

REQUERIMIENTO ESPECIAL – Se profiere antes de la liquidación oficial de revisión / PRINCIPIO DE CORRESPONDENCIA – debe existir entre el requerimiento especial y la liquidación de revisión / DERECHO DE DEFENSA – No se vulnera cuando hay correspondencia entre el requerimiento especial y la liquidación de revisión

Conforme a los artículos 703 y 711 del Estatuto Tributario, antes de que la Administración practique la liquidación de revisión debe enviar al contribuyente un requerimiento especial con todos los puntos que se propone modificar y con las explicaciones en que se sustenta. Además, la liquidación de revisión se debe contraer exclusivamente a la declaración del contribuyente y a los hechos que fueron contemplados en el requerimiento especial o en su ampliación. En consecuencia, el requerimiento, la ampliación y la declaración tributaria constituyen el marco dentro del cual la administración puede modificar la liquidación privada del contribuyente. Por ello, la explicación de los hechos y razones tanto del requerimiento como de la decisión, así como el principio de correspondencia, garantizan el derecho de defensa y de audiencia del contribuyente. A juicio de la Sala del análisis del planteamiento en el Requerimiento Especial y en la Liquidación de Revisión, no existe la alegada falta de correspondencia, pues, el hecho siempre se refirió al rechazo del costo de ventas declarado. De acuerdo con lo anterior, para la Sala no es cierto que se haya violado el derecho de defensa y el debido proceso o que hubiera falta de correspondencia entre el requerimiento especial y la liquidación de revisión. Por el contrario, en la liquidación de revisión se analizaron las tesis del contribuyente expuestas en la respuesta al requerimiento especial y se mantuvo el rechazo porque los ingresos ya estaban depurados y por deficiencia probatoria. En consecuencia, el hecho propuesto en el requerimiento y ratificado en la liquidación de revisión no varió (la improcedencia del costo de ventas).

FUENTE FORMAL: ESTATUTO TRIBUTARIO – ARTICULO 703 / ESTATUTO TRIBUTARIO ARTICULO 711

COSTO DE VENTAS – No procede cuando el contribuyente no presenta los soportes contables / SISTEMA DE PARTIDA DOBLE - No impide que la DIAN pueda rechazar algún costo o deducción que no esté debidamente soportado

La Sala comparte la posición del Ministerio Público cuando señala que no está probado de dónde surgió el valor declarado como costo y cuáles fueron las operaciones que arrojaron dicha suma. Tampoco se mencionan cuáles son los soportes correspondientes a esos movimientos contables. Como estos costos no están sustentados, no se puede concluir el cumplimiento de los requisitos para su procedencia. Si bien el experticio contable allegado con la demanda, de manera extensa y detallada, explica el movimiento contable de los ingresos por la actividad de transporte, las cuentas que se afectan, la naturaleza jurídica del ingreso recibido para terceros, el movimiento de la cuenta 2815 “ingresos recibidos para terceros”, origen de los márgenes positivos contabilizados en la cuenta de resultado “márgenes de intermediación”, en cuanto al origen de los Márgenes negativos y su contabilización en la cuenta “costo de ventas” por \$4322.457.795, no aporta ningún elemento probatorio que acredite el argumento de la actora. El experticio señala que las partidas registradas como costo de ventas, sin ajustes, tienen sus contrapartidas, origen y causa en el movimiento crédito de la cuenta “ingresos recibidos para terceros” y corresponde a los márgenes negativos pagados a propietarios de vehículos vinculados. Que por virtud del sistema de partida doble fundamentado en el principio de inescindibilidad, si este monto no se hubiera acreditado en la citada cuenta, el débito a la cuenta “costo de ventas” no existiría. Que los márgenes negativos registrados en el débito de la cuenta “costo

de ventas” y simultáneamente en el crédito de la cuenta de pasivo “ingresos recibidos para terceros” corresponde a un hecho económico real, cierto e indiscutible que no se puede desconocer porque se deformaría la realidad jurídica y patrimonial de la sociedad (folio 109 c.ppal.). De acuerdo con lo anterior, para la Sala, como lo precisó el Ministerio Público, el hecho de que las anteriores pruebas señalen que los libros de contabilidad se llevan en debida forma, que los registros contables respetan el principio de inescindibilidad con base en la partida doble, que reflejan la realidad económica y patrimonial de la empresa y que el margen negativo fue contabilizado como “costo de ventas” y que corresponde en su origen y causa al crédito de la cuenta “Ingresos recibidos para terceros” y que fueron pagados a los propietarios de los vehículos afiliados, no desvirtúa la legalidad de la decisión administrativa. En efecto, la DIAN consideró que tales costos no estaban debidamente soportados y que debían estarlo debido a que los ingresos presentados ya estaban neteados y que hubo otros gastos de operación, los cuales fueron registrados en la cuenta de gastos operacionales de ventas, tales como, “Servicios – Transporte, fletes y acarreos”, por valor de \$1.973.814.074 (cuenta 523550); “Arrendamiento” – construcciones y edificaciones – por valor de \$600.015.919 (cuenta 522010) que son deducibles. De manera que correspondía a la actora probar cuáles fueron esos costos adicionales que no hicieron parte de la depuración de los ingresos netos declarados, sobre los cuales, sólo manifiesta en el recurso de apelación y no en la demanda que correspondieron al mayor valor del flete como consecuencia de la disposición del Ministerio de Transporte, pero sobre los que nada informan o explican los dictámenes periciales. La Sala tampoco observa ningún elemento probatorio allegado con los dictámenes o en el proceso de los cuales pueda acreditarse esos costos adicionales o, al menos, explicarse el concepto del mencionado margen negativo. Finalmente, el hecho de que la contabilidad deba llevarse por el sistema de partida doble, no impide que la DIAN pueda rechazar algún costo o deducción que no encuentra debidamente soportado.

CONSEJO DE ESTADO

SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO

SECCION CUARTA

Consejera ponente: MARTHA TERESA BRICEÑO DE VALENCIA

Bogotá, D.C., ocho (8) de julio de dos mil diez (2010)

Radicación número: 73001-23-31-000-2003-01703-01(17241)

Actor: DIAMANTE TRANSPORTES LTDA. EN LIQUIDACION

Demandado: DIRECCION DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES- DIAN

FALLO

Se decide el recurso de apelación interpuesto por la demandante contra la sentencia de 27 de mayo de 2008 del Tribunal Administrativo del Tolima, desestimatoria de las pretensiones de la demanda de nulidad y restablecimiento del derecho contra los actos administrativos por medio de los cuales la DIAN liquidó oficialmente el impuesto de renta por el año gravable 1998.

ANTECEDENTES

La sociedad DIAMANTE TRANSPORTES LTDA. EN LIQUIDACIÓN presentó la declaración del impuesto sobre la renta por el año gravable de 1998 el 19 de abril de 1999 con un saldo a favor de \$117.262.000.

Previo requerimiento especial, la DIAN, mediante la Liquidación de Revisión 900.001 del 5 de abril de 2002, modificó la declaración de renta de la actora en el sentido de desconocer como costo de ventas la suma de \$4.557.669.000 porque los ingresos por intermediación en el servicio de transporte ya habían sido afectados en el momento de su determinación. Además, porque no fueron respaldados con sus documentos soportes. En consecuencia, determinó un “total saldo a pagar” de \$1.477.922.000.

La liquidación de revisión fue confirmada por medio de la Resolución 900.001 del 9 de abril de 2003 que decidió el recurso de reconsideración.

DEMANDA

La sociedad DIAMANTE TRANSPORTES LTDA. EN LIQUIDACIÓN solicitó la nulidad de la liquidación de revisión y de la resolución que la confirmó. A título de restablecimiento del derecho, pidió que se declarara en firme la liquidación privada presentada por la sociedad, sin que haya lugar al pago de mayores valores.

Invocó como normas violadas los artículos 29, 84 y 228 de la Constitución Política de Colombia; 26, 59, 82, 107, 711, 742, 743, 746, 772, 773 y 774 del Estatuto Tributario; 174, 175, 177, 178 y 179 del Código de Procedimiento Civil; 35, 59 y 84 Código Contencioso Administrativo y 6 del Decreto 2659 de 1993. El concepto de violación lo desarrolló así:

1. La Administración no ha probado que la sociedad actora se benefició con una doble solicitud de costos. Explicó que según la DIAN, la sociedad actora celebró contratos de intermediación en virtud de los cuales, del total de los ingresos facturados a los usuarios, distribuye una parte para sí, que contabiliza como “ingreso propio” y la otra para los transportadores, que contabiliza como “ingreso para un tercero”. Esto determina que los ingresos propios constituyen ingresos netos que no pueden ser afectados con costos, porque equivaldría a solicitar los costos dos veces.

Sin embargo, éste argumento de la Administración resulta desvirtuado pues para que sea cierto, debe partirse de que los costos que surgieron del supuesto “neteo” hecho por la sociedad, fueron los mismos que se solicitaron en los renglones 32 y 40 de su declaración de renta. Porque si los costos que surgen del “neteo” y los que se solicitan por aparte son distintos, la supuesta duplicidad en la solicitud de costos es inexistente y surge el derecho para el contribuyente de solicitarlos a cabalidad.

Como la Administración fue la que elaboró el argumento de que la actora solicitó costos por dos vías, le correspondía la carga de la prueba de que los costos solicitados en la declaración correspondieron, inequívocamente, a los que surgieron de repartir los ingresos facturados entre los transportistas y la sociedad. Pero, por el contrario, se limitó a darlo por cierto y a trasladarle la carga de la prueba a la contribuyente, al señalar que la actora no aportó las pruebas y soportes suficientes.

En todo caso, si los ingresos declarados por la sociedad fueran ingresos netos, lo cual se desvirtúa con el experticio que se allegó con la demanda, no quiere decir que no tenga derecho a solicitar costos adicionales (distintos a los pagos hechos a los transportadores) que no fueron tenidos en cuenta para “netear” los ingresos.

La DIAN desconoce que cuando una persona contabiliza un valor facturado en parte como propio y en parte como ajeno, la parte propia constituye un ingreso bruto – no neto-, en cuanto la otra parte corresponde al ingreso obtenido por el tercero.

La DIAN no desconoció la calidad de “ingresos para terceros” que tenía la porción facturada a los usuarios que correspondía a los transportadores; tampoco desconoció los ingresos brutos de la sociedad. Por tanto, es inexplicable que señale que los “ingresos propios” de la sociedad sean “ingresos netos”.

Como la DIAN no glosó las partidas del ingreso declaradas por la actora, no puede darle la naturaleza jurídica de “costo” a lo que contablemente la sociedad incluyó como un “ingreso para un tercero”. Para “netear”, en el sentido que lo expone la Administración, se requiere que tanto el ingreso como el costo puedan ser atribuibles al mismo sujeto, lo contrario sería restar conceptos diferentes, y equivaldría a sostener que el ingreso recibido por los transportadores también es neto, porque le falta la porción correspondiente a la contribuyente. La única manera de hablar de ingresos netos, sería que al patrimonio de la actora hubiera entrado la totalidad de los pagos recibidos de los usuarios. Sin embargo, está probado que la sociedad reconoció el valor correspondiente a sumas ajenas.

En consecuencia, si el mandatario recibe ingresos que son de otros y se limita a retener la parte que, según los acuerdos que tenga con el mandante, le corresponde, esa porción que retiene para sí, constituye un ingreso bruto que puede ser afectado con los costos por la actividad de intermediación.

2. La liquidación de revisión no está suficientemente motivada. La DIAN hizo afirmaciones genéricas sin especificar las circunstancias de tiempo, modo y lugar en que ocurrieron, que son imposibles de refutar, como señalar que todos los documentos presentados por la sociedad carecen de soporte, como contratos, facturas de ventas, cuentas de cobro, cuotas de afiliación, etc. Además, tampoco es cierto que los costos no estuvieran debidamente soportados. Lo que sucedió fue que la DIAN no entendió el contenido de los documentos. Señaló que con la demanda se anexó un experticio técnico contable en el que consta que no se duplicaron los costos, que los sistemas contables son idóneos y que la sociedad cuenta con todos los soportes de las operaciones.

3. Falta de congruencia entre el requerimiento especial y la liquidación de revisión. En el requerimiento especial la DIAN dijo que la sociedad había duplicado sus costos, como producto del “neteo” de sus ingresos. En la liquidación oficial, luego de advertir que parte de los ingresos que se netearon eran ajenos, sostuvo que la totalidad de los ingresos recibidos por la actora, incluidos en las facturas expedidas a los usuarios, eran ingresos propios de la sociedad, y de ahí se justificaba el “neteo”. También argumentó la falta de soporte de los costos solicitados. Finalmente, en la resolución del recurso justificó el rechazo con base en un concepto de la DIAN que no tiene relación este asunto.

4. La sociedad tiene derecho a los costos solicitados. Diamante Transportes tiene derecho a los costos correspondientes a las erogaciones distintas de los ingresos recibidos para los transportistas en virtud de las facturas expedidas a los

usuarios (que según la DIAN son costos de la sociedad). Es decir, estos costos son sumas adicionales o mayores a las facturadas a los usuarios que la sociedad tuvo que reconocer a los transportistas, que, como se dijo en la respuesta al requerimiento especial, es por causas que la DIAN no ha cuestionado y que no se tienen que describir.

Con el certificado del revisor fiscal de la compañía, allegado ante la DIAN, se demuestra que la supuesta “*doble incursión de costos*” a que alude la Administración es absolutamente refutable. Precisamente lo que hizo la actora fue llevar al renglón 40 los gastos realizados en exceso de los valores facturados a los clientes, costos que, de estar “neteados” en los ingresos declarados por la sociedad, sólo lo están hasta concurrencia del valor recibido por Diamante en virtud de los contratos, que aparece en las facturas. Pues, cualquier sociedad que lleve contabilidad puede “netear” sus ingresos hasta concurrencia de los valores facturados. Por eso, los costos en que incurrió la empresa en exceso del ingreso recibido del usuario no podían ser “neteados” en los mismos ingresos.

De ahí que el excedente se contabilizó en una cuenta distinta, que en este caso, no es otra que la del costo, por estar las erogaciones directamente incorporadas en el servicio que la sociedad prestó durante el año gravable discutido. Esa es la suma a la que se refiere el revisor como “márgenes de intermediación negativos”, es decir, las sumas que la sociedad tuvo que hacer a pérdida o por encima de los ingresos recibidos de los usuarios y que fueron llevadas a costo porque no fueron objeto de neteo.

Como la DIAN no refutó la idoneidad de los libros de contabilidad de la actora, debe tomar como ciertos los hechos allí anotados.

5. La sociedad tiene derecho a los costos presuntos. Si la DIAN consideró que la actora no pudo justificar sus costos ha debido dar aplicación al artículo 82 del Estatuto Tributario y reconocer por lo menos un porcentaje de los costos.

Además resulta incongruente, que los funcionarios no propusieran las sanciones de ley a pesar de las supuestas inconsistencias que encontraron, como la falta de soportes internos y externos de los costos; o que revocaran la sanción por inexactitud.

6. La Administración no tiene cómo justificar la ausencia de relación de causalidad entre los costos denunciados por la sociedad y su actividad productora de renta. Todas las empresas que componen el grupo Diamante, utilizan el mismo sistema contable denominado “costos de producción de cemento y cal”, pero en el caso de la actora los costos fueron contabilizados como “costo de prestación de servicios de transporte”, por lo tanto, es clara la relación de causalidad que existe entre dichos costos y la actividad productora de renta de la sociedad, hecho que debe tenerse como cierto salvo que la Administración tenga una prueba en contrario.

Las normas contables (artículo 6 del Decreto 2650 de 1993) facultan a los entes económicos para utilizar planes internos contables según la necesidad de cada empresario.

Explicó que la Administración no probó, con los medios idóneos, que Diamante hizo pagos para la producción de cemento y cal, sino que se basó en el sistema interno de la compañía. Este proceder viola el artículo 107 del Estatuto Tributario y el 228 de la Constitución Política, pues la Administración se inventó un requisito de

procedencia de los costos al exigir que los sistemas contables de la sociedad deban estar acordes con su realidad económica.

En todo caso, con el experticio que se allegó con la demanda se demuestra que la cuenta denominada “producción de cemento y cal” corresponde a un sistema de codificación interno y aun cuando en el plan interno de cuentas de la sociedad se tengan denominaciones y códigos diferentes a los del PUC, como “cemento empacado, blanco importado, granel, materia prima, yeso importado, mortero seco, agregados, prefabricados, etc.” Que se utiliza para llevar el control de transporte por cada uno de esos productos, no es una irregularidad contable, en virtud de la disposición que autoriza utilizar planes contables a su libre conveniencia.

CONTESTACIÓN DE LA DEMANDA

La Nación contestó la demanda en los siguientes términos:

Consideró que no hubo falsa motivación y que resultaba irrelevante determinar si la empresa era intermediaria o prestadora del servicio de transporte, pues se demostró que la sociedad no recibió ingresos para terceros, sino propios y que debía asumir la responsabilidad al prestar el servicio de transporte.

Resaltó que según la forma de depuración de ingresos realizada por la empresa, en la cual se había tomado la utilidad ya depurada, no se podía reconocer un costo de ventas sobre esta utilidad.

Señaló que la contribuyente sólo se ha limitado a explicar, con los mismos argumentos, el movimiento de la cuenta del pasivo ingresos para terceros (2815 del PUC), con el cual pretende justificar el costo de ventas por \$4.557.699.000 (6145 del PUC, costo de ventas), pero no ha aportado las pruebas pertinentes que reflejen en forma clara y precisa la realidad económica de la sociedad.

Resaltó que la carga de la prueba de los costos correspondía a la contribuyente, para lo cual debía presentar los documentos que los respaldaran.

En consecuencia, es válido el criterio de la Administración según el cual, si el contribuyente utilizó para la depuración de la renta del año gravable 1998, la cuenta de ingresos para terceros y únicamente llevó al ingreso el valor neto ya disminuidos los gastos pagados al transportador o propietario de los vehículos, no puede afectar este resultado con los costos de ventas por cuanto se entiende que el ingreso fue afectado con los costos y es neto; máxime que se trata de la prestación de un servicio y no de la comercialización de productos.

Señaló que no se puede aplicar el artículo 82 del Estatuto Tributario que se refiere únicamente a la determinación del costo de los activos y no se puede extender su aplicación para estimar los gastos en que haya incurrido la empresa. Sobre el punto citó el Concepto 048461 de 2002 de la DIAN.

Explicó que la motivación de la liquidación de revisión fue suficiente y congruente con el requerimiento especial. Se estableció la diferencia entre una empresa prestadora del servicios de transporte de carga y una empresa intermediaria que percibe una remuneración por la intermediación y se demostró que la sociedad era una empresa prestadora de servicios y que era procedente el rechazo de los costos solicitados.

Señaló que de las pruebas aportadas ante la DIAN se concluía que lo pagado a los vehículos no era un costo para la empresa porque fueron dineros trasladados a éstos de lo recibido de los clientes. Sería un costo, si la sociedad hubiera llevado al ingreso el total de lo recibido por el servicio.

Lo que pretende la sociedad es que haya un doble reconocimiento de costos, porque al declarar los ingresos, estos ya habían sido descontados.

Solicitó que no se tuviera en cuenta el experticio aportado como prueba porque no era pertinente para determinar la realidad económica de la sociedad contribuyente. La actora debía demostrar la relación de causalidad con la actividad productora de renta, la proporcionalidad y además, aportar los documentos que soportaran los costos.

LA SENTENCIA APELADA

El Tribunal negó las pretensiones de la demanda por las siguientes razones:

Según los artículos 981 y 984 del Código de Comercio, las partes en el contrato de transporte son el transportador autorizado y el usuario del servicio. En este caso, el transportador autorizado es la sociedad actora, sin embargo, puede utilizar vehículos de terceros o arrendados "*pero bajo su responsabilidad*" por lo que el transportador es finalmente quién se obliga y responde y no el tercero. Además, conforme a la Ley 336 de 1996 (Estatuto Nacional de Transporte), como la actora es la habilitada para prestar el servicio público de transporte, es quién jurídicamente actúa como parte en el contrato de transporte. En conclusión, no es posible que la actora actúe como intermediaria entre el usuario y el propietario del vehículo.

De acuerdo con lo anterior y conforme a los artículos 1 y 2 del Estatuto Tributario, el transportador autorizado es el que realiza el hecho generador del impuesto sobre la renta, así el transporte se efectúe en vehículos que no son de su propiedad y, por lo tanto, tiene la obligación de pagar el tributo. Por ello no puede excluir de sus ingresos lo que corresponde al transporte en vehículos de terceros, pues la remuneración que debe pagar es un costo o un gasto que debe tenerse en cuenta para depurar la renta.

Como en este caso, la actora declaró en ingresos una utilidad ya depurada, el proceder de la DIAN de rechazar el costo de ventas correspondiente a los pagos a terceros se ajustó a derecho.

En efecto, según lo explicó la actora, en la cuenta 2815 "ingresos recibidos para terceros", la sociedad con los ingresos recibidos acreditaba por el servicio de transporte terrestre de carga y periódicamente la debitaba con el traslado que hacía a los propietarios de los vehículos, según las liquidaciones correspondientes, por lo que el saldo de la cuenta era la diferencia entre los ingresos facturados a los usuarios y las sumas reconocidas a los propietarios de los vehículos. Por tal razón, como los ingresos declarados no fueron por lo total devengado, sino ya descontado lo correspondiente a los propietarios de los vehículos, la sociedad no tiene derecho a esos costos de ventas.

En relación con los costos adicionales que, según la actora, tiene derecho a su reconocimiento ya que la Administración no lo desvirtuó mediante pruebas idóneas, el Tribunal señaló no existían pruebas que soportaran los argumentos de la sociedad.

De otra parte, la Administración no violó las disposiciones civiles y tributarias sobre régimen probatorio. La sociedad fue la que no aportó las pruebas sobre la realidad económica declarada.

Agregó que no era suficiente que en el certificado del revisor fiscal y en el dictamen pericial se dijera que la contabilidad se llevaba en debida forma, pues para la procedencia de los costos y deducciones, se debe contar, además, con los comprobantes de origen interno y externo. Que en este caso, los costos de ventas declarados no fueron respaldados con documentos que permitieran establecer el concepto pagado, el beneficiario, la relación de causalidad en la actividad productora de renta y especialmente con los ingresos del respectivo periodo fiscal generado por el servicio de transporte ya que los ingresos registrados corresponden a valores netos ya depurados y no el valor de los ingresos facturados a los clientes por la prestación del servicio de transporte por valor de \$87.510.699.671.

No hubo falta de congruencia entre la liquidación de revisión y el requerimiento especial, la diferencia entre estos actos fue la sanción por inexactitud que no se impuso en beneficio de la contribuyente.

Finalmente el Tribunal consideró que no se podían aceptar los costos presuntos del artículo 82 del Estatuto Tributario, pues esta disposición está prevista como último recurso para estudiar los costos de los activos enajenados, es decir, aquellos que están asociados clara y directamente con la elaboración o compra de un bien o servicio, y no para estimar los gastos en que pudo incurrir un contribuyente.

LA APELACIÓN

La actora sustentó la apelación con los siguientes argumentos:

En primer término señaló que conforme a la prueba pericial que acompañó a la demanda estaba probado que los costos referidos no fueron solicitados doblemente y que reflejan los “márgenes negativos de intermediación”; que la contabilidad es llevada en debida forma; que los costos constan en documentos soporte y cumplen con los requisitos para la procedencia; que la compañía no tuvo costos relacionados con la venta de cemento y que los costos de operación de transporte fueron contabilizados en un renglón que se refería al cemento y cal como consecuencia del sistema unificado de contabilidad de las compañías del grupo CEMEX.

Sin embargo, el Tribunal consideró insuficiente la prueba y ordenó que se practicara otro dictamen pericial que concluyó lo mismo y a pesar de esa prueba, decidió que la actora sí había solicitado los costos por dos vías y que, además, no estaban soportados.

Los cargos contra la sentencia de primera instancia se pueden resumir así:

1. El fallo se fundó en una premisa errada y no tuvo en cuenta los hechos probados en el proceso. El Tribunal consideró que como la actora “neteo” sus ingresos con los ingresos que fueron atribuidos a los transportistas, no podía solicitar nuevos costos, pero eso sería cierto si unos únicos ingresos provenientes de clientes hubieran sido distribuidos entre los transportistas y Diamante, sin embargo, a lo largo del proceso quedó demostrado con el dictamen del revisor fiscal y los peritajes que hubo sumas que la sociedad tuvo que reconocer a los transportistas contra su propio patrimonio, que se reflejaron en las cuentas de gasto de la compañía como costos y así fueron declarados.

Indicó que se demostró que el “costo de ventas” que la Administración rechaza, corresponde a “márgenes negativos de intermediación” provenientes de los pagos que Diamante tenía que hacer a los transportistas en exceso de los ingresos provenientes de los clientes. Estos pagos no podían ser objeto de “neteo”, pero tenía que reflejarse en las cuentas de gastos como un mayor costo en la prestación del servicio. Este punto fue demostrado con los dictámenes periciales que fueron ignorados por el Tribunal.

Que el Tribunal desconoce que en ocasiones las erogaciones a los transportistas superaron los ingresos recibidos de clientes y que independientemente del método de contabilización, todas las sumas en exceso fueron asumidas por Diamante. Si esta suma fuera objeto de “neteo” daría una suma negativa que debería ser asumida por Diamante.

Como el Tribunal ignoró el efecto de los márgenes negativos de intermediación, no solo dejó de pronunciarse sobre la totalidad de los hechos debatidos en el proceso, sino que incurrió en un error de hecho por una errónea apreciación de la realidad.

2. La actora llevó su contabilidad correctamente y en ningún momento utilizó dos veces el mismo costo. El Tribunal desvió el tema hacia la forma en que la sociedad debía llevar la contabilidad como intermediaria o como empresa que presta los servicios directamente y no abordó el tema en discusión.

La actividad económica de la sociedad es la prestación del servicio de transporte terrestre de carga por intermedio de vehículos de propiedad de terceros. Para este efecto facturó a los usuarios el valor del servicio de transporte y lo contabilizó en la cuenta denominada “Ingresos recibidos para terceros” y periódicamente trasladó a los dueños de los vehículos el valor que les correspondía. En consecuencia, el resultado financiero de la actividad de intermediación en el transporte se dio de restar de los ingresos facturados a los usuarios del servicio de transporte, las sumas reconocidas a favor de los propietarios de los vehículos por concepto de dicho servicio.

En relación con los costos declarados, explicó que la sociedad debió reconocerles a los propietarios de vehículos de carga un valor mínimo por carga transportada conforme a la resolución 1020 de 1 de abril de 1998 del Ministerio de transporte, so pena de una sanción.

Dichos valores no pudieron trasladarse inmediatamente a los usuarios del servicio, pero se reconoció con cargo al patrimonio de la sociedad demandante en la cuenta PUC 6145, denominada “COSTO DE PRESTACIÓN DE SERVICIO DE TRANSPORTE”, así si el valor pagado a los propietarios de los vehículos fue **inferior** al valor recibido del cliente, esta diferencia **favorable** para la empresa quedó reflejada en la contabilidad en la cuenta de **Ingresos** (margen positivo) y, por el contrario, si el valor pagado a los propietarios de los vehículos fue **superior** respecto del valor recibido del cliente, esta diferencia **desfavorable** para la empresa se registró en la contabilidad en la cuenta de **Costos (margen negativo)**.

3. Todos los costos solicitados son procedentes y fueron probados. Señaló que tanto el certificado del Revisor Fiscal como los dictámenes periciales practicados comprueban que los costos están debidamente sustentados en los libros de contabilidad y en los documentos soportes.

También consta en los dictámenes que el registro de los costos como de “cemento y cal” fue sólo para efectos internos, por cuestiones del plan de cuentas común que emplean todas las empresas del grupo Diamante (CEMEX) que, además, es permitido por las normas contables.

4. Falsa motivación de los actos demandados. La Administración no probó la doble solicitud de costos ni la falta de soportes de los mismos ni su improcedencia.

No es cierto que todos los documentos presentados por la sociedad no tuviera soportes ni que no haya demostrado con soportes internos sus costos. Por el contrario, la Administración dispuso de todos los documentos soportes en la visita que realizó a la compañía, los cuales, además reposan en el expediente. De manera que el hecho de que no se haya tenido en cuenta el contenido de los documentos, no significa que se deban rechazar la totalidad de los costos.

La Administración no tiene fundamento probatorio para afirmar que la Sociedad utilizó doblemente los costos. Esto desconoce no sólo la presunción de legalidad de las declaraciones tributarias, sino las pruebas que demuestran lo contrario. La DIAN tenía la carga de probar que los costos incluidos por Diamante en su declaración de renta eran los mismos que la sociedad supuestamente usó para el “neteo” de sus ingresos.

Se demostró con pruebas idóneas (Certificado del revisor fiscal, dictamen aportado por Diamante Transporte, dictamen pericial decretado de oficio por el Tribunal y la propia contabilidad del contribuyente) que la sociedad no utilizó dos veces el mismo costo y que las “márgenes de intermediación negativos” correspondieron a las sumas que la sociedad tuvo que hacer a pérdida o por encima de los ingresos recibidos de los usuarios y que fueron llevados al renglón de costos, precisamente, porque no se podían netear.

Resumió las conclusiones de cada una de esas pruebas en relación con el tratamiento y registro contable de las partidas “ingresos recibidos para terceros”, “costo de ventas”, “márgenes positivos” y “márgenes negativos”. Concluyó que ninguna de estas pruebas fue valorada por el Tribunal y sí analizó un tema que no era el pertinente para decidir el caso.

5. Los actos administrativos violaron el principio de congruencia y el debido proceso. La DIAN expuso argumentos distintos en las diferentes etapas del proceso administrativo.

En el requerimiento especial se limitó a sostener que la sociedad había pretendido un doble beneficio al solicitar costos en la declaración de renta no obstante sólo declaró los ingresos propios (depurados los correspondientes a los transportadores). También consideró que se debía establecer si los costos solicitados correspondían a la producción de cemento y cal para determinar la relación de causalidad con la actividad productora de renta.

Mientras que en la liquidación oficial, sostuvo que la totalidad de los ingresos recibidos por Diamante incluidos en las facturas expedidas a los usuarios constituían ingresos propios de la sociedad provenientes de la prestación del servicio de transporte, que no eran ingresos para terceros, y como presentó los ingresos netos por la prestación del servicio no había lugar a solicitar costos.

Y, finalmente, en la resolución del recurso de reconsideración justificó el rechazo de los costos en un concepto que nada tiene que ver con el asunto de discusión, pues se dijo que estaba demostrado que la contribuyente no recibió ingresos para

terceros, sino propios y que la forma de depurar los ingresos en el sentido de llevar únicamente como ingresos la utilidad obtenida, la modificación estaba dada en el costo de ventas que no se puede tomar sobre una utilidad.

ALEGATOS DE CONCLUSIÓN

La **demandante** reiteró los argumentos expuestos en el recurso de apelación y en la demanda.

La **demandada** solicitó que se confirmara la decisión por las siguientes razones:

El manejo contable de la sociedad, permitió a la empresa ciertos manejos flexibles de las cuentas que a la larga condujeron a encubrir la información tributaria. Es decir, impidió conocer con certeza la realidad económica de la empresa.

Contrario al procedimiento de depuración ordinaria de la renta, la contribuyente llevó un valor neto a un renglón en donde debía declarar el ingreso bruto y que pretende nuevamente afectarlo con más costos.

Los argumentos contables que presenta con ejemplos matemáticos sencillos le permiten concluir que el orden de los factores no altera el resultado, para tratar de convencer que cuando declaro en el renglón de ventas brutas, se debe entender "ingresos por prestación de servicios" y que el renglón "costo de ventas" en realidad corresponde a un pasivo (por pagos a transportadores). En todo caso, conforme al artículo 136 del Decreto 2649 de 1993 las normas fiscales prevalecen sobre las contables.

Señaló que la sociedad reconoció que el valor declarado de ingresos ya estaba depurado por los gastos asociados a los mismos, por lo tanto, no debió efectuar una segunda afectación del ingreso con más costos, a menos que probara que correspondían a conceptos diferentes, que no fue el caso, pues la misma sociedad manifestó que estos costos adicionales también son pagos hechos a los propietarios de los vehículos.

La actora no probó que fueran costos diferentes a los ya depurados y que reunieran los requisitos de procedencia en los términos de los artículos 107 y 771-2 del Estatuto Tributario.

El **Ministerio Público** Solicitó que se confirmara la decisión porque de acuerdo con el contenido de las pruebas allegadas y practicadas en el proceso no se demuestra de dónde surgió el valor declarado como costo y cuáles fueron las operaciones que arrojan dicha suma. Tampoco se hace alusión a los soportes contables correspondientes a esos movimientos contables.

De manera que no basta que el revisor fiscal y los peritos hagan constar que la contabilidad fue llevada correctamente, pues ello no es lo que prueba idóneamente la procedencia de los costos.

Aclaró que la experticia que se allegó con la demanda, contrario a lo que la actora señala, no estableció las operaciones que dieron lugar al margen negativo, que, según la demandante, en cumplimiento de la resolución 1020 de 1998 del Ministerio de Transporte, la pérdida por intermediación fue significativa y ese margen negativo fue el que llevó a la cuenta de costo de prestación de servicios públicos.

Sostuvo que tampoco es cierto que los costos estén sustentados y cumplan con los requisitos para su procedencia, pues ni siquiera se estableció la suma cuestionada, por lo que menos se puede concluir el cumplimiento de los requisitos como costos. Aspectos que la actora tenía la carga de probar.

Finalmente, consideró que no se violaron los artículos 711 del Estatuto Tributario y 29 de la Constitución Política porque la glosa de los costos por \$4.557.669.000 se mantuvo tanto en el requerimiento especial como en la liquidación oficial.

El razonamiento que efectuó la DIAN al resolver el recurso de reconsideración de que no era importante valorar si la sociedad era intermediaria, o no, no es un aspecto que cause la nulidad de los actos demandados, pues si bien en la liquidación se hizo referencia a que la demandante era transportadora y no intermediaria, no fue la razón para desconocer los costos. Además, la DIAN tuvo razón porque ese análisis era útil si se hubieran glosado los ingresos.

CONSIDERACIONES DE LA SALA

En los términos del recurso de apelación interpuesto por la demandante la Sala debe decidir sobre la legalidad de los actos administrativos por medio de los cuales la DIAN modificó la declaración de renta de la actora por el año gravable de 1998. Para el efecto, analizará si los actos administrativos demandados y el requerimiento especial violaron el principio de congruencia y el debido proceso y si procede el costo de ventas declarado por la sociedad correspondiente a su actividad de transporte o si, como lo señala la Administración, los costos solicitados fueron reconocidos en la declaración de renta dentro de los ingresos declarados o si corresponden a otros costos que no están debidamente soportados.

Principio de congruencia y debido proceso

A juicio de la demandante la DIAN no fue congruente en las diferentes etapas del proceso administrativo. Mientras que en el requerimiento especial propuso el desconocimiento del costo de ventas porque consideró que la sociedad había pretendido un doble beneficio y que se debía establecer si los costos solicitados correspondían a la producción de cemento y cal para determinar la relación de causalidad con su actividad productora de renta, en la liquidación de revisión, el argumento fue que la totalidad de los ingresos recibidos por la actora eran ingresos propios provenientes de la prestación del servicio de transporte, y como presentó los ingresos netos por la prestación del servicio no había lugar a solicitar costos. Y que en la resolución del recurso de reconsideración, el argumento de la decisión fue ajeno al debate, pues se consideró que la actora no recibió ingresos para terceros, sino propios y que al llevar únicamente como ingresos la utilidad obtenida, impedía reconocer los costos porque no se pueden tomar sobre una utilidad.

Pues bien, conforme a los artículos 703 y 711 del Estatuto Tributario, antes de que la Administración practique la liquidación de revisión debe enviar al contribuyente un requerimiento especial con todos los puntos que se propone modificar y con las explicaciones en que se sustenta. Además, la liquidación de revisión se debe contraer exclusivamente a la declaración del contribuyente y a los hechos que fueron contemplados en el requerimiento especial o en su ampliación. En consecuencia, el requerimiento, la ampliación y la declaración tributaria constituyen el marco dentro del cual la administración puede modificar la liquidación privada del contribuyente. Por ello, la explicación de los hechos y razones tanto del requerimiento como de la decisión, así como el principio de

correspondencia, garantizan el derecho de defensa y de audiencia del contribuyente.

A juicio de la Sala del análisis del planteamiento en el Requerimiento Especial y en la Liquidación de Revisión, no existe la alegada falta de correspondencia, pues, el hecho siempre se refirió al rechazo del costo de ventas declarado.

En efecto, los argumentos expuestos en el requerimiento especial¹ para proponer el rechazo del costo de ventas declarado por \$4.557.669.000, básicamente, fueron los siguientes:

- Los ingresos por intermediación en el servicio de transporte estaban depurados (margen neto de intermediación, producto de la diferencia entre los valores entregados a los transportadores por el costo del servicio, según consta en planilla de liquidación pagadas a los transportadores y elaboradas con base en los cumplidos del servicio prestado, y los valores facturados a los clientes) y los costos solicitados no fueron respaldados con documentos soportes que permitieran establecer el concepto pagado, el beneficiario del pago, el valor de retención en la fuente, ni la relación de causalidad y proporcionalidad con la actividad productora de renta.

- Como las liquidaciones pagadas a los transportadores incluyen todos los conceptos por la prestación del servicio, la sociedad no podía nuevamente solicitar como costo, valores que sirvieron para la determinación del margen neto de intermediación declarado, pues esto daría lugar a un doble reconocimiento de costos.

- Y que, según lo informó al actora el concepto declarado como costo de ventas (renglón 40 – Total Costos), es el correspondiente a la elaboración de cemento y cal, lo cual no tiene ninguna causalidad con la actividad productora de renta de la empresa.

Y en la liquidación de revisión se efectuó el rechazo de los costos de venta, entre otras, por las siguientes razones:

- Que la empresa no era una intermediaria de transporte. Que la circunstancia de haber registrado ingresos ya neteados por valor de \$3.720.867.062 en la cuanta 414595 – Ingresos Operacionales – Transporte, por concepto del margen neto de intermediación, era una cifra ya depurada que no había lugar a afectarla con costos.

- Que los costos adicionales, según la explicación de la actora, no están probados, lo que revela es un manejo irregular de la contabilidad mediante conceptos de “Márgenes de intermediación negativos y positivos”, no considerados en las normas contables. Que la sociedad no aportó pruebas idóneas de comprobantes de origen interno y externo a los funcionarios comisionados en la Inspección Tributaria, como tampoco en la respuesta al requerimiento especial.

- Que la sociedad incurrió en gastos de operación, los cuales fueron registrados en la cuenta de gastos operacionales de ventas, tales como, “Servicios – Transporte, fletes y acarreos”, por valor de \$1.973.814.074 (cuenta 523550); “Arrendamiento” – construcciones y edificaciones – por valor de \$600.015.919 (cuenta 522010) y otros conceptos que son deducibles porque tendrían relación de causalidad con la actividad productora de renta.

¹ Según resumen de la liquidación de revisión (folios 26 y ss. c.ppal).

- Que la información suministrada por la sociedad es inconsistente porque se incluyó como Costo de venta renglón 32 y Total Costos renglón 40 \$4.557.668.587 por elaboración de cemento y cal (cuenta 612053 y Ajustes por inflación cuenta 613599), que no tiene relación de causalidad con la actividad productora de renta de la empresa (servicio de transporte de carga).

- Que la sociedad no podía aducir que, por la naturaleza de la pérdida en la actividad de intermediación, el único renglón del formulario de la declaración de renta del año gravable 1998 posible de reflejar los costos de intermediación era el 32.

De acuerdo con lo anterior, para la Sala no es cierto que se haya violado el derecho de defensa y el debido proceso o que hubiera falta de correspondencia entre el requerimiento especial y la liquidación de revisión. Por el contrario, en la liquidación de revisión se analizaron las tesis del contribuyente expuestas en la respuesta al requerimiento especial y se mantuvo el rechazo porque los ingresos ya estaban depurados y por deficiencia probatoria. En consecuencia, el hecho propuesto en el requerimiento y ratificado en la liquidación de revisión no varió (la improcedencia del costo de ventas).

De otra parte, el hecho de que en la resolución que decidió el recurso de reconsideración se hubiere considerado que era irrelevante si la actora era intermediaria o no, para la Sala no es una cuestión que signifique la violación al debido proceso o al derecho de defensa, pues se advierte que tal argumento se debió a una cuestión planteada en el recurso, sobre lo cual se debe pronunciar el funcionario que lo decide conforme al artículo 59 del Código Contencioso Administrativo².

En todo caso, la DIAN confirmó el rechazo porque los ingresos declarados ya habían sido disminuidos con los costos y gastos; porque no se aportaron las pruebas documentales y contables correspondientes a la realidad económica de la actora; Que en las planillas (liquidaciones de transporte) no se observaron los denominados “márgenes de intermediación negativos” mencionados por el contribuyente como “costo de venta” y según afirmaciones del recurrente estos eran los soportes para la contabilización tanto de los ingresos como del costo de ventas.

Por lo anterior, para la Sala los argumentos expuestos en la decisión del recurso de reconsideración no fueron ajenos al debate. Por el contrario, si dio respuesta a cada una de las inconformidades planteadas por la actora y se decidió que no procedían los costos solicitados porque los ingresos ya estaban depurados y no había soporte probatorio de los costos a que se refería la actora. Es decir, se mantuvo en esencia el criterio oficial. No prospera el cargo.

Costo de ventas

Los argumentos de inconformidad de la actora contra el fallo de primera instancia y de ilegalidad de los actos demandados, que expuso en diferentes cargos, son los siguientes:

² “concluido el término para practicar pruebas, y sin necesidad de auto que así lo declare, deberá proferirse la decisión definitiva. Esta se motivará en sus aspectos de hecho y de derecho, y en los de conveniencia si es del caso. La decisión resolverá todas las cuestiones que hayan sido planteadas y las que aparezcan con motivo del recurso, aunque no lo hayan sido antes”.

Que los costos solicitados correspondieron a sumas que la sociedad tuvo que reconocer a los transportistas contra su propio patrimonio, que se reflejaron en las cuentas de gastos de la compañía como costos. Que el Tribunal partió de una premisa errada al considerar que como la actora “neteo” sus ingresos con los ingresos que fueron atribuidos a los transportistas, no podía solicitar nuevos costos, sin embargo esto sería cierto si unos únicos ingresos provenientes de clientes hubieran sido distribuidos entre los transportistas y Diamante.

Que está probado que el “costo de ventas” rechazado corresponde a “márgenes negativos de intermediación” provenientes de los pagos que Diamante tenía que hacer a los transportistas en exceso de los ingresos provenientes de los clientes y que no fueron objeto de “neteo”. Que el Tribunal ignoró los dictámenes periciales que lo demostraron.

Que si la sociedad restara de los ingresos estos costos adicionales daría una suma negativa que debería ser asumida por Diamante.

Que la sociedad presta el servicio de transporte terrestre de carga por intermedio de vehículos de propiedad de terceros. Y que el resultado financiero de la actividad de intermediación en el transporte se dio de restar de los ingresos facturados a los usuarios del servicio de transporte, las sumas reconocidas a favor de los propietarios de los vehículos por concepto de dicho servicio.

Que la sociedad debió reconocerles a los propietarios de vehículos de carga un valor mínimo por carga transportada conforme a la resolución 1020 de 1 de abril de 1998 del Ministerio de transporte, so pena de una sanción. Que Dichos valores no podían trasladarse a los usuarios del servicio, pero se reconoció con cargo al patrimonio de la sociedad demandante en la cuenta PUC 6145, denominada “COSTO DE PRESTACIÓN DE SERVICIO DE TRANSPORTE”. Por lo tanto, si lo pagado a los propietarios de los vehículos fue **inferior** a lo recibido del cliente, esta diferencia **favorable** quedaba reflejada en la contabilidad en la cuenta de **Ingresos** (margen positivo) y, por el contrario, si el valor pagado a los propietarios de los vehículos fue **superior** respecto del valor recibido del cliente, esta diferencia **desfavorable** para la empresa se registró en la contabilidad en la cuenta de **Costos (margen negativo)**.

Que está probado que la sociedad no utilizó dos veces el mismo costo y que las “márgenes de intermediación negativos” correspondieron a las sumas que la sociedad tuvo que hacer a pérdida o por encima de los ingresos recibidos de los usuarios y que fueron llevados al renglón de costos. Que también está probado que el registro de los costos como de “cemento y cal” fue sólo para efectos contables internos.

Mientras que la DIAN no probó la doble solicitud de costos, es decir, que los costos incluidos por Diamante en su declaración de renta eran los mismos que la sociedad supuestamente usó para el “neteo” de sus ingresos. Tampoco probó la falta de soportes de los mismos ni su improcedencia.

Pues bien, en primer término advierte la Sala que, como se señaló en el cargo anterior, las razones básicas por las cuales la DIAN rechazó el costo de ventas declarado por la sociedad fueron porque, los costos por la actividad de transporte ya habían afectado los ingresos y, por lo tanto, sobre ese resultado no podía solicitar nuevamente costos. Porque la actora declaró sobre el margen neto de intermediación, que, según ella misma lo explicó, correspondió a la diferencia entre los valores entregados a los transportadores por el costo del servicio, según consta en planilla de liquidación pagadas a los transportadores y elaboradas con

base en los cumplidos del servicio prestado, y los valores facturados a los clientes. Además, porque no fueron respaldados con documentos soportes que permitieran establecer el concepto pagado, el beneficiario del pago, el valor de retención en la fuente, ni la relación de causalidad y proporcionalidad con la actividad productora de renta.

Y, adicionalmente, porque la sociedad no podía aducir que, por la naturaleza de la pérdida en la actividad de intermediación, el único renglón del formulario de la declaración de renta del año gravable 1998 posible de reflejar los costos de intermediación era el 32³.

Estos argumentos expuestos en los actos acusados, a juicio de la Sala, no han sido desvirtuados.

En efecto, la Sala comparte la posición del Ministerio Público cuando señala que no está probado de dónde surgió el valor declarado como costo y cuáles fueron las operaciones que arrojaron dicha suma. Tampoco se mencionan cuáles son los soportes correspondientes a esos movimientos contables. Como estos costos no están sustentados, no se puede concluir el cumplimiento de los requisitos para su procedencia.

Si bien el experticio contable allegado con la demanda, de manera extensa y detallada, explica el movimiento contable de los ingresos por la actividad de transporte, las cuentas que se afectan, la naturaleza jurídica del ingreso recibido para terceros, el movimiento de la cuenta 2815 “ingresos recibidos para terceros”, origen de los márgenes positivos contabilizados en la cuenta de resultado “márgenes de intermediación”, en cuanto al origen de los Márgenes negativos y su contabilización en la cuenta “costo de ventas” por \$4322.457.795, no aporta ningún elemento probatorio que acredite el argumento de la actora.

El experticio señala que las partidas registradas como costo de ventas, sin ajustes, tienen sus contrapartidas, origen y causa en el movimiento crédito de la cuenta “ingresos recibidos para terceros” y corresponde a los márgenes negativos pagados a propietarios de vehículos vinculados. Que por virtud del sistema de partida doble fundamentado en el principio de inescindibilidad, si este monto no se hubiera acreditado en la citada cuenta, el débito a la cuenta “costo de ventas” no existiría. Que los márgenes negativos registrados en el débito de la cuenta “costo de ventas” y simultáneamente en el crédito de la cuenta de pasivo “ingresos recibidos para terceros” corresponde a un hecho económico real, cierto e indiscutible que no se puede desconocer porque se deformaría la realidad jurídica y patrimonial de la sociedad (folio 109 c.ppal.).

Sobre el movimiento de la cuenta “ingresos para terceros” código 2815, el experticio señala que el movimiento crédito corresponde a dos conceptos: a) por fletes facturados por la empresa a sus clientes por \$87.510.699.671 por transporte de carga; b) por \$4.322.457.795 que corresponde a la sumatoria anual de los denominados “márgenes negativos” acreditados y pagados a los dueños de los vehículos por las razones en que se fundamentó la sociedad en la respuesta al requerimiento especial. La contrapartida débito se llevó como costo de ventas (folio 107 c.ppal.)

Posteriormente señala el dictamen que la DIAN rechaza el valor declarado como costo de ventas pero no las contrapartidas acreditadas en la cuenta ingresos recibidos para terceros, es decir, rechaza el resultado, pero no su origen o causa,

³ Folio 51 c.ppal.

contraviniendo el principio de inescindibilidad del sistema de partida doble (folio 125 c.ppal.). Indica que “la partida de \$4.557.668.587 contabilizada como “márgenes negativos”, tiene el mismo origen de los “márgenes positivos”, luego, ambos resultados se deben restar algebraicamente para determinar exactamente el saldo neto final, y no aisladamente, con la indicación del nombre del beneficiario, NIT y la retención en la fuente, como lo ha exigido la Administración Tributaria, confundiendo el concepto de “margen negativo” como costos y deducciones” (folio 119 c.ppal.).

Y dentro de las conclusiones expresa el dictamen:

“j) Los márgenes positivos y negativos no participan de la naturaleza del ingreso ni de los costos o gastos, motivo por el cual, no se les puede dar el mismo tratamiento de aquellos, como tampoco se pueden exigir los requisitos de identificación, concepto, causalidad y proporcionalidad. En el presente caso, los “márgenes negativos” representan una disminución de la utilidad contable y del patrimonio de la sociedad” (folio 124 c.ppal.).

De acuerdo con lo anterior, el dictamen no permite concluir que el mencionado “margen negativo” a que se refiere la actora se pueda considerar como costo de ventas y que esté debidamente soportado. Si bien señala el dictamen que estos márgenes negativos fueron pagados a los propietarios de los vehículos, no señala claramente el concepto, y por el contrario, indica que no se le puede tratar como costo y a su vez exigir que se indique el nombre del beneficiario, NIT y la retención en la fuente, como lo ha pretendido la DIAN.

Según la respuesta al requerimiento especial y así lo ha señalado la actora, el “margen negativo” corresponde a unos valores que por disposición del Ministerio de Transporte (resolución 1020 de 1998) tuvo que cancelar a los propietarios de los vehículos sobre la base del peso de la carga y que no pudo trasladar a los clientes. Es decir, que fue un mayor valor del flete. Adicionalmente en la respuesta al requerimiento señaló que lo que pudo haber contribuido para que la empresa arrojara un resultado financiero negativo en la actividad de intermediación, fue la situación de orden público en los lugares de destino de los productos transportados o en los trayectos que debía recorrer. Esto condujo a que la actora incurriera en costos adicionales con el fin de prestar el servicio de transporte contratado por sus usuarios, sin poderle trasladar esas erogaciones a ellos.

Sobre estos aspectos, nada dice el dictamen pericial, que según la actora, acredita todos sus argumentos.

Tampoco aporta ninguna claridad sobre el concepto de costo solicitado en la declaración el certificado del revisor fiscal que se menciona en la demanda⁴, según el cual:

“1. “Que durante el año 1998, la cuenta PUC 2815 “ingresos recibidos para terceros” registró un movimiento crédito por concepto de facturación del servicio de flete de \$87.510.033.671”

2. Durante el año de 1998, producto de liquidar los ingresos por fletes facturados y los costos pagados a los transportadores, la compañía registró el neto de la cuenta PUC 2815 en las cuentas de resultado, así:

⁴ Folio 78 c.ppal.

Margen de intermediación positivo (Cuenta PUC 4145)

\$ 3.720.867.062

Margen de intermediación negativo (Cuenta PUC 6145)

\$ 4.322.457.795

3. De acuerdo con el numeral anterior, el resultado neto por intermediación durante el año 1998 fue una pérdida de \$601.590.733

4. La cuenta PUC 6145 presenta el siguiente detalle:

Margen de intermediación negativo

\$ 4.322.457.795

Ajustes por inflación

\$ 235.210.792

Total

\$ 4.557.668.587”

Finalmente, el dictamen pericial practicado ante el Tribunal presenta las siguientes respuestas:

“Revisado el movimiento debito y crédito a los Fletes facturados correspondiente al año de 1998 de la sociedad se encontró:

1) Que se acreditaron valores de la facturación de servicios de transporte a los clientes (Fletes Facturados, con su contrapartida correspondiente a Deudores Clientes Código 1305 del PUC (valor total año 1998)

2) Que se acreditaron los valores correspondientes a los márgenes negativos a cargo de la sociedad y a favor de los dueños de los vehículos afiliados (quiere esto decir que se mostró una pérdida de intermediación para la empresa en este periodo)

3) Que se debitaron valores correspondientes por pagos efectuados a los dueños de los vehículos afiliados. (valor total año 1998)

4) Que se debitaron valores correspondientes por los márgenes positivos a favor de la sociedad (quiere esto decir que recibieron ingresos por concepto de servicio de intermediación).

De lo anteriormente estudiado, verificado y analizado se concluye que la Sociedad TRANSPORTE DIAMANTE Ltda. EN LIQUIDACIÓN efectuó el registro contable y tributario a los fletes facturados llevándolos como “Ingresos recibidos para terceros” con su registro en las cuentas del PUC con el código 2815 para el año de 1998 en debida forma tal y como ordenan las normas legales y reglamentarias...”

En relación con la pregunta de qué se denomina “márgenes negativos” contabilizados y declarados como “costo de ventas” por valor de \$4.557.669.000 y si, se ajustan a la realidad económica de las operaciones realizadas y a las normas y técnicas contables para su registro y presentación en los Estados Financieros y en la declaración de renta del año gravable de 1998, la perito señaló:

“3.1 Del origen de los márgenes negativos y su contabilización

Como se ha venido explicando a lo largo del presente experticio la sociedad elaboró su Plan Interno de Cuentas concordante con el Plan

ÚNICO de cuentas, para lo cual el sistema de contabilidad utilizado para el año de 1998 estaba diseñado para que de manera directa realizara las operaciones y registro contables, originando así para el caso en comento, una vez registrada la cuenta denominada “Costo de Ventas Transporte Actividades Conexas”, con el código No. 614595 del PUC, igualmente se generaría su contrapartida en cumplimiento del principio de inescindibilidad el cual se fundamenta en el sistema de “Partida Doble”[...].

[...]

Para el caso concreto de los “márgenes negativos” por valor de \$4.332.457.795 su origen y causa proviene cuando se acredita la cuenta de “Ingresos recibidos para terceros” los cuales corresponden a los “márgenes negativos” que fueron pagados a los propietarios de los vehículos afiliados, conservando de esta manera el sistema de partida doble, del que trata el artículo 50 del Código de Comercio, anteriormente explicado.

Luego tenemos que al contabilizar dichos valores por el sistema de partida doble, una vez se elimina el efecto, también se elimina la causa.

El procedimiento del registro de los márgenes negativos, en cuentas separadas de acuerdo al Plan Interno de cuentas No contraría la práctica y técnica contable, ni las normas de contabilidad; es de anotar que el Decreto 2650/93 no prevé unos procedimiento específicos para el registro de esta clase de márgenes, de lo cual es de entender que se tiene plena libertad para hacerlo.

Como respuesta concluyó:

“Una vez revisado, el procedimiento efectuado para el registro contables de los márgenes negativos, se puede concluir que éstos han cumplido con los fines establecidos en el Plan Interno de Cuentas determinado pro la Sociedad y con las normas sobre revelación que dice; Artículo 15 (Decreto 2649/93)[...]”

“El saldo declarado como costo de ventas por valor de \$ 4.557.669.3000 corresponde a un hecho económico y real lo cual está representado en los Estados Financieros los cuales fueron certificados y dictaminados según la normatividad vigente para el periodo de 1998.”

Respecto al origen de los márgenes positivos y negativos y su contabilización, respondió:

“Una vez revisado en los libros de contabilidad y analizado el procedimiento para el registro y contabilización tanto de los márgenes positivos y negativos, llevándolos en cuentas separadas, los cuales se unifican en el Estado de Resultados para fines de Revelación, han mostrado la realidad de los hechos económicos, el patrimonio contable, fiscal y la utilidad contable y la renta líquida gravable, las cuales hacen parte del movimiento anual de créditos y débitos de la cuenta “Ingresos recibidos para terceros” y como se ha explicado a lo largo del presente dictamen la Sociedad llevó la contabilidad para el periodo gravable de 1998 conforme a las normas legales y a la técnica contable, y cuyos Estados Financieros fueron certificados y dictaminados de acuerdo a las normas vigentes”.

En este punto desarrollaremos como los márgenes positivos NO constituyen “margen neto de intermediación y así responder la siguiente pregunta:

e) Si los “márgenes positivos”, declarados como ingresos, por \$3.720.867.062, constituyen o no “margen neto de intermediación”, es decir si están o no depurados de los “márgenes negativos”, declarados como “costo de ventas”.

Es de aclarar que los “márgenes positivos” no hacen parte de la naturaleza jurídico tributaria de “ventas brutas” y que estos surgen simultáneamente cada quince días, una vez elaboradas las planillas de liquidación y pago de los fletes, y recordemos como el transcurso del presente dictamen siempre se ha dicho que esta partida hace parte del movimiento débito y crédito de la cuenta “ingresos recibidos para terceros” entonces su registro contable es: se debita en la cuenta de pasivo “Ingresos recibidos para terceros” y su contrapartida se registró en la cuenta del Plan Interno de Cuentas como “Servicios Margen de Intermediación” y según el Plan Único de Cuentas como “Servicios Margen de Intermediación” y según el Plan Único de Cuentas corresponde a “Ingresos servicio de transporte Actividades conexas”, luego entonces tenemos que para llegar al margen Neto de Intermediación” se debe tener en cuenta la sumatoria de los “márgenes positivos” menos la sumatoria de los “márgenes negativos”, y que para el caso concreto el valor de \$3.720.867.062 no está depurado de los “márgenes negativos” por cuanto esta cuenta corresponde al pasivo y no es sujeta de depuración tal como lo prevé el artículo 26 del Estatuto Tributario, por cuanto esta norma se refiere a la depuración de la renta líquida, más NO a la depuración de deudas, como se ha planteado en el transcurrir de este dictamen como lo es “ingresos recibidos para terceros”.

“Por lo anteriormente explicado y con fundamento en los libros de contabilidad, los Estados financieros certificados y dictaminados los cuales verifiqué en la Inspección efectuada en la Sociedad, el valor de \$3.720.867.060 registrados como márgenes positivos No está depurado de los “márgenes negativos”, tal como está demostrado en el punto No. 2 de este experticia en la cuenta T denominada “Ingresos para terceros” y que tal cifra aún no constituye “margen neto de intermediación” y su contrapartida está correctamente registrada en la cuenta “costo de ventas”, derivada de la actividad del TRANSPORTE de carga.

[...]

“Conforme a lo revisado y analizado en este punto podemos deducir que el valor correspondiente a \$ 4.557.669.000 que fuera incluido en el renglón 32 del formulario de la Declaración de Renta para el año gravable de 1998 No. Aparece solicitado dos veces como deducción, y está conforme a las normas legales y vigentes de la época, y cuya cifra proviene exclusivamente de los créditos efectuados a la cuenta de pasivo “ingresos recibidos para terceros” durante el año gravable de 1998.”⁵

⁵ Dictamen Pericial, Prueba de oficio, Cuaderno anexo.

De acuerdo con lo anterior, para la Sala, como lo precisó el Ministerio Público, el hecho de que las anteriores pruebas señalen que los libros de contabilidad se llevan en debida forma, que los registros contables respetan el principio de inescindibilidad con base en la partida doble, que reflejan la realidad económica y patrimonial de la empresa y que el margen negativo fue contabilizado como “costo de ventas” y que corresponde en su origen y causa al crédito de la cuenta “Ingresos recibidos para terceros” y que fueron pagados a los propietarios de los vehículos afiliados, no desvirtúa la legalidad de la decisión administrativa.

En efecto, la DIAN consideró que tales costos no estaban debidamente soportados y que debían estarlo debido a que los ingresos presentados ya estaban neteados y que hubo otros gastos de operación, los cuales fueron registrados en la cuenta de gastos operacionales de ventas, tales como, “Servicios – Transporte, fletes y acarreos”, por valor de \$1.973.814.074 (cuenta 523550); “Arrendamiento” – construcciones y edificaciones – por valor de \$600.015.919 (cuenta 522010) que son deducibles.

De manera que correspondía a la actora probar cuáles fueron esos costos adicionales que no hicieron parte de la depuración de los ingresos netos declarados, sobre los cuales, sólo manifiesta en el recurso de apelación y no en la demanda que correspondieron al mayor valor del flete como consecuencia de la disposición del Ministerio de Transporte, pero sobre los que nada informan o explican los dictámenes periciales. La Sala tampoco observa ningún elemento probatorio allegado con los dictámenes o en el proceso de los cuales pueda acreditarse esos costos adicionales o, al menos, explicarse el concepto del mencionado margen negativo.

En este aspecto, no tiene razón el dictamen pericial allegado con la demanda cuando afirma que la DIAN cuestionó sólo el valor declarado como costo de ventas pero no las contrapartidas acreditadas en la cuenta “ingresos recibidos para terceros”, es decir, que rechazó el resultado, pero no su origen o causa, pues desde el requerimiento especial, la Administración debatió la falta de soportes contables de los costos, lo que significa claramente que cuestionó, no sólo el resultado sino la realidad de cada partida que lo componía.

Finalmente, el hecho de que la contabilidad deba llevarse por el sistema de partida doble, no impide que la DIAN pueda rechazar algún costo o deducción que no encuentra debidamente soportado. Así las cosas, el cargo no está llamado a prosperar.

Por las anteriores razones, la Sala procederá a confirmar la decisión de primera instancia.

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

F A L L A:

1. CONFÍRMASE la sentencia apelada.
2. RECONÓCESE personería a la Dra. María Helena Caviedes Camargo como apoderada de la demandada.

CÓPIESE, NOTIFÍQUESE, COMUNÍQUESE Y DEVUÉLVASE AL TRIBUNAL DE ORIGEN. CÚMPLASE.

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

MARTHA TERESA BRICEÑO DE VALENCIA
Presidente

HUGO FERNANDO BASTIDAS BÁRCENAS

WILLIAM GIRALDO GIRALDO

CARMEN TERESA ORTIZ DE RODRÍGUEZ

