



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

CONSEJERA PONENTE: STELLA JEANNETTE CARVAJAL BASTO

Bogotá D.C., veintisiete (27) de agosto de dos mil veinte (2020)

Referencia: NULIDAD Y RESTABLECIMIENTO DEL DERECHO
Radicación: 66001-23-33-000-2013-00336-01(22805)
Demandante: ARTURO HENAO ARMEL
Demandado: DIRECCIÓN DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES - DIAN
Temas: Renta 2008. Declaración de ingresos en contratos de cuentas en participación.

SENTENCIA SEGUNDA INSTANCIA

La Sala decide el recurso de apelación interpuesto por la parte demandante, contra la sentencia del 6 de septiembre del 2016, proferida por el Tribunal Administrativo de Risaralda, que en la parte resolutive dispuso¹:

«7.5.1. **NIÉGANSE LAS PRETENSIONES DE LA DEMANDA**, de conformidad con lo expuesto en la parte motiva de esta providencia.

7.5.2. *Condénase en costas a la parte demandante vencida. Líquidense por la Secretaría de esta Corporación.*

7.5.3. *Ejecutoriada esta providencia, devuélvase el remanente de la cuota de gastos si a ello hubiere lugar, y archívese el expediente».*

ANTECEDENTES

El 6 de agosto del 2009, el señor ARTURO HENAO ARMEL presentó la declaración del impuesto sobre la renta correspondiente al año gravable 2008, en la cual registró ingresos por salarios de \$7.599.000, honorarios, comisiones y servicios de \$11.880.000, intereses y rendimientos financieros por \$7.293.000, «**otros ingresos**» por \$220.678.000, un total de ingresos por \$247.450.000, menos ingresos no constitutivos de renta ni ganancia ocasional de \$11.348.000, para un total de ingresos netos por \$236.102.000, y retenciones en la fuente de \$3.536.000, practicadas por la sociedad INCAUCA S.A., -por pagos recibidos en virtud de contrato de compra venta de caña de azúcar «en modalidad de caña en mata»-, con un total saldo a pagar por impuesto de \$745.000².

El 29 de julio de 2011, la Dirección Seccional de Impuestos de Pereira formuló el Requerimiento Especial 162382011000042, en el cual propuso la adición por concepto de «otros ingresos» de \$308.033.000, en consecuencia aumentó el rubro

¹ Fls. 462 y 463 c.p.

² Fl. 228 reverso c.p.



de «total ingresos netos» a \$544.135.000, aumentó las retenciones en la fuente a \$8.379.000, modificó el total a pagar por impuesto a \$95.215.000, e impuso sanción por inexactitud en cuantía de \$151.152.000, para un saldo a pagar de \$246.367.000³. Previa respuesta al requerimiento especial⁴, la Dirección Seccional de Impuestos de Pereira, profirió la Liquidación Oficial de Revisión 162412012000036 del 18 de abril del 2012, por la cual acogió las glosas propuestas en el acto previo⁵.

Contra el acto de determinación del tributo el demandante interpuso recurso de reconsideración⁶, resuelto por la Subdirección de Gestión de Recursos Jurídicos de la Dirección de Gestión Jurídica de la DIAN, a través de la Resolución 900.253 del 22 de mayo del 2013, en el sentido de confirmar dicho acto⁷.

DEMANDA

El señor ARTURO HENAO ARMEL, en ejercicio del medio de control de nulidad y restablecimiento del derecho establecido en el artículo 138 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo, formuló las siguientes pretensiones:

«PRINCIPALES

- 3.3.1. *Se declare la nulidad de la LIQUIDACIÓN OFICIAL RENTA – REVISIÓN No. 162412013000036 del 18 de abril de 2012, acto administrativo proferido por la Unidad Administrativa Especial, Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales – DIAN, Dirección Seccional Pereira, División Gestión de Liquidación.*
- 3.3.2. *Se declare la nulidad de la Resolución Número 900.253 del 22 de mayo de 2013, por medio de la cual se resolvió un recurso de reconsideración por parte de la Subdirectora de Gestión de Recursos Jurídicos de la Dirección Jurídica, confirmando la Liquidación Oficial de Revisión No. 162412013000036 del 18 de abril de 2012.*
- 3.3.3. *Que a título de restablecimiento del derecho, se declare en firme el denuncia rentístico presentado por el contribuyente con respecto al año gravable 2008, la cual se identifica con el número 2306301228333 de fecha 6 de agosto de 2009.*
- 3.3.4. *Que a título de restablecimiento del derecho, se declare que el contribuyente no se encuentra obligado a pagar ninguna suma de dinero a título de sanción por inexactitud.*
- 3.3.5. *Se condene encostas a la entidad demandada.*

SUBSIDIARIA:

- 3.3.6. *Que a título de restablecimiento del derecho, se acepte la declaración de corrección presentada por el contribuyente con respecto al año gravable 2008 y que busca modificar la declaración privada que se identifica con el número 2306301228333 de fecha 6 de agosto de 2009».*

Invocó como disposiciones violadas, las siguientes:

- Artículos 95 [numeral 9] y 333 de la Constitución Política
- Artículos 2, 26, 27 y 683 del Estatuto Tributario
- Artículos 507, 508, 509, 510, 511 y 512 del Código de Comercio

³ Fls. 328 a 333 c.p.

⁴ Fls. 336 a 338 c.p. *Con la respuesta el contribuyente anexó declaración de corrección en la cual aumentó el total de ingresos netos a \$567.385.000, incluyó como deducibles los costos por pago de utilidades a socias en contrato de cuentas en participación por \$521.839.000, mantuvo las retenciones en \$3.536.000, y el total saldo a pagar en \$745.000. Fl. 343 reverso.*

⁵ Fls. 347 a 354 c.p.

⁶ Fls. 356 a 364 c.p.

⁷ Fls. 380 a 387 c.p.



- Artículo 1602 del Código Civil
- Artículos 137 y 138 del CPACA

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

Señaló que el valor declarado por concepto de retenciones en la fuente, se dio como consecuencia de un contrato de cuentas en participación, en el cual se pactó que los ingresos brutos obtenidos y las retenciones en la fuente practicadas por la explotación del predio «La habana», destinado a la siembra y cultivo de caña de azúcar, serían repartidos según el porcentaje de aportes que le correspondiera a cada socio, y que estos pudieran llevarlos en su declaración del impuesto sobre la renta.

Afirmó que en su condición de socio gestor, celebró con la sociedad INCAUCA S.A., contrato de compraventa⁸ de caña de azúcar en la modalidad de «caña en mata», que se ejecuta en los cultivos del predio de propiedad de los socios en el contrato de cuentas en participación, y sobre el cual recibió pagos durante el periodo gravable 2008, por \$494.433.000, de los cuales \$331.283.000, correspondían a las partícipes inactivas, razón por la cual en su declaración de renta solo registró haber percibido como ingreso por ese concepto la suma de \$163.168.000, por el 33% cuota parte.

Afirmó que la DIAN desconoció la voluntad de las partes plasmada en el referido contrato, de acuerdo con el cual se pactó que la repartición de utilidades se haría sobre el total de ingresos percibidos.

Indicó que a pesar de haber corregido la declaración inicial, en el sentido de incluir el total de los ingresos percibidos en razón del contrato celebrado con INCAUCA S.A., y llevar como costos las utilidades reconocidas a las socias ocultas, lo cierto es que ello tampoco modificó el impuesto a cargo, por lo cual no se generó un perjuicio al fisco.

Adujo que el actuar de la administración al pretender exigir que el reparto de utilidades se realizara en los términos del artículo 507 del Código de Comercio, desconoce los postulados de libertad contractual e iniciativa privada.

Manifestó que la DIAN no tenía competencia para intervenir en la validez o no del contrato de cuentas en participación, pues el escenario para esa discusión es en la jurisdicción ordinaria, de manera que, en los términos del Código Civil, se debió respetar la voluntad plasmada por los asociados, y aplicar el principio de *que todo contrato legalmente celebrado es ley para los contratantes, y no puede ser anulado sino por su consentimiento mutuo o por causas legales*.

Resaltó que se desconocieron los principios de justicia, igualdad y confianza legítima, pues se pretende que el actor coadyuve cargas públicas más allá de lo que legalmente le es exigible, de acuerdo con los ingresos obtenidos durante el periodo discutido. Además destacó que la Administración tributaria desconoció que sobre los mismos aspectos de hecho y derecho había archivado los procesos de fiscalización adelantados en su contra por los periodos gravables 2004 y 2007, al constatar que los valores registrados en las respectivas declaraciones de renta correspondían exclusivamente a los ingresos percibidos en el 33% que le correspondía como socio en el contrato de cuentas en participación.

⁸ A partir del 22 de abril del 2002, prorrogó el contrato que suscribió anteriormente el señor Ricardo Armel Londoño, respecto del cual Arturo Henao reemplazó como socio en el contrato de cuentas en participación (Fl. 11 c.p.).



Expresó que no se cumplen los presupuestos establecidos por el artículo 647 del ET, para que proceda la sanción por inexactitud, pues la omisión en la declaración de la totalidad de los ingresos recibidos como socio gestor, no es un hecho que por sí solo la tipifique.

CONTESTACIÓN DE LA DEMANDA

La **Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales DIAN** se opuso a las pretensiones de la demanda, con fundamento en los argumentos que se exponen a continuación⁹:

Sostuvo que para modificar los ingresos y las retenciones en la fuente, no se cuestionaron aspectos sustanciales del contrato de compraventa, ni del de cuentas en participación, en tanto la discusión se centró en que el demandante como socio gestor debió incluir en su declaración de renta todas las transacciones económicas asociadas con la ejecución precisamente del que celebró con INCAUCA S.A., lo cual, al tener efectos fiscales, prevalece el interés público.

Indico que, conforme con lo dispuesto por el artículo 553 del ET, los convenios entre particulares sobre impuestos no son oponibles al fisco, por lo que si de las obligaciones adquiridas en los contratos entre particulares, se derivan consecuencias tributarias de tipo formal y sustancial, a la Administración le corresponde verificar su procedencia.

Destacó que el contribuyente, al asumir la condición de socio gestor en el contrato de cuentas en participación, era el encargado de ejecutar el contrato de compraventa de caña de azúcar con la explotación del predio, bajo su nombre y crédito personal, en los términos establecidos por el artículo 507 del Código de Comercio, sin que fuera válido pactar con los socios inactivos la distribución tanto de ingresos, como de costos y retenciones derivados de esas transacciones, pues para efectos fiscales, los partícipes ocultos, se limitan a declarar la utilidad o pérdida que les corresponda, según el porcentaje de aportes.

Afirmó que no podía limitarse a declarar la utilidad obtenida, sino el valor de todos los factores que dieron origen a su participación, y depurar la renta registrando el total de ingresos por el contrato de compraventa de caña, menos costos y gastos de producción, para totalizar la utilidad, el porcentaje de participación de los socios ocultos y determinar el costo como gestor.

Resaltó que sin argüir cuestionamiento alguno respecto de los contratos en mención, y de los pactos acordados en virtud de la voluntad contractual y libertad de empresa de los particulares, lo determinante para la DIAN fue el incumplimiento de las obligaciones tributarias que contrajo el contribuyente al establecer en el contrato de cuentas en participación la calidad de socio gestor, y su repercusión en la declaración de renta del año gravable 2008, lo cual además supera la discusión relativa a la falta de competencia para intervenir en los acuerdos comerciales suscritos por actor y sus socios.

Advirtió que la retención en la fuente se le practicó al socio gestor, por ser quien facturaba la totalidad de las ventas, por lo que es el único que puede llevarla como descontable en su declaración de renta, sin que proceda la cesión a los socios ocultos.

⁹ Fls. 175 a 205 c.p.



Dijo que si el contribuyente consideraba admisible corregir la declaración de renta en los términos señalados por la DIAN en el requerimiento especial, debió acudir al trámite previsto en los artículos 709 y 713 del ET, y centrarse en las glosas propuestas, y no modificar el renglón de costos y gastos, sin incluir como costo las erogaciones correspondientes a la producción de caña, más la parte de la distribución de utilidades a los partícipes ocultos, partiendo del hecho de que además no hay prueba del manejo contable y fiscal pertinente a esa modificación que pretendió.

Expresó que la sanción por inexactitud es procedente en aplicación del artículo 647 del ET, pues se determinó que el demandante omitió ingresos e incluyó costos y deducciones no procedentes, lo cual conllevó a la liquidación de un menor impuesto a cargo.

AUDIENCIA INICIAL

El 5 de septiembre del 2016, el Tribunal llevó a cabo la audiencia inicial *-con sentencia proferida a continuación el 6 de septiembre de 2016-*, de que tratan los artículos 180 y siguientes de la Ley 1437 de 2011¹⁰. En dicha diligencia se precisó que no se presentaron irregularidades procesales, nulidades, no se propusieron excepciones previas, ni se solicitaron medidas cautelares, por lo cual, 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 Administrativo de Risaralda, negó las pretensiones de la demanda, y condenó en costas al demandante, con fundamento en lo siguiente¹¹:

Precisó que no se desconoció el principio de igualdad invocado por el demandante, con las decisiones adoptadas por la Administración en el sentido de archivar las investigaciones adelantadas respecto de las declaraciones de renta de los años gravables 2004 y 2007, en la medida en que no son antecedentes vinculantes para adelantar el juicio de legalidad en relación con los actos cuestionados en este caso, y se trata de circunstancias que sucedieron al interior del trámite administrativo que tampoco fue sujeto a control jurisdiccional.

Señaló que proceden las glosas determinadas por la DIAN, puesto que en virtud de lo dispuesto por los artículos 507, 510 y 511 del Código de Comercio, en los contratos de cuentas en participación corresponde al socio gestor declarar la totalidad de los ingresos, costos y gastos derivados de la ejecución de los contratos, así como las retenciones en la fuente que se le hayan practicado respecto de los pagos o abonos en cuenta, relativos a las operaciones realizadas en desarrollo de la actividad comercial, imputándolas en su declaración de renta del año gravable en el que se efectuaron.

Indicó que la Administración Tributaria no desconoció la celebración del contrato de cuentas en participación suscrito por el contribuyente con la sociedad INCAUCA S.A. para la venta de caña de azúcar, como tampoco la voluntad de los partícipes, lo cuestionado fueron las consecuencias tributarias que se derivan de ese tipo de

¹⁰ Fls. 449 a 451 c.p.

¹¹ Fls. 456 a 463 c.p.



convenios, como en este caso, la omisión de ingresos, costos, gastos y retenciones que le fueron practicadas a quien se presentó como socio gestor y que, por ende, disminuyeron la carga fiscal.

Adujo que el demandante en su condición de partícipe activo, le correspondía declarar la totalidad de los ingresos recibidos producto de la explotación del cultivo objeto del contrato de cuentas en participación, así como asumir todos los costos y gastos, pues este se rige por normas especiales de tipo comercial y civil, a partir de las que se entiende que el gestor actúa en su propio nombre, bajo su responsabilidad y crédito personal frente a terceros, al paso que los partícipes inactivos limitan su obligación a declarar la utilidad o pérdida que le corresponde de acuerdo a sus aportes.

Destacó que la determinación de la renta líquida ordinaria sí varía si se modifican los ingresos declarados y se imputan costos y gastos, de modo que el cálculo efectuado por el demandante al momento de presentar la declaración de corrección aceptando las glosas propuestas por la DIAN en el requerimiento especial fue errado, pues distribuyó como utilidades a las socias ocultas los ingresos netos percibidos, sin consultar el monto certificado por INCAUCA S.A., y posteriormente los imputó directamente al costo, pasando por alto que debía primero distribuir las utilidades del ejercicio.

Afirmó que procede la sanción por inexactitud, de conformidad con lo dispuesto por el artículo 647 del ET, pues en el *sub examine* se omitieron ingresos, e incluyeron costos, deducciones y retenciones equivocados que dieron lugar a un menor impuesto a pagar.

Finalmente, en aplicación de lo previsto en el artículo 188 del CPACA, condenó en costas a la parte demandante vencida en el proceso.

RECURSO DE APELACIÓN

La parte **demandante**, inconforme con la decisión de primera instancia, interpuso recurso de apelación, con fundamento en lo siguiente¹²:

Señaló que reconfigurar la operación en cabeza del socio gestor en los términos planteados por la DIAN, no varía la determinación de la renta líquida, e insistió en la procedencia de que todos los socios del contrato de cuentas en participación declaren ingresos, costos, gastos y retenciones de acuerdo al porcentaje de sus aportes, en este caso 33%, 33% y 34%.

Afirmó que, si bien existió un error en la declaración de renta, este no implicó una disminución en el recaudo de la Administración, por cuanto las dos socias inactivas registraron en su declaración los ingresos y demás erogaciones en las que se incurrió como consecuencia de la explotación del predio objeto del contrato de cuentas en participación. Destacó que la DIAN archivó los procesos de fiscalización adelantados respecto de los años gravables 2004 y 2007, al constatar precisamente el cumplimiento del deber de tributar de todos los socios.

Reiteró que con ocasión de la respuesta al requerimiento especial, se pretendió corregir la declaración de renta incluyendo la totalidad de los ingresos, costos, gastos y retenciones derivados de la operación de compraventa de caña de azúcar, lo cual

¹² Fls. 465 a 472 c.p.



arrojó el mismo resultado de la declaración inicial, de modo que el efecto es neutro y no genera afectación al fisco.

Precisó que aparejada con la adición de ingresos determinada, la DIAN también debió reconocer los costos y deducciones correspondientes al contrato de cuentas en participación, así como la utilidad percibida por los partícipes ocultos.

Por último señaló que no procede la sanción por inexactitud, pues no se configuraron los supuestos dispuestos por el artículo 647 del ET, en tanto la modificación de la declaración de renta en los términos establecidos por la DIAN, no trae como consecuencia disminución de la carga tributaria en cabeza del contribuyente.

ALEGATOS DE CONCLUSIÓN

La **demandante** reiteró lo expuesto en el recurso de apelación¹³.

La **demandada** insistió en los argumentos esgrimidos en la contestación de la demanda¹⁴. Agregó que lo relevante en este caso no es si las modificaciones propuestas en los actos demandados generan un efecto neutro o si la operación aritmética al final no varía el impuesto a cargo, sino que el demandante como sujeto pasivo del tributo no cumplió con las obligaciones establecidas por la ley en su calidad de socio gestor de un contrato de cuentas en participación, lo cual tuvo incidencia en los intereses del fisco que acarrearón su determinación y sanción.

El **Ministerio Público** solicitó que se confirmara el fallo recurrido, al considerar que el demandante, como socio gestor, estaba en la obligación de declarar todos los ingresos provenientes de las operaciones que se derivaran del contrato de cuentas en participación, y que a pesar de que son procedentes los costos y gastos asociados, era al contribuyente a quien le correspondía demostrar su existencia para efectos de la inclusión en el denuncia rentístico, en los términos del artículo 771-2 del ET.

Señaló que se tipificó el supuesto de hecho dispuesto por el artículo 647 del ET para aplicar la sanción por inexactitud, pues el demandante omitió ingresos gravados con el impuesto sobre la renta.

CONSIDERACIONES DE LA SALA

Se decide sobre la legalidad de los actos administrativos por medio de los cuales la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales – DIAN, modificó la declaración del impuesto sobre la renta y complementarios presentada por el señor ARTURO HENAO ARMEL, correspondiente al año gravable 2008, e impuso sanción por inexactitud.

En los términos del recurso de apelación, la Sala deberá establecer i) si al contribuyente, por tener la calidad de socio gestor en el contrato de cuentas en participación, le correspondía declarar la totalidad de los ingresos derivados de la ejecución del contrato de cuentas en participación, o si, por el contrario, debía registrar en su denuncia los aludidos ingresos, pero conforme con la participación en

¹³ Fls. 533 a 539 c.p.

¹⁴ Fls. 540 a 545 c.p.



el acuerdo contractual, esto es, el 33% de las utilidades generadas; y ii) la procedencia de la sanción por inexactitud.

En criterio del recurrente, es procedente que cada uno de los socios declare los ingresos, costos, gastos y retenciones que se practicaron en la ejecución del contrato de cuentas en participación de acuerdo al porcentaje de sus aportes, pues esto hace parte del respeto por la libertad de voluntades y empresa. Considera que determinar en cabeza del socio gestor la obligación de registrar toda la operación en su declaración, no genera diferencia en el impuesto a cargo, de modo que tampoco se ve afectado el interés del fisco. Y destaca que en cualquier caso, si la Administración le adicionó los ingresos cuestionados, también debió calcular los costos y los gastos inherentes.

Por su parte, la DIAN sostiene que, con independencia del resultado de la operación aritmética que resultara de la liquidación del impuesto, lo cierto es que el actor, como socio gestor, única persona visible ante terceros, debía cumplir con las obligaciones sustanciales y formales dispuestas por la normativa, relativas a registrar en su declaración del impuesto sobre la renta, los ingresos totales obtenidos por la ejecución del contrato de cuentas en participación, contabilizar los costos y deducciones relacionados, declarar como costo las utilidades que pagó a sus socios ocultos, y descontar las retenciones practicadas por el comprador, con ocasión de la venta de los cultivos de caña de azúcar objeto del referido contrato.

En ese sentido señaló que a los socios ocultos únicamente les asistía el derecho a declarar junto a sus propios ingresos, la utilidad que les correspondiera de acuerdo con su porcentaje de participación en el contrato de cuentas.

Las cuentas en participación, 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.

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 gestor¹⁵.

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 contratantes¹⁶.

¹⁵ En el marco de la normativa fiscal vigente para el momento de los hechos. Modificada posteriormente con la Ley 1819 de 2016 (art. 18).

¹⁶ Sentencia del 27 de agosto del 2018, Exp. 21745, C.P. Jorge Octavio Ramírez Ramírez.



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 dicho 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 desarrollar¹⁷.

En cuanto a la participación, es primordial que se pruebe el reparto¹⁸ de las ganancias o pérdidas en esta clase de contratos, independientemente del mecanismo que se haya acordado por las partes y de su periodicidad¹⁹.

Ahora bien, conforme con el criterio reiterado de la Sala²⁰, «*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 de la sana crítica”, según el inciso final del artículo 264 del Código de Procedimiento Civil²¹, 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

¹⁷ Por eso se ha dicho que el partícipe aporta capital y el gestor actividad.

¹⁸ Repartir significa “Distribuir algo dividiéndolo en partes”

“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>.

¹⁹ 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.

²⁰ 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.

²¹ El artículo 267 del Código General del Proceso, se refiere al alcance probatorio de los documentos y de manera textual dice que: “*Las 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”.



Código de Comercio, así como la responsabilidad que se deriva de la aplicación de la normativa civil y tributaria.

En ese orden, 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.

En el caso concreto, se pueden establecer los siguientes hechos probados:

- El 6 de agosto del 2009, el señor Arturo Henao Armel presentó la declaración del impuesto sobre la renta correspondiente al año gravable 2008, en la cual registró otros ingresos por \$220.678.000, de los cuales \$163.169.000, correspondían al 33% de la participación en el contrato de cuentas en participación²².
- Conforme con la información exógena recibida por la DIAN del Grupo Bancolombia S.A., se verificó que el señor Henao Armel recibió durante el año gravable 2008, por concepto de «*compra de activos movibles*» del Ingenio del Cauca – INCAUCA S.A., la suma de \$471.201.838.
- En respuesta a los Requerimientos Ordinarios 162382010000485 y 162382010000488, del 7 de octubre del 2010, el contribuyente señaló que «*el total de lo certificado por el ingenio INCAUCA S.A., corresponde no solo a ingresos míos, sino que esta cifra también incluye los ingresos de mi madre MARTHA BELÉN ARMEL DE HENAO NIT. 24.940.871-9 y de mi hermana PAOLA HENAO ARMEL NIT. 42.106.351-1, quienes somos los propietarios de los predios de la finca La Habana.*

*Esta propiedad (La Habana) es la que genera los **ingresos provenientes del Ingenio del cual yo figuro como administrador de un contrato de participación (según código de Comercio artículos 507 y siguientes)**. Lo anterior motiva que la totalidad de los ingresos recibidos son declarados por cada uno de nosotros de acuerdo con nuestra participación dentro de dicho contrato (Martha Belén 34%, Paola 33% y Arturo 33%). (Resalta la Sala)*

Vale la pena aclarar igualmente que las retenciones en la fuente practicadas y certificadas por el Ingenio se distribuyen entre nosotros en la misma proporción. Así que del total declarado por el Ingenio en retenciones en la fuente por valor de \$7.417.000, solo incluyo en mi declaración el 33%, o sea \$2.225.000. »²³

- Copia de la prórroga por diez años del contrato de compraventa de «caña en mata», suscrito el 24 de abril del 2002, por la sociedad INCAUCA S.A. y el señor Arturo Henao Armel²⁴.
- Con la respuesta al requerimiento especial, el demandante allegó copia de una declaración de corrección, en la cual registró como «otros ingresos» la suma de \$551.961.000, costos y deducciones por \$521.839.000, liquidando el mismo impuesto de la declaración inicial en \$745.000, sin sanción.

²² Fl. 228 reverso c.p.

²³ Fls. 252 y 253 c.p.

²⁴ Fl. 254 c.p.



Del análisis probatorio, la normativa aplicable y el precedente jurisprudencial, la Sala observa que en este caso, a pesar de no haber sido aportado al proceso, es un hecho aceptado por las partes la existencia de un contrato de cuentas en participación entre el señor Arturo Henao Armel en calidad de socio gestor, y las señoras Martha Belén Armel de Henao y Paola Henao Armel como socias ocultas, cada uno con una participación del 33%, 33% y 34%.

Del contrato de compraventa suscrito entre el demandante como socio activo y la sociedad INCAUCA S.A., y según lo expresado por el mismo contribuyente, se infiere que el objeto del contrato de cuentas en participación era la explotación del cultivo de caña de azúcar que poseían en el predio denominado «La habana» de propiedad de los partícipes mencionados.

Conforme con lo pactado, el señor Henao Armel se comprometió a vender la totalidad de la producción de caña de azúcar al ingenio INCAUCA S.A., y las utilidades de dicha transacción serían repartidas a cada uno de los partícipes de acuerdo con los porcentajes de aportes a la sociedad de cuentas en participación.

Como se vio, conforme con la información exógena recibida por la Administración, el contribuyente obtuvo ingresos por concepto del contrato de cuentas en participación en la suma de \$471.201.838.

Así las cosas, como el demandante se presentó como el socio gestor del contrato de cuentas en participación, era titular de los ingresos que se generaran por virtud de la ejecución del mismo, conforme con el artículo 27 del Estatuto Tributario vigente y, en consecuencia, debió registrarlos en su declaración de renta del año gravable 2008, máxime cuando no se encuentra demostrado que para dicha vigencia fiscal se hubiere realizado reparto de utilidades a los partícipes ocultos.

Como se pudo verificar lo que se hizo fue una repartición de ingresos, costos, gastos y retenciones en la fuente que le habían sido practicadas en partes iguales, lo cual contrasta con el reparto de las ganancias o las pérdidas entre los partícipes, como lo prevé el artículo 507 del Código de Comercio, norma que a su tenor sí regula taxativamente este aspecto puntual de los contratos de cuentas en participación, sin que además fuera posible verificar las cláusulas de distribución del contrato, pues no fue allegado al expediente.

Como de las pruebas relacionadas se observa que el actor percibió ingresos derivados del contrato de cuentas en participación, estos debieron ser incluidos en la declaración del impuesto sobre la renta cuestionada, sin que ello implique que la Administración desconociera los pactos entre particulares, sino que los hechos económicos realizados tienen unos efectos tributarios, que no son negociables ni transigibles.

De igual manera se destaca que el demandante, como socio gestor, debió descontar en su declaración de renta las retenciones que le fueron practicadas con ocasión de la venta de los bienes correspondientes al contrato de cuentas en participación y, por ende, no es procedente la cesión total o parcial de dichas retenciones a los socios ocultos, por lo cual estos solo podrán descontar la retención en la fuente que les sea practicada al momento de recibir las utilidades.

La Sala advierte que no son de recibo los argumentos esgrimidos por el recurrente, relativos a la «neutralidad» en los efectos de modificar la declaración de renta en los



términos planteados por la Administración en los actos demandados, en la medida en que no es posible adelantar un análisis de legalidad respecto de una corrección a la declaración en la que se incluyeron ingresos por valores diferentes a los que se cuestionaron, y se registraron costos y deducciones sin soporte documental que demostrara su procedencia en los términos de los artículos 771-2, 617 y 618 del Estatuto Tributario. Además del hecho de que la corrección pretendida no se tramitó conforme con lo establecido por el artículo 709 ib., pues se presentó provocada por el requerimiento especial.

A lo anterior se agrega que en el Requerimiento Ordinario 1623820100000485 del 7 de octubre del 2010, la DIAN le solicitó al demandante que aportara la «*relación detallada de los costos y/o deducciones del periodo, identificando nombre o razón social, NIT, concepto y valor*»²⁵, frente a lo cual no se allegó prueba idónea para establecer su procedencia, por lo cual no es plausible alegar que la demandada no reconociera dichos ítems en los actos de determinación.

Finalmente se destaca, como lo señaló el Tribunal de primera instancia, que las decisiones adoptadas por la DIAN al interior del trámite administrativo, en relación con la fiscalización de las declaraciones del impuesto sobre la renta de los años 2004 y 2007, además de no estar sujetas al presente juicio de legalidad, no contienen fuerza vinculante que amerite su acatamiento, pues cada caso se debe analizar en virtud de la situación fáctica y jurídica que rodee el litigio.

En ese sentido, para la Sala es claro que, si bien no es posible intervenir en el acuerdo de voluntades que realizan los particulares en cuanto a los negocios jurídicos que celebran, lo cierto es que si sus actuaciones tienen incidencia en la tributación del contribuyente en particular, la Administración está obligada a verificar el contenido de esos compromisos y, en consecuencia, modificar los aspectos fiscales que atañen a las declaraciones tributarias.

Sanción por inexactitud

De acuerdo con el artículo 647 del Estatuto Tributario, «*Constituye inexactitud sancionable en las declaraciones tributarias, la omisión de ingresos, de impuestos generados por las operaciones gravadas, de bienes o actuaciones susceptibles de gravamen, así como la inclusión de costos, deducciones, descuentos, exenciones, pasivos, impuestos descontables, retenciones o anticipos, inexistentes, y, en general, la utilización en las declaraciones tributarias, o en los informes suministrados a las Oficinas de Impuestos, de datos o factores falsos, equivocados, incompletos o desfigurados, de los cuales se derive un menor impuesto o saldo a pagar, o un mayor saldo a favor para el contribuyente o responsable*».

La sanción por inexactitud impuesta a la demandante es procedente, pues en la declaración de renta del año gravable 2008, omitió ingresos gravados, lo cual constituye una conducta sancionable, conforme con la disposición citada.

Ahora bien, la Sala pone de presente que, en desarrollo del artículo 29 de la Constitución, mediante el artículo 282 de la Ley 1819 de 2016²⁶, que modificó el artículo 640 del Estatuto Tributario, se estableció en el párrafo 5 que «*el principio de favorabilidad aplicará para el régimen sancionatorio tributario, aun cuando la ley permisiva o favorable sea posterior*». Al respecto, la Sala observa que la sanción por inexactitud consagrada en el artículo 647 del Estatuto Tributario²⁷, fue modificada por la Ley 1819 de 2016²⁸,

²⁵ Fl. 238 c.p.

²⁶ Por medio de la cual se adopta una reforma tributaria estructural, se fortalecen los mecanismos para la lucha contra la evasión y la elusión fiscal y se dictan otras disposiciones.

²⁷ **Artículo 647. Sanción por inexactitud.** [...]



al establecer una sanción más favorable, en tanto disminuyó el valor del 160% - establecido en la legislación anterior- al 100% de la diferencia entre el saldo a pagar o saldo a favor determinado en las liquidaciones oficiales y el declarado por el contribuyente.

En consideración a lo anterior, la Sala dará aplicación al principio de favorabilidad y establecerá el valor de la sanción por inexactitud en el 100% y no el 160% impuesto en los actos demandados.

En consecuencia, se procederá a practicar una nueva liquidación de la sanción por inexactitud respecto de la declaración del impuesto sobre la renta del año gravable 2008, así:

Liquidación de la sanción por inexactitud

Concepto	Liquidación Oficial	Consejo de Estado
Base de la sanción	\$94.470.000	\$94.470.000
Porcentaje	160%	100%
Sanción determinada por inexactitud	\$151.152.000	\$94.470.000
Total Sanción	\$151.152.000	\$94.470.000

Por lo tanto, la Sala revocará la sentencia apelada, en el sentido declarar la nulidad parcial de los actos demandados, en lo referente al valor de la sanción por inexactitud, conforme a lo expuesto en esta providencia.

Finalmente, advierte la Sala que, de conformidad con lo previsto en los artículos 188 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo y 365 del Código General del Proceso²⁹, no se encuentran probadas en el proceso las costas (agencias en derecho y gastos del proceso), por lo que no se ordenarán en esta instancia.

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 la sentencia del 6 de septiembre del 2016, proferida por el Tribunal Administrativo de Risaralda. En su lugar, se dispone:

PRIMERO: DECLARAR la nulidad parcial de la Liquidación Oficial de Revisión 162412012000036 del 18 de abril del 2012, proferida por la Dirección Seccional de Impuestos de Pereira, y la Resolución 900.253 del 22 de mayo de 2013, expedida por la Subdirección de Gestión de Recursos Jurídicos de la Dirección de Gestión Jurídica de la DIAN, respecto del impuesto sobre la renta correspondiente al año gravable 2008, del contribuyente ARTURO HENAO ARMEL.

La sanción por inexactitud será equivalente al ciento sesenta por ciento (160%) de la diferencia entre el saldo a pagar o saldo a favor, según el caso, determinado en la liquidación oficial, y el declarado por el contribuyente o responsable. Esta sanción no se aplicará sobre el mayor valor del anticipo que se genere al modificar el impuesto declarado por el contribuyente.

²⁸ Artículo 288 de la Ley 1819 de 2016, que modificó el artículo 648 del E.T.

²⁹C.G.P. <<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*>>.



SEGUNDO: A título de restablecimiento del derecho, **FIJAR** la sanción por inexactitud a cargo de **ARTURO HENAO ARMEL**, respecto del impuesto sobre la renta correspondiente al año gravable 2010, en la suma de **\$\$94.470.000**.

2. Sin condena en costas en esta instancia.

Cópiese, notifíquese, comuníquese y devuélvase al tribunal de origen. Cúmplase.

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

(Firmado electrónicamente)
STELLA JEANNETTE CARVAJAL BASTO
Presidenta de la Sección

(Firmado electrónicamente)
MILTON CHAVES GARCÍA

(Firmado electrónicamente)
JULIO ROBERTO PIZA RODRÍGUEZ