



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

CONSEJERA PONENTE: STELLA JEANNETTE CARVAJAL BASTO

Bogotá D.C., diez (10) de noviembre dos mil veintidós (2022)

Referencia: NULIDAD Y RESTABLECIMIENTO DEL DERECHO
Radicación: 25000-23-37-000-2016-01885-01(25690)
Demandante: GANTE SAS -antes Manrique y Manrique SCA-
Demandado: DIAN
Temas: Renta 2011. Diligencia de registro. Principio de correspondencia. Ingresos no constitutivos de renta ni ganancia ocasional. Cuentas en participación - manejo contable. Certificado de revisor fiscal.

SENTENCIA DE SEGUNDA INSTANCIA

La Sala decide el recurso de apelación interpuesto por la parte demandante contra la sentencia del 13 de febrero de 2020, proferida por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Subsección B, que resolvió¹:

«**PRIMERO: DECLÁRASE** la nulidad parcial de la Resolución No. 322412015000078 de 04 de mayo de 2015 contentiva de la Liquidación Oficial de Revisión por el Impuesto sobre la Renta contra GANTE SAS; y de la Resolución 003552 de 16 de mayo de 2016 por medio de la cual se confirmó en todas sus partes la primera, con base en la motiva de la presente providencia. Se advierte que la declaratoria anterior procede respecto de la reliquidación de la sanción por inexactitud en aplicación del principio de favorabilidad, de conformidad con las razones expuestas en la parte motiva de esta providencia.

SEGUNDO: A título de restablecimiento del derecho, **DECLÁRASE** que la sanción por inexactitud fijada en los actos administrativos corresponde a la que resultó de la liquidación realizada en la motiva de la presente providencia.

TERCERO: En lo demás, **NIÉGANSE** las pretensiones de la demanda.

CUARTO: No hay lugar a condena en costas ni a ninguno de los conceptos aludidos en la demanda, por las razones explicadas en los considerandos de esta sentencia [...].»

ANTECEDENTES

El 20 de abril de 2012, Gante SAS² presentó la declaración de renta por el año gravable 2011³, en la que registró ingresos no constitutivos de renta ni ganancia ocasional por \$62.989.128.000, total ingresos netos \$3.623.257.000, renta líquida gravable \$362.046.000, impuesto a cargo \$125.029.000, saldo a pagar por impuesto \$13.285.000, sanción por corrección \$2.400.000, para un total a pagar de \$15.685.000.

¹ Fls. 829-867 c.p.

² Cuyo objeto social, entre otras actividades, es "C. LA INVERSIÓN DE SUS DINEROS A TÍTULO ONEROSO EN SOCIEDADES DE CUALQUIER TIPO COMERCIAL O INDUSTRIAL Y/O BONOS, TÍTULOS VALORES Y CUALESQUIERA OTROS VALORES. [...] F. LA ORGANIZACIÓN, DIRECCIÓN Y CONTROL DE EMPRESAS COMERCIALES, INDUSTRIALES, EN SUS ASPECTOS JURÍDICOS, ADMINISTRATIVOS, CONTABLES, FINANCIEROS Y ORGANIZACIONALES, Y LA ASESORÍA EN TODOS ESOS RAMOS. [...]".

³ Fl. 94 c.p. Corregida el 29 de abril de 2013.



Previo Requerimiento Especial 322402014000104 del 15 de agosto de 2014⁴ y respuesta al mismo⁵, la División de Gestión de Liquidación de la Dirección Seccional de Impuestos y Aduanas de Bogotá profirió la Liquidación Oficial de Revisión 322412015000078 del 4 de mayo de 2015, en la cual modificó la declaración privada para reclasificar ingresos no constitutivos de renta ni ganancia ocasional por \$60.379.073.000 como ingresos gravados. Así, determinó el total ingresos netos en \$64.002.331.000, renta líquida gravable en \$60.741.120.000, impuesto a cargo de \$20.050.124.000, sanción por inexactitud del 160% en \$31.880.152.000, para un total a pagar de \$51.820.932.000⁶.

El 2 de julio de 2015, la contribuyente presentó recurso de reconsideración⁷, decidido mediante Resolución 003552 del 16 de mayo de 2016, proferida por la Subdirectora de Gestión de Recursos Jurídicos de la Dirección de Gestión Jurídica de la DIAN, en el sentido de confirmar la liquidación oficial de revisión⁸.

DEMANDA

Gante SAS, en ejercicio del medio de control previsto en el artículo 138 del CPACA., formuló las siguientes pretensiones⁹:

«1. Que se **declare la nulidad** del REQUERIMIENTO ESPECIAL RENTA No. 322402014000104, del 15 de agosto de 2014.

2. Que se declare la nulidad de la LIQUIDACIÓN OFICIAL No. 322412015000078 del 4 de mayo de 2015.

3. Que se **declare la nulidad** de la RESOLUCIÓN 003552, del 16 de mayo de 2016, por la cual se decide un recurso de reconsideración.

4. Como consecuencia de lo anterior y a título del restablecimiento del derecho, se declare **la plena validez y eficacia** la declaración de renta de fecha 20 de abril 2012 cuyo formulario es el No. 1102601564020 y la declaración de corrección de fecha 29 abril 2013, cuyo formulario es el No. 1102604102030, ambas presentadas por GANTE SAS ante la DIAN, por el año gravable 2011.

5. Que a título de restablecimiento del derecho se Condene a la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales – DIAN, a pagar a favor de GANTE SAS:

a) A título de daño emergente: en caso que GANTE SAS se vea obligada a pagar sumas de dinero que pretende la DIAN con las resoluciones acá demandadas, cincuenta y un mil ochocientos cinco millones doscientos cuarenta y siete mil pesos M/cte. (\$51.805.247.000.00).

b) A título de lucro cesante: 1) En caso que GANTE SAS se vea obligada a pagar sumas de dinero que pretende la DIAN con las Resoluciones acá demandadas la suma de TRECE MILLONES DE PESOS (\$13.000.000.00) 2) En todo caso y, por el hecho mismo de las Resoluciones demandadas, en razón a todos los gastos en los que incurrió GANTE SAS en la defensa de sus derechos en la vía gubernativa y en las instancias judiciales, así como las demás asesorías tributarias, periciales, contables y en general para asumir la defensa la suma de trescientos cincuenta millones de pesos M/cte. (\$350.000.000).

⁴ Fls. 263-272 c.p.

⁵ Radicada el 18 de noviembre de 2014, fls. 273-319 c.p.

⁶ Fls 414-438 c.p.

⁷ Fls. 457-591 c.p.

⁸ Fls. 592-609 c.p.

⁹ Fl. 711 c.p.



c) Todas las sumas de dinero anteriores y que resulten a favor de GANTE SAS, deberán ser indexadas según el IPC y sobre estas deberán reconocerse intereses moratorios y bancarios corrientes a los que haya lugar, contados hasta la fecha en que se haga efectivo el pago.

*6. Que como consecuencia de lo anterior, se **Condene** a la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales – DIAN, a pagar a favor de GANTE SAS, una suma equivalente a cien (100) salarios mínimos mensuales legales vigentes (o la que resulte probada en el proceso), a título de daño reputacional y/o perjuicios causados por su afectación al buen nombre y/o daño moral, a su tranquilidad personal, al desarrollo de su personalidad causado a GANTE SAS y sus administradores.*

7. Que se condene en costas a la parte demandada».

Invocó como disposiciones violadas, las siguientes:

- Artículo 363 de la Constitución Política
- Artículos 683, 711, 779-1, 869, 869-1 y 869-2 del Estatuto Tributario
- Estatuto Orgánico del Sistema Financiero
- Código de Comercio

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

La diligencia de registro empresarial vulneró el debido proceso, defensa y buena fe de la sociedad, adolece de expedición irregular -falta de motivación- y abuso de poder, por cuanto no se indicaron las irregularidades que la motivaban, no se expresó el año fiscal sobre el cual recaía y se involucraron personas que legalmente no tenían que responder ante la DIAN (socios, asesores, funcionarios y terceros).

Se vulneró el principio de correspondencia que debe existir entre el requerimiento especial y la liquidación de revisión, pues si bien la administración mantiene el rechazo de los ingresos no constitutivos de renta ni ganancia ocasional, lo hace fundamentada en hechos diferentes, lo que, por demás, vulnera el principio de congruencia y el derecho de defensa de la contribuyente. El requerimiento especial se soportó en el desconocimiento de los referidos ingresos de \$60.379.074.000 por un presunto abuso de las formas jurídicas, mientras que la liquidación oficial alegó la incorrecta contabilización del contrato de cuentas en participación, la falta de pruebas que respaldaran el certificado del revisor fiscal de Invertácticas SAS y sentencias del Consejo de Estado relacionadas con la deducción de activos fijos reales productivos, desconocimiento de costos y deducciones, pasivos y patrimonio bruto.

La contabilización o no del contrato de cuentas en participación o los derechos de recompra de inversiones negociadas -REPOS- no comportan variación en el monto de los ingresos percibidos, razón por la que no se causó detrimento fiscal alguno. Lo contabilizado por parte de la demandante en la cuenta 1250 son los derechos de recompra, objeto del contrato de cuentas en participación. La discusión no debe dirigirse a la cuenta en que se registran los contratos, sino a la que registra los ingresos obtenidos en la ejecución del mismo, y, como estos se obtuvieron en las operaciones REPOS, es más fiel a la realidad económica contabilizarlos en la cuenta 1250. A la DIAN no le corresponde, ni se encuentra dentro de sus facultades, cuestionar o valorar la técnica contable con que los contribuyentes realizan y reflejan las operaciones correspondientes a su actividad.



El certificado emitido por el revisor fiscal de Invertácticas SAS posee eficacia y puede llevar al juez a la convicción de la realidad de las operaciones del ente económico. También fueron aportados a la investigación los comprobantes de liquidación de operación sistema centralizado de la bolsa de valores, llamados “papeletas” y los extractos de los resúmenes de movimientos por cuenta suministrados por Interbolsa SCB, los cuales fueron desestimados por la demandada.

Dentro del rubro de \$60.379.074.000, desconocido, figura la nota de crédito 0000440 por valor de \$9.647.800 cuyo pago se efectuó a ODINSA SA, y no fue utilizado para pagar una transacción con Invertácticas SAS, como lo sostuvo la DIAN. El pago de dividendos se efectuó a ODINSA aunque Interbolsa certifique otro valor. La contabilización de la suma y sus soportes presentan diferencias por la manipulación e intervención de Interbolsa, por medio de su comisionista¹⁰, que resultó en discrepancias entre el tratamiento contable encontrado y el monto solicitado como ingreso no constitutivo de renta ni ganancia ocasional.

El informe de Interbolsa en Liquidación remitido a la DIAN con radicado 609418, no fue tenido en cuenta por la entidad al momento de desconocer los ingresos declarados. La demandada oculta información de las operaciones efectuadas por el representante legal de Invertácticas SAS, durante varios años gravables -incluido el de la litis-, quien realizó operaciones fraudulentas que afectaron a la actora.

No se incurrió en ninguno los supuestos para la imposición de la sanción por inexactitud. La declaración de renta fue elaborada de acuerdo con la información contable de la compañía, que goza de presunción de veracidad y buena fe. Los mantos de duda que cubren la actuación de Interbolsa no se extienden a Gante SAS, pues para el momento de presentación de la declaración de renta del año gravable discutido no se conocía de los fraudes y manipulaciones con que se estaba administrando el contrato y la actividad ejercida por Interbolsa como comisionista.

CONTESTACIÓN DE LA DEMANDA

La **DIAN** se opuso a las pretensiones de la demanda, con fundamento en los argumentos que se exponen a continuación¹¹:

La diligencia de registro de las oficinas empresariales se realizó bajo las competencias que otorga el artículo 779-1 del ET y estuvo ceñida a las funciones constitucionales y legales otorgadas a la entidad, tendientes a establecer el cumplimiento de las obligaciones sustanciales y formales de los contribuyentes.

Hubo correspondencia entre el requerimiento especial y la liquidación oficial de revisión. En el acto preparatorio se glosó el desconocimiento de los ingresos no constitutivos de renta ni ganancia ocasional por valor de \$60.379.074.000, misma glosa que se mantuvo en la liquidación oficial. La cita de la jurisprudencia obedeció a que contenían

¹⁰ Alessandro Corridori.

¹¹ Fls. 737-750 c.p.



motivación que respaldaba la sanción por inexactitud. Tampoco se violó el principio de congruencia.

Las cuentas en participación deben registrarse en la cuenta 1260, no en la 1250 como lo efectuó la demandante. Así lo indica la Circular Externa 119-006 del 22 de diciembre de 2009 expedida por la Superintendencia de Sociedades, que trata sobre el reconocimiento, medición, presentación y revelación de las operaciones económicas derivadas de contratos de cuentas en participación, tanto para el partícipe gestor, como para el inactivo u oculto. En la cuenta 1250 solo se deben registrar las inversiones restringidas que resulten de la transferencia de las inversiones negociadas y que representan garantía colateral, derivadas en la cuenta 2135 -compromisos de recompra de inversiones negociadas-.

La demandante no aportó los documentos soporte de cada una de las transacciones realizadas con Invertácticas SAS para poder determinar los ingresos no constitutivos de renta ni ganancia ocasional. En la visita realizada el 21 de septiembre de 2014 a Invertácticas, el apoderado general señaló que el anterior administrador¹² no había entregado ningún tipo de información contable ni soportes físicos que permitieran la trazabilidad de las inversiones realizadas en la bolsa. En consecuencia, se requirió al interventor de Interbolsa con el fin de verificar los movimientos registrados en la cuenta 40463 de GANTE SAS, quien informó para el año 2011 un valor inferior -\$26.592.670.770- al reportado por la actora en cuantía de \$54.263.234.326. Adicionalmente, Invertácticas en su declaración de renta del año 2011 -renglón 47- registró la suma de \$11.698.462.000 por concepto de ingresos no constitutivos de renta y no la suma de \$54.263.234.326, como lo sostiene la actora.

El certificado emitido por el revisor de Invertácticas SAS no fue tenido en cuenta por no cumplir con los requisitos de los artículos 772-774 y 777 del ET, y no contar con los soportes que acrediten la realidad de las operaciones económicas y las utilidades provenientes del contrato de cuentas en participación. Por el contrario, se pudo corroborar que las cifras allí relacionadas no eran ciertas, al contrastarlas y hacer su comprobación frente al informe rendido por el interventor de Interbolsa y la declaración de renta 2011 de Invertácticas.

En el libro auxiliar de Gante SAS hay un registro del 31 de julio de 2011 -NC 00000440 dividendos/acciones ODINSA- en la columna de crédito, por valor de \$9.647.800, contra un débito en ceros y un saldo de \$2.145.211.781,87. No obstante, en las notas crédito de la sociedad, la misma demandante revela como conceptos del mes de julio dividendos/acciones y los difiere como beneficiario a Invertácticas - crédito por valor de \$9.647.800 y no a ODINSA. En consecuencia, el registro del libro auxiliar no es real, porque la contrapartida alusiva a las notas de crédito obedece al verdadero beneficiario de la transacción, esto es, Invertácticas. Y, pese a que el valor fue señalado como recibido por ODINSA, la verificación no fue encontrada por la DIAN en la cuenta Winsib 40463 y tampoco en el contenido de la certificación expedida por ODINSA.

El informe de Interbolsa en Liquidación remitido a la DIAN con radicado 609418 fue una prueba apreciada en conjunto con las demás obtenidas, de las cuales se desprende que el valor registrado en el renglón 47 de la declaración y los registros de la cuenta 1250 eran irreales y, por ende, improcedente en la depuración de la renta, en tanto no coincidían con el valor declarado como utilidades del mismo contrato por colocación y

¹² Alessandro Corridori.



compra de REPOS, registradas en el mismo renglón por Invertácticas SAS (\$11.698.462.000), ni con lo informado por Interbolsa. Al efecto resaltó que la investigación a la actora partió de la iniciada por la Superintendencia Financiera a través de la Resolución 2217 de 2013, sobre la cual el ente de control halló la posible irregularidad de registros de los hechos económicos que afectaron la liquidación privada.

El procedimiento adelantado por la DIAN es de naturaleza diferente del penal, por lo cual, si el representante legal de la actora conoció posibles irregularidades o abusos, lo correcto era corregir la declaración privada, pero no lo hizo, ni con ocasión del requerimiento especial.

Procede la sanción por inexactitud, pues la contribuyente registró ingresos no constitutivos de renta improcedentes.

AUDIENCIA INICIAL

El 26 de septiembre de 2018, el Tribunal llevó a cabo la audiencia inicial de que trata el artículo 180 de la Ley 1437 de 2011¹³. En dicha diligencia se precisó que no se presentaron irregularidades procesales, nulidades, excepciones previas ni se solicitaron medidas cautelares. Al encontrarse saneado el proceso, se decretaron las pruebas pertinentes y se dio traslado a las partes para alegar de conclusión. El litigio se concretó en determinar la legalidad de los actos acusados.

SENTENCIA APELADA

El Tribunal anuló parcialmente los actos acusados en lo concerniente a la sanción por inexactitud para aplicar favorabilidad, sin condena en costas, con fundamento en lo siguiente¹⁴:

No se configuró expedición irregular ni abuso de poder endilgado a la diligencia de registro de la empresa demandante, porque el registro ordenado por la DIAN se soportó en los artículos 684 y 779-1 del ET, por lo cual la actuación se ciñó a las funciones constitucionales y legales atribuidas a la demandada, tendientes a garantizar el cumplimiento de las obligaciones sustanciales y formales de los administrados. La diligencia tenía por objeto evitar el ocultamiento, destrucción o alteración de las pruebas, mediante su inmovilización y aseguramiento, razón suficiente y legítima para su realización, por lo cual tampoco se vulneró el debido proceso ni defensa de la actora.

De acuerdo con el alcance otorgado por el Consejo de Estado al artículo 711 del ET, existe identidad entre el requerimiento especial y la liquidación oficial de revisión. El acto preparatorio planteó el desconocimiento de ingresos no constitutivos de renta ni de ganancia ocasional en cuantía de \$60.379.074.000 y el rechazo de la certificación del revisor fiscal de Invertácticas, al tiempo que en el acto liquidatorio se mantuvieron las mismas glosas, por lo que existió congruencia entre las actuaciones y se cumplió con el principio de unidad de materia.

¹³ Fls. 787-797 c. p. CD adjunto.

¹⁴ Fls. 829-867 c.p.



La contabilización de los derechos y obligaciones que se desprenden de las operaciones comerciales adelantadas en virtud de un contrato de cuentas en participación, esto es, ingresos, costos y gastos, deben ser reconocidas por el gestor en cuentas de orden, de las que forma parte la cuenta 1260, conforme con el Decreto 2650 de 1993. De igual forma, para el partícipe oculto, el registro de las operaciones debe realizarse en la cuenta 1260 -cuentas de participación o cuentas del activo, dependiendo de las situaciones descritas en la Circular Externa 119-006 del 22 de diciembre de 2009- y con abono en las cuentas correspondientes. Aunque la actora alega que contabilizó el ingreso en la cuenta 1250 por tratarse de derechos de recompra de inversiones negociadas -REPOS- con base en el contrato suscrito con Invertácticas, lo cierto es que el objeto de cada cuenta es diferente¹⁵, razón por la que le asistía razón a la DIAN en este aspecto.

Si bien la forma de contabilización del contrato pudo no incidir en el rechazo de lo declarado por la demandante como ingreso no constitutivo de renta ni ganancia ocasional, lo cierto es que la DIAN rechazó los rubros porque la demandante no presentó los documentos externos que soportaran las operaciones reportadas.

El certificado del revisor fiscal es plena prueba si está acompañado de los soportes y asientos correspondientes y sujetarse a las normas de la contabilidad, lo que no ocurrió en este caso. Dicho certificado proviene de quien fungía como representante legal de Invertácticas SAS para el año 2011¹⁶, quien estuvo implicado en la investigación penal del caso Interbolsa, situación que, por demás, genera dudas sobre la veracidad de su contenido, sumado a que la propia administración, del cruce de información con Interbolsa e Invertácticas verificó que lo declarado en tal documento no es cierto y que la utilidad realmente generada es diferente a la declarada por la demandante.

Al verificar la nota de crédito 0000440 por concepto de los dividendos pagados a ODINSA, se denota que la suma en discusión -\$9.647.800- no hace referencia a una transacción realizada por dicha empresa, sino a un pago realizado por Invertácticas a Gante, empresa con la que suscribió contrato de cuentas en participación para el año 2011. En todo caso, la actora no allegó los soportes que respaldaran la autenticidad de la transacción.

Contrario a lo manifestado por la actora, la DIAN sí valoró la respuesta dada por Interbolsa en el informe radicado 609418 y las demás pruebas aportadas, que dan cuenta de las posibles operaciones fraudulentas que el representante legal de Invertácticas SAS pudo haber realizado a nombre de la demandante. Sin embargo, dicha situación no subsana los yerros en que incurrió Gante en su declaración de renta, los cuales fueron revelados en 2012, por lo que era su deber verificar la información suministrada por el representante legal de Invertácticas SAS y corregir las cifras incorrectas de la declaración y de la contabilidad.

Procede la sanción por inexactitud ante la inclusión de ingresos no constitutivos de renta ni ganancia ocasional improcedentes, pero reducida al 100% por favorabilidad.

¹⁵ “[...] en la cuenta 1260 se registran los contratos de cuentas de participación y en la cuenta 1250 se detallan las operaciones de recompra negociadas” - FI. 850 c.p.

¹⁶ Alessandro Corridori.



RECURSO DE APELACIÓN

La **demandante** recurrió la decisión de primera instancia¹⁷ e insistió en los argumentos expuestos con la demanda, en punto del rechazo al registro de las oficinas empresariales, la violación al principio de correspondencia, la contabilización del contrato de cuentas en participación en la cuenta 1250, el pago de dividendos al grupo ODINSA SA, el informe de Interbolsa Radicado 609418 -que alega no fue tenido en cuenta por la demandada- y la sanción por inexactitud.

ALEGATOS DE CONCLUSIÓN

La **demandante** reiteró los argumentos expuestos en el recurso de apelación¹⁸.

La **demandada** insistió en los argumentos esgrimidos en la contestación de la demanda¹⁹.

El **Ministerio Público** no intervino.

CONSIDERACIONES DE LA SALA

Se decide sobre la legalidad de los actos administrativos por medio de los cuales la DIAN modificó la declaración del impuesto sobre la renta presentada por Gante SAS, correspondiente al año gravable 2011.

En los términos del recurso de apelación interpuesto por la demandante, en calidad de apelante única, se debe establecer si: *i) el registro de las oficinas empresariales de la actora estuvo debidamente motivado y si se involucraron personas que legalmente no tenían que responder ante la DIAN (socios, asesores, funcionarios y terceros); ii) se configuró la violación al principio de correspondencia, iii) procedía la contabilización del contrato de cuentas en participación en la cuenta 1250, iv) el certificado del revisor fiscal de Invertácticas es plena prueba de las operaciones; v) la diferencia en el pago de dividendos se efectuó al grupo ODINSA SA; vi) el informe de Interbolsa Radicado 609418 fue tenido en cuenta por la demandada y vii) si procede la sanción por inexactitud.*

Diligencia de registro²⁰

El legislador tributario facultó a la Administración para registrar las oficinas o establecimientos de los contribuyentes, responsables o terceros que posean los documentos contables de aquellos, para disponer de los mismos con su retención y aseguramiento, a fin de conservar intacto su contenido y evitar que se maquille, altere, oculte o destruya.

El artículo 779-1 de ET²¹ incluyó la diligencia de registro en la regulación de los diferentes medios probatorios tributarios, sin más condicionamientos expuestos que su

¹⁷ Fls. 876-882 c.p.

¹⁸ Índice 18 Samai.

¹⁹ Índice 19 Samai.

²⁰ Sentencia del 6 de mayo de 2021, Exp. 22775, CP. Stella Jeannette Carvajal Basto.

²¹ (Norma adicionada por el artículo 2º de la Ley 383 de 1997) "La Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales podrá ordenar mediante resolución motivada, el registro de oficinas, establecimientos comerciales, industriales o de servicios y demás locales del contribuyente o responsable, o de terceros depositarios de sus documentos contables o sus archivos, siempre que no coincida con su casa de habitación, en el caso de personas naturales. En desarrollo de las facultades establecidas en el inciso anterior, la



decreto mediante acto administrativo motivado, notificado en momento inmediatamente anterior al inicio de la diligencia y no recurrible.

Al efecto, ha dicho la Sección²² que el registro abre un espacio para recolectar todo tipo de pruebas que, en criterio de quien lo realiza, tengan plena relevancia para la investigación fiscal, sin ninguna restricción en cuanto al medio a asegurar, ni al individual criterio de utilidad que asista a la Administración; de allí que el referido artículo 779-1 de ET lo haya incluido en la regulación de los diferentes medios probatorios tributarios. Su propósito es el de conservación documental auténtica, dirigido a mantener intacto el contenido de los documentos recaudados dentro de la diligencia y a evitar que se maquillen, alteren, oculten o destruyan; para que sobre ellos puedan realizarse los estudios detallados y necesarios que posibiliten el debido control de los tributos, su correcta fiscalización y la efectiva y eficiente recaudación de los mismos. Es un importante instrumento de fiscalización que coadyuva a la eficacia de los cruces y confrontaciones oficiales con los que pueden detectarse las diferentes irregularidades o inexactitudes en que incurren los contribuyentes y/o declarantes a la hora de determinar la obligación tributaria sustancial.

Alega la apelante que la diligencia de registro empresarial vulneró el debido proceso y defensa de la sociedad, adolece de expedición irregular -falta de motivación- y abuso de poder, por cuanto no se indicaron las irregularidades que la motivaban, no se expresó el año fiscal sobre el cual recaía y se involucraron personas que legalmente no tenían que responder ante la DIAN (socios, asesores, funcionarios y terceros). A su turno, la DIAN expresó que el registro de las oficinas empresariales se realizó bajo las competencias que otorga el artículo 779-1 del ET y estuvo ceñido a las funciones constitucionales y legales otorgadas a la entidad, tendientes a establecer el cumplimiento de las obligaciones sustanciales y formales de los contribuyentes.

Para la Sala, la falta de motivación alegada y el presunto abuso de poder esgrimidos por la actora no hallan sustento, en la medida en que la diligencia de registro ordenada por la DIAN tuvo fundamento en los artículos 684 y 779-1 del ET que, como indicó la DIAN, se ciñe a las facultades legales y constitucionales que le fueron asignadas, con el objeto de garantizar el cumplimiento de las obligaciones tanto sustanciales como formales de los administrados.

Así, la diligencia tenía por finalidad evitar el ocultamiento, destrucción o alteración de las pruebas mediante su inmovilización y aseguramiento, conforme se advierte en la Resolución 4495 del 15 de noviembre de 2012 “Por medio de la cual se ordena un registro”, cuya motivación esgrime:

«[...]3. Que la Directora Seccional de Impuestos de Bogotá tiene conocimiento sobre posibles irregularidades de carácter fiscal, cometidas por el contribuyente Manrique y Manrique SCA NIT 860.401.209 sus socios o vinculados económicos, representantes legales, directivos, asesores, funcionarios o terceras personas, de tal manera que el registro se constituye en un mecanismo dirigido a obtener las pruebas que le permitan a la entidad verificar la veracidad de las declaraciones tributarias y la conducta del contribuyente.

Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales podrá tomar las medidas necesarias para evitar que las pruebas obtenidas sean alteradas, ocultadas o destruidas, mediante su inmovilización y aseguramiento. Para tales efectos, la fuerza pública deberá colaborar, previo requerimiento de los funcionarios fiscalizadores, con el objeto de garantizar la ejecución de las respectivas diligencias. La no atención del anterior requerimiento por parte del miembro de la fuerza pública a quien se le haya solicitado, será causal de mala conducta. (...).”

²² Sentencia del 6 de mayo de 2021, Exp. 22775, CP. Stella Jeannette Carvajal Basto.



4. Que como consecuencia de lo anterior, es procedente la práctica de la prueba de registro en los establecimientos de comercio y oficinas de propiedad de la contribuyente Manrique y Manrique SCA NIT 860.401.209 ubicados en la CR 18A 39A 68 de la ciudad de Bogotá, DC.

5. Que la presente diligencia faculta a los funcionarios comisionados para proteger, solicitar, revisar y allegar la documentación relacionada con la contabilidad y en general todas aquellas pruebas que se consideren pertinentes para llevar a cabo la investigación, de conformidad con las normas vigentes.[...].».

De ahí que, para la Sección, los motivos de la resolución que ordenó la práctica de la diligencia sean suficientes, concordantes con la normativa y con las facultades que le fueron otorgadas a la entidad, de suerte que no le asiste razón a la demandante y, por ende, se descarta la aducida violación al debido proceso, defensa y buena fe.

En lo que respecta a que en la diligencia se involucraron personas que legalmente no tenían que responder ante la DIAN (socios, asesores, funcionarios y terceros), lo cierto es que la actora no indicó en concreto quiénes fueron involucrados en la diligencia cuestionada que no tenían la obligación de participar en ella, ni las razones que los excluían del registro, lo que impide efectuar consideraciones sobre el particular. No prospera el cargo.

Principio de correspondencia

La actora alegó falta de correspondencia entre el requerimiento especial y la liquidación de revisión, porque el acto preparatorio propuso el desconocimiento de ingresos no constitutivos de renta ni ganancia ocasional por valor de \$60.379.074.000 por un presunto abuso de las formas jurídicas, mientras que el rechazo en el acto de determinación obedeció a la incorrecta contabilización del contrato de cuentas en participación y la falta de pruebas que respaldaran el certificado del revisor fiscal de Invertácticas SAS.

Por su parte, la DIAN adujo que no existe la falta de correspondencia invocada, por cuanto en el acto preparatorio se glosó el desconocimiento de los ingresos no constitutivos de renta ni ganancia ocasional, misma glosa que se mantuvo en la liquidación oficial.

El artículo 711 del Estatuto Tributario establece que «La liquidación de revisión deberá contraerse exclusivamente a la declaración del contribuyente y a los hechos que hubieren sido contemplados en el requerimiento especial o en su ampliación si la hubiere».

Al respecto, la Sala ha precisado²³ que «la relación, enlace o concatenación que se exige respecto de esos actos jurídicos se debe derivar de los “hechos” de manera que, si los reportados en el denuncia privado son los mismos glosados en el requerimiento especial y en la liquidación oficial, no se configura la violación del principio de correspondencia».

En el caso particular, el requerimiento especial propuso modificar el renglón 47 de ingresos no constitutivos de renta ni ganancia ocasional -\$60.379.074.000- de la declaración privada de la contribuyente, por improcedente en los términos de los artículos 36-1 y 36-2 del ET, en tanto el beneficiario real de la utilidad por la venta de acciones de Fabricato era un grupo conformado por Invertácticas SAS y Manrique y Manrique SCA -hoy Gante SAS- en el cual esta última sociedad tenía una participación

²³ Sentencias del 21 de febrero de 2019, Exp. 22510, C.P. Jorge Octavio Ramírez Ramírez, que reiteró la sentencia del 10 de marzo de 2011, Exp. 17075, C.P. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas, del 26 de julio de 2018, Exp. 20947 y del 4 de octubre de 2018, Exp. 19778, C.P. Stella Jeannette Carvajal Basto.



real del 33.54%, superando así el 10% de las acciones en circulación de la respectiva sociedad durante un mismo año gravable. Adicionalmente, cuestionó la forma en la que se contabilizó el contrato de cuentas en participación, sostuvo que las certificaciones del representante legal y revisor fiscal, expedidas por Invertácticas SAS, no contaban con soportes que permitieran la trazabilidad de la información declarada, indicó que el pago que se dijo efectuado a ODINSA fue realizado a Invertácticas SAS y aludió a un presunto abuso de las formas jurídicas.

Por su parte, la liquidación oficial de revisión, que modificó el renglón 47 de ingresos no constitutivos de renta ni ganancia ocasional - $\$60.379.074.000$ - insistió en la improcedencia de los ingresos no constitutivos de renta ni ganancia ocasional, para lo cual aludió al porcentaje de participación del grupo conformado por Invertácticas SAS y Manrique y Manrique SCA -hoy Gante SAS-; la forma de contabilización del contrato de cuentas en participación; el desconocimiento del certificado del representante legal y revisor fiscal expedidas por Invertácticas SAS, porque no contaba con los documentos soporte de las transacciones, que permitiera determinar la trazabilidad de la operación y realidad de las operaciones declaradas, y el pago efectuado a ODINSA. Vale precisar que en la liquidación oficial no se aludió al presunto abuso de las formas jurídicas, lo cual, a juicio de la Sala, no afecta el principio de correspondencia de los actos.

De ahí que las razones expuestas en los actos administrativos demandados dan cuenta que tanto el acto preparatorio, como el acto de determinación discutieron la improcedencia del ingreso no constitutivo de renta registrado por la actora y la falta de soportes que respaldaran la operación, lo cual descarta la falta de correspondencia invocada.

Ingresos no constitutivos de renta ni ganancia ocasional

En el caso concreto, los ingresos que la actora considera no constitutivos de renta ni ganancia ocasional provienen del reparto de dividendos y utilidades en operaciones bursátiles ejecutadas en la Bolsa de Valores de Colombia, en cuantía de $\$60.379.074.000$. La DIAN rechazó el rubro porque i) fue contabilizado en la cuenta 1250; ii) el certificado del revisor fiscal de Invertácticas SAS no estaba respaldado en los soportes correspondientes, iii) no hay prueba de que los dividendos fueron pagados al grupo Odinsa y iv) el informe rendido por Interbolsa SCB no respaldaba las operaciones que daban lugar a la percepción del ingreso cuestionado.

Contabilización del contrato de cuentas en participación

Las cuentas en participación²⁴, en los términos del artículo 507 del Código de Comercio, se han entendido como «*un contrato por el cual dos o más personas que tienen la calidad de comerciantes toman interés en una o varias operaciones mercantiles determinadas, que deberá ejecutar uno de ellos en su solo nombre y bajo su crédito personal, con cargo de rendir cuenta y dividir con sus partícipes las ganancias o pérdidas en la proporción convenida*».

En los términos del artículo 508 ib., dicho contrato no está sometido a solemnidades en cuanto a su formación y, por ende, el objeto, la forma, el interés y las demás condiciones están regidas por el acuerdo de los partícipes.

²⁴ Sentencia del 27 de agosto de 2020, Exp. 22805, CP. Stella Jeannette Carvajal Basto.



En este contrato hay un socio que es el gestor, quien se considera único dueño del negocio frente a terceros, mientras que los demás partícipes son ocultos. Por lo tanto, los terceros solo tendrán acción contra el gestor²⁵.

Lo anterior se da bajo la idea fundamental de que hay un gestor que desarrolla una operación determinada, particular o general, enmarcada dentro de su objeto social, en el caso de las sociedades, y de unos partícipes inactivos que aportan valor a la actividad del gestor, atendiendo precisamente la finalidad económica pretendida con esta figura, en la que debe mediar la cooperación mediante la aportación de diferentes bienes, entre otros, dinero, valores, inmuebles e industria, con la consecuente *repartición entre los copartícipes de las ganancias o pérdidas en la proporción convenida*, habida consideración que el «riesgo» -no la responsabilidad-, se distribuye entre los contratantes²⁶.

La intención del gestor es obtener capital para poder realizar su gestión, en tanto que la de los partícipes es la de participar en un negocio para obtener un rendimiento, pero asumiendo también una eventual pérdida, lo que permite entender que el aporte del partícipe sea fundamentalmente de capital, pues es el gestor quien tiene la aptitud o idoneidad para ejecutar o celebrar el negocio propiamente dicho.

Por eso se ha expresado que el partícipe está obligado a hacer su aporte y mantenerse al margen de la gestión, que es de incumbencia del gestor, y es este último, quien adquiere la titularidad de los bienes aportados, para realizar las operaciones en nombre propio, correspondiéndole destinar los aportes al fin acordado, con la carga de rendir cuentas a los partícipes.

Lo cierto es que dada la finalidad económica del contrato de cuentas en participación, lo que debe establecerse es si en efecto hay asociación o conjunción de recursos o aportes que permitan afirmar que se están «*supliendo*» aquellas necesidades que justifican que el gestor -quien conoce la actividad objeto del contrato- busque unos «cocontratantes» ajenos a su negocio, que pueden «*contribuir*» con sus aportes a la ejecución de las actividades que el gestor no está en capacidad o no puede desarrollar²⁷. En cuanto a la participación, es primordial que se pruebe el reparto²⁸ de las ganancias o pérdidas en esta clase de contratos, independientemente del mecanismo que se haya acordado por las partes y de su periodicidad²⁹.

Ahora bien, conforme con el criterio reiterado de la Sala³⁰, «*tratándose de los pactos o convenciones de los particulares y, en especial de los contribuyentes frente a un tercero de buena fe, como lo sería en el caso la Administración, el efecto de dichas convenciones, aun las que se hagan constar por escritura pública es susceptible de valorarse “conforme a las reglas*

²⁵ En el marco de la normativa fiscal vigente para el momento de los hechos. Modificada posteriormente con la Ley 1819 de 2016 (art. 18).

²⁶ Sentencia del 27 de agosto del 2018, Exp. 21745, C.P. Jorge Octavio Ramírez Ramírez.

²⁷ Por eso se ha dicho que el partícipe aporta capital y el gestor actividad.

²⁸ Repartir significa “*Distribuir algo dividiéndolo en partes*” o “*Entregar a personas distintas lo que han encargado o deben recibir*”, conforme con el Diccionario de la Lengua Española. en <http://dle.rae.es/?id=W0fVFWP>.

²⁹ Sentencias del 23 de agosto de 2012, Exp. 18306, C.P. William Giraldo Giraldo, del 2 de agosto de 2017, Exp. 20701, y del 27 de junio del 2018, Exp. 21745, C.P. Jorge Octavio Ramírez Ramírez.

³⁰ Sentencias del 11 de febrero de 2000, Exp. 9743, C.P. Daniel Manrique Guzmán, 7 de septiembre de 2001, Exp. 12184, C.P. María Inés Ortiz Barbosa, y 22 de febrero de 2002, Exp. 12323, C.P. Germán Ayala Mantilla, reiteradas en las sentencias del 12 de diciembre de 2014, Exp. 19121, del 15 de septiembre de 2016, Exp. 20555, del 2 de agosto del 2017, Exp. 20701, del 27 de junio del 2018, Exp. 21745, C.P. Jorge Octavio Ramírez Ramírez, y del 16 de julio de 2020, Exp. 22390, C.P. Julio Roberto Piza Rodríguez.



de la sana crítica”, según el inciso final del artículo 264 del Código de Procedimiento Civil³¹, esto es, en el contexto de otras pruebas, lo cual quiere decir que **no es forzosa para la Administración, en cualquier caso, la aceptación incondicional de la apariencia o formalidad de los actos o contratos de los contribuyentes**, cuando quiera que de otras pruebas surja la verdad real o verdadera”, de lo contrario, resultaría ineficaz la acción fiscalizadora”.

Frente al tratamiento fiscal de los ingresos provenientes de la explotación de este tipo de contratos, se destaca que debían ser contabilizados, en su totalidad, por el socio gestor, y registrados en su declaración de renta. Respecto a los costos y las deducciones relacionados con el negocio, también es claro que solo podrán ser solicitados por el socio gestor, quien puede llevar como un costo deducible la utilidad pagada a los ocultos, en la medida en que, como se mencionó, el socio gestor es quien desarrolla y ejecuta la actividad objeto del contrato en su propio nombre, presentándose como único dueño ante terceros, en los términos del artículo 510 del Código de Comercio, así como la responsabilidad que se deriva de la aplicación de la normativa civil y tributaria.

En ese orden -como se señaló en el precedente reiterado- se ha entendido que *«no procede que los partícipes ocultos o inactivos del contrato entren a reflejar directamente en sus obligaciones tributarias individualmente consideradas, la proporción de ingresos y gastos que le correspondan por el contrato de cuentas en participación y para hacer uso proporcional de las retenciones que en razón del mismo se practiquen, atendiendo a la limitación legal de su responsabilidad frente a terceros, que en su condición de tales solamente les es posible y si es del caso, declarar los ingresos que perciben por las utilidades convenidas bajo los presupuestos generales de tributación. En relación con el socio oculto, este declarará, junto a sus propios ingresos, únicamente la utilidad que le corresponda según lo pactado en el contrato de cuentas en participación»*.

Respecto del procedimiento contable para el reconocimiento, medición, presentación y revelación de las operaciones económicas derivadas del contrato de cuentas de participación, la Circular externa 115-006 de 24 de diciembre de 2009³² dispuso que la

³¹ El artículo 267 del Código General del Proceso, se refiere al alcance probatorio de los documentos y de manera textual dice que: “[l]as declaraciones que hagan los interesados en escritura pública tendrán entre estos y sus causahabientes el alcance probatorio señalado en el artículo 250; respecto de terceros se apreciarán conforme a las reglas de la sana crítica”.

El artículo 250 en cita señala lo siguiente: “INDIVISIBILIDAD Y ALCANCE PROBATORIO DEL DOCUMENTO. La prueba que resulte de los documentos públicos y privados es indivisible y comprende aun lo meramente enunciativo, siempre que tenga relación directa con lo dispositivo del acto o contrato”.

³² **3.3 Aspectos Técnico – Contables.** En materia contable, los derechos y obligaciones derivados de la operación comercial adelantada bajo la modalidad del contrato de cuentas en participación, así como sus ingresos, costos y gastos, son en realidad un negocio que debe reconocer el gestor en cuentas de orden conforme a lo dispuesto en el Decreto 2650 de 1993 (Plan Único de Cuentas), no obstante que, ante terceros, él sea reputado como único dueño.

3.3.1 Partícipe Gestor. En los registros contables del partícipe gestor, se integran los bienes aportados del mismo partícipe gestor y de los inactivos. El registro se efectuará en cuentas de orden a nivel de subcuenta y auxiliares de acuerdo con las necesidades de información.

En desarrollo del contrato de cuentas en participación y teniendo en cuenta el procedimiento establecido en el Decreto 2650 de 1993 el partícipe gestor realizará los siguientes registros, según le corresponda:

a) Los aportes del partícipe gestor se registran por su costo en libros en la cuenta 1260 – Cuentas en Participación, con abono a la cuenta de efectivo o la que corresponda según la naturaleza del activo aportado.

Simultáneamente integra tales valores a las cuentas de orden (cuenta 9135, Cuentas en Participación del Plan Único de Cuentas con cargo a los respectivos rubros por contra del Grupo 94 Responsabilidades Contingentes por el contrario (DB)).

b) El valor de los bienes aportados por los partícipes inactivos se registran en cuentas de orden según su naturaleza en tantos rubros como sean necesarios (Efectivo, inventarios propiedades, planta y equipo, etc.).

c) Registra en cuentas de orden los bienes adquiridos, las obligaciones asumidas, así como los ingresos, costos y gastos incurridos en desarrollo del objeto contractual utilizando para ello la cuenta 9135 del Plan Único de Cuentas con cargo a los respectivos rubros por el contrario del Grupo 94.

d) Para establecer el resultado en la liquidación parcial o total del contrato, se saldan las cuentas de ingresos costos y gastos contra una cuenta de resultado dentro de las mismas cuentas de orden (utilidad 9135 crédito, o pérdida 94 débito).

e) La utilidad se distribuirá entre los partícipes, mediante el traslado a la cuenta respectiva del grupo 41 las que le corresponden a partícipe gestor, y 2840 – Cuentas en participación las que le corresponden al partícipe inactivo.

3.3.2 Partícipe Inactivo. Los registros se efectúan conforme a lo previsto en el Plan Único de Cuentas contenido en el Decreto 2650 de 1993, como se indica a continuación:

a) El aporte realizado se reconoce en la cuenta 1260 – Cuentas en Participación, con abono a la cuenta que corresponda según la naturaleza del activo entregado.



contabilización de los derechos y obligaciones que se desprenden de obligaciones comerciales adelantadas en virtud de un contrato de cuentas en participación -ingresos, costos y gastos- deben ser reconocidos por el gestor en cuentas del orden, conforme lo establece el Decreto 2650 de 1993 - PUC³³. Para el partícipe oculto el registro de las operaciones debe efectuarse en la cuenta 1260 – Cuentas en participación o en las cuentas del activo (efectivo, bancos, cuentas por cobrar), dependiendo de la situación descrita en la referida circular y con abono en las cuentas correspondientes.

En el caso concreto, -donde Invertácticas SAS es el gestor y Gante SAS el partícipe oculto-, la actora manifestó que contabilizó los ingresos percibidos por el contrato de cuentas en participación en la cuenta 1250 – Derechos de recompra de inversiones negociadas – REPOS, por cuanto el objeto contractual se circunscribía a operaciones bursátiles cuyas utilidades eran transferidas por el gestor al portafolio que la sociedad tenía en Interbolsa SCB (Cuenta 40463), de suerte que decidió unificar las operaciones repo y simultáneas con las de cuentas en participación, en la cuenta 1250.

No obstante, como lo indicó el *a quo* en la sentencia apelada, conforme al Decreto 2650 de 1993, en la cuenta 1260 se registran los contratos de cuentas en participación, mientras que en la cuenta 1250 se detallan las operaciones de recompra de inversiones negociadas. De ahí que no se encuentra procedente la unificación efectuada por la actora y el registro de los ingresos percibidos como partícipe en la cuenta 1250, pues la descripción de la misma no se contrae al origen del negocio, cual es la aludida participación, sino únicamente a la adquisición de unos valores -acciones o títulos- con el acuerdo de revenderlos al anterior propietario al cabo de un periodo y con unos intereses específicos.

En ese entendido, le asiste la razón a la DIAN cuando expresa en los actos acusados que la contabilización del referido contrato de colaboración entre la actora e Invertácticas SAS debió efectuarse en la cuenta 1260, que no en la 1250, como lo hizo la actora. Y si bien la sociedad alega que, aun si el registro contable no cumpliera con la exigencia de la DIAN, dicha situación no comporta ningún detrimento fiscal ni incide en el impuesto a cargo, lo cierto es que la razón por la cual la DIAN desconoció los rubros obedece a que la demandante no presentó la documentación externa que soportara la realización de las operaciones registradas y que originaron la percepción de los ingresos que califica como no constitutivos de renta ni ganancia ocasional, teniendo la carga de la prueba, conforme lo establece el artículo 167 del CGP.

Se precisa que la actora declaró en el renglón 47 la suma de \$62.989.128.000,

b) En desarrollo de las cláusulas contractuales, reconocerá la utilidad como un aumento del activo (efectivo, cuenta por cobrar), con abono a la cuenta de ingresos respectiva.

c) En la liquidación del contrato de cuenta en participación, registra el ingreso de los bienes restituidos conforme a la naturaleza de sus cuentas, saldando la cuenta 1260 – Cuentas en participación.

3.4 Revelaciones. Además de las revelaciones a que hubiere lugar conforme a las normas legales, los partícipes deberán indicar en notas a los estados financieros sobre cada uno de los contratos vigentes o celebrados durante el periodo objeto de reporte, por lo menos lo siguiente:

a) Duración del contrato

b) Una descripción de la naturaleza y extensión de sus operaciones conducidas a través del contrato.

c) Para cada acuerdo que resulte material considerado individualmente, y de manera total para todos los demás, un resumen de la información financiera, incluyendo entre otros aspectos, la participación en cada uno de los siguientes conceptos: 1) Derechos. 2) Obligaciones. 3) Ingresos, costos y gastos. 4) Resultados de la liquidación parcial o total del contrato.

³³ La cuenta de orden es el registro utilizado para contabilizar las transacciones que no afectan el activo, pasivo, capital y resultados de la entidad; sin embargo, es necesario registrarlas para reconocer los valores ajenos, contingentes. Además, no es una cuenta de operación contable que no se registra ni en cuentas de balance (balance general), ni en cuentas de resultados (estados de resultados) sino en cuentas especiales llamadas como cuentas de orden. Concepto tomado de www.pymesyaautonomos.com.

Decreto 2649 de 1993 - ARTICULO 42. CUENTAS DE ORDEN CONTINGENTES. Las cuentas de orden contingentes reflejan hechos o circunstancias que pueden llegar a afectar la estructura financiera de un ente económico.



correspondiente a lo registrado en el libro auxiliar cuenta 41501005 – Dividendos de sociedades anónimas y/o asimiladas año 2011, las cuales pretendió respaldar con notas de crédito, que no con los soportes idóneos para las negociaciones transadas en la bolsa, esto es, con los comprobantes de liquidación de operación sistema centralizado de operación de la bolsa de valores correspondientes a la compra y a la venta de la especie³⁴, por lo cual la DIAN desconoció \$60.379.074.000, que no encontraban respaldo en las pruebas aportadas. No prospera el cargo.

Certificado de revisor fiscal - soportes

A juicio de la actora, el certificado emitido por el revisor fiscal de Invertácticas SAS posee plena eficacia y puede llevar al juez a la convicción de la realidad de las operaciones del ente económico. Por su parte, la DIAN desestimó dicha prueba por no estar acompañado de los soportes correspondientes; además, alegó que ese certificado proviene de quien fungía como representante legal de Invertácticas SAS para el año 2011, quien estuvo implicado en la investigación penal del caso de Interbolsa, situación que, por demás, generaba dudas sobre la veracidad de su contenido, sumado a que la propia administración, del cruce de información con Interbolsa e Invertácticas verificó que lo declarado en tal documento no es cierto y que la utilidad realmente generada es diferente a la declarada por la demandante.

En cuanto al mérito probatorio de la certificación del contador público o del revisor fiscal³⁵, la Sala ha reiterado que para que dicho certificado tenga la calidad de prueba suficiente que le otorga el artículo 777 del E.T., debe estar debidamente respaldado con la información contable precisa y con los soportes correspondientes, así «*no puede limitarse a simples afirmaciones sobre las operaciones de orden interno y externo carentes de respaldo documental. El profesional de las ciencias contables es responsable de la contabilidad o de la revisión y análisis de las operaciones de un ente social y está en capacidad de indicar los soportes, asientos y libros contables donde aparecen registrados las afirmaciones vertidas en sus certificaciones. La fe pública predicable de un contador público no se ve restringida o anulada por la exigencia que en materia tributaria deben presentar sus certificaciones, sino por el contrario comprueba en debida forma la veracidad de sus afirmaciones. [...]»³⁶.*

En el caso concreto, se advierte que el certificado aportado por la actora no versa sobre las operaciones por ella desarrolladas, en tanto fue expedido por quienes fungían como representante legal y revisor fiscal de Invertácticas SAS durante el año 2011. En el mismo se manifiesta que en dicho año recibió utilidades Gante SAS [-antes Manrique y Manrique SCA- participe inactivo u oculto del contrato de cuentas en participación suscrito con Invertácticas SAS]. Al efecto, el referido documento dice³⁷:

«Que la sociedad MANRIQUE Y MANRIQUE SCA identificada con NIT 860.401.209-3 a Diciembre de 2011 recibió utilidades por la suma de Cincuenta y Cuatro Mil doscientos sesenta y tres millones doscientos treinta y cuatro mil trescientos veintiséis pesos (\$54.263.234.326), en el negocio de inversión conjunta en acciones inscritas en la Bolsa de Valores de Colombia, mediante un contrato de cuentas en participación, cuyo ingreso no constituye renta ni ganancia ocasional.

³⁴ **Ley 964 de 2006. ARTÍCULO 13. VALOR PROBATORIO Y AUTENTICIDAD DE LAS CERTIFICACIONES EXPEDIDAS POR LOS DEPÓSITOS CENTRALIZADOS DE VALORES.** En los certificados que expida un depósito centralizado de valores se harán constar los derechos representados mediante anotación en cuenta. Dichos certificados prestarán mérito ejecutivo pero no podrán circular ni servirán para transferir la propiedad de los valores. Asimismo, corresponderá a los depósitos centralizados de valores expedir certificaciones que valdrán para ejercer los derechos políticos que otorguen los valores.

³⁵ Sentencia del 17 de junio de 2021, Exp. 23954, CP. Milton Chaves García.

³⁶ Sentencia de 11 de marzo de 2021, exp. 23137, reiterada en las sentencias del 15 de julio de 2021 y del 24 de febrero de 2022, CP. Milton Chaves García.

³⁷ Fl. 515 c.p.



El resultado de estas operaciones fue consignado en su oportunidad en la cuenta 40463 a favor de MANRIQUE Y MANRIQUE SCA NIT 860.401.209-3, cuenta que pertenece a INTERBOLSA SA.

La presente certificación se expide a los 30 días del mes de Diciembre de dos mil once (2011)».

Al efecto, en la Resolución 003552 del 16 de mayo de 2016, que resolvió el recurso de reconsideración, la DIAN indicó³⁸:

«Con el fin de comprobar lo anterior se realizó cruce con la sociedad INVERTÁCTICAS SAS NIT 900.133.225 (hoy INVERTÁCTICAS SAS EN LIQUIDACIÓN JUDICIAL) mediante visita realizada el 21 de mayo de 2014 (folios 1054 a 1236), la cual fue atendida por el señor Fernando Alarcón Alarcón como apoderado general, quien manifestó en relación con los movimientos contables, contratos y certificaciones relativas a las operaciones sostenidas en el año 2011 entre INVERTÁCTICAS Y GANTE SAS, que la administración anterior a cargo de Alessandro Corridori no entregó ningún tipo de información contable ni soportes físicos que permitieran elaborar la trazabilidad de la información solicitada, por lo que no fue posible verificar qué operaciones transadas en bolsa dieron lugar a la determinación de ingresos lo que sumado al hecho que la contabilización fue el día 30 de noviembre del año 2011 mediante la nota de crédito 457 A (folio 420), siendo que la fecha de la certificación corresponde al 30 de diciembre del año 2011 (un mes después de su contabilización), hechos que ponen en duda la veracidad de dicha certificación.

En virtud de lo anterior se verificaron los movimientos que se dieron en la cuenta 40463 a favor de GANTE SAS en INTERBOLSA SCB (hoy en liquidación forzosa administrativa), los cuales evidenciaron que por el año 2011 el total de dineros depositados por el señor Alessandro Corridori y la sociedad INVERTÁCTICAS SAS, fueron tan solo por un valor neto de \$26.592.670.770 (folio 1270 requerimiento especial) y no por el valor estipulado en la certificación en cuantía de \$54.263.234.326.

Adicionalmente se constató en el cruce de información (folios 1054 a 1236), que la cláusula sexta del contrato de cuentas en participación suscrito entre las partes (folio 1298) estableció que las utilidades que se generaran de la ejecución del contrato se asumirían en partes iguales entre gestor y partícipe, es decir, en un 50% a cada una de las partes, al consultarse la declaración de renta por el año 2011 de la sociedad INVERTÁCTICAS SAS en el renglón de ingresos no constitutivos de renta ni ganancia ocasional se observó el valor de \$11.698.462.000, y no el esperado de \$54.263.234.326, que sería lo que le correspondería a INVERTÁCTICAS SAS».

Lo anterior es corroborado por la cláusula sexta del contrato de cuentas en participación suscrito por las sociedades Gante SAS e Invertácticas SAS, que estipula:

*«**SEXTA. PARTICIPACIÓN:** Las utilidades, así como los demás derechos y beneficios que se generen o deriven de la ejecución de este Contrato, serán asumidos por partes iguales entre el GESTOR y el PARTÍCIPE, es decir, a cada una de las partes corresponderá el cincuenta por ciento (50%). Entendido que de las utilidades que se distribuyan conservarán para los partícipes la misma calidad y condición en que las recibieron, es decir, rendimientos financieros, dividendos, utilidad en enajenación de acciones etc.*

Las eventuales pérdidas que se causen en la ejecución de este contrato, serán asumidas en la misma proporción señalada respecto de las utilidades, esto es, un cincuenta por ciento (50%) por cada parte. Sin embargo, las pérdidas no obligarán al PARTÍCIPE a desembolsar valor alguno adicional, de tal modo que siempre el techo de posibles pérdidas para el PARTÍCIPE será únicamente el valor pactado en este documento».

Acorde con lo expuesto y en consonancia con la jurisprudencia reiterada de esta Corporación, la valoración del certificado del revisor fiscal debe hacerse conforme con

³⁸ Fls. 2715-2716 c.a.



las reglas de la sana crítica y, en caso de no estar lo suficientemente fundamentado o no indicar los soportes y asientos contables que lo respaldan, la Administración tiene facultades para desconocerlo³⁹.

En este caso, se advierte que la mera manifestación de la actora en cuanto a que el aludido certificado posee plena eficacia y puede llevar al juez a la convicción de la realidad de las operaciones del ente económico no es suficiente, en la medida en que por sí mismo no ofrece certeza de la realidad de las operaciones del ente económico, ni detalle de las cuentas y asientos correspondientes. A lo anterior se suma que la propia administración, al cruzar información con Invertácticas SAS e Interbolsa SCB verificó que lo declarado en el documento no es cierto y que la utilidad real no es consecuente con la declarada por la demandante. No prospera el cargo.

Pago de dividendos al Grupo ODINSA SA

Alega la actora que la nota crédito 0000440 por valor de \$9.647.800 es para ODINSA SA, y no para pagar una transacción con Invertácticas SAS, como lo sostuvo la DIAN, pues el pago de dividendos se efectuó a ODINSA aunque Interbolsa certifique otro valor.

Al efecto, se precisa que dentro del rubro discutido por ingresos no constitutivos de renta ni ganancia ocasional -\$60.379.073.000-, la actora alega que \$541.358.800 corresponden a dividendos recibidos en el año 2011 del grupo ODINSA SA. No obstante, el tercero certificó haber recibido el monto de \$531.711.000, por lo cual la DIAN desconoció \$9.647.800. Dicho rubro fue certificado así⁴⁰:

Manrique y Manrique SCA	
Dividendos ordinarios decretados en efectivo a razón de \$100 por acción sobre 1.063.422 acciones pagadero a abril 14/2011	\$106.342.200
Dividendos ordinarios decretados en efectivo a razón de \$100 por acción sobre 1.063.422 acciones pagadero a jul 14/2011	\$106.342.200
Dividendos ordinarios decretados en efectivo a razón de \$300 por acción sobre 99.029 acciones a 3.221,55	\$319.026.600
TOTAL	\$531.711.000

Se observa que, respecto de la diferencia detectada, la actora no aportó soporte que justificara su valor. A lo anterior se suma que del análisis de la información contable aportada por Gante SAS, se advierte en el libro auxiliar del año 2011 que las operaciones con el grupo ODINSA SA y, específicamente el rubro de \$9.647.800, se encuentran registradas en la nota crédito 440 de 31 de julio de 2011, así⁴¹:

MANRIQUE Y MANRIQUE S.C.A. (Nit: 860,401,209-3)						Página Única
Libro Auxiliar (de 1/ENE/2011 a 31/DIC/2011)						
FECHA	DOCUMENTO	CONCEPTO	NOMBRE DEL	DEBITOS	CREDITOS	SALDO
01/03	DE S.A. Y/O ASIMILADAS	INCENDIO		Saldo Inicial		0,00
31/01/2011	NC 0000420A	DIVIDENDOS MES ENE 2011	MERRILL LYNCH	0,00	1.785.518,78	1.785.518,78
		Totales desde 01/ENE/2011 hasta 31/ENE/2011		0,00	1.785.518,78	1.785.518,78
28/02/2011	NC 00000422	DIVIDENDOS FEB 2011	MERRILL LYNCH	0,00	1.806.639,32	3.592.158,10
		Totales desde 01/FEB/2011 hasta 28/FEB/2011		0,00	1.806.639,32	3.592.158,10
31/03/2011	NC 00000425	DIVIDENDOS MES MAR 2011	MERRILL LYNCH	0,00	1.501.686,53	4.892.754,63
		Totales desde 01/MAR/2011 hasta 31/MAR/2011		0,00	1.501.686,53	4.892.754,63
14/04/2011	PC 00004488	DEP. 4488 DIVID ORDINARIOS ODINSA SA-		0,00	531.711,000,00	5.360.375,463
29/04/2011	PC 00004495	DEP. 4495 DIVID. DECRET. XA CONSULTORIA		0,00	1.547.872,602,00	2.084.176.358,83
30/04/2011	NC 00000431	DIVIDENDOS MES ABR 2011	MERRILL LYNCH	0,00	13.827.245,80	2.098.003.602,43
30/04/2011	ND 0003426A	DIVIDENDOS / 1.658.700	INVERTACTICAS SAS	0,00	34.837.100,00	2.132.840.702,43
		Totales desde 01/ABR/2011 hasta 30/ABR/2011		0,00	2.128.947.947,80	2.132.840.702,43
31/05/2011	NC 00000435	DIVIDENDOS MAY 2011 USD	MERRILL LYNCH	0,00	1.272.136,00	2.134.212.840,43
		Totales desde 01/MAY/2011 hasta 31/MAY/2011		0,00	1.272.136,00	2.134.212.840,43
30/06/2011	NC 00000436	DIVIDENDOS JUN 2011 USD	MERRILL LYNCH	0,00	1.351.141,44	2.135.563.981,87
		Totales desde 01/JUN/2011 hasta 30/JUN/2011		0,00	1.351.141,44	2.135.563.981,87
31/07/2011	NC 00000440	DIVIDENDOS / ACCIONES	ODINSA SA-	0,00	9.647.800,00	2.145.211.781,87
31/07/2011	NC 00000441	DIVIDENDOS MES JUL 2011	MERRILL LYNCH	0,00	13.753.215,52	2.158.964.997,39
		Totales desde 01/JUL/2011 hasta 31/JUL/2011		0,00	23.401.015,52	2.158.964.997,39

³⁹ Sentencia de 11 de marzo de 2021, exp. 23137, reiterada en las sentencias del 15 de julio de 2021 y del 24 de febrero de 2022, CP. Milton Chaves García.

⁴⁰ Fl. 360 c.a.

⁴¹ Fl. 343 c.a.



Al verificar la referida nota de crédito, se advierte que la suma en discusión -\$9.647.800- no corresponde a una transacción con el grupo ODINSA SA, sino a un pago realizado por Invertácticas SAS, como pasa a verse⁴²:

MANRIQUE Y MANRIQUE S.C.A.

NIT: 860401209
DIRECCIÓN: CR 18 A 39 A 68
TELÉFONOS: 2886100
FAX: 2881317

NOTAS CREDITO
Nro. 00000440
FECHA: Julio 31 DE 2011
Página 1 de 1

VENTA	CONCEPTOS	BENEFICIARIO	C. COSTO	DEBITO	CREDITO
GENERAL-	GIRO OPERACIONES PORTAFOLIO	INVERTACTICAS SAS		5.500.000,00	0,00
	GIRO OPERACIONES PORTAFOLIO	INVERTACTICAS SAS		0,00	5.500.000,00
GENERAL-	COMPRA ACCIONES MES JUL 2011	INVERTACTICAS SAS		0,00	15.937.057,00
GENERAL-	COMPRA ACCIONES MES JUL 2011	INVERTACTICAS SAS		15.937.057,00	0,00
GENERAL-	VENTA ACCIONES MES JUN 2011	INVERTACTICAS SAS		15.291.709,00	0,00
GENERAL-	VENTA ACCIONES MES JUN 2011	INVERTACTICAS SAS		0,00	15.291.709,00
GENERAL-	DIVIDENDOS / ACCIONES MES JUL	INVERTACTICAS SAS		115.990.000,00	0,00
DOS Y/O	DIVIDENDOS / ACCIONES MES JUL	INVERTACTICAS SAS		0,00	108.342.200,00
PRODUCCION	DIVIDENDOS / ACCIONES MES JUL	INVERTACTICAS SAS		0,00	9.647.800,00
GENERAL-	VENTA FONDEOS MES JULIO 2011	INVERTACTICAS SAS	3.379.191.371,00		0,00

Conforme con lo anterior, se evidencia que la diferencia en discusión corresponde a un pago de utilidades originado en el contrato de cuentas en participación suscrito entre Gante SAS e Invertácticas SAS, como lo demuestra la contabilidad de la actora. En todo caso, como se advirtió en precedencia, los soportes idóneos para demostrar la existencia de las operaciones transadas en la bolsa son los comprobantes de liquidación de operación sistema centralizado de operación de la bolsa de valores correspondientes a la compra y a la venta de la especie, los cuales no fueron aportados por la demandante. De ahí que no prospere el cargo, como concluyó el *a quo*.

Valoración del informe rendido por Interbolsa SCB

A juicio de la demandante, el informe de Interbolsa en Liquidación remitido a la DIAN con radicado 609418, no fue tenido en cuenta, pues durante el trámite administrativo no se hizo mención a este, ni fueron consideradas las pruebas en él relacionadas.

No obstante, se advierte que en la liquidación oficial demandada, la DIAN, respecto de la referida respuesta remitida por Interbolsa SCB, indicó⁴³:

«En respuesta radicada el 13 de marzo de 2015 con el radicado 609418 de Interbolsa Comisionista de Bolsa en Liquidación, encontramos entre otros:

- La apertura del cliente MANRIQUE Y MANRIQUE (hoy Gante SAS) desde el 14 de diciembre de 2007 en donde el señor ALFONSO MANRIQUE VAN DAMME es el representante legal y ALESSANDRO CORRIDORI el ordenante (folio 2413, 2432).
- Las operaciones ON LINE se empezaron a registrar desde el 12 de junio de 2010 (folio 2422).
- El cliente MANRIQUE Y MANRIQUE (hoy Gante SAS) solo manejó un extracto identificado en el sistema operativo con el No. 40463 (cuenta Winsiob).
- Se evidencia en el memorando GT-SCB-10 del 28 de febrero del 2011 en el que se establece: “los contratos usados actualmente tendrán una vigencia máxima de un año y deberán ser renovados en el nuevo formato, una vez caduque la fecha de vencimiento” (folio 2441) y se anexa copia del pagaré para las operaciones Repo remitido el 09 de marzo de 2011 con la firma de ALFONSO MANRIQUE VAN DAMME, que según estudio grafológico es dubitado o sea existen dudas sobre su autenticidad (folios 2444 y 2445).
- Durante el año 2011 se presentaron sobregiros el 05 y 26 de mayo y el 31 de agosto, ya que no se cancelaron las operaciones de compra de acciones de Fabricato (Folios 2530 y 2521).

⁴² Fl. 385-388 c.a.

⁴³ Fl. 430 c.p.



- Correo electrónico del 31 de mayo de 2011 del contrato de prenda suscrito por MANRIQUE Y MANRIQUE (hoy Gante SAS) con Interbolsa SA Sociedad Administradora de Inversión sobre acciones de Fabricato (Folio 2534).
- Correos electrónicos firmados por ALFONSO MANRIQUE VAN DAMME sobre instrucciones de giro de 26 de julio de 2011 (folios 2534 al 2536)».

A su turno, en la resolución que resolvió el recurso de reconsideración, el mencionado documento señaló *«Ahora bien, independientemente de lo que determine la autoridad competente respecto de las maniobras fraudulentas de la firma, la DIAN como parte de un todo estatal no le es dable reconocer los hechos probados por la Superintendencia Financiera de Colombia (...) y concluir de manera razonable que la utilidad proveniente de la enajenación de acciones es de un grupo conformado por inversionistas entre los que se encuentra la sociedad investigada, realidad que no puede desconocer el contribuyente y pretender seguir ocultando (...)»⁴⁴.*

Contrario a lo alegado por la actora, la DIAN en sede administrativa valoró, entre otros elementos probatorios, la certificación emitida por Interbolsa SCB, la cual da cuenta de las posibles operaciones fraudulentas del representante legal de Invertácticas SAS. No obstante, como lo concluyeron la administración y el *a quo*, dicha prueba no subsana los yerros en los que incurrió Gante SAS en su liquidación privada de renta, ni corrobora la calidad de no constitutivos de renta de los ingresos reportados, de ahí que no tenga la entidad suficiente para desvirtuar los hallazgos de la DIAN. No prospera el cargo.

Sanción por inexactitud

El artículo 647 del ET establece que procede la sanción por inexactitud, entre otros eventos, cuando en la declaración se omiten ingresos, o se utilizan datos o factores falsos, equivocados, incompletos o desfigurados de los que se derive un menor impuesto a cargo o un mayor saldo a favor del contribuyente.

En el caso, la actora se limitó a decir que los datos consignados en la declaración eran correctos y que no se le puede endilgar responsabilidad de los fraudes cometidos por terceros. No obstante, no logró desvirtuar los hallazgos de la DIAN en relación con los ingresos declarados como no constitutivos de renta ni ganancia ocasional, razón por la cual procede la referida sanción, como lo dispuso la sentencia de primera instancia, que aplicó favorabilidad.

Por lo anterior, se confirmará la sentencia apelada.

Finalmente, con fundamento en los artículos 188 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo y 365 del Código General del Proceso⁴⁵, la Sala no condenará en costas (gastos del proceso y agencias en derecho) en esta instancia, comoquiera que no se encuentran probadas en el proceso.

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

⁴⁴ Fl. 605 c.p.

⁴⁵ Código General del Proceso «Art. 365. *Condena en costas. En los procesos y en las actuaciones posteriores a aquellos en que haya controversia en la condena en costas se sujetará a las siguientes reglas: 1. Se condenará en costas a la parte vencida en el proceso, o a quien se le resuelva desfavorablemente el recurso de apelación, casación, queja, súplica, anulación o revisión que haya propuesto. Además, en los casos especiales previstos en este código. 5). En caso de que prospere parcialmente la demanda, el juez podrá abstenerse de condenar en costas (...) 8. Solo habrá lugar a costas cuando en el expediente aparezca que se causaron y en la medida de su comprobación».*



Radicación: 25000-23-37-000-2016-01885-01(25690)
Demandante: Gante SAS

FALLA:

1.- CONFIRMAR la sentencia del 13 de febrero de 2020, proferida por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Subsección B.

2.- Sin costas en esta instancia.

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

La anterior providencia fue estudiada y aprobada en sesión de la fecha.

(Firmado electrónicamente)
JULIO ROBERTO PIZA RODRÍGUEZ
Presidente
Aclara voto

(Firmado electrónicamente)
STELLA JEANNETTE CARVAJAL BASTO

(Firmado electrónicamente)
MILTON CHAVES GARCÍA

(Firmado electrónicamente)
MYRIAM STELLA GUTIÉRREZ ARGÜELLO
Salva voto