



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

**CONSEJERO PONENTE: WILSON RAMOS GIRÓN**

Bogotá, D C., treinta y uno (31) de octubre de dos mil veinticinco (2025)

**Referencia:** Nulidad y restablecimiento del derecho  
**Radicación:** 25000-23-37-000-2020-00483-01 (27867)  
**Demandante:** Servientrega S.A.  
**Demandada:** DIAN

**Temas:** Renta CREE 2015. Adición de ingresos. Deducción de indemnizaciones.

**SENTENCIA DE SEGUNDA INSTANCIA**

La Sala decide los recursos de apelación<sup>1</sup> interpuestos por las partes demandante y demandada contra la sentencia del 05 de mayo de 2023, proferida por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Subsección B, que resolvió<sup>2</sup>:

Primero: Declarar la nulidad parcial de la Liquidación Oficial de Revisión No. 90007 del 15 de marzo de 2019, por medio de la cual se modificó la declaración privada del impuesto sobre la renta para la equidad - CREE presentada por la sociedad Servientrega S.A. por el año 2015, y de la Resolución No. 002012 del 17 de marzo de 2020, confirmatoria del acto anterior.

Segundo: Como consecuencia de lo anterior, a título de restablecimiento del derecho declarar que la sociedad demandante está obligada a pagar por concepto de impuesto sobre la renta para la equidad - CREE del año gravable 2015, la suma determinada en la liquidación contenida en la parte considerativa de esta providencia. De igual forma, que el valor de la sanción a cargo del representante legal y revisor fiscal corresponde a la suma de \$52.801.000, para cada uno de ellos.

Tercero: Negar las demás pretensiones.

Cuarto: Por no haberse causado ni demostrado, no se condena en costas.

**ANTECEDENTES**

**Actuación administrativa**

Mediante Liquidación Oficial de Revisión 900007 del 15 de marzo de 2019, la DIAN modificó la declaración del impuesto de renta CREE del año gravable 2015 presentada por Servientrega SA el 12 de abril de 2016, para adicionar ingresos brutos<sup>3</sup>, desconocer deducciones<sup>4</sup> y sancionar por inexactitud -100%-<sup>5</sup>. Además, imponer la sanción descrita en el artículo 658-1 del ET al representante legal y revisor fiscal<sup>6</sup>. Confirmada en reconsideración por la Resolución 002012 del 17 de marzo de 2020.

<sup>1</sup> Ingresó al despacho el 20 de septiembre de 2023. SAMAI CE. Índice 11.

<sup>2</sup> SAMAI Tribunal. Índice 23.

<sup>3</sup> Por \$2.001.602.000 (ingresos percibidos del Consorcio Servicios Especializados de Tránsito y Transporte de Itagüí [SETI] \$401.602.000, más el ingreso por la enajenación de la participación (25%) en ese consorcio \$1.600.000.000)

<sup>4</sup> Por \$5.209.781.000 (pago de indemnizaciones a terceros por hechos ocurridos en desarrollo de la actividad económica de mensajería y transporte de carga)

<sup>5</sup> \$1.009.594.000

<sup>6</sup> \$56.051.000 a cada sancionado. Estas personas naturales no otorgaron poder en este proceso.

## Demanda

En ejercicio del medio de control de nulidad y restablecimiento del derecho, previsto en el artículo 138 del CPACA (Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo, Ley 1437 de 2011), la demandante formuló las siguientes pretensiones<sup>7</sup>:

1. Que se declare la nulidad de la Liquidación Oficial de Revisión No. 900007 del 15 de marzo de 2019 proferida por la División de Gestión de Liquidación de la Dirección Seccional de Grandes Contribuyentes de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales - DIAN, en virtud de la cual, se modificó la declaración privada del impuesto sobre la renta para la equidad - CREE correspondiente a la vigencia fiscal 2015 presentada por Servientrega S.A.;
2. Que se declare la nulidad de la Resolución No. 002012 del 17 de marzo de 2020, proferida por la Subdirección de Gestión de Recursos Jurídicos de la Dirección de Gestión Jurídica, de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales - DIAN, "por la cual se decide un recurso de reconsideración".
3. Que a título de restablecimiento del derecho, se declare que Servientrega, presentó en debida forma la declaración del impuesto sobre la renta para la equidad - CREE del año gravable 2015; razón por la cual, la misma se encuentra en firme, no habiendo lugar a la determinación de un mayor impuesto, así como tampoco a la imposición de una sanción por inexactitud a su cargo.

Invocó como vulnerados los artículos 83, 95.9 y 363 de la Constitución; 193 y 197.5 de la Ley 1607 de 2012; 18, 75, 107, 267, 279, 300, 647, 658-1, 683, 742, 745, 752, 772 y 777 del ET (Estatuto Tributario); 25 de la Ley 1369 de 2009, así como 66 y 123 del Decreto 2649 de 1993, bajo el siguiente concepto de violación<sup>8</sup>:

Adujo que *contabilizó y declaró todos los ingresos que percibió en el año 2015 por su participación -25%- en el Consorcio Servicios Especializados de Tránsito y Transporte de Itagüí [SETI]*<sup>9</sup> como lo prevé el artículo 18 del ET, con lo cual no es cierto que haya omitido ingresos por este concepto. Explicó, que la cifra reportada por ese consorcio no corresponde a la realidad económica y fáctica de la operación, pues aun cuando no es posible probar un hecho negativo como es la omisión de ingresos, que jamás ocurrió, en el expediente consta: (i) el acta 38 del 06 de octubre de 2015 de la junta directiva de SETI que da cuenta que la actora no participa de la *adición contractual Núcleo II*; (ii) el correo electrónico del 06 de mayo de 2019 remitido por funcionario de uno de los consorciados, constitutivo de confesión por versar sobre hechos de pleno conocimiento del confesante<sup>10</sup> que da cuenta de lo consignado en el acta precedente; (iii) la certificación de contador y el balance de prueba de SETI son inconducentes e impertinentes, puesno cuentan con soportes ni comprobantes contables, y refiere una participación de la actora del 17% en lugar del 25%; (iv) la administración carece de pruebas adicionales a lo informado por el contador del consorcio como prueba testimonial -art. 750 ET- por ende inapropiada para demostrar situaciones que por su naturaleza deben contar en soporte documental, como la transferencia de recursos -art. 752 *idem*-; y, (v) los giros realizados a Servientrega S.A. son coincidentes con la cifra declarada y su contabilidad investida de plena prueba -arts. 772 y 774 ib. y 123 del Decreto 2649 de 1993-.

Todos esos elementos probatorios evidencian que la demandante no participó de la inversión, ingresos, costos y gastos de la *adición contractual Núcleo II* acordada por los demás consorciados, razón por la cual sus ingresos en el año 2015 no correspondieron a los \$1.209.469.342 certificados por el contador de SETI, sino a \$807.867.017 como lo contabilizó y declaró la compañía. De aceptarse lo informado por el consorcio, la actora sería beneficiaria de una cuenta por cobrar por \$401.602.000, en tanto los giros realizados por SETI fueron de \$807.867.017, según consta en el plenario.

<sup>7</sup> SAMAI Tribunal. Índice 2.

<sup>8</sup> *Ibidem*.

<sup>9</sup> Para la prestación de servicios administrativos de operación de registros automotores.

<sup>10</sup> Corte Constitucional. Sentencia C-551 de 2016

Así, la falta de certeza sobre lo reportado por SETI hace esa información inconducente, con lo cual la demandada carece de pruebas -art. 742 ET- para desvirtuar la presunción de veracidad de la declaración, incluso para demostrar sus afirmaciones, en cuyo caso las dudas provenientes de vacíos probatorios deben ser resueltas a favor del contribuyente -art. 745 ib.-.

*No procede reclasificar lo obtenido por la actora por la enajenación de su participación en el consorcio SETI -\$1.600.000.000- de ganancia ocasional a ingreso constitutivo de renta ordinaria, toda vez que lo vendido tiene la connotación de activo fijo poseído por más de dos años, condición fiscal que no se desdibuja porque no se haya registrado en la contabilidad. En cualquier caso, se trata de un derecho de participación que los miembros de un consorcio no adquieren como una contraprestación, corresponde a una puesta en común para lograr la adjudicación de un contrato -art. 7 de la Ley 80 de 1993-, que se va formando en la medida de su desarrollo, a propósito de lo cual, Servientrega aportó su conocimiento general y el servicio correspondiente a su objeto social, de ahí que no es posible asignarle un costo o un valor para contabilizarlo<sup>11</sup>, ello, porque para registrarlo en la contabilidad se requiere medirlo y representarlo de manera confiable -art. 47 del Decreto 2649 de 1993-, así la legislación tributaria solo alude a la regla general para la valoración de los activos -art. 267 ib.- y la norma especial para los intangibles adquiridos -art. 279 ET- que parten de su costo.*

Como Servientrega S.A. fue propietaria de ese activo por más de dos años, contados desde el 20 de octubre de 2006 momento en que se convirtió en consorciada de SETI, la enajenación de esa participación consorcial constituye ganancia ocasional en los términos del artículo 300 del ET en armonía con el 60 del ET, realidad que no puede ser desconocida por la DIAN bajo el argumento que ese activo no se registró en la contabilidad, pues no era obligatorio para dicho activo. Destacó que resulta contradictorio que la administración para efectos de determinar la supuesta omisión de ingresos concluya que el activo existió desde la constitución del consorcio, pero para reconocer su existencia en punto a su enajenación desconozca la configuración de ese mismo hecho.

*Son deducibles los pagos de indemnizaciones -\$5.209.781.000- a terceros en desarrollo del objeto social de Servientrega S.A. de mensajería y transporte de carga -los que describe- porque se trata de expensas relacionadas con la actividad productora de renta, además necesarias para mantenerla. Todo porque, los riesgos de pérdida de mercancía, hurto, avería o expoliación son propios e inherentes a la actividad transportadora, así lo reconoce la propia normativa postal<sup>12</sup>, que de no ser indemnizados causaría que los servicios de la compañía no volvieran a ser contratados por los perjudicados y la empresa se vería envuelta en una campaña de desprestigio en espacios como las redes sociales, lo que repercutiría en la disminución de los ingresos de la demandante.*

El hecho de que las indemnizaciones correspondan al reconocimiento libre de un hecho que afecta negativamente a un tercero no implica que no se pueda tomar como deducible, pues no existe tal limitante en el artículo 107 del ET, los requisitos dispuestos en esta norma deben interpretarse con criterio comercial.

Contrario a lo aducido por la demandada acerca de que las indemnizaciones cuestionadas tienen origen en la falta de gestión y controles administrativos, y pese a la irrespetuosa afirmación atinente a que aceptar esas expensas «*sería admitir que para obtener la renta, es preciso la ocurrencia permanente de hechos antijurídicos como el incumplimiento*», por

<sup>11</sup> Sentencia del 26 de enero de 2009 (exp. 16274, CP: Martha Teresa Briceño de Valencia) y Circular Externa 011 de 2005, de la Superintendencia de Valores. Circular Conjunta 100-000006 de 2005 de la Superintendencia de Sociedades.

<sup>12</sup> Ley 1369 de 2009, artículo 25. Resolución 3095 de 2011, de la Comisión de Regulación de las Comunicaciones, artículos 6 y 7.

demás opuesta a la ley y la doctrina de la DIAN<sup>13</sup>, Servientrega ha actuado diligentemente en el desarrollo de su actividad productora de renta, ha tomado todas las medidas necesarias para disminuir los señalados riesgos, incluso desde la selección de personal y la contratación de empleados, estableciendo una matriz de cargos críticos según el nivel de riesgo, estudios de seguridad y una batería de pruebas enfocadas a evaluar variables de ética e integridad laboral, sin embargo, los comportamientos deshonestos son inherentes a la conducta humana, por ello, muchas veces incontrolables. Asimismo, escapan al control de la compañía las condiciones climáticas, el estado de la malla vial, el orden público y el acceso a lugares remotos.

Pese a esas situaciones, como la empresa presta un servicio de las mejores calidades, su nombre y marca se han posicionado, y cuenta con una de las mayores reputaciones positivas. También, dentro de los indicadores financieros mensuales de la compañía se cuenta con un porcentaje promedio de pérdidas y expoliaciones -despojos-, lo cual ratifica la relación de causalidad con la actividad generadora de renta.

Se equivoca la administración al afirmar que la necesidad de la expensa radica en que genere un ingreso y sea indispensable, pues la jurisprudencia reciente del Consejo de Estado<sup>14</sup> ha precisado que tal característica se contrae a que la erogación se destine a mantener la actividad o el bien en condiciones de funcionamiento, sin que se requiera calificarla de imprescindible para obtener el ingreso, aunado a que los requisitos del artículo 107 del ET deben revisarse con criterio comercial.

La cita jurisprudencial<sup>15</sup> de la administración no se adecua al caso, en tanto dista de la situación en la que el servicio prestado necesariamente se relaciona con la ocurrencia de eventos ajenos a la voluntad de los contratantes, por lo que no involucra hechos antijurídicos. En contraste, sí es apropiado referirse al salvamento de voto de la sentencia del 27 de septiembre de 2007, expediente 15299, que consideró deducibles las indemnizaciones pagadas por accidentes de tránsito por resultar necesarias para el mantenimiento de la empresa cuyo objeto social es la explotación del transporte público automotor urbano y de carretera. Por lo demás, las indemnizaciones reprochadas, que escapan a los sistemas de gestión y control de la compañía con buenos resultados, son necesarias y causales para conservar su buen nombre y capacidad de generar ingresos.

Es *improcedente la sanción por inexactitud* en tanto los valores rechazados fueron correctamente declarados, sin intención fraudulenta dirigida a disminuir el impuesto, por lo que no se dan los supuestos sancionables previstos en el artículo 647 del ET, más allá, el ente fiscalizador se ha basado en factores que cabrían en una diferencia de criterios<sup>16</sup>.

No procede sancionar al representante legal y al revisor fiscal de Servientrega<sup>17</sup> con base en el artículo 658-1 ib., pues en este caso la declaración que firmaron refleja fielmente las operaciones de la demandante, sin que tales profesionales hubieran aprobado ni ordenado no incluir ingresos y tomar deducciones improcedentes, en las que no incurrió la compañía, por lo que el incumplimiento de ese supuesto apareja violación al principio de legalidad sancionatoria<sup>18</sup>.

<sup>13</sup> Hace referencia al artículo 148 del ET sobre la deducción por pérdida de activos y a los conceptos 94762 de 2000 y 000411 de 2014 sobre la deducibilidad de las indemnizaciones por despido justificado. Eso, para señalar que la interpretación de la DIAN en este asunto es tanto como entender que una empresa se debe dedicar a hacer despidos y a perder activos para generar renta.

<sup>14</sup> Sentencia del 22 de febrero de 2018 (exp. 20478, CP: Julio Roberto Piza Rodríguez). También citó sentencias anteriores referidas a que la expensa no debe estar directamente relacionada con el ingreso sino con la actividad productora de renta, así: sentencias del 31 de marzo de 1995 (exp. 6023, CP: Consuelo Sarria Olcos); 06 de septiembre de 1996 (exp. 7844, CP: Julio Enrique Correa Restrepo); 16 de marzo de 2001 (exp. 11607, CP: Juan Ángel Palacio Hincapié); y, 07 de octubre de 2010 (exp. 16960, CP: Hugo Fernando Bastidas Bárcenas)

<sup>15</sup> Sentencia del 05 de mayo de 2011 (exp. 17888, CP: Martha Teresa Briceño de Valencia)

<sup>16</sup> Sin ahondar en ese aspecto.

<sup>17</sup> Como se reseñó, no otorgaron poder para ser representados en el presente juicio.

<sup>18</sup> Corte Constitucional. Sentencias C-160 de 1998 y C-475 de 2004. Concepto DIAN 14116 de 2016.





## Contestación de la demandada

La demandada se opuso a las pretensiones de la demanda<sup>19</sup>. Manifestó que de conformidad con el artículo 18 del ET y la doctrina de la DIAN<sup>20</sup> la actora debía contabilizar y declarar de manera independiente y depurada los ingresos, costos y gastos correspondientes a su participación en el consorcio de acuerdo con la certificación expedida por el contador o revisor fiscal del contrato de colaboración.

En tal sentido el certificado del contador del consorcio SETI da cuenta de la participación de Servientrega en el acuerdo de colaboración en un 25%, que para el 2015 significó la percepción de ingresos por \$1.209.469.342, no obstante, la actora declaró \$807.867.017, estableciéndose omisión de ingresos por \$401.602.000. Aspecto que, en su entender, no fue desvirtuado por la actora ni se afecta con lo expresado en el acta 38 de la junta directiva de SETI en cuanto a que los consorciados acordaron que Servientrega no participaría en las inversiones ni ingresos de la adición contractual Núcleo II, pues lo que se expresa es que no participará en inversiones desde la fecha de corte definida. El documento confidencial de compra de derechos contractuales entre Quipux SAS y Servientrega S.A. se suscribió el 18 de diciembre de 2015. El remitente del correo electrónico del 06 de mayo de 2019 es la misma persona que presentó el recurso de reconsideración contra la liquidación oficial acusada y fue sancionado, que, no constituye una confesión en tanto no versa sobre hechos propios como lo exige el artículo 747 del ET; los estados financieros adjuntos no fueron suscritos por el representante legal, contador o revisor fiscal -artículo 33 del Decreto 2649 de 1993- y sus valores no guardan correspondencia con lo registrado, ni tampoco los certificados de las consignaciones.

No constituye ganancia ocasional, el ingreso percibido por Servientrega al enajenar su participación -25%- en el consorcio SETI, en tanto, a su modo de ver, proviene de la cesión a título oneroso de la posición contractual de la actora en el acuerdo de colaboración y no de la venta de un activo fijo poseído por más de dos años como dice la actora.

Lo anterior porque, si bien, mediante auto de organización del 05 de abril de 2019 se trasladaron del expediente de renta de la misma vigencia fiscal: el acta de constitución del consorcio; la solicitud de autorización para la modificación de la composición de ese acuerdo de colaboración; la Resolución 158261 del 15 de diciembre de 2015 del concedente municipio de Itagüí aprobatoria de la citada petición; documento confidencial de compra de derechos contractuales entre Quipux SAS y Servientrega; y, las facturas 66494 del 31 de diciembre de 2015 sin firma por concepto de «derecho de uso de marca» por \$1.600.000.000 emitida por la Quipux SAS y 66494 con la misma fecha, emisor y valor, pero con el concepto «venta partic. Consorcio seti 25%», la primera de las cuales la actora señaló como un borrador de la segunda efectivamente expedida, lo cierto es que, se estableció que la contribuyente no registró en su contabilidad para el año 2015, activo en relación con el mencionado consorcio acorde con el artículo 18 del ET y la Circular Externa 115-006 del 2006 de la Superintendencia de Sociedades. Además, no encontró demostrado la propiedad del activo por más de dos años a partir de la suscripción del contrato de colaboración -año 2006- que solo es el inicio de la relación jurídica de los consorciados.

Es improcedente deducir las indemnizaciones pagadas por Servientrega por incumplir su responsabilidad como transportador de mercancía -artículos 1013 y 1030 del Código de Comercio-, pues su labor no consiste en recibir un envío y entregar una indemnización, sino cumplir con el transporte encargado. A la actora no corresponde actividades del asegurador, por el contrario, el Decreto Unificado del Sector Transporte 1079 de 2015, artículo 2.2.1.7.3.1, impone a la demandante tomar un seguro que ampare las cosas

<sup>19</sup> SAMAI Tribunal. Índice 11.

<sup>20</sup> Conceptos 030948 de 1999 y 010795 de 2017.



transportadas contra los riesgos propios de esa actividad, por lo que de presentarse un siniestro la aseguradora es quien asume el deber de indemnizar al afectado.

Por consiguiente, las indemnizaciones asumidas por la demandante no son una expensa necesaria ni se relacionan directamente con la actividad productora de renta, como lo precisó el Consejo de Estado<sup>21</sup>. Atendiendo a la regla 2 de la sentencia de unificación del Consejo de Estado<sup>22</sup> en materia de deducciones -107 ET-, las indemnizaciones en comento incumplen el requisito de necesidad, pues con criterio comercial<sup>23</sup>, para la actividad transportadora desarrollada por Servientrega no son normales ni razonables; y si bien la actora toma medidas para evitar o reducir los riesgos propios de tal actividad, lo cierto es que esas erogaciones no son indispensables para ejercerla y tampoco incrementan los ingresos percibidos por la sociedad. Sobre la sentencia de la que la demandante dice apartarse, se trata de un asunto en el que a la DIAN no le compete mediar, y respecto al salvamento de voto que cita en apoyo de su defensa, alude a indemnizaciones por accidentes de tránsito, que no al pago de los siniestros aquí discutidos.

Se configura el supuesto sancionable por inexactitud, en la medida que la actora no cumplió correctamente con su deber de contribuir con las cargas del Estado al haberse comprobado que en la declaración CREE de 2015 omitió ingresos e incluyó deducciones improcedentes, sin surgir diferencia de criterios en la interpretación razonable del derecho, sino el desconocimiento de las normas aplicables.

Es procedente la sanción impuesta al representante legal y el revisor fiscal de Servientrega porque en el presente caso está probado que en el ejercicio de sus funciones se presentó la irregularidad de omisión de ingresos, luego reflejada en la declaración fiscalizada, suscrita por esos mismos profesionales, de manera que dicha penalidad deviene de la configuración del supuesto de la norma y por tal motivo no se avizora vulneración al principio de legalidad. Pidió el reconocimiento de costas -agencias en derecho- a su favor.

### **Sentencia apelada**

El tribunal accedió parcialmente a las pretensiones de la demanda, sin condenar en costas<sup>24</sup>. Consideró que las pruebas allegadas por la actora -contabilidad de la actora con sus notas contables y anexos, certificado del revisor fiscal, acta 38 de la junta directiva del consorcio SETI y copia del correo electrónico del 06 de mayo de 2019, entre otros- demostraron que contabilizó y declaró todos los ingresos percibidos del consorcio SETI, las cuales no fueron valoradas por la demandada. Encontró desacertado que la DIAN ciñera su actuación a lo certificado por el citado consorcio sin recabar documentos idóneos adicionales sobre la efectiva obtención de los ingresos que habría omitido Servientrega, siendo de su cargo desvirtuar la presunción de veracidad de la declaración, ante lo cual, de manera contraria, lo que hizo fue exigir a la contribuyente que demostrara el hecho negativo de no haber recibido ingresos.

Lo que percibió la actora por la enajenación de su participación en el consorcio SETI debe adicionarse como ingreso gravado con renta ordinaria porque las pruebas allegadas, particularmente, el acta de modificación de la composición consorcial, dan cuenta que el negocio subyacente era el reemplazo de Servientrega S.A. por Quipux SAS en el citado

<sup>21</sup> Sentencia del 10 de agosto de 2017 (exp. 20951, CP: Jorge Octavio Ramírez Ramírez)

<sup>22</sup> Sentencia del 26 de noviembre de 2020 (exp. 21329, CP: Julio Roberto Piza Rodríguez)

<sup>23</sup> Sentencia del 09 de marzo de 2017 (exp. 20391, CP: Hugo Fernando Bastidas Bárcenas)

<sup>24</sup> SAMAI Tribunal. Índice 23. Reliquidó para fijar el total a pagar por impuesto \$4.318.661.000, sanción por inexactitud \$264.001.000, sanción al representante legal y revisor fiscal, \$52.801.000 cada uno.

consorcio, que no la venta de bien intangible activo fijo del patrimonio, de manera que, a su modo de ver, los ingresos de esa venta no están sujetos a ganancia ocasional.

Las indemnizaciones asumidas directamente por la demandante son deducibles, visto que el Consejo de Estado en un caso previo, entre las mismas partes, cambió la tesis jurídica anterior sobre la no deducibilidad de esas erogaciones -sentencia del 12 de agosto de 2021<sup>25</sup>-. Eso, porque tal negativa contrariaba los criterios de unificación de la sentencia del 26 de noviembre de 2020, exp. 21329, CP: Julio Roberto Piza, en torno al artículo 107 ET, concretamente, porque el reconocimiento de aquellas expensas tiene por objeto continuar prestando los servicios de transporte ofertados, razón por la que tienen relación de causalidad con la actividad generadora de renta de la contribuyente. Aunado a que la posición de Servientrega en el mercado podría verse afectada en el caso de no cancelar las señaladas indemnizaciones acarreando el deterioro de su fuente productiva por la pérdida de credibilidad y de clientes, lo que justifica la necesidad de la expensa según el criterio comercial del sector transporte de carga y mensajería.

La sanción por inexactitud se mantiene por la omisión de ingresos derivados de la enajenación de la participación de la actora en el consorcio SETI, sin que se trate de una diferencia de criterios. Y la consecuente reliquidación de la sanción impuesta al representante legal y al revisor fiscal que juzgó procedente porque en el ejercicio de sus funciones firmaron la declaración de renta CREE 2015, incurso en omisión de ingresos.

### Recurso de apelación

La **demandante** apeló<sup>26</sup> y censuró al *a quo* incurrir en errada interpretación de la operación de enajenación de su participación consorcial y de las normas aplicables, en tanto concluyó que no estaba ante un activo fijo intangible cuya venta está sujeta a ganancia ocasional, pues, lo cierto es que los derechos de participación (25%) en el consorcio SETI constituyen un intangible que no estaba obligada a contabilizar en la medida que para obtenerlo, sólo aportó su conocimiento y el servicio que cumple según su objeto social. El hecho que Servientrega no registrara en su contabilidad tal participación, no desvirtúa que es un activo fijo -art. 60 ET-, cuya naturaleza la determina el objeto social de esa compañía que no incluye ceder posiciones contractuales en forma habitual y profesional, es decir, que su venta no hace parte del giro ordinario de sus negocios y, por ello, el ingreso obtenido no constituye renta líquida. Reiteró la contradicción de la Dian, pues como la actora fue propietaria de ese activo fijo por más de dos años, -contados desde el 20 de octubre de 2006, cuando adquirió la calidad de consorciada de SETI-, lo que obtuvo por su venta está gravado como ganancia ocasional -art. 300 ET-.

No se configuró el hecho sancionable por inexactitud de omisión de ingresos, pues a partir de una interpretación razonada de las normas aplicables la actora declaró adecuadamente gravado con ganancia ocasional lo que percibió por la venta de su participación consorcial, de manera que su actuar no puede entenderse con ánimo defraudatorio y procede inclusive la consideración de una diferencia de criterios.

El tribunal hizo un análisis erróneo y alejado del ordenamiento jurídico respecto de las sanciones impuestas al representante legal y al revisor fiscal<sup>27</sup>, toda vez que el supuesto sancionado es omitir ingresos, lo que en este asunto no ocurrió, pues la declaración suscrita por los señalados profesionales corresponde con la contabilidad de la sociedad y es fiel reflejo de la realidad económica, en la cual la actora declaró lo que percibió por

<sup>25</sup> Expediente 25152, CP: Julio Roberto Piza Rodríguez, actor Servientrega SA.

<sup>26</sup> SAMAI Tribunal. Índice 26.

<sup>27</sup> Como se reseñó, no actuaron como demandantes en este proceso.

la venta de su participación consorcial como ganancia ocasional, distinto es que la DIAN reclasificara esos ingresos como renta ordinaria. Por consiguiente, al no configurarse el hecho sancionable, la demandada vulneró el principio de legalidad y tipicidad sancionadora.

La **demandada** impugnó el fallo de primera instancia<sup>28</sup>. Expresó que, con el certificado de contador del consorcio SETI y el balance anexo, cumplió con establecer el hecho generador, las operaciones gravadas y la debida cuantificación de la base gravable. Eso, porque ese documento es prueba contable y en el constan los ingresos, costos y gastos que a la actora le correspondía registrar en su contabilidad según la participación que tenía en el señalado acuerdo colaborativo, hecho que, en su entender, la demandante no desvirtuó en tanto se limitó a indicar que su contabilidad era llevada en debida forma.

De igual modo, en la actuación administrativa se estableció que: (i) el acta 38 de la junta directiva de SETI no puntualiza la no participación en la adición contractual Núcleo II; (ii) el documento confidencial de compra de derechos contractuales entre Quipux SAS y Servientrega S.A. se suscribió el 18 de diciembre de 2015; (iii) los estados financieros aportados por la contribuyente no estaban suscritos por el representante legal, revisor fiscal o contador y sus valores no correspondían a lo registrado en la contabilidad; (iv) el correo electrónico de uno de los consorciados, aducido por la actora como prueba, no es conducente ni idóneo para demostrar que ésta no percibió ingresos sobre la totalidad de lo que el consorcio recibió mes a mes según el balance suministrado por su contador; y; (v) de los certificados de las consignaciones bancarias a Servientrega S.A. no fue posible constatar que el monto entregado asciende al incluido en la contabilidad o en la declaración. Así, a su juicio, la afirmación de la demandante sobre la percepción parcial de los ingresos del consorcio no está respaldada.

En cuanto a la deducción por indemnizaciones, la entidad apelante atribuyó a la sentencia apelada defecto sustantivo al apartarse de la jurisprudencia del Consejo de Estado que había considerado la imposibilidad de deducir del impuesto sobre la renta las indemnizaciones por daños a terceros -discutidas en el caso-, porque en su sentir, no sería suficiente la referencia que se hace en la sentencia del 12 de agosto de 2021<sup>29</sup> a la contravención del criterio de decisión sobre deducibilidad de expensas -art. 107 ET- fijado en la sentencia de unificación del 26 de noviembre de 2020. En ese orden, el fallo de primera instancia vulneró sus derechos al debido proceso, igualdad, confianza legítima y seguridad jurídica, en tanto aplicó en forma retroactiva la referida sentencia de unificación, que modificó el precedente del Consejo de Estado<sup>30</sup> vigente al proferirse los actos acusados, con desconocimiento de la sentencia SU-406 de 2016 de la Corte Constitucional.

Si se aceptara la aplicación del precedente que no existía al momento de la expedición de los actos administrativos acusados, lo cierto es que las deducciones cuestionadas tampoco debían ser aceptadas porque la actora no probó que cumplieran con los requisitos de necesidad y relación de causalidad, máxime cuando contaba con pólizas de seguro que amparaban los riesgos. De manera que la sentencia impugnada había incurrido en un defecto fáctico al admitir la deducibilidad de los gastos cuestionados, a la luz del artículo 107 del ET, sin contar con apoyo probatorio.

Adicionó que la demandante no demostró su afirmación en torno a que las indemnizaciones pagadas se referían a eventos no cubiertos por las pólizas contratadas o que era más conveniente pagarlas que asumir el deducible, para lo que habría servido de prueba la negativa de la aseguradora de aceptar el riesgo o el incumplimiento del

<sup>28</sup> SAMAI Tribunal. Índice 27.

<sup>29</sup> Expediente 25152, CP: Julio Roberto Piza Rodríguez, actor Servientrega SA.

<sup>30</sup> Sentencias del 27 de septiembre de 2007 (exp.15299, CP: Juan Ángel Palacio Hincapié); 19 de agosto de 2010 (exp.16988, CP: William Giraldo Giraldo); 05 de mayo de 2011 (exp.17888, CP: Martha Teresa Briceño de Valencia); 30 de agosto de 2012 (exp.17586, CP: Carmen Teresa Ortiz de Rodríguez); y, 10 de agosto de 2017 (exp. 20951, CP: Jorge Octavio Ramírez Ramírez)



contrato de seguro, entre otras circunstancias que justificaran dichos pagos pese a contar con las respectivas pólizas. Así, lo evidenciado es el doble gasto asumido por un mismo concepto, vía primas de seguro e indemnizaciones.

No se pronunció sobre la sanción por inexactitud y, en cuanto a las sanciones impuestas al representante legal y revisor fiscal de Servientrega, manifestó que son procedentes porque en el presente caso está probada la irregularidad que dio origen a la omisión de ingresos en la liquidación privada, confirmada en parte por la sentencia impugnada.

### **Pronunciamientos finales**

Las partes y el ministerio público guardaron silencio en esta etapa procesal.

## **CONSIDERACIONES DE LA SALA**

### **Problema jurídico**

1- Juzga la Sala la legalidad de los actos acusados, atendiendo a los cargos de apelación planteados por las partes demandante y demandada, contra la sentencia de primera instancia que accedió parcialmente a las pretensiones de la demanda sin condenar en costas. En concreto, corresponde establecer la procedencia de: (i) adicionar los ingresos provenientes del Consorcio Servicios Especializados de Tránsito y Transporte de Itagüí [SETI] en el que la actora participaba en un 25%, y lo obtenido por la venta de esa participación consorcial declarada como ganancia ocasional; (ii) deducir las indemnizaciones pagadas directamente por la compañía a sus clientes por contingencias en la ejecución de su actividad productora de renta de mensajería y transporte; y, (iii) sancionar por inexactitud, así como su incidencia en la sanción al representante legal y al revisor fiscal -como se reseñó, no actuaron como demandantes en este proceso-.

### **Análisis del caso concreto**

2- En cuanto al primer problema jurídico, concretamente, sobre la *procedencia de adicionar a la declaración de renta CREE del año 2015 presentada por Servientrega S.A., mayores ingresos consorciales*, se inicia por señalar que el *a quo* halló la razón a la demandante porque encontró que las pruebas aportadas por ésta demostraban que contabilizó y declaró todos los ingresos que percibió del consorcio SETI, las cuales no valoró la administración. Juzgó desacertado que, siendo de cargo de la DIAN desvirtuar la presunción de veracidad de la declaración, la entidad ciñera su actuación a lo certificado por el consorcio sin recabar documentos idóneos adicionales sobre la efectiva obtención de los ingresos que habría omitido Servientrega y de manera contraria exigiera a la contribuyente la demostración del hecho negativo de no haber percibido ingresos.

La DIAN apeló en el sentido de señalar que los documentos aportados por la demandante no refieren que Servientrega no participó en los ingresos consorciales derivados de la adición contractual Núcleo II. Explicó que, con el certificado del consorcio SETI y el balance anexo cumplió con establecer el hecho generador, las operaciones gravadas y la debida cuantificación de la base gravable, documentos que son prueba contable y, a su modo de ver, no fueron desvirtuados por la actora con la manifestación de que llevaba su contabilidad en debida forma, por el contrario, lo advertido fue que esos ingresos no se contabilizaron con los debidos soportes.

Para dar solución al tema debatido, en punto al consorcio es apropiado hacer remisión al numeral 6 del artículo 7 de la Ley 80 de 1993 en cuanto al entendimiento de esa figura,



así: «*Consortio: Cuando dos o más personas en forma conjunta presentan una misma propuesta para la adjudicación, celebración y ejecución de un contrato, respondiendo solidariamente de todas y cada una de las obligaciones derivadas de la propuesta y del contrato. En consecuencia, las actuaciones, hechos y omisiones que se presenten en desarrollo de la propuesta y del contrato, afectarán a todos los miembros que lo conforman.*»

Igualmente, debe recordarse que el artículo 18 del ET -entonces vigente-<sup>31</sup> establecía que en la medida que los consorcios no son contribuyentes del impuesto sobre la renta, la contabilización y declaración de los ingresos, costos y deducciones consorciales, recaía en sus miembros de forma independiente y según su participación. Ello, sin la obligatoriedad de llevar un registro de los señalados conceptos ni de la expedición de un certificado del representante y contador del consorcio, como se implementó a partir de la Ley 1819 de 2016 -art. 20-<sup>32</sup>. Aunque la aludida certificación vino a ser obligatoria luego de la Ley 1819 de 2016, la Sala<sup>33</sup> reconocía su pertinencia en la medida que permitía a los partícipes autoliquidar sus obligaciones tributarias y soportarlas, eso, sin perjuicio de que la autoridad tributaria requiriera medios probatorios adicionales, debiendo el consorciado suministrarlos en su condición de contribuyente, en ejercicio de la carga de la prueba, conforme al artículo 167 del CGP, y correspondiendo a la autoridad valorarlos.

Así, la aludida certificación vino a ser preponderante a partir de la Ley 1819 de 2016, de suerte que antes de esta disposición tenía la connotación de elemento demostrativo discrecional, aunado a los otros aportados, debiendo la autoridad tributaria valorarlos en conjunto con los demás medios de prueba allegados.

En torno a los ingresos consorciales debatidos obran los siguientes medios de prueba:

(i) Las partes no discuten que el consorcio SETI informó ingresos operacionales por \$1.208.817.379 y no operacionales por \$651.963, como quedó consignado en la liquidación oficial de revisión<sup>34</sup> y en la resolución de reconsideración<sup>35</sup>.

(ii) Acta de constitución del Consorcio Servicios Especializados de Tránsito y Transporte de Itagüí [SETI] suscrito el 20 de octubre de 2006 por Servientrega S.A., Taborda Vélez & Cía. S. en C. y Servicio Integrado de Ingeniería Transporte y Tecnología proyectos Construcciones Civiles, la primera de ellas con el 25% de participación. Como objeto del acuerdo de colaboración se estipuló «2.1. *Presentar una propuesta en el proceso de la licitación pública abierta por la STT para contratar mediante el sistema de concesión, la prestación de los servicios administrativos de operación de los registros de automotores, conductores, infractores, elaboración de matrículas, licencias de conducción y tarjetas de operación y demás asociados a esos registros, así como la gestión de cobro prejurídico de Infracciones, de conformidad con las especificaciones técnicas que se relacionan en el pliego de condiciones y otorgar la garantía de seriedad de la propuesta correspondiente.*»<sup>36</sup>

(iii) Notas contables 17140, 17423 y 17432<sup>37</sup> que dan cuenta del registro de los ingresos percibidos por la actora en el año 2015 según su participación en el Consorcio SETI, así:

Nota contable	Periodo	Ingresos operacionales	Ingresos no operacionales	Porcentaje de liquidación
17140	Enero y febrero	196.935.838	263.417	25%
17423	Marzo a septiembre	598.076.671	377.736	24.5%

<sup>31</sup> Artículo 61 de la Ley 223 de 1995, antes de la modificación introducida por el artículo 20 de la Ley 1819 de 2016.

<sup>32</sup> Inciso primero, parte final: «*Para efectos tributarios, las partes deberán llevar un registro sobre las actividades desarrolladas en virtud del contrato de colaboración empresarial que permita verificar los ingresos, costos y gastos incurridos en desarrollo del mismo. Parágrafo 1: «En los contratos de colaboración empresarial el gestor, representante o administrador del contrato deberá certificar y proporcionar a los partícipes, consorciados, asociados o unidos temporalmente la información financiera y fiscal relacionada con el contrato. La certificación deberá estar firmada por el representante legal o quien haga sus veces y el contador público o revisor fiscal respectivo. En el caso del contrato de cuentas en participación, la certificación expedida por el gestor al partícipe oculto hace las veces del registro sobre las actividades desarrolladas en virtud del contrato de cuentas en participación.»* (Se destaca)

<sup>33</sup> Sentencia del 21 de septiembre de 2023 (exp. 26464, CP: Wilson Ramos Girón)

<sup>34</sup> Página 22.

<sup>35</sup> Página 12.

<sup>36</sup> SAMAI Tribunal. Índice 10. Caa17. pp. 10 - 19.

<sup>37</sup> SAMAI Tribunal. Índice 10. Carpeta «FOLIOS 1786».



17432	Marzo a septiembre	12.205.646	7.709	0.5%
	Ingresos totales	807.218.155	648.862	

- (iv) Balance de prueba sobre los ingresos de marzo a septiembre de 2015 del consorcio SETI<sup>38</sup>, con un acumulado de ingresos operacionales por \$2.441.129.270 y de ingresos no operacionales por \$1.542.830.
- (v) Estado de resultados de los ingresos de enero y febrero de 2015<sup>39</sup> de ese mismo acuerdo de colaboración, con un acumulado de ingresos operacionales por \$787.746.352 y de ingresos no operacionales por \$1.053.669.
- (vi) Certificado del revisor fiscal de Servientrega S.A.<sup>40</sup> emitido el 22 de junio de 2018:

Los registros contables por el período comprendido entre el 1 de enero y el 31 de diciembre de 2015, que hacen parte de dichos estados financieros, de las clases: ingresos, gastos y costos, incluyen transacciones con el tercero Consorcio Servicios Especializados de transporte y tránsito de Itagüí, identificado con NIT. 900.118.375-1, como se detalla continuación:

Clase	Valor
Ingresos	\$ 807.867.026
Gastos	529.576.945
Costos	42.555.181

- (vii) Acta 38 del 06 de octubre de 2015, de la junta directiva de SETI<sup>41</sup> con la definición de los siguientes puntos de negociación:

I.Teniendo en cuenta que Servientrega S.A. encomendó al doctor (...) realizar las evaluaciones de banca de inversión necesarias para definir su salida del Consorcio SETI, sujeto a referendo, se confirmará con él como **fecha de corte** para dicho retiro el **31 de julio de 2015**. (...) IV. Servientrega S.A. no participará en inversiones, riesgos, ingresos ni otras actuaciones derivadas por las implementaciones que Implica la modificación del Contrato de Concesión **desde la fecha de corte definida en la negociación**. (...) VI. De acuerdo a los resultados de la negociación de la banca de inversión realizada por Servientrega S.A., se aprueba realizarle a este Consorciado la distribución de excedentes pendientes desde septiembre de 2014 hasta el 31 de julio de 2015, siendo ésta la **fecha de corte definida**. (...) Se presenta el balance financiero y estado de resultados con corte a agosto de 2015, donde se analizan los valores acumulados a junio de 2015 y se detallan los ingresos y gastos de los núcleos I y II respectivamente para los meses de julio y agosto, los cuales son aprobados por unanimidad. (Se destaca)

- (viii) Correo electrónico del 06 de mayo de 2019<sup>42</sup> remitido por [william.zuluaga@quipuz.com](mailto:william.zuluaga@quipuz.com) a [jorgea.munoz@servientrega.com](mailto:jorgea.munoz@servientrega.com) y a [blacan.diaz@servientrega.com](mailto:blacan.diaz@servientrega.com), cuyo texto es el siguiente:

Te envío un resumen de la información contable correspondiente al periodo gravable en donde Servientrega hizo parte con una participación del 25% hasta el mes de septiembre.

Finalizando el año 2014 se hizo una negociación en la cual Servientrega tomó la determinación de no continuar con el consorcio, para poder iniciar esta nueva etapa fue necesario realizar una serie de inversiones las cuales fueron ejecutadas por el resto de partícipes pero no por Servientrega, a su vez, como mutuo acuerdo de los socios se determinó que Servientrega no participa de los excedentes que generara hasta el momento en Núcleo II (adición del contrato) por lo cual se negoció un valor a ser entregado a Servientrega para la cesión de su participación.

Es por lo anterior que para efectos contables y fiscales (acuerdo de socios) Servientrega iría solo hasta el mes de septiembre y de acuerdo a esto se suministró información financiera a la DIAN en la visita realizada a las instalaciones del proyecto, información que fue acordado con Servientrega para ser remitida a dicha entidad.

<sup>38</sup> SAMAI Tribunal. Índice 10. Carpetas. «FOLIOS 1786». «Soportes 17423»  
<sup>39</sup> SAMAI Tribunal. Índice 10. Carpetas. «FOLIOS 1786». «Correo Nota 17140»  
<sup>40</sup> SAMAI Tribunal. Índice 10. Caa19. p. 25.  
<sup>41</sup> SAMAI Tribunal. Índice 10. Caa21. pp. 7 - 9.  
<sup>42</sup> SAMAI Tribunal. Índice 10. Caa23. pp. 2 - 5.



En el archivo que te adjunto está un balance de prueba desde el mes de enero hasta el mes de septiembre en donde participa, adicional el generado a diciembre en donde se detalla la participación tanto en ingresos, costos y gastos para el periodo gravable 2015, en la última hoja está el estado de resultados por socio para ese año.

El análisis probatorio integral y en sana crítica permite corroborar que, cuestionada la veracidad de la declaración con fundamento en los ingresos reportados por el contador del consorcio, la actora procedió a desvirtuar esa información explicando que mediante acta 38 de la junta directiva de SETI se acordó que Servientrega S.A. no invertiría ni recibiría ingresos de la adición contractual Núcleo II, razón por la cual lo que percibió no es el monto indicado en la aludida certificación consorcial.

Para demostrar lo anterior, en adición a la señalada acta, allegó las notas contables que dan cuenta del registro de los ingresos que percibió en el año 2015 según su participación en el consorcio SETI, el balance de prueba sobre los ingresos de marzo a septiembre de 2015 del consorcio SETI, el estado de resultados de los ingresos de enero y febrero de 2015 de ese mismo acuerdo de colaboración, el certificado del revisor fiscal de Servientrega sobre los ingresos que esta compañía obtuvo de su participación consorcial en SETI y el correo electrónico del contador del consorcio donde explica que la demandante no invirtió ni se lucró de la adición contractual Núcleo II.

Valorados esos elementos de prueba en conjunto, muestran lo que advirtió el tribunal, que los valores acumulados de ingresos operacionales y no operacionales de enero a septiembre de 2015 del balance de prueba y el estado de resultados de SETI, arrojan un monto final de ingresos de \$3.231.472.121, cuyo 25% (\$807.867.017) es equivalente a la cifra contabilizada y declarada por la demandante, de manera que Servientrega no incurrió en la omisión de ingresos endilgada por la demandada.

Esa realidad probada no fue desvirtuada por la DIAN con posterioridad a la actividad probatoria ejercida por la actora luego de ser cuestionada su declaración, advertido que dicha entidad, en defensa de su actuación no allegó pruebas adicionales a lo certificado por el consorcio, siendo que para la época de los hechos ese documento tenía igual fuerza demostrativa que las pruebas suministradas por la demandante, y que, con la misma potencialidad, en el plenario se encontraba el certificado del revisor fiscal de Servientrega. Así, el fundamento probatorio de la autoridad tributaria fue superado en la actuación administrativa por la defensa ejercida por la demandante y en sede judicial esa entidad tan sólo rebatió que los elementos de prueba de su contraparte no contienen referencia expresa a la *no participación* de Servientrega en la adición contractual Núcleo II convenida por los restantes miembros de SETI, que los estados financieros de la actora no estaban firmados y sus valores no eran concordantes, y que, a su juicio, el correo del 06 de mayo de 2019 aportado por la actora era inconducente. Argumentación que es demeritada, como se explicó, por la valoración conjunta de los elementos de prueba efectuada por el tribunal, que se reafirma en esta instancia.

Así, lo aducido por la administración en sede judicial corresponde a argumentos que no tienen la sustancia probatoria ni la potencialidad de invalidar lo probado por la actora en cuanto a la contabilización que ella y SETI realizaron de los ingresos consorciales percibidos a nombre de Servientrega en el año 2015. No prospera la apelación de la DIAN.

En lo atinente a la *procedencia de adicionar lo percibido por Servientrega S.A. por la venta de su participación en el consorcio SETI como ingreso gravable con renta ordinaria*. Se precisa que el tribunal dio la razón a la DIAN por considerar que el negocio subyacente a esa enajenación era el remplazo de Servientrega S.A. por Quipux SAS en el citado



consorcio, que no la venta de un bien intangible de cuya explotación se derivan beneficios económicos futuros, de modo que el ingreso obtenido por la actora no es pasible de ganancia ocasional.

Para la demandante apelante, el *a quo* incurrió en errada interpretación de la operación de enajenación de su participación consorcial y de las normas aplicables, pues en el caso los derechos de participación (25%) en el consorcio SETI constituyen un intangible o bien incorporal frente al cual Servientrega no realizó ningún desembolso en el momento de la constitución del consorcio SETI, tan solo aportó su conocimiento y operatividad según su objeto social, lo que impedía asignarle un valor susceptible de contabilización ni declaración previa a la venta. Sin embargo, cumplido que por más de dos años ese activo fue de Servientrega y que la venta de esa participación no es del giro ordinario de sus negocios, el producto de la referida enajenación solo procedía gravarse como ganancia ocasional.

Para dirimir el litigio es pertinente hacer remisión al artículo 60 del ET<sup>43</sup>, que dispone:

*«Los activos enajenados se dividen en movibles y en fijos o inmovilizados. Son activos movibles los bienes corporales muebles o inmuebles y los incorporales que se enajenan dentro del giro ordinario de los negocios del contribuyente e implican ordinariamente existencias al principio y al fin de cada año o período gravable. Son **activos fijos** o inmovilizados los bienes corporales muebles o inmuebles y los **incorporales** que no se enajenan dentro del giro ordinario de los negocios del contribuyente.»*  
(Se destaca)

Para la Sala<sup>44</sup>, el «giro ordinario de los negocios» constituye el criterio diferenciador entre los activos movibles y los activos fijos o inmovilizados, así, en la sentencia de unificación del 02 de diciembre de 2021 (exp. 23424, CP: Julio Roberto Piza Rodríguez) se precisó que se trata de una categoría jurídica propia del derecho societario, desarrollada a partir del concepto de objeto social, para referirse a aquellas actividades que, siendo parte de su formulación, son ejecutadas de manera «habitual u ordinaria» por el ente societario.

De acuerdo con el artículo 66 del Decreto 2649 de 1993 son activos intangibles «*los recursos obtenidos por un ente económico que, **careciendo de naturaleza material, implican un derecho o privilegio oponible a terceros**, distinto de los derivados de los otros activos, de cuyo ejercicio o explotación pueden obtenerse beneficios económicos en varios períodos determinables, tales como patentes, marcas, derechos de autor, crédito mercantil, franquicias, así como los derechos derivados de bienes entregados en fiducia mercantil.*» (Se destaca)

El artículo 179 del ET dispone que no se considera ganancia ocasional sino renta líquida, la utilidad en la enajenación de bienes que hagan parte del activo fijo del contribuyente y que hubieren sido poseídos por menos de dos años. Correlativamente, el artículo 300 ib.<sup>45</sup> prescribe que «*Se consideran ganancias ocasionales para los contribuyentes sujetos a este impuesto, las provenientes de la enajenación de bienes de cualquier naturaleza, que hayan hecho parte del activo fijo del contribuyente por un término de dos años o más. Su cuantía se determina por la diferencia entre el precio de enajenación y el costo fiscal del activo enajenado.*» Asimismo, esa norma indica que «*No se considera ganancia ocasional sino renta líquida, la utilidad en la enajenación de bienes que hagan parte del activo fijo del contribuyente y que hubieren sido poseídos por menos de 2 años.*».

<sup>43</sup> Vigente al año 2015, sin el párrafo adicionado por el artículo 40 de la Ley 1819 de 2016 «*Para los contribuyentes obligados a llevar contabilidad los activos movibles corresponden a los inventarios. Los activos fijos corresponden a todos aquellos activos diferentes a los inventarios y se clasificarán de acuerdo con los nuevos marcos técnicos normativos, tales como propiedad, planta y equipo, propiedades de inversión, activos no corrientes mantenidos para la venta.*»

<sup>44</sup> Sentencia del 08 de mayo de 2025 (exp. 28994, CP: Wilson Ramos Girón)

<sup>45</sup> Vigente al año 2015, sin el párrafo 2, adicionado por el artículo 124 de la Ley 1819 de 2016 «*No se considera activo fijo, aquellos bienes que el contribuyente enajena en el giro ordinario de su negocio. A aquellos activos movibles que hubieren sido poseídos por el contribuyente por más de 2 años no le serán aplicables las reglas establecidas en este capítulo.*»

Acorde con la normativa, son activos fijos los bienes inmuebles, muebles e *incorporales* que no se enajenan en el giro ordinario de los negocios del contribuyente. Esa última tipología hace referencia a aquellos que no tienen materialidad, son intangibles, como ocurre con los derechos o privilegios oponibles a terceros. Cuando estos bienes se enajenan, lo obtenido como utilidad constituye renta ordinaria si el activo fue poseído por término inferior a dos años, o ganancia ocasional si la posesión fue de dos o más años. En ese sentido, el tratamiento fiscal de ganancia ocasional que la actora dio al producto de la venta de su participación en el consorcio SETI, debe responder a la naturaleza de esa utilidad como proveniente de un activo fijo poseído por dos años o más, de lo contrario, constituyen renta líquida. Al efecto, son hechos probados en el expediente:

(i) Certificado de existencia y representación legal de Servientrega S.A. de cuyo objeto social se destacan las actividades económicas de: servicio postal en todas sus formas, transporte de carga y valores, integrador y administrador logístico, y servicios administrativos de operación de los registros de automotores, conductores, infracciones, elaboración de matrículas, licencias de conducción, tarjetas de conducción y demás asociados a esos registros.<sup>46</sup>

(ii) Acta de constitución del consorcio SETI suscrita el 20 de octubre de 2006 que da cuenta de la participación de Servientrega S.A. en ese acuerdo colaborativo en un 25%<sup>47</sup>, del cual, según Acta 38 del 06 de octubre de 2015 de la junta directiva de SETI, dejó de ser parte a partir del 31 de julio de 2015, reconociéndose a su participación consorcial el valor de \$1.600.000.000<sup>48</sup>.

(iii) Solicitud del 19 de octubre de 2015, dirigida al alcalde de Itagüí como contratante, para la aprobación de Quipux SAS como nuevo integrante del consorcio SETI, en las mismas condiciones de Servientrega S.A.<sup>49</sup>

(iv) Resolución 158261 del 16 de diciembre de 2015 por la cual el alcalde de Itagüí aprueba la modificación de la composición consorcial antes referida.<sup>50</sup>

(v) Acta del 16 de diciembre de 2015, por la cual se modifica la composición del consorcio SETI, en el sentido que Quipux SAS sustituye por cesión onerosa a Servientrega S.A., cuya participación era del 25% en el citado acuerdo colaborativo.<sup>51</sup>

(vi) Documento confidencial de compra de derechos contractuales entre Servientrega S.A. y Quipux SAS, del 18 de diciembre de 2015, mediante el cual las señaladas partes acordaron la enajenación y compra irrevocable del 25% de participación de la primera en el consorcio SETI por un precio de \$1.600.000.000.<sup>52</sup>

(vii) Factura 66494 del 31 de diciembre de 2015 por valor de \$1.600.000.000 por concepto de «*venta partic. consorcio SETI 25%*»<sup>53</sup>, valor que fue contabilizado en la cuenta del activo otros deudores 138095 a nombre de «*Quipux*» y en la cuenta de ingresos no operacionales 424805 «*utilidad en venta de intangibles*».<sup>54</sup>

(viii) Declaración del impuesto sobre la renta del año gravable 2015 de la demandante con un ingreso por ganancias ocasionales de \$1.600.000.000<sup>55</sup>.

Del recuento probatorio precedente resulta que el bien enajenado por la actora corresponde al derecho de participación -25%- que ostentaba en el consorcio SETI, es decir, que se trata de un bien incorporal o intangible, en contraste, la actividad productora de renta de la demandante no involucra negociar derechos sociales o de participación en sociedades o figuras colaborativas, como consorcios o uniones temporales, pues tiene como actividad económica, prestar servicios postales, de transporte de cosas,

<sup>46</sup> Certificado de existencia y representación legal. SAMAI Tribunal. Índice 10. Caa18. pp. 92 - 127.

<sup>47</sup> SAMAI Tribunal. Índice 10. Caa17. pp. 10 - 19.

<sup>48</sup> SAMAI Tribunal. Índice 10. Caa20. pp. 81 - 83.

<sup>49</sup> SAMAI Tribunal. Índice 10. Caa17. pp. 110 - 112.

<sup>50</sup> SAMAI Tribunal. Índice 10. Caa17. pp. 113 - 118.

<sup>51</sup> SAMAI Tribunal. Índice 10. Caa17. pp. 119 - 122.

<sup>52</sup> SAMAI Tribunal. Índice 10. Caa17. pp. 123 - 124.

<sup>53</sup> SAMAI Tribunal. Índice 10. Caa17. p. 125.

<sup>54</sup> SAMAI Tribunal. Índice 10. Caa17. pp. 139 - 146.

<sup>55</sup> SAMAI Tribunal. Índice 10. Caa1. p. 15.

mercancías y valores, así como de administrador e integrador logístico, entre otros, y puntualmente, la actividad 14 del objeto social -según el certificado de existencia y representación legal- corresponde a: *«prestar directa, conjuntamente o a través de terceros servicios administrativos de operación de los registros de automotores, conductores, infractores, elaboración de matrículas, licencias de conducción, tarjetas de operación y demás asociados a esos registros, así como la gestión de cobro pre-jurídico de infracciones.»*. Por consiguiente, el bien intangible vendido por Servientrega no hace parte del giro ordinario de sus negocios.

Volviendo al artículo 60 del ET, en cuanto establece que son *activos fijos* los bienes *incorporales* que no se enajenan dentro del giro ordinario de los negocios del contribuyente, se observa que la participación de la demandante en el consorcio SETI satisface esa condición, en oposición a que no se trata de un hecho económico propio de la actividad generadora de renta de Servientrega. Connotación de índole fiscal frente a la cual no es determinante que el respectivo bien se haya registrado en la contabilidad como un activo fijo, que por demás, no lo previó la norma en comento.

Así, aun cuando las partes coinciden en que la actora no registró la participación -25%- que ostentaba en el consorcio SETI, esto no demerita la condición de dicho bien intangible como un *activo fijo*, de ahí que se encuentra satisfecho el primer supuesto del artículo 300 ib., en tanto se considera ganancia ocasional la utilidad obtenida por la venta de un bien de cualquier naturaleza que haya hecho parte del activo fijo del contribuyente, a cuyo efecto se reitera<sup>56</sup> que *«Lo verdaderamente relevante es el propósito y la destinación de los bienes en el contexto de la actividad económica del contribuyente.»*

En lo que atañe a la posesión del bien como activo fijo por dos años o más, como se advirtió, está cumplido habida consideración que el derecho de participación de Servientrega S.A. -25%- en el consorcio SETI se definió desde su constitución el 20 de octubre de 2006, a propósito de lo cual, se insiste, no era determinante su registro contable sino su realidad fiscal como un bien que no se enajena dentro del giro ordinario de los negocios, situación que superó ampliamente el lapso señalado.

Al verificarse en el expediente que el derecho de participación de Servientrega en el consorcio SETI es un activo fijo que poseyó por más de dos años, se concluye adecuado el tratamiento fiscal dado por la demandante al producto de la venta de ese bien intangible como ingreso gravado con ganancia ocasional. Prospera el cargo de la actora.

3- En torno al segundo problema jurídico *-deducibilidad de las indemnizaciones pagadas directamente por la compañía a sus clientes por contingencias presentadas en la ejecución de su actividad productora de renta de mensajería y transporte de carga-* procede resolver los cargos que la demandada apelante en el sentido de sí la sentencia impugnada incurrió: (i) en defecto sustantivo al aplicar retroactivamente la sentencia de unificación del 26 de noviembre de 2020 (exp. 21329, CP: Julio Roberto Piza Rodríguez), lo que vulneró sus derechos al debido proceso e igualdad, así como los principios de confianza legítima y seguridad jurídica; y, (ii) en defecto fáctico al admitir la deducibilidad de las indemnizaciones pagadas directamente por la actora, sin que ésta demostrara el cumplimiento de los requisitos de necesidad y causalidad del artículo 107 del ET, máxime cuando contaba con pólizas de seguro que amparaban los riesgos acaecidos.

La Sala no analizará los cargos de apelación de la demandada atinentes a que la actora no demostró que las indemnizaciones pagadas se referían a eventos no cubiertos por las pólizas contratadas o que le era más conveniente pagarlas que asumir el deducible, y que lo evidenciado es el doble gasto asumido por un mismo concepto, vía primas de

<sup>56</sup> Sentencia del 08 de mayo de 2025 (exp. 28994, CP: Wilson Ramos Girón)

seguro e indemnizaciones. Ello, por cuanto esto no se planteó en los actos demandados, demanda ni contestación, consecuentemente no fue objeto de controversia en el trámite judicial, no siendo esta la oportunidad para proponer dicho debate, porque «en atención a la congruencia externa de la sentencia, la decisión debe circunscribirse a lo planteado en la demanda y la contestación, en el marco de los actos acusados, teniendo en cuenta que, como lo ha reiterado esta Sección, el acto es -en sí mismo- el objeto y límite del control de legalidad que ejerce la jurisdicción»<sup>57</sup>

Aunado a que, al tratarse de cargos que proponen una nueva discusión en esta instancia, abordarlos excedería la competencia asignada al juez de segunda instancia -artículo 328, CGP- y llevaría a incurrir en un fallo incongruente -artículo 281 del CGP- que, además, violaría los derechos al debido proceso, defensa y contradicción de la contraparte.

Para solucionar el debate en punto al reproche de la entidad apelante sobre la aplicación retroactiva del precedente judicial, se reitera en lo pertinente el criterio de decisión expuesto por la Sección en la sentencia del 04 de mayo de 2023 (exp. 26891, CP: Myriam Stella Gutiérrez Argüello) con identidad fáctica y jurídica, entre las mismas partes<sup>58</sup>.

En ese precedente se señaló que las reglas de decisión fijadas por el Consejo de Estado en todas sus providencias, incluidas las de unificación, «son vinculantes de manera general e inmediata, tanto para los jueces y tribunales administrativos, a título de precedente vertical, como para el mismo Consejo de Estado, a título de precedente horizontal. Sin embargo, la fuerza vinculante de la jurisprudencia del Consejo de Estado no significa que esta sea inmodificable y que, por lo mismo, no pueda variar. Por el contrario, *«resulta posible, por parte de los órganos de cierre, cambiar el precedente aplicable, siempre y cuando se cumpla con la carga argumentativa de demostrar las razones que justifican dicho cambio»*<sup>59</sup>. Igualmente, frente a la sentencia SU-406 de 2016<sup>60</sup>, reiterada, entre otras, en la sentencia T-044 de 2022, se expresó que la Corte Constitucional se refirió al cambio de precedente y su aplicación en el tiempo, y que en esas providencias la Corte resaltó que el cambio de una determinada posición jurisprudencial resulta aplicable de manera general y automática para los casos pendientes de decisión, es decir, con «efectos retrospectivos», considerando que constituyen situaciones no consolidadas, sin perjuicio de que los jueces, atendiendo a las particularidades de cada caso, deban valorar si la aplicación de la nueva regla jurisprudencial sacrifica *«intensamente»* las garantías procesales y sustanciales de alguna de las partes. Esta clase de afectaciones pueden ocurrir, según la Corte, en situaciones en las que la *«modificación supone imponer nuevas cargas procesales, argumentativas o probatorias, así como también cuando esta tiene incidencia directa en los términos procesales, notificaciones que se están surtiendo o términos que ya habrían empezado a correr, entre otros eventos en los que se ha creado para las partes y terceros una expectativa de actuar de una determinada manera o de no hacerlo»*<sup>61</sup>.

En el caso, la entidad apelante alega que el tribunal aplicó retroactivamente la sentencia de unificación CE-SUJ-4-005 del 26 de noviembre de 2020 (CP: Julio Roberto Piza Rodríguez), que modificó la posición jurisprudencial de la Sección sobre el alcance de los requisitos de relación de causalidad, necesidad y proporcionalidad para la procedencia de las deducciones en el impuesto de renta y que se encontraba vigente al momento de la expedición de los actos demandados y que fue determinante para la decisión adoptada por la DIAN. A estos efectos, la apelante se refirió a las sentencias en las que el Consejo de Estado, bajo la posición anterior, negó la deducibilidad de gastos por concepto de indemnizaciones por incumplir el requisito de necesidad del artículo 107 del ET.

<sup>57</sup> Sentencias del 07 de noviembre de 2024 y del 03 de abril y 21 de agosto de 2025 (exps. 28639, 26976 y 28835, CP: Wilson Ramos Girón) En igual sentido, la sentencia del 09 de mayo de 2024 (exp. 28297, CP: Myriam Stella Gutiérrez, actor Servientrega S.A.)

<sup>58</sup> La deducibilidad de las indemnizaciones asumidas directamente por Servientrega por los riesgos acaecidos en desarrollo de sus actividades generadoras de renta de mensajería y de transporte de carga, también fue admitida por la sentencia del 12 de agosto de 2021 (exp. 25152, CP: Julio Roberto Piza Rodríguez), reiterada en la sentencia del 09 de mayo de 2024 (exp. 28297, CP: Myriam Stella Gutiérrez Argüello), en las cuales la demandante era Servientrega S.A., renta 2012 y 2014, respectivamente.

<sup>59</sup> Corte Constitucional. Sala Plena. Sentencia SU-406 de 2016. MP. Luis Guillermo Guerrero Pérez.

<sup>60</sup> MP. Luis Guillermo Guerrero Pérez.

<sup>61</sup> Corte Constitucional. Sala Quinta de Revisión. Sentencia T-044 de 2022. MP. Paola Andrea Meneses Mosquera.



Para la Sala, en línea con el precedente, el cargo de la apelación no está llamado a prosperar. En primer lugar, porque la aplicación efectuada por el tribunal de las reglas de decisión contenidas en la sentencia de unificación del 26 de noviembre de 2020 está acorde con los efectos retrospectivos de los cambios jurisprudenciales del Consejo de Estado, como órgano de cierre y máxima autoridad de la justicia administrativa, sobre casos pendientes de decisión en sede judicial y que, por lo mismo, constituyen situaciones jurídicas no consolidadas.

Y, en segundo lugar, porque a partir de las particularidades del proceso y de la argumentación presentada por la apelante, no se desprende una afectación «intensa» de las garantías fundamentales de la DIAN.

Sobre la primera de las anteriores razones jurídicas, la quinta regla de unificación contenida referida sentencia CE-SUJ-4-005 establece que: «5. *Las anteriores reglas jurisprudenciales de unificación rigen para los trámites pendientes de resolver en sede administrativa y judicial. No podrán aplicarse a conflictos previamente decididos*». En esa medida, «el Tribunal estaba en la obligación de aplicar tales reglas para resolver este asunto, puesto que se trataba de una controversia pendiente de resolver en sede judicial, es decir, de una situación jurídica no consolidada al momento de la expedición de la sentencia de unificación». Además, el tribunal «también se encontraba obligado a aplicar las reglas de unificación porque el caso que aquí se discute gira en torno al cumplimiento de los requisitos generales de deducibilidad establecidos en el artículo 107 del Estatuto Tributario, es decir, sobre la disposición legal sobre la cual, precisamente, se sentaron las reglas de unificación».

En cuanto a la segunda razón expuesta, acorde con el precedente, la Sala observa que, del expediente y la argumentación referida por la DIAN en el recurso de apelación, no se evidencia que la aplicación del nuevo criterio jurisprudencial unificado haya derivado en una «intensa» afectación del debido proceso, confianza legítima y seguridad jurídica de la Administración de Impuestos, que hiciera necesario no aplicar el cambio del precedente judicial, pues «tal modificación no supuso para la apelante la imposición de nuevas cargas procesales, argumentativas o probatorias, ni mucho menos cambios en los términos procesales o notificaciones que pudieran impedir el acceso al derecho a la administración de justicia». Además «los jueces de la República y, en especial, el Consejo de Estado, como órgano de cierre de la Jurisdicción de lo Contencioso Administrativo, están legitimados para modificar sus criterios jurisprudenciales, siempre que expongan una carga argumentativa que justifique la modificación, tal y como ocurrió en este caso concreto».

Al respecto, nótese que en la sentencia de unificación CE-SUJ-4-005 del 26 de noviembre de 2020, esta Corporación expuso las razones por las cuales era necesario unificar la jurisprudencia respecto a la aplicación del artículo 107 del Estatuto Tributario, en tanto «(...) el carácter indeterminado de los conceptos de causalidad, necesidad y proporcionalidad que involucra la disposición del artículo 107 *ibidem* para reglar las expensas deducibles de la base gravable del impuesto sobre la renta y, de esa forma, concretar el principio constitucional de capacidad económica en la tributación. Tal formulación del precepto del artículo 107 deriva en un alto volumen de litigios en la vía administrativa y en la judicial que tienen por objeto establecer si las expensas cuestionadas superan las exigencias de los requisitos mencionados».

Frente a la impugnación de la DIAN en torno a que las indemnizaciones asumidas directamente por la actora no satisfacen los requisitos de necesidad y causalidad del artículo 107 del ET, se reitera en lo pertinente el criterio y análisis realizado por la Sala en la sentencia del 12 de agosto de 2021 (exp. 25152, CP: Julio Roberto Piza Rodríguez) con identidad fáctica y jurídica, entre las mismas partes<sup>62</sup>.

«4.1- Primero, la Sala debe cotejar esa situación con la regla de decisión unificada en la providencia 2020CE-SUJ-4-005, del 26 de noviembre de 2020 (exp. 21329, CP: Julio Roberto Piza), relacionada con los criterios de apreciación del requisito causalidad de los gastos exigido para su deducibilidad. De acuerdo con ella, la generación de ingresos no es

<sup>62</sup> Reiterada en sentencias del 04 de mayo de 2023 y 09 de mayo de 2024 (exps. 26891 y 28297, CP: Myriam Stella Gutiérrez Argüello)

determinante para estudiar el nexo causal entre el gasto y la actividad lucrativa, porque cumplen el requisito de causalidad *«todas las expensas realizadas por el contribuyente en desarrollo o ejecución de la actividad productora de renta»*. En esos términos, juzga la Sala que las indemnizaciones sobre las que se discute, pagadas por la demandante a consecuencia del incumplimiento de sus obligaciones como transportador, sí guardaron una relación causal con la actividad lucrativa, porque incurrió en ellas para desempeñar en el mercado la oferta de servicios en la que consiste su actividad empresarial. Por tanto, estaría acreditada la **relación de causalidad** echada en falta en los actos demandados.

4.2- De otra parte, dadas sus obligaciones como transportadora, es lo cierto que la actora estaba obligada a indemnizar a sus clientes por el daño, pérdida o robo de las mercancías transportadas, al margen de su culpa o diligencia al ejecutar la labor contratada. En este orden, valga traer a colación que, con carácter perentorio, el artículo 1030 del Código de Comercio prescribe que *«el transportador responderá de la pérdida total o parcial de la cosa transportada, de su avería y del retardo en la entrega»*; para lo cual se contemplan indemnizaciones por pérdida o retardo (artículo 1031 *ibidem*) y por avería (artículo 1032 *ejusdem*), así como los mecanismos de reclamo o protesta que están a disposición de los contratantes frente a los incumplimientos en la prestación del servicio de transporte contratado (artículo 1028 *ibidem*). Consecuentemente, los gastos debatidos obedecen a una circunstancia de mercado, pues, considerando las específicas características de los negocios de transporte de carga, se dirigen *«de manera real o potencial»* a impedir *«el deterioro de la fuente productiva, ya sea preservándola, adaptándola a una situación de mercado u optimizándola»* (segunda regla de unificación jurisprudencial), porque, como lo puso de presente la apelante, le correspondía *«asumir las indemnizaciones generadas, so pena de perder credibilidad y perjudicar el desarrollo de la actividad por la pérdida de clientes»* (f. 270). Tanto así, que la renuencia a pagar las reparaciones debidas habría generado consecuencias adversas para la empresa, pues no solo habría implicado la pérdida de clientes y la afectación de la posición de mercado, sino que eventualmente habría acarreado la imposición de condenas judiciales o de sanciones administrativas.

Desde esa perspectiva, estima la Sala que el gasto en cuestión es **necesario** para realizar la actividad generadora de renta, aun cuando la operación comercial pudiera continuar sin incurrir en él. Esta conclusión no implica, contrariamente a lo estimado por la autoridad fiscal y por el *a quo*, que se tenga por *«normal»* que un transportador pierda, dañe o extravíe las mercancías objeto del contrato, sino que reconoce el tratamiento fiscal que cabe darle a una contingencia inherente a la prestación de servicios de transporte en el mercado.» (se destaca)

Así, en línea con el precedente, las indemnizaciones pagadas directamente por la demandante satisfacen los requisitos de causalidad y necesidad, en razón a la imposición legal a la actora de asumir las contingencias que se presentan en la prestación del servicio de mensajería y transporte de carga, y porque aquellas resultan determinantes para el desempeño de Servientrega en el mercado de los servicios que conforman su actividad empresarial.

Sobre la procedencia fiscal de esta deducción ante la existencia de pólizas de seguro que amparan los riesgos que se presentan en el transporte de mercancías, la demandante explicó en la respuesta al requerimiento especial<sup>63</sup> -en consonancia con la cuarta regla de unificación jurisprudencial referida a que el contribuyente debe poner en conocimiento de las autoridades administrativas y judiciales las circunstancias fácticas y de mercado por las cuales sería deducible el gasto cuestionado-, el procedimiento de reclamaciones e indemnizaciones con la precisión que los deducibles convenidos con la aseguradora -oscilan entre 6 y 8 smlmv-, por lo que dentro del giro del negocio es normal que una parte la asuma directamente el operador logístico y otra el seguro contratado según las condiciones pactadas. Argumento que no se controvertió en los actos acusados ni fue desvirtuado por la demandada, pues se limitó a plantear, con carácter absoluto, la improcedencia de la deducibilidad de las indemnizaciones que llegase a pagar quien hubiera contratado pólizas de seguros, tesis que no resulta acorde con las reglas de decisión establecidas en la citada sentencia de unificación.

<sup>63</sup> SAMAI Tribunal. Índice 10. Caa20. p. 34.



Por lo expuesto, tal como fue decidido en los precedentes que se reiteran, conforme con las reglas de unificación adoptadas en la sentencia del 26 de noviembre de 2020 (exp. 21329, CP: Julio Roberto Piza Rodríguez), en el presente caso, se encuentran acreditados los requisitos generales exigidos legalmente para deducir de la base gravable del impuesto de renta los gastos por pago de indemnizaciones a clientes, como los efectuados por la actora. No prospera el cargo de apelación de la entidad demandada.

4- Definido que no proceden las glosas de adición de ingresos y desconocimiento de deducciones, conforme con lo cual no hay lugar a la modificación de la declaración del impuesto de renta CREE 2015, se concluye que no existe mérito para sancionar a la actora por inexactitud, ni a su representante legal y revisor fiscal.

En consecuencia, se modificará la sentencia apelada que accedió parcialmente a las pretensiones para, en su lugar, anular totalmente los actos acusados. A título de restablecimiento del derecho, se declarará la firmeza de la declaración del impuesto de renta CREE del año 2015.

### Conclusión

5- Por lo razonado en precedencia se establece en este caso la improcedencia de adicionar ingresos, porque valorados en conjunto los elementos de prueba aportados por la demandante se estableció la debida contabilización y declaración de los ingresos del consorcio SETI en los que la actora participó en un 25% y porque se verificó la condición de esa participación consorcial como activo fijo poseído por la actora por más de dos años con lo cual el producto de su venta se declaró como ganancia ocasional. Las indemnizaciones pagadas por Servientrega S.A. satisfacen los requisitos de necesidad y causalidad, en razón a la imposición legal de asumir las contingencias que se presentan en la prestación del servicio de mensajería y transporte, que resultan determinantes para el desempeño en el mercado de los servicios que conforman su actividad empresarial. Por no existir mérito para modificar la liquidación privada, tampoco lo hay para sancionar.

### Costas

6- Acorde con la posición actual y mayoritaria de la Sección fijada en la sentencia del 23 de septiembre de 2025 (exp. 28292, CP. Wilson Ramos Girón), con fundamento en los artículos 188 del CPACA y 361 ss. del CGP, se condenará en costas -agencias en derecho- en esta instancia a la parte demandada, en la medida en que se modifica la providencia apelada y hubo una parte vencida en el proceso. Así, se fijarán como agencias en derecho en esta instancia el equivalente a un smlmv al momento de la ejecutoria de la providencia. Por lo tanto, se ordenará al tribunal tramitar el respectivo incidente de liquidación de la condena en costas, conforme con las reglas consagradas en el artículo 366 del CGP.

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

### FALLA

1. **Modificar** la sentencia apelada. En su lugar, se dispone:

*Declarar la nulidad de los actos administrativos demandados. A título de restablecimiento del derecho, declarar la firmeza de la declaración del impuesto sobre la renta para la equidad -CREE- del año 2015 presentada por la actora, acorde con lo expuesto en la parte considerativa de esta providencia.*



2. Condenar en costas a la parte demandada en esta instancia. En consecuencia, ordenar al tribunal tramitar el respectivo incidente, conforme con lo expuesto en la parte motiva de esta sentencia.

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

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

(Firmado electrónicamente)  
**WILSON RAMOS GIRÓN**  
Presidente

(Firmado electrónicamente)  
**MYRIAM STELLA GUTIÉRREZ ARGÜELLO**  
Aclara voto

(Firmado electrónicamente)  
**LUIS ANTONIO RODRÍGUEZ MONTAÑO**

(Firmado electrónicamente)  
**CLAUDIA RODRÍGUEZ VELÁSQUEZ**

La integridad de este documento electrónico puede comprobarse con el «validador de documentos» disponible en:  
<https://samai.consejodeestado.gov.co/Vistas/documentos/validador>