



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

CONSEJERA PONENTE: MYRIAM STELLA GUTIÉRREZ ARGÜELLO Bogotá

D.C., dos (2) de diciembre de dos mil veintiuno (2021)

Referencia	Acción nulidad y restablecimiento del derecho
Radicación	25000-23-37-000-2014-00585-01 (24420)
Demandante	COMERCIALIZADORA DE AUTOMOTORES S.A ANTES SUBARU DE COLOMBIA S.A.
Demandado	DIRECCIÓN DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES DIAN
Temas	IVA. Liquidaciones oficiales de revisión. Bimestres I al VI del año gravable 2009. Reiteración jurisprudencial contratos de usufructo IVA. Liquidación sanción de inexactitud con modificación de saldos a favor imputados.

SENTENCIA DE UNIFICACIÓN

2021CE-SUJ-4-003

La Sala decide el recurso de apelación presentado por la demandante contra la sentencia del 8 de noviembre de 2018, proferida por la Sección Cuarta-Subsección A del Tribunal Administrativo de Cundinamarca, que resolvió (fl.615 c.p3):

“PRIMERO. DECLÁRASE la nulidad parcial de la Liquidaciones Oficiales de Revisión No. 312412012000111 del 26 de diciembre de 2012, 312412012000110 del 26 de diciembre de 2012, 312412012000109 del 26 de diciembre de 2012, 312412012000108 del 26 de diciembre de 2012, 312412012000106 del 26 de diciembre de 2012, 312412012000105 del 27 de diciembre de 2012, por medio de las cuales modificaron las declaraciones de IVA de la sociedad demandante por los periodos 1 al 6 del año 2009, respectivamente, y las Resoluciones No. 900.018 del 27 de enero de 2014, 900.017 del 27 de enero de 2014, 900.019 del 27 de enero de 2014, 900.020 del 27 de enero de 2014, 900.021 del 27 de enero de 2014, y 900.022 del 27 de enero de 2014, mediante las cuales se resolvieron los recursos de reconsideración interpuestos en contra de las liquidaciones oficiales antes mencionadas, respectivamente, proferidas por la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, proferidas por la DIAN, de conformidad con las razones expuestas en esta providencia.

SEGUNDO. En consecuencia, a título de restablecimiento TÉNGASE como liquidaciones, las efectuadas por la Sala en la parte motiva de esta providencia.

TERCERO. Sin condena en costas”.

ANTECEDENTES DE LA ACTUACIÓN ADMINISTRATIVA

La Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (“DIAN”) expidió requerimientos especiales de IVA por los seis bimestres del año gravable 2009, en los que propuso modificaciones a las declaraciones privadas, sustentada en que la sociedad COMERCIALIZADORA DE AUTOMOTORES NACIONAL S.A. (antes “SUBARU DE COLOMBIA S.A.”) había simulado contratos de usufructo en el desarrollo de su objeto social, correspondiendo realmente a compraventas.

Mediante Liquidaciones Oficiales de Revisión Nos. 312412012000111, 312412012000110, 312412012000109, 312412012000108, 312412012000106 del 26 de diciembre de 2012, y 312412012000105 de diciembre de 2012, confirmó las



glosas de los requerimientos, modificó las liquidaciones privadas al adicionar ingresos brutos por operaciones gravadas, lo que generó un mayor impuesto, e impuso sanción por inexactitud.

Contra esas liquidaciones de revisión se presentaron recursos de reconsideración, las cuales fueron confirmadas mediante las Resoluciones Nos. 900.018, 900.017, 900.019, 900.020, 900.021 y 900.022 del 27 de enero de 2014.

ANTECEDENTES PROCESALES

En ejercicio del medio de control de nulidad y restablecimiento del derecho previsto en el artículo 138 del CPACA, la parte demandante presentó las siguientes pretensiones (fls.2-3 c.p1):

“PRIMERA: Declarar la NULIDAD de la Resolución No. 900.018 del 27 de enero de 2014, notificada el 10 de febrero del mismo año, proferida por la Subdirectora de Gestión de Recursos Jurídicos de la Dirección de Gestión Jurídica, acto administrativo que resolvió el recurso de reconsideración interpuesto contra la Liquidación Oficial de Revisión No. 312412012000111 del 26 de diciembre de 2012.

SEGUNDA: Declarar la NULIDAD de la Liquidación Oficial de Revisión No. 312412012000111 del 26 de diciembre de 2012, proferida por la Jefe G.I.T. Determinaciones Oficiales de la División Gestión de Liquidación de la Dirección Seccional de Impuestos Grandes Contribuyentes, la cual modificó la liquidación privada No. 9100006569304 presentada el 18 de marzo de 2009 por la sociedad SUBARU DE COLOMBIA S.A.

TERCERA: Como consecuencia de lo anterior, y a título de RESTABLECIMIENTO DEL DERECHO, se declare la firmeza de la liquidación privada Impuesto sobre las Ventas primer periodo del año gravable 2009, con No. 9100006569304 del 18 de marzo de 2009, presentada por la sociedad SUBARU DE COLOMBIA S.A., para con ello establecer la inexistencia del saldo a pagar a la U.A.E. DIAN por concepto alguno.

CUARTA: Declarar la NULIDAD de la Resolución No. 900.017 del 27 de enero de 2014, notificada el 10 de febrero del mismo año, proferida por la Subdirectora de Gestión de Recursos Jurídicos de la Dirección de Gestión Jurídica, acto administrativo que resolvió el recurso de reconsideración interpuesto contra la Liquidación Oficial de Revisión No. 312412012000110 del 26 de diciembre de 2012.

QUINTA: Declarar la NULIDAD de la Liquidación Oficial de Revisión No. 312412012000110 del 26 de diciembre de 2012, proferida por la Jefe G.I.T. Determinaciones Oficiales de la División Gestión de Liquidación de la Dirección Seccional de Impuestos Grandes Contribuyentes, la cual modificó la liquidación privada No. 9100006925156 presentada el 21 de mayo de 2009 por la sociedad SUBARU DE COLOMBIA S.A.

SEXTA: Como consecuencia de lo anterior, y a título de RESTABLECIMIENTO DEL DERECHO, se declare la firmeza de la liquidación privada Impuesto sobre las Ventas segundo periodo del año gravable 2009, con No. 9100006925156 del 21 de mayo de 2009, presentada por la sociedad SUBARU DE COLOMBIA S.A., para con ello establecer la inexistencia del saldo a pagar a la U.A.E. DIAN por concepto alguno.

SÉPTIMA: Declarar la NULIDAD de la Resolución No. 900.019 del 27 de enero de 2014, notificada el 10 de febrero del mismo año, proferida por la Subdirectora de Gestión de Recursos Jurídicos de la Dirección de Gestión Jurídica, acto administrativo que resolvió el recurso de reconsideración interpuesto contra la Liquidación Oficial de Revisión No. 312412012000109 del 26 de diciembre de 2012.

OCTAVA: Declarar la NULIDAD de la Liquidación Oficial de Revisión No. 312412012000109 del 26 de diciembre de 2012, proferida por la Jefe G.I.T. Determinaciones Oficiales de la División Gestión de Liquidación de la Dirección Seccional de Impuestos Grandes



Contribuyentes, la cual modificó la liquidación privada No. 9100007169403 presentada el 20 de julio de 2009 por la sociedad SUBARU DE COLOMBIA S.A.

NOVENA: Como consecuencia de lo anterior, y a título de RESTABLECIMIENTO DEL DERECHO, se declare la firmeza de la liquidación privada Impuesto sobre las Ventas tercer periodo del año gravable 2009, con No. 9100007169403 del 20 de julio de 2009, presentada por la sociedad SUBARU DE COLOMBIA S.A., para con ello establecer la inexistencia del saldo a pagar a la U.A.E. DIAN por concepto alguno.

DÉCIMA: Declarar la NULIDAD de la Resolución No. 900.020 del 27 de enero de 2014, notificada el 10 de febrero del mismo año, proferida por la Subdirectora de Gestión de Recursos Jurídicos de la Dirección de Gestión Jurídica, acto administrativo que resolvió el recurso de reconsideración interpuesto contra la Liquidación Oficial de Revisión No. 312412012000108 del 26 de diciembre de 2012.

DÉCIMO PRIMERA: Declarar la NULIDAD de la Liquidación Oficial de Revisión No. 312412012000108 del 26 de diciembre de 2012, proferida por la Jefe G.I.T. Determinaciones Oficiales de la División Gestión de Liquidación de la Dirección Seccional de Impuestos Grandes Contribuyentes, la cual modificó la liquidación privada No. 9100007468644 presentada el 17 de septiembre de 2009 por la sociedad SUBARU DE COLOMBIA S.A.

DÉCIMO SEGUNDA: Como consecuencia de lo anterior, y a título de RESTABLECIMIENTO DEL DERECHO, se declare la firmeza de la liquidación privada Impuesto sobre las Ventas cuarto periodo del año gravable 2009, con No. 9100007468644 del 17 de septiembre de 2009, presentada por la sociedad SUBARU DE COLOMBIA S.A., para con ello establecer la inexistencia del saldo a pagar a la U.A.E. DIAN por concepto alguno.

DÉCIMO TERCERA: Declarar la NULIDAD de la Resolución No. 900.021 del 27 de enero de 2014, notificada el 10 de febrero del mismo año, proferida por la Subdirectora de Gestión de Recursos Jurídicos de la Dirección de Gestión Jurídica, acto administrativo que resolvió el recurso de reconsideración interpuesto contra la Liquidación Oficial de Revisión No. 312412012000106 del 26 de diciembre de 2012.

DÉCIMO CUARTA: Declarar la NULIDAD de la Liquidación Oficial de Revisión No. 312412012000106 del 26 de diciembre de 2012, proferida por la Jefe G.I.T. Determinaciones Oficiales de la División Gestión de Liquidación de la Dirección Seccional de Impuestos Grandes Contribuyentes, la cual modificó la liquidación privada No. 9100007725208 presentada el 18 de noviembre de 2009 por la sociedad SUBARU DE COLOMBIA S.A.

DÉCIMO QUINTA: Como consecuencia de lo anterior, y a título de RESTABLECIMIENTO DEL DERECHO, se declare la firmeza de la liquidación privada Impuesto sobre las Ventas quinto periodo del año gravable 2009, con No. 9100007725208 del 18 de noviembre de 2009, presentada por la sociedad SUBARU DE COLOMBIA S.A., para con ello establecer la inexistencia del saldo a pagar a la U.A.E. DIAN por concepto alguno.

DÉCIMO SEXTA: Declarar la NULIDAD de la Resolución No. 900.022 del 27 de enero de 2014, notificada el 10 de febrero del mismo año, proferida por la Subdirectora de Gestión de Recursos Jurídicos de la Dirección de Gestión Jurídica, acto administrativo que resolvió el recurso de reconsideración interpuesto contra la Liquidación Oficial de Revisión No. 312412012000105 del 27 de diciembre de 2012.

DÉCIMO SÉPTIMA: Declarar la NULIDAD de la Liquidación Oficial de Revisión No. 312412012000105 del 27 de diciembre de 2012, proferida por la Jefe G.I.T. Determinaciones Oficiales de la División Gestión de Liquidación de la Dirección Seccional de Impuestos Grandes Contribuyentes, la cual modificó la liquidación privada No. 9100008001652 presentada el 20 de enero de 2010 por la sociedad SUBARU DE COLOMBIA S.A.

DÉCIMO OCTAVA: Como consecuencia de lo anterior, y a título de RESTABLECIMIENTO DEL DERECHO, se declare la firmeza de la liquidación privada Impuesto sobre las Ventas sexto periodo del año gravable 2009, con No. 9100008001652 del 20 de enero de 2010, presentada por la sociedad SUBARU DE COLOMBIA S.A., para con ello establecer la inexistencia del saldo a pagar a la U.A.E. DIAN por concepto alguno.



DÉCIMO NOVENA: *Que se condene en costas y agencias en derecho a la parte demandada*”.

Con ese fin invocó como normas violadas las siguientes: artículos 29, 83 y 363 de la Constitución Política; 823, 824, 832 y 1602 del Código Civil; 27, 420, 421, 647, 654, 655 y 683 del Estatuto Tributario; 96, 97 y 98 del Decreto 2649 de 1993 y 2 del Decreto 1766 de 2004.

Como concepto de violación fue señalado lo siguiente: (fls.7-19 c.p1):

1. Improcedencia de la adición de ingresos por operaciones gravadas, realizadas a través de contratos de usufructo (renglón 31).

1.1. Existencia y validez de los contratos de usufructo (Código Civil artículo 823, 824 y 832)

Adujo que la celebración de esos contratos cumplía con las normas aplicables a la figura del usufructo (artículos 823, 824 y 832 del Código Civil), por lo que no es cierto que se trate de una compraventa. A estos efectos, señala que, el plan de negocios de la empresa, denominado “*Plan Usufructo*”, ofrecía la posibilidad de disfrutar del vehículo durante un tiempo determinado a cambio de un precio, y en donde se reservaba la posibilidad de comprarlo, en caso que el cliente decidiera adquirir el vehículo al finalizar el plazo pactado en el contrato de usufructo.

Agregó que, con los clientes se firmaban dos contratos, uno de usufructo por el 70% del valor comercial del vehículo y otro de promesa de compraventa por el 30% del valor restante, el cual solo tenía efectos si los clientes deseaban adquirir el automóvil, de lo contrario debían reintegrarlo. En ese sentido, el cliente disfrutaba del vehículo durante 36 o 60 meses, en los cuales ejercía el uso y goce del mismo en desarrollo del usufructo, pero sin que ello implicara la propiedad del automóvil, cuya titularidad seguía en cabeza de SUBARU. A la terminación del usufructo, si subsistía la intención de adquirir el vehículo, se transfería la propiedad, en caso contrario, el cliente debía restituirlo o suscribir un nuevo contrato de usufructo con otro vehículo nuevo.

El pago por el usufructo se realizaba de la siguiente manera: tomando como base el valor comercial del vehículo, el cliente entregaba el 50% del mismo con recursos propios, como anticipo de pago del uso y goce que fuese otorgado al constituir el usufructo. El otro 50% del valor era financiado por una entidad financiera, con cuotas fijas máximo a 60 meses y a 0% de interés para los beneficiarios. Los intereses eran asumidos por SUBARU.

Señaló que la estrategia comercial de esa figura jurídica, parte de una decisión económica lícita, con plenos efectos legales, y no de un negocio simulado, como lo ha entendido la demandada. Que la causa de los contratos era real, que incluso hubo resoluciones anticipadas de contratos con sus respectivas restituciones, así como procesos judiciales por restitución de vehículo, se cita a uno en específico, con orden de restitución a favor de la actora.

Que, si bien es cierto que SUBARU recibía la totalidad del valor comercial del vehículo desde el comienzo del negocio, este valor no era recibido como pago de una venta – al no haberse celebrado tal contrato – se recibía como un pago por anticipado que, conforme al artículo 27 del Estatuto Tributario, por tratarse



de unas rentas no causadas, sólo debían registrarse como ingreso en el año en que se causaran, esto es en el año o periodo que nacía el derecho a recibirlas.

Manifestó también que la realidad económica del contrato corresponde a la del usufructo, pues pese a que se celebre tal contrato con opción de compra futura, el derecho que efectivamente se constituye es el de uso del vehículo; la futura compra, adujo, si bien es una opción que también se conoce desde el primer momento, no es definitiva y la certeza sobre su celebración no se tiene sino terminado el contrato de usufructo, o manifestada la voluntad del cliente en otro sentido.

Manifestó la inexistencia de prohibición legal o límites sobre la forma en que debía realizarse el pago del usufructo, pudiendo en consecuencia ser global, diferido o cancelado anticipadamente en su totalidad.

1.2. Tratamiento contable dado a los contratos de usufructo (violación del artículo 27 del Estatuto Tributario y 96 y siguientes del Decreto 2649 de 1993).

Cuestiona la posición de la demandada, según la cual, se estaban registrando en la contabilidad valores que no corresponden a la actividad económica registrada en el RUT. Precisa que la actividad económica allí inscrita sirve para efectos de clasificar a la sociedad como contribuyente, de forma tal que si lo que se quiere es establecer la actividad económica que legalmente está autorizada a desarrollar, debe dirigirse al objeto social inscrito en la Cámara de Comercio, el cual, en el caso concreto, expresamente autoriza a SUBARU DE COLOMBIA S.A. a dar en usufructo toda clase de vehículos automotores.

Reitera que los montos consignados en su contabilidad, corresponden a anticipos, ya que no pueden recibir tratamiento de ingresos hasta que se cumplan las condiciones del usufructo con el paso del tiempo. Motivo por el cual, lo recibido por concepto del pago del usufructo es registrado en la cuenta de pasivo diferido, de conformidad con lo ordenado por el Decreto 2649 de 1993, lo que resulta coherente con lo señalado por el Consejo Técnico de la Contaduría Pública en concepto 007 de 2005, sobre el pago anticipado de contratos de usufructo. Que un raciocinio similar debe hacerse respecto al dinero que se recibe por concepto del anticipo entregado en la promesa de compraventa, que hace parte de las cuentas por pagar o pasivos registrados en la contabilidad de la empresa, pues, al no existir certeza sobre su efectiva celebración, no causa IVA.

Sostuvo que no existe hecho generador del IVA, en tanto que el negocio jurídico celebrado era el de usufructo y no una compraventa simulada.

1.3. No existió el hecho generador de IVA.

Argumentó que el hecho de que la DIAN desconociera el contrato de usufructo desde el punto de vista fiscal, implica una actuación contraria a derecho porque se probó la existencia financiera y formal del mismo. Señaló que se vulneran los artículos 420, 421, 742 y 683 del Estatuto Tributario, en la medida que no es una venta, no se genera el impuesto de IVA y se actúa contrario a la voluntad del legislador pues se pretende el pago de un tributo en un negocio (usufructo) no sujeto al IVA.



- 1.4. Ilegalidad en la determinación del supuesto ingreso omitido por violación al debido proceso, por falta de notificación del auto que ordena el cruce de información y comisiona los funcionarios y, por desconocimiento del principio de asociación contable entre ingresos y costos.

Alega violación al debido proceso, porque si bien la fiscalización por el IVA de los periodos en cuestión tiene origen en la investigación contenida en el expediente PD20092011000296 sobre determinación del impuesto de renta del año 2009, desde el cual se trasladaron copias simples, considera que la prueba recolectada en la visita de verificación realizada el 9 de febrero de 2012, que se afirma fue determinante para establecer los ingresos omitidos, se torna ilegal, dado que la expedición del auto de verificación y/o cruce es de la misma fecha que se realizó la diligencia. Que no obra en el expediente notificación alguna sobre ese acto realizada a SUBARU, por lo que, en su opinión, están viciadas de ilegalidad todas las pruebas recolectadas en la visita.

Adicionalmente, sostuvo que la explicación en la que soportó la entidad demandada, el cálculo de los supuestos ingresos omitidos no es la adecuada pues como ella misma señala, del listado de los vehículos vendidos solo tomó los valores positivos lo cual no guarda concordancia con el principio de asociación contable. Que, debió la DIAN tener en cuenta también los costos supuestamente imputables a los ingresos que se pretenden adicionar, para obtener la base gravable del impuesto sobre las ventas.

2. No se configura fraude fiscal.

Manifiesta que su actuación se ajusta al marco legal. Que en ningún momento pretendió ocultar o desviar la realidad de sus negocios jurídicos, como tampoco eludir su carga tributaria. Asegura que su actuar se enmarca en lo que el ordenamiento jurídico ha entendido como ahorro fiscal. Que hablar de fraude fiscal por una actuación que se enmarca dentro de la ley y que tiene una realidad material, es equívoco, toda vez que los negocios jurídicos celebrados entre la empresa y sus clientes son reales, pues, también respondían a una racionalidad económica, como lo es el ahorro del interés financiero.

Sostiene que no hay lugar a ingresos gravados omitidos (renglón 51), porque actuó de acuerdo con el Concepto 37150 de 14 de abril de 2008 expedido por la DIAN. Que en razón a ese concepto la empresa le dio tratamiento de activos fijos a los bienes dados en usufructo, por lo tanto, la venta de ellos estaría exenta del IVA. Por lo que no existe intención de fraude o dolo.

Sostiene que para el año 2009 el fraude fiscal no tenía en la legislación colombiana autonomía como norma positiva que le permitiera al fisco, con fundamento en la misma, establecer la adición de ingresos o desconocimiento de gastos o costos.

3. No procede la modificación propuesta de impuesto generado por ingresos omitidos.

- 3.1 La DIAN emitió concepto jurídico en el cual SUBARU fundamentó el tratamiento fiscal dado al contrato de usufructo y constituye prueba pericial.



Que la figura jurídica de usufructuar vehículos importados, así como su tratamiento fiscal corresponde a lo conceptuado en Oficio 037150 del 14 de abril de 2008 y era de conocimiento de la DIAN y de la sociedad SUBARU DE COLOMBIA S.A. que mediante escrito de contestación de la acción de tutela interpuesta por la sociedad SUBARU DE COLOMBIA S.A., la DIAN reconoció expresamente que dicho concepto fue emitido para aplicación de los casos correspondientes a la figura jurídica del usufructo del impuesto sobre las ventas y no en lo que hace referencia al impuesto sobre la renta. Que, así las cosas, existe prueba judicial de que SUBARU obró en concordancia con lo preceptuado en dicho concepto.

3.2 Inexistencia del impuesto sobre las ventas generado por ingresos gravados omitidos de acuerdo con la doctrina vigente para la época.

Precisa el actor que la sociedad Subaru de Colombia S.A. ha considerado activos fijos los vehículos objeto de los contratos de usufructo y a su vez ha procedido a no gravar los valores de enajenación con IVA, de conformidad con la ley que regula los contratos de derecho civil y dos interpretaciones que emitieron las entidades que regulan el tema: la primera, el Consejo Técnico de la contaduría pública en Concepto No. 7 de 2005 que señaló que los activos dados en usufructo son activos fijos. Agregó que, a su vez, la misma administración mediante Concepto 31 de 2008 proferido por la DIAN concluyó, al igual que el Consejo Técnico de la Contaduría Pública, que los bienes dados en usufructo son activos fijos para la entidad que es la nuda propietaria.

Recordó que el artículo 264 de la Ley 223 de 1995 establece que los conceptos de la DIAN son de obligatorio cumplimiento para los funcionarios y no pueden ser controvertidos por ellos y, concluyó manifestando que resulta ilógico gravar con IVA la operación.

4. Violación del debido proceso por desconocer el saldo a favor del periodo anterior sin causa legal alguna.

Indica que en la declaración de IVA de los bimestres en cuestión se encuentra un saldo a su favor, que el literal a) del artículo 815 del Estatuto Tributario, faculta al contribuyente para imputarlo en el período siguiente. Que en caso de haber posteriores modificaciones a pasadas declaraciones, la sanción que procedería sería la dispuesta por el artículo 670 del Estatuto Tributario.

Que, por lo tanto, si además la DIAN en el periodo siguiente en donde fue imputado el saldo a favor lo rechaza sin fundamento alguno, se estaría sancionando dos veces al contribuyente por un mismo hecho, pues, de una parte, la DIAN deberá proferir el pliego de cargos respectivo y obtener el pago de la suma improcedente imputada al periodo siguiente, y de otra, está desconociendo este valor nuevamente al modificar el renglón, registrándolo en cero, sin explicación alguna.

5. La sanción por inexactitud impuesta no procede conforme a la ley.

Alega que no procede sanción por inexactitud, porque no ha incurrido en acto ilegal alguno y, que ha actuado de conformidad con el artículo 264 de la Ley 223 de 1995, que impone a los contribuyentes la obligación de comportarse conforme a los conceptos que la DIAN emite. Que mal haría la autoridad en



sancionar a la sociedad teniendo en cuenta que actuó bajo confianza legítima y según lo dicho en ese concepto.

Oposición a la demanda

La entidad demandada controvertió las pretensiones de la demanda (fls.455-506 c.p 3).

Dijo que profirió los actos administrativos acusados en observancia del ordenamiento jurídico aplicable, toda vez que en realidad la sociedad actora (antes Subaru de Colombia S.A), celebró una compraventa y no un contrato de usufructo, por lo que era procedente la adición de ingresos de ventas gravadas.

Luego de hacer la diferenciación entre el contrato de usufructo y el de compraventa, manifestó que la actora, en los periodos en discusión, ofrecía como incentivos al cliente para vender sus vehículos un descuento especial, como el no pago de intereses de financiación, cuotas fijas, facilidad para la obtención de crédito bancario, con la única condición de adquirirlo suscribiendo dos contratos, uno de usufructo y otro de promesa de compraventa, en la que se indicaba el día en que el vehículo se transferiría al usufructuario. Que para determinar la realidad del negocio realizado se tuvo en consideración el material probatorio soporte de cada una de las transacciones efectuadas, respecto de cada periodo gravable del año fiscal 2009, en los que se estableció que la actora no registró en las cuentas de ingreso ninguno de los valores recibidos como pago por la transferencia del vehículo.

Asegura haber quedado en evidencia que, la intención de los contratantes fue celebrar un contrato de compraventa sobre un vehículo automotor y no uno de usufructo, pues, en las declaraciones de terceros adquirientes, manifestaron expresamente que su intención fue adquirir el vehículo y no el simple uso del mismo. Muestra de ello es que, desde el inicio de la operación y al momento de recibir el mismo, ya habían cancelado la totalidad de su valor, parte con recursos propios y la otra con crédito bancario. Adicionalmente, los adquirientes nunca reconocieron a la demandante como dueño del bien, sino que actuaron bajo el convencimiento de que estaban adquiriendo el uso, disposición y frutos del mismo, es decir, actuaron sobre los bienes con ánimo de señor y dueño, lo cual es incompatible con la figura del usufructo.

Anotó que está probado que los clientes pagaron a la empresa actora la totalidad del valor pactado, una parte con recursos propios y la restante con crédito otorgado por entidad bancaria. De manera que el hecho cierto y verificado es que los clientes pagaron la totalidad del valor del vehículo comprado, valores que fueron recibidos directamente por el vendedor o girados a su favor por la entidad financiera, cuyos registros contables no aparecen en las cuentas del ingreso de la compañía vendedora. Por lo tanto, resulta equivocada la afirmación de la actora, según la cual los vehículos son de su propiedad por ser el nudo propietario de estos, y que son activos fijos de la compañía. Además, se constituyó prenda sin tenencia a favor del Banco Colpatria Red Multibanca para respaldar el crédito concedido al cliente. Lo que demuestra que el comprador es el titular del derecho, así el vendedor argumente que como es un contrato de usufructo solo se le permite al usufructuario el uso y goce, pero no la propiedad del bien.

En cuanto a la determinación del mayor ingreso “renglón 31”, la actora considera que al corresponder a verdaderos contratos de usufructo y de acuerdo a la forma



de contratación, el valor recibido por los mismos no los registra como ingreso, sino como anticipos para posteriormente ser debitado y acreditado como ingreso a medida que transcurre el tiempo del usufructo, dijo que así registrada esa operación escapa de la realidad, porque realmente los contratos celebrados fueron de compraventa y no de usufructo, por lo que la actora no le dio aplicación al artículo 26 y siguientes del Estatuto Tributario. Lo procedente era que registrara en su contabilidad y reflejara en las declaraciones del IVA bajo estudio, los valores que recibía por esas ventas, lo que no hizo.

Insistió en que en la actuación administrativa quedó demostrado que el cliente no tuvo la intención de pagar el precio total del vehículo a título de anticipo, sino pagarlo en su totalidad, como en efecto ocurrió, con la finalidad de adquirir la propiedad del bien.

Por lo tanto, agregó, se encuentra demostrado el acaecimiento del hecho generador del impuesto sobre las ventas establecido en los artículos 420 y 421 del Estatuto Tributario, esto es, la venta de bienes corporales muebles, por lo que el ingreso adicionado en los actos cuestionados se encuentra ajustado a derecho.

Que el valor tenido en cuenta para la adición de ingresos, se derivó de lo observado y recopilado con ocasión de la inspección contable adelantada por concepto del impuesto sobre la renta del año fiscal 2009, comoquiera que en dicha diligencia la administración recopiló el listado de las ventas de vehículos por usufructo, en el que se evidencia el valor total de los contratos. No obstante, en cuanto a la legalidad de la actuación adelantada con ocasión del Auto de verificación y/o cruce del 9 de febrero de 2012, anotó que fue notificado el mismo día de la práctica de la diligencia, que el contador de la hoy actora lo conoció previamente al inicio de la visita de verificación. Además, dijo que la afirmación de la actora respecto de que el auto se debió notificar días antes a la realización de la diligencia de verificación, no encuentra sustento en norma legal alguna. Por esto, no acepta que la prueba que sirvió de base para determinar el ingreso omitido haya sido la obtenida con ocasión del auto de verificación y/o cruce, o que esa prueba sea ilegal por una supuesta falta de notificación del auto con tiempo de antelación al día en que se realizó la diligencia.

Respecto a la afirmación de la actora, que consultó expresamente a la DIAN acerca del tratamiento fiscal del modelo de negocio descrito y que por ello no hay ánimo defraudatorio o de ocultar hechos, y que por el contrario fue inducido por la entidad para actuar como lo hizo, señaló que no se contradice el actuar administrativo con lo expuesto en el Concepto CTP 007 de 16 de noviembre de 2005 del Consejo Técnico de la Contaduría Pública sobre el tratamiento de los bienes dados en usufructo como activos fijos según el Decreto 2649 de 1993, ni el Concepto Unificado de Ventas No. 0001 de 2003, o el 37150 de 14 de abril de 2008 expedido a la demandante.

Que confunde los impuestos por venta y renta, toda vez que los mismos no solo son diferentes, sino que también tienen regímenes especiales diferenciados, de manera que en caso de no estar exento o excluida la operación económica del IVA, está gravada. Y al estar establecida la compraventa en forma idónea con las pruebas que obran en el expediente administrativo, se evidencia la legalidad de la adición de los ingresos brutos gravados.



Insistió en que se logró demostrar que la operación realizada es de compraventa y no de usufructo, buscando acceder a beneficios fiscales relacionados con no gravar los ingresos brutos obtenidos en la realización de las operaciones económicas, amparándose en conceptos que no aplican al caso específico.

Respecto a la alegada violación al debido proceso por desconocer supuestamente sin justa causa el saldo a favor del periodo anterior, expuso que el contribuyente incluyó el valor de los saldos a favor correspondientes a los periodos anteriores, los cuales no había solicitado en devolución. Que al no haberse hecho devolución de los saldos a favor generados en los periodos I al VI del año gravable 2009 y que fueron imputados por el demandante, no había lugar a la imposición de la sanción a que hace referencia el artículo 670 del Estatuto Tributario. Además, la sanción por devolución y/o compensación improcedente supone como presupuestos que con anterioridad se hubiese adelantado un proceso de determinación por parte de la administración tributaria, con ocasión de la solicitud de devolución. Situación que no se corresponde con el supuesto del presente caso.

En cuanto a la sanción por inexactitud, dijo que no existe diferencia de criterios, y que, al haberse probado una inexactitud manifiesta de lo declarado por la actora en cuanto a la no declaración de ingresos gravados del IVA, se encuentra probado el hecho causante de la sanción establecida en el artículo 647 del Estatuto Tributario.

Sentencia apelada

Mediante sentencia del 8 de noviembre de 2018, la Sección Cuarta-Subsección A del Tribunal Administrativo de Cundinamarca accedió parcialmente a las pretensiones de la demanda, solo en cuanto al monto de la sanción por inexactitud, y no condenó en costas (fls.581-615 c.p3).

Determinó que no se vulneró el derecho al debido proceso, toda vez que el auto de verificación y/o cruce No. 312382012000211 del 9 de febrero de 2012, en el cual se nombró y facultó a funcionarios de la entidad para su realización, se puso en conocimiento de la actora ese mismo día, con ocasión de la verificación realizada en las instalaciones de la compañía, que su contador fue la persona encargada de atenderla, quien en el desarrollo de la diligencia entregó información. Además, en las normas procedimentales no se encuentra establecido que el auto que designe funcionarios para ese tipo de diligencia deba ser notificado al contribuyente con un tiempo determinado de antelación, o una ritualidad específica.

Tampoco se vulneró ese derecho fundamental con ocasión de las modificaciones a las declaraciones del IVA en cuanto a los saldos a favor de periodos anteriores, porque para su modificación no aplica el procedimiento previsto en el artículo 670 del Estatuto Tributario, relacionado con sanciones a imponer en casos de solicitud de saldos a favor improcedentes. Que la administración podía modificar el renglón correspondiente al saldo a favor del bimestre anterior sin solicitud de devolución, sin necesidad de acudir al procedimiento establecido en ese artículo.

Estableció que conforme con las pruebas obrantes, que relacionó en el fallo (fls.601-604), la intención de las partes era que el usufructuario adquiriera la posesión y dominio de los vehículos al finalizar todo el acuerdo de pago, lo cual se encamina a un contrato de compraventa, al configurarse los elementos propios de éste, como lo son el acuerdo sobre el bien objeto de la transacción y el precio. Que incluso varios clientes de la actora manifestaron que la intención fue la adquisición de los



vehículos, en consecuencia, se debieron registrar las operaciones como gravadas con IVA desde la entrega de los vehículos a los clientes.

En cuanto a la afirmación de la actora, que actuó conforme el concepto 037150 del 14 de abril de 2008, anotó que allí la autoridad demandada no le dio un aval para que creyera que, con la modalidad contractual con la cual transfirió el dominio de los vehículos producidos por la compañía, podía eludir el gravamen del IVA, toda vez que en ese concepto se le expresó que el usufructo era posible en la medida que se pactara el uso y goce de activos fijos, activos estos que no son generadores del impuesto a las ventas cuando se trasfiere su dominio.

Pero que al revisar el objeto social de empresa, se observa que estaba encaminado a arrendar o alquilar, comprar o vender, importar, exportar, distribuir, agenciar y en general, comercializar todo tipo de vehículos automotores en el territorio nacional, y como el tipo de bien que generó los ingresos gravados en los períodos investigados correspondían a vehículos automotores producidos por la misma empresa, es fácil concluir que los mismos concernían a activos movibles, ya que estos se enajenan dentro del giro ordinario de los negocios del contribuyente, y no a activos fijos, por lo cual era dable la imposición del IVA con la venta de los mismos.

Lo anterior lo condujo a concluir que los actos administrativos censurados fueron proferidos en cabal cumplimiento con la normatividad jurídica aplicable, ya que en ellos se pudo comprobar que, dentro de sus declaraciones privadas de IVA por los seis bimestres del año gravable 2009, la actora no declaró los ingresos provenientes de la venta del inventario producido por la compañía, en razón al supuesto contrato de usufructo, que no resulta ser más que una simulación de ventas.

Que la sanción por inexactitud del artículo 647 del Estatuto Tributario resulta procedente, debido a que la actora excluyó de sus declaraciones ingresos gravados con IVA. Pero que había lugar a aplicar el principio de favorabilidad del artículo 282 de la Ley 1819 de 2016, por lo que redujo la sanción del 160% al 100%

Recurso de apelación

La demandante apeló el fallo, y solicitó se revoque parcialmente en lo desfavorable (fls.623-642 c.p3). En esencia:

Reiteró que se vulneró su derecho al debido proceso, por no haberle notificado con antelación a la práctica de la diligencia el Auto de Verificación y/o Cruce del 9 de febrero de 2012.

También señaló vulnerado el debido proceso por violación del artículo 670 del Estatuto Tributario y desconocer el saldo a favor del periodo anterior. Sobre el particular, sostuvo que incurre en un error la sentencia apelada al señalar que ese artículo no aplica tratándose de imputaciones improcedentes. Adujo que, tampoco es cierto, como lo señala el tribunal, que en una determinación mediante liquidación oficial de revisión se pueda modificar el saldo a favor del periodo fiscal anterior, porque en el periodo en revisión no se discute el periodo anterior, luego, la modificación del saldo a favor constituye una evidente y grave violación al derecho de defensa porque se está cambiando una declaración sin realizar el proceso de determinación señalado en el estatuto.



Señala que en todos los bimestres del año gravable 2009 se llevó el saldo a favor del periodo anterior, conforme lo autoriza el literal a) del artículo 815 del Estatuto Tributario. Manifestó que si la DIAN rechaza el saldo a favor del período siguiente al cual fue imputado, estaría sancionando al contribuyente dos veces por el mismo hecho, *“no solo modifica el saldo a favor del período objeto de nueva determinación, sino que también desconoce nuevamente el mismo valor en el bimestre siguiente cuando rechaza el saldo a favor del período anterior”*

Insistió en que, si bien en los contratos de usufructo el bien debe ser restituido, esto no implica que la nuda propiedad no pueda ser transferida en cualquier momento, por lo que no existe prohibición para que el usufructuario reciba el dominio del bien. Que desde un principio las partes conocían el negocio jurídico, por tanto, el usufructo fue el contrato que las partes ejecutaron hasta su terminación, momento en el que podían ejecutar la compraventa.

Que el acuerdo del precio no se dio por la venta de los bienes, sino por el usufructo del bien, el cual se determinó de forma libre por las partes, situación que se demuestra con la devolución de vehículos por parte de algunos clientes. Que no se buscó defraudar al fisco, sino que se acudió a una figura benéfica para sus clientes, y que está demostrado en el expediente la realidad jurídica y económica de esos usufructos.

Adujo que, los actos demandados son violatorios del principio de la buena fe, ya que realizan acusaciones de fraude sin pruebas que soporten esa afirmación, sumado a que actuó de acuerdo con el Concepto 37150 del 14 de abril de 2008, por lo tanto, la demandada no podía adicionar ingresos gravados a las declaraciones.

Además, expuso que la autoridad demandada no podía desconocer los contratos de usufructo debido que hasta la Ley 1607 de 2012 se estableció la cláusula antiabuso, la que no podía ser aplicada retroactivamente a las declaraciones presentadas.

Frente a la sanción por inexactitud, reiteró que no se omitieron ingresos y que lo que existiría sería una diferencia de criterio.

Alegatos de conclusión

La parte demandante, reiteró lo expuesto en la apelación (fls.14-30 c.p. segunda instancia)

La parte demandada, solicitó confirmar el fallo (fls.31-33 *ibídem*)

El Ministerio Público

Pidió que se confirme la sentencia apelada (fls.50-53 *ídem*), en razón de lo siguiente:

No se vulneró el debido proceso por el hecho que el auto de verificación y/o cruce haya sido puesto en conocimiento el mismo día de la diligencia; ni porque para las modificaciones de saldos a favor de periodos anteriores no se haya aplicado el artículo 670 del Estatuto Tributario, al no existir solicitud de devolución de esos saldos.



Igualmente, considera que de la prueba obrante se desprende que la intención del negocio de la actora con sus clientes no fue solo el uso del vehículo y que fuera restituído, acorde con la definición legal de usufructo, sino su adquisición. Que existió realmente fue transferencia del dominio, una venta, hecho generador de IVA.

Que, al existir omisión de ingresos, había lugar a la imposición de la sanción por inexactitud.

CONSIDERACIONES DE LA SALA

La Sala decide sobre la legalidad de las liquidaciones oficiales, mediante las cuales la demandada modificó las declaraciones privadas del IVA de los seis (6) bimestres del año gravable 2009 y de las resoluciones mediante las cuales se resolvieron los recursos de reconsideración, confirmando la decisión inicial. (fls.22 a 425 c. principal 1 y 2).

En los términos del recurso de apelación, la Sala debe establecer si existió una vulneración al debido proceso por la ausencia de notificación del auto de verificación o cruce número 312382012000211 del 9 de febrero de 2012 con antelación a la práctica de la diligencia; en segundo lugar, determinar, respecto de las declaraciones de IVA de los seis bimestres del año gravable 2009, si las operaciones que realizó la actora, en ejecución del "*Plan Usufructo*" se encuentran gravadas con IVA; en tercer lugar, establecer si se vulneró el debido proceso por no haberse aplicado el artículo 670 del Estatuto Tributario, al desconocer la administración, dentro del proceso de determinación, el saldo a favor del periodo anterior; y finalmente, si es procedente la sanción por inexactitud.

1. Vulneración al debido proceso, notificación auto comisario.

Aduce la apelante que se vulneró el debido proceso, porque no se notificó el auto de verificación y/o cruce del 9 de febrero de 2012 con antelación a la práctica de la diligencia.

A estos efectos, debe advertirse que las disposiciones que regulan las notificaciones, artículos 565 y siguientes del Estatuto Nacional, no prevén un término de antelación para la notificación en relación con la realización de la visita de verificación, como lo pretende la demandante, lo que de suyo descarta la vulneración del debido proceso, en tanto, no se está vulnerando o pretermitiendo ninguna etapa, término o trámite previsto en la ley.

Con mayor razón se descarta la violación al debido proceso o la ilegalidad de las pruebas recaudadas, cuando la misma actora reconoce que tuvo conocimiento del contenido del auto por el cual se comisionó a los funcionarios para realizar la visita de verificación en el domicilio de la compañía, previamente a que se efectuara la diligencia, que se llevó a cabo en la misma fecha (fl.12 c.p 1), la cual fue atendida por el contador de la empresa, quien entregó información y suscribió la correspondiente acta.

En adición, se observa que la prueba que sustentó la omisión de ingresos, no fue recaudada en la precitada diligencia (listado de ventas de vehículos a través del plan usufructo), sino que correspondió a la prueba trasladada proveniente de la inspección contable realizada dentro de la investigación del



impuesto de renta y complementarios del año 2009, expediente PD 2009 2011 000296.

2. Impuesto sobre las ventas contrato de usufructo. Reiteración Jurisprudencial

Respecto de las operaciones perfeccionadas en el marco de la ejecución del “Plan Usufructo”, la parte actora sostiene que está probado que los contratos de usufructo de automóviles fueron legalmente suscritos con sus clientes y que los mismos no generaban impuesto sobre las ventas, por no encontrarse dentro de las operaciones gravadas de los artículos 420 y 421 del Estatuto Tributario.

Por su parte, la demandada expone que la prueba decretada, practicada e incorporada a la actuación administrativa, indica que los contratos de usufructo de automóviles fueron verdaderos contratos de compraventa.

De conformidad con los artículos 420 y 421 del Estatuto Tributario, constituye hecho generador del IVA, entre otros, la venta de bienes corporales muebles.

A estos efectos, la norma tributaria considera venta, todos los actos que impliquen la transferencia del dominio a título gratuito u oneroso, independientemente de la designación que se dé a los contratos o negociaciones y de las condiciones pactadas por las partes.

Por su parte la regulación civil, artículo 1857, determina que la venta se perfecciona con el acuerdo en la cosa y el precio (contrato consensual).

Ahora bien, el usufructo constituye un derecho real que no comporta la transferencia del bien sobre el cual recae. El Código Civil define su alcance y características en los artículos 823 y 824 del Código Civil, así:

*“Art. 823: (...) es un derecho real que consiste en la **facultad de gozar de una cosa** con cargo de conservar su forma y sustancia, y de restituir a su dueño, si la cosa no es fungible; o con cargo de volver igual cantidad y calidad del mismo género, o de pagar su valor si la cosa es fungible.*

*Art. 824: (...) El usufructo **supone necesariamente dos derechos coexistentes: el del nudo propietario, y el del usufructuario.** Tiene, por consiguiente, una duración limitada, al cabo de la cual pasa al nudo propietario y se consolida con la propiedad”.* (Subrayado y resaltado propio).

Se verifica así, una desmembración de los atributos de la propiedad, de una parte la nuda propiedad, despojada del derecho de uso y de goce y de la otra el usufructo.

A partir de lo anterior, la Sala advierte que en el expediente se encuentra acreditado lo siguiente:

- El objeto social de la actora que es la comercialización de vehículos importados.
- La suscripción de contratos de la demandante con sus clientes, denominados “Contrato de Usufructo de Vehículo Automotor”, de los que



destaca la Sala como relevantes las siguientes cláusulas (fls.172-176 c 3):

“PRIMERA CLAUSULA: Objeto. - EL USUFRUCTUANTE se compromete a entregar a título de usufructo y conceder el uso y el goce a el USUFRUCTUARIO y este declara recibir de aquel a igual título un vehículo automotor marca: SUBARU línea FORESTER, que será usado en el territorio nacional colombiano. [...]

SEGUNDA CLAUSULA: OBLIGACIONES: Además de las obligaciones previstas por ley y las que las partes adquieren en virtud del presente contrato, estas se obligan especialmente a:

PARAGRAFO PRIMERO. - OBLIGACIONES ESPECÍFICAS DEL USUFRUCTUANTE:

1. Entrega del bien,... al **USUFRUCTUARIO**, libre de: toda perturbación a la posesión, demandas civiles, embargo judicial, hipotecas, contratos de anticresis, arrendamientos, pleito pendiente; declara además que hace entrega del vehículo automotor, objeto del presente contrato a paz y salvo por todo concepto de impuestos, tasas y contribuciones. [...]

PARAGRAFO SEGUNDO. – OBLIGACIONES DEL USUFRUCTUARIO:

1. Cancelar el precio en la forma y oportunidad prevista en el presente contrato.
2. Restituir el elemento dado en usufructo a la terminación de este contrato por cualquier causa y en particular por vencimiento del término de duración, a menos que el **USUFRUCTUARIO** manifieste su interés por escrito de adquirir el derecho real de propiedad sobre el bien objeto del presente contrato

[...]

9. Asegurar el vehículo materia del presente contrato durante la vigencia del contrato [...] donde se aseguren los siguientes riesgos [...]

TERCERA CLAUSULA: Duración: El término de duración del presente contrato es de **SESENTA (60) MESES**, contado a partir de la firma del presente documento.

CUARTA CLAUSULA: Precio y Forma de Pago. – EL USUFRUCTUARIO se compromete a pagar la siguiente suma que asciende al siguiente valor: OCHENTA Y TRES MILLONES TRESCIENTOS MIL PESOS M/CTE (\$83.300.000). Este pago se deberá realizar a la firma del presente documento. [...]

- En forma concomitante, la actora suscribía contratos de promesa de compraventa con los clientes, cuyo alcance y características, eran los siguientes (fls.177-178 del mismo cuaderno):

“PRIMERA – OBJETO DEL CONTRATO DE PROMESA DE COMPRA VENTA: EL PROMETIENTE VENDEDOR por medio del presente instrumento se obliga a celebrar un contrato de promesa de compraventa verbal o por escrito con el PROMETIENTE COMPRADOR que transfiera real y efectiva el derecho de dominio el día MAYO 20 de 2014 o cuando el derecho real de usufructo previamente concedido al PROMETIENTE COMPRADOR termine. La compraventa será sobre el siguiente vehículo:

Clase: **CAMPERO**
Marca: **SUBARU**
Tipo: **STATION WAGON**
Modelo: **2009**
No. Motor: **D641332**
No. Serie: **JF1SH9LT59G052026**



Línea: **FORESTER**
Cilindraje: **2.500 C.C**
Servicio: **PARTICULAR** [...]

SEGUNDA – PRECIO El precio de la venta es la suma de TREINTA Y CINCO MILLONES SETECIENTOS MIL PESOS M/CTE (\$35.700.000), que EL PROMETIENTE COMPRADOR pagará a el PROMETIENTE VENDEDOR, en dinero en efectivo en la ciudad de Bogotá el día 20 de ABRIL de 2014, una vez termine el derecho de usufructo previamente contratado entre las partes. Valor que se pagara el día de la celebración del contrato de compraventa del bien objeto del contrato. [...]

PARAGRAFO SEGUNDO: Arras. En arras del negocio. EL PROMETIENTE COMPRADOR entregará en esta fecha AL PROMETIENTE VENDEDOR la suma de VEINTICUATRO MILLONES NOVECIENTOS NOVENTA MIL PESOS M/CTE (\$24.990.000) en dinero en efectivo, la cual perderá en favor del PROMETIENTE VENDEDOR, o éste se la restituirá no doblada sino reconocerá como sanción interés moratorio a la máxima tasa legal, en caso de incumplimiento o retracto, o se imputará al precio de la venta si ésta se perfecciona por medio del contrato de compraventa”.

- Testimonios de clientes, en los cuales manifestaban que pagaron la totalidad del contrato de contado, que deseaban adquirir el vehículo a un precio un poco inferior y, que les ofrecieron esa disminución en el precio supeditada a la suscripción del contrato de usufructo. Para citar un ejemplo, el caso del Cesar David Camargo Huertas, quien manifestó: “me ofrecieron un descuento especial ya que el carro vale \$113.000.000 y se lo dejaban en \$103.000.000, pero con el negocio del contrato de usufructo por 3 años”.

Teniendo en cuenta que el caso objeto de análisis, presenta identidad de partes y de supuestos fácticos y jurídicos con el definido mediante sentencia del 30 de julio de 2020, Exp. 23545, CP. Milton Chaves García¹, solo que referido a períodos de IVA del año gravable 2011, la Sala reiterará en lo pertinente el análisis efectuado en tal oportunidad, así:

“Es claro que el supuesto usufructuario no tenía otra opción que adquirir la propiedad del bien en el plazo pactado, para no ser sancionado por el promitente vendedor, como ocurriría en un contrato de compraventa. (...)”

“Adicionalmente, se advierte que coincide lo manifestado por la actora en la demanda, y lo explicado en los testimonios de terceros, en el que expresan que desde un principio se pagó la totalidad del contrato: un 50% de contado y 50% financiado, por lo que la actora recibía el pago de los vehículos con la entrega al cliente.”

“(…), de acuerdo con las pruebas referenciadas², para la Sala es evidente que existió venta de vehículos entre la actora y sus clientes, por lo que de acuerdo con los artículos 420 y 421 del Estatuto Tributario se realizó una transferencia de dominio de bienes corporales muebles, los cuales se encuentran gravados con IVA.”

Conforme fue analizado en el fallo precedente, si bien formalmente las operaciones fueron identificadas como derechos de usufructo, las pruebas obrantes en el proceso evidencian la existencia de verdaderos contratos de venta, partiendo del objeto social de la actora que es la comercialización de vehículos importados, siguiendo por el expreso acuerdo en el bien y el precio comercial del mismo que se pone de presente en los contratos, el pago de este valor comercial al inicio del contrato, la asunción de los riesgos sobre el bien, y principalmente la prueba testimonial que pone de manifiesto que la intención

¹ Sentencia con aclaración de voto del doctor Julio Roberto Piza.

La prueba documental y testimonial obra en 8 cuadernos que contienen los antecedentes administrativos. 16

²



de los clientes era adquirir los vehículos, solo que incentivados por un ahorro en el precio, accedían a suscribir los contrato de usufructo, quienes asumían deberes propios del propietario como el pago de los impuestos y seguros.

Habiéndose establecido la configuración de verdaderos contratos de venta sobre los vehículos, se causaba el correspondiente impuesto sobre las ventas, como lo determinó la demandada en los actos acusados.

Ahora, advierte la Sala que se plantean los siguientes argumentos en común con el precedente referenciado: *i)* no configuración de un fraude fiscal en tanto la decisión de celebrar los contratos de usufructo no estuvo motivada en contravenir las normas fiscales o con la intención de defraudar al Estado; *ii)* inaplicación del Concepto 37150 del 14 de abril de 2008 respecto de que el usufructo no causaba IVA; *iii)* violación al principio de buena fe en la recolección de las pruebas; y *iv)* inexistencia para la época de los hechos de la cláusula general antiabuso establecida en la Ley 1602 de 2012, la Sala reiterará las siguientes precisiones:

“La Sala aclara que la terminología utilizada en los actos demandados de “fraude fiscal” no es relevante para la determinación de la generación de IVA en el presente caso, y que, pese a que la actora alega que actuó de acuerdo con el Concepto 37150 de 14 de abril de 2008 y otros, que hace referencia a los contratos de usufructo, no desvirtúa que la operación realizada fue una venta gravada con IVA.

Adicionalmente, no se advierte una violación al principio de buena fe, ya que se evidencia en el expediente, que los actos demandados tomaron en cuenta las pruebas aportadas por las partes y que se recolectaron de terceros, para establecer el valor de los ingresos gravados.

En cuanto a la cláusula antiabuso establecida en la Ley 1607 de 2012, que la actora invocó en el escrito de apelación, se advierte que la demandante formuló un nuevo argumento jurídico, el cual no se mencionó en la demanda, por lo que, en virtud de los principios de debido proceso, lealtad procesal y congruencia, esta Sala no se pronunciará. Además, la mencionada ley no fue fundamento de los actos demandados.”

Por todo lo expuesto, no se dará prosperidad a los cargos de apelación que fueron propuestos.

3. Vulneración al debido proceso, liquidación sanción de inexactitud con imputaciones de saldos a favor.

Cuestiona la recurrente que el tribunal hubiera aceptado que, en el proceso de determinación se modificara el saldo a favor del período fiscal anterior, mediante liquidación oficial de revisión, pues considera que lo procedente era aplicar el artículo 670 del Estatuto Tributario y en consecuencia exigir el reintegro de las sumas imputadas al período siguiente de manera improcedente, más los intereses moratorios, mediante pliego de cargos y posterior sanción.

En orden a definir este aspecto, debe tenerse en cuenta que el artículo 670 ib., señala que cuando en el proceso **de determinación del impuesto**, se modifiquen o rechacen saldos a favor que hayan sido imputados en sus declaraciones de período siguiente, la Administración exigirá su reintegro, incrementados en los intereses moratorios correspondientes.



Se desprende de lo anterior que en el evento de la improcedencia de un saldo a favor que ya haya sido objeto de imputación al período gravable siguiente, el mecanismo previsto por la ley para su recuperación, fue la restitución del mismo y no el desconocimiento del saldo a favor en la declaración en la cual fue imputado. Dicho en otra forma, el reintegro del saldo a favor exigido en el artículo 670 pretende legitimar, por así decirlo, el traslado que ya fue efectuado.

Sin embargo, para el caso analizado, el acto de determinación oficial eliminó en cada período gravable el saldo a favor improcedente que se había imputado del periodo anterior, lo cual no correspondía al procedimiento previsto en el artículo 670 ib., y al hacerlo, resultó incrementada la base de la sanción de inexactitud.

Considerado lo anterior, procederá la sala a reliquidar la sanción de inexactitud, manteniendo los saldos a favor que habían sido imputados en cada uno de los períodos y en consecuencia la sociedad deberá restituir la suma equivalente a los saldos a favor improcedentes que fueron imputados desde el segundo bimestre al sexto período del año 2009 mas los intereses de mora que le correspondan, adicionado con los valores que resultaron a pagar de acuerdo con las siguientes liquidaciones:

COMERCIALIZADORA DE AUTOMOTORES S.A.				
PRIMER BIMESTRE IVA PERIODO GRAVABLE 2009				
Concepto	Liquidación Privada	Liquidación Oficial de Revisión	Liquidación Tribunal	Liquidación Consejo de Estado
Saldo a pagar del periodo		\$686.661.000	\$686.661.000	\$686.661.000
Saldo a favor del periodo	\$252.328.000			
Saldo a favor del periodo anterior	\$1.315.938.000	\$1.315.938.000	\$1.315.938.000	\$1.315.938.000
Retenciones	\$10.852.000	\$10.852.000	\$10.852.000	\$10.852.000
Sanciones		\$1.502.382.000	\$938.989.000	\$938.989.000
Total saldo a pagar		\$862.253.000	\$298.860.000	\$298.860.000
Total saldo a favor	\$1.579.118.000			

COMERCIALIZADORA DE AUTOMOTORES S.A.				
SEGUNDO BIMESTRE IVA PERIODO GRAVABLE 2009				
Concepto	Liquidación Privada	Liquidación Oficial de Revisión	Liquidación Tribunal	Liquidación Consejo de Estado
Saldo a pagar del periodo		\$729.524.000	\$729.524.000	\$729.524.000
Saldo a favor del periodo	\$279.736.000			-
Saldo a favor del periodo anterior	\$1.579.118.000			\$1.579.118.000
Retenciones	\$9.243.000	\$9.243.000	\$9.243.000	\$9.243.000
Sanciones		\$4.141.405.000	\$2.588.378.000	\$1.009.260.000
Total saldo a pagar		\$4.861.686.000	\$3.308.659.000	\$150.423.000
Total saldo a favor	\$1.868.097.000			

COMERCIALIZADORA DE AUTOMOTORES S.A.				
TERCER BIMESTRE IVA PERIODO GRAVABLE 2009				
Concepto	Liquidación Privada	Liquidación Oficial de	Liquidación Tribunal	Liquidación Consejo

		Revisión		de Estado
Saldo a pagar del periodo		\$639.841.000	\$639.841.000	\$639.841.000
Saldo a favor del periodo	\$231.961.000			-
Saldo a favor del periodo anterior	\$1.868.097.000			\$1.868.097.000

18

Calle 12 No. 7-65 – Tel: (57-1) 350-6700 – Bogotá D.C. – Colombia
www.consejodeestado.gov.co



SC 5780-6



Radicado: 25000-23-37-000-2014-00585-01 (24420)
Demandante: Comercializadora de Automotores Nacional S.A.

COMERCIALIZADORA DE AUTOMOTORES S.A.				
TERCER BIMESTRE IVA PERIODO GRAVABLE 2009				
Retenciones	\$7.414.000	\$7.414.000	\$7.414.000	\$7.414.000
Sanciones		\$4.383.838.000	\$2.739.899.000	\$871.802.000
Total saldo a pagar		\$5.016.265.000	\$3.372.326.000	
Total saldo a favor	\$2.107.472.000			\$363.868.000

COMERCIALIZADORA DE AUTOMOTORES S.A.				
CUARTO BIMESTRE IVA PERIODO GRAVABLE 2009				
Concepto	Liquidación Privada	Liquidación Oficial de Revisión	Liquidación Tribunal	Liquidación Consejo de Estado
Saldo a pagar del periodo		\$779.020.000	\$779.020.000	\$779.020.000
Saldo a favor del periodo	\$80.016.000			-
Saldo a favor del periodo anterior	\$2.107.472.000			\$2.107.472.000
Retenciones	\$8.464.000	\$8.464.000	\$8.464.000	\$8.464.000
Sanciones		\$4.746.412.000	\$2.966.508.000	\$859.036.000
Total saldo a pagar		\$5.516.968.000	\$3.737.064.000	
Total saldo a favor	\$2.195.952.000			\$477.880.000

COMERCIALIZADORA DE AUTOMOTORES S.A.				
QUINTO BIMESTRE IVA PERIODO GRAVABLE 2009				
Concepto	Liquidación Privada	Liquidación Oficial de Revisión	Liquidación Tribunal	Liquidación Consejo de Estado
Saldo a pagar del periodo		\$706.700.000	\$706.700.000	\$706.700.000
Saldo a favor del periodo	\$152.027.000			-
Saldo a favor del periodo anterior	\$2.195.952.000			\$2.195.952.000
Retenciones	\$7.621.000	\$7.621.000	\$7.621.000	\$7.621.000
Sanciones		\$4.887.486.000	\$3.054.679.000	\$858.727.000
Total saldo a pagar		\$5.586.565.000	\$3.753.758.000	
Total saldo a favor	\$2.355.600.000			\$638.146.000

COMERCIALIZADORA DE AUTOMOTORES S.A.				
SEXTO BIMESTRE IVA PERIODO GRAVABLE 2009				
Concepto	Liquidación Privada	Liquidación Oficial de Revisión	Liquidación Tribunal	Liquidación Consejo de Estado
Saldo a pagar del periodo	\$23.859.000	\$433.899.000	\$433.889.000	\$433.899.000
Saldo a favor del periodo				-
Saldo a favor del periodo anterior	\$2.355.600.000			\$2.355.600.000
Retenciones	\$9.108.000	\$9.108.000	\$9.108.000	\$9.108.000
Sanciones		\$4.425.024.000	\$2.765.640.000	\$410.040.000
Total saldo a pagar		\$4.849.815.000	\$3.190.431.000	
Total saldo a favor	\$2.340.849.000			\$1.520.769.000

En ejercicio de las atribuciones constitucionales y con fundamento en el artículo 271 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo, y 14 numeral 2 del Acuerdo Nro. 080 de 2019, Reglamento Interno de esta Corporación, la Sección Cuarta del Consejo de Estado

profiere sentencia de unificación jurisprudencial acerca de la forma de liquidar la sanción por inexactitud cuando se rechaza un saldo a favor imputado en forma improcedente al período siguiente.

Acorde con el precepto en mención, «*Por razones de importancia jurídica, trascendencia económica o social o **necesidad de sentar jurisprudencia,***

19

Calle 12 No. 7-65 – Tel: (57-1) 350-6700 – Bogotá D.C. – Colombia
www.consejodeestado.gov.co



SC 5780-6



que ameriten la expedición de una sentencia de unificación jurisprudencial, el Consejo de Estado podrá asumir conocimiento de los asuntos pendientes de fallo, de oficio o a solicitud de parte, o por remisión de las secciones o subsecciones o de los tribunales, o a petición del Ministerio Público. (...). (Se resalta). Al distinguir los conceptos de «sentar» y «unificar» jurisprudencia, la Sala Plena de la Corporación precisó que «La primera hipótesis apareja la novedad del asunto a discutir o, por lo menos, la inexistencia de un pronunciamiento previo por parte del órgano de cierre; mientras que la segunda, en cambio, tiene como presupuesto la existencia de pronunciamientos que encierran posiciones divergentes sobre un mismo tema, que ameritan una decisión que zanje las diferencias existentes en aras de dar coherencia a la jurisprudencia y garantizar la igualdad y la seguridad jurídica en las sucesivas decisiones judiciales».

La Sala encuentra que la necesidad de **sentar jurisprudencia** sobre el procedimiento cuando mediante liquidación oficial de revisión, se modifica o rechaza un saldo a favor que fue imputado al siguiente período gravable, en orden a precaver una injustificada ampliación de la base para liquidar la sanción de inexactitud.

Lo anterior porque el desconocimiento de un saldo a favor imputado de manera improcedente tiene repercusiones en la base para liquidar la sanción por inexactitud, en la medida que su base está dada por la diferencia entre el saldo a pagar o saldo a favor, según el caso, determinado en la liquidación oficial y el declarado por el contribuyente, conforme lo previsto en los artículos 647 y 648 del Estatuto Tributario.

Por tanto, en procesos de determinación donde la administración, mediante liquidación oficial de revisión, modifique o rechace un saldo a favor que fue imputado al siguiente período gravable, para efectos de determinar la base para liquidar la sanción por inexactitud, se deberán mantener los saldos a favor que habían sido imputados en cada uno de los períodos con el fin de evitar un efecto cascada y progresivo en la liquidación de esa sanción en los periodos fiscales subsiguientes, lo cual implicará para el contribuyente la correspondiente restitución del saldo o saldos a favor que sean conservados a efectos de la determinación de la sanción.

De conformidad con lo expuesto, la Sala establece las siguientes reglas de decisión sobre el procedimiento de liquidación de la sanción de inexactitud regulada en los artículos 647 y 648 del Estatuto Tributario cuando mediante liquidación oficial de revisión, se modifica o rechaza un saldo a favor que fue imputado al siguiente período gravable:

1. *En el evento de la improcedencia de un saldo a favor que ya haya sido objeto de imputación al período gravable siguiente, el mecanismo previsto por la ley para su recuperación, fue la restitución del mismo, siguiendo el procedimiento previsto en el artículo 670 del Estatuto Tributario.*
2. *El cálculo de la sanción de inexactitud, dentro de un proceso de determinación oficial, mediante el cual se modifique o elimine un saldo a favor que fue objeto de imputación al período gravable siguiente, deberá efectuarse manteniendo los saldos a favor.*



3. *De aplicar la regla antecedente, el contribuyente deberá restituir la suma equivalente a los saldos a favor improcedentes que fueron imputados.*

4. Sanción de inexactitud.

Aduce la actora que la sanción por inexactitud no es procedente porque no incurrió en omisión de ingresos, que se presentó una diferencia de criterios.

En los términos del artículo 647 del Estatuto Tributario, la omisión de ingresos configura inexactitud, conducta que quedó establecida en el proceso, comoquiera que la actora no declaró los ingresos percibidos de los clientes por la adquisición de vehículos, operación que era gravable con el impuesto sobre las ventas, lo que tampoco puede atribuirse a una diferencia de criterios, en cuanto el debate giró en torno a establecer que la realidad de la operación, que no a la interpretación del derecho aplicable.

No obstante, de acuerdo con el artículo 282 de la Ley 1819 de 2016, que modificó el artículo 640 del Estatuto Tributario, el principio de favorabilidad debe aplicar en materia sancionatoria, aun cuando la norma favorable sea posterior, por lo que, tal como lo hizo el Tribunal, procedía reliquidar la sanción por inexactitud al 100%.

Adicionalmente, como se observó que la sanción por inexactitud se incrementó en razón de que la liquidación oficial desconoció los saldos a favor improcedentes que habían sido imputados en los períodos siguientes, la Sala reliquidó nuevamente la sanción, manteniendo tales saldos a favor imputados, lo cual arrojó como resultado a título de sanción de inexactitud la suma de \$4.947.854.000 que corresponde al 100% del mayor impuesto liquidado en las actuaciones oficiales en lugar de \$15.054.093.000 en la base reducida establecida por el Tribunal.

Por lo expuesto, la Sala modificará el numeral segundo de la sentencia de primera instancia.

Finalmente, no habrá lugar a condena en costas, considerando que no fueron probadas en esta instancia, como lo exige el numeral 8 del artículo 365 del CGP, aplicable al caso concreto por expresa remisión del artículo 188 del CPACA.

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

FALLA

1. **Unificar** la jurisprudencia del Consejo de Estado sobre el entendimiento y alcance del procedimiento de liquidación de la sanción de inexactitud regulada en los artículos 647 y 648 del Estatuto Tributario, cuando mediante liquidación oficial de revisión se modifica o rechaza un saldo a favor que fue imputado al siguiente período gravable para lo cual se adoptan las siguientes reglas:

1. *En el evento de la improcedencia de un saldo a favor que ya haya sido objeto de imputación al período gravable siguiente, el mecanismo previsto*



por la ley para su recuperación, fue la restitución del mismo, siguiendo el procedimiento previsto en el artículo 670 del Estatuto Tributario.

2. *El cálculo de la sanción de inexactitud, dentro de un proceso de determinación oficial, mediante el cual se modifique o elimine un saldo a favor que fue objeto de imputación al periodo gravable siguiente, deberá efectuarse manteniendo los saldos a favor.*
3. *De aplicar la regla antecedente, el contribuyente deberá restituir la suma equivalente a los saldos a favor improcedentes que fueron imputados.*

2. **Modificar** el numeral segundo de la sentencia apelada, proferida por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Subsección A, de fecha 8 de noviembre de 2018, el cual quedará así:

*“**SEGUNDO.** En consecuencia, a título de restablecimiento **TÉNGASE** como sanción por inexactitud la liquidada en la parte motiva de esta providencia, con el correlativo reintegro de los saldos a favor imputados desde el segundo bimestre hasta el sexto bimestre del año 2009 con los correspondientes intereses de mora, de acuerdo con lo expuesto en esta providencia.”*

3. **Confirmar** en lo demás la sentencia apelada.
4. Sin condena en costas en esta instancia.
5. Reconocer personería a la abogada Carla María Lilian Reyes Correa, como apoderada de la parte demandada (fl.34 c. 2ª instancia).

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

Esta sentencia se estudió y aprobó en sesión celebrada en la fecha.

(Firmado electrónicamente)
MILTON CHAVES GARCÍA
Presidente

(Firmado electrónicamente)
STELLA JEANNETTE CARVAJAL BASTO

(Firmado electrónicamente)
MYRIAM STELLA GUTIÉRREZ ARGÜELLO

(Firmado electrónicamente)
JULIO ROBERTO PIZA RODRÍGUEZ