



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

CONSEJERO PONENTE: MILTON CHAVES GARCÍA

Bogotá D.C., veintiocho (28) de noviembre de dos mil veinticuatro (2024)

Referencia: Medio de control de nulidad y restablecimiento del derecho
Radicación: 25000-23-37-000-2020-00554-01 (28915)
Demandante: GUILLERMO VILLAR CLEVES
Demandado: DIRECCIÓN DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES,
DIAN

Temas: Impuesto sobre la renta año gravable 2015. Adición de ingresos.
Valoración probatoria. Sanción por inexactitud.

SENTENCIA SEGUNDA INSTANCIA

La Sala decide el recurso de apelación interpuesto por la parte demandada contra la sentencia del 23 de noviembre de 2023, proferida por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Subsección “B” que accedió parcialmente a las pretensiones de la demanda.

La parte resolutive de la sentencia apelada dispuso lo siguiente¹:

*“**PRIMERO: DECLARAR** la nulidad parcial de la Liquidación Oficial de Revisión nro. 322412019000186 de 24 de mayo de 2019 y de la Resolución nro. 99223202000011 de 3 de julio de 2020, que resolvió un recurso de reconsideración, en lo que respecta a la adición de ingresos, de conformidad con las razones expuestas en precedencia.*

*A título de restablecimiento del derecho, **DECLARASE** la improcedencia de la adición de ingresos en su denuncia rentística del año 2015 y, en consecuencia, estese a los valores liquidados por el Tribunal en la parte motiva de la presente providencia. [...]”*

ANTECEDENTES

Guillermo Villar Cleves presentó declaración del impuesto sobre la renta del año gravable 2015, el 8 de septiembre de 2016 con un saldo a pagar de \$4.471.000².

La Dirección de impuestos y Aduanas Nacionales (DIAN) profirió el Requerimiento Especial 322392018000087 del 4 de septiembre de 2018 en el que propuso adicionar otros ingresos en cuantía de \$732.000.000, desconocer otros costos y deducciones

¹ Índice 26 del SAMAI. Sede electrónica del Tribunal Administrativo de Cundinamarca. Página 37.

² Índice 17 del SAMAI. Sede electrónica del Tribunal Administrativo de Cundinamarca. Carpeta “17_250002337000202000554002RECIBEMEMORIAL20220606100500”, documento “79121855 EXP DT 2015 2017 1977 C1[85]”, página 8.



en la suma de \$41.222.000 e imponer sanción por inexactitud de \$252.901.000, así fijar un saldo a pagar de \$510.273.000³.

El actor respondió el requerimiento especial mediante escrito radicado el 6 de diciembre de 2018⁴.

La autoridad tributaria expidió la Liquidación Oficial de Revisión 322412019000186 del 24 de mayo de 2019, en los mismos términos del acto preparatorio⁵.

Contra el acto anterior, el contribuyente interpuso recurso de reconsideración el 29 de julio de 2019, desatado mediante Resolución 992232020000011 del 3 de julio de 2020, que modificó el acto recurrido, en el sentido de disminuir los ingresos adicionados a \$583.200.000 y los costos y gastos rechazados a \$18.008.000, en esa medida, reliquidó la sanción por inexactitud en \$196.136.000, para un total saldo a pagar de \$396.743.000⁶.

DEMANDA

El actor en ejercicio del medio de control de nulidad y restablecimiento del derecho formuló las siguientes pretensiones⁷:

“PRINCIPALES

Primera. *Que se declare la nulidad de los siguientes actos administrativos emitidos en contra del Demandante, que conforman la actuación administrativa en virtud de la cual la DIAN modificó la declaración de renta presentada por Guillermo Villar para 2015 e impuso sanción por inexactitud:*

- i. *Liquidación Oficial de Revisión No. 322412019000186 emitida el 24 de mayo de 2019.*
- ii. *Resolución No. 992232020000011 emitida el 3 de julio de 2020 por la DIAN que resolvió el recurso de reconsideración presentado el 29 de julio de 2019.*

Segunda. *Que, a título de restablecimiento del derecho del Demandante, se declare la firmeza de la declaración del impuesto de renta presentada por el demandante para el año gravable 2015 y la improcedencia de sanción por inexactitud.*

³ Índice 17 del SAMAI. Sede electrónica del Tribunal Administrativo de Cundinamarca. Carpeta “17_250002337000202000554002RECIBEMEMORIAL20220606100500”, documento “79121855 EXP DT 2015 2017 1977 C2[63]”, páginas 209 a 219 y documento “79121855 EXP DT 2015 2017 1977 C3[79]”, páginas 2 a 10.

⁴ Índice 17 del SAMAI. Sede electrónica del Tribunal Administrativo de Cundinamarca. Carpeta “17_250002337000202000554002RECIBEMEMORIAL20220606100500”, documento “79121855 EXP DT 2015 2017 1977 C3[79]”, páginas 80 a 113.

⁵ Índice 17 del SAMAI. Sede electrónica del Tribunal Administrativo de Cundinamarca. Carpeta “17_250002337000202000554002RECIBEMEMORIAL20220606100500”, documento “79121855 EXP DT 2015 2017 1977 C3[79]”, páginas 136 a 169.

⁶ Índice 17 del SAMAI. Sede electrónica del Tribunal Administrativo de Cundinamarca. Carpeta “17_250002337000202000554002RECIBEMEMORIAL20220606100500”, documento “79121855 EXP DT 2015 2017 1977 C3[79]”, páginas 173 a 229 y documento “79121855 EXP DT 2015 2017 1977 C5[27]”, páginas 156 a 175.

⁷ Índice 15 del SAMAI. Sede electrónica del Tribunal Administrativo de Cundinamarca. Documento “11_250002337000202000554001EXPEDIENTEDIGI20220420095716”, carpeta “25000233700020200055400”, documento “03. Guillermo Villar - Escrito de demanda.pdf”, páginas 2 y 3.



SUBSIDIARIAS

Primera. *Que se declare la nulidad parcial de los siguientes actos administrativos emitidos en contra del Demandante, que conforman la actuación administrativa en virtud de la cual la DIAN modificó la declaración de renta presentada por Guillermo Villar para 2015 e impuso sanción por inexactitud:*

- i. *Liquidación Oficial de Revisión No. 322412019000186 emitida el 24 de mayo de 2019.*
- ii. *Resolución No. 992232020000011 emitida el 3 de julio de 2020 por la DIAN que resolvió el recurso de reconsideración presentado el 29 de julio de 2019.*

Se solicita, de acuerdo con los cargos subsidiarios que se presentarán más adelante, que se declare que los ingresos omitidos determinados por los citados actos administrativos demandados y la sanción por inexactitud impuesta.”

La demandante invocó como normas violadas, las siguientes:

- Artículo 138 de la Ley 1437 de 2011.
- Artículos 26, 27, 404, 638, 703, 708, 711, 720, 742, 743, 745 y 746 del Estatuto Tributario.
- Artículos 164, 165, 167, 176, 240, 242 y 250 del Código General del Proceso.
- Artículos 10, 18, 21, 27, 42, 52 y 93 del Decreto 172 de 2001.

El concepto de la violación se sintetiza así:

Cargo principal: La modificación del denuncia rentístico se fundó en hechos que no están probados

Expuso que de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 26 del Estatuto Tributario, para que un ingreso pueda ser considerado base para el impuesto sobre la renta, debe cumplir una serie de requisitos: i) realización, ii) ser susceptible de producir un incremento del patrimonio del contribuyente y iii) no estar exceptuado; por tanto, para adicionarle ingresos, la DIAN debió probar estos hechos.

Indicó que los actos demandados se fundaron en certificaciones de empresas de transporte que afirmaban que un taxi recibía una determinada cantidad de ingresos mensuales, pero no acreditan que el actor efectivamente haya recibido esos ingresos.

Dijo que, las certificaciones carecen de valor probatorio, no son pruebas idóneas ni conducentes para demostrar la existencia de ingresos omitidos, pues demuestran que el actor poseía unos vehículos, pero no prueban que efectivamente recibió los ingresos endilgados. En efecto, mencionan unos ingresos estimados que no reales, porque las empresas de transporte no fungen como administradoras de los vehículos ni como intermediarias entre los conductores y los propietarios de los taxis, entonces desconocen los ingresos que podría percibir un propietario de taxi.



Es más, dentro de las funciones que les otorgó el Decreto 172 de 2001, no existe alguna que les permitiera obtener la información necesaria para calcular los ingresos de un vehículo.

Ahora, en cuanto al requisito de que los ingresos sean susceptibles de incrementar el patrimonio, advirtió que el incremento patrimonial entre 2014 y 2015, está debidamente justificado en valorizaciones nominales de los bienes inmuebles poseídos por el contribuyente, y la diferencia resultante coincide con los ingresos declarados en 2015, lo que a su juicio constituye un indicio de la inexistencia de ingresos omitidos.

Cargo subsidiario: Incorrecta valoración probatoria

Manifestó que en caso de concluirse que el accionante sí omitió ingresos, éstos no pueden corresponder a los indicados en la resolución que resolvió el recurso de reconsideración. Planteó una trasgresión al principio de correspondencia, toda vez que, al resolver el recurso de reconsideración el fisco incluyó ingresos correspondientes a los vehículos de placas UYY341, UYV068, UZD311, WGB213 y WGB219, pese a que no fueron mencionados en el requerimiento especial ni en la liquidación oficial de revisión.

Alegó que la administración no valoró en su integridad los documentos que sirvieron de sustento para adicionar ingresos, pues ignoró datos contenidos en las certificaciones como días festivos y los días de pico y placa no, en los que los taxis no transitaban. Tampoco tuvo en cuenta las fechas de afiliación de los vehículos, pues algunos taxis no trabajaron todo el año 2015, por lo que los ingresos debieron calcularse con fundamento en esa información.

Refirió que en los actos enjuiciados se determinaron ingresos distintos para los taxis sólo por el hecho de que estaban afiliados a empresas de transporte diferentes, sin tener en cuenta que los taxis trabajaban en las mismas condiciones, misma ciudad, mismos días, mismo año. Por tanto, solicitó que se resuelva que todos los vehículos obtuvieron potencialmente ingresos por \$45.000 diarios, cinco días a la semana y no trabajaban los festivos ni los días de pico y placa.

Puntualizó que el vehículo de placa UYY341 se afilió a la Cooperativa de Transportadores de Villa Andalucía (COOTRANSANDALUCIA) el 26 de agosto de 2015, por lo que no pueden calcularse ingresos con anterioridad a esa fecha.

De otra parte, aclaró que conforme al Decreto 0250 de 2009 proferido por el alcalde de Barranquilla, los taxis tenían por lo menos un día de pico y placa de lunes a viernes, lo cual debe valorarse en la determinación de los ingresos omitidos. Para el efecto, aportó el calendario de pico y placa para el año 2015.

Alegó que la administración ignoró la fecha de afiliación de los vehículos al momento de determinar los ingresos adicionados al actor, por eso detalló uno a uno su fecha de afiliación.

Concluyó que de tenerse en cuenta todos estos factores, el ingreso máximo a adicionar sería de \$228.915.000, ello en caso de no prosperar el cargo principal y en



esa medida, debería reliquidarse también la sanción por inexactitud. Para el efecto realizó la siguiente tabla:

Placa	Afiliación	Semanas trabajadas en 2015	Días trabajados a la semana	Ingresos potenciales diarios	Valor anual	Festivos	Valor a restar por festivos	Valor sin festivos	Pico y placa (1 vez a la semana)	Valor a restar por pico y placa	Valor total sin pico y placa y sin festivos
SDU180	28/05/2015	28	5	\$45.000	\$6.300.000	11	\$495.000	\$5.805.000	28	\$1.260.000	\$4.545.000
SDU183	28/05/2015	28	5	\$45.000	\$6.300.000	11	\$495.000	\$5.805.000	28	\$1.260.000	\$4.545.000
SDU185	3/06/2015	28	5	\$45.000	\$6.300.000	11	\$495.000	\$5.805.000	28	\$1.260.000	\$4.545.000
SDU186	28/05/2015	28	5	\$45.000	\$6.300.000	11	\$495.000	\$5.805.000	28	\$1.260.000	\$4.545.000
SDU188	2015	48	5	\$45.000	\$10.800.000	18	\$810.000	\$9.990.000	48	\$2.160.000	\$7.830.000
STL267	23/04/2010	48	5	\$45.000	\$10.800.000	18	\$810.000	\$9.990.000	48	\$2.160.000	\$7.830.000
STL268	2015	48	5	\$45.000	\$10.800.000	18	\$810.000	\$9.990.000	48	\$2.160.000	\$7.830.000
STL269	23/04/2010	48	5	\$45.000	\$10.800.000	18	\$810.000	\$9.990.000	48	\$2.160.000	\$7.830.000
STL270	27/04/2010	48	5	\$45.000	\$10.800.000	18	\$810.000	\$9.990.000	48	\$2.160.000	\$7.830.000
STL279											
STL287	27/04/2010	48	5	\$45.000	\$10.800.000	18	\$810.000	\$9.990.000	48	\$2.160.000	\$7.830.000
STL289	29/04/2010	48	5	\$45.000	\$10.800.000	18	\$810.000	\$9.990.000	48	\$2.160.000	\$7.830.000
STL296	29/04/2010	48	5	\$45.000	\$10.800.000	18	\$810.000	\$9.990.000	48	\$2.160.000	\$7.830.000
STL358	13/05/2010	48	5	\$45.000	\$10.800.000	18	\$810.000	\$9.990.000	48	\$2.160.000	\$7.830.000
STM480	1/12/2010	48	5	\$45.000	\$10.800.000	18	\$810.000	\$9.990.000	48	\$2.160.000	\$7.830.000
STN016	18/02/2011	48	5	\$45.000	\$10.800.000	18	\$810.000	\$9.990.000	48	\$2.160.000	\$7.830.000
STN805	21/07/2011	48	5	\$45.000	\$10.800.000	18	\$810.000	\$9.990.000	48	\$2.160.000	\$7.830.000
TDV588	9/05/2012	48	5	\$45.000	\$10.800.000	18	\$810.000	\$9.990.000	48	\$2.160.000	\$7.830.000
UYU841	21/11/2006	48	5	\$45.000	\$10.800.000	18	\$810.000	\$9.990.000	48	\$2.160.000	\$7.830.000
UYV068											
UYV086	19/12/2006	48	5	\$45.000	\$10.800.000	18	\$810.000	\$9.990.000	48	\$2.160.000	\$7.830.000
UYV496	31/01/2007	48	5	\$45.000	\$10.800.000	18	\$810.000	\$9.990.000	48	\$2.160.000	\$7.830.000
UYV497	2015	48	5	\$45.000	\$10.800.000	18	\$810.000	\$9.990.000	48	\$2.160.000	\$7.830.000
UYX324	2015	48	5	\$45.000	\$10.800.000	18	\$810.000	\$9.990.000	48	\$2.160.000	\$7.830.000
UYZ341											
UZD311											
UZD313	2015	48	5	\$45.000	\$10.800.000	18	\$810.000	\$9.990.000	48	\$2.160.000	\$7.830.000
WGA794	2015	48	5	\$45.000	\$10.800.000	18	\$810.000	\$9.990.000	48	\$2.160.000	\$7.830.000
WGA811	2015	48	5	\$45.000	\$10.800.000	18	\$810.000	\$9.990.000	48	\$2.160.000	\$7.830.000
WGA817	4/05/2015	32	5	\$45.000	\$7.200.000	12	\$540.000	\$6.660.000	32	\$1.440.000	\$5.220.000
WGA823	7/05/2015	31	5	\$45.000	\$6.975.000	12	\$540.000	\$6.435.000	31	\$1.395.000	\$5.040.000
WGA828	7/05/2015	31	5	\$45.000	\$6.975.000	12	\$540.000	\$6.435.000	31	\$1.395.000	\$5.040.000
WGA829	9/05/2015	31	5	\$45.000	\$6.975.000	12	\$540.000	\$6.435.000	31	\$1.395.000	\$5.040.000
WGA841	13/05/2015	31	5	\$45.000	\$6.975.000	12	\$540.000	\$6.435.000	31	\$1.395.000	\$5.040.000
WGA966	23/05/2015	29	5	\$45.000	\$6.525.000	11	\$495.000	\$6.030.000	29	\$1.395.000	\$4.725.000
WGB173	16/07/2015	30	5	\$45.000	\$6.750.000	9	\$405.000	\$6.435.000	30	\$1.395.000	\$4.995.000
WGB213											
WGB214	31/07/2015	24	5	\$45.000	\$5.400.000	7	\$315.000	\$5.085.000	24	\$1.080.000	\$4.005.000
WGB215	31/07/2015	24	5	\$45.000	\$5.400.000	7	\$315.000	\$5.085.000	24	\$1.080.000	\$4.005.000
WGB219											
WGB283	8/09/2015	19	5	\$45.000	\$4.275.000	5	\$225.000	\$4.050.000	19	\$855.000	\$3.195.000
TOTAL											\$228.915.000

CONTESTACIÓN DE LA DEMANDA

La **DIAN**, se opuso a las pretensiones de la demanda en los siguientes términos⁸:

⁸ Índice 17 del SAMAI. Sede electrónica del Tribunal Administrativo de Cundinamarca. Carpeta "18_250002337000202000554003RECIBEMEMORIAL20220606100502", documento "CONTESTACIÓN DEMANDA".



Mencionó que en el expediente obran correos electrónicos enviados por el Banco Davivienda S.A. en los que se adjuntan documentos soporte de los créditos que el demandante tramitó con esa entidad financiera el 4 de julio de 2015 por valor de \$250.000.000, el 7 de julio de 2015 por la suma de \$180.000.000 y el 7 de septiembre de 2015 por \$240.000.000 y el 22 de enero de 2016 por \$152.000.000.

Explicó que las certificaciones provienen de empresas de transporte en las que se encontraban afiliados los taxis de propiedad del señor Guillermo Villar Cleves. Además, en el expediente se evidencia un formato de solicitud de crédito personal del actor al Banco Davivienda S.A. en el que manifestó que sus ingresos mensuales eran de \$40.000.000.

Respecto del argumento del contribuyente de que la administración no modificó el patrimonio declarado por el actor, aclaró que el impuesto sobre la renta se determinó por renta ordinaria, no por comparación patrimonial.

Manifestó que los documentos suministrados por una entidad financiera fueron allegados al expediente en desarrollo de las facultades de fiscalización de la entidad demandada, fueron avalados por la manifestación expresa del actor y dan cuenta de que omitió ingresos que percibió en desarrollo de su actividad de transporte.

En lo que alude a la sanción por inexactitud, puntualizó que el demandante omitió ingresos en su denuncia rentística que conllevaron a que pagara un impuesto menor al que realmente le correspondía, lo que se tipifica como inexactitud sancionable.

Condena en costas

Destacó que de conformidad con el numeral 3 del artículo 366 del Código General del Proceso los requisitos de comprobación, utilidad y correspondencia a actuaciones autorizadas por la ley, por expresa disposición de la norma, únicamente se exige para el componente de expensas y gastos sufragados en el proceso, que no para las agencias en derecho.

Por otra parte, sostuvo que, para las agencias en derecho, los numerales 3 y 4 del artículo 366 del Código General del Proceso indican que serán liquidadas por el juez o magistrado sustanciador, conforme a las tarifas establecidas por el Consejo Superior de la Judicatura. Adicionalmente, indicó que el Consejo de Estado señaló que no deben corresponder necesariamente al mismo monto de los honorarios pagados por la parte vencida a su abogado, sino que atenderá la posición de los sujetos procesales.

SENTENCIA APELADA

El Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Subsección “B” accedió parcialmente a las pretensiones de la demanda. Las razones de la decisión se resumen así⁹:

⁹ Índice 26 del SAMAI. Sede electrónica del Tribunal Administrativo de Cundinamarca.



Precisó que la autoridad tributaria sustentó la adición de ingresos en las certificaciones que aportó el Banco Davivienda S.A. en respuesta a un requerimiento de información, en las que se indica un valor aproximado de ingreso mensual generado por cada vehículo de transporte individual tipo taxi de propiedad del actor.

Del análisis del Decreto 172 de 2001, concluyó que las empresas de transporte público se crearon como entidades administradoras de la prestación del servicio de transporte de carácter individual y tienen a su cargo la habilitación y vinculación de los vehículos para la prestación del servicio, el control del cumplimiento de las obligaciones en materia de seguros, registros y documentación que garantice la prestación del servicio público, así como la suscripción del contrato de administración de los vehículos que no son de su propiedad, entre otras.

El Tribunal advirtió que en el expediente no se observan los contratos de administración que se debieron suscribir entre el demandante y las empresas de transporte público que expidieron las certificaciones.

Refirió que el único documento que obra en el expediente y que se asimila a un contrato de administración es el “*CONTRATO DE ADMINISTRACION DELEGADA DE VEHÍCULOS TIPO TAXI*” suscrito entre el contribuyente y una persona natural que no acreditó su calidad de representante legal de alguna empresa de taxis.

Aseveró que si bien las certificaciones que obran en el expediente emitidas por las empresas de transporte mencionan que los taxis son de propiedad del demandante y que los vehículos estaban afiliados a esas compañías, para el año en discusión, no cuentan con algún soporte que permita tener certeza del monto o realización del ingreso.

Señaló que el único sustento de las certificaciones es “*la experiencia*” que no se acredita y no cuenta con una fuente estadística o un soporte, para concluir que por cada vehículo generaba unos ingresos aproximados de \$2.400.000 mensuales.

Así, consideró que la DIAN integró la base gravable del impuesto a partir de una mera expectativa de ingreso, pues no existe un soporte contable de que se hubiere efectuado pago alguno por parte de las empresas transportadoras al propietario de los vehículos, sobre todo porque no existe certeza de la afiliación de los taxis a dichas empresas, ante la ausencia de los contratos de administración correspondientes.

Sumado a lo anterior, recalcó que las certificaciones fueron expedidas a lo largo del año 2015 y no al finalizar el periodo gravable, es decir, que no está demostrado el requisito de realización del ingreso, que para los no obligados a llevar contabilidad se da cuando se recibe efectivamente el dinero.

Dijo que si bien las certificaciones de terceros constituyen prueba testimonial que sirve de insumo para determinar un hecho económico, la DIAN debió realizar un estudio más juicioso de la información, debido a que sólo da cuenta de un aproximado o una expectativa de ingresos. Concluyó entonces, que el fisco no logró desvirtuar la presunción de veracidad de la declaración privada del contribuyente.



En ese orden de ideas, accedió al cargo principal propuesto, lo que conllevó a que declarara la nulidad parcial de los actos enjuiciados y eliminara los ingresos adicionados. Por tanto, mantuvo la sanción por inexactitud en lo que alude a los costos y deducciones declarados que carecen de soporte, glosa que no fue controvertida ni desvirtuada en el escrito de demanda.

RECURSO DE APELACIÓN

La **DIAN** apeló con fundamento en los siguientes argumentos¹⁰:

Indicó que en desarrollo de los artículos 684, 746 y 750 del Estatuto Tributario la información aportada por terceros es un insumo y medio de prueba útil que lleva al convencimiento de los hechos objeto de discusión.

Estimó que la jurisprudencia en la que la sentencia apelada se fundó fue interpretada de manera errónea, pues en ese caso la DIAN dio prelación a la información suministrada por terceros, la cual constituye una prueba testimonial, sobre la contabilidad del contribuyente, de modo que la administración ejerció en debida forma sus facultades de fiscalización.

No obstante, en este caso resaltó y solicitó especial observancia, en el hecho de que el demandante no estaba obligado a llevar contabilidad, entonces, cuando la DIAN le solicitó información relativa a los ingresos por el servicio de transporte público, el actor se escudó en ese hecho y entregó información que no correspondía con la información recibida de terceros, pues evidenció inconsistencias entre la realidad de los hechos económicos ocurridos y los que declaró.

Aclaró que la administración no tomó como única prueba las certificaciones del Banco Davivienda S.A., sino que las acompañó de correos electrónicos enviados por la entidad financiera en los que se adjuntaron los documentos soporte de los créditos que el señor Guillermo Villar Cleves tramitó ante ese banco así: el 4 de julio de 2015 por \$250.000.000, el 7 de julio de 2015 por la suma de \$180.000.000, el 7 de septiembre de 2015 por \$240.000.000 y el 22 de enero de 2016 por cuantía de \$152.000.000.

Destacó que esas certificaciones fueron emitidas por las empresas de transporte en las que se encuentran afiliados los vehículos de propiedad del contribuyente.

Señaló que el material probatorio entonces, consta de documentos que el actor le entregó al Banco Davivienda S.A. para tramitar créditos por \$670.000.000 en el periodo gravable objeto de litigio, en los que declaró recibir ingresos mensuales por valor de \$40.000.000. Manifestó que según lo dispuesto en los artículos 750, 752 y 753 del Estatuto Tributario la prueba testimonial no está proscrita para probar los ingresos, si se tiene en cuenta que no existe tarifa legal probatoria.

Expresó que con el recurso de reconsideración el contribuyente aportó certificaciones emitidas por la empresa COOTRANSANDALUCIA para los taxis de placas UYY341, STL267, STL269, STL27, STL287, STL289, STL296 y STL358, en

¹⁰ Índice 29 del SAMAI. Sede electrónica del Tribunal Administrativo de Cundinamarca.



las que observó que, contrastadas con las certificaciones emitidas por la misma empresa con destino al Banco Davivienda S.A., no contienen el vehículo de placas STL268, pero se incluyó al vehículo STL287, que no fue objeto de cuestionamiento.

Advirtió que esas certificaciones señalan que, una vez revisados los tarjetones de los conductores, de acuerdo con lo que indica la experiencia y teniendo en cuenta que para esa época en la ciudad de Barranquilla los taxis se utilizaban en un turno diario, cada vehículo generaba una renta de \$45.000 diarios, durante cinco días a la semana, sin perjuicio de la reglamentación del pico y placa.

Consideró que la DIAN desvirtuó la presunción de veracidad de la declaración privada, por lo que la carga probatoria se invirtió y era al contribuyente a quien le correspondía aportar los documentos que soportaran las transacciones. Insistió en que el actor no estaba obligado a llevar contabilidad, lo que impidió ahondar de forma directa en aspectos relevantes de su realidad económica.

Puntualizó que los ingresos se calcularon de acuerdo con el número de meses en los que se certificó que los vehículos prestaron el servicio.

TRÁMITE PROCESAL DE SEGUNDA INSTANCIA

El **demandante** no se pronunció frente al recurso de apelación presentado por la demandada durante la oportunidad prevista en el numeral 4º del artículo 247 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo, modificado por el artículo 67 de la Ley 2080 de 2021. Y, dado que no se decretaron pruebas en segunda instancia, en concordancia con el numeral 5 de la citada norma, no se corrió traslado para alegar.

El **Ministerio Público** guardó silencio durante la oportunidad prevista en el numeral 6 del artículo 247 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo, modificado por el artículo 67 de la Ley 2080 de 2021.

CONSIDERACIONES DE LA SALA

En los términos del recurso de apelación interpuesto por la parte demandada, le corresponde a la Sala determinar si la adición de ingresos planteada por la administración está debidamente soportada. De prosperar el cargo de apelación, la Sala deberá estudiar el cargo subsidiario propuesto por el demandante.

Adición de ingresos

El artículo 746 del Estatuto Tributario, consagra que se consideran ciertos los hechos consignados en las declaraciones tributarias, siempre y cuando que sobre ellos la autoridad tributaria no haya exigido una comprobación especial o la ley la exija. Esta Sección precisó que por tratarse de una presunción legal el contribuyente no está exento de acreditar los hechos que registró en su denuncia privado, sus correcciones o en las respuestas a los requerimientos administrativos¹¹.

¹¹ Sentencia del 26 de junio de 2024. Sección Cuarta del Consejo de Estado. Exp. 27277, C.P. Stella Jeannette Carvajal Basto. Que reitera: Sentencia del 1 de marzo de 2012. Sección Cuarta del Consejo de Estado. Exp.



Lo anterior quiere decir que dicha presunción admite prueba en contrario y que la DIAN a través de sus amplias facultades de fiscalización e investigación que le reconoce el artículo 684 ibidem, puede desvirtuarla para asegurar “el efectivo cumplimiento de las normas sustanciales”.

Ahora bien, el artículo 742 del Estatuto Tributario dispone que la determinación de tributos y la imposición de sanciones por parte de la DIAN, debe fundarse en los hechos que se encuentren probados en el expediente por los medios de prueba señalados en las normas tributarias o en el Código de Procedimiento Civil en lo que sean compatibles.

Según el artículo 743 del mismo ordenamiento, la idoneidad de estos medios de prueba dependerá “en primer término, de las exigencias que para establecer determinados hechos preceptúen las leyes tributarias o las leyes que regulan el hecho por demostrarse y a falta de unas y otras, de su mayor o menor conexión con el hecho que trata de probarse y del valor de convencimiento que pueda atribuírseles de acuerdo con las reglas de la sana crítica.”.

Así, tanto la administración como el contribuyente pueden acudir a todos los medios de prueba previstos en las leyes tributarias o en el Código General del Proceso, en cuanto estos sean compatibles con las normas tributarias.

En el criterio de la Sala, tratándose de los factores que incrementan la base de tributación, como los ingresos, la carga probatoria le corresponde a la DIAN acreditarla, pues es la parte que invoca a su favor la pretendida modificación, no obstante, tras esto, el contribuyente debe desvirtuar los hechos y las pruebas en que se fundamentó la administración para la adición de ingresos planteada, sin que resulte suficiente la mera afirmación en contrario¹².

De este modo, para comprobar el sustento probatorio de la adición de ingresos, así como el ejercicio de contradicción efectuado por el actor, se traen a colación los siguientes hechos probados:

Se observa que el señor Guillermo Villar Cleves declaró en el año gravable 2015 en el renglón “Otros ingresos” la suma de \$64.625.000¹³.

La DIAN expidió el Requerimiento Ordinario 322392017001482 del 4 de agosto de 2017, por medio del cual le solicitó al actor especificar las actividades económicas

17568, C.P. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas; sentencia del 7 de mayo de 2015. Sección Cuarta del Consejo de Estado. Exp. 20580, C.P. Carmen Teresa Ortiz de Rodríguez; sentencia del 13 de agosto de 2015. Sección Cuarta del Consejo de Estado. Exp. 20822, C.P. Martha Teresa Briceño de Valencia; sentencia del 25 de octubre de 2017. Sección Cuarta del Consejo de Estado. Exp. 20762 C.P. Julio Roberto Piza Rodríguez; sentencia del 3 de mayo de 2018. Sección Cuarta del Consejo de Estado. Exp. 20727, C.P. Stella Jeannette Carvajal Basto.

¹² Sentencia del 4 de mayo de 2023. Sección Cuarta del Consejo de Estado. Exp. 26614, C.P. Wilson Ramos Girón. Ver también: Sentencia del 7 de diciembre de 2023. Sección Cuarta del Consejo de Estado. Exp. 26361, C.P. Myriam Stella Gutiérrez Argüello; Sentencia del 19 de agosto de 2021. Sección Cuarta del Consejo de Estado. Exp. 24952, C.P. Milton Chaves García; Sentencia del 31 de mayo de 2018. Sección Cuarta del Consejo de Estado. Exp. 20813, C.P. Julio Roberto Piza Rodríguez.

¹³ Índice 17 del SAMAI. Sede electrónica del Tribunal Administrativo de Cundinamarca. Carpeta “17_250002337000202000554002RECIBEMEMORIAL20220606100500”, documento “79121855 EXP DT 2015 2017 1977 C1[85]”, página 8.



que desarrolló en el periodo gravable en discusión, entregar una relación detallada de los activos fijos poseídos en el país o en el exterior a 31 de diciembre de 2015, informar el nombre o razón social de sus acreedores informando el concepto del pasivo y el saldo a 31 de diciembre de 2015 y aportar una relación del total de los ingresos recibidos en el año 2015 indicando clases de ingresos y las operaciones que los originaron, entre otra información¹⁴.

Mediante escrito radicado el 23 de agosto de 2017 ante las oficinas de la entidad demandada, el contribuyente respondió el requerimiento de información, en el que sostuvo que sus actividades principales durante el año 2015 fueron la prestación de servicios como gerente administrativo y financiero (actividad principal) y arrendamiento de bienes inmuebles (actividad secundaria), entregó la relación de los activos fijos poseídos a 31 de diciembre de 2015, de los acreedores y de los ingresos percibidos en ese año gravable¹⁵.

En lo que alude a los activos fijos poseídos a 31 de diciembre de 2015, en lo que interesa al caso, el actor aportó un listado detallado de 16 vehículos tipo taxi adquiridos en años anteriores al año fiscalizado y 19 taxis más adquiridos durante el año 2015, con un valor patrimonial total de \$2.066.584.335¹⁶.

Adicionalmente, se evidencia que el demandante registró como su acreedor principal al Banco Davivienda S.A. con créditos que a 31 de diciembre de 2015 ascendían a \$1.012.200.494 por concepto de “créditos vehículos”¹⁷.

En lo que alude a los ingresos percibidos en el año 2015, el actor los especificó así¹⁸:

“10. TOTAL INGRESOS AÑO 2015

Concepto	Valor
<i>Ingresos por honorarios y servicios</i>	81.000.000
<i>Dividendos generados en acciones</i>	1.236.691
<i>Ingresos por arrendamientos</i>	64.625.000
<i>Otros ingresos – financieros</i>	305.761
Total ingresos de renta	147.167.452”

El 22 de septiembre de 2017, la entidad demandada profirió el Requerimiento Ordinario 322392017001585 dirigido al Banco Davivienda S.A., por ser el acreedor más representativo del contribuyente. En éste le solicitó que emitiera una certificación de las transacciones por todo concepto que realizó en el año en

¹⁴ Índice 17 del SAMAI. Sede electrónica del Tribunal Administrativo de Cundinamarca. Carpeta “17_250002337000202000554002RECIBEMEMORIAL20220606100500”, documento “79121855 EXP DT 2015 2017 1977 C1[85]”, páginas 73 a 75.

¹⁵ Índice 17 del SAMAI. Sede electrónica del Tribunal Administrativo de Cundinamarca. Carpeta “17_250002337000202000554002RECIBEMEMORIAL20220606100500”, documento “79121855 EXP DT 2015 2017 1977 C1[85]”, páginas 95 a 152.

¹⁶ Índice 17 del SAMAI. Sede electrónica del Tribunal Administrativo de Cundinamarca. Carpeta “17_250002337000202000554002RECIBEMEMORIAL20220606100500”, documento “79121855 EXP DT 2015 2017 1977 C1[85]”, página 100.

¹⁷ Índice 17 del SAMAI. Sede electrónica del Tribunal Administrativo de Cundinamarca. Carpeta “17_250002337000202000554002RECIBEMEMORIAL20220606100500”, documento “79121855 EXP DT 2015 2017 1977 C1[85]”, página 141.

¹⁸ *Ibidem*.



discusión con el accionante, su concepto, valor, forma de pago, cuentas por cobrar y saldos a diciembre de 2015, con el correspondiente documento contable¹⁹.

El 24 de octubre de 2017, el Banco Davivienda S.A. comunicó que el contribuyente era su cliente y tenía tres créditos por vehículos y dos créditos de leasing habitacional a 31 de diciembre del año 2015, en sustento de ello, aportó las certificaciones de cada una de las obligaciones financieras²⁰.

Adicionalmente, el 15 de agosto de 2018 el señor Guillermo Villar Cleves compareció ante las oficinas de la DIAN y rindió declaración juramentada, así²¹:

“PREGUNTADO: Qué actividad económica desarrolla actualmente CONTESTO: INDEPENDIENTE. PREGUNTADO: Realice una breve descripción de la actividad de independiente que realiza actualmente CONTESTO: explotación de taxis en la ciudad de Barranquilla y arriendo de inmuebles en la ciudad de Bogotá D.C., [...] PREGUNTADO: Hace cuantos años usted desarrolla la actividad económica CONTESTO: como desde enero de 2007. [...]

En relación con los ingresos se PREGUNTA: la conformación de sus ingresos en el año gravable de 21015 [sic] como se componía. CONTESTO: por arrendamientos, rendimientos financieros e ingresos de los taxis que se encuentran en la ciudad de Barranquilla. PREGUNTA: verificada su declaración de renta del año gravable 2015 se observa que no se declaran los ingresos totales por qué. CONTESTO: evidentemente existieron unos ingresos provenientes de la operación de unos taxis en la ciudad de Barranquilla los cuales se operaba a través de un contrato de administración delegada con terceros y que efectivamente, al parecer no aparecen declarados. PREGUNTADO: una vez verificada la información exógena se determinó que dichos ingresos por la operación de taxis definitivamente no fueron declarados, se reitera porque no se declararon. CONTESTO. Debo revisar con la contadora que elaboró la declaración que manejo le dio a esos ingresos y confirmar si definitivamente no fueron incluidos. [...]” (Subraya la Sala)

De otra parte, el 22 de agosto de 2018 la administración realizó visita al Banco Davivienda S.A., en la que le solicitó los documentos soporte que dieron origen a las obligaciones del accionante, los cuales fueron aportados mediante correos electrónicos del 29 de agosto de 2018. De estos documentos se observan certificaciones emitidas por las compañías Auto Taxi Ejecutivo Barranquilla S.A., COOTRANSANDALUCIA, Liderauto del Caribe S.A.S. y CUBISA S.A.S. respecto de los vehículos tipo taxi poseídos por el actor y afiliados a esas empresas de transporte, la fecha de afiliación y un promedio aproximado de ingresos²².

¹⁹ Índice 17 del SAMAI. Sede electrónica del Tribunal Administrativo de Cundinamarca. Carpeta “17_250002337000202000554002RECIBEMEMORIAL20220606100500”, documento “79121855 EXP DT 2015 2017 1977 C1[85]”, páginas 158 a 160.

²⁰ Índice 17 del SAMAI. Sede electrónica del Tribunal Administrativo de Cundinamarca. Carpeta “17_250002337000202000554002RECIBEMEMORIAL20220606100500”, documento “79121855 EXP DT 2015 2017 1977 C1[85]”, páginas 183 a 187.

²¹ Índice 17 del SAMAI. Sede electrónica del Tribunal Administrativo de Cundinamarca. Carpeta “17_250002337000202000554002RECIBEMEMORIAL20220606100500”, documento “79121855 EXP DT 2015 2017 1977 C2[63]”, páginas 104 a 105.

²² Índice 17 del SAMAI. Sede electrónica del Tribunal Administrativo de Cundinamarca. Carpeta “17_250002337000202000554002RECIBEMEMORIAL20220606100500”, documento “79121855 EXP DT 2015 2017 1977 C2[63]”, páginas 106 a 110, 159 a 196.



Con fundamento en lo anterior, la administración tributaria expidió el Requerimiento Especial 322392018000087 del 4 de septiembre de 2018, en el que propuso la adición de ingresos en cuantía de \$732.000.000 relacionados con la actividad de transporte de pasajeros, debido a que en el expediente está demostrada la fuente de los ingresos del contribuyente, los cuales superaban ampliamente los ingresos declarados²³.

El 24 de mayo de 2019 la administración profirió la Liquidación Oficial de Revisión 322412019000186 en la que acogió las glosas propuestas en el requerimiento especial, considerando que el demandante no desvirtuó las certificaciones en que el fisco sustentó la adición de ingresos, pues como mínimo deberían constar documentos en los que las empresas de transporte se retractasen de lo que certificaron anteriormente e indicó que el demandante no explicó las razones por las cuales presentó ante una entidad bancaria certificaciones para respaldar sus ingresos, si consideraba que no reflejaban su realidad económica²⁴.

Ahora bien, en el recurso de reconsideración, interpuesto el 29 de julio de 2019, el contribuyente afirmó que no existieron ingresos omitidos y manifestó que las certificaciones que tuvo en cuenta la DIAN no son idóneas para demostrar la realización efectiva de ingresos adicionales por la actividad de transporte e incluso, estimó que ni siquiera se constituyen como un indicio, en la medida en que las empresas de transporte no reciben ni entregan dineros a los propietarios de los vehículos.

En todo caso, solicitó que si la administración no reconsideraba su decisión, tuviera en cuenta que las certificaciones en que se fundó la liquidación oficial de revisión no contemplaron elementos particulares de la actividad de transporte en la ciudad de Barranquilla como son los días trabajados por cada vehículo y las restricciones de pico y placa, para lo cual aportó nuevas certificaciones emitidas por COOTRANSANDALUCIA, Auto Taxi Ejecutivo Barranquilla S.A. y Liderauto del Caribe S.A.S²⁵.

En el caso de los taxis de placas STL268 y STL358 afiliados a la compañía COOTRANSANDALUCIA y los vehículos de placas UTV497 y UZD313 suscritos a la empresa Auto Taxi Ejecutivo Barranquilla S.A., solicitó hacer extensivos los ingresos y las condiciones de trabajo certificados por cada empresa de transporte para los demás vehículos adscritos a ellas, aun cuando las certificaciones aportadas no se refirieran expresamente a dichos vehículos²⁶.

²³ Índice 17 del SAMAI. Sede electrónica del Tribunal Administrativo de Cundinamarca. Carpeta "17_250002337000202000554002RECIBEMEMORIAL20220606100500", documento "79121855 EXP DT 2015 2017 1977 C2[63]", páginas 209 a 219 y documento "79121855 EXP DT 2015 2017 1977 C3[79]", páginas 2 a 10.

²⁴ Índice 17 del SAMAI. Sede electrónica del Tribunal Administrativo de Cundinamarca. Carpeta "17_250002337000202000554002RECIBEMEMORIAL20220606100500", documento "79121855 EXP DT 2015 2017 1977 C3[79]", páginas 136 a 169.

²⁵ Índice 17 del SAMAI. Sede electrónica del Tribunal Administrativo de Cundinamarca. Carpeta "17_250002337000202000554002RECIBEMEMORIAL20220606100500", documento "79121855 EXP DT 2015 2017 1977 C3[79]", páginas 173 a 229.

²⁶ Índice 17 del SAMAI. Sede electrónica del Tribunal Administrativo de Cundinamarca. Carpeta "17_250002337000202000554002RECIBEMEMORIAL20220606100500", documento "79121855 EXP DT 2015 2017 1977 C4[38]", páginas 83 a 90 y 96 a 109.



Adicionalmente, el actor aportó el Decreto 205 del 26 de febrero de 2009 proferido por el alcalde distrital de Barranquilla, por medio del cual acogió a partir del 2 de marzo de 2009, la restricción de circulación de vehículos de transporte público individual de pasajeros tipo taxi, de lunes a viernes²⁷. Igualmente, allegó el calendario de pico y placa para taxis para el año 2015 establecido por la Secretaría de Tránsito de Barranquilla²⁸.

De acuerdo con lo alegado por el contribuyente y el material probatorio aportado en el recurso de reconsideración, la autoridad tributaria en la resolución que resolvió el recurso de reconsideración, advirtió²⁹:

“Con el recurso de reconsideración se allegan certificaciones expedidas por la Cooperativa de Trabajadores de Villa Andalucía para los taxis de placas UYY341, STL267, STL269, STL270, STL287, STLE289 [sic], STL296 y STL358 (fols. 689 a 696). Estas certificaciones al ser contrastadas con las emitidas por la misma empresa a solicitud del Contribuyente para solicitar un préstamo ante banco Davivienda (fol. 352) se advierte que no contiene al vehículo con placas STL268 y se incluyó al vehículo STL287, que no fue glosado.

En las certificaciones allegadas con el recurso (fols. 689 a 696) se expresa que revisando en detalle los tarjetones de los conductores, de acuerdo con lo que indica la experiencia y en consideración a que para el periodo en cuestión en la ciudad de Barranquilla los taxis eran utilizados en un turno diario, cada vehículo genera una renta de \$45.000 diarios durante cinco días a la semana, esto sin perjuicio de la reglamentación del pico y placa.

Estas certificaciones difieren de la expedidas en el mes de febrero de 2015 en las que se indicó que los vehículos con placas STL267, STL269, STL270, STL287, STLE289 [sic], STL296, STL358, STL268 y STL358 eran utilizados dos turnos al día y que generaba ingresos de \$80.000 para un total de \$19.200.000 (fol. 352).

Lo primero que se debe expresar frente a estas nuevas certificaciones es que se accede a la petición efectuada por el recurrente en relación con que se haga extensiva al vehículo STL-268 por corresponder a la misma empresa.

De otro lado, se observa que se cambia el valor y número de turnos de trabajo frente a lo señalado en la primera certificación. En lugar de esto, se señala que los vehículos se utilizan cinco días a la semana con un ingreso diario de \$45.000, lo que representa un valor semanal de \$225.000 y \$900.000 mensuales, para un total anual de \$10.800.000. Los ocho taxis vinculados a esta empresa generarían un ingreso total de \$86.400.000.

²⁷ Índice 17 del SAMAI. Sede electrónica del Tribunal Administrativo de Cundinamarca. Carpeta “17_250002337000202000554002RECIBEMEMORIAL20220606100500”, documento “79121855 EXP DT 2015 2017 1977 C4[38]”, páginas 92 a 93. El Decreto también se consultó el 29 de octubre de 2024 en: <https://www.barranquilla.gov.co/transparencia/normatividad/normativa-de-la-entidad/gaceta-distrital/2009-2> Gaceta Distrital No. 309 del 26 de febrero de 2009.

²⁸ Índice 17 del SAMAI. Sede electrónica del Tribunal Administrativo de Cundinamarca. Carpeta “17_250002337000202000554002RECIBEMEMORIAL20220606100500”, documento “79121855 EXP DT 2015 2017 1977 C4[38]”, páginas 93 a 94.

²⁹ Índice 17 del SAMAI. Sede electrónica del Tribunal Administrativo de Cundinamarca. Carpeta “17_250002337000202000554002RECIBEMEMORIAL20220606100500”, documento “79121855 EXP DT 2015 2017 1977 C5[27]”, páginas 156 A 175.



Las nuevas certificaciones emitidas por Autotaxi Ejecutivo S.A.S (703 a 706, 708 a 715) para los taxis con placas UYV086, STN016, STN805, TDV588, SDU180, SDU183, SDU185, SDU186, SDU188, WGA794, WGA811, WGA829, WGA817, WGA823, WGA828, WGA841, WGB215, WGB173, WGB283, WGA966, AGB213, WGB214, WGB219, UYV496, UYV086 y UYU841 señalan que en condiciones normales un taxi es utilizado un turno diario durante cinco días a la semana por lo que la producción aproximada es de \$1.300.000 mensuales. El contribuyente solicita extender esta certificación a los vehículos con placas UTV497 y UZD313. Sobre esta petición el Despacho advierte que la acepta junto con las de los vehículos UYV068 y UZD311 por corresponder a la misma empresa.

Analizado lo anterior, el Despacho comparte la posición del recurrente relativa a que mediante las certificaciones antes referidas no se puede evidenciar un efectivo pago de dichos ingresos, pero también se precisa que la actividad referida al transporte de servicio público de pasajeros en taxi está caracterizada por el manejo de ingresos en efectivo, luego no es procedente dicho argumento para desestimar la adición de ingresos.

[...]

[P]or contener mayor grado de detalle en la información se dará validez a las nuevas certificaciones expedidas por Cootransandalucia (fols. 689 a 696) y Autotaxi Ejecutivo Barranquilla S.A (fols. 703 a 706, 708 a 715), para determinar con base ellas los ingresos que se deben adicionar.

Sin perjuicio de lo anterior, en relación con la certificación expedida por Liderauto el 22 de julio de 2019 (fol. 707), se observa que difiere únicamente en el valor que se certificó el 15 de diciembre de 2015 (fol. 364), pero al reportar el mismo comportamiento de las certificaciones referidas de manera precedente, se le da valor probatorio reemplazando la anterior visible a folio 364 del expediente.

El Despacho advierte que no se aportan nuevos medios de prueba para contrarrestar lo informado por Cubisa SAS (fol. 366) sobre el vehículo con placa UYX324 en el sentido de que generaba ingresos mensuales de \$2.400.000, razón por la cual no se modifica ningún valor.

En cuanto a las dos certificaciones adicionales allegadas con el recurso expedidas por Liderauto del Caribe S.A. y Transportes Premium S.A. (fols. 716 y 717), que coinciden en afirmar que los taxis que circulan en Barranquilla son utilizados en un solo turno de día y que los ingresos diarios por concepto de tarifa son \$45.00, esta Subdirección encuentra que no son de recibo. La primera por falta de detalle y porque no da cuenta sobre qué vehículos emite pronunciamiento. La segunda porque no hace parte de las empresas cuyos testimonios fueron tenidos en cuenta para la adición de ingresos que recurre el inconforme. [...]

En concordancia con lo antes expuesto, el renglón referido a otros ingresos quedará así:

EMPRESAS	PLACA VEHÍCULOS AFILIADOS	VALOR	DETALLE	SUBTOTAL ANUAL
AUTO TAXI EJECUTIVO BARRANQUILLA S.A.	STN016	\$ 1.300.000	MENSUAL	\$ 15.600.000
COOTRANSANDALUCIA	STL267	\$ 45.000	TARIFA	\$ 86.400.000



	STL268 (NO DIJO NADA)		DIARIA UN TURNO	
	STL269			
	STL270			
	STL289			
	STL296			
	UYV341			
	STL358			
AUTO TAXI EJECUTIVO BARRANQUILLA	UYV068 (NO DIJO NADA)	\$ 1.300.000	MENSUAL	\$436.800.000
	UZD311 (NO DIJO NADA)			
	UYV086			
	UYV496			
	UYV497 (NO DIJO NADA)			
	UYU841			
	SDU180			
	SDU183			
	SDU185			
	SDU186			
	SDU188			
	STN805			
	WGA794			
	WGA811			
	WGA817			
	WGA823			
	WGA828			
	WGA829			
	WGA841			
	WGA966			
	WGB173			
	WGB214			
	WGB213			
WGB219				
WGB215				
WGB283				
TDV588				
UZD313 (NO DIJO NADA)				
LIDERAUTO CARIBE S.A.S	STM480	\$ 1.300.000	MENSUAL	\$ 15.600.000
CUBISA S.A.S	UYX324 (NO DIJO NADA)	\$ 2.400.000	MENSUAL	\$ 28.800.000
TOTAL				\$583.200.000

En consecuencia, este Despacho procederá a modificar el renglón de los «Otros Ingresos», de la Liquidación Oficial aquí recurrida reconociendo un valor por Quinientos Ochenta y Tres Millones Doscientos Mil Pesos. Esto, en adición a los \$64.625.000 inicialmente declarados por el Contribuyente en su denuncia. En consecuencia, este Despacho determina que el valor total del renglón es por \$730.368.000.» (Subraya la Sala)



Se observa entonces que en la resolución que resolvió el recurso de reconsideración, la entidad demandada aceptó las nuevas certificaciones aportadas por el accionante de las empresas COOTRANSANDALUCIA, Auto Taxi Ejecutivo Barranquilla S.A. y Liderauto del Caribe S.A.S. y mantuvo los ingresos determinados respecto del taxi afiliado a la compañía CUBISA S.A.S. porque no se aportó una nueva certificación, con lo cual disminuyó los ingresos omitidos a \$583.200.000, que en la liquidación oficial de revisión se habían determinado en \$732.000.000.

Del resumen anteriormente efectuado, la Sala concluye que existen unos hechos probados que demuestran la omisión de ingresos gravados en el año 2015.

Se evidencia que el contribuyente en la declaración juramentada que rindió ante la DIAN manifestó que desde el año 2007 y durante el año 2015, ejerció la actividad de transporte de pasajeros mediante taxis ubicados en la ciudad de Barranquilla³⁰. Además, está demostrado que el demandante en su patrimonio en el año 2015 incluyó los taxis con los que desarrolló dicha actividad³¹.

También se observa que el accionante en la respuesta al requerimiento ordinario del 4 de agosto de 2017, aportó la relación de los ingresos que obtuvo durante el periodo gravable, en donde consta que declaró ingresos totales por \$147.167.452 que se discriminan en ingresos por honorarios y servicios, dividendos por acciones, ingresos por arrendamientos y “*otros ingresos – financieros*”, lo que acredita que no incluyó los ingresos derivados de la actividad de servicio de transporte de pasajeros³².

Al ser indagado por el fisco respecto de dicha omisión, el contribuyente indicó que era “*evidente*” que existieron unos ingresos derivados de dicha actividad en el periodo gravable objeto de debate y que aparentemente no se declararon³³.

En ese orden de ideas, está acreditado que el contribuyente poseía taxis en la ciudad de Barranquilla, con los cuales prestó el servicio de transporte de pasajeros, actividad que generó unos ingresos gravados que no están incluidos en los ingresos declarados por el contribuyente.

Dicho esto, debe analizarse si las certificaciones emitidas por las empresas de transporte son pruebas idóneas, útiles y pertinentes para la adición de ingresos determinada en los actos enjuiciados.

Sobre el particular, la Sala considera que ante la falta de pruebas directas que permitan establecer de forma precisa el monto de los ingresos obtenidos en el periodo gravable, las certificaciones emitidas por las empresas de transporte a las que se encontraban afiliados los taxis de propiedad del demandante cobran especial

³⁰ Índice 17 del SAMAI. Sede electrónica del Tribunal Administrativo de Cundinamarca. Carpeta “17_250002337000202000554002RECIBEMEMORIAL20220606100500”, documento “79121855 EXP DT 2015 2017 1977 C2[63]”, páginas 104 a 105.

³¹ Índice 17 del SAMAI. Sede electrónica del Tribunal Administrativo de Cundinamarca. Carpeta “17_250002337000202000554002RECIBEMEMORIAL20220606100500”, documento “79121855 EXP DT 2015 2017 1977 C1[85]”, página 114.

³² Índice 17 del SAMAI. Sede electrónica del Tribunal Administrativo de Cundinamarca. Carpeta “17_250002337000202000554002RECIBEMEMORIAL20220606100500”, documento “79121855 EXP DT 2015 2017 1977 C1[85]”, página 141.

³³ *Ibidem* 31.



relevancia, pues registran un valor promedio o estimado de los ingresos obtenidos por los vehículos afiliados a esas empresas e indican las circunstancias particulares de esa actividad en la ciudad de Barranquilla, es decir, que se relacionan directamente con el hecho que se pretendía probar.

Es de resaltar que el de servicio de transporte público de pasajeros prestado en vehículos tipo taxi tiene una singularidad consistente en que para el año gravable objeto de debate, los clientes acostumbraban a pagar en efectivo. Este hecho, sumado a que el investigado es una persona natural que no lleva contabilidad, acarrea para la DIAN una mayor complejidad en el proceso de fiscalización y dificultaba la determinación directa y exacta de los ingresos percibidos por esta actividad.

Bajo ese escenario, la adición de ingresos se sustentó en información obtenida a través de requerimientos de información a terceros e información aportada directamente por el contribuyente, con lo cual la Sala considera que la entidad demandada desvirtuó la presunción de veracidad de los hechos consignados en la declaración privada, y correspondía entonces al contribuyente controvertir los hechos y las pruebas en que se fundó la administración.

En efecto, en reconsideración el demandante aportó nuevas pruebas, las cuales fueron avaladas y estudiadas por el fisco y conllevaron a que morigerara los ingresos adicionados, al considerar que tenía mayor detalle y relación con el hecho que se pretendía probar.

En ese orden de ideas, la Sala accede al cargo de apelación planteado por la DIAN en calidad de apelante única, pues considera que las referidas certificaciones son pruebas pertinentes, útiles e idóneas para la determinación de ingresos omitidos. Prospera el cargo de apelación.

No obstante, debido a que el Tribunal accedió al cargo principal de la demanda y no estudió los demás cargos, corresponde a la Sala establecer si los ingresos se cuantificaron en debida forma o si, por el contrario, la autoridad tributaria no valoró las pruebas de forma integral.

Para el efecto, resulta relevante precisar las siguientes reglas que se tendrán en cuenta para el análisis de los ingresos a adicionar:

Los vehículos que se estudiarán serán los que fueron glosados en la resolución que resolvió el recurso de reconsideración, toda vez que ese acto modificó la liquidación oficial de revisión. De este modo, el taxi de placas STL287, no se analizará, pues como se observa en la transcripción de la resolución demandada, no fue objeto de cuestionamiento.

Se tendrán en cuenta los ingresos que certificó cada una de las compañías y no se aplicará una tarifa general de \$45.000 diarios como lo pretende el demandante, pues si bien todos los vehículos trabajaban en la ciudad de Barranquilla, esa tarifa únicamente fue certificada por la empresa de transporte COOTRANSANDALUCIA.



Es de resaltar que a excepción de CUBISA S.A.S., las certificaciones que sustentaron la decisión adoptada en reconsideración por la demandada fueron arimadas al expediente por el propio contribuyente, y emitidas por las empresas en las que se encontraban afiliados los taxis con fundamento en su experiencia y en otra información de su conocimiento, como se verá más adelante.

Asimismo, se partirá de las condiciones que haya certificado cada una de las empresas, esto es, cuántos días a la semana trabajaban los vehículos y si dejaron de circular los días festivos.

Se precisa que en el escrito de demanda el señor Guillermo Villar Cleves contabiliza los ingresos dejados de percibir por días festivos con base en 18 días y que no es un hecho debatido entre las partes que el año tiene 48 semanas, por lo que esas variables se mantendrán con el propósito de realizar el cálculo.

De otra parte, atendiendo a las pruebas aportadas por el actor en sede administrativa y judicial en relación con la restricción por pico y placa en Barranquilla para el año 2015, la Sala restará de la base de cálculo para todos los vehículos (independientemente de la empresa a la que estuvieran adscritos) los días de pico y placa, considerando la fecha de afiliación de los vehículos y partiendo del hecho de que en promedio tenían 1 día de pico y placa a la semana como se observa a continuación³⁴:

CALENDARIO PICO Y PLACA PARA TAXIS AÑO 2015			
Enero	Febrero	Marzo	Abril
Mayo	Junio	Julio	Agosto
Septiembre	Octubre	Noviembre	Diciembre

¡Barranquilla florece para todos!

ALCALDÍA DE BARRANQUILLA
 Distrito Especial, Industria y Turismo
 SECRETARÍA DE MOVILIDAD

³⁴ Índice 17 del SAMAI. Sede electrónica del Tribunal Administrativo de Cundinamarca. Carpeta "17_250002337000202000554002RECIBEMEMORIAL20220606100500", documento "79121855 EXP DT 2015 2017 1977 C4[38]", páginas 93 a 94.



1. Taxis afiliados a COONTRANSANDALUCIA:

Respecto de los vehículos que trabajaron el año completo el demandante arrió al expediente 7 certificaciones emitidas por COONTRANSANDALUCIA el 26 de junio de 2019, las cuales señalan que los vehículos son de propiedad del demandante, detallan la placa, el modelo y la marca del taxi, así como la fecha de afiliación a la empresa. Así mismo, indican³⁵:

“Que, revisando en detalle los tarjetones de los conductores inscritos, teniendo en cuenta nuestra experiencia y que para tal periodo en la ciudad de Barranquilla, solo se trabajaba durante la jornada un solo turno, encontramos que los ingresos de este vehículo por la prestación del servicio público de transporte, por concepto de tarifa, fue de CUARENTA Y CINCO MIL PESOS (\$45.000.00) pesos diarios;

Que de acuerdo con nuestra experiencia y en condiciones normales, cada taxi en la ciudad de Barranquilla trabaja cinco (5) días a la semana, sin perjuicio de la reglamentación vigente en materia de Pico y Placa o días festivos o días cívicos o de desperfectos del vehículo o problemas de tránsito tales como inmovilización.”

En ese sentido, asiste razón al señor Guillermo Villar Cleves en cuanto a que las certificaciones no sólo indican el ingreso percibido diariamente por cada uno de los taxis afiliados, sino que también establece unas circunstancias en las que trabajaron esos vehículos, como son que circulaban 5 días a la semana y no transitaban los días festivos ni aquellos en los que tenían restricción por pico y placa.

No obstante, la Sala observa que la DIAN en los actos objeto de control únicamente se tuvo en cuenta los días trabajados a la semana (5) y los ingresos diarios certificados (\$45.000), por lo que procede, reliquidar los ingresos omitidos como se muestra a continuación:

CONCEPTO	DEMANDANTE	DIAN	C.E.
NÚMERO DE SEMANAS EN EL AÑO 2015	48	48 ³⁶	48
DÍAS TRABAJADOS A LA SEMANA	5	5	5
TOTAL DÍAS TRABAJADOS AÑO 2015	240	240	240
INGRESOS DIARIOS CERTIFICADOS	\$45.000	\$45.000	\$45.000
INGRESO ANUAL POR CADA TAXI ³⁷	\$10.800.000	\$10.800.000	\$10.800.000
DÍAS FESTIVOS AÑO 2015	18	0	18
(-) ING NO PERCIBIDOS POR FESTIVOS ³⁸	\$810.000	-	\$ 810.000
DÍAS DE PICO Y PLACA A LA SEMANA	1	0	1
DÍAS DE PICO Y PLACA AL AÑO (48 semanas)	48	0	48
(-) ING NO PERCIBIDOS POR PICO Y PLACA ³⁹	\$2.160.000	-	\$2.160.000
(=) TOTAL INGRESOS AÑO 2015 POR CADA TAXI SIN PICO Y PLACA NI FESTIVOS	\$7.830.000	\$10.800.000	\$7.830.000

³⁵ Índice 17 del SAMAI. Sede electrónica del Tribunal Administrativo de Cundinamarca. Carpeta “17_250002337000202000554002RECIBEMEMORIAL20220606100500”, documento “79121855 EXP DT 2015 2017 1977 C4[38]”, páginas 84 a 90.

³⁶ La DIAN partió del supuesto que se trabajaron 5 días a la semana, 4 semanas al mes y 12 meses al año.

³⁷ Este valor resulta de aplicar la siguiente fórmula: \$45.000 * 48 semanas * 5 días.

³⁸ Este valor resulta de aplicar la siguiente fórmula: \$45.000 * 18 días festivos.

³⁹ Este valor resulta de aplicar la siguiente fórmula: \$45.000 * 48 días de pico y placa (1 día a la semana).



Ahora bien, en el caso del vehículo de placas UYY341, el actor indicó que se afilió a COOTRANSANDALUCIA el 26 de agosto de 2015 y pese a que en el cuadro de resumen que preparó en el escrito de demanda no incluyó este taxi, sí alegó que en 2015 obtuvo unos ingresos máximos de \$3.105.000 de acuerdo con la certificación emitida por la compañía de taxis⁴⁰.

Por su parte, la DIAN en la resolución que resolvió el recurso de reconsideración calculó ingresos por el mismo valor de los vehículos que trabajaron el año completo (\$10.800.000).

La Sala considera que en el caso de este vehículo está probado que trabajó desde el 26 de agosto de 2015, es decir 86 días que corresponden a 17 semanas, con unos ingresos diarios de \$45.000, para unos ingresos totales al año de \$3.870.000. A ese valor se deben restar 17 días de pico y placa (uno por semana) que equivalen a ingresos por \$765.000, de modo que los ingresos anuales de este vehículo ascendieron a \$3.105.000, como lo advirtió el contribuyente en el escrito de demanda. Dado que en el cálculo propuesto por el actor no se advierte que haya detraído los días festivos, se mantiene la suma de \$3.105.000⁴¹.

En ese orden de ideas, los ingresos a adicionar para los vehículos afiliados a la empresa COOTRANSANDALUCIA quedarán como se detalla a continuación:

COOTRANSANDALUCIA					
No.	PLACA	AFILIACIÓN	INGRESO ANUAL SIN PICO Y PLACA NI FESTIVOS		
			DEMANDANTE	DIAN	C.E.
1	STL267	2010	\$7.830.000	\$10.800.000	\$7.830.000
2	STL268	2015	\$7.830.000	\$10.800.000	\$7.830.000
3	STL269	2010	\$7.830.000	\$10.800.000	\$7.830.000
4	STL270	2010	\$7.830.000	\$10.800.000	\$7.830.000
5	STL289	2010	\$7.830.000	\$10.800.000	\$7.830.000
6	STL296	2010	\$7.830.000	\$10.800.000	\$7.830.000
7	UYY341	26/08/2015	\$3.105.000	\$10.800.000	\$3.105.000
8	STL358	2010	\$7.830.000	\$10.800.000	\$7.830.000
TOTAL INGRESOS			\$57.915.000	\$86.400.000	\$57.915.000

2. Taxis afiliados a Auto Taxi Ejecutivo Barranquilla S.A.:

El accionante aportó con el recurso de reconsideración 12 certificaciones emitidas en julio de 2019 por Auto Taxi Ejecutivo Barranquilla S.A. con destino a la

⁴⁰ Índice 17 del SAMAI. Sede electrónica del Tribunal Administrativo de Cundinamarca. Carpeta "17_250002337000202000554002RECIBEMEMORIAL20220606100500", documento "79121855 EXP DT 2015 2017 1977 C4[38]", página 83.

⁴¹ Página 23 del escrito de demanda.



administración de impuestos, las cuales indican las placas de los vehículos, la marca, el modelo, la fecha de afiliación a la empresa de transporte, y expresan que⁴²:

*"[...] el producido de este vehículo de servicio público de acuerdo a nuestra experiencia es aproximadamente de \$1.300.000 mensual.
De acuerdo con nuestra experiencia y en condiciones normales, un taxi labora cinco (5) días hábiles a la semana en un solo turno largo, su [sic] perjuicio a la reglamentación de pico y placa de inactividad por días festivos, días cívicos, desperfectos mecánicos, falta de conductor e inmovilización en patios entre otras eventualidades."*

Conforme a lo anterior, la Sala considera que los ingresos para los taxis afiliados a esta compañía y que trabajaron el año 2015 completo, deben calcularse a partir de unos ingresos mensuales de \$1.300.000, descontando los días festivos y las restricciones por pico y placa:

CONCEPTO	DEMANDANTE	DIAN	C.E.
INGRESO MENSUAL CERTIFICADO		\$1.300.000	\$1.300.000
NÚMERO DE MESES EN EL AÑO		12	12
INGRESO ANUAL POR CADA TAXI	\$10.800.000	\$15.600.000	\$15.600.000
NÚMERO DE SEMANAS EN EL AÑO 2015	48		48
DÍAS TRABAJADOS A LA SEMANA	5		5
TOTAL DÍAS TRABAJADOS AÑO 2015	240		240
INGRESOS DIARIOS	\$45.000		\$65.000
DÍAS FESTIVOS AÑO 2015	18	0	18
(-) ING NO PERCIBIDOS POR FESTIVOS	\$810.000	-	\$1.170.000
DÍAS DE PICO Y PLACA A LA SEMANA	1	0	1
DÍAS DE PICO Y PLACA AL AÑO (48 semanas)	48	0	48
(-) ING NO PERCIBIDOS POR PICO Y PLACA	\$2.160.000	-	\$3.120.000
(=) TOTAL INGRESOS AÑO 2015	\$7.830.000	\$15.600.000	\$11.310.000

Así, los ingresos omitidos son los siguientes:

AUTO TAXI EJECUTIVO BARRANQUILLA S.A. AÑO COMPLETO				
No.	PLACA	INGRESO ANUAL		
		DEMANDANTE	DIAN	C.E.
1	UYV068	\$ -	\$15.600.000	\$11.310.000
2	UYV086	\$7.830.000	\$15.600.000	\$11.310.000
3	UYV496	\$7.830.000	\$15.600.000	\$11.310.000
4	UYV497	\$7.830.000	\$15.600.000	\$11.310.000
5	UYU841	\$7.830.000	\$15.600.000	\$11.310.000

⁴² Índice 17 del SAMAI. Sede electrónica del Tribunal Administrativo de Cundinamarca. Carpeta "17_250002337000202000554002RECIBEMEMORIAL20220606100500", documento "79121855 EXP DT 2015 2017 1977 C4[38]", páginas 96 a 99 y 101 a 108.



6	SDU188	\$7.830.000	\$15.600.000	\$11.310.000
7	STN805	\$7.830.000	\$15.600.000	\$11.310.000
8	WGA794	\$7.830.000	\$15.600.000	\$11.310.000
9	WGA811	\$7.830.000	\$15.600.000	\$11.310.000
10	TDV588	\$7.830.000	\$15.600.000	\$11.310.000
11	UZD311	\$ -	\$15.600.000	\$11.310.000
12	UZD313	\$7.830.000	\$15.600.000	\$11.310.000
13	STN016	\$7.830.000	\$15.600.000	\$11.310.000
TOTAL INGRESOS		\$86.130.000	\$202.800.000	\$147.030.000

En lo que alude a los vehículos que se vincularon a la empresa de transporte a lo largo del año 2015, la Sala considera acertada la posición del demandante en cuanto a que no podían calcularse ingresos por el año completo, en la medida que las certificaciones indican la fecha de afiliación y que en el expediente se encuentra probado que el actor adquirió nuevos taxis en este periodo gravable. Asimismo, debe tenerse en cuenta que según la certificación los vehículos no circulaban los días festivos ni los días de pico y placa.

De este modo, para los taxis que no laboraron el año completo tenemos:

AUTO TAXI EJECUTIVO BARRANQUILLA S.A. AÑO INCOMPLETO								
No.	PLACA	FECHA DE AFILIACIÓN	SEMANAS TRABAJADAS	DÍAS FESTIVOS	DÍAS DE PICO Y PLACA	INGRESO ANUAL		
						DEMANDANTE	DIAN	C.E. ⁴³
1	SDU180	28/05/2015	28	11	28	\$4.545.000	\$15.600.000	\$6.565.000
2	SDU183	28/05/2015	28	11	28	\$4.545.000	\$15.600.000	\$6.565.000
3	SDU185	3/06/2015	28	11	28	\$4.545.000	\$15.600.000	\$6.565.000
4	SDU186	28/05/2015	28	11	28	\$4.545.000	\$15.600.000	\$6.565.000
5	WGA817	4/05/2015	32	12	32	\$5.220.000	\$15.600.000	\$7.540.000
6	WGA823	7/05/2015	31	12	31	\$5.040.000	\$15.600.000	\$7.280.000
7	WGA828	7/05/2015	31	12	31	\$5.040.000	\$15.600.000	\$7.280.000
8	WGA829	9/05/2015	31	12	31	\$5.040.000	\$15.600.000	\$7.280.000
9	WGA841	13/05/2015	31	12	31	\$5.040.000	\$15.600.000	\$7.280.000
10	WGA966	23/05/2015	29	11	29	\$4.725.000	\$15.600.000	\$6.825.000
11	WGB173	16/07/2015	30	9	30	\$4.995.000	\$15.600.000	\$7.215.000
12	WGB214	31/07/2015	24	7	24	\$4.005.000	\$15.600.000	\$5.785.000
13	WGB213	31/07/2015	24	7	24	\$ -	\$15.600.000	\$5.785.000
14	WGB219	4/08/2015	23	7	23	\$ -	\$15.600.000	\$5.525.000
15	WGB215	31/07/2015	24	7	24	\$4.005.000	\$15.600.000	\$5.785.000
16	WGB283	8/09/2015	19	5	19	\$3.195.000	\$15.600.000	\$4.615.000
TOTAL INGRESOS						\$64.485.000	\$249.600.000	\$104.455.000

⁴³ Este valor resulta de aplicar la siguiente fórmula: ingreso anual \$15.600.000 / en 48 semanas = ingreso semanal de \$325.000. Ahora, en cada caso se multiplicó \$325.000 por las semanas trabajadas, y al valor resultante se restaron los días de pico y placa y los días festivos a un valor de \$65.000 diarios.



En conclusión, los ingresos totales de los vehículos afiliados a la compañía Auto Taxi Ejecutivo Barranquilla S.A. por el año 2015 se determinan así:

	TOTAL INGRESOS		
	DEMANDANTE	DIAN	C.E.
INGRESOS TAXIS AÑO COMPLETO	\$86.130.000	\$202.800.000	\$147.030.000
INGRESOS TAXIS AÑO INCOMPLETO	\$64.485.000	\$249.600.000	\$104.455.000
TOTAL	\$150.615.000	\$452.400.000	\$251.485.000

3. Taxi afiliado a Liderauto del Caribe S.A.S.

A la compañía Liderauto del Caribe S.A.S. se encontraba adscrito el taxi de placas STM480, respecto del cual obra en el expediente una certificación emitida por el representante legal de dicha compañía en los siguientes términos⁴⁴:

*“Que, el señor **GUILLERMO VILLAR CLEVES**, identificado con cedula de Ciudadanía No. 79121855 es propietario del vehículo tipo taxi, que a continuación se relaciona.*

PLACA	MARCA	MODELO	AFILIACIÓN	ORDEN
STM480	HYUNDAI	2011	Dic 01, 2010	0812

*Que de acuerdo con nuestra experiencia y tomando como referencia vehículos de este tipo, que laboran en condiciones normales, podemos certificar que sus ingresos son en promedio mensual de **MILLON TRESCIENTOS MIL PESOS MCTE (\$1.300.000)**”*

El demandante también aportó con el recurso de reconsideración otra certificación expedida por Liderauto del Caribe S.A.S., pero debido a que no es específica en cuanto al demandante o el vehículo de su propiedad, sino que versa sobre “vehículos de este tipo (TAXI), que laboran en condiciones normales”⁴⁵, el fisco en reconsideración decidió dar validez a la certificación que es específica del demandante.

La Sala estima que asiste razón a la DIAN, en cuanto a que la certificación que se debe tener en cuenta es la que se refiere específicamente al vehículo de placas STM480 de propiedad del actor y no la certificación de carácter general.

En ese orden de ideas, se concluye que el contribuyente obtuvo ingresos mensuales por \$1.300.000 durante todo el año 2015, es decir, que generó unos ingresos anuales de \$15.600.000. No obstante, por las razones previamente expuestas se deben detraer únicamente los días de pico y placa, porque la certificación no hace ninguna otra precisión. Entonces, se deben restar ingresos por cuantía de

⁴⁴ Índice 17 del SAMAI. Sede electrónica del Tribunal Administrativo de Cundinamarca. Carpeta “17_250002337000202000554002RECIBEMEMORIAL20220606100500”, documento “79121855 EXP DT 2015 2017 1977 C4[38]”, página 100.

⁴⁵ Índice 17 del SAMAI. Sede electrónica del Tribunal Administrativo de Cundinamarca. Carpeta “17_250002337000202000554002RECIBEMEMORIAL20220606100500”, documento “79121855 EXP DT 2015 2017 1977 C4[38]”, página 109.



\$2.051.507⁴⁶ por los días de restricción por pico y placa, y los ingresos totales anuales quedan así:

TAXI DE PLACA STM480 - FECHA DE AFILIACIÓN 01/12/2010			
CONCEPTO	DEMANDANTE	DIAN	C.E.
TOTAL INGRESOS AÑO 2015	\$7.830.000	\$15.600.000	\$13.548.493

4. Taxi afiliado a CUBISA S.A.S.:

Corresponde al taxi identificado con la placa UYX324, cuyos ingresos fueron determinados por el fisco con sustento en la certificación emitida por CUBISA S.A.S. el 15 de diciembre de 2015 y que el señor Guillermo Villar Cleves entregó al Banco Davivienda S.A., que asevera lo siguiente⁴⁷:

*“Que el señor (a) **GUILLERMO VILLAR CLEVES**, identificado (a) con cedula de ciudadanía No. **79.121.855** tiene afiliado un vehículo a esta empresa desde Junio 28 de 2007, con las siguientes características:*

PLACA : **UYX324**
MARCA : **HYUNDAI**
MODELO : **2008**
MOTOR : **[...]**
CAPACIDAD : **CINCO**
SERVICIO : **PÚBLICO**
COLOR : **AMARILLO**

*Este vehículo genera ingresos mensuales por concepto de tarifa la suma de **\$2.400.000 M/L.**”*

En el caso de CUBISA S.A.S. la autoridad tributaria se valió de la certificación emitida por dicho tercero y que el demandante entregó al Banco Davivienda S.A. con el objetivo de obtener un crédito. Debido a que la actora no aportó otras pruebas que controvertan el valor certificado por la empresa de transporte, la Sala mantiene la adición de ingresos a partir del valor certificado.

Ahora bien, según la certificación antes transcrita, el taxi de placas UYX324 generó ingresos mensuales por valor de \$2.400.000 en el año 2015 y trabajó durante todo el año, por lo que los ingresos anuales equivalen a \$28.800.000, que es el valor establecido por el fisco en los actos acusados, pero de ese valor deben restarse los ingresos dejados de percibir por los días de pico y placa del año (48 días) es decir \$3.787.397⁴⁸, para un total de ingresos anuales de \$25.012.603.

⁴⁶ Este valor resulta de aplicar la siguiente fórmula: $\$15.600.000 / 365 \text{ días} = \42.740 diarios. Ahora, este valor se multiplica por 48 días de pico y placa al año (1 por semana), lo que da como resultado \$2.051.507.

⁴⁷ Índice 17 del SAMAI. Sede electrónica del Tribunal Administrativo de Cundinamarca. Carpeta “17_250002337000202000554002RECIBEMEMORIAL20220606100500”, documento “79121855 EXP DT 2015 2017 1977 C2[63]”, página 177.

⁴⁸ Este valor se obtiene de dividir \$28.800.000 en 365 días porque se asume que trabajó 7 días a la semana, lo que da como resultado un ingreso diario de \$78.904, el cual se multiplica por 48 días de pico y placa.



En síntesis, procede adicionar ingresos derivados de la actividad de transporte de pasajeros en cuantía de \$347.961.096 discriminados por empresa de la siguiente forma:

EMPRESA DE TRANSPORTE	DEMANDANTE	DIAN	C.E.
COOTRANSANDALUCIA	\$57.915.000	\$86.400.000	\$57.915.000
AUTO TAXI EJECUTIVO BARRANQUILLA S.A.	\$150.615.000	\$452.400.000	\$251.485.000
LIDERAUTO DEL CARIBE S.A.S	\$7.830.000	\$15.600.000	\$13.548.493
CUBISA S.A.S.	\$7.830.000	\$28.800.000	\$25.012.603
TOTAL INGRESOS A ADICIONAR	\$224.190.000	\$583.200.000	\$347.961.096

De la sanción por inexactitud

En los actos administrativos demandados, la DIAN impuso sanción por inexactitud al señor Guillermo Villar Cleves en cuantía de \$196.136.000.

De conformidad con los artículos 647 y 648 del Estatuto Tributario constituye inexactitud sancionable, entre otras circunstancias la omisión de ingresos o impuestos generados por las operaciones gravadas y la inclusión de costos y deducciones inexistentes o inexactos, de los cuales se derive un menos impuesto o saldo a pagar. En ese caso la sanción corresponderá al 100% de la diferencia entre el saldo a pagar determinado en la liquidación oficial y el declarado por el contribuyente⁴⁹.

La Sala considera que se debe mantener la sanción por inexactitud impuesta al actor, toda vez que se demostró que en el periodo gravable en discusión omitió ingresos generados en operaciones gravadas, así como también se rechazaron costos y deducciones que no fueron debatidos en sede judicial, por lo que se concluye que el actor sí incurrió en conductas definidas como inexactas, de las cuales derivó un impuesto a pagar menor al que realmente le correspondía.

No obstante, debido a que la Sala reliquidó la adición de ingresos derivados de la actividad de transporte de pasajeros, tanto el impuesto como la sanción por inexactitud deben ser recalculados. En consecuencia, la Sala modificará el ordinal primero de la sentencia apelada, para en su lugar, a título de restablecimiento del derecho, tener como liquidación la practicada por esta Sala en los siguientes términos:

IMPUESTO SOBRE LA RENTA AÑO GRAVABLE 2015			
CONCEPTO	LIQ PRIVADA	RES RESOLVIÓ RECONSIDERACIÓN	LIQ C DE E
TOTAL PATRIMONIO LÍQUIDO	2.140.917.000	2.140.917.000	2.140.917.000
INGRESOS RECIBIDOS COMO EMPLEADO	0	0	0
ING REC PENSI INVA VEJEZ SOBREVIVI RIESG PROFESIONALES	0	0	0

⁴⁹ Normas aplicadas por la administración en los actos acusados.



INGRESOS POR HONORARIOS, COMISIONES Y SERVICIOS	81.000.000	81.000.000	81.000.000
INTERESES Y RENDIMIENTOS FINANCIEROS	306.000	306.000	306.000
DIVIDENDOS Y PARTICIPACIONES	1.237.000	1.237.000	1.237.000
OTROS INGRESOS	64.625.000	647.825.000	412.586.000
INGRESOS DEL EXTERIOR	0	0	0
TOTAL INGRESOS RECIBIDOS	147.168.000	730.368.000	495.129.000
NO CONSTITUTIVOS DE RENTA DIVIDENDOS PARTICIPACIONES	1.237.000	1.237.000	1.237.000
TOTAL ING NO CONSTITUTIVOS DE RENTA	1.237.000	1.237.000	1.237.000
TOTAL INGRESOS NETOS	145.931.000	729.131.000	493.892.000
DEDUCCION POR PAGOS DE INTERESES DE VIVIENDA	4.543.000	4.543.000	4.543.000
COSTOS Y DEDUCCIONES	70.693.000	52.685.000	52.685.000
TOTAL COSTOS Y DEDUCCIONES	75.236.000	57.228.000	57.228.000
RENDA LÍQUIDA DEL EJERCICIO	70.695.000	671.903.000	436.664.000
RENDA LÍQUIDA	70.695.000	671.903.000	436.664.000
RENDA PRESUNTIVA	22.941.000	22.941.000	22.941.000
RENDA LÍQUIDA GRAVABLE	70.695.000	671.903.000	436.664.000
IMPUESTO SOBRE LA RENTA LÍQUIDA GRAVABLE	9.614.000	205.750.000	128.121.000
IMPUESTO NETO DE RENTA	9.614.000	205.750.000	128.121.000
IMPUESTO DE GANANCIAS OCASIONALES	7.868.000	7.868.000	7.868.000
TOTAL IMPUESTO A CARGO	17.482.000	213.618.000	135.989.000
ANTICIPO RENTA POR EL AÑO GRAVABLE 2015	1.664.000	1.664.000	1.664.000
TOTAL RETENCIONES AÑO GRAVABLE	11.347.000	11.347.000	11.347.000
SALDO A PAGAR POR IMPUESTO	4.471.000	200.607.000	122.978.000
SANCIONES	0	196.136.000	118.507.000
TOTAL SALDO A PAGAR	4.471.000	396.743.000	241.485.000
TOTAL SALDO A FAVOR	0	0	0

CÁLCULO DE LA SANCIÓN POR INEXACTITUD		
	DIAN	C DE E
Saldo a pagar determinado	200.607.000	122.978.000
Saldo a pagar declarado	4.471.000	4.471.000
Base de sanción	196.136.000	118.507.000
Porcentaje de sanción por inexactitud	100%	100%
Valor sanción por inexactitud	196.136.000	118.507.000

Condena en costas

La Sala precisa que no condena en costas en esta instancia conforme a lo previsto en los artículos 188 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo, y 365 numeral 8 del Código General del Proceso, por cuanto en el expediente no se encuentran pruebas que las demuestren o justifiquen.



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,

FALLO

PRIMERO: Modificar el ordinal primero de la sentencia del 23 de noviembre de 2023, proferida por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Subsección “B en el trámite del medio de control de nulidad y restablecimiento del derecho instaurado por el señor Guillermo Villar Cleves. En su lugar:

“**PRIMERO: DECLARAR** la nulidad parcial de la Liquidación Oficial de Revisión 322412019000186 del 24 de mayo de 2019 y de la Resolución 992232020000011 del 3 de julio de 2020, ambas proferidas por la DIAN, en lo que respecta a la adición de ingresos, de conformidad con las razones expuestas en la presente providencia.

SEGUNDO: A título de restablecimiento del derecho, téngase como liquidación la efectuada por la Sala en segunda instancia.”

SEGUNDO: No condenar en costas en esta instancia.

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

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

(Firmado electrónicamente)
WILSON RAMOS GIRÓN
Presidente

(Firmado electrónicamente)
MILTON CHAVES GARCÍA

(Firmado electrónicamente)
MYRIAM STELLA GUTIÉRREZ ARGÜELLO

Señor ciudadano este documento fue firmado electrónicamente. Para comprobar su validez e integridad lo puede hacer a través de la siguiente dirección electrónica: <http://relatoria.consejodeestado.gov.co:8081/Vistas/documentos/validador>