



Radicado: 25000-23-37-000-2014-00956-01 (22390)  
Demandante: TECNIRUEDAS COLOMBIA S. A.

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

**CONSEJERO PONENTE: JULIO ROBERTO PIZA RODRÍGUEZ**

Bogotá, D. C., dieciséis (16) de julio de dos mil veinte (2020)

**Referencia:** Nulidad y restablecimiento del derecho  
**Radicación:** 25000-23-37-000-2014-00956-01 (22390)  
**Demandante:** Tecniruedas Colombia S. A.  
**Demandada:** DIAN

**Temas:** Renta (2010) Contratos de colaboración empresarial. Contratos de prestación de servicios. Soporte de deducciones.

**SENTENCIA SEGUNDA INSTANCIA**

La Sala decide el recurso de apelación interpuesto por la parte demandante contra la sentencia del 12 de noviembre de 2015, proferida por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Subsección B, que decidió negar las pretensiones de la demanda sin condenar en costas (f. 135).

**ANTECEDENTES DE LA ACTUACIÓN ADMINISTRATIVA**

El 25 de abril de 2011, la demandante presentó su declaración del impuesto sobre la renta del año gravable 2010, en la que registró una deducción de \$638.941.000 y un saldo a favor de \$19.403.000 (f. 10 caa1)

El 03 de octubre de 2013, la demandada expidió el Requerimiento Especial nro. 322402013000075, en el que propuso disminuir el renglón 55 «*otras deducciones*» en \$476.873.000, lo que generó un aumento del impuesto a cargo de \$157.368.000. Además, sugirió una sanción por inexactitud de \$251.789.000 (ff. 1016 a 1028 caa6).

Tras la respuesta al requerimiento especial presentada el 30 de diciembre de 2013 (ff. 1033 a 1044 caa6), el 26 de junio de 2014 (f. 35) la demandada notificó la Liquidación Oficial de Revisión nro. 322412014000177, del 24 de junio de 2014, en la que modificó la declaración privada en el sentido propuesto en el acto preparatorio (ff. 16 a 34). El 25 de agosto de 2014 se demandó *per saltum* dicho acto liquidatorio (f. 42).

**ANTECEDENTES PROCESALES**

**Demanda**

Mediante apoderado judicial, en ejercicio del medio de control de nulidad y restablecimiento del derecho, previsto en el artículo 138 del Código de Procedimiento



Administrativo y de lo Contencioso Administrativo (CPACA, Ley 1437 de 2011), la demandante formuló las siguientes pretensiones (f. 4):

1) Que se decrete la nulidad de la Liquidación Oficial de Revisión No. 322412014000177, del 24 de junio de 2014, proferida por la División de Gestión de Liquidación de la Dirección Seccional de Impuestos de Bogotá, mediante la cual modifica la Declaración No. 91000109923489 del impuesto sobre la renta del año gravable 2010 presentada por el contribuyente el día 25 de abril de 2011, determinando en consecuencia una nueva obligación impositiva.

2) Que como consecuencia de la anterior nulidad, se restablezca el derecho de TECNIRUEDAS COLOMBIA S.A. TECNIRUEDAS (antes TECNIEMSAMBLES AUTOMOTRICES S.A.), declarando en firme la mencionada declaración tributaria con un saldo a favor por la suma de \$19.403.000, que el contribuyente no adeuda suma alguna por los impuestos, sanciones e intereses de mora a que se refiere la liquidación oficial de revisión anulada y ordenando a la Dirección Seccional de Impuestos de Bogotá que archive definitiva e inmediatamente el expediente y que acredite en la cuenta corriente del contribuyente el valor de los impuestos y sanciones que equivocadamente fueron determinados en la liquidación oficial de revisión que se pide anular.

A esos efectos, invocó como normas violadas los artículos 16, 1602, 1618 y 1621 del Código Civil (CC, Ley 84 de 1873); 4.º, 507, 508, 509, 510, 511, 512, 513 y 514 del Código de Comercio (CCo, Decreto 410 de 1971); 618, 647 y 771-2 del Estatuto Tributario (ET, Decreto 624 de 1989); 264 de la Ley 223 de 1995; y 3.º del Decreto 3050 de 1997 de 2013.

El concepto de violación planteado se resume así (ff. 7 a 15):

Relató que, en el año objeto de discusión, ejecutó un contrato de colaboración empresarial con la sociedad Tecniruedas de la Sabana S.A., dado que esta última tenía la infraestructura y experiencia en ventas, mientras que la actora tenía la representación exclusiva de una marca de llantas en el país y el inventario respectivo. Planteó que la demandada, al afirmar que se trataba de un contrato de prestación del servicio de ventas, vulneró su libertad contractual (arts. 16 y 1602 del CC y 4.º del CCo, reconocida por esta Corporación en la sentencia del 01 de abril de 2004, exp. 13724, CP: María Inés Ortiz Barbosa) y los artículos 1618 y 1621 del CC, pues la compañía probó que su intención fue celebrar un contrato de colaboración empresarial. Afirmó que las partes de este tipo de contratos no necesariamente deben realizar la labor de forma conjunta, pues hay casos en los que sólo una de las partes ejecuta las actividades, como por ejemplo ocurre en el contrato de cuentas en participación, donde no se puede afirmar que el gestor presta un servicio al partícipe oculto.

Aclaró que, si bien el contrato objeto de discusión es único, es un acuerdo de colaboración empresarial que tiene elementos similares al contrato de cuentas en participación. Por ende, debe aplicarse analógicamente su regulación. Destacó que se asemeja porque ambas partes son comerciantes que toman interés en operaciones mercantiles. Tecniruedas de la Sabana, es quien a su solo nombre y bajo su propio crédito vende las llantas. No obstante, se diferencia en que ambos toman parte activa en la operación, pues la demandante factura las ventas, lo que en principio no riñe con la regulación de las cuentas en participación, pues el artículo 511 del CCo establece que si el partícipe oculto revela su calidad, responde solidariamente ante terceros. Resaltó como otra diferencia con las cuentas en participación, que no se distribuyen utilidades sino ingresos, lo cual es avalado por la Sala en sentencia del 01 de abril de 2004 (exp. 13724, CP: María Inés Ortiz Barbosa). Frente a ese aspecto, resaltó que el contrato no tiene personalidad jurídica y, por ese motivo, las partes decidieron que la demandante expediría las facturas de venta. De ahí que en su contabilidad se registre el 100% del ingreso y traslade el 15% que contractualmente le pertenece a Tecniruedas de la Sabana como gasto o deducción, soportado en notas crédito, igual



que en un contrato de cuentas en participación.

En ese sentido, el artículo 618 ET lo exime de exigir a su contraparte contractual una factura, pues no adquirió bienes ni servicios, simplemente distribuyó la remuneración pactada. Además, solicitó aplicar el artículo 264 de la Ley 223 de 1995, pues los conceptos 15941 del 17 de marzo de 2004 y 3653 del 14 de enero de 2008, indican que, en los contratos de cuentas en participación, el gestor no presta servicios al socio oculto y, por lo tanto, no está obligado a facturar. Así pues, la distribución de utilidades puede soportarse en notas contables y, en todo caso, son gastos que cumplen con el requisito de causalidad del artículo 107 del ET.

En subsidio, sostuvo que las notas crédito que soportan el pago realizado a Tecniruedas de la Sabana cumplen con los requisitos del artículo 771-2 del ET, que a su vez, remite al artículo 3.º del Decreto 3050 de 1997.

Por último, sostuvo que la sanción por inexactitud no es procedente, pues probó que el gasto rechazado fue debidamente soportado en notas crédito. Sin perjuicio de lo anterior, alegó que en caso de que se considerara que el gasto debía soportarse en facturas, se configuró un supuesto de diferencia de criterios.

### **Contestación de la demanda**

La demandada se opuso a las pretensiones de la demanda (ff. 57 a 74), para lo cual argumentó que el contrato objeto de discusión no es un contrato de cuentas en participación, sino un contrato mercantil atípico a través del cual Tecniruedas de la Sabana prestó el servicio de ventas a la demandante. A tal efecto, definió, a partir de la Circular externa no. 115-000006 del 23 de diciembre de 2009 expedida por la Superintendencia de Sociedades y un documento consultado en línea, contrato de colaboración empresarial como la *«unión de fuerzas y de capacidades económicas y técnicas entre dos o más personas con el fin de que entre ellas exista cooperación mutua para llevar adelante un proyecto específico que sea de interés común para los partícipes»*.

Manifestó que el contrato suscrito por la actora tenía por objeto desarrollar parte de la actividad económica de uno de los partícipes, más no un proyecto común de interés para sus asociados. Lo anterior, sumado a que al no existir una relación laboral entre las partes, la operación califica como una prestación de servicios en los términos del artículo 1.º del Decreto 1372 de 1992, en donde Tecniruedas de la Sabana tenía a cargo una obligación de hacer consistente en vender las mercancías de la demandante, a cambio de una contraprestación en dinero correspondiente al 15% de las ventas realizadas.

Planteó que el contrato suscrito *«Acuerdo o Convenio Comercial»* no es asimilable a un contrato de cuentas en participación y, en consecuencia, no se le puede aplicar vía analogía su regulación como lo pide la actora. Lo anterior, porque Tecniruedas de la Sabana, que según la demandante actúa como gestor, de conformidad con el artículo 510 del CCo debe responder ante terceros. No obstante, la demandante, que se autodenomina partícipe oculto, es quien factura a nombre propio. De modo que es este el verdadero responsable ante terceros. Además, señaló que, a efectos del impuesto sobre la renta, el gestor declara la totalidad de los ingresos, costos y gastos generados por el contrato, mientras que el partícipe oculto declara la utilidad; pero en el caso concreto, el gestor declara el 15% de los ingresos y la actora, presunta partícipe oculto, el 100%. Por último, añadió que conforme al artículo 507 del CCo es el gestor quien distribuye al partícipe oculto las utilidades o pérdidas generadas en desarrollo del



contrato, por lo que no debe ser el participe oculto quien transfiera el 15% de los ingresos generados en ejecución del contrato al gestor.

Argumentó que, para la procedencia de la deducción, en los términos del artículo 771-2 del ET, esta debía estar soportada en una factura o documento equivalente. Adicionalmente, según el artículo 618 del ET, la demandante debía exigir la factura, pues estaba probado que su contraparte contractual pertenecía al régimen común del IVA y, por ende, estaba obligada a facturar.

Subsidiariamente, sostuvo que si se llegaba a considerar el contrato en discusión como un contrato de colaboración empresarial atípico, para la época de los hechos no existía una norma especial que lo regulara. De ahí que cada parte del contrato debía tributar independientemente, lo que a su vez implica la sujeción al artículo 771-2 del ET.

Dado que la demandante incluyó en su declaración de renta una deducción que no cumple con los requisitos legales, situación de la que derivó un mayor saldo a favor, procede la sanción por inexactitud. Así pues, sostuvo que no se configuró una diferencia de criterios, pues fue la inobservancia del artículo 771-2 del ET lo que llevó a la imposición de la sanción.

### **Sentencia apelada**

El Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Subsección B negó las pretensiones de la demanda (ff. 104 a 135).

A juicio del *a quo*, si bien el contrato objeto de discusión no correspondía en estricto sentido a un contrato de cuentas en participación, era similar a este, por lo que no podía considerarse un contrato de prestación de servicios. Al efecto, manifestó que el contrato suscrito no buscaba la prestación de un servicio a la demandante, sino una colaboración empresarial entre las partes del mismo, según se infería del texto del contrato. De ahí que no había obligación de expedir factura por la transferencia del 15% del valor de las ventas y, conforme a los artículos 123 y 124 del Decreto 2649 de 1993, y 773 y 774 del ET, las notas crédito eran pruebas contables idóneas para soportar las operaciones

A pesar de lo anterior, rechazó las pretensiones de la demanda porque la demandante debió transferir el 15% sobre el monto de las ventas a Tecniruedas de la Sabana a título de participación en los ingresos netos, esto es, antes de detraer los costos y deducciones de la demandante; no a título de costo o gasto porque no se trataba de un contrato de prestación de servicios. Añadió que, si en gracia de discusión, se admitiera la configuración de una expensa, no sería procedente la deducción porque se echaría de menos la existencia de la factura correspondiente.

### **Recurso de apelación**

La decisión de primera instancia fue apelada por la demandante (ff. 142 a 148), quien reiteró los argumentos expuestos en sede administrativa y en la demanda.

Insistió en que es válido pactar en los contratos de colaboración empresarial la distribución de ingresos en lugar de utilidades. Añadió que esa forma de distribuir los resultados económicos de un contrato de colaboración empresarial no afecta la depuración de renta, pues el participe activo resta como costo o deducción el valor de la participación del participe oculto. Destacó que contable y fiscalmente el porcentaje de participación que se traslada al socio oculto debe contabilizarse como gasto, el cual



es deducible, porque de registrarlo como un menor valor del ingreso se generarían inconsistencias respecto de las sumas facturadas y declaradas en la información exógena.

Adicionalmente, sostuvo que el *a quo* negó los cargos de nulidad sobre la base de un argumento nuevo y diferente al discutido a lo largo de la discusión en sede administrativa, fundado en la forma en que debía trasladarse el ingreso al otro partícipe como causal de rechazo de la deducción, lo cual transgrede su derecho de defensa y al debido proceso. Añadió que este proceder infringe el artículo 703 del ET, según el cual es el requerimiento especial –y su ampliación– el acto en el que se fijan los motivos facticos y jurídicos sobre los que se adelantará el procedimiento de determinación oficial del impuesto, lo que no puede ser alterado en sede judicial.

Finalizó resaltando que el argumento subsidiario, según el cual las notas crédito cumplen los requisitos mínimos del artículo 771-2 del ET, que a su vez remite al artículo 3.º del Decreto 3050 de 1997, no fue analizado.

### **Alegatos de conclusión**

La demandante reiteró los argumentos expuestos durante el proceso. Sumado a lo anterior, destacó que la demandada no recalificó el contrato objeto de discusión como un contrato de prestación de servicios. Simplemente se limitó a afirmar que era un contrato mercantil atípico de prestación de servicios, lo cual es contradictorio porque el contrato de prestación de servicios es típico e implicaría que en todos los contratos de colaboración empresarial los partícipes se prestan servicios entre ellos (ff. 170 a 173).

Por su parte, la demandada sostuvo que, si bien estaba de acuerdo con el sentido del fallo, no compartía las consideraciones expuestas. Para el efecto, reiteró los argumentos desarrollados en el escrito de contestación de la demanda (ff. 161 a 169).

El Ministerio Público no rindió concepto.

### **CONSIDERACIONES DE LA SALA**

1- En los términos del recurso de apelación interpuesto por la demandante contra la sentencia de primera instancia que negó las pretensiones de la demanda sin condena en costas, le corresponde a la Sala pronunciarse sobre la legalidad del acto acusado.

Le corresponde a la Sala decidir en su orden las siguientes cuestiones: (i) si el *a quo* vulneró sus derechos de defensa y debido proceso al declarar la legalidad de los actos administrativos demandados, con base en una causal de rechazo de costos o deducciones diferente a la propuesta por la demandada en sede administrativa; (ii) si es procedente el rechazo de la deducción del monto pagado por la actora a la sociedad Tecniruedas de la Sabana S. A. por no estar soportada en facturas. Para lo anterior, **la Sala debe precisar el hecho con relevancia tributaria derivado de la relación contractual que originó dicho pago, y a partir de allí, determinar si los efectos tributarios que se deben aplicar corresponden a los de un contrato de cuentas en participación, colaboración empresarial o prestación de servicios**; una vez determinado lo anterior, será procedente **evaluar si el tratamiento del pago realizado por la demandante a su contraparte contractual debía afectar su base gravable como gasto, según lo planteado en la apelación, o como menor valor ingreso de la forma en que lo reconoció el tribunal**. (iii) si el tribunal omitió pronunciarse sobre el cargo relativo a la idoneidad de las notas



crédito con las que la actora soportó la deducción, caso en el cual se tendrá que evaluar si las notas crédito cumplen con los requisitos mínimos para soportar la procedencia de la deducción; y, finalmente, (iv) si la demandante incurrió en un hecho sancionable por inexactitud y, si ese es el caso, analizar si se configuró una diferencia de criterios.

2- Para resolver el primer problema jurídico planteado, la Sala precisa que, conforme a los artículos 138 y 187 del CPACA, al interponerse el medio de control de nulidad y restablecimiento del derecho contra un acto administrativo de contenido particular, el juez contencioso administrativo está obligado a realizar un juicio de legalidad sobre el mismo, con el propósito de constatar si existe un derecho subjetivo de la parte demandante amparado por el ordenamiento jurídico, que fue desconocido por el acto administrativo enjuiciado, todo dentro de la controversia jurídica delimitada por las propias partes tanto en la demanda como en su contestación, de tal manera que no le es dable al Juez pronunciarse sobre puntos o asuntos no discutidos por las partes<sup>1</sup>.

Así las cosas, se evidencia que, tras delimitar el marco normativo aplicable al caso, el *a quo* valoró las pruebas aportadas, siguiendo lo dispuesto en el artículo 280 del CGP. Como consecuencia de lo anterior, resolvió que, si bien desde una perspectiva estrictamente legal, el contrato objeto de discusión era similar a un contrato de colaboración empresarial, desde una perspectiva tributaria, la forma en la que se registró el pago a la contraparte contractual, no coincidía con el tratamiento correspondiente a «operaciones mercantiles de beneficio común». Lo anterior, está relacionado con el asunto debatido en sede administrativa y judicial, y fue el fundamento de los actos demandados y de la contestación de la demanda que, ante el acervo probatorio, destacaron la inconsistencia del tipo de contrato, su contabilización y tratamiento tributario. Incluso, el juez de instancia destacando los actos demandados, afirmó que a diferencia del contrato de cuentas en participación, el convenio suscrito por la demandante no prevé el reparto de utilidades o pérdidas, sino la entrega del 15% del valor neto de las ventas, de forma que, si bien podía corresponder a una «operación mercantil de beneficio común», no se reflejó correctamente en términos fiscales, pues el pago realizado a la contraparte contractual no se registró como una participación en los ingresos netos, sino como un costo o gasto (que para ser deducible requiere contar con la factura respectiva).

En definitiva, el argumento del Tribunal recae sobre el mismo asunto de debate, esto es, la procedencia o no de la deducción del monto transferido por la actora a su contraparte contractual y el soporte exigido por la ley para su procedencia, a partir de la calificación tributaria del contrato que da lugar al hecho económico. Además, el *a quo* basó el estudio de legalidad del acto demandado sobre el derecho aplicable y los hechos probados en el proceso y al no hallar vulnerado un derecho subjetivo de la demandante, negó las pretensiones de la demanda.

3- En relación con el vínculo contractual que generó la deducción rechazada, la demandante, en su calidad de apelante única, sostuvo que **se trata de un contrato de colaboración empresarial en el que aquella, titular de la explotación exclusiva de una marca de llantas en el país y del inventario respectivo, aunó esfuerzos con Tecniruedas de la Sabana para lograr la comercialización y venta de llantas, para lo cual, esta última prestó su infraestructura y experiencia en ventas.** Dado que no existía para la época una norma especial para esa clase de contratos, solicitó la aplicación analógica del

<sup>1</sup> Sobre el principio de congruencia vid. Sentencias de 16 de agosto de 2002, radicado (12668), C.P. Juan Ángel Palacio Hincapié, de 21 de noviembre de 2007, radicado (15770), C.P. María Inés Ortiz Barbosa; 6 de octubre de 2009, radicado (16553) y de 22 de marzo de 2013, radicado (19192), C.P. Martha Teresa Briceño de Valencia



tratamiento fiscal del contrato de cuentas en participación, según el cual, la transferencia del porcentaje de participación al socio oculto no equivale al pago por la prestación de un servicio, es registrada contablemente como un gasto, es fiscalmente deducible y, por último, puede soportarse en notas crédito. Con todo, **manifestó que no procede el rechazo de la deducción por no estar soportada en facturas, pues Tecniruedas de la Sabana no llevó a cabo la prestación de un servicio. Por ende, no estaba obligada, en los términos del artículo 618 del ET, a exigirle a esta última la expedición de facturas.**

Por su parte, la demandada expuso que el pago efectuado por la demandante a Tecniruedas de la Sabana debió soportarse en facturas, puesto que se originó en la ejecución de un contrato mercantil atípico en donde esta última prestó un servicio de ventas a la actora. **Descartó que el contrato correspondiera a una colaboración empresarial dado que no evidenció la existencia de un proyecto común, sino el desarrollo de parte de la actividad económica de la demandante, mediante la gestión de ventas de Tecniruedas de la Sabana a favor de aquella y a cambio de una remuneración.** En la misma línea, descartó que se tratara de un contrato de cuentas en participación, porque el modo en que se ejecutaban las prestaciones pactadas no obedecía a la lógica de dicho contrato, dado que las obligaciones que por ley están a cargo del partícipe gestor, en el caso concreto eran desarrolladas por la demandante, a su vez autodenominada partícipe oculto. Por último, solicitó la aplicación del artículo 771-2 del ET, conforme al cual las deducciones deben estar soportadas en facturas para que sean deducibles del impuesto sobre la renta.

Si bien el tribunal acogió la posición de la demandante, en lo relativo a la naturaleza mercantil del contrato suscrito, no anuló el acto administrativo demandado porque encontró inconsistente el tratamiento contable y tributario, pues de ser un contrato de colaboración el pago debía ser realizado a título de participación en los ingresos netos, esto es, antes de deducir los costos y deducciones de la demandante; por ende, si el pago se realizaba a título de costo o gasto la demandante si debía exigir la factura respectiva. La apelante cuestiona la decisión del tribunal, al considerar que es válido pactar distribución de ingresos y no de utilidades, y que ello no afecta la depuración de renta del gestor, de manera que la distribución de la participación al partícipe oculto es gasto deducible para el gestor. Además, afirma que registrar lo correspondiente a dicha distribución como un menor valor del ingreso derivaría en inconsistencias respecto de las sumas facturadas y declaradas en la información exógena.

3.1- En primer lugar, es preciso aclarar que, en virtud de la autonomía privada, las personas tienen la libertad de reglar sus relaciones conforme a sus intereses y necesidades. Así las cosas, la ley mercantil reconoce la existencia, validez y eficacia de aquellos acuerdos de dos o más partes, cuyo objeto sea –en los términos del artículo 864 del CCo– constituir, regular o extinguir entre los contratantes una relación jurídica patrimonial, siempre que reúnan los requisitos de capacidad, consentimiento, causa y objeto lícito, previstos en el artículo 1502 del CC. De allí que a efectos mercantiles existan, sean válidos y eficaces tanto los contratos disciplinados en la ley, como los contratos no tipificados.

**Sin perjuicio de lo anterior, la administración tributaria tiene la potestad de calificar los hechos económicos, para efectos estrictamente fiscales, prescindiendo del *nomen* y forma de los contratos que hayan pactado las partes, para atribuir los efectos tributarios que correspondan a la transacción efectivamente ejecutada, teniendo en cuenta las obligaciones pactadas y las pruebas de su ejecución.** El contribuyente tiene la carga de defender la realidad contractual para asignar los efectos fiscales pretendidos. Sobre el particular, la Sala sostuvo en la sentencia del 02 de agosto de 2017 (exp. 20701, CP:



Jorge Octavio Ramírez Ramírez) que «*si la Administración, en el proceso de fiscalización, encuentra serios elementos de juicio que le permiten inferir que un contrato, que en apariencia corresponde al de colaboración empresarial, en realidad, concierne a uno de prestación de servicios, se invierte la carga de la prueba, correspondiéndole al contribuyente probar la realidad contractual*».

Conforme al criterio de la Sala, desarrollado en las sentencias del 02 de febrero de 2017 (exp. 20517, CP: Hugo Fernando Bastidas Bárcenas) y 27 de junio de 2018 (exp. 21745, CP: Jorge Octavio Ramírez Ramírez), *un contrato califica como colaboración empresarial si: (i) los contratantes conservan su individualidad jurídica o, en otras palabras, el contrato no deviene en una persona jurídica independiente; (ii) existe unidad de propósito, lo que implica que los contratantes trabajen conjuntamente para lograr un objetivo común; (iii) aportan activos, bienes en especie o industria para el desarrollo del proyecto común; y (iv) delimitan la forma en que se asumirán los riesgos y distribuirán los resultados -ganancias o pérdidas- de la colaboración. Desde la perspectiva contable, cada partícipe debe registrar los ingresos, costos y gastos en proporción a su aporte, de modo que, declare los ingresos, costos y deducciones del impuesto sobre la renta en esa misma proporción.*

Por su parte, los contratos de cuentas en participación son una especie de los negocios de colaboración recién descritos, de forma que no es un contrato de contraprestación, y el artículo 507 del C.Co. lo define como aquel en que “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 propio crédito personal, con cargo de rendir cuenta y dividir con sus partícipes las ganancias o pérdidas en la proporción convenida.” *Generalmente, la participación se da en las pérdidas y beneficios, aunque esta Corporación en sentencia del 01 de abril de 2004 (exp. 13724, Maria Inés Ortíz Barbosa) reconoció que no se desnaturaliza el contrato por pactar una distribución de los ingresos y no de la utilidad, pues ello atentaría contra el principio de la autonomía de la voluntad. No obstante, la participación en los ingresos, junto con otros elementos del contrato, pueden llevar a encuadrarlo en otra tipología de negocio.*

3.2- Respecto al convenio comercial que originó la deducción objeto del litigio, la Sala encuentra probados los siguientes hechos:

(i) El 30 de enero de 2009, la demandante (antes Tecniensambles Automotrices S.A.) y Tecniruedas de la Sabana S.A., (ahora Ruedas de la Sabana S.A.S.) suscribieron un «*Acuerdo o convenio comercial*» que tendría una vigencia de 3 años. Conforme al texto del convenio, Tecniruedas de la Sabana S. A. le ayudaría a la demandante a crear su propia organización de ventas a un bajo costo logístico y operativo, utilizando su experiencia para comercializar el producto de la demandante.

Conforme a las cláusulas 2.º y 3.º, el compromiso de Tecniruedas de la Sabana de vender la mercancía de la demandante, incluía desde las solicitudes de mercancía a proveedores, el mercadeo y el proceso de facturación a los clientes utilizando los documentos entregados por la demandante para el efecto, hasta la entrega del producto al cliente final. Adicionalmente, Tecniruedas de la Sabana debía llevar el registro, control y recaudo de la cartera correspondiente a las ventas facturadas. El dinero recaudado era trasladado en su totalidad a la demandante. Esta, a su vez, estaba obligada a suministrar su información comercial y financiera, además de los formatos de facturación que Tecniruedas de la Sabana debía utilizar. Adicionalmente, *debía pagar la «remuneración» convenida que, según la cláusula 5.º, era del 15% del valor neto de las ventas de productos de la demandante (ff. 397 y 398 caa2).*





En ese sentido, Sala destaca que tanto la cláusula 3.º como la cláusula 5.º aluden expresamente a la remuneración que la demandante pagará a Tecniruedas de la Sabana por la gestión, que esta realiza, a favor de la primera.

Textualmente el contrato establece:

Primera. - Objeto del Acuerdo. - El objeto del presente Acuerdo o Convenio Comercial es regular todas las relaciones comerciales entre Tecniruedas y Tecniensambles, que se generen con motivo de las actividades de ventas, logística y administrativa, que realice Tecniruedas o las vinculadas a ella y bajo su supervisión, para Tecniensambles.

Segunda. - Obligaciones Especiales de Tecniruedas. - En desarrollo del presente acuerdo o convenio comercial, Tecniruedas a su propio costo deberá:

Dirigir y controlar la actividad de venta de sus propios vendedores para que ellos, junto con las mercancías o productos de Tecniruedas, ofrezcan y vendan al mercado las mercancías o productos de Tecniensambles, respetando las metas, normas y políticas establecidas por ésta, y recauden el valor de las facturas emitidas.

Transmitir a Tecniensambles los pedidos de sus mercancías o productos que obtengan los vendedores de Tecniruedas, a fin de que Tecniensambles realice directamente la facturación al cliente final. (...)

Realizar el manejo físico de las mercancías o productos de Tecniensambles ofrecidos y vendidos a clientes, desde la realización del pedido al proveedor, manejo que incluye el almacenamiento, aseguramiento, preparación de pedidos, despacho y transporte, hasta la entrega física al cliente en el sitio convenido.

Realizar el proceso físico de facturación en los documentos propios de Tecniensambles y el registro y control de cartera correspondiente a las ventas facturadas.

Responder a Tecniensambles por los dineros de ésta recaudados por los vendedores de Tecniruedas o por ella misma, y entregárselos dentro de los tres (3) días hábiles siguientes a haberlos recibido. (...)

Tercera. – Obligaciones especiales de Tecniensambles. – En desarrollo de las obligaciones adquiridas en el presente Acuerdo o Convenio Comercial Tecniensambles deberá:

Proporcionar a Tecniruedas, para que les suministre a sus vendedores y use en el cumplimiento de obligaciones que adquiere por este Acuerdo o Convenio Comercial, toda la información que requiera comercial, financiera, logística y de cualquier tipo para ello, así como los formatos que debe utilizar.

Pagar a Tecniruedas, la remuneración acordada por el desarrollo de la gestión aquí convenida en las oportunidades que convenga con ella.

(...)

Quinta. – Valor. – Tecniensambles reconocerá a favor de Tecniruedas, por la gestión que ésta realice en favor de Tecniensambles en desarrollo de las obligaciones estipuladas en este Acuerdo o Convenio Comercial, una suma equivalente al quince por ciento (15%) del valor neto de las ventas de productos de Tecniensambles que Tecniruedas realice mientras este Acuerdo o Convenio Comercial esté vigente. (destaca la Sala)

(ii) Entre los folios 730 y 763 del caa5 se encuentran las notas crédito de la cuenta 53059511, que soportan el pago de la remuneración a Tecniruedas de la Sabana por la ejecución del «Acuerdo o convenio comercial».

(iii) Mediante la Liquidación Oficial de Revisión nro. 322412014000177 del 24 de junio de 2014, la demandante rechazó la deducción de \$476.873.000, derivada de los pagos realizados por la actora a Tecniruedas de la Sabana, por corresponder sustancialmente



a la contraprestación por un servicio de ventas, que no estaba soportado en facturas (ff. 16 a 34).

La Sala destaca los siguientes apartes del acto demandado:

*«Tal como se hace constar en el Acta de Visita del 12 de septiembre de 2013 a Ruedas de la Sabana S.A.S. (antes Tecniruedas de la Sabana S.A.), los funcionarios comisionados determinaron que el soporte de los registros contables en la cuenta de ingresos para Tecniruedas de la Sabana lo constituyen las Notas Crédito emitidas por Tecniensambles Automotrices S.A. (hoy Tecniruedas Colombia S.A.) que cruzan con los pasivos que tenía esta última sociedad. (...)*

*La División de Gestión de Fiscalización para Personas Jurídicas y Asimiladas, expuso en el Requerimiento Especial que el soporte de los registros contables en la cuenta PUC 53059511, no puede ser otro que la factura expedida por Tecniruedas de la Sabana S.A. por la gestión realizada como quiera que dicha sociedad a la luz de lo previsto en el artículo 616 del Estatuto Tributario se encuentra obligada a facturar y porque además, tal como lo prescribe el artículo 771-2 ibídem, para el reconocimiento de costos y deducciones, es documento indispensable, la mencionada factura expedida por el beneficiario del pago y finalmente porque si en gracia de discusión se acepta que no existía obligación por parte de Tecniruedas de la Sabana S.A. de expedir factura por la gestión realizada, en todo caso tal como lo prescribe el artículo 771-2, cuando no exista la obligación de expedir factura o documento equivalente, el documento que pruebe la respectiva transacción que da lugar a costos, deducciones o impuestos descontables, deberá cumplir con los requisitos mínimos que el gobierno nacional establezca, los cuales se encuentran previstos en el artículo 3° del Decreto 3050 de 1997 (...)*

*Las reglas, condiciones y cláusulas establecidas en el convenio comercial suscrito entre las sociedades, no permiten asimilar ni siquiera por analogía, como lo pretende el contribuyente, al tratar de equiparar al citado convenio con los contratos de cuentas en participación, artificio al que recurre el contribuyente para tratar de suplir la omisión de emitir facturas a que estaba obligada una de las partes; tanto es así que inclusive para tratar de justificar la deducción rechazada por la DIAN de manera arbitraria convierte al contribuyente en el socio oculto, siendo que este se encuentra en las mismas condiciones que el otro socio, como para ser tenido en cuenta como socio gestor como explicaremos más adelante.»*

3.3- A partir del análisis del texto del «Acuerdo o convenio comercial» suscrito por la demandante con Tecniruedas de la Sabana, **la Sala concluye que no reúne las características de un contrato de colaboración empresarial.** En vez de pactar un proyecto común, las partes del contrato estipularon una serie de prestaciones a cargo de Tecniruedas de la Sabana, relacionadas con la comercialización del producto de la demandante en beneficio de esta última. A esto se agrega que no existe claridad sobre cuáles son los aportes que cada uno de los contratantes realiza para la ejecución del proyecto que, por demás, debe ser común. Sumado a lo anterior, no se estableció la forma en que los contratantes asumirían los riesgos derivados del contrato y distribuirán los resultados del mismo en proporción al aporte y riesgos asumidos. En contraposición, las partes pactaron un pago mensual, denominado «remuneración» para Tecniruedas de la Sabana por la gestión realizada a favor de la actora, que se fijó como una participación en los ingresos.

Adicionalmente, la Sala encuentra probado un tratamiento tributario y contable inconsistente con el que corresponde a un contrato de colaboración empresarial, que la demandante no demostró haber corregido. Al efecto, la demandante no soportó contable ni fiscalmente que los ingresos provenientes de las ventas realizadas por Tecniruedas de la Sabana correspondían en un 15% a esta última, sino que registró el 100% de los ingresos como propios. Adicionalmente, solicitó como deducción el pago realizado a Tecniruedas de la Sabana bajo el «Acuerdo o convenio comercial», correspondiente al 15% del valor las ventas de productos de la demandante. **De haberse aplicado el tratamiento correspondiente a un contrato de colaboración empresarial, la demandante habría registrado como propia la parte que le correspondía**



en los ingresos por ventas, y la proporción que le correspondía a su contraparte contractual como ingresos recibidos para terceros.

La demandante alega que se debe aplicar analógicamente el tratamiento tributario correspondiente al contrato de cuentas en participación, lo cual implicaría para la época de los hechos, que los ingresos debían registrarse en su totalidad por el gestor, tal y como lo fundamentó en la documentación contable. Sin embargo, la demandante no logró desvirtuar los argumentos de la DIAN que señalaron que no se trataba tampoco de un contrato de ese tipo debido a imposibilidad de identificar al gestor y al oculto y, en este sentido, las prestaciones que correspondían a uno y otro. En efecto, en este tipo de negocio por lo general existe un partícipe oculto durante toda la duración del contrato, el gestor es quien administra los negocios, no puede usar más crédito que el propio y si revela al oculto se hace responsable frente a terceros. Por su parte, el oculto tiene una obligación negativa en el sentido de no inmiscuirse en el negocio más que para lo que lo habilita el art. 512 C.Co<sup>2</sup>. Aunque estas características pueden ser objeto de estipulación en contrario en desarrollo del principio de autonomía privada y a pesar de que los efectos del art. 511 C.Co. sean propios del derecho mercantil, es lo cierto que el régimen fiscal particular del contrato de participación, impone que el negocio se pueda caracterizar sin ambages en el mismo, pues de lo contrario calificará en la categoría general de contrato de colaboración o, en su defecto, en un contrato de contraprestación. Por lo dicho, no encuentra la Sala fundamento en los argumentos y pruebas presentadas por la demandante para calificar el contrato como cuentas en participación, y por lo tanto, no resulta procedente analizar las consecuencias de este negocio en el impuesto sobre la renta y en el deber de informar datos propios y de terceros, como lo pretende la apelante<sup>3</sup>.

En definitiva, no existen elementos que permitan a la Sala inferir que los efectos tributarios derivados del «Acuerdo o convenio comercial» corresponden a un contrato de cuentas en participación o a un contrato de colaboración empresarial. Así las cosas, se colige que el «Acuerdo o convenio comercial» suscrito entre la demandante y Tecniruedas de la Sabana, da lugar a un hecho económico cuyo tratamiento tributario debe corresponder al de una prestación del servicio de ventas. En otras palabras, los actos demandados calificaron correctamente para efectos tributarios el negocio como uno de contraprestación en oposición a uno de colaboración, por lo que la demandante debía soportar la deducción de la remuneración pagada a Tecniruedas de la Sabana mediante las facturas respectivas, conforme se dispone en los artículos 771-2 y 618 del ET. Los actos no recalificaron la transacción como lo alegó el demandante, sino que se limitaron a constatar los hechos sin alejarse de los significados previstos por el Derecho Privado.

4- Ahora bien, la Sala evidencia que en efecto el *a quo* omitió pronunciarse sobre el cargo subsidiario de la demanda, según el cual, las notas crédito en las que se sustentó la deducción rechazada cumplen con los requisitos mínimos del artículo 3.º del Decreto 3050 de 1997. De modo que la Sala procede a pronunciarse de fondo sobre el particular.

La demandante alega que, aun si se concluye que estaba obligada a soportar la deducción del pago a Tecniruedas de la Sabana S.A. por la ejecución del «Acuerdo o

<sup>2</sup> Arrubla Paucar, Jaime Alberto. Contratos Mercantiles. Tomo II. Biblioteca Jurídica DIKE. 2008.

<sup>3</sup> Sobre el tratamiento fiscal del contrato observa la Sala la existencia de una primera posición plasmada *Interalia* en la Sentencia de 12 de octubre de 2006, exp. 15272, C.P. Maria Inés Ortíz Barbosa y una segunda plasmada por la DIAN en el Concepto No. 03653 de enero 14 de 2008, asunto que como se ha dicho no se estudiará al no calificarse el negocio como de cuentas en participación.



*convenio comercial*» suscrito en 2009, las notas crédito que soportan dicho pago cumplen con los requisitos mínimos del 3.º del Decreto 3050 de 1997. En ese orden de ideas, considera que procede la deducción en el impuesto sobre la renta de ese pago.

Según el artículo 771-2 del ET para que procedan las deducciones para efectos del impuesto sobre la renta, aquellas deben estar soportadas en facturas que cumplan con los requisitos establecidos en los literales b), c), d), e), f) y g) de los artículos 617 y 618 ibidem. Sin perjuicio de lo anterior, el inciso tercero del artículo 771-2 citado establece que, en caso de no existir obligación de expedir factura o documento equivalente, el documento que pruebe la respectiva transacción que da lugar a la erogación debe cumplir los requisitos mínimos que el Gobierno Nacional establezca. Es decir, los requisitos del artículo 3.º del Decreto 3050 de 1997.

Frente a lo anterior, es un hecho no discutido que Tecniruedas de la Sabana S.A. tenía la calidad de comerciante perteneciente al régimen común del IVA y, en consecuencia, estaba obligado a facturar. Por lo tanto, la demandante debió soportar la deducción originada en la adquisición del servicio de ventas que prestó dicha sociedad en facturas o documentos equivalentes, más no en notas crédito.

5- Habida cuenta de lo anterior, la Sala debe analizar la procedencia de la sanción por inexactitud.

5.1- Según el artículo 647 del ET, entre otros hechos, la inclusión de deducciones inexistentes o inexactas es una conducta punible, a menos que concurra sobre el sujeto infractor alguna circunstancia constitutiva de un error de apreciación sobre el derecho aplicable (no sobre los hechos del caso) que actúe como causal de exoneración punitiva en la medida en que excluye la conciencia del agente sobre la antijuridicidad de su conducta. No obstante, ese reconocimiento no basta para eximir del reproche punitivo, pues la falta de conciencia sobre la antijuridicidad podría quedar desvirtuada en el evento de que otras fuentes jurídicas reconocidas en el ordenamiento precisen el alcance del precepto analizado o de los supuestos de hecho en él contenidos, en un sentido que desmerezca la comprensión inicial del texto normativo, siempre que al agente le fuera exigible su conocimiento y correcta comprensión. (Vid. Sentencia del 11 de julio de 2020, exp. 21640, C.P. Julio Roberto Piza Rodríguez)

En los fundamentos jurídicos 3.º y 4.º de la presente providencia, se determinó que la actora autoliquidó de manera inexacta el impuesto sobre la renta, puesto que no soportó con facturas la deducción originada en el pago realizado a Tecniruedas de la Sabana a título de remuneración por la prestación del servicio de ventas.

En cuanto al error que alega la actora, la Sala precisa que no deriva de una diferencia de criterios en la interpretación de las normas que regulan los soportes de las expensas, ni de la calificación jurídico-tributaria del contrato que dio lugar a los hechos económicos que se reflejaron en la declaración, ya que, si en gracia de discusión, el convencimiento del actor fue el de estar realizando un contrato de colaboración empresarial, para ello habría tenido que probar que aplicó correctamente el régimen contable y fiscal que corresponde a ese tipo de negocios lo cual, no se evidenció en este proceso. En esa medida, no se materializa en el caso la causal exculpatoria invocada por la demandante.

5.2- Con todo, en vista de que el artículo 288 de la Ley 1819 de 2016 redujo el porcentaje de la sanción al 100% de la diferencia entre el saldo a pagar o saldo a favor, según el caso, de conformidad con el principio de favorabilidad (artículo 29 de la Constitución) y por ser, en este caso, menos gravosa la sanción prevista en los



artículos 287 y 288 *ibidem*, la Sala procede reducir la sanción por inexactitud al 100% de la base determinada en los actos demandados.

Consecuentemente, el monto de la sanción procedente se calcula así:

Factor	Liquidación Oficial	Segunda Instancia
Base de la sanción	\$157.368.000	\$157.368.000
Porcentaje	160%	100%
Sanción determinada	\$251.789.000	\$157.368.000

En suma, procede la imposición de la sanción por inexactitud, aunque, por efecto del principio de favorabilidad en materia sancionadora, en cuantía menor a la determinada en los actos demandados. Consecuentemente, la Sala revocará en este aspecto la sentencia de primera instancia.

6- Finalmente, en lo que respecta a la condena en costas en segunda instancia, la Sala se abstendrá de imponerlas, toda vez que no se encuentran acreditadas las exigencias para su procedencia conforme al artículo 365 del CGP en concordancia con el artículo 188 del CPACA.

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

## FALLA

1- **Revocar** el ordinal primero de la sentencia apelada. En su lugar:

*Primero. Declarar la nulidad parcial de la Liquidación Oficial de Revisión nro. 322412014000177, del 24 de junio de 2014.*

*Segundo. A título de restablecimiento del derecho, declarar que la demandante adeuda \$157.368.000 por concepto de sanción por inexactitud.*

2- En lo demás, **confirmar** la sentencia apelada.

3- Sin condena en costas en esta instancia.

4- Reconocer personería los abogados Juan Carlos Benavides y Álvaro León Pachón, como apoderados de la demandada, en los términos del poder otorgado (ff. 174 a 184).

Cópiese, notifíquese, comuníquese. Devuélvase al tribunal de origen. Cúmplase.

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

(Firmado electrónicamente)



---

Radicado: 25000-23-37-000-2014-00956-01 (22390)  
Demandante: TECNIRUEDAS COLOMBIA S. A.

**STELLA JEANNETTE CARVAJAL BASTO**  
Presidenta de la Sala

(Firmado electrónicamente)  
**MILTON CHAVES GARCÍA**

(Firmado electrónicamente)  
**JULIO ROBERTO PIZA RODRÍGUEZ**