



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

CONSEJERO PONENTE: LUIS ANTONIO RODRÍGUEZ MONTAÑO

Bogotá, D.C., diecinueve (19) de marzo de dos mil veintiséis (2026)

Referencia: NULIDAD Y RESTABLECIMIENTO DEL DERECHO
Radicación: 41001-23-33-000-2021-00173-01 (30520)
Demandante: VIGÍA SERVICIO ESPECIAL S.A.S.
Demandado: U.A.E. DIAN

Temas: IVA bimestre 2 de 2016. Servicio excluido de transporte de pasajeros

SENTENCIA SEGUNDA INSTANCIA

La Sala decide el recurso de apelación interpuesto por la parte demandante contra la sentencia del 3 de junio de 2025, proferida por el Tribunal Administrativo del Huila en la que negó las pretensiones de la demanda y no condenó en costas.

ANTECEDENTES

En la declaración del impuesto sobre las ventas del 2 bimestre del año gravable 2016, presentada inicialmente el 18 de mayo de 2016 y corregida el 19 de enero de 2017, Vigía Servicio Especial S.A.S. declaró ingresos por \$845.622.000, de los cuales \$235.262.000 correspondieron a operaciones gravadas a la tarifa general y \$610.360.000 a operaciones no gravadas, con un saldo a pagar de \$33.903.000.

La División de Gestión de Fiscalización de la Dirección Seccional de Impuestos y Aduanas de Neiva profirió el Requerimiento especial 2020013040000003 de 24 de junio de 2020, en el que indicó que, de acuerdo con la contabilidad del mencionado periodo, la contribuyente registró ingresos por \$831.335.441 de los cuales \$829.791.274 se encuentran gravados con IVA. Además, propuso adicionar como ingreso gravado \$113.813.145, registrados como ingreso recibido para terceros en la cuenta 28150501, e imponer sanciones por inexactitud y por no dar información de \$113.335.000¹ y 42.281.000², respectivamente³.

La hoy demandante, en la respuesta al requerimiento especial, se opuso a las glosas formuladas por la Administración. En ese sentido expresó frente a cada uno de los ingresos objeto de reclasificación de gravados a excluidos o no gravados y adición de ingresos⁴.

La División de Gestión de Fiscalización de la Dirección Seccional de Impuestos y Aduanas de Neiva expidió la Liquidación Oficial de Revisión 202101305000009 del 16 de febrero de 2021, en la que mantuvo las glosas formuladas en el requerimiento

¹ Saldo a pagar propuesto \$147.238.000 – Saldo a pagar declarado \$33.903.000 = \$113.335.000 X 100% Sanción = \$113.335.000

² Ingresos declarados \$845.622.000 X 5% Sanción = \$42.281.000.

³ Fl. 814-832 c.a.

⁴ Fls. 839-853 c.a.



especial. Por tanto, adicionó ingresos por operaciones gravadas por \$708.342.000, fijó un mayor valor de impuesto de \$113.335.000 y un saldo a pagar de \$302.854.000⁵.

DEMANDA

VIGÍA SERVICIO ESPECIAL S.A.S., en ejercicio del medio de control de nulidad y restablecimiento del derecho, formuló las siguientes pretensiones:

«A. Nulidad de los actos administrativos:

Que se declare la nulidad de la Liquidación Oficial de Revisión No. 202101305000009 del 16 de febrero del 2021 proferida por la División de Fiscalización de la Dirección Seccional de Impuesto y Aduanas de Neiva de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales – DIAN.

B. A título de restablecimiento del derecho se reconozca:

Que se declare que VIGIA SERVICIO ESPECIAL S.A.S., presentó en debida forma la declaración del Impuesto sobre las ventas del bimestre 2 del año gravable 2016; razón por la cual, la misma se encuentra en firme, no habiendo lugar a la determinación de un mayor impuesto, así como tampoco a la imposición de una sanción por inexactitud o sanción por no enviar información a su cargo.

C. *Condena en Costas: Que se condene en costas al demandado en virtud de la ilegalidad de los actos y, en el evento de no acceder a las pretensiones de la presente demanda, no se condene en costas a la parte demandante; lo anterior, en virtud de los fundamentos contemplados en el acápite IX de este medio de control.»*

Consideró que se vulneran los artículos 6, 13, 29, 83 y 209 de la Constitución Política; 3 numerales 1, 4 y 9 de la Ley 1437 de 2011; 102-2, 476, 683, 703, 704 y 742 del Estatuto Tributario. El concepto de la violación se resume, así:

1.- Falta de competencia de la DIAN y falta motivación del acto administrativo

La DIAN incurre en una extralimitación de funciones al calificar los actos oficiales de transporte y el servicio prestado por la Compañía, pues tal actividad se encuentra en cabeza del Ministerio de Transporte y de la Superintendencia de Puertos y Transporte. Igualmente desconoce el alcance de los contratos de transporte, los permisos y las licencias para operar de la sociedad.

La DIAN extralimita sus funciones al calificar el servicio de transporte prestado por la demandante, como servicio privado y desconoce la habilitación otorgada por la autoridad competente, cuya vigilancia conforme al artículo 8 de la Ley 336 de 1996 y el Decreto 174 de 2001, le corresponde al Ministerio de Transporte.

A pesar de haberse aportado las pruebas idóneas y conducentes como la contabilidad llevada en debida forma, las certificaciones de ingresos recibidos para terceros, planillas de viaje, facturas de venta, soportes de pagos a los terceros y de retención en la fuente y la información exógena de la sociedad, la Administración desconoce los ingresos recibidos para terceros, en un criterio que excede su competencia al exigir que el contrato suscrito entre la empresa y los terceros propietarios de los vehículos debe constar por escrito.

⁵ Fls. 882-924 c.a.



De acuerdo con la sentencia de 12 de octubre de 2006⁶, no es la DIAN la entidad encargada de clasificar un contrato como solemne cuando este puede ser consensual; pues dicha facultad, recae única y exclusivamente en la Autoridad Administrativa que para este caso es el Ministerio de Transporte.

2.- Los ingresos percibidos para terceros no pueden ser reconocidos como ingresos gravados en el impuesto sobre las ventas del bimestre 2 de la vigencia 2016

Es improcedente la adición de ingresos formulada por la DIAN, toda vez que fueron recibidos para terceros en aquellos eventos en los que la sociedad no se encontraba en la capacidad de prestar los servicios contratados y, por ello, se subcontrató a terceros, sin alterar la relación comercial con el contratante.

La posición de la Administración es contraria a lo dispuesto en el artículo 102-2 del ET, que regula la distribución de ingresos en el transporte terrestre automotor y determina que, cuando el servicio de transporte se preste a través de terceros, la empresa transportadora deberá reconocer el ingreso que le corresponda una vez descontado el ingreso del propietario del vehículo.

La DIAN no tuvo en cuenta las pruebas aportadas por la sociedad y no solicitó el «PROCEDIMIENTO DE CUENTAS POR PAGAR POR TERCEROS», en el que se explica cómo se hace la diferenciación y registro de los ingresos para terceros, sino que se limitó a solicitar copia de los contratos celebrados con los propietarios de los vehículos, los cuales fueron verbales ante la ausencia de una disposición legal que obligue a consignarlos por escrito. Lo anterior demuestra que se desconoció la aplicación del espíritu de justicia, el principio de duda en favor del contribuyente y constituye un enriquecimiento sin justa causa en cabeza del Estado.

3.- Desconocimiento del artículo 476 del ET, que establece expresamente que el servicio de transporte público prestado por Vigía se encuentra excluido del impuesto sobre las ventas y violación del artículo 264 de la Ley 223 de 1995

No es procedente la adición de ingresos, ya que los percibidos por la prestación del servicio público de transporte se encuentran excluidos del IVA, de conformidad con lo establecido en el artículo 476 del ET, máxime que para el año 2016, la sociedad presentó la declaración al amparo del Concepto DIAN 016676 del 2016, el cual es vinculante al tenor de lo dispuesto en el artículo 264 de la Ley 223 de 1995.

La demandada no fundamentó la aplicación de la presunción legal del artículo 763 del ET con hechos debidamente probados, pues está demostrado que la contabilidad era llevada en debida forma y permitía reconocer cuáles eran los ingresos que se encontraban excluidos del impuesto sobre las ventas.

4.- Los actos se expidieron con falsa motivación

La entidad demandada omitió hechos debidamente probados como los soportes que prueban que los ingresos fueron efectivamente recibidos para terceros y no se expresan con claridad las glosas propuestas.

⁶ Exp. 14030, C.P. Héctor J. Romero Díaz.



La DIAN pretende modificar la declaración, con fundamento en la información exógena de terceros, lo cual no es una prueba que desvirtúe la calificación de los ingresos que estableció la sociedad, soportada en la contabilidad presentada en el proceso administrativo.

5.- Falta de aplicación del artículo 745 del ET y desconocimiento del precedente jurisprudencial

En caso de que se determine que la DIAN era competente para calificar la naturaleza del servicio público de transporte especial terrestre, y que existen vacíos probatorios formales como un contrato escrito no exigido por la ley para acreditar los ingresos para terceros, se debe reconocer el vacío probatorio a favor de la sociedad y, en consecuencia, aplicar el principio de duda en favor del contribuyente.

Las decisiones del Consejo de Estado evidencian una posición pacífica, consolidada y favorable en cuanto a que *«[e]s indudable que el dueño del vehículo ejerce la actividad transportadora y que los ingresos percibidos a través de la empresa a la cual se afilia para efectos de poder prestar el servicio, son de su pertenencia y no de la sociedad»*.

6. No se configura el hecho sancionable que da lugar a la sanción por inexactitud. Violación al debido proceso respecto a la imposición de la sanción por no enviar información

No procede la sanción por inexactitud, pues no se omitieron y, en caso de que se determine una inexactitud, ello obedece a una diferencia de criterios sobre la interpretación del derecho aplicable respecto de los ingresos para terceros, sin presencia de un ánimo defraudatorio.

Tampoco procede la sanción por no enviar información, ya que le correspondía a la DIAN adelantar el procedimiento administrativo sancionatorio, notificar el correspondiente pliego de cargos e imponer la sanción en resolución independiente.

Condena en costas

Debe condenarse a la demandada al pago de costas y agencias en derecho, en caso de que se declare la ilegalidad del acto administrativo demandado.

OPOSICIÓN

La entidad demandada se opuso a las pretensiones de la demanda, por lo siguiente:

El acto acusado no fue expedido con falsa motivación, toda vez que el mismo es claro sobre las glosas objeto de discusión, la normatividad aplicable y el análisis de las pruebas recaudadas en sede administrativa. Además, la entidad no se extralimitó en sus funciones, pues está probado que la contribuyente no aportó las pruebas de los contratos para soportar las transacciones declaradas.

La accionante declaró ingresos por valor de \$845.622.000, de los cuales se encuentran contabilizados \$831.335.441, es decir, existe una diferencia entre lo contabilizado y lo declarado. De los registros aportados se evidencia que en la cuenta 4 no se puede establecer la diferencia entre las ventas gravadas y no gravadas, como lo dispone el artículo 1.3.1.1.3 del DUR 1625 de 2016.



Está demostrado que la actora pactaba el valor del servicio de transporte, incluso cuando había intervención de vehículos de terceros, con diferencias en las tarifas a cobrar a los clientes. Ante la ausencia de los contratos suscritos con los propietarios de los vehículos que suplían la prestación del servicio y al recurrir al detalle de viajes, no se demostró que las movilizaciones cumplieran con la connotación de carácter público, ya que se encontraron solicitudes de clientes para servicios entre diferentes municipios a nivel nacional, teniendo una disponibilidad casi inmediata para prestar el servicio.

Procede la imposición de la sanción por inexactitud, pues se demostró la omisión de ingresos en la modificación de la declaración del impuesto sobre las ventas del bimestre 2 de 2016.

De conformidad con los artículos 188 del CPACA y artículos 361, 365, numerales 3 y 4 del artículo 366 del Código General del Proceso, se deben reconocer costas a favor de la DIAN.

SENTENCIA APELADA

El Tribunal Administrativo del Huila en sentencia de 3 de junio de 2025, negó las pretensiones de la demanda, con fundamento en lo siguiente:

La Administración no invadió la competencia del Ministerio de Transporte, ya que en ejercicio de la facultad de fiscalización -artículo 684 ET-, puede adelantar las investigaciones que considere necesarias para establecer la ocurrencia de hechos generadores de obligaciones tributarias, para la correcta determinación de impuestos.

La DIAN requirió los contratos suscritos con los propietarios de los vehículos y la documentación relacionada con la prestación del servicio de transporte terrestre especial, en aras de comprobar las operaciones de la compañía en favor de los terceros, lo que no significa que esté calificando el acto de transporte sino la operación, de acuerdo a los registros contables de la actora, a fin de determinar su procedencia y el impuesto a aplicar.

Se encuentra probado que la sociedad está habilitada para la prestación del servicio público de transporte terrestre automotor especial, pero no obran los contratos suscritos con los propietarios de vehículos de los cuales se pueda derivar que los ingresos que obtuvo fueron recibidos para terceros.

Si bien se aportaron facturas de venta y registros contables, entre otros, lo cierto es que no dan certeza de la operación realizada y las condiciones pactadas, pues la exigencia legal para la prestación del servicio de transporte especial, es la suscripción de contratos, siendo este, el medio de prueba idóneo para determinar el manejo dado a los ingresos para terceros.

No es procedente aplicar la exclusión del IVA prevista en el artículo 476 del ET, ya que a pesar de la habilitación de la demandante para operar como empresa de servicio público de transporte terrestre especial, no existe prueba de la suscripción de los contratos con los terceros a quienes les prestó esos servicios durante el periodo en atención a lo señalado en el artículo 22 del Decreto 174 de 2001, sin que se presente un vacío probatorio que le sea favorable.



Además, la Administración determinó la omisión de ingresos de acuerdo con los valores declarados por la contribuyente en las declaraciones de renta, renta Cree y ventas del año gravable 2016, la diferencia entre los registros contables y los valores certificados por terceros.

Procede la sanción por no enviar información, en tanto la ley no prohíbe que deba imponerse mediante resolución independiente. Asimismo, se configuró la conducta sancionable contenida en el artículo 647 del ET, dada la omisión de ingresos que derivó en un menor impuesto.

RECURSO DE APELACIÓN

La demandante interpuso recurso de apelación, en el que solicitó revocar la sentencia de primera instancia, con fundamento en lo siguiente:

1.- La DIAN se extralimitó en sus funciones al calificar el servicio público de transporte terrestre automotor especial desarrollado por la sociedad como un servicio privado, lo que desconoce la habilitación que le fue otorgada por el Ministerio de Transporte en las Resoluciones 025 de 13 de julio de 2010 y 47 de 26 de enero de 2018, por el cumplimiento de los requisitos exigidos en el Decreto 1079 de 2015.

La Administración calificó el servicio prestado por la sociedad al considerar que se trata de un servicio de transporte privado por la falta de entrega de los contratos suscritos con terceros, por el registro de solicitudes enviadas por los clientes para la prestación del servicio de forma inmediata y con una amplia cobertura de municipios a nivel nacional, y por no contar con la caracterización legal de las contrataciones con terceros y tarifas estandarizadas.

2.- El *a quo* incurrió en una indebida interpretación de la exclusión del IVA prevista en el numeral 2 del artículo 476 del ET, pues la sociedad está habilitada para prestar el servicio público de transporte terrestre automotor especial y, para ello, suscribió contratos de transporte conforme a la reglamentación del Decreto 348 de 2015, al que accedieron diferentes personas naturales y jurídicas (CARACOL TV, SEGUROS COLMENA, MOTOROLA SOLUTION, entre otras).

Los contratos de transporte que celebra la sociedad -empresarial y de particulares-, cumplen con lo dispuesto en la legislación del sector transporte y estuvieron a disposición de la DIAN durante todo el proceso de fiscalización y cuenta con todos y cada uno de los FUEC (Formato Único de Extracto de Contrato), los cuales no pueden confundirse con los contratos de vinculación con los terceros propietarios de vehículos. En el año 2013, el Ministerio de Transporte le otorgó un aumento en la capacidad transportadora y en el año 2018 la habilitó nuevamente para la prestación del servicio público de transporte terrestre automotor especial.

3.- En la sentencia acusada se desconocen las pruebas que demuestran los ingresos generados por terceros y, por ende, la improcedencia de la adición de los mismos en la declaración de IVA del 2 bimestre del año 2016, ya que para tal efecto se aportó la certificación del contador público de la empresa, como prueba contable de los ingresos obtenidos por terceros, así como su manejo contable, conforme a lo dispuesto en el artículo 777 del ET, las transacciones reportadas para los terceros, certificaciones de ingresos recibidos para terceros, planillas de viaje, facturas de venta, soportes bancarios, información exógena y soportes de retención en la fuente.



4.- El *a quo* no se pronunció sobre: i) la falta de competencia de la DIAN para calificar actos oficiales de transporte y el servicio prestado por VIGÍA como si se tratara de una autoridad administrativa facultada para ello; ii) la violación del numeral 6 del artículo 476 del ET; iii) la violación del artículo 264 de la Ley 223 de 1995; iv) la falta de aplicación del artículo 745 del ET y el desconocimiento del precedente sobre el tratamiento de ingresos para terceros.

Si se considera procedente la imposición de la sanción por no enviar información, se solicita la aplicación del principio de favorabilidad, teniendo en cuenta que dicha infracción fue objeto de modificación por el artículo 80 de la Ley 2277 de 2022.

No se configuró el hecho sancionable que dé lugar a la imposición de la sanción por inexactitud, pues no se presenta una omisión de ingresos ya que la sociedad presta el servicio público de transporte terrestre automotor especial, el cual se encuentra excluido del IVA y, en todo caso, se presenta una diferencia de criterios sobre la interpretación del derecho aplicable.

TRÁMITE PROCESAL EN SEGUNDA INSTANCIA

El recurso de apelación se admitió por auto de 3 de octubre de 2025. Al ser innecesaria la práctica de pruebas en segunda instancia, no se dio traslado para alegar (*art. 247 CPACA*).

La parte demandada se pronunció sobre el recurso de apelación interpuesto por la actora y expresó que el acto demandado fue proferido con aplicación de los parámetros legales, teniendo en cuenta que la demandante no demostró que prestara el servicio público de transporte terrestre especial⁷. El Ministerio Público solicitó se confirme la sentencia de primera instancia, en tanto que, se evidencia que la actora prestó el servicio privado de transporte terrestre automotor de personas, el cual se encuentra gravado con IVA⁸.

CONSIDERACIONES DE LA SALA

Se decide la legalidad del acto administrativo expedido por la DIAN, por medio del cual modificó la declaración del impuesto sobre las ventas del 2 bimestre de 2016, presentada por VIGIA SERVICIO ESPECIAL S.A.S.

En los términos del recurso de apelación interpuesto por la parte actora se debe establecer si es improcedente la reclasificación de excluido o no gravado a operación gravada y adición de ingresos el IVA del 2 bimestre de 2016 efectuada por la Administración en el acto acusado.

La Sala precisa que no se pronunciará sobre aquellos ingresos que las partes del proceso coinciden que se encuentran gravados, esto es, Alquiler equipo de transporte propio (\$26.616.335), Tercerizado – costo (\$4.001.414), y Utilidad alquiler tercerizado (\$824.392).

Igualmente, no se analizarán los ingresos que la demandante y la DIAN consideran que no están gravados, referidos a Afiliaciones (\$1.170.000) y Recuperación

⁷ Índice 11 de Samai.

⁸ Índice 12 de Samai.



Descuentos Pólizas (\$373.532), de acuerdo con lo manifestado por la actora en la respuesta al requerimiento especial⁹ y lo determinado por la DIAN en la liquidación oficial de revisión¹⁰.

Por lo tanto, en la presente instancia se procede al análisis de los siguientes conceptos: **(i) Servicios de Transporte Carretera tercerizados** (\$32.449.013) e **ingresos para terceros cuenta 28** (\$113.813.145); **(ii) Servicios de Transporte Carretera Propio Comp y Adm** (\$290.361.617); **(iii) Ingresos Por Concepto De Ctas De Cobro** (\$9.827.070); **(iv) Flota Y Equipo De Transporte** (\$3.000.000); **(v) Reintegro De Otros Costos Y Gastos** (\$357.672.239); **(vi) Reintegro Suministro Personal GE** (\$89.897.758) y **(vii) Reintegro Viáticos GE** (\$15.141.436).

En el presente caso, se observa que en la declaración de IVA del 2 bimestre del año gravable 2016, corregida el 19 de enero de 2017, la demandante declaró ingresos por \$845.622.000, de los cuales \$235.262.000 correspondieron a operaciones gravadas a la tarifa general y \$610.360.000 a operaciones no gravadas.

La Administración en ejercicio de la fiscalización efectuó el traslado de las pruebas recaudadas en el expediente DG-2016-2018-227 Renta Cree 2016, y de acuerdo con la información del libro auxiliar a nivel de terceros de las cuentas 2815 y 4 ingresos propios, se advirtió lo siguiente:

- La sociedad en la declaración de renta Cree registró ingresos por \$3.741.356.000, valor menor a lo informado por terceros, que corresponde a \$6.122.395.129.
- Parte de la anterior diferencia corresponde, según los estados financieros, a ingresos para terceros por \$1.869.712.000, teniendo en cuenta que la sociedad declaró el neto de la utilidad de la operación por \$1.219.826.000, para un total de ventas de operaciones con vehículos de terceros de \$3.089.538.000.
- En el libro auxiliar a nivel de terceros de la cuenta 2815 «Ingresos recibidos para terceros» la contribuyente registró para el año 2016, ingresos anuales para terceros de \$1.859.405.423 e ingresos propios, en la cuenta 4 por \$4.589.236.361.
- En las declaraciones de renta y renta Cree del año 2016, la sociedad determinó ingresos por \$3.741.356.000.
- En las declaraciones IVA del año 2016, registró ingresos por \$3.387.475.000.
- El ingreso en IVA declarado en el segundo bimestre del año 2016 por \$845.622.000, es superior en \$14.285.904 al registrado en la contabilidad por \$831.335.441.

Ante el menor valor contabilizado frente al declarado en IVA, la Administración solicitó a la contribuyente las hojas de trabajo preparatorias de las declaraciones de IVA de 2016, con la indicación de las cuentas contables a nivel de terceros por cada uno de los renglones de la declaración.

⁹ Fl. 841-845 c.a.

¹⁰ Fl. 912 c.a.



El 20 de marzo de 2020, la sociedad remitió información correspondiente a la declaración de corrección del 2 bimestre del año 2016, presentada en esa misma fecha, que se tuvo por no válida al haberse presentado por fuera del término.

El 31 de marzo de ese mismo año, la actora allegó una hoja de trabajo, pero correspondiente a la declaración inicial presentada el 18 de mayo de 2016, sin tener en cuenta que, posteriormente presentó la declaración de corrección de 19 de enero de 2017, la cual es la declaración válida objeto de fiscalización.

En el requerimiento especial, la DIAN señaló que la información aportada no permitía conocer con exactitud los valores declarados, por lo cual, la verificación se realizó con las pruebas que obraban en el expediente, respecto de lo cual se indicó que el registro de ingresos en la vigencia investigada se encuentra integrado por las siguientes cuentas:

Cuenta	Descripción	Ingreso gravado
41450501	Servicios de Transporte Carretera tercerizados	32.449.013
41450502	Servicios de Transporte Carretera Propio Comp y Adm	290.361.617
41450510	Ingresos Por Concepto De Ctas De Cobro	9.827.070
41551501	Alquiler equipo de transporte propio	26.616.335
41551502	Tercerizado – costo	4.001.414
41551503	Utilidad alquiler tercerizado	824.392
42454001	Flota Y Equipo De Transporte	3.000.000
42505001	Reintegro De Otros Costos Y Gastos	357.672.239
42505101	Reintegro Suministro Personal GE	89.897.758
42505201	Reintegro Viáticos GE	15.141.436
	Total	829.791.274
	Descripción	Ingreso no gravado
41459501	Afiliaciones	1.170.000
42505002	Recuperación Descuentos Pólizas	373.532
42958105	Ajuste al peso	635
	Total	1.544.167

La Administración indicó que los registros de la cuenta 4 no permiten establecer la diferenciación de las ventas gravadas y no gravadas, por lo que reclasificó estos ingresos como gravados, conforme lo dispone el artículo 1.3.1.1.3 del Decreto 1625 de 2016. Adicionalmente, estimó que también corresponde incluir como ingreso gravado, la suma de \$113.813.145, registrada como ingreso recibido para terceros en la cuenta 28150501 que para el año 2016 ascendió a \$1.859.405.423, en tanto que no se demostró mediante un contrato escrito, el acuerdo previo entre la sociedad y el tercero propietario o poseedor del vehículo, para establecer con claridad como fueron distribuidos los respectivos ingresos.

Teniendo en cuenta que se estableció una omisión de ingresos, propuso la aplicación de la sanción por inexactitud prevista en el artículo 647 del ET, en la suma de \$113.335.000 y la imposición de la sanción por no enviar información por \$42.281.000.

En la respuesta al requerimiento especial, la demandante se opuso a la corrección de la declaración y a las sanciones propuestas. Expresó que en la contabilidad es posible identificar los servicios que fueron prestados y cuáles fueron gravados, lo que conlleva a que no sea aplicable la presunción establecida en el artículo 763 del ET. Además, señaló que el 20 de marzo de 2020 remitió el valor y la clasificación que hizo la sociedad de cada una de las cuentas que referenció la Administración. Al efecto, discriminó el origen de los valores de acuerdo con los números de las facturas y



terceros, e informó un valor menor de ingresos al registrado en la declaración presentada el 19 de enero de 2017, como se observa a continuación:

Descripción	Ingreso	
Servicios de Transporte Carretera tercerizados	32.449.013	Excluido: 26.435.808 Gravado: 6.013.205
Servicios de Transporte Carretera Propio Comp y Adm	290.361.617	Excluido: 136.686.908 Gravado: 153.674.709
Ingresos Por Concepto De Ctas De Cobro	9.827.070	Excluido: 6.977.070 Gravado: 2.850.000
Afiliaciones	1.170.000	No gravado: 1.170.000
Alquiler equipo de transporte propio	26.616.335	Gravado: 26.616.335
Tercerizado - costo	4.001.414	Gravado: 4.001.414
Utilidad alquiler tercerizado	824.392	Gravado: 824.392
Flota Y Equipo De Transporte	3.000.000	Excluido: 3.000.000
Reintegro De Otros Costos Y Gastos	357.672.239	Excluido: 337.530.000 Gravado: 15.366.703 No gravado: 4.776.191
Reintegro Suministro Personal GE	89.897.758	Excluido: 89.597.758 No gravado: 300.000
Reintegro Viáticos GE	15.141.436	Excluido: 7.660.765 Gravado: 7.480.671
Recuperación Descuentos Pólizas	373.532	No gravado: 373.532

Ingresos excluidos: \$ 607.888.309
Ingresos gravados: \$216.827.429
Ingresos no gravados: \$6.619.723
Total: \$ 831.335.461

En el acto liquidatorio se mantuvieron las glosas formuladas en el requerimiento especial, y frente a la suma de \$357.672.239, la DIAN expresó que no era posible diferenciar lo que constituye la prestación directa del servicio de transporte con la solicitud de reembolso de costos o gastos realizados para el contratante. Adujo que el documento «*ref: Ajuste al contrato No.008*» no encuentra respaldado por otros documentos que soporten las transacciones allí indicadas, ni cumple con las exigencias previstas en el artículo 767 del ET para que se considere que tiene fecha cierta.

El *a quo* negó las pretensiones de la demanda dirigidas a que se declarara la nulidad de la liquidación oficial de revisión, al considerar que le correspondía a la demandante aportar los contratos suscritos con los propietarios de los vehículos, para lograr establecer con certeza las condiciones pactadas en la operación y así determinar los ingresos recibidos para terceros.

Anotó que no se trata solo de la ausencia de los referidos contratos, ya que la DIAN determinó la omisión de ingresos teniendo en cuenta los valores declarados por el contribuyente en las declaraciones de renta, renta Cree y ventas del año gravable 2016, lo contabilizado para dicha anualidad y la diferencia entre los registros contables y los valores certificados por terceros.

Indicó que si bien existe la habilitación de la demandante para operar como empresa de servicio público de transporte terrestre especial, no existe prueba de la suscripción de los contratos con los terceros a quienes les prestó esos servicios durante el periodo, en los que se encontrarían las condiciones pactadas del servicio prestado y, por tanto, las facturas allegadas y asientos contables no permiten definir si prestó el servicio al que hace alusión.



Visto lo anterior, se analizará si es procedente la reclasificación de ingresos y la adición de los ingresos determinados por la DIAN.

En primer término, se considera que no le asiste razón a la demandante al considerar que la Administración de Impuestos incurrió en una extralimitación de competencias, pues como lo indicó el *a quo*, la DIAN en ejercicio de su labor de fiscalización puede requerir al contribuyente para que presente los documentos en los que se registren sus operaciones a fin de determinar el impuesto a aplicar, sin que ello conlleve a la calificación de actos de transporte.

En este aspecto, se reitera lo expuesto por la Sala en la sentencia de 16 de octubre de 2025, que declaró la nulidad parcial de la liquidación oficial del impuesto de renta Cree del año 2016¹¹, determinada a cargo de la hoy demandante. En esa oportunidad se precisó que la DIAN no se atribuyó funciones propias del Ministerio de Transporte, toda vez que no desconoció «la habilitación reconocida por la entidad competente para operar como empresa de transporte especial. Tampoco ha prohibido el uso de vehículos de propiedad de terceros para la prestación del servicio», pues se limitó a exigir el contrato escrito de vinculación con los terceros como prueba documental que acredite el ingreso a favor de este, tal como ocurre en el presente proceso.

Establecido lo anterior, se procede a efectuar el análisis de los conceptos que integran la adición de ingresos gravados formulada por la DIAN en el acto demandado.

- Reclasificación de ingresos por concepto de *Servicios de Transporte Carretera tercerizados* (\$32.449.013) y adición de ingresos registrados como recibidos para terceros en la cuenta 28 (\$113.813.145)

Frente a la reclasificación de ingresos la sociedad en sede administrativa indicó que del total de los referidos ingresos se encuentran gravados \$6.013.205 y \$26.435.808 se encuentran excluidos.

La Administración indicó que el ingreso por \$32.449.013 corresponde a la utilidad del servicio prestado a través de flota tercerizada y corresponde a la comisión pactada con el tercero prestador del servicio de manera verbal, que oscila entre el 10% y 20%. Sin embargo, la investigada no aportó los contratos suscritos con los dueños o poseedores del vehículo, a fin de demostrar cómo se distribuyó el ingreso para el tercero. Por tanto, debe reconocerse la totalidad del ingreso en cabeza de la contribuyente.

Por las mismas razones, indicó que el registro crédito de la cuenta 28150501 (ingresos recibidos para terceros) que se sustrae del libro auxiliar y que corresponde al año 2016 por valor de \$1.859.405.423 y para el 2 bimestre de la misma vigencia por valor de \$113.813.145, debe ser reconocido como ingreso gravado, por lo que lo adicionó.

La demandante expresó que no procede la referida adición, toda vez que en sede administrativa se aportó la contabilidad llevada en debida forma, las certificaciones de ingresos recibidos para terceros, planillas de viaje, facturas de venta, soportes de pagos a los terceros y de retención en la fuente, la información exógena y la certificación del contador público de la empresa.

Añadió que la DIAN no solicitó el «*PROCEDIMIENTO DE CUENTAS POR PAGAR POR TERCEROS*» en el que se explica cómo se hace la diferenciación y registro de los

¹¹ Exp. 29399, C.P. Claudia Rodríguez Velásquez.



ingresos para terceros, sino que se limitó a solicitar copia de los contratos suscritos con los propietarios de los vehículos, los cuales fueron verbales ante la ausencia de una disposición legal que obligue a consignarlos por escrito.

Al respecto, se considera que no procede la adición formulada por la Administración, teniendo en cuenta que esta glosa se sustenta en la mismas razones y pruebas que fueron examinadas por la Sala en la citada sentencia de 16 de octubre de 2025, en la que se decidió, entre otros, sobre la improcedencia de la adición de ingresos recibidos para terceros por valor de \$1.869.712.000 determinada en la liquidación oficial que modificó la declaración de renta para la equidad CREE del año 2016 presentada por Vigía Servicio Especial S.A.S.¹².

En efecto, en esa oportunidad se indicó que la ausencia de un contrato escrito con el tercero propietario o poseedor del vehículo en los cuales conste la comisión pactada y las condiciones del servicio que sirvan de soporte a la operación económica, no es suficiente para desvirtuar las pruebas aportadas y el registro contable realizado por la contribuyente respecto de los ingresos propios y los recibidos para terceros. Asimismo, que el artículo 102 del ET, permite que el operador habilitado solo registre (i) el valor de los ingresos percibidos por el servicio prestado con vehículos propios y (ii) el valor que le corresponda atribuible al servicio prestado con vehículos de terceros - subcontratados-, sin que establezca una tarifa probatoria para demostrar el ingreso recibido para terceros.

Además, se destaca que para determinar la adición de ingresos en IVA, la DIAN se basó en la fiscalización que efectuó en el proceso administrativo de determinación del impuesto de renta Cree del año 2016, en la que se limitó a revisar la operación con un solo cliente sobre el manejo de retenciones y no adelantó el cruce de información con terceros y la validación de los giros.

De acuerdo con lo expuesto, no resulta procedente la reclasificación de ingresos por valor de \$26.435.808¹³ ni la adición de ingresos por la suma de \$113.813.145 formuladas por la DIAN.

- *Servicios de Transporte Carretera Propio Comp y Adm (\$290.361.617) e Ingresos Por Concepto De Ctas De Cobro (\$9.827.070)*

La hoy actora en la respuesta al requerimiento indicó en relación con el ingreso de \$290.361.617, que se encuentran excluidos \$136.686.908 y gravados \$153.674.709. Respecto de los ingresos por \$9.827.070 indicó que de ese monto se encontraban excluidos \$6.977.070 y gravados \$2.850.000.

La DIAN pretende que se tenga como gravada la totalidad de los referidos ingresos, al considerar que no se originaron en la prestación del servicio público de transporte terrestre automotor especial, por cuanto no se acreditó la condición de igualdad de acceso al público dado que los clientes principales de la sociedad son empresas del sector petrolero; las condiciones del servicio son establecidas de forma concomitante con la prestación; se efectuaron movilizaciones con origen y destinos diferentes según las necesidades de los clientes, por lo cual no se configura la modalidad de servicio público con rutas establecidas.

¹² Ibidem.

¹³ Según lo expuesto por la demandante en el requerimiento especial no está gravado y el restante está gravado \$6.013.205 de los \$32.449.013.



Agregó que en desarrollo de la inspección contable, se observó respecto de los clientes AUDUBON COLOMBIA y BAKER HUGUES DE COLOMBIA, que la sociedad factura servicios de la misma naturaleza, algunas veces excluidos y otras gravados, y ante la ausencia de los contratos suscritos con los propietarios de los vehículos, no se evidenció que las movilizaciones realizadas cumplieran con la connotación de carácter público.

La demandante expresó que se encuentra demostrado que la sociedad está habilitada para prestar el servicio público de transporte terrestre automotor especial, y que se puso a disposición de la DIAN los contratos celebrados con sus clientes, las facturas y la contabilidad que permiten reconocer cuáles ingresos se encuentran excluidos del impuesto sobre las ventas.

Al respecto, se considera que no procede la adición de ingresos, toda vez que, por una parte, la demandante fue habilitada para la prestación del servicio público de transporte terrestre automotor especial, mediante las Resoluciones 025 de 2010 y 43 de 2013 expedidas por el Ministerio de Transporte, lo cual es un aspecto no discutido y, de otra, el hecho de que el servicio haya sido prestado conforme a las necesidades de los clientes y que las condiciones se hayan pactado de forma concomitante con la prestación no desnaturaliza su carácter público, comoquiera que la Ley 336 de 1996 o el Decreto 348 de 2015, compilado en el Decreto 1079 de 2015, no contienen alguna restricción en ese sentido, por cuanto se trata de una actividad que se desarrolla en el ámbito de la libre competencia.

La Sala advierte que la demandada no cuestionó la existencia de los contratos con entidades tales como Baker Hughes de Colombia, los cuales fueron aportados por la sociedad ante la autoridad competente para obtener la habilitación para prestar el servicio de transporte -otorgada en la citada Resolución 43 de 2013-, por lo que no se encuentra probado que la sociedad prestó el servicio por fuera de los términos contractuales. Por lo demás, no le asiste razón a la DIAN al manifestar que no se encuentra acreditada la condición de igualdad de acceso al público, pues el artículo 4 del Decreto 348 de 2015, prevé quienes pueden acceder al referido servicio¹⁴, y en todo caso el carácter de servicio público, no se afecta porque el servicio se preste con vehículos de terceros, en tanto la normativa no lo restringe.

Cabe agregar que no es aplicable la presunción prevista en el artículo 763 del ET para que se consideren que todos los ingresos si se encuentran gravados, en tanto que la sociedad en su contabilidad sí diferenció cuáles servicios prestó y los que se encontraban gravados con IVA, lo cual fue advertido por la DIAN en la etapa de fiscalización respecto de los clientes AUDUBON y BAKER escogidos para el análisis de la operación. Así el hecho de que no se hubiese aclarado por qué razón algunos ingresos si se encontraban gravados y otros no, tal situación no conlleva a la aplicación automática de la referida presunción.

Por lo tanto, la Sala encuentra que no procede la reclasificación de ingresos en cuantía de \$136.686.908 y \$6.977.070¹⁵, que corresponde, a ingresos excluidos por servicio de público de transporte terrestre automotor especial.

¹⁴ En ese sentido, sentencias del 16 de febrero de 2023, Exp. 26761, CP: Myriam Stella Gutiérrez Argüello y 21 de marzo de 2024, Exp. 27355, C.P. Wilson Ramos Girón.

¹⁵ Según lo expuesto por la demandante en el requerimiento especial, de la suma de \$290.361.617 están excluidos \$136.686.908 y el restante \$153.674.709 está gravado. Asimismo, respecto de la suma de \$9.827.070, se encuentra excluida de IVA \$6.977.070 y gravada \$2.850.000.



- *Flota Y Equipo De Transporte* (\$3.000.000); *Reintegro Suministro Personal GE* \$89.897.758; *Reintegro Viáticos GE* (\$15.141.436) y *Reintegro De Otros Costos Y Gastos* (\$357.672.239).

La DIAN reclasificó ingresos registrados en la declaración como excluidos a ingresos gravados, por las siguientes razones:

Flota Y Equipo De Transporte (\$3.000.000): Ingreso gravado a la tarifa general, sin que se demuestre que se origina en un servicio excluido.

Reintegro Suministro Personal GE (\$89.897.758): Ingreso gravado a la tarifa general. No se encuentra discriminado el valor objeto de remuneración por prestación de servicios y lo relativo a los costos y gastos reembolsables. Se trata de suministro de personal que equivale a una comprobación de contratación de carácter laboral. El ingreso debe integrarse a la base de conformidad con el artículo 447 del ET.

Reintegro Viáticos GE (\$15.141.436): Ingreso gravado a la tarifa general. No se encuentra discriminado el valor de la remuneración por prestación de servicios y los costos y gastos reembolsables – viáticos aplican para contratos laborales. El ingreso debe integrarse a la base de conformidad con el artículo 447 del ET.

Reintegro De Otros Costos Y Gastos (\$357.672.239): Ingreso gravado a la tarifa general al no encontrarse discriminado el valor de la remuneración por la prestación de servicios y lo relativo a los costos y gastos reembolsables, se entiende que la totalidad del valor facturado forma parte del servicio contratado y se debió liquidar el IVA sobre el valor total según lo dispuesto en los artículos 420, 447 y 448 del ET. La glosa se encuentra detallada por terceros, así:

TERCERO	CREDITO
CAMILO ANDRES PEÑA ROVIRA	107.500
WILBER ARBOLEDA GUTIERREZ	689.453
JOSE PIPO GÓMEZ IVANOFF	2.280.300
BERNARDO TOBON DUQUE	23.200
VICTOR GUILLERMO CUBILLOS MARIN	143.189
U.A.E DIRECCION DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES DIAN	471
MOTOROLA SOLUTIONS COLOMBIA LIMITADA	30.000
FIDEICOMISO BBVA FIDUCIARIA CONCESION	1.412.253
BANCO DE BOGOTA	19.635
BOGOTA DISTRITO CAPITAL	477
GE OIL & GAS ESP COLOMBIA S.A.S	352.866.703
	357.672.239

La Administración respecto del reintegro del tercero GE OIL & GAS ESP COLOMBIA S.A.S. precisó: «[e]s decir que se lleva a esta cuenta de ingresos no operacionales el movimiento crédito que cruza con la cuenta 130505 de clientes de acuerdo a libro auxiliar por terceros de folio 91CD, por lo que se deduce que nos encontramos frente a una operación de devolución de costos incurridos en la prestación del servicio a este cliente, pero no se puede evidenciar si las cuantías facturadas corresponden realmente al valor total cancelado en costos debido a que el contribuyente no logra demostrar su trazabilidad».

En la respuesta al requerimiento especial, la actora solo se pronunció sobre la glosa correspondiente a \$357.672.239. Al efecto, manifestó que esa suma estaba integrada por el valor de:



- \$337.500.000 que corresponde a ingresos no gravados por tratarse de un pago originado en la terminación por mutuo acuerdo del contrato celebrado con GE OIL & Gas ESP Colombia SAS. Al efecto allegó copia del documento «Ref.: Ajustes al contrato No. 008» de 30 diciembre de 2015 y la factura 6841.
- \$15.366.703 que son ingresos gravados, correspondientes a las facturas 6863, 6864 y 6873 relacionados con la recuperación de costos y gastos por monitoreo satelital, pago de revisión de Colserautos y mantenimientos preventivos y deducibles por pólizas de seguro, fueron gravadas con IVA.
- \$30.000 son ingresos no gravados, ya que corresponde a un reembolso de gastos incluido en la factura 6848, por concepto de envío de una encomienda, lo cual no causó el impuesto.

En la liquidación oficial, la DIAN señaló que no era posible diferenciar lo que constituye la prestación directa del contrato de prestación del servicio de transporte con la solicitud de reembolso de costos o gastos realizados para el contratante, y que el documento «ref: Ajuste al contrato No. 008» con el que se pretende demostrar la improcedencia del ingreso no se encuentra respaldado por otros documentos que soporten las transacciones allí indicadas y no cumple con las exigencias previstas en el artículo 767 del ET, frente a los terceros, como es el caso de la Administración Tributaria, para que se considere que tiene fecha cierta.

Visto lo anterior, se advierte que frente a la adición de los ingresos por *Flota Y Equipo De Transporte* (\$3.000.000); *Reintegro Suministro Personal GE* (\$89.897.758) y *Reintegro Viáticos GE* (\$15.141.436), la actora en sede administrativa no expresó reparos dirigidos a desvirtuar lo determinado por la Administración, y lo alegado en la demanda, su reforma y en el escrito de apelación, se centró en que el servicio que presta la sociedad se encuentra excluido del IVA y que no procede la adición de los ingresos recibidos para terceros.

El artículo 746 del Estatuto Tributario establece que «*Se consideran ciertos los hechos consignados en las declaraciones tributarias, en las correcciones a las mismas o en las respuestas a requerimientos administrativos, siempre y cuando que sobre tales hechos, no se haya solicitado una comprobación especial, ni la ley la exija*».

La presunción de veracidad admite prueba en contrario y la autoridad fiscal, para asegurar el «*efectivo cumplimiento de las normas sustanciales*», puede desvirtuarla mediante el ejercicio de las facultades de fiscalización e investigación previstas en el artículo 684 del Estatuto Tributario¹⁶. Así pues, es a la autoridad tributaria a la que le corresponde desvirtuar la veracidad de las declaraciones tributarias y de las respuestas a los requerimientos; y ante una comprobación especial o una exigencia legal, es al contribuyente en quien recae el deber de sustentar y soportar las sumas declaradas.

¹⁶E.T. «Art. 684. *Facultades de fiscalización e investigación. La Administración Tributaria tiene amplias facultades de fiscalización e investigación para asegurar el efectivo cumplimiento de las normas sustanciales. Para tal efecto podrá:*

a. *Verificar la exactitud de las declaraciones u otros informes, cuando lo considere necesario.*

b. *Adelantar las investigaciones que estime convenientes para establecer la ocurrencia de hechos generadores de obligaciones tributarias, no declarados.*

c. *Citar o requerir al contribuyente o a terceros para que rindan informes o contesten interrogatorios.*

d. *Exigir del contribuyente o de terceros la presentación de documentos que registren sus operaciones cuando unos u otros estén obligados a llevar libros registrados.*

e. *Ordenar la exhibición y examen parcial de los libros, comprobantes y documentos, tanto del contribuyente como de terceros, legalmente obligados a llevar contabilidad.*

f. *En general, efectuar todas las diligencias necesarias para la correcta y oportuna determinación de los impuestos, facilitando al contribuyente la aclaración de toda duda u omisión que conduzca a una correcta determinación (...).*».



A esos efectos, la Sección ha precisado y reitera que, «*en virtud del principio general de la carga de la prueba consagrado en el artículo 167 CGP, en los casos en que se pretenda alterar el aspecto positivo de la base gravable (entiéndase adición de ingresos), la carga se asigna a la autoridad que constituye el sujeto que invoca a su favor la modificación del caso. Lo anterior obedece al deber de la Administración de agotar una actividad de verificación suficiente respecto de la liquidación de los tributos que efectúan los sujetos pasivos. Ahora, en virtud del sistema de autoliquidación tributaria, en aquellos casos en los que medie un despliegue probatorio cuya vocación permita cuestionar la veracidad de los hechos consignados en la declaración, el llamado a comprobarlos es el sujeto pasivo o declarante¹⁷*» (Se subraya).

Así las cosas, teniendo en cuenta que la DIAN adelantó la verificación respecto del impuesto sobre las ventas declarado en el segundo bimestre del año 2016 y consideró que los ingresos referidos se encuentran gravados, le correspondía a la demandante demostrar la naturaleza no gravada de esos ingresos en virtud del principio general de la carga de la prueba consagrado en el artículo 167 CGP. Sin embargo, como se evidencia no presentó argumentos en concreto ni efectuó actividad probatoria con el fin de desvirtuar lo determinado por la Administración.

En tales condiciones, procede la reclasificación de ingresos gravados así: *Flota Y Equipo De Transporte* (\$3.000.000); *Reintegro Suministro Personal GE* \$89.897.758; *Reintegro Viáticos GE* (\$15.141.436), al no expresar repartos por parte del demandante.

De otra parte, en relación con la reclasificación de ingresos gravados por \$357.672.239, se precisa que, si bien la actora con la respuesta al requerimiento especial aportó el documento «*ref: Ajuste al contrato No. 008*» y explicó la naturaleza de los ingresos por \$337.500.000 para determinar que no se encontraban gravados, la Administración en el acto liquidatorio mantuvo la glosa, con base en que los valores señalados por la contribuyente derivados de las operaciones con GE OIL & GAS ESP COLOMBIA S.A.S. no concordaban con lo registrado en la contabilidad (\$352.866.703), y que el documento remitido como prueba de la transacción carecía de fuerza probatoria, al no cumplir lo previsto en el artículo 767 del ET, lo cual no fue objeto de cuestionamiento en sede judicial, pues se reitera que el demandante se limitó a debatir de manera general que los ingresos de la sociedad se encuentran excluidos de IVA.

De esta forma, teniendo en cuenta que la contribuyente no desvirtuó las razones aducidas por la Administración, procede la reclasificación de ingresos en la suma de \$337.500.000 como ingreso gravado.

Cuestión diferente en lo concerniente al ingreso de \$30.000 relacionado con el cliente Motorola, pues el actor allegó la factura 6848, en la que se describe la prestación del servicio de transporte sin liquidación de IVA, lo cual no fue controvertido por la DIAN en la liquidación oficial de revisión.

Frente a la suma de \$15.366.703, que la sociedad también considera gravada, se evidencia que aportó las facturas 6863 por \$7.391.520 y 6864 por \$377.000 (cliente GE OIL & GAS ESP COLOMBIA S.A.S.), relacionadas con la recuperación de costos y gastos por monitoreo satelital, pago de revisión de Colserautos en las que liquidó el IVA y la suma restante en cuantía de \$7.598.183, se mantiene como ingreso gravado, conforme a lo manifestado por la parte demandante. Por lo demás, la parte

¹⁷ Sentencias del 31 de mayo de 2018 y del 5 de agosto de 2021, Exps. 20813 y 22478, CP. Julio Roberto Piza Rodríguez, 29 de junio de 2023, Exp. 27325, C.P. Stella Jeannette Carvajal Basto y 16 de octubre de 2025, Exp. 29399 C.P. Claudia Rodríguez Velásquez.



demandante tampoco no hizo manifestación alguna sobre la diferencia restante en cuantía de \$4.775.536, por lo que se mantendrá dicho ingreso como gravado.

En tales condiciones, se mantienen los ingresos gravados determinados por la Administración por \$357.642.239.

Teniendo en cuenta lo determinado en esta instancia, los ingresos se clasifican en los siguientes términos:

Descripción	Ingreso	
Servicios de Transporte Carretera tercerizados	32.449.013	Excluido: 26.435.808 Gravado: 6.013.205
Servicios de Transporte Carretera Propio Comp y Adm	290.361.617	Excluido: 136.686.908 Gravado: 153.674.709
Ingresos Por Concepto De Ctas De Cobro	9.827.070	Excluido: 6.977.070 Gravado: 2.850.000
Afiliaciones	1.170.000	No gravado: 1.170.000
Alquiler equipo de transporte propio	26.616.335	Gravado: 26.616.335
Tercerizado – costo	4.001.414	Gravado: 4.001.414
Utilidad alquiler tercerizado	824.392	Gravado: 824.392
Flota Y Equipo De Transporte	3.000.000	gravado: 3.000.000
Reintegro De Otros Costos Y Gastos	357.672.239	Gravado: 357.642.239 No gravado: 30.000
Reintegro Suministro Personal GE	89.897.758	Gravado: 89.897.758
Reintegro Viáticos GE	15.141.436	Excluido: 7.660.765 Gravado: 7.480.671
Recuperación Descuentos Pólizas	373.532	No gravado: 373.532
Ajuste al peso	635	No gravado: 635

Gravados: \$659.661.488
No gravado: \$171.673.953
Total: \$831.334.806

En tales condiciones, se reliquidará el impuesto a cargo de la actora así:

	Concepto	Privada	DIAN ¹⁸	Consejo de Estado
27.	Por operaciones gravadas al 5%	0	0	0
28.	Por operaciones gravadas a la tarifa general	235.262.000	943.604.000	659.661.000
29.	AIU por operaciones gravadas (base gravable especial)	0	0	0
30.	Por exportación de bienes	0	0	0
31.	Por exportación de servicios	0	0	0
32.	Por ventas a sociedades de comercialización internacional	0	0	0
33.	Por ventas a Zonas Francas	0	0	0
34.	Por juegos de suerte y azar	0	0	0
35.	Por operaciones exentas	0	0	0
36.	Por venta de cerveza de producción nacional o importada	0	0	0
37.	Por operaciones excluidas	0	0	0
38.	Por operaciones no gravadas	610.360.000	1.544.000	171.674.000
39.	Total ingresos brutos (Sume 27 a 38)	845.622.000	945.148.000	831.335.000
40.	Devoluciones en ventas anuladas, rescindidas o resueltas	0	0	0
41.	Total ingresos netos recibidos durante el período (39 - 40)	845.622.000	945.148.000	831.335.000
42.	De bienes gravados a la tarifa del 5%	0	0	0
43.	De bienes gravados a la tarifa general	0	0	0
44.	De bienes y servicios gravados provenientes de Zonas Francas	0	0	0
45.	De bienes no gravados	0	0	0

¹⁸ Se precisa que la entidad demandada al determinar los ingresos netos partió de un ingreso inferior al declarado por la demandante, lo cual resulta inconsistente.



46.	De bienes excluidos, exentos y no gravados provenientes de Zonas Francas	0	0	0
47.	De servicios	0	0	0
48.	De bienes gravados a la tarifa del 5%	0	0	0
49.	De bienes gravados a la tarifa general	10.795.000	10.795.000	10.795.000
50.	De servicios gravados a la tarifa del 5%	0	0	0
51.	De servicios gravados a la tarifa general	73.075.000	73.075.000	73.075.000
52.	De bienes y servicios no gravados	128.900.000	128.900.000	128.900.000
53.	Total compras e importaciones brutas (Sume 42 a 52)	212.770.000	212.770.000	212.770.000
54.	Devoluciones en compras anuladas, rescindidas o resueltas en este período	0	0	0
55.	Total compras netas realizadas durante el período (53 - 54)	212.770.000	212.770.000	212.770.000
56.	A la tarifa del 5%	0	0	0
57.	A la tarifa general	37.642.000	150.977.000	105.546.000
58.	Sobre AIU en operaciones gravadas (base gravable especial)	0	0	0
59.	En juegos de suerte y azar	0	0	0
60.	En venta de cerveza de producción nacional o importada	0	0	0
61.	En retiro de inventario para activos fijos, consumo, muestras gratis o donaciones	0	0	0
62.	IVA recuperado en devoluciones en compras anuladas, rescindidas o resueltas	0	0	0
63.	Total impuesto generado por operaciones gravadas (Sume 56 a 62)	37.642.000	150.977.000	105.546.000
64.	Por importaciones gravadas a la tarifa del 5%	0	0	0
65.	Por importaciones gravadas a la tarifa general	0	0	0
66.	De bienes y servicios gravados provenientes de Zonas Francas	0	0	0
67.	Por compras de bienes gravados a la tarifa del 5%	0	0	0
68.	Por compras de bienes gravados a la tarifa general	415.000	415.000	415.000
69.	Por servicios gravados a la tarifa del 5%	0	0	0
70.	Por servicios gravados a la tarifa general	2.807.000	2.807.000	2.807.000
71.	Total impuesto pagado o facturado (Sume 64 a 70)	3.222.000	3.222.000	3.222.000
72.	IVA retenido en operaciones con régimen simplificado	517.000	517.000	517.000
73.	IVA retenido por servicios prestados en Colombia por no domiciliados o no residentes	0	0	0
74.	IVA resultante por devoluciones en ventas anuladas, rescindidas o resueltas	0	0	0
75.	IVA descontable por impuesto nacional a la gasolina y al ACPM	0	0	0
76.	Ajuste impuestos descontables (pérdidas, hurto o castigo de inventarios)	0	0	0
77.	Total impuestos descontables	3.739.000	3.739.000	3.739.000
78.	Saldo a pagar por el período fiscal	33.903.000	147.238.000	101.807.000
79.	Saldo a favor del período fiscal	0	0	0
80.	Saldo a favor del período fiscal anterior	0	0	0
81.	Retenciones por IVA que le practicaron	0	0	0
82.	Saldo a pagar por impuesto	33.903.000	147.238.000	101.807.000
83.	Sanciones	0	155.616.000	76.360.000
84.	Total saldo a pagar por este período	33.903.000	302.854.000	178.167.000
85.	o Total saldo a favor por este período	0	0	0

Sanción por inexactitud

El artículo 647 del ET establece que, procede la sanción por inexactitud, entre otros eventos, cuando en la declaración se omiten ingresos, por tanto, según las consideraciones expuestas, se liquidará teniendo en cuenta el ingreso adicionado que generó una menor carga impositiva. La multa se calcula, así:



Cálculo de sanción por inexactitud	
Saldo a pagar liquidación privada	33.903.000
Saldo a pagar determinado	101.807.000
Base sanción por inexactitud	67.904.000
Tarifa sanción por inexactitud	100 %
Sanción por inexactitud	67.904.000

Sanción por no enviar información – favorabilidad

Se observa que la sanción por no informar consagrada en el literal a) del artículo 651 del Estatuto Tributario¹⁹, que fue impuesta por la DIAN, fue modificada por la Ley 2277 de 2022, la cual fijó una más favorable, al disminuirla del 5 % , al 1 % de la información no suministrada, limitándola a 7.500 UVT.

Así, en desarrollo del artículo 29 de la Constitución Política, el párrafo 5 del artículo 640 del Estatuto Tributario, estableció que «el principio de favorabilidad aplicará para el régimen sancionatorio tributario, aun cuando la ley permisiva o favorable sea posterior». Por lo anterior, se procede a reliquidar la sanción por no informar impuesta, así:

Reliquidación sanción por no informar	
Base información omitida ²⁰	\$845.622.000
Art. 651 ET (vigente)	
Sanción 5 % (limitada a 15.000 uvt)	\$42.281.100
Art. 651 ET (Ley 2277/2022)	
Sanción 1 %	\$8.456.220

Por lo tanto, se fijará la sanción por no informar a cargo del demandante en \$8.456.220, en aplicación del principio de favorabilidad.

En este orden de ideas, la Sala revocará la sentencia del 3 de junio de 2024, proferida por el Tribunal Administrativo del Huila y, en consecuencia, se anularán parcialmente los actos acusados y, a título de restablecimiento del derecho, se tendrá como liquidación del IVA del 2 bimestre de 2016, la contenida en la parte motiva de esta providencia.

Condena en costas

De conformidad con lo previsto en el numeral 5 del artículo 365 del CGP²¹, aplicable por remisión expresa del artículo 188 del CPACA²², lo dispuesto en el Acuerdo PCSJA25-12355 de 28 de noviembre de 2025²³ no se condenará en costas en esta instancia en el componente de expensas y gastos sufragados durante el proceso, en cuanto se declarará la nulidad parcial del acto administrativo demandado²⁴.

¹⁹ E.T. «Artículo 651. Sanción por no enviar información o enviarla con errores. Las personas y entidades obligadas a suministrar información tributaria así como aquellas a quienes se les haya solicitado informaciones o pruebas, que no la suministren dentro del plazo establecido para ello o cuyo contenido presente errores o no corresponda a lo solicitado, incurrirán en la siguiente sanción: a) Una multa hasta de 15.000 UVT, la cual será fijada teniendo en cuenta los siguientes criterios: **Hasta del 5% de las sumas respecto de las cuales no se suministró la información exigida, se suministró en forma errónea o se hizo en forma extemporánea.**

²⁰ Monto no cuestionado en la apelación.

²¹ «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: 5. En caso de que prospere parcialmente la demanda, el juez podrá abstenerse de condenar en costas o pronunciar condena parcial, expresando los fundamentos de su decisión».

²² «Art. 188. Condena en costas. Salvo en los procesos en que se ventile un interés público, la sentencia dispondrá sobre la condena en costas, cuya liquidación y ejecución se regirán por las normas del Código de Procedimiento Civil».

²³ Expedido por el Consejo Superior de la Judicatura.

²⁴ «[...] 13.9- En suma, a partir de los análisis efectuados, la Sala identifica los siguientes criterios de decisión sobre la imposición de la condena en costas en los asuntos ordinarios que le corresponde juzgar: [...] iii) En el medio de control de nulidad y restablecimiento del derecho que conoce ordinariamente la Sección Cuarta del Consejo de Estado, solo se impondrá la condena en costas cuando exista una parte vencida en el proceso, independientemente de cuál sea la conducta de las partes. En este



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

FALLA

PRIMERO. REVOCAR la sentencia del 3 de junio de 2025, proferida por el Tribunal Administrativo del Huila. En su lugar se dispone:

«**Declarar** la nulidad parcial de la Liquidación Oficial de Revisión 202101305000009 del 16 de febrero de 2021 proferida por la División de Gestión de Fiscalización de la Dirección Seccional de Impuestos y Aduanas de Neiva, mediante la cual modificó la declaración de IVA del bimestre 2 de 2016.

A título de restablecimiento del derecho, **tener** como liquidación del impuesto sobre las ventas del 2 bimestre del año 2016, a cargo de Vigía Servicio Especial SAS, la contenida en la parte motiva de esta providencia»

SEGUNDO. Sin condena en costas en esta instancia.

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

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

(Firmado electrónicamente)
LUIS ANTONIO RODRÍGUEZ MONTAÑO
Presidente

(Firmado electrónicamente)
MYRIAM STELLA GUTIÉRREZ ARGÜELLO

(Firmado electrónicamente)
WILSON RAMOS GIRÓN

(Firmado electrónicamente)
CLAUDIA RODRÍGUEZ VELÁSQUEZ

sentido, y conforme a la discrecionalidad que confiere el ordinal 5.º del artículo 365 del CGP, no se impondrá la condena en costas cuando se declare la nulidad parcial de los actos administrativos demandados». Se resalta