



Radicación: 68001-23-33-000-2020-00031-00 (26948)

Demandante: Taxsur S.A.

FALLO

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

CONSEJERO PONENTE: MILTON CHAVES GARCÍA

Bogotá D.C., treinta y uno (31) de agosto de dos mil veintitrés (2023)

Referencia: Medio de control de nulidad y restablecimiento del derecho
Radicación: 68001-23-33-000-2020-00031-00 (26948)
Demandante: TAXSUR S.A.
Demandado: DIAN

Temas: Impuesto sobre la renta – año gravable 2014. Rechazo de deducciones. Contrato de cuentas en participación. Sanción por inexactitud. Sanción representante legal y revisor fiscal. Condena en costas.

SENTENCIA SEGUNDA INSTANCIA

La Sala decide el recurso de apelación interpuesto por la parte demandante contra la sentencia del 4 de marzo de 2022, proferida por el Tribunal Administrativo de Santander, que negó las pretensiones de la demanda y condenó en costas a la parte actora.

ANTECEDENTES

El 4 de mayo de 2015 TAXSUR S.A. presentó la declaración del impuesto sobre la renta del año 2014.

Previo requerimiento especial, la DIAN profirió la Liquidación Oficial de Revisión No. 042412018000033 del 24 de julio de 2018, por medio de la cual modificó la declaración privada, en el sentido de adicionar ingresos y rechazar deducciones. En consecuencia, disminuyó el saldo a favor, impuso una sanción por inexactitud y una sanción al representante legal y al revisor fiscal.

El 1 de octubre de 2018, la demandante interpuso recurso de reconsideración contra la liquidación oficial de revisión mencionada, el cual fue resuelto mediante la Resolución No. 000100 del 23 de agosto de 2019, confirmando el acto recurrido.

DEMANDA

Pretensiones

Mediante apoderado judicial y en ejercicio del medio de control de nulidad y restablecimiento del derecho previsto en el artículo 138 del Código de Procedimiento Administrativo y Contencioso Administrativo, TAXSUR S.A., formuló las siguientes pretensiones:

1

Calle 12 No. 7-65 – Tel: (57-1) 601-350-6700 – Bogotá D.C. – Colombia

www.consejodeestado.gov.co

Señor ciudadano este documento fue firmado electrónicamente. Para comprobar su validez e integridad lo puede hacer a través de la siguiente dirección electrónica: <http://relatoria.consejodeestado.gov.co:8086/Vistas/documentos/validador>



SC 5780-6



“1) Que se declare la nulidad total de la Liquidación Oficial de Revisión N° 042412018000033 del 24 de julio de 2018, expedida por la División de Liquidación de la Dirección Seccional de Impuestos y Aduanas de Bucaramanga.

2) Que se declare la nulidad total de la Resolución No. 000100 del 23 de agosto de 2019, proferida por la División de Gestión Jurídica - GIT Vía Gubernativa de la Dirección Seccional de Impuestos y Aduanas de Bucaramanga y mediante la cual se resuelve un recurso de reconsideración contra la liquidación oficial No. 042412018000033 del 24 de julio de 2018.

3) Que como consecuencia de la declaratoria anterior y a título de restablecimiento del derecho se declare la firmeza de la presentación de la declaración del Impuesto de Renta del año gravable 2014.

(...)”.

La demandante invocó como normas violadas los artículos 2º y 29 de la Constitución Política de Colombia; 1602 del Código Civil; 647 y 658-1 del Estatuto Tributario.

El concepto de la violación se sintetiza así:

Adición de ingresos.

Sostuvo que la DIAN incurrió en un error al aumentar los ingresos de la sociedad demandante por concepto de la prestación del servicio de transporte, porque ese servicio se realizó a través de vehículos que no son de propiedad de TAXSUR, sino de los mismos conductores. Por lo tanto, no corresponde a ingresos propios sino a ingresos para terceros.

Señaló que en la operación del transporte se implementaron “vales empresariales” y para evitar temas de desplazamiento y afectación en la producción, se permitió que los conductores y/ o propietarios cambiaran los vales por combustible ante INVERSIONES PLANEY o EDS REAL MINAS S.A., empresas que con posterioridad cobraron lo pertinente a la actora.

Rechazo de deducciones.

Dijo que el rechazo de las deducciones por concepto de las participaciones canceladas a GMV CONSULTING S.A. (socio oculto) con ocasión del contrato de cuentas en participación, desconoce la autonomía privada en materia contractual y lo dispuesto en el artículo 507 del Código de Comercio, ya que la participación se pactó sobre el valor total de la facturación, es decir, sobre todos los ingresos, tal y como consta en el contrato de cuentas en participación y en el acta de liquidación.

Sanción por inexactitud.

Manifestó que no procede la sanción por inexactitud, toda vez que no se configura ninguno de los hechos sancionables que consagra el artículo 647 del E.T., sino que se está ante una diferencia de criterios del derecho aplicable. Así mismo, dijo que no es procedente la sanción impuesta al representante legal y al revisor fiscal, toda vez que no se dan los presupuestos establecidos en el artículo 658-1 del E.T.



Radicación: 68001-23-33-000-2020-00031-00 (26948)

Demandante: Taxsur S.A.

FALLO

CONTESTACIÓN DE LA DEMANDA

La **DIAN** se opuso a las pretensiones de la demanda en los siguientes términos:

Adición de ingresos.

Sostuvo que la demandante no presentó pruebas para desvirtuar la adición de ingresos por concepto del servicio de transporte especial de pasajeros prestado a diversas empresas y facturado por la contribuyente. Además, las respuestas de los expendedores de combustible y los soportes que fueron allegados no permitieron acreditar el nexo causal de la actora con los terceros que presuntamente prestaron el servicio de transporte.

Rechazo de deducciones.

Indicó que la liquidación a favor de GMV COLSUNTING S.A. contradice las disposiciones contables relativas al contrato de cuentas en participación, pues se efectuó tomando como base el total de la facturación, lo que constituye un desequilibrio económico para el llamado partícipe gestor (sociedad demandante). En consecuencia, se desconoce lo previsto en el artículo 507 del Código de Comercio, que prevé que la participación es sobre las utilidades.

Sanción por inexactitud.

Procede la aplicación de la sanción por inexactitud a la sociedad TAXSUR S.A., porque incurrió en el hecho sancionable establecido en el artículo 647 del Estatuto Tributario toda vez que se omitieron ingresos e incluyeron deducciones improcedentes.

SENTENCIA APELADA

El **Tribunal Administrativo Santander**, negó las pretensiones de la demanda y condenó en costas a la parte demandante, bajo los siguientes argumentos:

Señaló que de la revisión de los antecedentes administrativos y del contenido de los actos demandados, se evidencia que la sociedad demandante no identificó al tercero beneficiario de los ingresos. Además, las pruebas presentadas por INVERSIONES PLANEY y EDA REAL DE MINAS no identifican los terceros que prestaron el servicio de transporte a quienes, según afirma la demandante, fue cancelado el combustible a través del cambio de vales empresariales.

En esa medida, concluyó que las operaciones registradas con INVERSIONES PLANEY y EDS REAL DE MINAS SA, no corresponden a ingresos para terceros sino a ingresos propios, pues los pagos por el servicio de combustible fueron descontados por la actora del total de ingresos facturados con sus clientes. Por lo tanto, procede la adición de ingresos por la suma de \$507.539.000 por concepto de la prestación del servicio de transporte.

Sostuvo que la sola existencia del contrato de cuentas en participación no es suficiente para acreditar la realidad contable que respalda la declaración de renta que presentó la sociedad demandante para el periodo gravable 2014, máxime cuando de los actos



Radicación: 68001-23-33-000-2020-00031-00 (26948)

Demandante: Taxsur S.A.

FALLO

demandados se observa que la DIAN encontró irregularidades que la llevaron a considerar que en el contrato no se determinó una participación cuantificable como lo exigen las normas del Código de Comercio. En consecuencia, no prospera el cargo.

En cuanto a la sanción por inexactitud impuesta a la sociedad demandante, sostuvo que la DIAN aplicó lo previsto en los artículos 286 y 287 de la Ley 1819 de 2016 y liquidó la sanción al 100%. Por lo tanto, la sanción impuesta se mantiene.

Finalmente, de conformidad con el numeral 1º del artículo 365 del Código General del Proceso, condenó en costas a la parte demandante.

RECURSO DE APELACIÓN

La **parte demandante** apeló con fundamento en los siguientes argumentos:

El Tribunal no valoró en debida forma las pruebas allegadas al expediente, específicamente, en lo concerniente al contrato de cuentas en participación suscrito con la sociedad GMV CONSULTING, que goza de plena validez conforme lo previsto en el artículo 1602 del Código Civil.

Indicó que el rechazo de la deducción desconoce el principio de la autonomía de la voluntad contractual, pues la distribución de la participación al partícipe oculto en el porcentaje establecido en el contrato es un gasto deducible en la declaración de renta para el partícipe gestor.

Adicionalmente, afirmó que ninguna de las condiciones contractuales, ni el manejo que se le dio al contrato, desnaturaliza el contrato de cuentas en participación.

Manifestó que no es procedente la sanción por inexactitud propuesta, debido a que no se cumplen los supuestos establecidos en el artículo 647 y 647-1 del ET, ya que los valores declarados han sido adecuadamente soportados y se ajustan a la realidad contable y fiscal de TAXSUR. Aunado a lo anterior, señaló que existe diferencia de criterios en el derecho aplicable.

Finalmente, en cuanto a la condena en costas, precisó que ejerció el derecho al acceso a la administración de justicia y que los argumentos de la demanda son lo suficientemente serios y soportados y que no se observa un ánimo de dilación en los efectos de los actos administrativos. Así mismo, dijo que no obra prueba dentro del expediente que acredite erogación alguna realizada por la parte demandada para que proceda la condena en costas.

TRÁMITE PROCESAL DE SEGUNDA INSTANCIA

La **parte demandada** no se pronunció frente al recurso de apelación presentado por la demandada en los términos previstos en el numeral 4º del artículo 247 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo, modificado por el artículo 67 de la Ley 2080 de 2021.

Por su parte el **Ministerio Público** guardó silencio durante la oportunidad prevista en numeral 6º del artículo 247 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo, modificado por el artículo 67 de la Ley 2080 de 2021.



CONSIDERACIONES DE LA SALA

Previamente a resolver, sea lo primero precisar que la sociedad demandante no formuló cargos de apelación en relación con la adición de ingresos y respecto a la sanción al representante legal y al revisor fiscal. Razón por la que la Sala se abstiene de hacer un pronunciamiento de fondo.

Problema jurídico

En los términos del recurso de apelación interpuesto por la parte demandante, le corresponde a la Sala determinar (i) si procede el rechazo de las deducciones correspondientes al pago realizado a la sociedad GMV CONSULTING S.A. (socio oculto) en virtud del contrato de cuentas en participación suscrito con la sociedad demandante (socio gestor); (ii) si es procedente la sanción por inexactitud; y (iii) si procede la condena en costas.

Contrato de cuentas en participación.

De acuerdo con el artículo 507 del Código de Comercio, las cuentas en participación 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”*.

Según el 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 gestor¹.

La intención del gestor es obtener capital para 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 dicho².

En cuanto a la participación, es primordial que se pruebe el reparto de las ganancias o pérdidas en esta clase de contratos, independientemente del mecanismo que se haya acordado por las partes y de su periodicidad³.

Frente al tratamiento fiscal de los ingresos provenientes de la explotación de los contratos de cuentas por participación, se destaca que deben ser contabilizados, en su totalidad, por el socio gestor, y registrados en su declaración de renta. Respecto a

¹ En el marco de la normativa fiscal vigente para el momento de los hechos, modificada posteriormente con la Ley 1819 de 2016 (art. 18).

² Sentencia del 4 de agosto de 2022, Exp. 25560, C.P. Milton Chaves García.

³ 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.



los costos y las deducciones relacionados con el negocio, solo podrán ser solicitados por el socio gestor, quien puede llevar como costo deducible la utilidad pagada a los ocultos.⁴

En el caso concreto, se encuentra probado que la demandante suscribió un contrato de cuentas en participación con la empresa GMV CONSULTING S.A., cuyas principales cláusulas son las siguientes:

“PRIMERA: Objeto: Las partes de común acuerdo celebran el presente contrato mercantil “Cuentas en participación” para tomar en interés el negocio del **PARTÍCIPE GESTOR**, consistente en la prestación del servicio público terrestre automotor de pasajeros en el territorio de la República de Colombia, incrementando el volumen de negocios y actividades conforme a la delimitación establecida en el presente contrato, sin que por esto se genere una persona jurídica distinta de las partes individualmente consideradas.

SEGUNDA: Participación: PARTÍCIPE GESTOR: Es la sociedad TAXSUR S.A. quien conforme a las normas jurídicas reguladoras del servicio público de transporte terrestre automotor de pasajeros se halla habilitada como empresa de transporte público terrestre de pasajeros, para la prestación del servicio en el territorio nacional de la República de Colombia y cuenta con el respectivo permiso de operación y demás licencias y permisos que se requieren. **PARÁGRAFO: El PARTÍCIPE GESTOR** como tal es el dueño del negocio en las relaciones externas de la participación, siendo patrimonialmente responsable ante terceros con el desarrollo y la ejecución del contrato y de los actos de comercio que se ejecuten a través de la participación. **PARTÍCIPE INACTIVO:** Es la sociedad **GMV CONSULTING S.A.** quien aporta la capacidad de gestión comercial, las relaciones y conexiones para optimizar el volumen de los negocios y de los ingresos operacionales del **PARTÍCIPE GESTOR**.

(...) QUINTA: Contraprestación: Las partes establecen que la contraprestación para el **PARTÍCIPE INACTIVO** es del 17,043% sobre el valor de la facturación generada por los contratos de prestación de servicios de transporte durante el año gravable 2014. Este valor así liquidado se pagará al vencimiento del plazo a favor del partícipe inactivo o a quien este determine según mandato escrito entregado al partícipe gestor, menos una retención en la fuente del 2,5%. (...)”

Se advierte que en el contrato de cuentas por participación suscrito entre TAXSUR S.A. (partícipe gestor) y GMV CONSULTING S.A. (partícipe inactivo), quedó estipulado expresamente que el partícipe inactivo recibirá como contraprestación el 17,043% sobre el valor de la facturación generada por los contratos de prestación de servicios de transporte durante el año gravable 2014, es decir, sobre todos los ingresos.

En efecto, en la liquidación del contrato de cuentas en participación entre TAXSUR S.A. y GMV CONSULTING S.A., consta lo siguiente:

“La contraprestación para partícipe Inactivo es del 17.043% sobre la facturación de los contratos de servicio de transporte correspondientes al año 2014 de la empresa TAXSUR S.A. así:

*Valor facturación contratos servicio de transporte año 2014: \$2.909.258.463
Porcentaje de participación: 17.043%*

⁴ Sentencia del 27 de agosto de 2020, exp 22805, C.P. Stella Jeannette Carvajal Basto.



Radicación: 68001-23-33-000-2020-00031-00 (26948)

Demandante: Taxsur S.A.

FALLO

Valor liquidado: \$495.835.323

Retención en la fuente 2.5%: 12.395.883

Valor neto que pagar: \$483.439.440”

Así las cosas, se evidencia que en el contrato no se prevé el reparto de utilidades o pérdidas, sino la entrega al partícipe oculto del 17,043% del valor total facturado por la prestación del servicio de transporte, tal y como se determinó en la liquidación del contrato. De manera que, el pago realizado a la contraparte contractual no se registró como una participación en las utilidades sino una participación en la totalidad de los ingresos.

Si bien esta Corporación en sentencia del 01 de abril de 2004⁵ reconoció que no se desnaturaliza el contrato de cuentas en participación por pactar una distribución de los ingresos y no de la utilidad, pues ello atentaría contra el principio de la autonomía de la voluntad contractual, también lo es que de acuerdo con el criterio reiterado de la Sala⁶, el socio gestor solo podrá deducir en su declaración de renta la utilidad pagada al socio oculto, 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 tributaria⁷.

En ese sentido, para la Sala es claro que no es posible intervenir en el acuerdo de voluntades que realizan los particulares en cuanto a los negocios jurídicos que celebran. Sin embargo, 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 tributarias⁸.

En el caso bajo estudio, se advierte que lo liquidado al partícipe oculto por \$495.853.323, corresponde al 17,046% sobre la totalidad de los ingresos percibidos por la prestación del servicio de transporte y que fue facturado por la sociedad Taxsur S.A. Esta suma fue registrada en su totalidad por la contribuyente (partícipe gestor) como un gasto deducible en la declaración de renta del año 2014.

En esas condiciones, la deducción registrada en la declaración privada por un valor de \$495.853.323, por concepto de las participaciones canceladas a GMV CONSULTING SA, en calidad de partícipe oculto, se hizo por una suma que no correspondía, tal como lo señaló la Administración y el Tribunal, pues la participación se pactó y se liquidó sobre los ingresos y no sobre las utilidades de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 507 del Código de Comercio, razón por la cual ese valor no podía llevarlo el partícipe gestor como un gasto deducible en la declaración de renta, adicional a los costos y gastos del negocio.

⁵ Exp. 13724, C.P. María Inés Ortiz Barbosa. Reiterada en sentencia del 16 de julio de 2020, Exp. 22390, C.P. Julio Roberto Piza Rodríguez.

⁶ 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.

⁷ Sentencia del 27 de agosto de 2020, Exp. 22805, C.P. Stella Jeannette Carvajal Basto.

⁸ Sentencia del 13 de agosto de 2020, Exp. 23112, C.P. Stella Jeannette Carvajal Basto.



Adicionalmente, no existe prueba alguna en el expediente que demuestre el monto correspondiente a las utilidades pagadas al partícipe oculto. En consecuencia, no prospera el recurso de apelación.

Sanción por inexactitud

La sanción por inexactitud impuesta a la actora, equivalente al 100% de la diferencia existente entre el saldo a favor determinado en la liquidación oficial de revisión y el saldo a favor declarado por la contribuyente⁹, es procedente, pues en la declaración de renta del año gravable 2014 omitió ingresos e incluyó deducciones improcedentes, lo cual constituye una conducta sancionable, conforme con lo dispuesto en el artículo 647 del ET.

De la condena en costas

En cuanto a la condena en costas a la parte demandante en la sentencia apelada, se advierte que conforme con lo previsto en los artículos 188 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo, y 365 numeral 8 del Código General del Proceso, no procede la condena en costas, por cuanto en el expediente no se encuentran pruebas que las demuestren o justifiquen.

En consecuencia, la Sala revoca el numeral segundo de la parte resolutive del fallo apelado y, en su lugar, no condena en costas. En lo demás, confirma la sentencia apelada.

En aplicación de este mismo criterio, la Sala se abstendrá de condenar en costas 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 y por autoridad de la Ley,

F A L L A

PRIMERO: REVOCAR el numeral segundo de la sentencia apelada. En su lugar, quedará así:

“SEGUNDO: NO CONDENAR en costas”.

SEGUNDO: En lo demás, **CONFIRMA** la sentencia apelada.

TERCERO: Sin condena en costas en segunda instancia.

Cópiese, notifíquese, comuníquese y devuélvase el expediente al Tribunal de origen. Cúmplase.

⁹ Total saldo a favor declaración inicial \$504.049.000 + saldo a pagar determinado en la liquidación oficial de revisión \$253.206.000 = Sanción por inexactitud \$250.843.000.



Radicación: 68001-23-33-000-2020-00031-00 (26948)
Demandante: Taxsur S.A.
FALLO

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

(Firmado electrónicamente)
MYRIAM STELLA GUTIÉRREZ ARGÜELLO
Presidenta

(Firmado electrónicamente)
STELLA JEANNETTE CARVAJAL BASTO

(Firmado electrónicamente)
MILTON CHAVES GARCÍA

(Firmado electrónicamente)
WILSON RAMOS GIRÓN