



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

**CONSEJERO PONENTE: LUIS ANTONIO RODRÍGUEZ MONTAÑO**

**Bogotá D.C., treinta (30) de julio de dos mil veintiséis (2026)**

**Referencia:** Nulidad y restablecimiento del derecho  
**Radicación:** 50001-23-33-000-2018-00234-01 (29279)  
**Demandante:** Treinco Ltda en Liquidación  
**Demandado:** U.A.E. Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales - DIAN

**Tema:** Impuestos de renta – Año gravable 2013. Valoración probatoria. Costos. Diferencia por comparación patrimonial.

**SENTENCIA SEGUNDA INSTANCIA**

La Sala decide el recurso de apelación interpuesto por la parte demandante, contra la sentencia del 26 de junio de 2024 proferida por el Tribunal Administrativo del Meta, Sala de Decisión Oral nro. 1, que resolvió:

“Primero: Negar las pretensiones de la demanda, por las razones expuestas en precedencia.

Segundo: Condenar en costas a la parte actora. (...)”.

**ANTECEDENTES**

El 8 de abril de 2014, Treinco Ltda. en Liquidación presentó declaración del impuesto sobre la renta del año gravable 2013<sup>1</sup>, corregida el 6 de noviembre de 2014<sup>2</sup>.

Previo requerimiento especial<sup>3</sup>, la DIAN expidió la Liquidación Oficial de Revisión 900.001 del 28 de marzo de 2017<sup>4</sup>, que modificó la declaración de corrección del impuesto sobre la renta del año gravable 2013 para rechazar costos de venta y prestación de servicios, gastos operacionales de administración y adicionar renta gravable por comparación patrimonial. Adicionalmente, impuso sanción por inexactitud.

El 26 de mayo 2017, la contribuyente interpuso recurso de reconsideración, resuelto en forma negativa mediante la Resolución 002481 del 23 de marzo de 2018<sup>5</sup>, que modificó la liquidación recurrida para reducir la sanción por inexactitud en aplicación del principio de favorabilidad.

<sup>1</sup> Samai, exp. Tribunal, índice 11. Carpeta: 17Incorpora exped\_OneDrive\_1\_952024zip - ANEXOS(.zip); Archivo: 10. ANEXO 8 CONTESTACION DEMANDA, folio digital 55.

<sup>2</sup> Ib., Archivo: 10. ANEXO 8 CONTESTACION DEMANDA, p. 56.

<sup>3</sup> Ib., Archivo: 8. ANEXO 6 CONTESTACION DEMANDA, pp. 71-85.

<sup>4</sup> Ib., Archivo: 10. ANEXO 8 CONTESTACION DEMANDA, pp. 71-132.

<sup>5</sup> Ib., Archivo: 12. ANEXO 10 CONTESTACION DEMANDA, folios digitales 149-175.



## DEMANDA

En ejercicio del medio de control de nulidad y restablecimiento del derecho, la sociedad demandante formuló las siguientes pretensiones<sup>6</sup>:

“A. Que se declare la nulidad de la actuación administrativa contenida en los siguientes actos:

1. Liquidación Oficial No. 900.001 del 28 de marzo de 2017, proferida por la División de Gestión de Liquidación de la Dirección Seccional de Impuestos y Aduanas Nacionales -DIAN- de Villavicencio, mediante la cual se propone modificar la declaración de renta presentada por TREINCO por el año gravable 2013 (en adelante, la “Liquidación Oficial”).
2. La Resolución No. 002481 del 23 de marzo de 2018 que resolvió el recurso de reconsideración, proferida por la Subdirección de Gestión de Recursos Jurídicos de la Dirección de Gestión Jurídica de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales - DIAN-, mediante la cual se confirma parcialmente la Liquidación Oficial antes mencionada.
3. Que, como consecuencia de lo anterior, se restablezca el derecho de TREINCO en el sentido de declarar la firmeza de la declaración de renta presentada por el año gravable 2013.”

Invocó como disposiciones violadas los artículos 29, 268 y 363 de la Constitución Política; 82, 236, 237, 437, 476, 511, 555-2, 615, 647, 742, 743, 745, 746 y 771-2 del Estatuto Tributario; 176 del Código General del Proceso; 2° del Decreto 1001 de 1994, 1.6.1.4.1. del Decreto Único Reglamentario y 3° del Decreto 3050 de 1997.

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

**1.** La prestación del servicio de transporte de materiales se realizó entre sujetos no obligados a facturar, razón por la cual los costos se acreditaron con documentos soporte, según lo previsto inciso tercero del artículo 771-2 del ET. y el artículo 3° del Decreto 3050 de 1997 -que no exige la numeración consecutiva-. Así lo ha reconocido la DIAN y el Consejo de Estado<sup>7</sup>.

La numeración consecutiva de los documentos soporte es requisito establecido en el artículo 3° del Decreto 522 de 2003 para los documentos equivalentes que soportan los costos originados en transacciones realizadas entre un prestador perteneciente al régimen simplificado y un adquirente responsable del régimen común de IVA, supuestos fácticos que no concurren en este asunto.

En consecuencia, no resulta aplicable el artículo 3° del Decreto 522 de 2003, pues, aunque la demandante perteneciera al régimen común, actuó como adquirente y no ostentaba la condición de responsable del IVA con respecto al servicio de transporte de mercancías adquirido, por tratarse de un servicio excluido, ya que la letra e) del artículo 437 del ET impone la responsabilidad respecto de operaciones gravadas<sup>8</sup>; al paso que los prestadores del servicio son personas naturales no obligadas a facturar por tratarse de servicios excluidos del IVA según la letra h) del artículo 2°

<sup>6</sup> Samai, exp. Tribunal, índice 11 Samai. Archivos: Demanda 1.

<sup>7</sup> Concepto DIAN 045671 de 2003 y Consejo de Estado, Sección Cuarta, sentencia de 7 de abril de 2016, exp. 20661, MP. Carmen Teresa Ortiz. Reiterada en sentencias del 23 de septiembre de 2010, Exp. 16739, MP. Carmen Teresa Ortiz Rodríguez y del 10 de diciembre de 2015, Exp. 21336, MP. Martha Teresa Briceño.

<sup>8</sup> Consejo de Estado, Sección Cuarta, sentencia de 6 de julio de 2016, Exp. 19909, MP. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas.



del Decreto 1001 de 1997. Por tanto, no era exigible el requisito de numeración consecutiva en los documentos soporte allegados.

**2.** La Administración concluyó que existía una diferencia entre los costos y deducciones declarados y los registrados contablemente, a partir de la valoración de balances de comprobación a 31 de diciembre de 2013 recopilados de manera incompleta, que contenían ciertas cuentas, sin realizar una valoración conjunta e integral de la contabilidad, los estados financieros certificados y la certificación expedida por revisor fiscal, la cual desestimó con el argumento de que no ofrecía elementos suficientes para demostrar las cifras declaradas; en contravía de lo dispuesto en el artículo 176 del CGP.

En los libros Mayor, Balance de Gastos y auxiliares por terceros -cuentas 5 y 6-, con corte a 31 de diciembre de 2013 allegados con la demanda, se registra una cifra superior -\$6.206.401.257- a la declarada por concepto de costos y gastos; que corresponden a los saldos definitivos, como figura en la certificación del revisor fiscal. Ante los vacíos probatorios advertidos por la propia administración, que subyacen pese a la actividad probatoria desplegada por el contribuyente procedía aplicar el principio *in dubio pro contribuyente*.

**3.** La Administración rechazó costos derivados de contratos de obra únicamente porque los documentos equivalentes que los soportaban carecían de numeración consecutiva, lo cual es una irregularidad meramente formal, que desconoce el principio de prevalencia de la sustancia sobre la forma.

La realidad de las operaciones se encuentra acreditada mediante los contratos celebrados, las declaraciones juramentadas rendidas por los contratistas, las cuentas de cobro, los comprobantes de egreso y los cheques correspondientes a los pagos efectuados por la demandante. Además, la finalidad de las normas sustanciales en este caso se encuentra satisfecha, toda vez que la demandante declaró y tributó sobre los ingresos asociados a los costos discutidos.

Asimismo, la negativa a valorar las declaraciones juramentadas rendidas por los contratistas vulneró el debido proceso, ya que el documento equivalente no constituye tarifa legal probatoria y la inadmisibilidad de la prueba testimonial solo opera cuando el documento exigido por la ley no existe, supuesto que no se presenta en este caso, pues los documentos equivalentes sí fueron expedidos.

**4.** De manera subsidiaria, debe darse aplicación del artículo 82 del ET para estimar los costos asociados a los contratos de obra, con el fin de evitar que se gravaran ingresos brutos sin reconocer los costos necesarios para su obtención, de acuerdo con los principios de capacidad contributiva, justicia y equidad tributaria. La DIAN interpretó indebidamente dicha disposición al restringir su aplicación a operaciones de enajenación de activos, pese a que contempla como supuesto de hecho la existencia de indicios de que el costo informado no es real o cuando este no pueda determinarse mediante pruebas directas.

**5.** El incremento patrimonial de \$485.503.000 registrado entre los años 2012 y 2013 se encontraba plenamente justificado en la renta líquida declarada y en variaciones contables reflejadas en las cuentas de revalorización del patrimonio -por \$58.905.000- y resultados del ejercicio -por \$426.598.000-, como puede verificarse en



los estados de cambios en la situación financiera y de cambios en el patrimonio del año 2013.

6. La declaración se sustentó en información real y en una depuración de la base gravable ajustada a las normas aplicables, por lo que no se configuraban los presupuestos del artículo 647 del ET. En todo caso, la sanción deviene improcedente al haberse desvirtuado las glosas de diferencia entre las cifras de costos y gastos declarados frente a los registrados en la contabilidad, así como de diferencia patrimonial injustificada. Subsidiariamente, sostuvo que existe diferencia de criterios que excluye la imposición de la sanción.

### OPOSICIÓN

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

1. Los costos por servicios de transporte debían soportarse mediante el documento equivalente previsto en el artículo 3 del Decreto 522 de 2003, toda vez que fueron adquiridos por una sociedad perteneciente al régimen común a personas naturales, no comerciantes, inscritas en el régimen simplificado. La aplicación de dicha norma no dependía de que la operación estuviera gravada con IVA, bastaba con que el adquirente del bien o servicio perteneciera al régimen común.

En ese sentido la norma aplicable es la prevista en la letra c), no en la letra h), del Decreto 1001 de 1997 que excluye del deber de facturar a las personas inscritas en el régimen simplificado.

2. Respecto de la diferencia entre los valores declarados y los registrados en la contabilidad, indicó que los libros contables prevalecen sobre las cifras declaradas cuando se encuentran llevados en debida forma, que la certificación del revisor fiscal no acreditaba de manera contundente las sumas discutidas y la información exógena no constituyen prueba idónea para justificar la diferencia encontradas.

3. Tampoco es procedente el reconocimiento de costos presuntos, pues el artículo 82 del ET regula supuestos asociados a la enajenación de activos y no a la prestación de servicios; además, en este asunto se encuentra probada la realidad de los costos.

4. En relación con la comparación patrimonial, señaló que la demandante omitió aplicar los ajustes previstos en el artículo 91 del Decreto 187 de 1975, producto de esa operación se obtienen una renta ajustada de \$249.608.000 y tras sustraer la diferencia patrimonial ajustada de \$485.503.000, subsiste una diferencia patrimonial injustificada por valor de \$235.895.000.

5. Finalmente, sostuvo que no existía diferencia de criterios, sino incumplimiento de los requisitos legales exigidos para la procedencia de los costos discutidos, mientras que cada glosa planteada a los costos estuvo fundamentada en la valoración de las pruebas allegadas dentro del marco normativo vigente.



## SENTENCIA APELADA

El Tribunal negó las pretensiones de la demanda y condenó en costas a la parte actora en primera instancia, por las razones que se sintetizan a continuación:

**1.** En lo atinente a los costos por servicios de transporte de materiales, señaló que, en condición de responsable del régimen común de IVA, recaía en la demandante el deber de expedir la factura o documento equivalente cuando adquiriera servicios de personas naturales pertenecientes al régimen simplificado, hacerlo con el lleno de los requisitos legales y probar la pertenencia de que cada uno de dichos proveedores al régimen simplificado. Aunque el servicio de transporte esté excluido de IVA, ello no desvirtúa que el costo deba estar soportado en documento equivalente a efectos de detraerlo en la depuración del impuesto sobre la renta. Luego, ante el incumplimiento del requisito de numeración consecutiva que prevé el artículo 3 del Decreto 522 de 2003, procedía el rechazo de este rubro.

**2.** El rechazo de los costos por servicios de contratos de obra soportados en documentos equivalentes sin numeración consecutiva, no vulnera el principio de primacía de realidad sobre las formas, toda vez que los documentos equivalentes que soportan la procedencia de costos y deducciones deben reunir unas condiciones que no son opcionales ni constituyen meras formalidades, pues responden a una exigencia establecida por el legislador como presupuesto de un derecho sustancial, tal como se ha reconocido jurisprudencialmente<sup>9</sup>.

En lo atinente a la falta de correspondencia entre las cifras registradas en los libros de contabilidad por concepto de costos y deducciones y las incluidas en los estados financieros, manifestó que los libros mayor, balance de gastos y el auxiliar por tercero valorados por la demandada se encuentran completos y no pueden apreciarse los allegados con la demanda, en tanto que no puede corroborarse que la información que allí reposa corresponda a la misma que se refleja en los estados financieros aprobados, máxime cuando no se sometieron a aprobación nuevos estados financieros elaborados con base en los libros aportados por la demanda, y la certificación de contador allegada tampoco ofrece claridad al respecto, por lo que se desestima.

Lo anterior, no ofrece duda originada un vacío probatorio, que deba resolverse a favor del demandante, ya que acreditó la anotada diferencia de cifras, sin que el contribuyente lograra justificarla.

**3.** Tampoco procede el reconocimiento de los costos presuntos, en consideración a que los costos por servicios de mano de obra contratada, no se enmarcan en el supuesto de hecho del artículo 82 del ET que se refiere a operaciones de enajenación de activos y tampoco se adujo que los costos declarados fueran irreales.

**4.** La diferencia patrimonial de \$485.503.000 no se encuentra justificada por la revalorización del patrimonio y los resultados del ejercicio, como aduce el demandante, ya que ese valor es anterior a los ajustes previstos en el artículo 91

<sup>9</sup> Consejo de Estado, Sección Cuarta, sentencia de 14 de diciembre de 2022, Exp. 26076, MP. Stella Jeannette Carvajal Basto.



del Decreto 187 de 1975, razón por la cual la suma injustificada es de \$235.895.000, de lo que concluye que la demandante no realizó la depuración allí establecida.

5. Se configuró inexactitud en la declaración presentada que ameritó la sanción impuesta, al no justificarse la diferencia del valor de los costos declarados y los registrados en la contabilidad e incluir datos equivocados que generaron comparación patrimonial; sin que pueda predicarse diferencia de criterios en la aplicación del derecho.

Finalmente, al denegarse las pretensiones de la demanda, procede condenar en costas a la demandante como parte vencida.

### RECURSO DE APELACIÓN

La parte demandante interpuso recurso de apelación, en el que pidió revocar la sentencia de primera instancia y en su lugar acceder a las pretensiones de la demanda, con el siguiente fundamento:

1. El soporte procedente para acreditar los costos derivados del servicio de transporte era el documento previsto en el artículo 3 del Decreto 3050 de 1997 -que no exige numeración consecutiva-, por tratarse de una operación excluida del IVA realizada con personas no obligadas a facturar -por disposición de la letra h) del artículo 2° del Decreto 1001 de 1997-, tal como lo reconoció la DIAN en Concepto 045671 de 2003; ni a elaborar documento equivalente conforme al apartado 3 del artículo 616-1 del ET que no había sido reglamentado. De haberse tratado de una operación gravada, el demandante habría estado obligado a practicar retención en la fuente y expedir documento equivalente que serviría de mecanismo de control del IVA respectivo. Correlativamente, el demandante tampoco era responsable de IVA frente a esa operación, pese a estar inscrito en el régimen común, habida cuenta que tenía la condición de adquirente y el servicio contratado estaba excluido de IVA.

Insistió en que los libros Mayor, Balance de Gastos y Auxiliar por terceros - cuentas 5 y 6- con corte a 31 de diciembre de 2013, y la certificación expedida por revisor fiscal, aportados con la demanda, desvirtúan la diferencia establecida por la Administración entre las cifras declaradas y las contabilizadas, pues reflejan los mismos saldos que los estados financieros certificados y sus notas; el cual, a su vez, es superior a la suma declarada por costos y gastos en razón del ejercicio de conciliación. Tales pruebas debían ser valoradas en su conjunto por el Tribunal de primera instancia, dado que en sede judicial se pueden mejorar las pruebas aportadas en la actuación administrativa durante la cual se recopilaron balances de comprobación incompletos.

Ante la duda que subyacía, pese a la actividad probatoria desplegada por la sociedad demandante, procedía aplicar el principio de *in dubio pro contribuyente*, en lugar de rechazar el valor de \$382.866.308. Este vacío probatorio está siendo aclarado en sede jurisdiccional con los libros completos del periodo, cuya valoración desvirtúa la existencia de mayores valores declarados.

2. Frente a los costos de mano de obra asociados a contratos de construcción, el a quo sostuvo los mismos argumentos que la entidad demandada y vulneró el derecho al debido proceso al dejar de valorar el acervo probatorio allegado -contratos,



declaraciones juramentadas de los contratistas, cheques y comprobantes de egreso- para acreditar la realidad de las operaciones; por lo que, la ausencia de numeración consecutiva no podía prevalecer sobre la demostración material de los costos, con el argumento de que dicho requisito constituye un elemento esencial para la configuración de un derecho sustancial y que la factura constituye tarifa legal para la procedencia de costos, cuando en realidad la inobservancia de ese requisito no impidió a la administración tributaria recaudar los impuestos que el contribuyente debía pagar, que constituye la finalidad perseguida por el derecho sustancial

Adicionalmente, debe tenerse en cuenta la sentencia de 23 de septiembre de 2010 proferida por esta Sala<sup>10</sup>, que no fue aplicada por la demandada por considerar que sus supuestos fácticos no son idénticos a los del presente caso.

3. De manera subsidiaria, es procedente estimar los costos derivados de los contratos de obra, ante la existencia de indicios de que el costo informado no es real, supuesto previsto en el artículo 82 del ET que aplica también a costos asociados a la prestación de servicios; de manera que no se grave el ingreso bruto en su totalidad, aunque no es cierto que los costos declarados sean irreales.

4. El Tribunal se equivocó al interpretar la regulación sobre el sistema de renta por comparación patrimonial, cuando consideró la diferencia patrimonial se debe justificar de la fórmula de cálculo establecida en los artículos 236 y 237 del ET, y 91 del Decreto 187 de 1975, pues esto, implica confundir la metodología legal de cálculo del incremento patrimonial con su justificación material, que en este caso obedece a variaciones contables debidamente registradas en los estados de cambios en la situación financiera y cambios en el patrimonio por el año 2013. Lo que esas disposiciones establecen es que en el evento en que el valor resultante de la metodología allí prevista, no alcance a justificar el incremento patrimonial, corresponde al contribuyente demostrar las razones por las que se generó.

5. Por último, la sanción por inexactitud impuesta es improcedente en razón a que la declaración de renta del año gravable 2013 está soportada en datos reales y en una interpretación razonable de las normas tributarias aplicables; aunado a que las glosas de las que se derivaba se encuentran desvirtuadas con las pruebas allegadas.

### **TRÁMITE PROCESAL EN SEGUNDA INSTANCIA**

El recurso de apelación se admitió por auto de 28 de octubre de 2024<sup>11</sup>, sin pronunciamiento frente a este. Al ser innecesaria la práctica de pruebas en segunda instancia, no se dio traslado para alegar -artículo 247 Código Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo-. El Ministerio público no emitió concepto.

Mediante auto de 3 de junio de 2026, se requirió a la entidad demanda para allegar copia integral de los antecedentes administrativos.

<sup>10</sup> Consejo de Estado, Sección Cuarta, sentencia de 23 de septiembre de 2010, Exp. 16739, MP. Carmen Teresa Ortiz.

<sup>11</sup> Samai, índice 5.



## CONSIDERACIONES DE LA SALA

Se decide la legalidad de los actos administrativos que modificaron la declaración del impuesto de renta de Treinco Ltda. en Liquidación del año gravable 2013, atendiendo a los cargos planteados por la parte demandante -apelante única-, contra la sentencia del Tribunal Administrativo del Meta, la Sala debe establecer si:

- (i) El tribunal valoró en debida forma la prueba contable aportada para acreditar el valor global de costos y deducciones declarados;
- (ii) Los costos de transporte de materiales adquiridos de personas naturales no obligadas a facturar debían soportarse con el documento equivalente previsto en el artículo 3 del Decreto 522 de 2003, o mediante el documento regulado por el artículo 3 del Decreto 3050 de 1997;
- (iii) Proceden los costos por mano obra para construcción soportados en documentos equivalentes que carecían de numeración consecutiva;
- (iv) Se encuentra justificado el incremento patrimonial que fue adicionado como renta gravable por comparación patrimonial; y
- (v) Se ajusta a derecho la sanción por inexactitud impuesta.

### **Costos por servicio de transporte (\$2.441.849.036)**

En los términos del recurso de apelación, corresponde a la Sala determinar si los costos derivados del servicio de transporte de materiales prestado por personas naturales pertenecientes al régimen simplificado debían soportarse mediante documento equivalente con el cumplimiento de los requisitos previstos en el artículo 3 del Decreto 522 de 2003 o a través del documento regulado en el artículo 3 del Decreto 3050 de 1997.

La DIAN rechazó los costos cuestionados porque los documentos aportados no cumplían los requisitos exigidos por el artículo 771-2 del Estatuto Tributario, en particular la numeración consecutiva prevista en el literal d del artículo 617 *ibidem* y en el artículo 3° del Decreto 522 de 2003.

Para resolver la controversia, es necesario precisar el marco normativo aplicable.

El artículo 511 del ET dispone que los responsables del IVA deben entregar factura o documento equivalente por todas las operaciones que realicen. A su turno, los artículos 437 en su letra e y 437-2 en su ordinal 4° *ejusdem*, establecían que los responsables del régimen común adquirirían la condición de responsable de IVA por el valor del impuesto retenido cuando adquirirían bienes o servicios gravados de personas pertenecientes al régimen simplificado, supuesto en el cual también actuaban como agentes retenedores.

En armonía con lo anterior, el párrafo del artículo 437 del ET prohibía a las personas pertenecientes al régimen simplificado, adicionar al precio de venta de bienes o servicios el valor del IVA y, correlativamente, se imponía a los adquirentes pertenecientes al régimen común, el deber de asumir la retención del IVA, sin afectar el precio acordado por las partes -artículo 4° del Decreto Reglamentario 380 de 1996-.



De otra parte, los responsables del régimen simplificado no estaban obligados a expedir factura o documento equivalente, según se desprende de los artículos 616-2 del ET y 2, letra c, del Decreto 1001 de 1997<sup>12</sup>. De igual forma, la letra h de esta última disposición excluía de dicha obligación a las personas naturales que exclusivamente vendiera bienes excluidos de IVA o prestaran servicios no gravados.

El artículo 771-2 del ET condiciona la procedencia de costos y deducciones en el impuesto sobre la renta a que se encuentren respaldados en facturas que cumplan con los requisitos establecidos en los literales b, c, d, e, f y g de los artículos 617 y 618 del ET<sup>13</sup>; o en documentos equivalentes con el lleno de los requisitos previstos en los literales b, d, e y g del artículo 617 *ibidem*, correspondientes a nombre y apellidos o razón social y NIT del vendedor o de quien presta el servicio, llevar número que corresponda a un sistema de numeración consecutiva, fecha de expedición y valor total de la operación.

No obstante, en los casos en que no exista la obligación de expedir factura o documento equivalente, el inciso 3° del artículo 771-2 en mención establece que la procedencia de los costos estará sujeta a que se acredite con un documento que cumpla con los requisitos mínimos establecidos por el Gobierno Nacional.

Con ese propósito, el artículo 3 del Decreto 3050 de 1997<sup>14</sup> reguló el documento soporte aplicable a la adquisición de bienes o servicios de personas no obligadas a facturar, que debía expedir el vendedor o el adquirente, sin incluir la numeración como requisito mínimo. Sin embargo, excluyó expresamente de su ámbito de aplicación a las operaciones en que el adquirente asumiera el IVA correspondiente a transacciones realizadas con responsables del régimen simplificado, como es el caso de las compras de bienes y servicios gravados realizadas por personas pertenecientes al régimen común -Arts. 437, letra e), y 437-2, Ord. 4°, del ET-.

Para este último evento, correspondía elaborar la respectiva nota de contabilidad que serviría de soporte de la transacción y de la retención en la fuente, con el cumplimiento de los requisitos del artículo 4° del Decreto 0380 de 1996<sup>15</sup> -disposición vigente al momento de expedirse el Decreto 3050 de 1997-.

Posteriormente, con ocasión del nuevo supuesto de IVA asumido que introdujo la Ley 788 de 2002 mediante la adición de la letra f<sup>16</sup> al artículo 437 del ET, se expidió el Decreto 522 de 2003<sup>17</sup>, cuyo artículo 3 reglamentó el documento equivalente que debía elaborar el adquirente perteneciente al régimen común cuando asumiera el impuesto derivado de operaciones celebradas con personas naturales no comerciantes o responsables del régimen simplificado. Entre los requisitos exigidos

<sup>12</sup> «Por el cual se reglamentan los artículos 616-1, 616-2 del Estatuto Tributario y se dictan otras disposiciones.»

<sup>13</sup> Artículo 618. Obligación de exigir factura o documento equivalente. A partir de la vigencia de la presente ley los adquirentes de bienes corporales muebles o servicios están obligados a exigir las facturas o documentos equivalentes que establezcan las normas legales, al igual que a exhibirlos cuando los funcionarios de la administración tributaria debidamente comisionados para el efecto así lo exijan.

<sup>14</sup> «Por el cual se reglamenta el Estatuto Tributario, la Ley 383 de 1997 y se dictan otras disposiciones.»

<sup>15</sup> «Por el cual se reglamenta parcialmente la Ley 223 de 1995».

<sup>16</sup> De acuerdo con esta disposición, son responsables de IVA los contribuyentes pertenecientes al régimen común por el impuesto causado en la adquisición de bienes y servicios gravados a la tarifa especial prevista en el artículo 468-1 del ET, a personas naturales no comerciantes que no pertenezcan a ese mismo régimen.

<sup>17</sup> «Por el cual se reglamentan parcialmente la Ley 788 de 2002 y el Estatuto Tributario», derogó tácitamente el referido artículo 4° del Decreto 0380 de 1996, en lo referente a la nota de contabilidad como documento soporte de costos, deducciones e impuestos descontables.



para dicho documento se encontraba la numeración consecutiva y la discriminación del valor del impuesto asumido.

En ese sentido, el documento soporte regulado por el artículo 3° del Decreto 3050 de 1997 aplicaría para operaciones realizadas entre personas no obligadas a facturar entre sí, o cuando el vendedor sea una persona natural no comerciante o un responsable del régimen simplificado y el adquirente de bienes y servicios tenga el deber de facturar, pero no sea responsable de IVA<sup>18</sup>; mientras que, el artículo 3° del Decreto 522 de 2003 constituye norma especial que opera para las operaciones de adquisición de bienes y servicio de un responsable del régimen común a una personas perteneciente al régimen simplificado de IVA.

De ese marco normativo se desprende que la determinación del documento exigible depende de si el adquirente perteneciente al régimen común tenía o no la condición de responsable del IVA respecto de la operación específica, en los términos del artículo 437 del ET. Así, cuando la operación era gravada y generaba IVA asumido, procedía el documento equivalente regulado por el Decreto 522 de 2003; por el contrario, cuando adquirieran bienes y servicios excluidos de personas naturales no comerciantes o inscritas en régimen simplificado, resultaba aplicable el documento soporte previsto en el Decreto 3050 de 1997.

En el caso concreto, las partes no discuten la realidad del costo, su cuantía ni la condición de los proveedores como personas pertenecientes al régimen simplificado. Tampoco controvierten que los documentos aportados como soporte carecen de numeración consecutiva. El debate se contrae, entonces, a establecer cuál era el soporte documental exigible frente a los costos derivados de la prestación del servicio de transporte de materiales adquiridos de personas naturales inscritas en el régimen simplificado, esto es, el regulado por el artículo 3 del Decreto 3050 de 1997 o el documento equivalente a la factura reglamentado por el artículo 3 del Decreto 522 de 2003.

Durante la actuación administrativa se practicó inspección tributaria<sup>19</sup> en cuyo marco se recopilaron documentos soporte de costos derivados del servicio de transporte de materiales que dan cuenta de 102 -operaciones de transporte de piedras de río-<sup>20</sup> realizadas por personas naturales pertenecientes al régimen simplificado, circunstancia aceptada por ambas partes; además, de cuentas de cobro y comprobantes de egreso.

Aunque las partes coinciden en que dichos proveedores no se encontraban obligados a facturar, las razones que sustentan dicha conclusión son distintas. Mientras que la Administración considera que tal exclusión deviene de la pertenencia de los proveedores al régimen simplificado -letra c-, la apelante sostiene que obedece a que se trata de personas naturales que prestan un servicio excluido de IVA como lo es, el transporte de mercancías prestado -letra h)-.

Si bien la Sala observa que el servicio de transporte de mercancía -piedras de río- se encuentra excluido de IVA por disposición del ordinal 2 del artículo 476 del ET,

<sup>18</sup> DIAN, concepto 42364 de 13 de junio de 2004.

<sup>19</sup> Samai, Índice 11, Exp. Tribunal; carpeta: 17Incorpora exped\_OneDrive\_1\_952024zip - ANEXOS(.zip); Archivo: 8. ANEXO 6 CONTESTACION DEMANDA, pp. 87-92.

<sup>20</sup> Ib., pp. 93-95.



la Sala advierte que la excepción al deber de expedir factura o documento equivalente establecido en la letra h del artículo 2 del Decreto 1001 de 1997 con respecto a las personas naturales que vendan bienes excluidos o presten servicios no gravados, exige que: i) únicamente realicen operaciones excluidas de IVA; y ii) no superen los topes de ingresos y patrimonio para pertenecer al régimen simplificado; de manera que, si realizan también operaciones gravadas o exentas, o superan tales topes, estarán obligados a expedir factura o documento equivalente.

No se allegó prueba que permita concluir que los prestadores del servicio de transporte de materiales se dedicaran de manera exclusiva a esa actividad. Por el contrario, el hecho reconocido por las partes de la pertenencia de dichos proveedores al régimen simplificado de IVA, permite afirmar que no se trata de personas naturales dedicadas exclusivamente a la prestación del servicio excluido, habida cuenta que el artículo 499 del ET establecía que a ese régimen pertenecían las personas naturales comerciantes cuyas ventas estuvieran gravadas o que prestaran servicios gravados -además de artesanos, agricultores y ganaderos, en las mismas condiciones-, por los que obtuvieran ingresos brutos inferiores a los topes allí señalados.

Por consiguiente, la exclusión de la obligación de expedir factura o documento equivalente que recaería sobre las personas naturales prestadoras del servicio de transporte de mercancía devendría de su condición de responsables del régimen simplificado. Sin embargo, ello no conduce automáticamente a la aplicación del Decreto 522 de 2003, pues, para que este resulte aplicable es indispensable que el adquirente del régimen común tenga la condición de responsable del IVA respecto de la operación realizada, circunstancia que únicamente se presenta cuando la transacción se encuentra gravada.

Acorde con el anterior recuento normativo, para la procedencia de costos y deducciones en el impuesto sobre la renta para el año gravable objeto de revisión, el documento soporte exigido por inciso 3 el artículo 771-2 del ET para las operaciones realizadas con no obligados a facturar era el indicado en el artículo 3 del Decreto 3050 de 1997; salvo cuando se tratara de operaciones gravadas con IVA en que un responsable del régimen común de IVA adquiriera un bien o servicio de un responsable del régimen simplificado que diera lugar a costos, deducciones e impuestos descontables correspondientes al impuesto asumido, supuesto en que debían expedir el documento equivalente regulado en el artículo 3 del Decreto 522 de 2003.

Visto que, las personas pertenecientes al régimen común tienen la condición de responsable de IVA en la adquisición de bienes o servicios gravados de responsables del régimen simplificado, por el valor del impuesto retenido o generado -según se trate de la letra e) ó f) del artículo 437 del ET-; tal condición no puede predicarse cuando la operación que realizan tiene carácter excluido.

Dado que, en el presente asunto, el servicio adquirido corresponde al transporte de materiales, actividad excluida del impuesto sobre las ventas, las operaciones cuestionadas no generaban IVA asumido ni la demandante tenía la condición de responsable de IVA respecto de ellas.



Así las cosas, el soporte documental aplicable era el previsto en el artículo 3 del Decreto 3050 de 1997 con el lleno de los requisitos allí enumerados, y no el documento equivalente regulado por el artículo 3 del Decreto 522 de 2003, norma especial que aplica únicamente para operaciones gravadas respecto de las cuales el adquirente asume el impuesto correspondiente.

Por lo mismo, no resulta exigible el requisito de numeración consecutiva invocado por la Administración para rechazar los costos. Verificado que los documentos aportados por la demandante como soporte de las operaciones reúnen los requisitos previstos en el artículo 3º del Decreto 3050 de 1997, la Sala concluye que los costos derivados del servicio de transporte son procedentes. En consecuencia, el cargo prospera y, a título de restablecimiento del derecho, se efectuará la modificación correspondiente de la liquidación.

### **Rechazo global de costos y deducciones (\$382.866.308)**

Acorde con el recurso de alzada, el debate yace en determinar si la demandante acreditó que los costos y gastos declarados coinciden con los registrados en su contabilidad, teniendo en cuenta que la controversia recae sobre factores que disminuyen la base gravable y, por consiguiente, la carga de la prueba corresponde a quien los invoca.

El artículo 742 del Estatuto Tributario prevé que la determinación de tributos se debe fundar en los hechos que aparezcan probados en el expediente, y son admisibles los medios de prueba legalmente aceptados por la legislación fiscal y por la legislación civil en lo que sea compatible con aquella; no obstante, el artículo 743 *ibidem* señala que la idoneidad de los mismos depende de las exigencias legales para demostrar determinados hechos; al tiempo que el artículo 176 del CGP prevé que las pruebas deben ser apreciadas en conjunto, de acuerdo con las reglas de la sana crítica.

Así pues, el artículo 772 del ET dispone que la contabilidad constituye un medio de prueba admisible en materia fiscal a favor del contribuyente, y los artículos 773 y 774 del mismo estatuto regulan la forma y requisitos para llevarla y para que constituya prueba suficiente. Este alcance probatorio «no se ve afectado por la circunstancia de que la prueba contable sea aportada a través de certificaciones de contador o revisor fiscal, en los términos contemplados por el artículo 777 del ET», sin perjuicio de la facultad de la administración de hacer las comprobaciones pertinentes. Al respecto, la jurisprudencia de la Sala ha precisado que la fuerza probatoria de este certificado depende de la capacidad que tiene para demostrar el hecho investigado, que surge de que indique si la contabilidad se lleva conforme a la ley, contenga «algún grado de detalle en cuanto a los libros, cuentas o asientos correspondientes a los hechos que pretenden demostrarse»<sup>21</sup>, no siendo suficiente que contenga «simples afirmaciones o enunciaciones, carentes de respaldo documental y/o

<sup>21</sup> Entre otras, ver: Consejo de Estado, Sección Cuarta, sentencias del 30 de abril de 1998, exp. 8725 MP. Delio Gómez Leyva; del 27 de noviembre de 1998, exp. 9099, MP: Julio Enrique Correa Restrepo; del 15 de octubre de 1999, exp. 9387, MP. Delio Gómez Leyva; del 20 de marzo de 2003, Exp. 12951, MP. Juan Ángel Palacio Hincapié; del 1 de abril de 2004, exp. 13681, MP. María Inés Ortiz Barbosa y del 8 de julio de 2010, exp. 16508, MP: William Giraldo Giraldo. Reiteradas en la sentencia del 4 de diciembre de 2025, Exp. 29566, MP: Luis Antonio Rodríguez Montaña.



contable»<sup>22</sup> y estén acompañados de copia de los correspondientes soportes contables<sup>23</sup>.

En ese marco, el artículo 744 del ET establece que las pruebas deben obrar en el expediente administrativo por formar parte de la declaración, haber sido allegadas en desarrollo de la facultad de fiscalización e investigación o en cumplimiento del deber de información, haberse acompañado o solicitado en la respuesta al requerimiento especial o su ampliación, haberse acompañado al recurso o pedido en este, o haberse practicado de oficio, entre otros eventos.

La posibilidad de aportar pruebas no se agota en sede administrativa, en la medida en que Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo contempla nuevas oportunidades<sup>24</sup> para presentar pruebas que acrediten los hechos objeto del litigio. En ese supuesto, la Sala ha considerado que el contribuyente tiene la facultad para presentar con la demanda nuevas pruebas o mejorar las recaudadas en la actuación administrativa con el propósito de desvirtuar la legalidad de los actos acusados, «lo cual exige que el juez las valore y determine si cumplen [con] la finalidad [de] llevar certeza en relación con los hechos que se pretenden demostrar»<sup>25</sup>.

Adicionalmente, el artículo 775 del ET señala la prevalencia de los libros de contabilidad de un contribuyente frente a la declaración de renta, cuando existan diferencias en las cifras; mientras que, el artículo 776 ibidem establece la prevalencia de las cifras de costos y deducciones soportadas en los comprobantes externos sobre las registradas en los asientos contables, cuando existan discrepancias entre ellas.

Descendiendo al caso concreto, se tiene que, en ejercicio de sus facultades de fiscalización, la Administración requirió a la sociedad contribuyente para que allegara sus libros de contabilidad y estados financieros con corte a 31 de diciembre de 2013. La información fue aportada en diferentes oportunidades durante el procedimiento tributario y presentó inconsistencias entre las cifras de costos y deducciones registradas entre los distintos libros entre sí, en los estados financieros y en la declaración del año gravable 2013, como se observa a continuación:

| Concepto | Declaración Renta A.G. 2013 | Estado de Resultados comparativo 2012-2013<br>—aportado el 5 de abril de 2016— | Libro Mayor y Balances a 31 de diciembre de 2013<br>—aportado el 9 de noviembre de 2015— <sup>26</sup> | Libro Auxiliar acumulado por tercer mes a mes de las cuentas 5 y 6 | Libro Balance general por cuenta de ene-dic de 2013<br>—aportado el 20 de abril de 2016— <sup>28</sup> |
|----------|-----------------------------|--------------------------------------------------------------------------------|--------------------------------------------------------------------------------------------------------|--------------------------------------------------------------------|--------------------------------------------------------------------------------------------------------|
|----------|-----------------------------|--------------------------------------------------------------------------------|--------------------------------------------------------------------------------------------------------|--------------------------------------------------------------------|--------------------------------------------------------------------------------------------------------|

<sup>22</sup> Consejo de Estado, Sección Cuarta, sentencias del 25 de noviembre de 2004, exp. 14155, MP. María Inés Ortiz Barbosa; 6 de agosto de 2014, Exp. 19288, MP. Jorge Octavio Ramírez Ramírez; reiteradas en la sentencia del 4 de diciembre de 2025, exp. 29566, MP: Luis Antonio Rodríguez Montaña.

<sup>23</sup> Consejo de Estado, Sección Cuarta, sentencias del 21 de junio de 2018, Exp. 22154, MP. Milton Chaves García; 30 de mayo y 2 de octubre de 2019, Exp. 23140 y 21518, MP. Stella Jeannette Carvajal Basto; y 21 de febrero de 2019, exp. 21366, MP. Julio Roberto Piza Rodríguez.

<sup>24</sup> Artículo 162, numeral 5, 166, numeral 2 y 175, numeral 4.

<sup>25</sup> Consejo de Estado, Sección Cuarta, sentencias de 14 de junio y 4 de octubre de 2018, exps. 21061 y 19775, MP. Stella Jeannette Carvajal Basto.

<sup>26</sup> Samai, exp. Tribunal, índice 11. Carpeta: 17Incorpora exped\_OneDrive\_1\_952024zip - ANEXOS(.zip); Archivo: 3. ANEXO 1 CONTESTACION DEMANDA, pp. 180-182 y Archivo: 4. ANEXO 2 CONTESTACION DEMANDA, pp. 85-129.

<sup>28</sup> Samai, índice 23, Archivo: 21\_MemorialWeb\_Respuesta-TOMO\_03\_TREINCO, pp. 200-206.



|                              |                 |                 |                      |                                                  |                 |
|------------------------------|-----------------|-----------------|----------------------|--------------------------------------------------|-----------------|
|                              |                 |                 |                      | -aportado el 5 de<br>abril de 2016 <sup>27</sup> |                 |
| Total<br>costos              | \$5.879.556.000 | \$5.876.556.000 | \$4.544.847.771      | \$4.544.847.771                                  | \$4.544.847.771 |
| Total<br>gastos              | \$188.568.000   | \$188.568.000   | \$1.137.409.921      | \$1.145.184.709                                  | \$1.145.184.709 |
| Total<br>costos y<br>gastos  | \$6.065.124.000 | \$6.065.124.000 | \$5.682.257.692      | \$5.690.032.480                                  | \$5.690.032.480 |
| Diferencia con lo declarado: |                 |                 | <b>\$382.866.308</b> | \$375.091.520                                    | \$375.091.520   |

La información consignada en el cuadro permite advertir que el estado de resultados coincide con las cifras declaradas por la contribuyente. Sin embargo, los libros de contabilidad no registran las mismas cifras de costos y deducciones y, en todo caso, reflejan valores inferiores a los declarados.

A partir de esa verificación, en el acta de inspección tributaria de 16 de junio de 2016<sup>29</sup>, se concluyó que la sumatoria de costos y gastos en el **Libro Mayor y Balances a 31 de diciembre de 2013** -aportado por la sociedad el 9 de noviembre de 2015- por el monto de \$5.682.257.692, refleja una diferencia de \$382.866.308 en comparación con la suma de \$6.065.124.000 declarada.

Con fundamento en lo anterior, el requerimiento especial propuso rechazar ese mayor valor declarado, al considerar que las cifras registradas en los asientos contables del Libro Mayor y Balance prevalecen sobre las indicadas en la declaración de renta, de acuerdo con el artículo 775 del ET<sup>30</sup>. Esta glosa se mantuvo en la Liquidación Oficial de Revisión<sup>31</sup> y en la Resolución que resolvió el recurso de reconsideración interpuesto<sup>32</sup>, en los que se añadió que la certificación expedida por revisor fiscal<sup>33</sup> con la que la sociedad pretendió aclarar las inconsistencias advertidas, se limitaba a afirmar que los ingresos, costos y deducciones se encontraban debidamente reportados en la declaración, sin aportar elementos de juicio que permitieran explicar las diferencias evidenciadas entre la contabilidad y los estados financieros con base en los cuales se elaboró la declaración de renta.

En sede administrativa<sup>34</sup> y judicial, la demandante ha sostenido que la Administración valoró únicamente un balance de prueba que contenía ciertas cuentas contables, y omitió considerar los estados financieros certificados que registran valores de costos y gastos que coinciden con los declarados por el año gravable 2013.

No obstante, la Sala observa que los documentos aportados en sede judicial tampoco logran disipar las inconsistencias advertidas por la Administración. Por el contrario, introducen nuevas divergencias respecto de las cifras inicialmente reportadas.

<sup>27</sup> Ib., Archivo: 5. ANEXO 3 CONTESTACION DEMANDA, pp. 18-19, 79-80, 147 y 153-197; y Archivo: 8. ANEXO 6 CONTESTACION DEMANDA, p. 88.  
<sup>29</sup> Ib., Archivo: 8. ANEXO 6 CONTESTACION DEMANDA, p. 91-92.  
<sup>30</sup> Ib. folios digitales 71-84.  
<sup>31</sup> Samai, exp. Tribunal, índice 11. Carpeta: 17Incorpora exped\_OneDrive\_1\_952024zip - ANEXOS(zip); Archivo: 10. ANEXO 8 CONTESTACION DEMANDA, folios digitales 71-194.  
<sup>32</sup> Samai, exp. Tribunal, índice 11. Carpeta: 17Incorpora exped\_OneDrive\_1\_952024zip - ANEXOS(zip); Archivo: 12. ANEXO 10 CONTESTACION DEMANDA, folios digitales 149-175.  
<sup>33</sup> Ib. folio digital 59.  
<sup>34</sup> Ib. Carpeta: 17Incorpora exped\_OneDrive\_1\_952024zip - ANEXOS(zip); Archivo: 9. ANEXO 7 CONTESTACION DEMANDA, folios digitales 8-37, y Archivo: 10. ANEXO 8 CONTESTACION DEMANDA, pp. 209-235.



En efecto, con la presentación de la demandada, la sociedad aportó los libros Mayor y Balance, Balance de Gastos y Auxiliar por terceros de las cuentas de costos y gastos con corte a 31 de diciembre de 2013<sup>35</sup>, en los que se registran las cuentas cerradas de costos con saldo de \$5.061.216.548 y de gastos por \$1.145.184.709, para un total de costos y gastos de \$6.206.401.257, cifra que supera los valores declarados y que, según la certificación expedida el 5 de julio de 2018 por el revisor fiscal de la sociedad demandante<sup>36</sup> -que difiere en nivel de detalle de la allegada en sede administrativa-, obedecen a partidas registradas contablemente que no son fiscalmente deducibles en su totalidad. A esto, añadió que en los libros de Balance General, Balance de Gastos, y Mayor y Balances con corte a 31 de diciembre de 2013 se registraron costos por \$6.017.833.000 y gastos por \$188.568.000, para un total de \$6.206.401.000.

Pues bien, la Sala advierte la existencia de diferencias significativas entre el libro Mayor y Balance aportado el 9 de noviembre de 2015 -con base en la cual se determina la diferencia de cifras en los actos acusados- y el allegado con la demandada, particularmente respecto de las cuentas 5135 de «servicios», 6130 «construcción» y 6145 de «transporte y almacenamiento», así como con el estado de resultados comparativo 2012-2013 de la demandante; como se observa a continuación:

| Libro Mayor y Balances |                                |                                  |                                   |                                       | Estados Financieros                             |                                                                    |
|------------------------|--------------------------------|----------------------------------|-----------------------------------|---------------------------------------|-------------------------------------------------|--------------------------------------------------------------------|
| Cta                    | Concepto                       | (A)<br>Allegado el<br>15-11-2015 | (B)<br>Aportado con la<br>Demanda | (A-B=C)<br>Diferencia<br>entre libros | (D)<br>Estado de<br>resultados -<br>Comparativo | (B-D=E)<br>Diferencia<br>con los<br>aportados<br>con la<br>demanda |
| 5105                   | Gastos de personal             | 216.606.973                      | 216.606.973                       | 0                                     | -                                               |                                                                    |
| 5110                   | Honorarios                     | 6.864.000                        | 6.864.000                         | 0                                     | -                                               |                                                                    |
| 5115                   | Impuestos                      | 1.470.000                        | 1.470.000                         | 0                                     | -                                               |                                                                    |
| 5120                   | Arrendamientos                 | 1.460.000                        | 1.460.000                         | 0                                     | -                                               |                                                                    |
| 5130                   | Seguros                        | 25.429.622                       | 25.429.622                        | 0                                     | -                                               |                                                                    |
| 5135                   | Servicios                      | 3.892.592                        | 11.667.380                        | 7.774.788                             | -                                               |                                                                    |
| 5155                   | Gastos de viaje                | 1.332.300                        | 1.332.300                         | 0                                     | -                                               |                                                                    |
| 5195                   | Diversos                       | 103.565.678                      | 103.565.678                       | 0                                     | -                                               |                                                                    |
| 5215                   | Impuestos                      | 774.982.800                      | 774.982.800                       | 0                                     | -                                               |                                                                    |
| 5315                   | Gastos extraordinarios         | 1.530.456                        | 1.530.456                         | 0                                     | -                                               |                                                                    |
| 5395                   | Gastos diversos                | 275.500                          | 275.500                           | 0                                     | -                                               |                                                                    |
| Total de gastos        |                                | 1.137.409.921                    | 1.145.184.709                     | 7.774.788                             | 188.568.000                                     | -956.616.709                                                       |
| 6130                   | Construcción                   | 763.489.372                      | 561.478.072                       | -202.011.300                          | -                                               |                                                                    |
| 6135                   | Comercio al por mayor y al por | 63.920.382                       | 63.920.382                        | 0                                     | -                                               |                                                                    |
| 6145                   | Transporte y almacenamiento    | 2.961.609.622                    | 3.679.502.499                     | 717.892.877                           | -                                               |                                                                    |
| 6155                   | Actividades inmobiliarias Emp  | 22.000                           | 22.000                            | 0                                     | -                                               |                                                                    |
| 6165                   | Servicios sociales y de salud  | 220.400                          | 220.400                           | 0                                     | -                                               |                                                                    |
| 6205                   | Mercancías                     | 755.585.995                      | 756.073.195                       | 487.200                               | -                                               |                                                                    |
| Total de costos        |                                | 4.544.847.771                    | 5.061.216.548                     | 516.368.777                           | 5.876.556.000                                   | 815.339.452                                                        |
| Total costos y gastos  |                                | 5.682.257.692                    | 6.206.401.257                     | 524.143.565                           | 6.065.124.000                                   | 141.277.254                                                        |

Si bien los saldos de costos y gastos registrados en los libros Mayor y Balance, Balance de Gastos y auxiliar de las cuentas 5 y 6, allegados con la demanda coinciden entre sí y corresponden al cierre de las respectivas cuentas, cierto es que las diferencias advertidas en las cuentas de servicios, construcción y transporte no fueron explicadas por la demandante ni por la certificación expedida por el revisor fiscal.

<sup>35</sup> Samai, exp. Tribunal, índice 11 Archivos: Demanda 2, folios digitales 394-397 y Acta de reparto, folios digitales 1-6.  
<sup>36</sup> Samai, exp. Tribunal, índice 11. Archivo: Acta de reparto, folios digitales 7-9.



Además, los libros allegados en sede judicial tampoco logran respaldar los valores declarados, pues registran un total de costos y gastos superior al reflejado en los estados financieros certificados con corte a 31 de diciembre de 2013 -en particular, al estado de resultados comparativo 2012-2013-.

En estas condiciones, la certificación expedida por el revisor fiscal carece de la fuerza demostrativa necesaria para desvirtuar la glosa propuesta por la Administración. Si bien dicha certificación informa los saldos registrados en los libros de contabilidad al cierre del ejercicio, no explica las razones de las discrepancias existentes entre los distintos documentos contables aportados ni expone los movimientos, reclasificaciones, ajustes de cierre o consolidaciones posteriores que permitan reconstruir la trazabilidad de las cifras declaradas, especialmente, las diferencias advertidas entre los libros aportados en sede administrativa y judicial y los estados financieros certificados.

La Sala ha precisado que las certificaciones expedidas por contador público o revisor fiscal constituyen un medio de prueba idóneo en materia tributaria únicamente cuando contienen un grado suficiente de detalle respecto de los libros, cuentas y asientos correspondientes a los hechos que pretenden demostrarse y se encuentran respaldadas por los soportes contables pertinentes. Tales exigencias no se satisfacen en el presente caso.

Pues bien, de conformidad con lo previsto en los artículos 50 del Código de Comercio, 4 y 11 del Decreto 2649 de 1993, la contabilidad debe suministrar información clara, completa, verificable y que presente fielmente la realidad del ente económico, de forma que la información financiera sea comprensible, útil y confiable. En esa medida, los libros de contabilidad y los estados financieros, al provenir de los mismos registros contables, deben guardar correspondencia entre sí, de modo que no resulta admisible la existencia de diferencias sustanciales e injustificadas respecto de una misma partida, pues tales inconsistencias comprometen la confiabilidad y la eficacia probatoria de la contabilidad.

Por consiguiente, la valoración conjunta del acervo probatorio conduce a concluir que la demandante no acreditó que los costos y deducciones declarados y reflejados en los estados financieros certificados coincidan con los registrados en su contabilidad, de manera que no logró desvirtuar la diferencia de \$382.866.308 que dio lugar al rechazo propuesto en los actos acusados.

Tampoco resulta procedente la aplicación del artículo 745 del ET, puesto que la controversia recae sobre aspectos de la base gravable modificados por la Administración, por tanto, correspondía a la demandante la carga de demostrar la procedencia de los costos y gastos rechazados en los actos acusados, conforme al artículo 167 del CGP, sin que las pruebas aportadas otorguen certeza sobre la correspondencia de las cifras declaradas con las registradas en la contabilidad. Por consiguiente, el cargo no prospera.

### **Costos de mano de obra de construcción (\$275.972.259)**

Frente al rechazo de costos operativos de prestación de servicios de mano de obra de construcción, la discusión gira en torno a la procedencia de los documentos equivalentes que carecen de la numeración consecutiva exigida por los artículos



771-2 de ET y 3 del Decreto 522 de 2003, como soporte de estas expensas, ya que la realidad de los costos está acreditada a través de otras pruebas.

Conforme al artículo 743 del ET, la idoneidad de los medios de prueba depende de las exigencias que, para establecer determinados hechos establezcan la legislación tributaria y otros ordenamientos que regulan el hecho por demostrar. A su vez, el artículo 771-2 *ibidem* supedita la procedencia de costos y deducciones a su soporte en factura o documento equivalente que reúna los requisitos legalmente previstos. Tratándose de documentos equivalentes, deben acreditarse, entre otros, los requisitos relativos a la identificación de las partes, la fecha de expedición, el valor de la operación y la numeración correspondiente.

No obstante que, la factura o documento equivalente constituye tarifa legal probatoria para la procedencia de costos y deducciones, ha sido criterio reiterado de esta Sección que el cumplimiento formal de los requisitos previstos en el artículo 771-2 del Estatuto Tributario no impide que la administración, en ejercicio de sus facultades de fiscalización, verifique la realidad material de las operaciones económicas que soportan los costos declarados.<sup>37</sup> Sin que ello se traduzca en que la acreditación de la realidad económica de la operación mediante otros medios de prueba no releva al contribuyente del cumplimiento de las exigencias documentales previstas por el legislador.

Con el propósito de acreditar los costos discutidos por valor de \$275.972.259, la demandante aportó el **Contrato de obra 205 de 2012**, suscrito el 31 de diciembre de 2012 entre el Instituto de Desarrollo del Meta y Treinco Ltda., con el objeto de adelantar «Horas de maquinaria tipo Bulldozer y/o retroexcavadora de oruga para el encauzamiento del río Guacavia y la terminación del dique existente en la inspección de Guacavia, municipio Cumaral - Meta»<sup>38</sup>, con sus respectivas actas de prórroga, aclaratoria y terminación<sup>39</sup>.

Asimismo, allegó **contratos de prestación de servicios** de mano obra celebrados con los señores Luis Felipe Montaña, Miguel Arcángel Hernández Hernández e Iván Alejandro Mejía González<sup>40</sup> para la ejecución de dichas obras, así como **declaraciones extrajuicio de los contratistas**<sup>41</sup>, **cuentas de cobro** emitidas por estos<sup>42</sup>, **cheques girados a su favor**<sup>43</sup> y **comprobantes de egreso** que reflejan pagos relacionados con dichas actividades.

De la valoración conjunta de ese material probatorio se advierte la efectiva prestación de servicios de mano de obra de construcción por personas naturales y la realización de pagos asociados a la ejecución de las obras de protección y encauzamiento del río Guacavia. Sin embargo, los costos cuya aceptación se pretende están soportados en documentos equivalentes que carecen de número consecutivo, circunstancia expresamente reconocida por la demandante y que

<sup>37</sup> Consejo de Estado, Sección Cuarta, sentencia de 7 de marzo de 2018, Exp. 21041, MP. Stella Jeannette Carvajal Basto.

<sup>38</sup> Samai, exp. Tribunal, índice 11. Carpeta: 17Incorpora exped\_OneDrive\_1\_952024zip - ANEXOS(.zip); Archivo: 4. ANEXO 2 CONTESTACION DEMANDA, folios digitales 137-151, 191-196, 198-200 y 132-134.

<sup>39</sup> Estos documentos fueron allegados por dicho Instituto con ocasión de la visita de verificación que le fue realizada por la DIAN el 23 de noviembre de 2015.

<sup>40</sup> Ib. folios digitales 77-80, 81-84 y 85-88.

<sup>41</sup> Ib. folios digitales 89-91, 92-94 y 95-96.

<sup>42</sup> Ib. folio digital 119.

<sup>43</sup> Ib. folios digitales 97-106.



pretende suplir con dichas pruebas, con fundamento en el principio constitucional de prevalencia de la sustancia.

Sobre este aspecto, la Corte Constitucional, al examinar la constitucionalidad del artículo 771-2 del ET<sup>44</sup>, precisó que la exigencia de factura o documento equivalente con determinados requisitos mínimos no constituye una restricción irrazonable de la libertad probatoria, sino un mecanismo legítimo para garantizar la certeza de las operaciones económicas, fortalecer el control tributario y combatir la evasión fiscal; que materializa un deber constitucional y corresponde a un mínimo de diligencia en las actividades propias del tráfico mercantil, que no implica «que el adquirente de bienes y servicios deba responder por la conducta negligente de un tercero -el obligado a expedir la factura-, sino más bien que asuma su propia responsabilidad como persona que al participar en la operación económica tiene la obligación de exigir la factura o documento equivalente, coadyuvando de esta forma con el ejercicio de las tareas asignadas a las autoridades competentes en el control a la evasión».

Asimismo, destacó que los requisitos exigidos para la factura y los documentos equivalentes no corresponden a meras formalidades carentes de contenido sustancial, sino a elementos indispensables para verificar la existencia, características y alcance de las operaciones que sirven de fundamento a los beneficios tributarios reclamados por los contribuyentes, así:

«Y, por último, la Corte considera que el cargo por desconocimiento del artículo 228 de la Carta tampoco está llamado a prosperar, pues como ya fue explicado, siendo la factura una exigencia importante en el modelo de hacienda pública diseñado por el legislador y compatible con el ordenamiento constitucional, su trascendencia va más allá del ámbito meramente formal para constituirse en presupuesto mismo para la configuración de un derecho sustancial. No es la simple transacción la que configura el derecho a registrar los costos, deducciones e impuestos descontables, sino el hecho de haberla realizado dentro del marco de la ley y bajo las formalidades por ella exigidas, las cuales, como se ha visto, resultan plenamente legítimas a la luz de la Carta Política.»

En esa medida, el principio de prevalencia de la sustancia sobre la forma no permite desconocer exigencias legales expresamente establecidas para la procedencia de costos y deducciones, pues la observancia de tales requisitos integra el presupuesto mismo del derecho sustancial que se pretende hacer valer, esto es, la procedencia de costos y deducciones en el impuesto de renta, así como de los impuestos descontables en el impuesto sobre las ventas, conforme lo ha reconocido la Sala en oportunidades anteriores<sup>45</sup>.

Así las cosas, aun cuando los contratos, declaraciones, cheques y comprobantes de egreso constituyen elementos que respaldan la realidad material de las operaciones, tales medios de prueba no sustituyen el cumplimiento del artículo 771-2 del ET.

Lo anterior, máxime si se tiene en cuenta que es la misma sociedad que pretende detraer los costos, quien, en condición de adquirente de servicios gravados con IVA, responsable del régimen común, tenía el deber formal de expedir el documento equivalente con el lleno de los requisitos legales; por lo que ahora no puede reclamar el derecho a detraer los costos invocando la procedencia de pruebas supletorias con base en el principio de primacía de la sustancia sobre formal para

<sup>44</sup> Corte Constitucional, sentencia C-733 de 26 de agosto de 2003, MP. Clara Inés Vargas Hernández.

<sup>45</sup> Consejo de Estado, Sección Cuarta, sentencia de 7 de marzo de 2018, Exp. 21041, MP. Stella Jeannette Carvajal Basto.



sustraerse de las consecuencias de su propia torpeza, por tanto, no se exigió comprobación especial al respecto.

En consecuencia, la Sala concluye que los documentos equivalentes aportados como soporte de los costos derivados de la prestación de servicios gravados realizados por personas naturales pertenecientes al régimen simplificado, no satisfacen la tarifa legal al carecer del requisito mínimo de numeración exigido por los artículos 771-2 del ET y 3° del Decreto 522 de 2003.

En suma, reconocido por las partes que los documentos equivalentes expedidos por la demandante no contienen numeración y establecido que dicho soporte no constituye una mera formalidad, no resultan procedente el reconocimiento de los costos cuestionados con base en las pruebas supletorias antes descritas, por existir tarifa legal en materia probatoria, cuya observancia es obligatoria.

Tampoco prospera la solicitud subsidiaria de reconocimiento de costos presuntos derivados de los contratos de mano de obra, habida cuenta que ninguno de los supuestos de hecho establecidos en el artículo 82 permite estimar supletoriamente los costos derivados de la prestación de servicios o de actividades distintas a la venta de activos, como lo ha precisado la Sala al pronunciarse sobre el alcance de la disposición cuya aplicación se reclama<sup>46</sup>. Además, los métodos de estimación de costo allí previstos tampoco constituyen una herramienta destinada a suplir las exigencias legales que deben reunir los documentos soporte de costos para su detracción en la depuración de la renta y, en todo caso, contrario a lo alegado por el apelante como sustento de su petición, la realidad de los costos fue reconocida por la entidad demanda en los actos acusados y se demostró con las pruebas allegadas por la demandante.

Por las razones expuestas, el cargo no prospera.

### **Adición de renta gravable por comparación patrimonial**

La demandante cuestiona la adición de renta gravable por comparación patrimonial en cuantía de \$235.895.000, porque el incremento patrimonial registrado entre los años gravables 2012 y 2013 se encuentra justificado por las variaciones de las cuentas de revalorización del patrimonio y utilidad del ejercicio, reflejadas en los estados financieros de los estados de cambios en la situación financiera y cambios en el patrimonio del año 2013.

El Tribunal desestimó ese planteamiento y validó la posición de la DIAN, al considerar que las variaciones contables invocadas explican únicamente la diferencia patrimonial inicial de \$485.503.000, mas no la diferencia patrimonial gravable de \$235.895.000, determinada una vez aplicados los ajustes previstos en los artículos 236 y 237 del Estatuto Tributario y en el artículo 91 del Decreto 187 de 1975. Por tanto, concluyó que las razones aducidas no pueden constituir la justificación de la diferencia patrimonial definitivamente establecida.

<sup>46</sup> Consejo de Estado, Sección Cuarta, sentencias de 9 de febrero de 2023 y 23 de mayo de 2024, exps. 26235, 27056 y 27647, MP. Wilson Ramos Girón; 25 de noviembre de 2021, exp. 24120, MP. Myriam Stella Gutiérrez Arguello; 25 de julio de 2019, exp. 21030, MP. Julio Roberto Piza Rodríguez y 8 de agosto de 2019, exp. 22211, MP. Jorge Octavio Ramírez Ramírez; 25 de abril de 2016, Exp. 20384, MP. Martha Teresa Briceño de Valencia; 4 de agosto de 2022, 28 de abril de 2022, y 25 de julio de 2019, exps. 24927, 23989 y 21030, MP. Julio Roberto Piza Rodríguez; y 5 de febrero de 2019, exp. 20851, MP.: Stella Jeannette Carvajal Basto; y 5 de junio de 2025, exp. 29037, MP. Wilson Ramos Girón.



En los actos demandados, la DIAN añadió que, de la dinámica de la cuenta 34 «revalorización del patrimonio», se desprende que su origen es heterogéneo y que, por tanto, los valores allí registrados deben encontrarse respaldados por los respectivos comprobantes contables y por las disposiciones tributarias que les sirven de fundamento, circunstancia que no fue acreditada por la contribuyente. Lo anterior, por cuanto los estados financieros aportados únicamente reflejan un valor global por dicho concepto, sin explicar los hechos económicos que dieron lugar a su registro.

La controversia se circunscribe, entonces, a establecer si las variaciones registradas en las cuentas de revalorización del patrimonio y utilidad del ejercicio constituyen causa suficiente para justificar el incremento patrimonial gravable determinado por la administración. Para resolver esta cuestión, es necesario establecer previamente cuál es el rubro que debe ser objeto de justificación por parte de la sociedad: si la diferencia patrimonial inicial -según aduce la demandante-, o la diferencia patrimonial gravable resultante de los ajustes legales -como sostiene el *a quo* y la demandada-.

De acuerdo con el artículo 236 del ET, cuando la renta ajustada resulte inferior a la diferencia patrimonial ajustada, la diferencia constituye renta gravable; a menos que el contribuyente demuestre las causas que justifican el incremento patrimonial.

En concordancia con los artículos 237 del ET y 91 del Decreto 187 de 1975<sup>47</sup>, la renta ajustada está integrada por la suma de la renta gravable, las rentas exentas y la ganancia ocasional neta; menos los impuestos de la renta y complementarios pagados durante el año gravable. Por su parte, la diferencia patrimonial ajustada se obtiene al sustraer del patrimonio líquido del último periodo gravable, el valor del patrimonio líquido del periodo inmediatamente anterior, efectuando posteriormente los ajustes por valorizaciones y desvalorizaciones nominales.

De esta manera, los ajustes fiscales permiten establecer la comparación patrimonial ajustada que refleje de forma más precisa la realidad económica del contribuyente. No obstante, el artículo 236 *ibidem* impone a este la carga de acreditar otras causas que demuestren el incremento del patrimonio cuando las diferencias evidenciadas no se explican plenamente mediante los ajustes previstos.

En ese contexto, el incremento patrimonial que debe ser objeto de justificación no corresponde a la diferencia patrimonial inicial entre un período y otro, sino a la diferencia patrimonial gravable que subsiste luego de aplicar los ajustes legales. Esto obedece a que el sistema de comparación patrimonial constituye un «método de fiscalización para gravar el excedente no justificado de la diferencia de los patrimonios líquidos de los dos últimos años en relación con las rentas obtenidas en el último período

<sup>47</sup> «Por medio del cual se dictan disposiciones reglamentarias en materia de impuesto sobre la renta y complementarios. [...]

Artículo 91. Renta por comparación de patrimonios. Para efectos de la determinación de la renta por comparación de patrimonios, a la renta gravable se adicionará el valor de la ganancia ocasional neta [...] y las rentas exentas. De esta suma se sustrae el valor de [...] los impuestos de renta y complementarios, [...] recargos y sanciones pagados durante el año gravable incluyendo retención y anticipo efectivamente pagado.

Si este resultado es inferior a la diferencia entre los patrimonios líquidos declarados en el año gravable y en el ejercicio inmediatamente anterior, previos los ajustes por valorizaciones y desvalorizaciones nominales, incluyendo los reavalúos autorizados en los artículos 51 y 52 del decreto 2247 de 1974 dicha diferencia se tomará como renta gravable, a menos que el contribuyente demuestre las causas justificativas del incremento patrimonial».



gravable»<sup>48</sup>. En el caso concreto, ese valor asciende a \$235.895.000, como se observa a continuación:

| Diferencia de Patrimonios                  |                       |
|--------------------------------------------|-----------------------|
| Concepto                                   | Valor                 |
| Patrimonio líquido A.G. investigado - 2013 | \$ 2.450.508.000      |
| (-) Patrimonio líquido A.G. anterior 2012  | \$ 1.965.005.000      |
| <b>(=) Diferencia patrimonial inicial</b>  | <b>\$ 485.503.000</b> |
| (+) Desvalorizaciones                      | \$ 0                  |
| (-) Valorizaciones                         | \$ 0                  |
| <b>(=) Diferencia patrimonial ajustada</b> | <b>\$ 485.503.000</b> |

| Ajuste a la renta                      |                       |
|----------------------------------------|-----------------------|
| Concepto                               | Valor                 |
| Renta líquida gravable año investigado | \$ 485.503.000        |
| (+) Renta exenta                       | \$ 0                  |
| (+) INCRNGO                            | \$ 0                  |
| (+) Ganancia ocasional neta            | \$ 0                  |
| (-) Retenciones en la fuente           | \$ 93.948.000         |
| (-) Impuesto a cargo                   | \$ 121.376.000        |
| (-) Anticipo efectivamente pagado      | \$ 20.571.000         |
| <b>(=) Renta ajustada</b>              | <b>\$ 249.608.000</b> |

| Cálculo renta por comparación patrimonial  | Valor                 |
|--------------------------------------------|-----------------------|
| Diferencia patrimonial ajustada            | \$ 485.503.000        |
| (-) Renta ajustada                         | \$ 249.608.000        |
| <b>(=) Diferencia patrimonial gravable</b> | <b>\$ 235.895.000</b> |

Es así que, tal como lo señaló el *a quo*, la diferencia patrimonial ajustada - \$485.503.000-, tan sólo constituye uno de los parámetros de comparación necesarios para determinar la existencia de un verdadero incremento patrimonial gravable.

Para justificar la diferencia patrimonial gravable por valor de \$235.895.000, la demandante alegó que en el año 2013 se registraron variaciones en las cuentas de revalorización del patrimonio y resultados del ejercicio. En sede administrativa y judicial, aportó el balance general y estado de resultados con corte a 31 de diciembre de 2013<sup>49</sup> que reflejan saldos de \$1.862.660.000 en la cuenta 3405 de «Ajustes por inflación»<sup>50</sup> y de \$485.503.000 en la cuenta 3805 de «utilidad del ejercicio».

Asimismo, con ocasión de la respuesta al requerimiento especial, allegó el balance general comparativo 2012-2013, el estado de resultados comparativo 2012-2013 con sus respectivas notas, así como los estados de cambios en la situación financiera, cambios en el patrimonio y estado de flujo de efectivo, con corte a 31 de diciembre de 2013<sup>51</sup>.

De acuerdo con el balance general comparativo 2012-2013 y el estado de cambios en el patrimonio a 31 de diciembre de 2013, en el año gravable revisado se registraron las siguientes variaciones en el patrimonio:

<sup>48</sup> Consejo de Estados, Sección Cuarta, Sentencia de 18 de octubre de 2006, MP. Juan Ángel Palacio Hincapié.  
<sup>49</sup> Samai, Índice 11, Exp. Tribunal; carpeta: 17Incorpora exped\_OneDrive\_1\_952024zip - ANEXOS(.zip); Archivo: 10. ANEXO 8 CONTESTACION DEMANDA, folios digitales 270-271.  
<sup>50</sup> La cuenta 3405 corresponde a «Ajustes por inflación» dentro del grupo de cuentas 34 de «Revalorización del Patrimonio».  
<sup>51</sup> Samai, Índice 11, Exp. Tribunal; carpeta: 17Incorpora exped\_OneDrive\_1\_952024zip - ANEXOS(.zip); Archivo: 5. ANEXO 3 CONTESTACION DEMANDA, folios digitales 141-152.



| Patrimonio                    | 2013                    | 2012                    | Variación absoluta    |
|-------------------------------|-------------------------|-------------------------|-----------------------|
| Capital social autorizado     | \$ 303.000.000          | \$ 303.000.000          | \$ 0                  |
| Reserva legal                 | \$ 6.329.000            | \$ 6.329.000            | \$ 0                  |
| Revalorización del patrimonio | \$ 1.655.676.000        | \$ 1.596.771.000        | \$ 58.905.000         |
| Utilidad del ejercicio actual | \$ 485.503.000          | \$ 58.905.000           | \$ 426.598.000        |
| <b>Total Patrimonio</b>       | <b>\$ 2.450.508.000</b> | <b>\$ 1.965.005.000</b> | <b>\$ 485.503.000</b> |

De lo anterior se desprende que las cuentas de revalorización del patrimonio y utilidad del ejercicio registraron incrementos de \$58.905.000 y \$426.598.000, respectivamente.

Por su parte, el estado de cambios en la situación financiera a 31 de diciembre de 2013 se indica que la revalorización del patrimonio corresponde el saldo de la cuenta 3405 -por valor de \$1.655.676.000-, rubro que, conforme al Plan Único de Cuentas establecido en el Decreto 2649 de 1993, corresponde a los ajustes integrales por inflación.

Sobre este aspecto, la Sección ha precisado que los ajustes por inflación no forman parte de los ajustes al patrimonio que se realizan previamente a la determinación de la renta por comparación patrimonial, por cuanto no corresponden a valorizaciones de carácter nominal<sup>52</sup>, ya que implican un aumento real del valor de los activos no monetarios<sup>53</sup>, pero no de tipo nominal porque implican un mayor valor real de los activos por efecto de la inflación y generan, a su vez, un ingreso por el mismo concepto, que debe reflejarse en la declaración de renta.

Aunque la Sala ha reconocido que los ajustes por inflación pueden constituir una causa justificativa del incremento patrimonial frente al periodo anterior, en la medida en que el valor de los activos puede aumentar por efectos de la inflación, «sin que necesariamente se refleje en la renta declarada del contribuyente»; dicha circunstancia debe demostrarse mediante la contabilidad.

Con base en esa premisa, se advierte que en el *sub examine* el demandante no justificó claramente el origen de la diferencia patrimonial, pues se limitó a indicar que obedecían a variaciones contables en el patrimonio por revalorización y utilidad del ejercicio, que se reflejan en los estados financieros de balance general y de resultados, cuya valoración reclamó sin siquiera precisar que correspondían al efecto de los ajustes por inflación y menos, aportar soportes que permitieran tener certeza sobre el origen de esas partidas.

La falencia probatoria y argumentativa resulta aún más evidente si se tiene en cuenta que el sistema general de ajustes integrales por inflación fue derogado por el artículo 78 de la Ley 1111 de 2006, por lo que perdieron reconocimiento contable y fiscal a partir del año gravable 2007. En ese sentido, la demandante no podía justificar el incremento patrimonial acudiendo a ajustes por inflación, pues para el año 2013 era improcedente actualizar sus activos por efecto de la inflación.

52 Las valorizaciones nominales se presentan cuando los bienes adquieren un mayor precio únicamente por efecto del uso de métodos técnicos o legales de actualización, sin que implique desembolso o ingreso alguno.

53 Consejo de Estado, Sección Cuarta, sentencias de 10 de febrero de 2003, Exp. 13217, MP. Ligia López Díaz; y del 5 de diciembre de 2011, Exp. 16332, MP. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas.



Así, al no acreditar la incidencia de eventuales efectos inflacionarios, carga que le correspondía tras la aplicación de la presunción prevista en el artículo 236 del ET, ni explicar el origen de tal variación patrimonial, la diferencia patrimonial gravable \$58.905.000 se mantiene injustificada.

Tampoco resulta procedente la justificación basada en la variación de la cuenta 3805 de «utilidad del ejercicio» por valor de \$426.598.000, que se evidencia en el balance comparativo 2012-2013 y el estado de cambios en el patrimonio a 31 de diciembre de 2013. Al respecto, debe tenerse en cuenta que al cierre del período contable las cuentas de resultado -esto es, las de ingresos, costos y gastos- deben cerrarse para determinar el resultado del ejercicio y, una vez, realizado lo anterior, el saldo neto resultante se transfiere a la cuenta de patrimonio como utilidad o pérdida del ejercicio, por disposición del artículo 60 del Decreto 2649 de 1993. En tal virtud, las cuentas de resultado quedan saldadas y únicamente permanecen abiertas las cuentas del balance que ya incorporan el efecto patrimonial derivado del resultado económico del ejercicio.

Ese tratamiento contable es concordante con el sistema de comparación patrimonial previsto en los referidos artículos 236 y 237 del ET y 91 del Decreto 187 de 198, comoquiera que este parte de la premisa según la cual el incremento del patrimonio ajustado de un contribuyente debe guardar correspondencia con los ingresos obtenidos durante el período, una vez descontadas las erogaciones efectivamente realizadas<sup>54</sup> -esto es, la renta ajustada-. De ese modo, los ajustes tanto a la renta como al patrimonio permiten identificar únicamente aquél incremento patrimonial que permanece sin explicación.

De ahí que, en este caso, el excedente no justificado de \$235.895.000 se estableció a partir de la diferencia entre los patrimonios líquidos de los últimos dos años por valor de \$485.503.000, en relación con las rentas obtenidas en el último periodo por \$249.608.000, siendo esta última cifra el resultado de detraer de la renta líquida gravable del periodo revisado, el valor de las retenciones practicadas, el impuesto a cargo y el anticipo efectivamente pagado, habida cuenta que no se declararon sumas correspondientes a rentas exentas, ganancia ocasional neta e ingresos no constitutivos de renta ni ganancia ocasional, que tuvieran que adicionarse.

De ello se sigue que, la utilidad del ejercicio –como expresión contable de la renta obtenida durante el periodo– ya se encuentra incorporada en el cálculo de la renta ajustada que sirve de parámetro para establecer la existencia de un aumento patrimonial injustificado, conforme al método legalmente previsto. En otras palabras, los resultados del periodo ya fueron utilizados para disminuir la diferencia inicial entre los patrimonios, por cuyo efecto pasó de \$485.503.000 a \$249.608.000.

Aceptar que esa misma utilidad pueda invocarse nuevamente como causa autónoma de justificación equivaldría a reconocer dos veces un mismo concepto económico: primero, como componente de la renta ajustada que reduce la diferencia patrimonial inicial y, posteriormente, como explicación independiente del aumento patrimonial remanente. Tal entendimiento desnaturalizaría el mecanismo de comparación patrimonial, pues permitiría desvirtuar ese incremento que se

<sup>54</sup> Consejo de Estado, Sección Cuarta, sentencia de 17 de junio de 2010, Exp. 16731, MP. Martha Teresa Briceño de Valencia.



mantiene injustificado con un concepto que el legislador ya tuvo en cuenta al diseñar el procedimiento de depuración.

Por consiguiente, la variación de la cuenta «utilidad del ejercicio» no constituye una causa justificativa adicional del incremento patrimonial gravable, pues representa el mismo resultado económico que ya fue, de una parte, incorporado al patrimonio mediante el cierre contable y, de otra, considerado fiscalmente en la determinación de la renta ajustada empleada como parámetro para establecer la diferencia patrimonial susceptible de ser adicionada como renta líquida gravable.

En consecuencia, al no haberse acreditado las causas que expliquen el incremento patrimonial gravable determinado por la Administración, el cargo de apelación no prospera.

En cuanto a la sanción por inexactitud, sería del caso reliquidarla dada la procedencia de los costos de transporte de mercancía por \$2.441.849.036, de no ser porque este valor y el monto rechazado por concepto de costos de mano de obra no fueron incluidos en la base para liquidar dicha sanción en los actos demandados.

Sin embargo, frente a las demás glosas propuestas, la Sala advierte que la demandante incurrió en conductas constitutiva de inexactitud sancionable, en los términos de los artículos 647 y 647-1 del Estatuto Tributario, al incluir costos y gastos improcedentes que redujeron el saldo a pagar en la declaración del impuesto sobre la renta; y omitir ingresos a través de rentas que ha sido capitalizadas evidencia por la falta de justificación probatoria idónea del incremento patrimonial gravable<sup>55</sup>. Asimismo, no se encuentra que exista diversidad de criterios en la interpretación del derecho aplicable, sino la ausencia de demostración de que las cifras denunciadas por costos y gastos fueran veraces en su totalidad, así como un desconocimiento de las disposiciones que regulan el mecanismo para calcular la renta por comparación patrimonial, así como los conceptos que la desvirtúan. En consecuencia, se configura los supuestos de inexactitud sancionable previstos en el artículo 647 del ET, lo que conlleva a mantener incólume la sanción impuesta en los actos demandados.

En definitiva, la declaración del impuesto sobre la renta a cargo de la demandante por el año gravable 2013 corresponde a la practicada por la Sala<sup>56</sup>, así:

| Concepto                                                         | Liquidación Privada | Liquidación Oficial | Sentencia        |
|------------------------------------------------------------------|---------------------|---------------------|------------------|
| Total costos y gastos de nómina                                  | \$ 120.822.000      | \$ 120.822.000      | \$ 120.822.000   |
| Aportes al sistema de seguridad social                           | \$ 56.872.000       | \$ 56.872.000       | \$ 56.872.000    |
| Aportes al SENA, ICBF, cajas de compensación                     | \$ 10.874.000       | \$ 10.874.000       | \$ 10.874.000    |
| Efectivo, Bancos, otras inversiones                              | \$ 688.853.000      | \$ 688.853.000      | \$ 688.853.000   |
| Acciones y aportes (Sociedades anónimas, limitadas y asimiladas) | \$ 0                | \$ 0                | \$ 0             |
| Cuentas por cobrar clientes                                      | \$ 350.000.000      | \$ 350.000.000      | \$ 350.000.000   |
| Inventarios                                                      | \$ 0                | \$ 0                | \$ 0             |
| Activos fijos                                                    | \$ 1.415.240.000    | \$ 1.415.240.000    | \$ 1.415.240.000 |
| Otros activos                                                    | \$ 0                | \$ 0                | \$ 0             |
| Total patrimonio bruto                                           | \$ 2.454.093.000    | \$ 2.454.093.000    | \$ 2.454.093.000 |

<sup>55</sup> Consejo de Estado, Sección Cuarta, sentencias del 8 de noviembre de 2007, exp. 15293, MP. Héctor Romero Díaz y del 30 de agosto de 2024, exp. 28643, MP. Milton Chaves García. Reiteradas en sentencia del 12 de junio de 2025, exp. 29406, MP. Wilson Ramos Girón (E).

<sup>56</sup> Elaborada con el apoyo de la contadora de la Sección Cuarta Martha Liliana Castro García.



| Concepto                                                      | Liquidación Privada     | Liquidación Oficial     | Sentencia               |
|---------------------------------------------------------------|-------------------------|-------------------------|-------------------------|
| Pasivos                                                       | \$ 3.585.000            | \$ 3.585.001            | \$ 3.585.002            |
| <b>Total patrimonio líquido</b>                               | <b>\$ 2.450.508.000</b> | <b>\$ 2.450.507.999</b> | <b>\$ 2.450.507.998</b> |
| Ingresos brutos operacionales                                 | \$ 6.550.627.000        | \$ 6.550.627.000        | \$ 6.550.627.000        |
| Ingresos brutos no operacionales                              | \$ 0                    | \$ 0                    | \$ 0                    |
| Intereses y rendimientos financieros                          | \$ 0                    | \$ 0                    | \$ 0                    |
| <b>Total Ingresos Brutos</b>                                  | <b>\$ 6.550.627.000</b> | <b>\$ 6.550.627.000</b> | <b>\$ 6.550.627.000</b> |
| Devoluciones, rebajas y descuentos en ventas                  | \$ 0                    | \$ 0                    | \$ 0                    |
| INCRNGO                                                       | \$ 0                    | \$ 0                    | \$ 0                    |
| <b>Total de ingresos netos</b>                                | <b>\$ 6.550.627.000</b> | <b>\$ 6.550.627.000</b> | <b>\$ 6.550.627.000</b> |
| Costos de venta                                               | \$ 5.876.556.000        | \$ 2.775.868.000        | \$ 5.217.717.036        |
| Otros costos                                                  | \$ 0                    | \$ 0                    | \$ 0                    |
| <b>Total de costos</b>                                        | <b>\$ 5.876.556.000</b> | <b>\$ 2.775.868.000</b> | <b>\$ 5.217.717.036</b> |
| Gastos operacionales de Administración                        | \$ 188.568.000          | \$ 188.568.000          | \$ 188.568.000          |
| Gastos operacionales de venta                                 | \$ 0                    | \$ 0                    | \$ 0                    |
| Deducción inversiones en activos fijos                        | \$ 0                    | \$ 0                    | \$ 0                    |
| Otras deducciones                                             | \$ 0                    | \$ 0                    | \$ 0                    |
| <b>Total de deducciones</b>                                   | <b>\$ 188.568.000</b>   | <b>\$ 188.568.000</b>   | <b>\$ 188.568.000</b>   |
| <b>Renta líquida ordinaria del ejercicio</b>                  | <b>\$ 485.503.000</b>   | <b>\$ 3.586.191.000</b> | <b>\$ 1.144.341.964</b> |
| <b>Pérdida líquida del ejercicio</b>                          | <b>\$ 0</b>             | <b>\$ 0</b>             | <b>\$ 0</b>             |
| Compensaciones                                                | \$ 0                    | \$ 0                    | \$ 0                    |
| <b>Renta líquida</b>                                          | <b>\$ 485.503.000</b>   | <b>\$ 3.586.191.000</b> | <b>\$ 1.144.341.964</b> |
| Renta presuntiva                                              | \$ 58.950.000           | \$ 58.950.000           | \$ 58.950.000           |
| Renta exenta                                                  | \$ 0                    | \$ 0                    | \$ 0                    |
| Rentas gravables                                              | \$ 0                    | \$ 235.895.000          | \$ 235.895.000          |
| <b>Renta líquida gravable</b>                                 | <b>\$ 485.503.000</b>   | <b>\$ 3.822.086.000</b> | <b>\$ 1.380.236.964</b> |
| Ingresos por ganancias ocasionales                            | \$ 0                    | \$ 0                    | \$ 0                    |
| Costos y deducciones por ganancias ocasionales                | \$ 0                    | \$ 0                    | \$ 0                    |
| Ganancias ocasionales por gravadas y exentas                  | \$ 0                    | \$ 0                    | \$ 0                    |
| <b>Ganancias ocasionales gravables</b>                        | <b>\$ 0</b>             | <b>\$ 0</b>             | <b>\$ 0</b>             |
| <b>Impuesto sobre la renta líquida gravable</b>               | <b>\$ 121.376.000</b>   | <b>\$ 955.522.000</b>   | <b>\$ 345.059.000</b>   |
| Descuentos tributarios                                        | \$ 0                    | \$ 0                    | \$ 0                    |
| <b>Impuesto neto de renta</b>                                 | <b>\$ 121.376.000</b>   | <b>\$ 955.522.000</b>   | <b>\$ 345.059.000</b>   |
| Impuesto de ganancias ocasionales                             | \$ 0                    | \$ 0                    | \$ 0                    |
| Descuento por impuestos pagados en el exterior                | \$ 0                    | \$ 0                    | \$ 0                    |
| <b>Total impuesto a cargo</b>                                 | <b>\$ 121.376.000</b>   | <b>\$ 955.522.000</b>   | <b>\$ 345.059.000</b>   |
| Anticipo por el año gravable 2013                             | \$ 14.579.000           | \$ 14.579.000           | \$ 14.579.000           |
| Saldo a favor 2012 sin solicitud de devolución o compensación | \$ 0                    | \$ 0                    | \$ 0                    |
| Autorretenciones                                              | \$ 0                    | \$ 0                    | \$ 0                    |
| Otros conceptos                                               | \$ 93.948.000           | \$ 93.948.000           | \$ 93.948.000           |
| <b>Total retenciones año gravable 2013</b>                    | <b>\$ 93.948.000</b>    | <b>\$ 93.948.000</b>    | <b>\$ 93.948.000</b>    |
| Anticipo por el año gravable 2014                             | \$ 20.571.000           | \$ 20.571.000           | \$ 20.571.000           |
| <b>Saldo a pagar por impuesto</b>                             | <b>\$ 33.420.000</b>    | <b>\$ 867.566.000</b>   | <b>\$ 257.103.000</b>   |
| <b>Sanciones</b>                                              | <b>\$ 850.000</b>       | <b>\$ 154.690.000</b>   | <b>\$ 154.690.000</b>   |
| <b>Total saldo a pagar</b>                                    | <b>\$ 34.270.000</b>    | <b>\$ 1.022.256.000</b> | <b>\$ 411.793.000</b>   |
| <b>Total saldo a favor</b>                                    | <b>\$ 0</b>             | <b>\$ 0</b>             | <b>\$ 0</b>             |

Conforme a lo anterior, se revocará parcialmente la sentencia apelada y se establecerá como liquidación del impuesto sobre la renta a cargo de la parte demandante por el periodo 2013 la practicada por la Sala.

Costas segunda instancia

De conformidad con lo previsto en el numeral 5 del artículo 365 del CGP<sup>57</sup>, aplicable por remisión expresa del artículo 188 del CPACA<sup>58</sup>, y acorde con lo contemplado en el Acuerdo PCSJA25-12355 del 28 de noviembre de 2025, no se condenará en costas en segunda instancia, al prosperar parcialmente el recurso de apelación de la parte demandante y haberse resuelto de manera parcialmente favorable el

<sup>57</sup> «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. (...)».

<sup>58</sup> «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».



recurso de apelación interpuesto por la parte demandante contra la sentencia de primera instancia.

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

### **FALLA**

**1. Revocar parcialmente** la del 26 de junio de 2024 proferida por el Tribunal Administrativo del Meta, Sala de Decisión Oral N°. 1, que negó las pretensiones de la demanda. En su lugar, disponer:

“Primero: Declarar la nulidad parcial de los actos demandados.

Segundo. A título de restablecimiento del derecho, liquidar el impuesto sobre la renta y complementarios del año gravable 2013 a cargo de la sociedad Treinco Ltda. en Liquidación de conformidad con lo expuesto en la parte motiva de la sentencia de segunda instancia, con un total de saldo a pagar de \$ 460.215.000.”

**2. Confirmar** en lo demás.

**3. Sin condena** en costas en segunda instancia.

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

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

*(Firmado electrónicamente)*

**LUIS ANTONIO RODRÍGUEZ MONTAÑO**  
Presidente

*(Firmado electrónicamente)*

**MYRIAM STELLA GUTIÉRREZ ARGÜELLO**

*(Firmado electrónicamente)*

**WILSON RAMOS GIRÓN**

*(Firmado electrónicamente)*

**CLAUDIA RODRÍGUEZ VELÁSQUEZ**

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