas Repuestos no gravados	2015	De enero a diciembre	143.460.958
417505	Devoluciones en ventas vehículos	2015	De enero a diciembre	- 637.576.884
417520	Devoluciones en ventas servicios	2015	De enero a diciembre	- 6.323.991
417520	Devoluciones en ventas servicios	2015	De enero a diciembre	- 10.600.462
<b>TOTAL</b>				<b>\$ 2.863.340.807</b>

- Once facturas<sup>26</sup> expedidas a Renting Colombia S.A.S., aportadas con la respuesta al requerimiento especial, con las cuales la demandante buscó demostrar que dicha sociedad reportó a la DIAN valores superiores a los efectivamente facturados. Estas mismas facturas fueron posteriormente solicitadas por la DIAN mediante el requerimiento ordinario No. 062412019000020 del 5 de marzo de 2019, las cuales se detallan a continuación:

FACTURAS DE VENTA 2015 EMITIDAS POR VEHICOSTA A RENTING COLOMBIA S.A.S. Y REPORTADAS POR MAYOR VALOR					
FECHA	No. FACTURA	PRECIO VENTA	IVA 16%	IMPOCONSUMO	TOTAL FACTURA
19/02/2015	FVCP-28495	70.067.799	11.210.848	5.605.424	86.884.071
24/06/2015	FVCP-29354	53.203.750	8.512.600	4.256.300	65.972.650
25/06/2015	FVCP-29380	31.787.096	5.085.935	2.542.968	39.415.999
24/06/2015	FVCP-29370	58.202.290	9.312.366	4.656.183	72.170.840
24/06/2015	FVCP-29371	70.492.397	11.278.784	5.639.392	87.410.572
24/06/2015	FVCP-29353	53.203.750	8.512.600	4.256.300	65.972.650
11/08/2015	FVCP-29689	63.392.810	10.142.850	5.071.425	78.607.084
21/10/2015	FVCP-30202	59.782.102	9.565.136	4.782.568	74.129.806
25/11/2015	FVCP-30428	23.790.323	3.806.452	1.903.226	29.500.001
25/11/2015	FVCP-30429	23.790.323	3.806.452	1.903.226	29.500.001
16/12/2015	FVCP-30630	71.423.372	11.427.740	5.713.870	88.564.981

- Respuesta al requerimiento ordinario No. 062412019000020 del 5 de marzo de 2019<sup>27</sup>, en la cual el representante legal de Renting Colombia S.A.S. informó entre otros aspectos, que frente a la solicitud de relación detallada de los anticipos entregados durante los años 2014 y 2015 a la sociedad Vehicosta S.A.S. que se encontraran pendientes al 31 de diciembre de cada anualidad, la respuesta fue que **“no aplica”**
- Pruebas allegadas con el recurso de reconsideración<sup>28</sup>:

<sup>26</sup> Cuaderno de antecedentes administrativos, Tomo 7, folios 1274 a 1275.

<sup>27</sup> Cuaderno de antecedentes administrativos, Tomo 7, folios 1274 a 1275.

<sup>28</sup> Cuaderno de antecedentes administrativos, Tomo 7, folios 1262 a 1370.



- ✓ Facturas de venta FVBP 6536<sup>29</sup> del 29 de diciembre de 2014, por un valor antes de IVA de \$61.663.390 y FSCP167167<sup>30</sup> del 9 de diciembre de 2014, por un valor antes de IVA de \$98.400, junto con sus respectivos documentos contables de anulación<sup>31</sup> de fechas 5 de enero de 2015 y 10 de febrero de 2015, respectivamente, hechos que también fueron certificados por el revisor fiscal.<sup>32</sup>
- ✓ Certificado de revisor fiscal de la sociedad demandante<sup>33</sup>, en el que se deja constancia de que esta emitió facturas de venta y notas crédito a favor del cliente Renting de Colombia por un valor total de \$606.256.317, las cuales fueron contabilizados en la cuenta 27052505-Ingresos recibidos por anticipado. Asimismo, certificó que se realizaron amortizaciones en dicha cuenta por un valor total de \$472.593.265, reconocidos en la cuenta 4135, información detallada en una tabla anexa.
- Documento titulado “OFERTA DE VENTA DE SERVICIOS DE MANTENIMIENTO BAJO EL MODELO DE COSTO POR KILOMETRO”<sup>34</sup>, aportado con la demanda, correspondiente a la propuesta formulada por Vehicosta S.A.S. a Renting Colombia S.A.S. para la prestación del servicio de mantenimiento de su flota de vehículos bajo dicha modalidad.

Con fundamento en la conciliación allegada por la parte actora para explicar la diferencia determinada por la DIAN frente a la información reportada por Renting Colombia S.A.S., la Sala procederá a verificar punto por punto el respaldo probatorio de cada uno de los ítems allí incluidos (literales del a) al e)), con el fin de establecer si las diferencias obedecen, como sostiene la demandante, a un tratamiento contable y fiscal de ingresos diferidos, o si, por el contrario, se mantiene la procedencia de la adición de ingresos en el año gravable 2015.

## 2.1 Ingresos diferidos y amortizaciones

Los literales a) y b) de la conciliación se sustentan en que Vehicosta S.A.S. (i) habría emitido en 2015 facturas que registró como ingresos diferidos en la cuenta 27052505 – Ingresos recibidos por anticipado, por un total de \$606.256.317, y (ii) habría efectuado en ese mismo año amortizaciones por \$472.593.265, reconocidas como ingreso en la cuenta 4135, las cuales —según lo afirma— se efectuaron mediante comprobantes internos identificados como “CPK”, bajo la modalidad de servicios denominada “costo por kilómetro”.

Bajo esa tesis, la demandante invoca los artículos 27 y 28 del ET para sostener que la realización del ingreso se produce con la prestación efectiva del servicio, aun cuando la factura se hubiese expedido con anterioridad, por lo que la diferencia detectada no obedecería a ingresos omitidos, sino a una discrepancia en la oportunidad de su reconocimiento.

Conforme a la jurisprudencia de la Sección Cuarta<sup>35</sup>, los ingresos recibidos por anticipado solo se entienden gravados en el período en que se extingue la

<sup>29</sup> Cuaderno de antecedentes administrativos, Tomo 7, folios 1434.

<sup>30</sup> Cuaderno de antecedentes administrativos, Tomo 7, folios 1435.

<sup>31</sup> Cuaderno de antecedentes administrativos, Tomo 7, folios 1438 y 1439.

<sup>32</sup> Cuaderno de antecedentes administrativos, Tomo 7, folios 1444 y 1445.

<sup>33</sup> Cuaderno de antecedentes administrativos, Tomo 7, folios 1442 a 1446.

<sup>35</sup> Sentencia del 30 de julio de 2020, Exp. 23558, CP Stella Jeannette Carvajal Basto.



contraprestación, esto es, cuando se satisface la prestación debida, bien con la entrega del bien o con la ejecución efectiva del servicio o se verifica la circunstancia que permite exigir el respectivo cobro. Sin embargo, en el presente asunto el demandante no logró demostrar el momento en que se prestó la contraprestación asociada a los valores discutidos, ni que estos correspondieran a servicios pendientes de ejecución. En el expediente únicamente obran las pruebas recaudadas por la DIAN, sin que exista elemento probatorio adicional que permita establecer que la causación del ingreso se produjo en un período distinto al fiscalmente revisado, ni que las sumas correspondan a ingresos diferidos en los términos alegados por la demandante.

No obstante, aun cuando en el expediente obra certificación del revisor fiscal en la que se enuncia que las facturas y notas crédito al cliente Renting Colombia S.A.S. fueron registradas en la cuenta 27052505 y que se efectuaron amortizaciones reconocidas en la cuenta 4135, no se allegaron los soportes contables idóneos que permitan verificar dicha contabilización y su trazabilidad (el período exacto de la ejecución del servicio que deriva en la amortización del ingreso recibido por anticipado). En particular, no obran comprobantes internos (asientos, comprobantes de contabilidad o auxiliares) que reflejen de manera verificable: (i) el registro inicial en la cuenta 27052505, (ii) las amortizaciones practicadas, y (iii) el traslado de esos valores a la cuenta de ingresos en el año gravable discutido. En especial, los comprobantes CPK, invocados por la actora, no fueron aportados.

Asimismo, las once (11) facturas que obran en el expediente no acreditan, por sí solas, el diferimiento alegado, pues solo constituyeron el insumo con el cual la DIAN aceptó reducir parcialmente la diferencia en sede administrativa, pero para el caso concreto no se acompañan de documentos internos o externos que evidencien la prestación progresiva del servicio, la metodología de liquidación del valor “por kilómetro” ni la causación del ingreso en una vigencia distinta al año gravable 2015. En consecuencia, dichas facturas, sin soporte contable que muestre su registro como “ingreso recibido por anticipado” y su posterior amortización, no permiten tener por probado que los valores facturados correspondían a ingresos no realizados en 2015 como consecuencia de una prestación posterior del servicio. El simple registro contable de las partidas como ingresos recibidos por anticipado y su amortización demuestran la dinámica contable seleccionada, **pero no los hechos o razones contractuales que sustentan el registro**<sup>36</sup>. En estos casos, compete al demandante acreditar: (i) la procedencia técnica de la dinámica contable adoptada, así como (ii) las circunstancias específicas que habilitan el registro como ingreso recibido por anticipado (probar que cuando se recibe la caja no se ha ejecutado la prestación debida), y (iii) las condiciones que derivan en la amortización del saldo (probar el momento en que se ha ejecutado la prestación debida). Esta última prueba es la que se echa de menos en el expediente.

En lo que atañe a la afirmación de la demandante según la cual la facturación del ingreso no supone, por sí sola, su realización, conviene precisar que, antes de la reforma introducida por la Ley 1819 de 2016, la regla general en materia de prestación de servicios partía de que la factura se emitía una vez ejecutada la obligación debida. Los recursos recibidos con anterioridad a la ejecución de la prestación, a título de anticipo o ingreso recibido por anticipado, se soportaban mediante cuentas de cobro y se registraban contablemente como pasivos. De esta manera, solo con la ejecución efectiva de las obligaciones convenidas se procedía a la emisión de la factura y a la amortización del ingreso recibido por anticipado, con su correlativo reconocimiento

<sup>36</sup> Esto suele ocurrir cuando el contrato dispone el pago de anticipos



como ingreso. Esta lógica general se mantiene bajo la aplicación de las normas NIIF, en la medida en que la realización del ingreso continúa vinculada a la efectiva prestación del servicio y no a la sola expedición del documento de cobro

En lo atinente al sustento contractual del diferimiento, la actora aportó con la demanda el documento denominado “Oferta de venta de servicios de mantenimiento bajo el modelo de costo por kilómetro”. Sin embargo, de dicho documento no se desprenden —en los términos afirmados por la demandante— las condiciones específicas que esta invoca como “términos de negociación” (reporte mensual de kilometraje, determinación del valor por multiplicación del kilometraje por una tarifa previamente acordada, facturación mensual en función de ese reporte, ejecución posterior de mantenimientos preventivos y correctivos, y eventual obligación de reembolso por terminación anticipada). En consecuencia, la “oferta” aportada, tal como obra en el expediente, no acredita con el grado de precisión requerido las reglas operativas que la actora utiliza para sostener que, al momento de emitir la factura, el servicio aún no se había prestado y, por tanto, el ingreso no se habría realizado.

En consecuencia, aunque la normativa tributaria permite analizar la realización del ingreso atendiendo al momento de prestación del servicio, en este caso no se acreditó que los valores discutidos correspondieran a ingresos diferidos debidamente registrados y amortizados, ni que su realización hubiera ocurrido en una vigencia distinta al año gravable 2015.

## **2.2. Facturas de 2014 anuladas en 2015**

En cuanto al literal c) de la conciliación, relativo a las facturas emitidas en el año 2014 y anuladas en enero y febrero de 2015, la Sala observa que dichas operaciones, si bien se encuentran acreditadas mediante los documentos de anulación y la certificación del revisor fiscal, no resultan concluyentes para esclarecer el punto específico que se debate en este cargo. En efecto, tales anulaciones únicamente ponen de presente la corrección de operaciones correspondientes a una vigencia anterior y su reflejo contable en el año siguiente, pero no permiten establecer si los ingresos objeto de adición fueron o no realizados en el año gravable 2015.

Adicionalmente, la incorporación de estas anulaciones dentro de la conciliación no aporta certeza sobre la oportunidad de realización de los ingresos discutidos, pues se trata de ajustes contables derivados de hechos económicos ocurridos en 2014, cuyo efecto se registró en 2015, como menor valor del ingreso de ese período. En consecuencia, aun cuando dichos documentos acreditan la reversión de facturas previamente emitidas, no constituyen prueba suficiente para desvirtuar la determinación de la Administración, ni permiten concluir que la diferencia detectada obedezca a un reconocimiento legítimo de ingresos en una vigencia distinta a la investigada.

## **2.3. Facturas reportadas por Vehicosta y no por Renting Colombia y diferencias entre los valores de las facturas.**

De conformidad con la conciliación allegada, la Sala advierte que respecto de los literales d) y e) —relativos, respectivamente, a facturas reportadas por Vehicosta S.A.S. y no por Renting Colombia S.A.S., y a diferencias menores entre los valores reportados por ambas sociedades— no se expusieron argumentos claros ni se



aportaron pruebas que respalden los valores allí consignados. En efecto, la demandante no explicó las razones por las cuales dichas facturas no habrían sido reportadas por el cliente ni acreditó, mediante soportes contables o documentales idóneos, la existencia y origen de las diferencias señaladas. Se limitó a allegar, con el recurso de reconsideración, una relación de facturas que carece de soporte probatorio suficiente por lo que dichos ítems de la conciliación no resultan suficientes para desvirtuar la adición de ingresos efectuada por la Administración.

En consideración a lo expuesto se concluye que la parte demandante no logró desvirtuar las diferencias determinadas por la Administración Tributaria, pues los elementos probatorios allegados resultan insuficientes para acreditar que los valores objeto de adición correspondieran a ingresos diferidos, realizados en una vigencia distinta al año gravable 2015, o que las inconsistencias identificadas obedecieran a un tratamiento contable y fiscal ajustado a derecho. En consecuencia, al no haberse demostrado la improcedencia de la adición de ingresos efectuada por la DIAN, el cargo analizado no tiene vocación de prosperidad.

### **Sanción por inexactitud**

El artículo 647 del ET dispone que hay lugar a la imposición de la sanción por inexactitud cuando el contribuyente omita ingresos, incluya costos, deducciones o datos inexistentes, falsos o equivocados, o incurra en errores que incidan en la determinación del impuesto a cargo o del saldo a favor, salvo que la diferencia provenga de una discrepancia razonable en la interpretación del derecho aplicable, sustentada de manera seria y objetiva. Así, la norma excluye la sanción únicamente cuando la inexactitud es consecuencia de un debate jurídico válido y no del desconocimiento de las obligaciones tributarias que regulan la correcta declaración del tributo.

En el caso concreto, si bien se estableció que no todas las adiciones de ingresos determinadas por la DIAN resultaban procedentes, también quedó acreditado que la sociedad demandante omitió ingresos por valor de \$184.557.535, omisión que tuvo incidencia directa en la determinación de su obligación tributaria, al incrementar indebidamente el saldo a favor declarado del impuesto sobre la renta del año gravable 2015. Dicha inexactitud no obedece a una simple diferencia de criterios, sino al desconocimiento de las normas relativas a la realización y causación de los ingresos, razón por la cual no resulta aplicable la causal exonerativa prevista en el artículo 647 del ET. En consecuencia, al encontrarse acreditados los presupuestos legales para su imposición, procede la sanción por inexactitud, la cual deberá liquidarse con fundamento en el monto de los ingresos efectivamente omitidos, esto es, la suma de \$184.557.535, teniendo en cuenta la disminución correspondiente del saldo a favor inicialmente determinado.

En atención a que procede la nulidad parcial de los actos administrativos demandados, conforme a los argumentos expuestos en la presente providencia, resulta necesario modificar la declaración privada del contribuyente. En tal sentido, deberá adicionarse como ingreso la suma de \$5.646.780.363 y, de manera correlativa, efectuarse el ajuste correspondiente al costo de ventas. Asimismo, se adicionarán ingresos por valor de



\$184.557.535, lo que conlleva la reliquidación de la sanción por inexactitud, en los términos que se exponen a continuación:

CONCEPTOS/REGLONES	R	DECLARACIÓN PRIVADA	L.O.R.	LIQUIDACIÓN C.E.
Ingresos brutos operacionales	42	174.153.913.000	174.153.913.000	174.153.913.000
Ingresos brutos no operacionales	43	8.568.528.000	8.568.528.000	8.568.528.000
Intereses y rendimientos financieros	44	416.000	5.831.754.000	5.831.754.000
<b>Total ingresos brutos</b>	45	<b>182.722.857.000</b>	<b>188.554.195.000</b>	<b>188.554.195.000</b>
Devoluciones rebajas y descuentos en ventas	46	34.337.226.000	34.337.226.000	34.337.226.000
I.N.C.R.O.G.O.	47	116.202.000	116.202.000	116.202.000
<b>Total ingresos netos</b>	48	<b>148.269.429.000</b>	<b>154.100.767.000</b>	<b>154.100.767.000</b>
Costo de ventas y de prestación de servicios	49	122.358.396.000	122.358.396.000	128.005.176.000
Otros costos	50	84.658.000	84.658.000	84.658.000
<b>Total costos</b>	51	<b>122.443.054.000</b>	<b>122.443.054.000</b>	<b>128.089.834.000</b>
Gastos operacionales de administración	52	4.774.008.000	4.774.008.000	4.774.008.000
Gastos operacionales de ventas	53	16.580.290.000	16.580.290.000	16.580.290.000
Deducción inversión en activos fijos	54	-	-	-
Otras deducciones	55	2.766.636.000	2.766.636.000	2.766.636.000
<b>Total deducciones</b>	56	<b>24.120.934.000</b>	<b>24.120.934.000</b>	<b>24.120.934.000</b>
Renta líquida ordinaria del ejercicio	57	1.705.441.000	7.536.779.000	1.889.999.000
o Pérdida líquida del ejercicio	58	-	-	-
Compensaciones	59	-	-	-
Renta líquida	60	1.705.441.000	7.536.779.000	1.889.999.000
Renta presuntiva	61	332.064.000	332.064.000	332.064.000
Renta exenta	62	-	-	-
Rentas gravables	63	-	-	-
Renta líquida gravable	64	1.705.441.000	7.536.779.000	1.889.999.000
Ingresos por ganancias ocasionales	65	3.902.250.000	3.902.250.000	3.902.250.000
Costos por ganancias ocasionales	66	3.902.250.000	3.902.250.000	3.902.250.000
Ganancias ocasionales no gravadas y exentas	67	-	-	-
Ganancias ocasionales gravables	68	-	-	-
<b>Impuesto sobre la renta líquida gravable</b>	69	<b>426.360.000</b>	<b>1.884.195.000</b>	<b>472.500.000</b>
Descuentos tributarios	70	-	-	-
Impuesto neto de renta	71	426.360.000	1.884.195.000	472.500.000
Impuesto de ganancias ocasionales	72	-	-	-
Descuento por impuesto pagado en exterior G.O.	73	-	-	-
<b>Total impuesto a cargo</b>	74	<b>426.360.000</b>	<b>1.884.195.000</b>	<b>472.500.000</b>
Anticipo de renta por el año gravable 2015	75	-	-	-
Saldo a favor año 2014 sin solicitud de devolución	76	677.773.000	677.773.000	677.773.000
Autorretenciones	77	927.874.000	927.874.000	927.874.000
Otras retenciones	78	150.273.000	150.273.000	150.273.000
<b>Total retenciones año gravable 2015</b>	79	<b>1.078.147.000</b>	<b>1.078.147.000</b>	<b>1.078.147.000</b>
Anticipo de renta por el año gravable 2016	80	-	-	-
<b>Saldo a pagar por impuesto</b>	81	-	<b>128.275.000</b>	-
Sanciones	82	8.276.000	1.466.111.000	54.416.000
<b>Total saldo a pagar</b>	83	-	<b>1.594.386.000</b>	-
<b>o Total saldo a favor</b>	84	<b>1.321.284.000</b>	-	<b>1.229.004.000</b>

37

<sup>37</sup> En la casilla 49 se incrementa el costo de ventas en \$5.646.780.363. Por lo tanto, se ven afectadas las casillas 57 (renta líquida ordinaria del ejercicio), 69 (impuesto sobre la renta líquida gravable) y 71 (impuesto neto de renta).



### Liquidación sanción por inexactitud

Concepto	Valor
Saldo a favor declaración inicial	1.321.284.000
Sanción anterior	8.276.000
<b>Saldo a favor antes de sanción autoliquidada</b>	<b>1.329.560.000</b>
<b>Saldo a favor liquidación C.E.</b>	<b>1.283.420.000</b>
Base sanción por inexactitud	46.140.000
Tarifa	100%
Sanción por inexactitud	46.140.000
Sanción autoliquidada	8.276.000
<b>Total sanciones</b>	<b>54.416.000</b>

### Condena en costas

En atención que en esta instancia se declarará la nulidad parcial de los actos administrativos demandados, la Sala se abstendrá de imponer condena en costas, de conformidad con lo dispuesto en el numeral 5 del artículo 365 del Código General del Proceso.

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

### FALLA

1. **Revocar** la sentencia del 31 de marzo de 2023, proferida por el Tribunal Administrativo de Bolívar. En su lugar:

**“PRIMERO: DECLARAR la nulidad parcial** de la Liquidación oficial No. 0624122019000021 del 8 de abril de 2019 y de la Resolución No. 3076 del 2 de junio de 2020 mediante la cual se resolvió el recurso de reconsideración interpuesto contra la liquidación oficial aludida”

**SEGUNDO:** A título de restablecimiento del derecho se determina que el saldo a favor de la demandante por concepto de renta del año gravable 2015 corresponde a la cifra establecida en la liquidación incorporada en esta sentencia.”

2. **Negar** las demás pretensiones de la demanda
3. Sin condena en costas.

Notifíquese y comuníquese. Devuélvase al tribunal de origen. Cúmplase.



Radicado: 13001-23-33-000-2020-00734-01 (30112)  
Demandante: Vehículos de la Costa S.A.S.

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

*(Firmado electrónicamente)*  
**LUIS ANTONIO RODRÍGUEZ MONTAÑO**  
Presidente

*(Firmado electrónicamente)*  
**MYRIAM STELLA GUTIÉRREZ ARGÜELLO**

*(Firmado electrónicamente)*  
**WILSON RAMOS GIRÓN**

*(Firmado electrónicamente)*  
**CLAUDIA RODRÍGUEZ VELÁSQUEZ**

La validez e integridad pueden comprobarse acudiendo a la siguiente dirección electrónica:  
<https://samai.consejodeestado.gov.co/Vistas/documentos/validador>