



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

CONSEJERO PONENTE: WILSON RAMOS GIRÓN (E)

Bogotá D.C., treinta y uno (31) de octubre de dos mil veinticuatro (2024)

Referencia: NULIDAD Y RESTABLECIMIENTO DEL DERECHO
Radicación: 25000-23-37-000-2022-00193-01 (29106)
Demandante: COMERCIALIZADORA DE AUTOMOTORES NACIONAL SAS
Demandado: DIAN
Temas: Renta 2014. Adición de ingresos. Usufructo. Compraventa. Sanción por inexactitud

SENTENCIA SEGUNDA INSTANCIA

La Sala decide el recurso de apelación interpuesto por la parte demandante¹ contra la sentencia del 1.º de febrero de 2024, proferida por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Subsección B, que negó las pretensiones de la demanda y no condenó en costas.

ANTECEDENTES

El 15 de abril de 2015, Comercializadora de Automotores Nacional SAS - CANCAR SAS presentó la declaración del impuesto de renta y complementarios del periodo gravable 2014, en la cual reportó deducciones por \$7.920.450.000 y un saldo a favor de \$414.745.000.

Previo requerimiento especial y respuesta a este, el 10 de noviembre de 2020, la División de Gestión de Liquidación de la Dirección Seccional de Impuestos de Grandes Contribuyentes, expidió la Liquidación Oficial de Revisión 312412020000045, por la cual rechazó deducciones por depreciación de activos por \$4.366.558.931, redujo el saldo a favor a \$0, impuso sanciones del 100 % por \$1.077.024.000 y fijó el saldo a pagar en \$662.279.000.

Contra dicho acto se interpuso recurso de reconsideración, decidido el 18 de noviembre de 2021 por la Subdirección de Gestión Jurídica de la Dirección de Gestión Jurídica de la DIAN mediante la Resolución 0010347, que confirmó la liquidación de revisión.

DEMANDA

CANCAR SAS, en ejercicio del medio de control de nulidad y restablecimiento, formuló las siguientes pretensiones²:

«PRIMERA: Declarar la NULIDAD de la Resolución No. 0010347 del 18 de noviembre de 2021, notificada el 6 de diciembre de 2021, proferida por el Subdirector de Recursos

¹ Índice 24 de SAMAI del Tribunal Administrativo de Cundinamarca

² Índice 2 de SAMAI del Tribunal Administrativo de Cundinamarca



Jurídicos de la Dirección de Gestión Jurídica, acto administrativo que resolvió el recurso de reconsideración interpuesto contra la Liquidación Oficial de Revisión No. 312412020000045 del 10 de noviembre de 2020.

SEGUNDA: Declarar la NULIDAD de la Liquidación Oficial de Revisión No. 312412020000045 del 10 de noviembre de 2020, proferida por la Jefe de la División Gestión de Liquidación de la Dirección Seccional de Impuestos de Grandes Contribuyentes, la cual modificó la liquidación privada No. 91000286482110 presentada el 15 de abril de 2015 por la sociedad COMERCIALIZADORA DE AUTOMOTORES NACIONAL S.A.S. – CANCAR S.A.S.

TERCERA: Como consecuencia de lo anterior, y a título de RESTABLECIMIENTO DEL DERECHO, se declare la firmeza de la liquidación privada Impuesto de Renta año gravable 2014, con No. 91000286482110 del 15 de abril de 2015, presentada por la sociedad COMERCIALIZADORA DE AUTOMOTORES NACIONAL S.A.S. – CANCAR S.A.S., para con ello establecer la inexistencia de suma adeudada a la U.A.E. DIAN por concepto alguno.

CUARTA: Que se condene en costas y agencias en derecho a la parte demandada».

Invocó como disposiciones violadas, las que se enuncian a continuación:

- Artículos 2, 6, 29, 83, 95 numeral 5 y 363 de la Constitución Política y,
- Artículos 437, 647 y 683 del Estatuto Tributario

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

El modelo de negocio desarrollado por la sociedad, denominado «Plan Usufructo», consiste en la suscripción de contratos de usufructo de automóviles, a través del cual el cliente puede utilizar un vehículo durante un periodo determinado, pagando un valor por este servicio y, posteriormente, una vez finalizado este tiempo, *-si a bien lo tenían las partes-*, se celebra un contrato de compraventa.

Por ello, no procede la adición de ingresos debatida, pues la naturaleza de la operación no es la de una venta, sino de la de un usufructo en el que el cliente aporta el 70 % del valor del automóvil, y luego, un negocio de promesa de compraventa en el que el cliente aporta el 30 % del mencionado valor, siendo este último optativo para aquellos clientes que quieran adquirir el bien; de lo contrario, el dinero se restituye.

El pago del negocio de usufructo funciona así: tomando como base el valor comercial del vehículo, el cliente entrega de sus recursos el 50 % de este valor a título de anticipo de uso y goce; posteriormente, el banco Colpatria paga el 50 % restante del valor pendiente como préstamo que genera intereses de financiación para el cliente³.

Así pues, estos pagos no constituyen ingresos de ventas, pues según el artículo 27 del ET, son rentas no causadas. Contablemente se registró como anticipo, para posteriormente ser debitado y acreditado como ingreso, en tanto cumpliera el término del usufructo, de manera que, como el contrato es de tracto sucesivo y el abono se recibe anticipadamente, no podía llevarse al ingreso en su totalidad, porque no ocurrió la causación, *-Ello porque no había seguridad si el cliente hacía efectiva la promesa de compraventa al final y SUBARU debía devolver el porcentaje del valor del vehículo-*.

³ El cliente durante 60 meses únicamente abona para usufructuar el vehículo correspondiente el 50 % del valor comercial de este, pero CANCAR S.A.S. no recibe la totalidad del 50 % sino un valor menor, pues determinado porcentaje era lo cobrado por Colpatria a título de interés.



Por otro lado, como la titularidad de los automotores continuaba en cabeza de la sociedad, procede practicar las deducciones por depreciación de los activos previstas en los artículos 128 y 135 del ET *-máxime cuando estos corresponden a activos fijos de la sociedad-*. Este razonamiento fue respaldado por el Concepto 007 de 2005 emitido por el Consejo Técnico de la Contaduría Pública.

No procede la sanción por inexactitud, pues la conducta de la actora no está tipificada en los supuestos del artículo 647 del ET, relativos a la declaración de factores inexistentes, equivocados o falsos. Adicionalmente, se presenta diferencia de criterios en el derecho aplicable, comprobable a partir de las pruebas aportadas sobre la existencia de las operaciones cuestionadas.

OPOSICIÓN

La **DIAN** se opuso a las pretensiones de la demanda, por las siguientes razones:

De acuerdo con las definiciones de los artículos 823, 824, 834 y 846 del Código Civil, el usufructo es un contrato mediante el cual alguien se obliga a disfrutar de un bien para posteriormente restituirlo a su dueño en el plazo pactado.

En el *sub lite*, la operación consistía en que, a partir de la firma de dos contratos *-uno de usufructo y otro de promesa de compraventa-*, el cliente pagaba el 50 % del valor del vehículo negociado, adquiría un crédito con una entidad bancaria para financiar el otro 50 % y, finalizado el término, se comprometía a suscribir contrato de compraventa, por lo que conforme a los artículos 905 y 1849 del Código del Comercio y del Código Civil, respectivamente, están dados los elementos de la compraventa.

El tratamiento contable como «*anticipo*», dado a los pagos recibidos a título de usufructo, no prevalecen frente a la realidad de la operación de compraventa.

No procede la deducción de la depreciación cuestionada, pues como se probó en el proceso, los vehículos se entregaron a título de venta, no de usufructo, por lo que no eran de su propiedad ni tampoco constituían activos fijos, y entraban en su inventario para ser comercializados, como lo la demandada al indicar que «*son bienes adquiridos para ser enajenados en el giro ordinario del negocio de CANCAR, por lo tanto conforme a la norma, no es posible que tengan la calidad de activos fijos y mucho menos ser objeto de depreciación*».

La sanción por inexactitud es aplicable, porque la demandante incurrió en un hecho sancionable descrito en el artículo 647 del ET, por la omisión de ingresos e incorporación de costos y gastos improcedentes que generaron un menor impuesto.

No procede condenar en costas, en tanto la actuación de la DIAN se ajusta a los principios y reglas normativas aplicables.

TRÁMITE PROCESAL EN PRIMERA INSTANCIA

En la audiencia inicial del 28 de abril de 2023, el Tribunal no encontró vicios en el proceso, decretó las pruebas aportadas en la demanda y la contestación, fijó el litigio en establecer la legalidad de los actos acusados y corrió traslado para alegar.



SENTENCIA APELADA

El Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Subsección B negó las pretensiones de la demanda y no condenó en costas, bajo estas consideraciones:

La carga de probar que las operaciones cuestionadas correspondían a negocios de usufructo y no de compraventa, recaían sobre la demandante, pues no procedía tener como cierta su afirmación, aportando como prueba únicamente los contratos y los asientos contables.

En procesos con identidad fáctica entre las mismas partes⁴, se concluyó que la modalidad de usufructo alegada estaba encaminada a la comercialización de vehículos y que las pruebas evidenciaban una simulación y que el tratamiento de los vehículos no es el de un activo fijo, cuando son activos movibles por pertenecer al inventario. Por otro lado, el concepto DIAN 037150 del 14 de abril de 2008, no es aplicable en el caso, al tratarse de operaciones de venta y no de usufructo.

Sobre la sanción por inexactitud, la demandante declaró gastos de depreciación a los que no tenía derecho, y dio la apariencia de usufructo a un contrato de compraventa, siendo procedente la sanción prevista en el artículo 647 del ET.

RECURSO DE APELACIÓN

El **demandante**⁵ interpuso recurso de apelación, por las siguientes razones:

El *a quo* violó el debido proceso al no contemplar la totalidad de las pruebas y hechos de la demanda, pues de haberlo hecho habría concluido que la sociedad no defraudó al fisco. No están dados los supuestos para afirmar que existió una simulación.

Entre la sociedad y sus clientes siempre existió una voluntad real y efectiva de suscribir contratos de usufructo y no otro negocio jurídico, pues desde el inicio ambas partes conocían las condiciones del «Plan Usufructo», que dejaba a la libertad del cliente adquirir o no el vehículo posteriormente.

Algunos contratos de usufructo celebrados tuvieron resolución anticipada y el vehículo fue restituido a la sociedad, sin que se concretara ninguna compraventa, lo cual demuestra que esta era solo una posibilidad de negocio, y no el fin último de la operación. Las pruebas aportadas en sede administrativa eran suficientes para demostrar la realidad de las operaciones comerciales realizadas por la sociedad, *-como en el caso del proceso civil en el que el juzgado 66 civil municipal ordenó la restitución de un vehículo a favor de la sociedad, el cual se encontraba en usufructo-*.

Las deducciones por depreciación son procedentes, en la medida que lo recibido por pago del usufructo es registrado en la cuenta del pasivo diferido, conforme al Decreto 2649 de 1993, siendo improcedente *-como lo afirma la DIAN y el Tribunal-*, registrarlo en la

⁴ Sentencias del 13 de febrero de 2019, Rad 25000-23-37-000-2014-00376-00 MP Luis Antonio Rodríguez Montaña, Sentencia del 14 de julio de 2022 Rad 25000-23-37-000-2020-00193-00 MP Gloria Isabel Cáceres Martínez, sentencia de 11 de marzo de 2021 Exp. 25203, CP Stella Jeannette Carvajal Basto.

⁵ Índice 24 de SAMAI del Tribunal Administrativo de Cundinamarca



cuenta de ingresos, pues solo puede reconocerse un ingreso en la compraventa de bienes en el momento en que la venta constituya una operación de intercambio definitivo, situación que no se concreta en los negocios realizados, porque la tradición del vehículo solo se perfeccionaba si al final del contrato de usufructo, el cliente continuaba con la intención de adquirir el vehículo.

No aplica la sanción por inexactitud, porque no se omitieron ingresos, ni se declararon factores o datos falsos, equivocados, incompletos o desfigurados, pues las operaciones correspondían a contratos de usufructo y se configura diferencia de criterio.

TRÁMITE PROCESAL EN SEGUNDA INSTANCIA

El recurso se admitió mediante auto de 30 de agosto de 2024⁶. Sin pronunciamiento frente a este. Al ser innecesaria la práctica de pruebas en segunda instancia no se corrió traslado para alegar (*nums. 4 y 5, art 247 del CPACA*). El Ministerio Público no emitió concepto.

CONSIDERACIONES DE LA SALA

Se decide la legalidad de los actos administrativos que modificaron la declaración del impuesto sobre la renta del año 2014, presentada por Comercializadora de Automotores Nacional SAS - CANCAR SAS.

En los términos del recurso de apelación, corresponde determinar si: *i)* las operaciones que realizó la actora en ejecución del «*Plan Usufructo*» para la comercialización de vehículos, constituyeron una venta cuyos ingresos están gravados; *ii)* proceden los gastos por depreciación declarados; *iii)* existió indebida valoración de las pruebas del proceso y, *iv)* procede la sanción por inexactitud.

Para el efecto, la Sala reiterará, en lo pertinente, la posición asumida en las sentencias del 30 de julio de 2020, exp. 23545⁷, 15 de octubre de 2020, exp. 23764⁸ y del 11 de marzo de 2021, exp. 25203⁹, entre otras, en las cuales se debatían aspectos similares a los planteados entre las mismas partes.

Adición de ingresos gravables en el impuesto sobre la renta

La demandante expresó que las operaciones cuestionadas eran negocios de usufructo, en los que no estaba presente de manera obligatoria la voluntad de comprar el vehículo, con lo cual no procedía la adición de ingresos determinada por la DIAN.

Por su parte, la demandada indicó que las operaciones de la sociedad son, en su esencia, una compraventa, razón por la cual la totalidad de los ingresos obtenidos debieron declararse al momento de su realización.

⁶ Índice 4 de SAMAI

⁷ CP Milton Chaves García.

⁸ CP Stella Jeannette Carvajal Basto.

⁹ CP Stella Jeannette Carvajal Basto.



Sobre el tratamiento de los ingresos que constituyen renta líquida, el artículo 26 del ET determinó que esta corresponde a la suma de todos los ingresos ordinarios y extraordinarios realizados en el año o periodo gravable, que sean susceptibles de producir un incremento en el patrimonio en el momento de su percepción.

Respecto a la realización de ingresos, el artículo 27 del ET establece *-para la época de los hechos-*, que:

«ARTICULO 27. REALIZACIÓN DEL INGRESO. *Se entienden realizados los ingresos cuando se reciben efectivamente en dinero o en especie, en forma que equivalga legalmente a un pago, o cuando el derecho a exigirlos se extingue por cualquier otro modo legal distinto al pago, como en el caso de las compensaciones o confusiones. Por consiguiente, los ingresos recibidos por anticipado, que correspondan a rentas no causadas, sólo se gravan en el año o período gravable en que se causen. Se exceptúan de la norma anterior: a) Los ingresos obtenidos por los contribuyentes que llevan contabilidad por el sistema de causación. Estos contribuyentes deben denunciar los ingresos causados en el año o período gravable, salvo lo establecido en este Estatuto para el caso de negocios con sistemas regulares de ventas a plazos o por instalamentos. [...]»* (Resalta la Sala)

En cuanto al concepto de dominio, el artículo 669 del Código Civil, lo define como «el derecho real en una cosa corporal, para gozar y disponer de ella, no siendo contra ley o contra derecho ajeno». Y que «La propiedad separada del goce de la cosa se llama mera o nuda propiedad».

Ahora bien, el concepto de usufructo y los derechos que provienen de este tipo de negocio jurídico están regulados en los artículos 823 y 824 del Código Civil, que disponen lo siguiente:

«Art. 823: Concepto. *El derecho de usufructo 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: Derechos en el usufructo. *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»* (Resalta la Sala).

Conforme con lo anterior, en los contratos de usufructo no ocurre la transferencia de dominio del bien, ya que el dueño (*nudo propietario*) solo permite al usufructuario el goce del bien, y este último es un mero tenedor

En consecuencia, ante la existencia del contrato de usufructo a que alude la normativa civil enunciada, en la que no existe transferencia de dominio o de la propiedad, los ingresos se contabilizan en la medida en que se ejecuta el contrato; sin embargo, si se presenta transferencia de dominio se considerará una venta, que constituye ingreso al momento de su causación y estará gravada con el impuesto sobre la renta.

En este caso se observa que, durante el año 2014, la demandante realizó contratos denominados «*Contrato de Usufructo de Vehículo Automotor*», suscrito con diferentes clientes, en los cuales se incluyeron como cláusulas más relevantes, las siguientes¹⁰:

¹⁰ Índice 20 de SAMAI del Tribunal Administrativo de Cundinamarca. Carpeta *CARPETA 1 DE 3*. Archivo *4.FOLIOS 301-400.pdf*, páginas 2 a 6



«**PRIMERA CLÁUSULA: 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: [...], que será usado en el territorio nacional colombiano. [...]

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

PARÁGRAFO PRIMERO. - OBLIGACIONES ESPECÍFICAS DEL USUFRUCTUANTE:

1. Entrega del bien, el día [...] 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. [...]

PARÁGRAFO 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 [...]

TERCERA CLÁUSULA: Duración: El término de duración del presente contrato es de [...] MESES, contado a partir de la firma del presente documento.

CUARTA CLÁUSULA: Precio y Forma de Pago. – EL USUFRUCTUARIO se compromete a pagar la siguiente suma que asciende al siguiente valor: [...]. Este pago se deberá realizar a la firma del presente documento. [...]

Al tiempo que la demandante suscribía los contratos de usufructo como el referido, firmaba con sus clientes contratos de promesa de compraventa, los cuales establecían sus entre sus principales cláusulas, lo siguiente¹¹:

«**PRIMERA – OBJETO DE LA 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 27 de noviembre de 2015 o cuando el derecho real de usufructo previamente concedido al **PROMETIENTE COMPRADOR** termine. La compraventa será sobre el siguiente vehículo:

MARCA: SUBARU
LINEA: TRIBECA
TIPO: WAGON
CLASE: CAMIONETA
MODELO: 2011
CAJA: AUTOMÁTICA
CILINDRAJE: 3.600
COLOR: GRIS GRAFITO
MOTOR: U426305
SERIE: 4S4WXFLU5BS031810
PLACA: T.L. [...]

¹¹ Índice 20 de SAMAI del Tribunal Administrativo de Cundinamarca. Carpeta CARPETA 1 DE 3. Archivo 4.FOLIOS 301-400.pdf, páginas 8 a 10



SEGUNDA – PRECIO El precio de la venta es la suma de \$28.605.829 (M/CTE), que EL PROMETENTE COMPRADOR pagará a EL PROMETIENTE VENDEDOR, en dinero en efectivo en la ciudad de Bogotá el día 27 de noviembre de 2017, una vez termine el derecho de usufructo previamente contratado entre las partes. Valor que se pagará 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: \$20.024.080 (m/cte), en dinero en efectivo, la cual perderá en favor DEL PROMETIENTE VENDEDOR, o éste se le restituirá no doblado sino reconocerá como sanción intereses moratorios a la máxima tasa legal, en caso de incumplimiento o retracto, o se imputará al precio de la venta si esta se perfecciona por medio del contrato de compraventa.

TERCERA – TRADICIÓN: EL PROMETIENTE VENDEDOR garantiza a EL PROMETIENTE COMPRADOR que los bienes objeto de la venta serán de su propiedad, que no serán enajenados a ninguna otra persona, que tiene la tenencia tranquila de los mismos. En cualquier caso, que se compromete a sanear cualquier vicio redhibitorio y/o saneamiento por evicción que afecte la propiedad o libre disposición de los bienes».

Dentro del trámite de fiscalización, la DIAN adelantó diligencias de testimonios a terceros, en las que los clientes manifestaron que pagaron la totalidad del valor del vehículo, y que, al aceptar el modelo de negocios a través del «Plan Usufructo», lo adquirirían a un precio inferior. Que con la firma de los contratos se pagaba el 100 % del valor del automotor; un 50 % de contado y el otro 50 % mediante un crédito gestionado por la actora con una entidad financiera, que le desembolsaba el saldo¹².

La Sala observa¹³ que la finalidad de los contratos fue la de transferir la propiedad de los vehículos. Esa fue la intención manifiesta de los adquirentes, quienes asumían deberes propios del propietario como el pago de los impuestos y seguros, hecho que no fue controvertido por la actora.

Simultáneamente al contrato de usufructo se suscribía un contrato de promesa de compraventa, según el cual, si el usufructuario no adquiría la plena propiedad debía pagar unas arras de retracto, de lo que se infiere que el supuesto usufructuario no tenía otra opción que adquirir la propiedad del bien en el plazo pactado, para no ser sancionado por el vendedor, como ocurriría en un contrato de compraventa.

Así las cosas, coincide lo manifestado por las partes y lo explicado en los testimonios de terceros, quienes expresan que se pagó desde un principio la totalidad del contrato, un 50 % de contado y 50 % financiado, por lo que la actora recibía el pago de los vehículos al entregarlos.

Ahora bien, pese a que existían cartas de aprobación de créditos de una entidad bancaria, en las que se pactaron prendas abiertas sin tenencia, y que según la actora en algunos casos los vehículos fueron devueltos a la empresa producto de procesos judiciales, lo cierto es que ello no resta valor a las pruebas que determinaron que las transacciones obedecían a la venta de los vehículos a sus clientes, pues cuando la sociedad hacía efectivas las arras pactadas, aseguraban un ingreso en caso de no cumplirse con la promesa de compraventa, valor que era similar al final de la venta.

¹² Índice 20 de SAMAI del Tribunal Administrativo de Cundinamarca. Carpeta CARPETA 1 DE 3. Archivo 12.FOLIOS 1101-1200.pdf, páginas 92 a 93

¹³ Cfr. sentencia del 30 de julio de 2020, Exp. 23545 CP Milton Chaves García y sentencias de 15 de octubre de 2020, expediente 23764 y del 11 de marzo de 2021 CP Stella Jeannette Carvajal Basto



En este contexto, según las pruebas del proceso, para la Sala existió venta de vehículos entre la actora y sus clientes, por lo que la totalidad de los ingresos percibidos en dicha operación están gravados con el impuesto sobre la renta (*artículos 26 y 27 del Estatuto Tributario*).

Se reitera que la terminología utilizada en los actos demandados de «*fraude fiscal*» y su explicación no es relevante para la determinación de los ingresos reales percibidos en este caso, y el hecho de que la actora alegue que actuó de acuerdo con el Concepto 37150 de 14 de abril de 2008, que hace referencia a los contratos de usufructo, no desvirtúa que la operación realizada fue de venta.

Vale la pena aclarar que los actos administrativos demandados tienen como fuente la sentencia C-015 de 1993 expedida por la Corte Constitucional, según la cual, «*se impone privilegiar la sustancia sobre la forma. La legislación tributaria no puede interpretarse literalmente. Los hechos fiscalmente relevantes deben examinarse de acuerdo con su sustancia económica; si su resultado material, así comprenda varios actos conexos, independientemente de su forma jurídica, es equivalente en su resultado económico a las circunstancias y presupuestos que según la ley generan la obligación tributaria, las personas a las cuales se imputan, no pueden evadir o eludir, el pago de los impuestos*».

De acuerdo con el criterio expuesto, la Sala destacó en el precedente reiterado que «*las Autoridades Tributarias tienen como obligación de carácter constitucional el cumplimiento de los principios de equidad, eficiencia y progresividad, que se concretan con el principio de prevalencia de la sustancia sobre la forma*», de manera que, en este caso, la DIAN procedió de acuerdo con los mencionados principios constitucionales al determinar que la realidad de las transacciones en discusión consistía en la venta de bienes corporales muebles gravados con IVA, y no el cumplimiento de un contrato de usufructo.

Tampoco se advierte una violación al principio de buena fe, ya que se evidencia en el expediente que los actos administrativos demandados tomaron en cuenta las pruebas recaudadas en el trámite administrativo, para establecer el valor de la totalidad de los ingresos obtenidos por la actora en el periodo gravable 2014. Por lo expuesto no prospera el cargo.

En cuanto al cargo de apelación correspondiente a los gastos por depreciación, se advierte que, como se demostró que las operaciones realizadas por la actora eran de compraventa, los vehículos comercializados no son activos fijos susceptibles de depreciarse, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 135 del ET. En consecuencia, tampoco prospera este cargo de apelación. Así mismo, como los contratos celebrados eran de venta, no se advierte la indebida valoración probatoria aducida en el recurso de apelación, por lo que tampoco prospera este cargo.

Sanción por inexactitud – Reiteración jurisprudencial¹⁴

La actora alegó que la sanción por inexactitud no es procedente en el presente caso, debido a que no se omitieron ingresos y lo que se dio fue una diferencia de criterios.

El artículo 647 del Estatuto Tributario establece que, procede la sanción por inexactitud, entre otros eventos, cuando en la declaración se incluyen costos, deducciones, descuentos, exenciones, pasivos, impuestos descontables, retenciones o anticipos inexistentes, o se utilizan datos o factores falsos, equivocados, incompletos

¹⁴ 11 de marzo de 2021. Exp. 25203 CP Stella Jeannette Carvajal Basto



o desfigurados de los que se derive un menor impuesto a cargo o un mayor saldo a favor del contribuyente.

En este caso se considera que la sanción es procedente, porque la demandante incluyó en la declaración del impuesto sobre la renta del año gravable 2014 datos equivocados que derivaron en un menor impuesto a cargo, circunstancia que constituye inexactitud sancionable.

Ahora bien, la Sala advierte que en desarrollo del artículo 29 de la Constitución, el artículo 282 de la Ley 1819 de 2016¹⁵, que modificó el artículo 640 del Estatuto Tributario, estableció en el parágrafo 5 que «*el principio de favorabilidad aplicará para el régimen sancionatorio tributario, aun cuando la ley permisiva o favorable sea posterior*».

Al respecto se observa que la sanción por inexactitud consagrada en el artículo 647 del ET e impuesta en los actos de determinación, corresponden al 100 % de la diferencia entre el saldo a pagar o saldo a favor determinado en la liquidación oficial y el declarado por el contribuyente, razón por la cual se encuentra ajustada a derecho - Ley 1819 de 2016-.

Se encuentra que, a pesar de que la demandante invocó una diferencia de criterios en torno a la interpretación del tratamiento tributario de los ingresos gravados con impuesto sobre la renta, no especificó las razones por las que consideró que la Administración aplicó indebidamente la normativa vigente para modificar los renglones de ingresos y deducciones, al paso que la DIAN desvirtuó lo consignado en la declaración privada, con base en la normativa aplicable y las pruebas del proceso.

En consideración a lo anterior, se confirmará la sentencia apelada.

Finalmente, conforme a los artículos 188 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo y 365 del Código General del Proceso¹⁶, no se condenará en costas (*agencias en derecho y gastos del proceso*) en esta instancia, comoquiera que no se encuentran probadas en el proceso. Mantendrá la condena en costas impuesta en primera instancia, comoquiera que no fue objeto de apelación.

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

FALLA

1.- CONFIRMAR la sentencia del 1.º de febrero de 2024, proferida por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Subsección B.

2.- Sin condena en costas en esta instancia.

¹⁵ Por medio de la cual se adopta una reforma tributaria estructural, se fortalecen los mecanismos para la lucha contra la evasión y la elusión fiscal y se dictan otras disposiciones.

¹⁶ C.G.P. «Art. 365. Condena en costas. En los procesos y en las actuaciones posteriores a aquellos en que haya controversia en la condena en costas se sujetará a las siguientes reglas: 1. Se condenará en costas a la parte vencida en el proceso, o a quien se le resuelva desfavorablemente el recurso de apelación, casación, queja, súplica, anulación o revisión que haya propuesto. Además, en los casos especiales previstos en este código. 5). En caso de que prospere parcialmente la demanda, el juez podrá abstenerse de condenar en costas (...) 8. Solo habrá lugar a costas cuando en el expediente aparezca que se causaron y en la medida de su comprobación».



Radicado: 25000-23-37-000-2022-00193-01 (29106)
Demandante: COMERCIALIZADORA DE AUTOMOTORES
NACIONAL SAS

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

La presente providencia se aprobó en la sesión de la fecha.

(Firmado electrónicamente)
WILSON RAMOS GIRÓN
Presidente

(Firmado electrónicamente)
MILTON CHAVES GARCÍA

(Firmado electrónicamente)
MYRIAM STELLA GUTIÉRREZ ARGÜELLO