



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

CONSEJERO PONENTE: MILTON CHAVES GARCÍA

Bogotá D.C., veintitrés (23) de mayo de dos mil veinticuatro (2024)

Referencia Nulidad y restablecimiento del derecho
Radicación 25000-23-37-000-2019-00737-01 (27467)
Demandante GANTE S.A.S.
Demandado DIRECCIÓN DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES,
DIAN

Temas Impuesto sobre la renta año gravable 2012. Principio de correspondencia. Debido proceso. Ingresos no constitutivos de renta ni ganancia ocasional. Contrato de cuentas en participación. Artículo 36-1 del Estatuto Tributario. Desconocimiento de otros costos. Sanción por inexactitud.

SENTENCIA SEGUNDA INSTANCIA

La Sala decide el recurso de apelación interpuesto por la parte demandante contra la sentencia del 25 de agosto de 2022, proferida por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Subsección “A” que declaró la nulidad parcial de los actos demandados y no condenó en costas.

La parte resolutive de la sentencia apelada dispuso lo siguiente¹:

“PRIMERO: DECLARAR la nulidad parcial de la Liquidación Oficial de Revisión n.º 322412018000208 de 14 de junio de 2018, proferida por la División de Gestión de Liquidación de la Dirección Seccional de Impuestos de Bogotá, por la cual modificó la declaración del impuesto sobre la renta año gravable 2012 y la Resolución n.º 992232019000081 de 14 de junio de 2019, que confirmó la liquidación oficial anterior, por las razones expuestas en la parte motiva de esta providencia.

SEGUNDO: A TÍTULO DE RESTABLECIMIENTO DEL DERECHO, TÉNGASE como valor a pagar por concepto de sanción por inexactitud la suma determinada en la liquidación efectuada por este Tribunal en la parte motiva de esta providencia.

TERCERO: No se condena en costas, por las razones expuestas en la parte considerativa de esta providencia. [...]”

ANTECEDENTES

GANTE S.A.S. (antes Manrique y Manrique SCA) presentó declaración del impuesto sobre la renta del año gravable 2012, el 19 de abril de 2013, con un total saldo a pagar de \$148.486.000².

¹ Índice 40 del SAMAI, Sede Electrónica del Tribunal Administrativo de Cundinamarca.

² Índice 25 del SAMAI, Sede Electrónica del Tribunal Administrativo de Cundinamarca. Documento “8_RECIBEMEMORIALES_ANTECEDENTES_ADMINIS(.ZIP)”, “Gante SAS 860401209 Consec 3418 Folios 1 a 111”, página 10.



La Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales – en adelante DIAN – profirió el Requerimiento Especial 322402017000288 del 22 de septiembre de 2017, en el que propuso desconocer ingresos no constitutivos de renta ni ganancia ocasional, rechazar costos de ventas, desconocer la pérdida líquida declarada, imponer sanción por inexactitud y sanción por rechazo o disminución de pérdidas, para un total saldo a pagar de \$20.513.825.000³.

Mediante escrito radicado el 15 de diciembre de 2017, la sociedad respondió el requerimiento especial⁴. La administración tributaria expidió la Liquidación Oficial de Revisión 32241202018000208 del 14 de junio de 2018, en los términos del acto preparatorio⁵.

Contra el acto anterior la actora interpuso recurso de reconsideración el 14 de agosto de 2018, desatado mediante la Resolución 992232019000081 del 14 de junio de 2019, que confirmó en su integridad el acto recurrido⁶.

DEMANDA

La actora en ejercicio del medio de control de nulidad y restablecimiento del derecho formuló las siguientes pretensiones⁷:

“10.1.- Se declare la nulidad de la LIQUIDACION OFICIAL RTA SOCIEDADES Y/O NATURALES OBLIGADOS A CONTABILIDAD REVISIÓN No.32241202018000208 de fecha 14 de junio de 2018.

10.2.- Se declare la nulidad de la RESOLUCION NUMERO 992232019000081 POR LA CUAL SE DECIDE UN RECURSO DE RECONSIDERACIÓN de fecha 14 de junio de 2019, notificada personalmente al apoderado de GANTE SAS el día 10 de julio de 2019.

*10.3. Como consecuencia de lo anterior y a título de restablecimiento del derecho, se **declare la plena validez y eficacia** de la declaración de renta de fecha 19 de abril de 2013 cuyo formulario es en No.1103602924627 presentadas por GANTE S.A.S. (antes Manrique y Manrique SCA) ante la DIAN, por el año gravable 2012.*

*10.4. Que a título de restablecimiento del derecho se **Condene** a la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales – DIAN, a pagar a favor de GANTE S.A.S.:*

- a) A título de daño emergente: en caso de que GANTE S.A.S. se vea obligada a pagar sumas de dinero que pretende la DIAN con las Resoluciones acá demandadas la suma veinte mil trescientos sesenta y cinco millones trescientos treinta y nueve mil pesos M/cte. (\$20.365.339.000)*
- b) A título de lucro cesante: 1) En caso de que GANTE S.A.S. se vea obligada a pagar sumas de dinero que pretende la DIAN con las Resoluciones acá*

³ Índice 25 del SAMAI, Sede Electrónica del Tribunal Administrativo de Cundinamarca. Documento “9_RECIBEMEMORIALES_ANTECEDENTES_ADMINIS(.ZIP)”, “Gante SAS 860401209 Consec 3418 Folios 601 a 711”, páginas 60 a 80.

⁴ Índice 25 del SAMAI, Sede Electrónica del Tribunal Administrativo de Cundinamarca. Documento “9_RECIBEMEMORIALES_ANTECEDENTES_ADMINIS(.ZIP)”, “Gante SAS 860401209 Consec 3418 Folios 601 a 711”, páginas 85 a 125.

⁵ Índice 25 del SAMAI, Sede Electrónica del Tribunal Administrativo de Cundinamarca. Documento “9_RECIBEMEMORIALES_ANTECEDENTES_ADMINIS(.ZIP)”, “Gante SAS 860401209 Consec 3418 Folios 712 a 800”, páginas 59 a 89.

⁶ Índice 25 del SAMAI, Sede Electrónica del Tribunal Administrativo de Cundinamarca. Documento “9_RECIBEMEMORIALES_ANTECEDENTES_ADMINIS(.ZIP)”, “Gante SAS 860401209 Consec 3418 Folios 712 a 800”, páginas 92 a 144 y “Gante SAS 860401209 Consec 3418 Folios 801 a 897”, páginas 82 a 111.

⁷ Índice 2 del SAMAI. Documento “ED_CARATULAY_01CARATULAYDEMANDAP(.pdf)”, páginas 80 y 81.



demandadas la suma de diez y ocho millones novecientos cuarenta y tres mil Pesos M/cte. (\$18.943.000.00) que es el valor Patrimonial de GANTE SAS a 31 de diciembre de diciembre de 2018. 2) En todo caso y, por el hecho mismo de las Resoluciones demandadas, en razón a todos los gastos en los que incurrió GANTE S.A.S. en la defensa de sus derechos por la vía gubernativa y en las instancias judiciales, así como las demás asesorías tributarias, periciales, contables y en general para asumir su defensa la suma de Trescientos Cincuenta Millones de Pesos M/cte. (\$350.000.000.00)

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

*10.5. Que, como consecuencia de lo anterior, se **Condene** a la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales – DIAN, a pagar a favor de GANTE S.A.S., al pago de una suma equivalente a Cien (100) Salarios Mínimos Mensuales Legales Vigentes (o la que resulte probada en el proceso), a título de daño reputacional y/o perjuicios causados por su afectación al buen nombre y/o daño moral, a su tranquilidad personal, al desarrollo de su personalidad causado a GANTE S.A.S. y sus administradores.*

10.6. Que se condene en costas a la parte demandada.”

La demandante invocó como normas violadas, las siguientes:

- Artículos 647 parágrafo 2 y 711 del Estatuto Tributario.
- Artículos 64 y 1518 del Código Civil.
- Artículo 1 de la Ley 95 de 1890.
- Artículos 6.15.1.1.3. y 6.15.2.1.1. del Decreto 2555 de 2010.

El concepto de la violación se sintetiza así:

Ingresos no constitutivos de renta ni ganancia ocasional

Alegó que la DIAN debió utilizar la misma información tanto para el cálculo de la utilidad en la venta de acciones de la especie Fabricato como para el cálculo del número de acciones que se enajenaron en 2012.

Precisó que en 2012 enajenó 700.181.955 acciones de la especie Fabricato que representan el 7,61% del total de acciones en circulación a 31 de diciembre de 2012, esto es, menos del 10% que consagra el artículo 36-1 del Estatuto Tributario.

Indicó que la información que utilizó entre enero y agosto de 2012 para presentar la declaración privada, fue la misma que le suministró la Sociedad Fiduciaria de Desarrollo Agropecuario S.A. – en adelante FIDUAGRARIA – a la DIAN, pero aclaró que ello no implica que acepte la legalidad de las operaciones efectuadas en la plataforma online, pues a su juicio son ineficaces o inexistentes.

Refirió que existen grandes diferencias en las fuentes de información utilizadas por el fisco, pues para Gante el porcentaje de acciones vendidas varía entre el 1,68% y el 10,38%. Así mismo, para los “supuestos” mismos beneficiarios reales varía del 10,13% al 37,38%, por lo que cuestionó si el análisis efectuado por la administración es prueba idónea para demostrar que la actora vendió más del 10% de las acciones de Fabricato que estaban en circulación en el año 2012.



Manifestó que las operaciones efectuadas utilizando la plataforma online se hicieron sin el consentimiento de la sociedad y con irregularidades como la falsificación de la firma de su representante legal.

Entonces, estimó que las operaciones de venta de acciones de Fabricato realizadas mediante la plataforma online vulneraron el Decreto 2555 de 2010, el Reglamento de la Bolsa de Valores de Colombia – en adelante BVC – y el reglamento del Autorregulador del Mercado de Valores, por lo que las considera ineficaces o inexistentes.

Planteó una falta de valoración del acervo probatorio que demuestra que la compañía no conformó un mismo beneficiario real con Alessandro Corridori, Invertácticas S.A.S., Cromas S.A. y P&P Investment S.A.S., posición que respalda la Superintendencia Financiera de Colombia – en adelante Superfinanciera-.

Advirtió que la actuación de la administración transgredió los conceptos emitidos por Fabricato y por la Superfinanciera, así como lo dispuesto en los artículos 6.15.1.1.3. y 6.15.2.1.1. del Decreto 2555 de 2010. Aseguró que cuando se van a traspasar acciones entre un mismo beneficiario real se debe informar a la Superfinanciera y si el grupo de personas que conforman un mismo beneficiario real sobrepasa el 25% se necesita hacer una oferta pública de adquisición (OPA) la cual nunca existió, así como diligenciar el Formato F-ME-GQ-348, del que la actora desconoce su existencia.

Otros costos

Dijo que en sede administrativa aportó la relación detallada y el soporte de los costos con Invertácticas S.A.S. que ajustó en \$23.412.455.303 porque cuando Interbolsa SCB entró en liquidación obtuvo el extracto de cuenta del portafolio de Gante a 31 de agosto de 2012, lo comparó con el último extracto de esa fecha que Interbolsa SCB envió antes de entrar en liquidación, y encontró que eran totalmente diferentes, mediante el siguiente análisis:

“COMPARACIÓN PORTAFOLIO A 31 AGOSTO 2012 CON INFORMACIÓN SUMINISTRADA POR INVERTACTICAS SAS			
Acciones Disponibles			
Especie	Acciones	V/Unitario	V/Total
Acciones Fabricato	827,405,225	92.00	76,121,280,700
Acciones Odinsa	1,334,876	9,270.00	12,374,300,520
Acciones Gran Tierra	1,263	15,900.00	20,061,700
Acciones BMC	1,058,700	2,380.00	2,519,706,000
TOTAL ACCIONES			91,035,368,920
Saldo en Caja			4,433,746
Simultaneas			-572,039,789
TOTAL PORTAFOLIO			90,467,762,877
Cruces con Invertacticas SAS			-9,314,189,803
TOTAL			81,153,573,074”

Del cálculo anterior, expresó que el valor de -\$9.314.189.803 del cruce con Invertácticas S.A.S. es muy cercano al valor que registró Invertácticas S.A.S. en la cuenta “Deudores Clientes Nacionales – Manrique Manrique” en el Balance de Comprobación, esto es \$10.018.039.978 presentado por el liquidador, o la partida por \$9.266.851.049 que pretendía reclamar el liquidador de Interbolsa SCB en la conciliación con la Superintendencia de Sociedades.



“CON INFORMACIÓN SUMINISTRADA POR INTERBOLSA EN LIQUIDACION			
Acciones Disponibles			
Especie	Acciones	V/Unitario	V/Total
Acciones Fabricato	323,137,672	92.00	29,728,665,824
Acciones Odinsa	168,418	9,270.00	1,561,234,860
Acciones Gran Tierra	1,263	8,105,46	10,237,196
Acciones BMC	850,652	2,380.00	2,024,551,760
			33,324,689,640
Acciones Bloqueadas con Repos Pasivos			
Acciones Fabricato	504,233,553	92.00	46,389,486,876
Acciones Odinsa	1,071,036	9,270.00	9,928,503,720
Acciones Gran Tierra	0	8,105,46	0
Acciones BMC	208,048	2,380.00	495,154,240
TOTAL ACCIONES			56,813,144,836
Total Acciones			90,137,834,476
Repos Pasivos			-32,422,148,997
Saldo en Caja			25,432,292
TOTAL PORTAFOLIO			57,741,117,771

PERDIDA DIFERENCIA PORTAFOLIO	23,412,455,303”
--------------------------------------	------------------------

Manifestó que la diferencia en los dos documentos radica en las operaciones “repo”⁸ que Invertácticas S.A.S. ocultó en sus informes por ser fraudulentas. Comentó que no se dio la recompra de las acciones bloqueadas con “repos” pasivos al tratarse de operaciones fraudulentas, como consta en el CD 677-1, Anexo 2, 2.1 Denuncias de Alfonso Manrique contra Alessandro Corridori y otros, y el Anexo 5 Informe Técnico elaborado por Interbolsa SCB.

Adicionalmente, el liquidador de Interbolsa SCB en un abuso de poder se tomó por derecha todas las acciones bloqueadas con repos pasivos.

Pérdida líquida del ejercicio

Sustentó que en el requerimiento especial la administración impuso la sanción por inexactitud prevista en el artículo 647 del Estatuto Tributario, sin embargo, en la liquidación oficial de revisión aplicó la sanción dispuesta en el artículo 647-1 *ibidem* con fundamento en que en el proceso de determinación oficial se rechazó la pérdida líquida declarada por valor de \$23.436.245.000, lo que es falso.

Explicó que, a lo largo de la investigación, el fisco no señaló motivo o prueba alguna para desconocer la pérdida líquida que la actora declaró.

⁸ “**Repos.** Es una operación donde se vende un activo (como títulos financieros) a cambio de una suma de dinero, con el pacto de recomprarlo en una fecha posterior. En este sentido, es similar a un préstamo de dinero con una garantía (el activo). [...]”

Las operaciones repo (o de reporto) son aquellas en las que una parte (llamado comúnmente como el “Enajenante”), transfiere a la otra parte (llamada el “Adquirente”) la propiedad sobre algún valor (o títulos valores) a cambio del pago de una suma de dinero (conocido como el “Monto Inicial”). El Adquirente al mismo tiempo se compromete a transferir al Enajenante, unos valores de la misma especie y características a cambio del pago de una suma de dinero (el “Monto Final”) en la misma fecha o en una fecha posterior previamente acordada entre ambos.” Glosario del Banco de la República: <https://www.banrep.gov.co/es/glosario/repos#:~:text=Las%20operaciones%20repo%20son%20el,de%20intervenció%20del%20Banco%20de> Consultado el 25 de abril de 2024.



Insistió en que está suficientemente demostrado que mediante operaciones fraudulentas en el portafolio que la actora tenía en Interbolsa SCB, al realizar una comparación patrimonial se obtiene que en 2011 se declararon acciones y aportes por \$62.911.174.000 de los cuales \$58.817.737.000 correspondían al portafolio y en 2012 en el mismo rubro se declararon \$39.978.733.000 de los cuales \$34.920.904.000 corresponden al portafolio, que es una cifra muy similar a la registrada como pérdida líquida y que si se hubiera utilizado la información suministrada por el Depósito Centralizado de Valores de Colombia DECEVAL S.A., la pérdida sería de \$42.915.891.306.

Otros cuestionamientos

i. Contrato de cuentas en participación

Alegó que la DIAN interpretó de forma errada las normas que rigen los contratos de cuentas en participación, pues previo a la entrada en vigencia de la Ley 1819 de 2016, en los contratos de cuentas en participación el responsable de declarar era el gestor. Fiscalmente el partícipe oculto debía declarar el monto de las participaciones recibidas (sin aludir a los ingresos, costos y gastos que las originaron) y el partícipe gestor debía tratar el desembolso a favor del partícipe oculto, como una deducción.

Puso de presente que la propia administración reconoció que Invertácticas S.A.S. no llevó contabilidad conforme a las normas y a la técnica contables, que la Supersociedades inició el proceso de liquidación de esa compañía el 6 de marzo de 2013 asegurando que existían incongruencias contables en las principales cuentas de balance y de resultado.

ii. Diferencias de fundamento entre el requerimiento especial y la liquidación oficial

Alegó que existe una falta de correspondencia entre los hechos y argumentos que sirvieron de fundamento a cada uno de los cargos en el requerimiento especial y las consideraciones de la liquidación oficial de revisión.

iii. Diferencias de criterio del derecho aplicable

Manifestó que los hechos y cifras registradas en la declaración del impuesto sobre la renta del año 2012 son completos y verdaderos. Adicionalmente, indicó que en el recurso de reconsideración planteó diferencias de criterios respecto a los siguientes temas:

- ✓ Si la DIAN podía negar la entrega de copias del expediente para responder el requerimiento especial.
- ✓ Si la información contable para la declaración de renta se hace con la información conocida de terceros en el momento de presentación de la declaración o con información conocida casi dos años más tarde.
- ✓ Si la DIAN es la entidad encargada de establecer si un grupo de personas naturales y/o jurídicas conforman un mismo beneficiario real, en contravía de conceptos de la Superfinanciera, del emisor de la acción y lo establecido en el Decreto 2555 de 2010.



- ✓ Si en los contratos de cuentas en participación, el partícipe está obligado a contabilizar todas las operaciones o solamente las utilidades reportadas por el Gestor.
- ✓ Si las “papeletas” de la Bolsa de Valores son documentos equivalentes a las facturas.
- ✓ Si una empresa que tuvo utilidades promedio en los últimos 10 años de menos de trescientos millones de pesos tiene la capacidad para pagarle a la DIAN más de 70 mil millones de pesos, más intereses, derivados de obligaciones de los años gravables 2011 y 2012.
- ✓ Si las actuaciones de la DIAN observan los artículos 638 del Estatuto Tributario y 363 de la Constitución Política y la jurisprudencia de la Corte Constitucional.

iv. Imposibilidad y fuerza mayor

Explicó que en el periodo en discusión se presentaron situaciones irresistibles e imprevisibles como: información falsa suministrada por el gestor en el contrato de cuentas en participación; saqueo mediante cheques sin autorización del comitente que tuvieron como destino Interbolsa SCB; falsificación de la firma del representante legal; operaciones “repo” sin autorización, con pagaré falso y contrato vencido; colaboración de varios funcionarios de Interbolsa SCB con el señor Alessandro Corridori para la ejecución de operaciones fraudulentas en el portafolio de la demandante; ocultamiento de información por parte del liquidador de Interbolsa SCB; Interbolsa SCB era una organización criminal de cuello blanco según la Fiscalía General de la Nación y la Supersociedades, de la que la demandante fue víctima; todas estas situaciones fueron desconocidas por la actora antes de que Interbolsa SCB e Invertácticas S.A.S. entraran en liquidación.

v. La demandante fue víctima de una empresa criminal

Alegó que la administración no tuvo en cuenta que la accionante fue víctima de una empresa criminal. Precisó que el 25 de noviembre de 2013, durante la audiencia de imputación de cargos a 9 de los miembros de Interbolsa SCB, la Fiscalía General de la Nación explicó que los indiciados tenían conocimiento de las actuaciones ilegales, con el fin de obtener beneficios económicos.

CONTESTACIÓN DE LA DEMANDA

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

Aseveró que en la liquidación oficial de revisión se mantuvieron las glosas propuestas en el requerimiento especial, con fundamento en las mismas disposiciones legales, pero se ampliaron los argumentos teniendo en cuenta las manifestaciones y las pruebas que aportó la contribuyente en la respuesta al requerimiento especial.

Explicó que se consideró improcedente tomar como **ingresos no constitutivos de renta ni ganancia ocasional** la utilidad en la venta de acciones de las especies Fabricato y Odinsa con el tercero Invertácticas S.A.S. (liquidada judicialmente), toda vez que la actora no entregó soportes, ni desvirtuó los cuestionamientos de la administración.

Dijo que no se cumplieron los requisitos del artículo 36-1 del Estatuto Tributario por cuanto: i) no es posible afirmar que en un contrato de cuentas en participación exista



un solo y único beneficiario, ii) está demostrado que la enajenación superó el 10% de las acciones en circulación, pues según consta en informes de FIDUAGRARIA y la BVC fue de 37,20873%.

Estimó que la demandante no tenía otra forma de conocer esa situación, sino por el contrato de cuentas en participación en el que actuaba como partícipe oculto. Además, era preciso que el gestor le certificara el valor del ingreso no constitutivo de renta ni ganancia ocasional. Destacó que, si el 7 de diciembre de 2012 Gante terminó de forma unilateral el contrato, debía contar con la certificación mencionada.

Advirtió que la sustracción ilegal del portafolio por parte del señor Alessandro Corridori de Invertácticas S.A.S., o recursos de operaciones de mutuo mercantil y el desmonte de las inversiones en pagarés, no desvirtúan el incumplimiento de los requisitos regulados en la norma tributaria.

Planteó que la actora no llevó demostró la alegada interpretación y valoración errónea de la documentación que obra en los antecedentes administrativos.

En lo que alude al desconocimiento de **costos de venta** relativos al portafolio de inversión con Invertácticas S.A.S., dijo que Gante no allegó los documentos internos y externos que demostraran su procedencia, ni el producto del ajuste, ni el método de cálculo.

Agregó que le resultó imposible cruzar información pues Invertácticas S.A.S. se liquidó judicialmente producto del proceso de insolvencia empresarial, y la revisora fiscal indicó que dicha compañía no llevaba contabilidad conforme a la normatividad y la técnica contable. Precisó que en todo caso, era a la demandante a quien le correspondía probar los costos que declaró.

Indicó que para la procedencia de costos el contribuyente debe aportar la prueba idónea establecida en el artículo 771-2 del Estatuto Tributario, junto con los documentos en los que consten las circunstancias de tiempo, modo y lugar, así como la procedencia de dicho valor, para lo cual no son suficientes ciertos libros y registros contables, sino que se debe evidenciar el manejo de inventarios, los sistemas y métodos de costeo, conforme al Concepto DIAN 100447 del 30 de diciembre de 1998.

Señaló que el material probatorio arrimado por la actora no permite verificar la trazabilidad de las transacciones y con ello verificar la realidad sustancial que constituye la base para su registro y expuso que observó diferencias con la información entregada, que generaron su rechazo, al no existir documentos idóneos y completos para demostrar su realidad.

Sostuvo que en los actos administrativos explicó de forma clara y amplia los hechos que generaron la imposición de la **sanción por inexactitud** y de la **sanción por rechazo o disminución de pérdidas** sin que se advierta una diferencia de criterios entre las partes.

Puntualizó que la actora incurrió en una inexactitud sancionable porque incluyó en su denuncia rentístico ingresos no constitutivos de renta ni ganancia ocasional, así como costos a los que no tenía derecho, lo que derivó en un menor impuesto al que en realidad le correspondía. Indicó que la sanción se liquidó a la tarifa del 100% en aplicación del principio de favorabilidad.



Así, dado que los datos registrados en la declaración no fueron completos y verdaderos, y que la actora incurrió en un desconocimiento del derecho aplicable, era improcedente la exoneración de la sanción.

Refirió que mediante los actos acusados rechazó la pérdida líquida declarada en \$23.436.245.000, conducta sancionable a la luz del artículo 647-1 del Estatuto Tributario.

Consideró improcedente el reconocimiento de daños y perjuicios a título de indemnización, debido a que para ello debe recordarse que la responsabilidad patrimonial del Estado está consagrada en el inciso primero del artículo 90 de la Constitución, que según la jurisprudencia existe cuando se presenta un daño antijurídico, una acción u omisión atribuible al Estado y que exista relación de causalidad entre el daño causado y la acción u omisión imputable.

SENTENCIA APELADA

El Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Subsección “A” declaró la nulidad parcial de los actos demandados, en cuanto levantó la sanción por rechazo o disminución de pérdidas, y no condenó en costas. Las razones de la decisión se resumen así⁹:

Del principio de correspondencia

Aclaró que en el acto de determinación oficial la DIAN no incluyó hechos nuevos, sino que reiteró los hechos que dieron lugar al rechazo de ingresos no constitutivos de renta ni ganancia ocasional y de otros costos, por lo que concluyó que se respetó el principio de correspondencia. Negó el cargo.

Falsa motivación. Improcedencia del rechazo de ingresos no constitutivos de renta ni ganancia ocasional

Explicó que para calcular el porcentaje de acciones enajenadas frente a las acciones en circulación la actora tuvo en cuenta la información rendida por FIDUAGRARIA (encargada de administrar el remate de Interbolsa SCB) y la información suministrada por la BVC. Conforme a ello, estableció que el porcentaje de acciones enajenadas era del 35.245% según la primera fuente de información y del 37.208% según la segunda fuente, por lo que se confirmó el incumplimiento del artículo 36-1 del Estatuto Tributario.

Agregó que, del ejercicio realizado por la actora en el escrito de demanda con fundamento en la información obtenida de la DIAN, también se evidencia que el porcentaje superó el 10% exigido por el artículo 36-1 del Estatuto Tributario.

El Tribunal indicó que la demandante registró como ingreso no constitutivo de renta ni ganancia ocasional la utilidad en la venta de acciones de Fabricato y Odinsa, generada por el contrato de cuentas en participación que celebró con Invertácticas S.A.S. en el que la contribuyente actuó como partícipe oculto e Invertácticas S.A.S. como gestor.

Puntualizó que la administración puso de presente que el gestor debía certificarle al partícipe oculto el origen del ingreso no constitutivo de renta ni ganancia ocasional, el

⁹ Índice 40 del SAMAI. Sede electrónica del Tribunal Administrativo de Cundinamarca.



cual debía estar afectado por costos y gastos que se debían reflejar contablemente, con el fin de hallar la utilidad que le correspondía a la actora.

Explicó que tanto el gestor como el partícipe oculto se benefician de la enajenación de las acciones y generan una utilidad que se reparte entre ellos, así concluyó que no existe un solo beneficiario real. Advirtió que la Resolución 42 del 13 de enero de 2015 de la Superfinanciera no estudió la condición de beneficiario real y aseguró que la demandada estudió las pruebas aportadas por Gante para demostrar el ingreso no constitutivo de renta ni ganancia ocasional y con base en ello, estableció que no se cumplieron los requisitos del artículo 36-1 del Estatuto Tributario.

Entonces estimó que no se configuró falsa motivación y que la actora no logró acreditar que los ingresos eran no constitutivos de renta ni ganancia ocasional. No prosperó el cargo.

Improcedencia del desconocimiento de costos

El *a quo* expresó que las pruebas que aportó la demandante no son documentos idóneos para demostrar los costos de ventas objeto de rechazo, pues según la jurisprudencia, estos deben constar en facturas o documentos equivalentes, que no fueron allegados al proceso. Adicionalmente, la actora no desvirtuó el valor probatorio que otorgó la DIAN a los documentos aportados en sede administrativa, más allá de afirmar que corresponden a argumentos falsos. Negó el cargo.

Improcedencia de la sanción por inexactitud por diferencia de criterios y si se configuró fuerza mayor

- Sanción por inexactitud

Señaló que la actora incurrió en inexactitud sancionable, toda vez que no demostró los ingresos no constitutivos de renta ni ganancia ocasional y declaró costos inexistentes, pues no probó su procedencia, lo que conllevó a que liquidara un menor saldo a pagar del impuesto sobre la renta. De este modo, concluyó que procede la sanción impuesta en los actos acusados, sin que haya existido una diferencia de criterios conforme a los cargos previamente analizados.

De otra parte, planteó que no se configuró una situación de fuerza mayor, ya que la actora tenía conocimiento desde diciembre del año 2012 de que existían irregularidades en las operaciones efectuadas por la sociedad a través de la empresa Invertácticas S.A.S., lo que llevó a que terminara unilateralmente el contrato de cuentas en participación el 7 de diciembre de 2012 y presentara las respectivas denuncias penales. Por tanto, no se trató de circunstancias irresistibles ni impredecibles, para presentar la declaración del periodo fiscalizado.

- Sanción por rechazo o disminución de pérdidas

El Tribunal señaló que en los actos objeto de control, la DIAN rechazó pérdidas fiscales como consecuencia del rechazo de ingresos no constitutivos de renta ni ganancia ocasional y el desconocimiento de costos de ventas, lo que generó un impuesto a cargo de \$6.477.730.000 y un saldo a pagar que pasó de \$148.486.000 a \$20.513.825.000.



Por lo anterior, y teniendo en consideración la jurisprudencia de esta Corporación (sentencias 23841 del 30 de septiembre de 2021 y 21703 del 25 de julio de 2019, C.P. Stella Jeannette Carvajal Basto), observó que no es procedente la imposición de la sanción por rechazo de pérdidas como sanción autónoma y concurrente con la prevista en el artículo 647 del Estatuto Tributario. En ese orden de ideas, levantó la sanción por rechazo de pérdidas, liquidada por la entidad demandada en \$7.733.961.000.

Finalmente, no condenó en costas, toda vez que no estaban probadas.

RECURSO DE APELACIÓN

La **demandante** apeló con fundamento en los siguientes argumentos¹⁰:

Alegó **falta de correspondencia** entre el requerimiento especial y la liquidación oficial de revisión, pues, aunque la administración mantuvo el rechazo de ingresos no constitutivos de renta y ganancia ocasional, el desconocimiento de los otros costos y el rechazo de la pérdida líquida, lo hizo con fundamento en hechos distintos.

Manifestó que el principio de correspondencia no se entiende como una congruencia meramente formal, pues conforme a los hechos tenidos en cuenta por la administración, el contribuyente elabora su defensa. De este modo, si el fisco en la liquidación oficial de revisión mantiene la decisión, pero con fundamento en hechos distintos, obstaculiza el derecho de defensa y vulnera el debido proceso al impedirle al contribuyente controvertir los nuevos hechos.

En lo que alude al cargo de **falsa motivación**, pese al análisis que hace el fisco sobre la naturaleza, derechos y obligaciones que comporta el contrato de cuentas en participación, alegó que el contrato de cuentas en participación debía contabilizarse en la cuenta contable PUC 1260 y no en la 1250, como lo hizo Gante. No obstante, la contabilización o no del contrato de cuentas en participación o los derechos de recompra de inversiones negociadas “*repos*” no implica una variación en el monto de los ingresos percibidos, por tanto, la contabilización no causó detrimento fiscal alguno.

Advirtió que a la DIAN no le compete establecer la forma en que los entes económicos deben reflejar o no sus movimientos contables, máxime si ello no conlleva un cambio en la base gravable del tributo.

Sostuvo que las “*papeletas*” de la BVC y los extractos de los resúmenes de movimientos por cuenta suministrados por Interbolsa SCB, siempre estuvieron a disposición de la DIAN, cosa distinta es que el Tribunal no les otorgó valor probatorio.

Adicionalmente, comentó que el certificado emitido por el revisor fiscal y por el representante legal de Invertácticas S.A.S. poseía plena eficacia probatoria, pues cumple con los requisitos previstos en el artículo 18 del Estatuto Tributario.

Concluyó que la sociedad demostró que se dieron los presupuestos para haber tenido los ingresos como no constitutivos de renta ni ganancia ocasional, esto es, el cumplimiento de los requisitos del artículo 36-1 del Estatuto Tributario. Aseveró que ese material probatorio no se valoró de forma individual y en conjunto, y mucho menos, en relación con los hechos denunciados en cuanto a los manejos fraudulentos de los fondos por parte de Interbolsa SCB.

¹⁰ Índice 43 del SAMAI. Sede electrónica del Tribunal Administrativo de Cundinamarca.



Señaló que la autoridad tributaria desconoció que el partícipe oculto sólo debía informar las utilidades que le reporta el gestor y alegó que a la DIAN le correspondía exigirle al gestor la información adicional que requiriera, pero por su inacción, no le puede restar credibilidad al certificado del revisor fiscal de Invertácticas S.A.S.

Reiteró los siguientes argumentos respecto al cargo de falsa motivación, que denotan la falta de valoración probatoria de la DIAN, y que a su juicio no fueron tenidos en cuenta por el *a quo*:

- a) La entidad demandada desconoció que en 2012 el contrato de cuentas en participación no seguía vigente, pues el 7 de diciembre de 2012 Gante terminó de manera unilateral el contrato.
- b) La administración vulneró el principio de correspondencia, ya que en el requerimiento especial alegó un abuso de las formas jurídicas, aun cuando Gante demostró que no conformó un beneficiario real con alguna empresa. Indicó que, en la liquidación oficial de revisión desapareció el argumento de beneficiario real, lo que desvirtúa la realidad de esa afirmación.
- c) El señor Alessandro Corridori no utilizó recursos propios para las operaciones de mutuo mercantil respaldadas por pagarés, pues se demostró que sustrajo dichos recursos ilegalmente del portafolio de Gante.
- d) Cuestionó que el fisco aseverara que obtuvo información de Interbolsa SCB mediante el auto de verificación o cruce del 25 de mayo de 2017, aun cuando ésta fue liquidada mediante escritura pública del 15 de abril de 2016.
- e) La entidad demandada incurrió en un juicio temerario y falso al indicar que las operaciones realizadas afectaron la libre formación del mercado de valores para la especie Fabricato en el año 2012, porque según la Superfinanciera la posible afectación fue en el año 2011 y porque la DIAN no es competente para determinar una situación de esa índole.
- f) No es cierto que con la respuesta al requerimiento ordinario la compañía únicamente aportó el libro mayor y balance, balance de prueba, conciliación otros costos, contabilidad movimientos terceros, ajuste portafolio de inversión diciembre, pues en el expediente administrativo en los folios 1 a 436 y en el CD 46, se encuentran todos los documentos aportados.
- g) Dijo que no es cierto que los costos únicamente se soportaron en hojas de cálculo de Excel, pues Gante con la respuesta al Requerimiento Ordinario 322402014002127 arrió al expediente documentos que soportan los costos, pero no se incorporaron al expediente ni fueron tenidos en cuenta por la administración al proferir el requerimiento especial.

De otra parte, manifestó que en la liquidación oficial de revisión la administración incluyó afirmaciones alejadas de la realidad, que Gante atacó en la demanda, y que reitera en los siguientes términos:

- a) La demandante en la respuesta al requerimiento especial discutió ampliamente que se hubiese enajenado más del 10% de las acciones de Fabricato, con fundamento en que conformó un mismo beneficiario real con otras compañías.
- b) La contribuyente tuvo que efectuar varios derechos de petición para poder recibir copia del expediente administrativo, lo que transgredió los derechos al debido proceso y a la defensa. Añadió que el requerimiento especial no especificó los hechos y las razones que dieron lugar a esa decisión.

Igualmente, expresó que en la resolución que resolvió el recurso de reconsideración, la DIAN incurrió en las siguientes falsedades:



- a) En el archivo denominado “Pruebas de No Calificación de mismo Beneficiario Real – Manrique y Manrique SCA” se incluyeron 13 comunicaciones del emisor de Fabricato, de la Superfinanciera e inversionistas, y en ninguna de ellas vinculan a la actora como un mismo beneficiario real con otro inversionista.
- b) La demandada erró al considerar que en el contrato de cuentas en participación, existe un único beneficiario, ya que este contrato requiere de dos o más contratantes, que de acuerdo con su participación y motivación para contratar recibirán su retribución. Así como también pasó por alto las responsabilidades y obligaciones del gestor y del partícipe oculto.
- c) La DIAN insistió en que recibió información de Interbolsa SBC, cuando ya había sido liquidada.
- d) Aseveró que no recibió copias del expediente administrativo antes de contestar el requerimiento especial, pues las copias las obtuvo el 6 de febrero de 2018 y contestó el requerimiento especial el 15 de diciembre de 2017.
- e) El fisco confunde las responsabilidades y obligaciones de las partes intervinientes en el contrato de cuentas en participación con la figura de beneficiario real.
- f) La administración tributaria afirmó erradamente que en el CD 494 se incluyeron documentos suministrados por la BVC, pues ese CD en realidad lo aportó Interbolsa SCB a través de FIDUAGRARIA. Además, hizo caso omiso de que el 47,7% de las acciones que Gante vendió, las compró la BVC.
- g) El fisco hizo caso omiso del pronunciamiento de la Fiscalía General de la Nación en cuanto a que las firmas del señor Alfonso Manrique en el “Contrato de uso de la plataforma enrutador de órdenes Interbolsa online web” y el formato de “Solicitud de Contraseña y Autorización de envío vía correo electrónico para persona jurídica”, eran falsas. Explicó que para el 99,55% de las ventas de acciones de Fabricato se utilizó esta plataforma de manera ilegal, lo que vulneró lo establecido en el Decreto 2555 de 2010, el reglamento de la BVC, el Reglamento de AMV, por lo que dichas operaciones son ineficaces o inexistentes.
- h) La administración desconoció lo argumentado por la accionante a lo largo del proceso en el que acreditó una serie de actuaciones de fuerza mayor que debió intentar superar para poder presentar el denuncia rentístico del año gravable 2012, con la información que poseía y que se contraponen a la información falsa que suministró el gestor del contrato de cuentas en participación.
- i) La DIAN obvió que cuando se van a traspasar acciones entre un mismo beneficiario real se requiere informar a la Superfinanciera, y si el grupo sobrepasa el 25%, se necesita hacer una oferta pública de adquisición (OPA), evento que nunca existió.

En lo que alude al **rechazo de los ingresos no constitutivos de renta ni ganancia ocasional**, destacó que la entidad accionada reconoció y aceptó que las utilidades por la enajenación de acciones de Fabricato, provinieron de la información reportada por Interbolsa SCB a través de Invertácticas S.A.S. y en general, en todos los documentos que contienen las operaciones efectuadas respecto del portafolio de Gante y que se llevaron a cabo entre el 1° de enero y el 31 de diciembre de 2012.

Refirió que durante ese periodo se enajenaron 700.181.955 acciones de Fabricato que representan un 7,61% de las acciones en circulación a 31 de diciembre de 2012, porcentaje inferior al 10% establecido en el artículo 36-1 del Estatuto Tributario.

Insistió en que existen operaciones que se hicieron a través de la plataforma online y que son ineficaces o inexistentes. También comentó que la administración sustentó el rechazo de los ingresos no constitutivos de renta ni ganancia ocasional en el hecho de que Gante constituía un mismo beneficiario real con el señor Alessandro Corridori, Invertácticas S.A.S., Cromas S.A. y P & P Investment S.A.S., con lo cual involucró a la actora con compañías que la fiscalía declaró criminales de cuello blanco.



Ahora bien, en lo que alude al **desconocimiento de costos**, expresó que las pruebas aportadas en sede administrativa y los hechos descritos en sede judicial dan cuenta de los actos fraudulentos efectuados por los administradores de Interbolsa SCB que generaron las diferencias que sirvieron de sustento a la DIAN para el rechazo de los costos solicitados.

Indicó que los extractos de cuenta del portafolio de Gante antes de que Interbolsa SCB entrara en liquidación, difieren de lo que reportó el liquidador posterior al inicio del proceso de insolvencia. Dijo que la gran diferencia entre ambos documentos se refleja en las operaciones “repo” que fueron ocultadas en los informes de Invertácticas S.A.S., porque fueron fraudulentas.

Comentó que no se dio la recompra de las acciones bloqueadas con “repos” pasivos al tratarse de operaciones fraudulentas, como consta en el CD 677-1 Anexo 2, 2.1 Denuncias de Alfonso Manrique contra Alessandro Corridori y otros, y el Anexo 5 Informe Técnico elaborado por Interbolsa SCB, que reposan en el expediente.

De acuerdo con lo expuesto hasta este punto, consideró improcedente la **sanción por inexactitud** impuesta, pues a su juicio existieron serios vicios procesales que desembocaron en el desconocimiento de los ingresos no constitutivos de renta ni ganancia ocasional que declaró la actora.

TRÁMITE PROCESAL DE SEGUNDA INSTANCIA

La **DIAN** no se pronunció frente al recurso de apelación presentado por la demandante durante la oportunidad prevista 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. Y, dado que no se decretaron pruebas en segunda instancia, en concordancia con el numeral 5 de la citada norma, no se corrió traslado para alegar.

El **Ministerio Público** guardó silencio durante la oportunidad prevista en el numeral 6 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

En los términos del recurso de apelación interpuesto por la parte demandante, le corresponde a la Sala determinar i) si existió una violación al debido proceso por no permitirle a la actora conocer el expediente en sede administrativa, ii) si la administración transgredió el principio de correspondencia, iii) si los actos administrativos demandados están viciados por falsa motivación, iv) si procede el rechazo de ingresos no constitutivos de renta ni ganancia ocasional, v) si los otros costos están soportados en documento idóneo y, vi) si la imposición de la sanción por inexactitud se ajustó a derecho.

De la violación al debido proceso

La demandante alegó en el recurso de apelación que existió una violación al debido proceso, toda vez que la DIAN le negó el acceso al expediente previo a que venciera



el plazo para dar respuesta al requerimiento especial, lo que de contera transgredió el derecho de defensa de la contribuyente.

En el expediente consta que la administración profirió el Requerimiento Especial 322402017000288 del 22 de septiembre de 2017¹¹, el cual fue notificado el 27 de septiembre del 2017¹², por lo que conforme al artículo 707 del Estatuto Tributario¹³, la compañía tenía plazo hasta el 27 de diciembre de 2017 para contestar.

Mediante escrito del 2 de octubre de 2017, la contribuyente solicitó a la demandada copia de las siguientes actuaciones administrativas, con el fin de “dar respuesta al Expediente IQ20122014003418”¹⁴:

ACTUACION	No. ACTUACION	FECHA EXPEDICION	OBSERVACION	FOLIO
Auto de Apertura	322402014003418	13/11/2014	➤ Programa IQ 2014 2014 003418 ➤ Impuesto de Renta ➤ Año gravable 20112	1
Requerimiento Ordinario	322402014002127	14/11/2014	➤ GANTE SAS ➤ Notificado guía fecha 20/11/2014	12 AL 14 29
Requerimiento Ordinario	322402014002133	14/11/2014	➤ Interbolsa S.A. Comisionista de bolsa en liq Forz Adm ➤ Notificado guía fecha 20/11/2014	15 AL 16 30
Requerimiento Ordinario	322402014002134	14/11/2014	➤ BANCO DE LA REPUBLICA DEPOSITO CENTRAL. ➤ Notificado guía Fecha 20/11/2014	17 al 18 31

¹¹ Índice 25 del SAMAI, Sede Electrónica del Tribunal Administrativo de Cundinamarca. Documento “9_RECIBEMEMORIALES_ANTECEDENTES_ADMINIS(.ZIP)”, “Gante SAS 860401209 Consec 3418 Folios 601 a 711”, páginas 60 a 80.

¹² Índice 25 del SAMAI, Sede Electrónica del Tribunal Administrativo de Cundinamarca. Documento “9_RECIBEMEMORIALES_ANTECEDENTES_ADMINIS(.ZIP)”, “Gante SAS 860401209 Consec 3418 Folios 601 a 711”, página 83.

¹³ “**Artículo 707.** Respuesta al requerimiento especial. Dentro de los tres (3) meses siguientes, contados a partir de la fecha de notificación del requerimiento especial, el contribuyente, responsable, agente retenedor o declarante, deberá formular por escrito sus objeciones, solicitar pruebas, subsanar las omisiones que permita la ley solicitar a la Administración se alleguen al proceso documentos que reposen en sus archivos, así como la práctica de inspecciones tributarias, siempre y cuando tales solicitudes sean conducentes, caso en el cual, éstas deben ser atendidas.”

¹⁴ Índice 25 del SAMAI, Sede Electrónica del Tribunal Administrativo de Cundinamarca. Documento “9_RECIBEMEMORIALES_ANTECEDENTES_ADMINIS(.ZIP)”, “Gante SAS 860401209 Consec 3418 Folios 712 a 800”, páginas 11 a 12.



Requerimiento Ordinario	322402014002135	14/11/2014	➤ DEPOSITO CENTRALIZADO DE VALORES DE COLOMBIA DECEVAL SA ➤ Notificado guía Fecha 20/11/2014	19 al 20 32
AUTO DE VERIFICACION O CRUCE	322402017001933	25/05/2017	➤ INTERBOLSA COMISIONISTA DE BOLSA ➤ Notificado fecha 06/06/2017	461, 463 464 al 467
AUTO DE VERIFICACION O CRUCE	322402017002317	12/06/2017	➤ INVERTACTICA SAS EN LIQUIDACION JUDICIAL ➤ Notificado guía fecha 16/06/2017	471 474
AUTO DE VERIFICACION O CRUCE	322402017002450	16/06/2017	➤ PATRIMONIOS AUTONOMOS DE LA SOCIEDAD FIDUCIARIA DE DESARROLLO AGROPECUARIO SA ➤ Notificado guía Fecha 21/06/2017	475 479
AUTO DE VERIFICACION O CRUCE	322402017002425	28/06/2017	➤ BOLSA DE VALORES DE COLOMBIA S.A. ➤ Notificado Guía fecha 30/06/2017	489 494
AUTO DE VERIFICACION O CRUCE	322402017002636	29/06/2017	➤ SUPERINTENDENCIA DE SOCIEDADES ➤ Notificado guía fecha 04/07/2017	492 495

La DIAN con el escrito 1-32-235-402-3751 del 24 de octubre de 2017, dio respuesta a la solicitud de la actora en los siguientes términos¹⁵:

“En respuesta a la petición de la referencia, hago entrega del documento relacionado con la Sociedad GANTE S.A.S. NIT 860.401.209 y a su vez me permito enunciarle sin destacar y sin obstrucción a la justicia, que en aras del derecho fundamental de la intimidad – habeas data – inviolabilidad de los documentos privados – reserva – artículo 15 de la Constitución Política y en especial el Art. 583 y SS del Estatuto Tributario y 24 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo (C.P.A.C.A.), no es posible suministrarle copias de las declaraciones de los demás contribuyentes relacionados en su solicitud, teniendo en cuenta que los denuncios fiscales e información tributaria están amparados por la reserva leal y, deben ser solicitados a través de una orden de autoridad competente (Juez de garantías), Contribuyente, el representante legal de la Sociedad o a quien la ley le haya otorgado esa prerrogativa. Sentencia Consejo de Estado No. 2005-01237-01 del 3 de marzo de 2010.”

Así mismo, se observa que el 2 de noviembre de 2017, la sociedad radicó escrito en el que indicó¹⁶:

¹⁵ Índice 25 del SAMAI, Sede Electrónica del Tribunal Administrativo de Cundinamarca. Documento “9_RECIBEMEMORIALES_ANTECEDENTES_ADMINIS(ZIP)”, “Gante SAS 860401209 Consec 3418 Folios 712 a 800”, página 14.

¹⁶ Índice 25 del SAMAI, Sede Electrónica del Tribunal Administrativo de Cundinamarca. Documento “9_RECIBEMEMORIALES_ANTECEDENTES_ADMINIS(ZIP)”, “Gante SAS 860401209 Consec 3418 Folios 712 a 800”, páginas 15 a 16.



“Con el fin de dar respuesta al Requerimiento Especial proferido por la División de Gestión de Fiscalización Impuesto de Renta año 2012 Expediente IQ 2012 2014 003418 a nombre de GANTE SAS con identificación tributaria No. 860.401-209-3, solicito copia de las actuaciones administrativas, debido a que esta información fue utilizada por Fiscalización dentro del proceso en contra de la Sociedad GANTE SAS, requerimientos que solamente se produjeron para efectos de desarrollar la actividad de fiscalización de la sociedad, de acuerdo a relación adjunta:

ACTUACIONES ADMINISTRATIVAS

ACTUACIÓN	Nº ACTUACIÓN	FECHA EXPEDICIÓN	OBSERVACIÓN	FOLIO
Auto De Apertura	322402014003418	13/11/2014	Programa IQ 2011 2014 003418	1
			Impuesto de Renta	
			Año gravable 2012	
Requerimiento Ordinario	322402014002127	14/11/2014	GANTE SAS	12 al 14
			Notificado guía Fecha 20/11/2014	29
Requerimiento Ordinario	322402014002133	14/11/2014	INTERBOLSA S.A. COMISIONISTA DE BOLSA EN LIQ. FORZ ADM.	15 AL 16
			Notificado guía Fecha 20/11/2014	30
Requerimiento Ordinario	322402014002134	14/11/2014	BANCO DE LA REPUBLICA – DEPOSITO CENTRAL	17 AL 18
			Notificado guía Fecha 20/11/2014	31
Requerimiento Ordinario	322402014002135	14/11/2014	DEPOSITO CENTRALIZADO DE VALORES DE COLOMBIA DECEVAL S.A.	19 AL 20
			Notificado guía Fecha 20/11/2014	32
Auto De Verificación O Cruce	322402017001933	25/05/2017	INTERBOLSA S.A. COMISIONISTA DE BOLSA	461, 463
			Notificado Fecha 06/06/2017	464 AL 467
Auto De Verificación O Cruce	322402017002317	12/06/2017	INVERTACTICA SAS EN LIQUIDACION JUDICIAL	471
			Notificado guía Fecha 16/06/2017	474
Auto De Verificación O Cruce	322402017002450	16/06/2017	PATRIMONIOS AUTONOMOS DE LA SOCIEDAD FIDUCIARIA DE DESARROLLO AGROPECUARIO S.A.	475
			Notificado guía Fecha 21/06/2017	479
Auto De Verificación O Cruce	322402017002425	28/06/2017	BOLSA DE VALORES DE COLOMBIA S.A.	489
			Notificado guía Fecha 30/06/2017	494
Auto De Verificación O Cruce	322402017002636	29/06/2017	SUPERINTENDENCIA DE SOCIEDADES	492
			Notificado guía Fecha 04/07/2017	495

Vale la pena tener en cuenta, que si bien estas actuaciones están dirigidas a terceros, estas se produjeron únicamente para efectuar la fiscalización a la sociedad que represento, por lo tanto tenemos derecho a conocer las actuaciones adelantadas en nuestra contra para poder ejercer el derecho de defensa consagrado en la Constitución Nacional 29 [...].”

Según consta en el mismo escrito, el 21 de noviembre de 2017 la entidad accionada entregó a la persona autorizada por Gante para el efecto, copias de los documentos solicitados, contenidas en “28 fotocopias”¹⁷.

Mediante escrito radicado el 23 de noviembre de 2017, el representante legal de Gante elevó derecho de petición dirigido al Director General de la DIAN con el fin de solicitar la expedición de copias de todo el Expediente IQ 2012 2014 03418 en vista de que a la fecha no se le habían entregado y con el fin de “aportarlo como prueba en proceso judicial” e indicó que solamente le suministraron 28 de los 45 folios que contiene el expediente¹⁸.

¹⁷ Índice 25 del SAMAI, Sede Electrónica del Tribunal Administrativo de Cundinamarca. Documento “9_RECIBEMEMORIALES_ANTECEDENTES_ADMINIS(.ZIP)”, “Gante SAS 860401209 Consec 3418 Folios 712 a 800”, página 22.

¹⁸ Índice 25 del SAMAI, Sede Electrónica del Tribunal Administrativo de Cundinamarca. Documento “9_RECIBEMEMORIALES_ANTECEDENTES_ADMINIS(.ZIP)”, “Gante SAS 860401209 Consec 3418 Folios 712 a 800”, páginas 5 a 6.



El 4 de diciembre de 2017, la administración tributaria dio respuesta a la solicitud de información en los siguientes términos¹⁹:

“Sea lo primero señalar que dentro de los parámetros de la Ley 1712 de 2014, si la información solicitada se encuentra bajo alguno de los supuestos de imposibilidad de acceso, la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, no podrá entregar la información que se encuentra en los sistemas de información objeto de solicitud:

Información de naturaleza tributaria -Obligación financiera – Cuenta corriente-EI artículo 583 y ss. del Estatuto Tributario nacional señala de manera expresa que:

[...]

Así las cosas la información de carácter tributario relacionada con las bases gravables y la determinación privada de los impuestos que se encuentre en el sistema de cuenta corriente, la obligación financiera o repose en los expedientes, se considera información pública de carácter reservada, y como consecuencia de conformidad con lo señalado en el artículo 19 de la Ley 1712 de 2014, estará limitado su acceso a particulares, por lo que su solicitud NO podrá ser objeto de entrega por parte de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales -DIAN-.

Lo anterior en concordancia con la línea jurisprudencial fijada por las altas cortes, mediante la cual han definido que en cualquier momento la ley podrá disponer el levantamiento de la reserva tributaria, a través de orden de autoridad competente (procesos judiciales). Así mismo el contribuyente mediante representante legal otorgando la prerrogativa con las formalidades que la ley dispone. Sentencia Consejo de Estado 2005-01237-01, Sentencia H. Corte Constitucional C-000489-95.”

Se evidencia que el 15 de diciembre de 2017 Gante presentó la respuesta al requerimiento especial²⁰.

Igualmente se destacan algunos apartes del Oficio 1-32-241-34 del 5 de febrero de 2018 de la DIAN²¹:

“Una vez consultado el sistema de correspondencia de la entidad se observa que existen 4 radicaciones a nombre la sociedad en cuestión así:

032E2017079247	02/11/2017	Solicitud de copias	Entrega copias 21/11/2017
000E2017042155	23/11/2017	Derecho de petición Solicitud de copias	Respuesta Nivel central 000S2017032507 04/12/2017
032E2017094350	15/12/2017	Respuesta Requerimiento Especial	Reposa en el expediente. Respuesta con Radicado # 094803 del 21/12/2017

¹⁹ Índice 25 del SAMAI, Sede Electrónica del Tribunal Administrativo de Cundinamarca. Documento “9_RECIBEMEMORIALES_ANTECEDENTES_ADMINIS(.ZIP)”, “Gante SAS 860401209 Consec 3418 Folios 712 a 800”, páginas 19 a 20.

²⁰ Índice 25 del SAMAI, Sede Electrónica del Tribunal Administrativo de Cundinamarca. Documento “9_RECIBEMEMORIALES_ANTECEDENTES_ADMINIS(.ZIP)”, “Gante SAS 860401209 Consec 3418 Folios 601 a 711”, páginas 85 a 125.

²¹ Índice 25 del SAMAI, Sede Electrónica del Tribunal Administrativo de Cundinamarca. Documento “9_RECIBEMEMORIALES_ANTECEDENTES_ADMINIS(.ZIP)”, “Gante SAS 860401209 Consec 3418 Folios 712 a 800”, páginas 24 a 26.



000E2018000651	11/01/2018	Derecho de petición solicitud de copias	Actual, resuelto con el presente oficio.
----------------	------------	---	--

A continuación, nos referimos a cada radicado así:

Radicado Interno N°032E2017079247.

Se observa entonces que mediante oficio Radicado Interno N°032E2017079247, el contribuyente solicitó a la División de Gestión de Fiscalización para Personas Jurídicas y Asimiladas de la Dirección Seccional de Impuestos de Bogotá copia de una relación específica de documentos, petición a la cual adjunta poder a nombre de un tercero, certificado de existencia y representación de la sociedad y pago de las copias solicitadas.

El GIT de Secretaría de la División de liquidación entregó las copias solicitadas el día 21 de noviembre de 2017, tal como consta en documento firmado por el apoderado y a la que usted hace referencia en escrito posterior.

Radicado Interno N°000E2017042155.

Ahora bien, en lo que respecta al radicado 000E2017042155 del 23 de noviembre de 2017, presentado en el Nivel Central de la Administración Tributaria; frente al cual la Subdirección de Gestión de Fiscalización Tributaria se pronunció mediante oficio N° 100211229-2540, radicado N°000S2017032507 del 4 de diciembre de 2017; informando que las copias solicitadas se encuentran sujetas a reserva; esta situación se generó en razón a que en el escrito se identifica el proceso y se solicitan documentos relacionados con INTERBOLSA SA COMISIONISTA DE BOLSA EN LIQUIDACIÓN; situación que generó confusión, máxime por cuanto como es de su conocimiento el expediente es competencia y reposa en la División de Liquidación de la Seccional Impuestos de Bogotá.

Revisado el contenido de la solicitud se observa que afirma verse abocado a dicho trámite por cuando (sic) “funcionarios de la entidad que usted dirige se han negado sistemáticamente a entregarnos los documentos relacionados con nuestra declaración de renta del año fiscal 2012”

Frente a dicha afirmación y entendiendo que, en cada uno de los comunicados mencionados, las áreas competentes dieron respuesta, en la presente comunicación, haremos referencia la correspondiente al radicado 032E2017079247, frente al cual manifiesta solo suministramos “28 folios de los 495 que contiene el expediente”; revisada la solicitud correspondiente se observa que la misma se dirigió a folios específicos y no a la totalidad del expediente.

[...]

Ahora bien, en cuanto a la respuesta al requerimiento especial N° 322402017000288 de septiembre 22 de 2017, en el que manifiesta debió presentar sin conocer la totalidad del material probatorio obrante en el proceso, consideramos que está (sic) afirmación no es acertada en razón a que en el GIT de Secretaría de la División de Gestión de Liquidación le fue prestado el expediente para su revisión, tal como queda demostrado con el documento de solicitud Radicado N° 032e2017079247 del 02 de noviembre de 2017, y los recibos de pago correspondientes; así las cosas en caso tal de requerir mayor información solo necesitaba dirigirse a la misma dependencia y surtir el trámite por usted conocido.



En gracia de discusión, el material probatorio en el cual se basó la Administración Tributaria para proferir el Requerimiento Especial N° 322402017000288 del 22 de septiembre de 2017, se encuentra relacionado en el mismo acto lo que implica que su contenido y la competencia para la solicitud de copias no fueron desconocidas por usted. Adicionalmente es menester aclarar que los requerimientos especiales son actos jurídicos de trámite o preparatorios, que obran como una propuesta de la administración hacia el contribuyente y en ningún caso constituyen una situación definitiva, proceso que continua con la Liquidación Oficial de Revisión y finaliza con la resolución que resuelve el recurso correspondiente si es el mismo interpuesto en debida forma, en consecuencias cuando se profiera el acto administrativo correspondiente puede ejercer el Derecho de Defensa.

En lo que respecta al radicado 000E2018000651 del 11 de enero de 2018; este Despacho en aplicación del principio de celeridad y de economía procesal, adjunto al presente remite copia de la totalidad del expediente IQ 2012 2014 3418; en 678 folios y 9 CD en el incorporados” (Resaltado propio del texto. Subraya la Sala)

Finalmente, la Sala observa que mediante escrito del 14 de marzo de 2018, la actora puso en conocimiento de la administración tributaria su imposibilidad de acceder al contenido de los CD 591 y 615, por tanto, el fisco informó las claves de acceso a la información, en el Oficio 1-32-241-121 del 22 de marzo de 2018²².

Del recuento efectuado anteriormente, la Sala evidencia que la administración de impuestos fue diligente y respondió a cada una de las solicitudes y derechos de petición presentados por la compañía. Se advierte, que las solicitudes del 2 de octubre y del 2 de noviembre de 2017 hacían alusión a documentos específicos, y no a la totalidad del expediente a su nombre.

Adicionalmente, las partes reconocen que el 21 de noviembre de 2017, la persona autorizada por la sociedad recibió 28 fotocopias de la documentación requerida y respecto de la información que no se le entregó, la administración aclaró que gozaba de reserva.

En todo caso, ante una nueva petición de la contribuyente, la entidad demandada le entregó la totalidad del expediente (678 folios y 9 CD) e incluso, cuando la actora no pudo consultar parte de la información contenida en medio magnético, le indicó las claves de acceso a la información encriptada.

La Sala concuerda con la DIAN en cuanto a que, si bien la totalidad del expediente estuvo en manos de Gante solo hasta después de haber presentado la respuesta al requerimiento especial, ello no significó una violación al debido proceso y al derecho de defensa de la demandante, pues contrario a lo que afirma, el fisco le proporcionó las pruebas que solicitó y la actora conocía el procedimiento para obtener la totalidad de las copias que requería.

Además, como lo señaló la administración en el oficio del 5 de febrero de 2018, el requerimiento especial es un acto de trámite que no modifica la situación jurídica del contribuyente, y la actora pudo ejercer su derecho de defensa y contradicción con la interposición del recurso de reconsideración y con el ejercicio del medio de control de nulidad y restablecimiento del derecho en sede judicial, como en efecto lo hizo. Se deniega el cargo de apelación.

²² Índice 25 del SAMAI, Sede Electrónica del Tribunal Administrativo de Cundinamarca. Documento “9_RECIBEMEMORIALES_ANTECEDENTES_ADMINIS(.ZIP)”, “Gante SAS 860401209 Consec 3418 Folios 712 a 800”, páginas 37 a 42.



Del principio de correspondencia

El principio de correspondencia fue establecido por el artículo 711 del Estatuto Tributario en los siguientes términos:

“Artículo 711. Correspondencia entre la declaración, el requerimiento y la liquidación de revisión. La liquidación de revisión deberá contraerse exclusivamente a la declaración del contribuyente y a los hechos que hubieren sido contemplados en el requerimiento especial o en su ampliación si la hubiere.”

Sobre el particular esta Sección precisó que las modificaciones que se planteen en la liquidación oficial de revisión deben guardar congruencia con los hechos y las glosas contenidas en el requerimiento especial o su ampliación, ya que son los actos previos que indican todos los puntos objeto de modificación por la administración, junto con los fundamentos de hecho y de derecho que lo sustentan. Lo anterior garantiza el derecho al debido proceso y el derecho de defensa del administrado, pues si existe identidad en las glosas, podrá discutirlos con argumentos y pruebas que justifiquen los datos que registró en su liquidación privada, y así, el contribuyente no estará sometido a una glosa que no tuvo la oportunidad de discutir²³.

Conforme a lo anterior, el principio de correspondencia se preserva siempre y cuando, exista homogeneidad entre las glosas del requerimiento especial y la liquidación oficial. Adicionalmente, la Sala precisó que lo anterior no impide que en la liquidación oficial de revisión el fisco incluya o mejore los argumentos que sustentaron una glosa propuesta en el requerimiento especial²⁴.

Descendiendo al caso concreto, la Sala observa que el requerimiento especial propuso el rechazo de la suma de \$19.653.275.000 en el renglón 47-*Ingresos no constitutivos de renta ni ganancia ocasional*²⁵. La exclusión de esta partida se fundó en el incumplimiento de las exigencias previstas en el artículo 36-1 del Estatuto Tributario, pues la administración estimó que la venta de acciones de Fabricato superó el 10% de las acciones en circulación, si se tenían en cuenta todas las operaciones efectuadas por el señor Alessandro Corridori y sus vinculadas.

Igualmente, se sustentó en que Invertácticas S.A.S. no llevó contabilidad en debida forma durante el año 2012, por lo que no fue posible verificar las operaciones que dieron lugar a dicha partida, así como el hecho de que el soporte contable arrojado por la actora corresponde a hojas de cálculo de Excel, que no permiten determinar el costo y la utilidad en la venta de acciones de Fabricato y Odinsa.

Por su parte, la liquidación oficial de revisión mantuvo el rechazo en el renglón 47-*Ingresos no constitutivos de renta ni ganancia ocasional* de la suma de \$19.653.275.000 e insistió en que no se cumplieron los requisitos del artículo 36-1 del Estatuto Tributario.

²³ Sentencia del 15 de julio de 2021. Sección Cuarta del Consejo de Estado. Exp. 23964, C.P. Milton Chaves García. Reiterada en: Sentencia del 15 de octubre de 2021. Sección Cuarta del Consejo de Estado. Exp. 25148, C.P. Milton Chaves García.

²⁴ Sentencia del 20 de mayo de 2021. Sección Cuarta del Consejo de Estado. Exp. 23396, C.P. Myriam Stella Gutiérrez Argüello. Reiterada en: Sentencia del 29 de agosto de 2021. Sección Cuarta del Consejo de Estado. Exp. 24440, C.P. Myriam Stella Gutiérrez Argüello. En el mismo sentido: Sentencia del 9 de septiembre de 2021. Sección Cuarta del Consejo de Estado. Exp. 22652, C.P. Stella Jeannette Carvajal Basto.

²⁵ Índice 25 del SAMAI, Sede Electrónica del Tribunal Administrativo de Cundinamarca. Documento “9_RECIBEMEMORIALES_ANTECEDENTES_ADMINIS(.ZIP)”, “Gante SAS 860401209 Consec 3418 Folios 601 a 711”, páginas 60 a 80.



Esto por cuanto en desarrollo del contrato de cuentas en participación suscrito con Invertácticas S.A.S., se enajenaron más del 10% de las acciones de Fabricato y Odinsa que estaban en circulación en el año 2012.

Ahora bien, dado que la actora informó que el contrato de cuentas en participación se dio por terminado de manera unilateral el 7 de diciembre de 2012, la DIAN planteó que para llevar la utilidad en venta como un ingreso no constitutivo de renta ni ganancia ocasional, la actora debía contar necesariamente con una certificación del gestor que les otorgara ese tratamiento y de la liquidación del contrato. No obstante, advirtió que en el expediente no está acreditado que la utilidad declarada realmente sea la que arrojó el contrato, ni el costo de la operación, ni que el ingreso declarado por Gante corresponda a una utilidad neta, y reiteró, que tampoco está probado el cumplimiento de lo dispuesto en el artículo 36-1 del Estatuto Tributario.

De otra parte, la DIAN en el requerimiento especial propuso el rechazo en el renglón 50-Otros costos de \$23.412.455.000 porque la compañía no aportó documentos de carácter interno o externo que permitan verificar la procedencia, el método de cálculo y el fundamento jurídico para el cálculo de los costos declarados. A su vez, en la liquidación oficial de revisión mantuvo el desconocimiento de otros costos en la misma cuantía, al considerar que los documentos que Gante aportó como prueba con la respuesta al acto preparatorio, no tenían relación con el tema en discusión y por tanto, no son conducentes para demostrar los costos objeto de rechazo, descartando una falta de valoración probatoria.

Adicionalmente, tanto en el requerimiento especial como en la liquidación oficial de revisión, la administración rechazó la pérdida líquida declarada por la actora por \$23.436.245.000, y en su lugar, determinó una renta líquida de \$19.629.485.000. La Sala aclara que estos renglones son de resultado, por lo que su variación es la consecuencia de la modificación de los renglones previamente mencionados, como lo indicó la administración con la transcripción de los artículos 26 y 178 del Estatuto Tributario.

Del recuento efectuado, la Sala concluye que no se vulneró el principio de correspondencia, toda vez que tanto en el acto preparatorio como en el de determinación oficial la DIAN cuestionó la procedencia de los ingresos no constitutivos de renta ni ganancia ocasional y la idoneidad de los soportes entregados para acreditar la trazabilidad de las transacciones que dieron lugar tanto a los ingresos, como a los otros costos declarados.

Así mismo, se observa que en la liquidación oficial de revisión la DIAN atendió los argumentos expuestos por la actora en la respuesta al requerimiento especial, para lo cual efectuó un análisis probatorio de la documentación arrojada en esa etapa procesal. Por tanto, la Sala considera que tampoco existió violación al derecho de defensa y contradicción de la demandante, por lo que el cargo de apelación no está llamado a prosperar.

Falsa motivación. Procedencia de los ingresos no constitutivos de renta ni ganancia ocasional

El artículo 36-1 del Estatuto Tributario, vigente para la época de los hechos preceptuaba²⁶:

²⁶ Artículo modificado por el artículo 16 de la Ley 2277 de 2022.



“Artículo 36-1. Utilidad en la enajenación de acciones. No constituye renta ni ganancia ocasional las utilidades provenientes de la enajenación de acciones inscritas en una Bolsa de Valores Colombiana, de las cuales sea titular un mismo beneficiario real, cuando dicha enajenación no supere el diez por ciento (10%) de las acciones en circulación de la respectiva sociedad, durante un mismo año gravable”

Sobre el particular, el artículo 6.1.1.1.3. del Decreto 2555 del 15 de julio de 2010, define el beneficiario real de la siguiente manera²⁷:

“ARTÍCULO 6.1.1.1.3 Definición de beneficiario real. Se entiende por beneficiario real cualquier persona o grupo de personas que, directa o indirectamente, por sí misma o a través de interpuesta persona, por virtud de contrato, convenio o de cualquier otra manera, tenga respecto de una acción de una sociedad, o pueda llegar a tener, por ser propietario de bonos obligatoriamente convertibles en acciones, capacidad decisoria; esto es, la facultad o el poder de votar en la elección de directivas o representantes o de dirigir, orientar y controlar dicho voto, así como la facultad o el poder de enajenar y ordenar la enajenación o gravamen de la acción.

Para los efectos del presente decreto, conforman un mismo beneficiario real los cónyuges o compañeros permanentes y los parientes dentro del segundo grado de consanguinidad, segundo de afinidad y único civil, salvo que se demuestre que actúan con intereses económicos independientes, circunstancia que podrá ser declarada mediante la gravedad de juramento ante la Superintendencia Financiera de Colombia con fines exclusivamente probatorios.

Igualmente, constituyen un mismo beneficiario real las sociedades matrices y sus subordinadas.

PARÁGRAFO . Una persona o grupo de personas se considera beneficiaria real de una acción si tiene derecho para hacerse a su propiedad con ocasión del ejercicio de un derecho proveniente de una garantía o de un pacto de recompra o de un negocio fiduciario o cualquier otro pacto que produzca efectos similares, salvo que los mismos no confieran derechos políticos.” (Subraya la Sala)

En lo que alude al contrato de cuentas en participación, el artículo 507 del Código de Comercio lo define así:

“Artículo 507. Definición de cuentas en participación. La participación es 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 [gestor], con cargo de rendir cuenta y dividir con sus partícipes [oculto o inactivo] las ganancias o pérdidas en la proporción convenida.”

Por su parte, el artículo 509 del mismo ordenamiento, prevé que ello no implica la constitución de una nueva persona jurídica, y a su vez, el artículo 510 *ibidem* consagra que el gestor será el único dueño del negocio en las relaciones externas de la participación.

²⁷ “Por el cual se recogen y reexpiden las normas en materia del sector financiero, asegurador y del mercado de valores y se dictan otras disposiciones”.



De este modo, y atendiendo a la regulación tributaria vigente para el periodo objeto de estudio²⁸, esta Sección aceptó que el gestor del contrato refleje en su denuncia rentístico la totalidad de la operación económica, ya que los ingresos, costos y deducciones provenientes de las cuentas en participación deben ser contabilizados y declarados en su totalidad por el gestor e incluso, podrá tratar como costo, la utilidad pagada al partícipe oculto²⁹.

En lo que alude al socio oculto, este declarará junto a sus ingresos propios, únicamente la utilidad que le corresponda, de conformidad con lo pactado en el contrato de cuentas en participación. Los partícipes ocultos o inactivos no podrán reflejar directamente en sus obligaciones tributarias individualmente consideradas, la proporción de ingresos y de gastos que les correspondan por el contrato de cuentas e participación, de acuerdo con la limitación legal de su responsabilidad frente a terceros, pues en su condición, sólo les es posible, de ser el caso, declarar los ingresos que perciben por las utilidades convenidas bajo los presupuestos generales de tributación.

Se puntualiza que el contrato de cuentas en participación se fundamenta en que existe un gestor que desarrolla una operación determinada, particular o general, que se enmarca en su objeto social, en el caso de las sociedades, y unos partícipes inactivos que aportan valor a la actividad del gestor, atendiendo precisamente la finalidad económica pretendida por esta figura, en el que debe mediar la cooperación mediante la aportación de diferentes bienes, por ejemplo, dinero, valores, inmuebles e industria, con la consecuente repartición entre los copartícipes de las ganancias o pérdidas en la proporción que hayan convenido, toda vez que el riesgo, que no la responsabilidad, se distribuye entre los contratantes³⁰.

La Sala explicó que la intención del gestor es obtener capital para el desarrollo de su gestión, mientras que la de los partícipes es la de participar en un negocio para obtener un rendimiento, pero asume una eventual pérdida, lo que permite entender que el aporte del partícipe sea principalmente de capital, pues el gestor es quien tiene la aptitud o idoneidad para ejecutar o celebrar el negocio propiamente dicho³¹.

De este modo, el partícipe se obliga a realizar su aporte y mantenerse al margen de la gestión, que le corresponde al gestor, siendo éste el que adquiere la titularidad de los bienes aportados, con el fin de realizar las operaciones a nombre propio, y destinarlos a fin acordado, pues tiene la responsabilidad de rendir cuentas a los partícipes³².

²⁸ El artículo 18 del Estatuto Tributario fue modificado por el artículo 20 de la Ley 1819 de 2016, que estableció los efectos tributarios de los contratos de colaboración empresarial, como lo es el de cuentas en participación.

²⁹ Sentencia del 4 de agosto de 2022. Sección Cuarta del Consejo de Estado. Exp. 25560, C.P. Milton Chaves García; Sentencia del 4 de noviembre de 2021. Sección Cuarta del Consejo de Estado. Exp. 24444, C.P. Julio Roberto Piza Rodríguez; Sentencia del 27 de agosto de 2020. Sección Cuarta del Consejo de Estado. Exp. 22805, C.P. Stella Jeannette Carvajal Basto. Reiteradas en: Sentencia del 8 de febrero de 2024. Sección Cuarta del Consejo de Estado. Exp. 27263, C.P. Milton Chaves García. Ver también: Sentencia del 31 de agosto de 2023. Sección Cuarta del Consejo de Estado. Exp. 26948, C.P. Milton Chaves García.

³⁰ Sentencia del 27 de agosto de 2018. Sección Cuarta del Consejo de Estado. Exp. 21745, C.P. Jorge Octavio Ramírez Ramírez. Reiterada en: Sentencia del 10 de noviembre de 2022. Sección Cuarta del Consejo de Estado. Exp. 25690, C.P. Stella Jeannette Carvajal Basto.

³¹ Sentencia del 4 de agosto de 2022. Sección Cuarta del Consejo de Estado. Exp. 25560, C.P. Milton Chaves García.

³² Sentencia del 10 de noviembre de 2022. Sección Cuarta del Consejo de Estado. Exp. 25690, C.P. Stella Jeannette Carvajal Basto.



Así mismo, esta Sección precisó que, en cuanto a la participación, es primordial que se acredite el reparto de las ganancias o pérdidas, independientemente del mecanismo que las partes acuerden para ello, y de su periodicidad³³.

Descendiendo al caso concreto, se tiene el siguiente material probatorio:

Gante S.A.S. e Invertácticas S.A.S. suscribieron contrato de cuentas en participación el 1 de enero de 2011, en el que el primero actuaba como partícipe oculto y el segundo como gestor, y cuyo objeto era³⁴:

“[L]a realización de diversas inversiones sobre acciones listadas y transadas en el mercado bursátil colombiano, así como en otros bienes, de acuerdo con las condiciones y términos aquí establecidos y con el fin de obtener rentabilidades importantes para ambas partes.

En el marco de tales inversiones, el GESTOR realizará la compra y venta de distintas acciones listadas y transadas en la Bolsa de Valores de Colombia, y hará repos, simultáneas, y demás operaciones de liquidez o garantía sobre tales acciones, así como las demás operaciones propias del mercado bursátil que resulten necesarias para cumplir con el objeto de este contrato. Dicha actividad se hará con cargo a rendir cuenta y dividir con el PARICIPE las ganancias o pérdidas en la proporción convenida en el presente acuerdo.”

En el contrato igualmente se pactó que la participación de las utilidades, derechos y beneficios que se generaran de la ejecución del contrato, así como las eventuales pérdidas que se causarían serían asumidas en partes iguales por el gestor y el partícipe, es decir que a cada uno le correspondería el 50%.

Mediante Requerimiento Ordinario 322402014002127 del 14 de noviembre de 2014, la DIAN solicitó entre otra información, el libro mayor y balances con saldos a 31 de diciembre de 2012, incluido el cierre contable del año, balance de prueba a nivel 6 del año 2012, conciliación contable y fiscal de correspondiente al denuncia rentístico del año gravable 2012 y detalle y soportes de los ingresos no constitutivos de renta y ganancia ocasional registrados en el renglón 47 de la declaración por \$22.932.0001.000³⁵.

De la respuesta al requerimiento ordinario, la Sala observa que, en el balance de prueba a 6 dígitos con corte a 31 de diciembre de 2012 la cuenta contable PUC 41501005-*Ingresos operacionales, Actividad financiera, De S.A. y/o asimiladas – INCRNGO* presentaba un saldo final de \$22.392.000.751, que conforme a la conciliación contable – fiscal, se registró en su totalidad en el denuncia rentístico como un ingreso no constitutivo de renta ni ganancia ocasional³⁶.

³³ Sentencia del 27 de junio de 2018. Sección Cuarta del Consejo de Estado. Exp. 21745, C.P. Jorge Octavio Ramírez Ramírez; Sentencia del 2 de agosto de 2017. Sección Cuarta del Consejo de Estado. Exp. 20701, C.P. Jorge Octavio Ramírez Ramírez; Sentencia del 23 de agosto de 2012. Sección Cuarta del Consejo de Estado. Exp. 18306, C.P. William Giraldo Giraldo.

³⁴ Índice 25 del SAMAI, Sede Electrónica del Tribunal Administrativo de Cundinamarca. Documento “9_RECIBEMEMORIALES_ANTECEDENTES_ADMINIS(ZIP)”, “Gante SAS 860401209 Consec 3418 Folios 504 a 600”, páginas 42 a 50.

³⁵ Índice 25 del SAMAI, Sede Electrónica del Tribunal Administrativo de Cundinamarca. Documento “8_RECIBEMEMORIALES_ANTECEDENTES_ADMINIS(ZIP)”, “Gante SAS 860401209 Consec 3418 Folios 1 a 111”, páginas 20 a 22.

³⁶ Índice 25 del SAMAI, Sede Electrónica del Tribunal Administrativo de Cundinamarca. Documento “8_RECIBEMEMORIALES_ANTECEDENTES_ADMINIS(ZIP)”, “Gante SAS 860401209 Consec 3418 Folios 1 a 111”, páginas 131 y 136.



En el anexo 10 de la respuesta al requerimiento ordinario, denominado “*Detalle soportes de los INCRNGO por \$22.932.001.000*” la actora aportó el libro auxiliar de la cuenta contable PUC 41501005 del 1 de enero de 2012 al 31 de diciembre de 2012, acompañado de notas crédito soportadas en cuadros de cálculo de dividendos e intereses y en hojas de cálculo³⁷.

Adicionalmente, consta una certificación emitida por el revisor fiscal de Cromas S.A. que señala que Gante en el año 2012 poseía el 48,54% del patrimonio de esa sociedad, representado en 10.679.863 acciones³⁸.

Consta en el expediente el auto del 26 de febrero de 2015 de la Supersociedades por medio del cual se aprobó el informe final de rendición de cuentas y se terminó el proceso liquidatorio de Invertácticas S.A.S., el cual fue inscrito en el registro mercantil el 9 de junio de 2015³⁹.

Obra un escrito del 7 de julio de 2017 de FIDUAGRARIA que en calidad de vocero y administrador del Patrimonio Autónomo PARAP INTERBOLSA⁴⁰, y de conformidad a la información registrada en el archivo de la extinta INTERBOLSA SCB, suministró información de los inversionistas Alessandro Corridori (cuentas 15130, 13160), Invertácticas S.A.S. (cuenta 14839), Gante S.A.S. (cuenta 40463), Cromas S.A. (cuenta 43508) y P&P Investment S.A.S. (cuentas 46905, 49900)⁴¹.

Se observa en el expediente opinión de la revisora fiscal de Invertácticas S.A.S. en liquidación, con corte a 31 de diciembre de 2012, de la cual se destaca lo siguiente⁴²:

“Considero que mi auditoría proporciona una base razonable para expresar mi opinión, EXCEPTO QUE NO SE HA OBTENIDO LA INFORMACIÓN NECESARIA PARA CUMPLIR CON MIS FUNCIONES DEBIDO A LA INFORMALIDAD CON QUE SE MANEJAN LAS CIFRAS CONTABLES Y FINANCIERAS QUE SON ENTREGADAS POR PARTE DE LOS ADMINISTRADORES AL CONTADOR [...] Y DESORDEN ADMINISTRATIVO QUE OPERO DURANTE LA CONTINUIDAD DEL NEGOCIO.

Por lo anterior, las cifras que conforman los elementos de los Estados Financieros No se evidencia la confirmación de las inversiones Deudores, Obligaciones Financieras, y demás obligaciones a cargo de la compañía mediante correspondencia directa, ni obtuve evidencia suficiente y competente sobre las operaciones repos y demás soportes contables que hacen parte de los

³⁷ Índice 25 del SAMAI, Sede Electrónica del Tribunal Administrativo de Cundinamarca. Documento “8_RECIBEMEMORIALES_ANTECEDENTES_ADMINIS(ZIP)”, “Gante SAS 860401209 Consec 3418 Folios 317 a 400”, páginas 67 a 85; Documento “9_RECIBEMEMORIALES_ANTECEDENTES_ADMINIS(ZIP)”, “Gante SAS 860401209 Consec 3418 Folios 401 a 502”, páginas 1 a 35.

³⁸ *Ibidem*.

³⁹ Índice 25 del SAMAI, Sede Electrónica del Tribunal Administrativo de Cundinamarca. Documento “9_RECIBEMEMORIALES_ANTECEDENTES_ADMINIS(ZIP)”, “Gante SAS 860401209 Consec 3418 Folios 401 a 502”, páginas 96 a 103.

⁴⁰ Es el patrimonio autónomo de administración, pagos y fuente de pago y de remanentes, constituido mediante la suscripción del Contrato de Fiducia Mercantil 080 de 2015 celebrado entre Interbolsa S.A. sociedad comisionista de bolsa en liquidación forzosa y FIDUAGRARIA, con los activos, bienes y derechos, así como con los recursos líquidos transferidos por INTERBOLSA a FIDUAGRARIA, quien actuaría como vocera y administradora del Fideicomiso. Índice 2 del SAMAI, Documento “ED_CD1FOLIO_CD1FOLIO182(.rar)”, carpeta “5-CD 503EXPEDIENTE”, carpeta “Anexo 1”, documento “359081-Contrato PARAP INTERBOLSA”.

⁴¹ Índice 25 del SAMAI, Sede Electrónica del Tribunal Administrativo de Cundinamarca. Documento “9_RECIBEMEMORIALES_ANTECEDENTES_ADMINIS(ZIP)”, “Gante SAS 860401209 Consec 3418 Folios 401 a 502”, páginas 118 a 119; Índice 2 del SAMAI, documento “ED_CD1FOLIO_CD1FOLIO182(.rar)”, carpeta “5-CD 503EXPEDIENTE”, carpeta “Anexo 2”.

⁴² Índice 25 del SAMAI, Sede Electrónica del Tribunal Administrativo de Cundinamarca. Documento “9_RECIBEMEMORIALES_ANTECEDENTES_ADMINIS(ZIP)”, “Gante SAS 860401209 Consec 3418 Folios 504 a 600”, páginas 4 a 6.



comprobantes de contabilidad, el cual no fueron enviados por los administradores a la ciudad de Bucaramanga para su respectiva contabilización, solo mediante archivos de Excel mensuales de los cuales no se pudo evidenciar las operaciones diarias y veracidad de las mismas mediante los extractos que reposan en la ciudad de Bogotá. [...]

DEJO LA SALVEDAD QUE LAS CIFRAS QUE COMPONEN LOS ESTADOS FINANCIEROS NO TUVE LA OPORTUNIDAD DE AUDITARLAS Y EMITIR UN CONCEPTO SOBRE LAS MISMAS POR LO ANTERIORMENTE EXPUESTO.

Además, en mi opinión, la compañía no ha llevado su contabilidad conforme a las normas legales y la técnica contable; [...]

Por lo anterior no se puede evidenciar la razonabilidad de la situación contable y financiera de la compañía los resultados de las operaciones de conformidad con los principios de contabilidad generalmente aceptados Decreto 2649 de 1.993 aplicadas de manera uniforme en el periodo.” (Subrayado propio del texto)

Igualmente, se destaca que la DIAN realizó visita a la BVC el 17 de julio de 2017, en la que recibió la siguiente información⁴³:

“[L]a BVC se permite adjuntar a la presente en medio magnético (1 CD) el archivo en formato Excel con el nombre “Visita_Dian_20170710001.xlsx”, el cual contiene los registros electrónicos de las operaciones de contado y repos realizadas sobre la especie FABRICATO por la entidad MANRIQUE Y MANRIQUE Y CIA. S. EN C. (hoy GANTE S.A.S.) con NIT. 860.401.209-3, para el periodo comprendido entre el 1 de enero y el 31 de diciembre de 2012.”

De la información contenida en el CD a que hace referencia el escrito anterior, se tiene que la cantidad total de acciones vendidas en operaciones de contado, cuyo inversionista final era la demandante, ascendió a 1.079.151.123 acciones⁴⁴.

En visita del 18 de julio de 2017, FIDUAGRARIA entregó a la administración un CD denominado “*Contraparte Gante S.A.*” con información generada por el aplicativo Altair, relacionada con información del año 2012 de la especie Fabricato, en el que la Sala encuentra información sobre las operaciones de compraventa en las que intervino la demandante, tanto como vendedora como compradora, y en el que se identifica la contraparte en cada una de las operaciones⁴⁵.

Mediante escrito del 23 de agosto de 2017, la BVC aportó en medio magnético la información relacionada con las operaciones sobre la especie Fabricato identificando a la contraparte, con el fin de establecer hechos económicos que tienen relación con los inversionistas Alessandro Corridori, Invertácticas S.A.S., P&P Investment S.A.S. y Cromas S.A.⁴⁶. Dicha información se acompañó de certificación emitida por el Director

⁴³ Índice 25 del SAMAI, Sede Electrónica del Tribunal Administrativo de Cundinamarca. Documento “9_RECIBEMEMORIALES_ANTECEDENTES_ADMINIS(.ZIP)”, “Gante SAS 860401209 Consec 3418 Folios 504 a 600”, páginas 86 a 90.

⁴⁴ Índice 2 del SAMAI, Documento “ED_CD1FOLIO_CD1FOLIO182(.rar)”, carpeta “7-CD591 EXPEDIENTE”, documento “Visita_Dian_20170710001.xlsx”.

⁴⁵ Índice 2 del SAMAI, Documento “ED_CD1FOLIO_CD1FOLIO182(.rar)”, carpeta “8-CD594 EXPEDIENTE”, documento “Contrapartes Gante S.A.xlsx”.

⁴⁶ Índice 25 del SAMAI, Sede Electrónica del Tribunal Administrativo de Cundinamarca. Documento “9_RECIBEMEMORIALES_ANTECEDENTES_ADMINIS(.ZIP)”, “Gante SAS 860401209 Consec 3418 Folios 601 a 711”, páginas 11 a 17; Índice 2 del SAMAI, Documento “ED_CD1FOLIO_CD1FOLIO182(.rar)”, carpeta “9-CD615 EXPEDIENTE”, documento “Operaciones Anexo Explicativo 322402017002155.xlsx”.



Contable y Tributario de la BVC quien certificó que la información suministrada es fiel copia de los registros encontrados en la base de datos de la Bolsa⁴⁷.

Además, se observa que según consulta efectuada por la DIAN al Sistema Integral de Información del Mercado de Valores – SIMEV – de la Superfinanciera, el número total de acciones en circulación a 31 de diciembre de 2012 era de 9.201.848.397, que se discriminaban así⁴⁸:

Inversionista	No. de acciones poseídas a 31 de diciembre de 2012	Porcentaje
<i>Invertácticas S.A.S.</i>	1.039.022.309,00	11,3081%
<i>P&P Investment S.A.S.</i>	748.483.926,00	8,1461%
<i>Alessandro Corridori</i>	1.046.124.841,00	11,3854%
<i>Gante S.A.S.</i>	1.053.593.008,00	11,4667%
<i>Cromas S.A.</i>	327.042.630,00	3,5593%
TOTAL DE ACCIONES EN CIRCULACIÓN	9.188.277.103,00	100%

De conformidad con el material probatorio recaudado, la autoridad tributaria profirió liquidación oficial de revisión en la que desconoció ingresos no constitutivos de renta ni ganancia ocasional en cuantía de \$19.653.275.000 con base en las siguientes consideraciones:

“[C]onforme con la información obtenida en visitas de verificación efectuadas el 4, 7 y 18 de julio de 2017 por la División de Gestión de Fiscalización para Personas Jurídicas y Asimiladas a Patrimonios Autónomos de la Sociedad Fiduciaria De Desarrollo Agropecuario S.A. NIT. 830.053.630, encargada de administrar el remanente de Interbolsa S.A. Liquidada y en la consulta en la Carpeta Pública Superintendencia de Sociedades (folios 475, 479, 496, 498 al 503, 593, 594, 598 al 602), se estableció referente al porcentaje de enajenación de la especie Fabricato en el año 2012, lo siguiente:

<i>Nombre o Razón Social</i>	<i>Cuenta Winsiob</i>	<i>Acciones enajenadas</i>	<i>Porcentaje de participación</i>
<i>Alessandro Corridori</i>	13160	1.144.530.792	12,438053
<i>Invertácticas S.A.S.</i>	14839	231.000.247	2,510368
<i>Cromas S.A.</i>	43508	327.042.630	3,554097
<i>P&P Investment</i>	46905	585.955.423	6,37801
<i>Manrique y Manrique SCA</i>	40463	954.705.413	10,375148
<i>Total acciones enajenadas 2012</i>		3.243.234.505	35,245468
<i>Total acciones en circulación 31/12/2012</i>		9.201.848.397	
<i>Total porcentaje de acciones enajenadas frente a las acciones en circulación</i>			35,245468

A su vez, la mencionada dependencia realizó visitas de verificación los días 10 y 17 de julio de 2017 y profirió el Requerimiento Ordinario No. 322402017002155 el

⁴⁷ *Ibidem.*

⁴⁸ Índice 25 del SAMAI, Sede Electrónica del Tribunal Administrativo de Cundinamarca. Documento “9_RECIBEMEMORIALES_ANTECEDENTES_ADMINIS(ZIP)”, “Gante SAS 860401209 Consec 3418 Folios 504 a 600”, página 101.



3 de agosto de 2017 a la Bolsa de Valores de Colombia S.A., diligencias en las que en relación con el porcentaje de participación en la venta de la acción de la especie Fabricato durante el año 2012, se informó lo relacionado a continuación (folios 489, 494, 504, 584 al 591, 603, 604 al 615):

Nombre o Razón Social	Cantidad de acciones en venta	Porcentaje de participación
Alessandro Corridori	1.204.405.792	13,089227
Invertácticas S.A.S.	249.300.247	2,709241
Cromas S.A.	327.042.630	3,554097
P&P Investment	713.946.187	7,758726
Manrique y Manrique (Gante S.A.S.)	929.151.123	10,097440
Total acciones vendidas en 2012	3.423.845.979	37,208731
Total acciones en circulación a 31/12/2012	9.201.848.397	
Total porcentaje de acciones enajenadas frente a las acciones en circulación	37,208731	

[...]

[E]n el expediente está demostrado que la enajenación superó el 10% de las acciones en circulación, tal y como consta en los informes suministrados por el Patrimonio Autónomo de la Sociedad de Desarrollo Agropecuario y la Bolsa de Valores de Colombia que obran en las páginas 8 y 9 del requerimiento especial, según el cual la enajenación fue del 37,20873%.

[...]

Es claro que en la declaración objeto de modificación, el contribuyente registró como ingreso no constitutivo de renta ni ganancia ocasional, la utilidad en la venta de acciones de Fabricato y Odinsa, generada por el contrato de cuentas en participación celebrado con Invertácticas S.A.S., en el cual Manrique y Manrique S.C.A. (Hoy Gante S.A.) actuaba como partícipe oculto e Invertácticas S.A.S. como socio gestor.

Para catalogar la utilidad recibida como un ingreso no constitutivo de renta ni ganancia ocasional, es necesario que el gestor (Invertácticas), quien fue el que recibió el ingreso, certifique (sic) al partícipe oculto Manrique y Manrique S.C.A. (Hoy Gante S.A.S.), el origen de este y su calidad de no constitutivo de renta ni ganancia ocasional.

Este ingreso tenía que ser afectado con los respectivos costos y gastos por el socio gestor (Invertácticas) y para el efecto era necesario que este contabilizara los ingresos, costos y gastos, con el fin de determinar la utilidad que le correspondía al partícipe.

Según lo informado por el contribuyente, el contrato terminó de manera unilateral el 7 de diciembre de 2012, es decir, si a 31 de diciembre de 2012 ya no existía la cuenta en participación, el partícipe Manrique y Manrique S.C.A. (Gante S.A.S.) tenía que disponer necesariamente de la información que le hubiera certificado el gestor (Invertácticas) y de la liquidación del contrato.

Para el análisis se parte de los datos que el mismo contribuyente investigado registró en su declaración del impuesto sobre la renta año gravable 2012, pero no



hay prueba en el expediente que la utilidad declarada por este, corresponde realmente a la que arrojó el contrato de cuentas en participación, como tampoco está probado el costo de la operación, ni que el ingreso declarado por el participe (Gante SAS) corresponde a una utilidad neta, ni mucho menos se soporta que esta utilidad declarada reúna las condiciones del artículo 36-1 del Estatuto Tributario. ”

Sea lo primero advertir, que como se vio, los precisos motivos de rechazo de los ingresos no constitutivos de renta ni ganancia ocasional se concretaron en el incumplimiento de los requisitos consagrados en el artículo 36-1 del Estatuto Tributario y en la falta de acreditación por parte de Gante de la utilidad obtenida del contrato de cuentas en participación suscrito con Invertácticas S.A.S. y con ello, de la imposibilidad de establecer que dichas utilidades tuvieran el tratamiento de ingreso no constitutivo de renta ni ganancia ocasional.

Por tanto, los argumentos expuestos por la apelante respecto a la cuenta contable en la que se registró el contrato de participación y la técnica contable, no serán analizados por la Sala, en la medida en que no se contraen al litigio fijado por las partes.

También se debe aclarar que pese a que el rechazo ascendió a \$19.653.275.000, de los cuales \$19.186.398.657 corresponden a la utilidad en la venta de acciones de Fabricato y \$466.876.481 a la utilidad en la venta de acciones de Odinsa, la accionante guardó silencio respecto de ésta última, por lo que anticipadamente se indica que se mantendrá el rechazo de \$466.876.481.

Gante refirió que era falso que el contrato de cuentas en participación estuviese vigente en el año 2012 y que el fisco desconoció que la demandante lo dio por terminado de forma unilateral el 7 de diciembre de 2012. Al respecto, sea lo primero decir que como se vio en la transcripción del acto de determinación oficial, la DIAN sí tuvo en cuenta este argumento e incluso bajo ese presupuesto, estimó que la actora debía contar con la liquidación del contrato y la documentación proveniente del gestor que acreditara los ingresos o utilidades que derivaron de su ejecución.

Así mismo, es de resaltar que el contrato estuvo vigente la mayor parte del año 2012 y en desarrollo de éste se efectuaron las operaciones de compra y venta de acciones de Fabricato.

La actora insistió en que fue víctima de la sociedad INTERBOLSA y del señor Alessandro Corridori, representante legal de Invertácticas S.A.S., quienes de forma fraudulenta y sin su consentimiento, realizaron un gran volumen de operaciones de venta de acciones de Fabricato a través de la plataforma online de Interbolsa, para lo cual falsificaron la firma del representante legal de Gante.

Con el fin de acreditar su dicho la sociedad allegó denuncias penales contra el señor Alessandro Corridori y otros⁴⁹, y un estudio grafológico realizado por el grupo de Documentología del Cuerpo Técnico de Investigación de la Fiscalía General de la Nación, que concluye que no existe uniprocendencia entre las firmas contenidas en el “Formato de solicitud de contraseña y autorización de envío por correo electrónico para persona jurídica” de INTERBOLSA y en el “Contrato de uso de plataforma de enrutadores

⁴⁹ Índice 2 del SAMAI, Documento “ED_CD1FOLIO_CD1FOLIO182(.rar)”, carpeta “16-MANRIQUE Y MANRIQUE FUE VICTIMA DE UNA EMPRESA CRIMINAL”.



de ordenes INTERBOLSA online web. Persona jurídica” y las muestras manuscriturales del representante legal de Gante⁵⁰.

Al respecto, se observa que no existe prueba en el expediente de la decisión judicial definitiva en los procesos penales incoados por la actora, pero en todo caso, el hecho de que Gante hubiese sido víctima de operaciones fraudulentas no acarrea el reconocimiento de las utilidades en venta de la acción de Fabricato como un ingreso no constitutivo de renta, por lo que ese material probatorio no tiene la entidad para desvirtuar la glosa de la DIAN⁵¹.

En lo que alude a la supuesta falsedad en que incurrió la administración y los cuestionamientos que efectúa la demandante a la información que supuestamente se obtuvo de Interbolsa SCB con posterioridad a su liquidación en respuesta al Auto de Verificación o Cruce 322402017001933 del 25 de mayo de 2017, la Sala pone de presente que en la liquidación oficial de revisión la DIAN indicó que éste fue devuelto por el correo y notificado por la página web⁵². Además, en el acta de visita del 16 de junio de 2017 la entidad demandada expresó de forma clara que la información se obtuvo de FIDUAGRARIA en calidad de vocero y administrador del Patrimonio Autónomo PARAP INTERBOLSA, como quedó ilustrado líneas atrás⁵³.

Contrario a lo afirmado por la actora en el recurso de apelación, en el expediente no obra certificado emitido por el revisor fiscal o por el representante legal de Invertácticas S.A.S. que den cuenta de las utilidades derivadas del contrato de cuentas en participación, mientras que sí obra la opinión de la revisora fiscal del gestor con corte a 31 de diciembre de 2012, que da cuenta de que durante ese año la contabilidad no se llevó de conformidad con la normativa contable vigente, por lo que no puede constituirse como prueba de las operaciones, pues no es información fiable y precisa.

Decantado lo anterior, la Sala pasa a evaluar si se cumplieron los requisitos del artículo 36-1 del Estatuto Tributario. Para ello, es preciso advertir que de conformidad con el artículo 786 del Estatuto Tributario, los ingresos no constitutivos de renta hacen parte de aquellas circunstancias que el contribuyente debe probar⁵⁴.

La administración partió del supuesto de que la Superfinanciera estableció que los vinculados en el caso de Interbolsa acordaron la compra y venta de acciones de Fabricato con el objetivo de incrementar su precio, para lo cual se acudió a distintas figuras jurídicas, en lo que interesa al presente caso, el contrato de cuentas en participación suscrito entre la actora e Invertácticas S.A.S. en 2011 y que se extendió hasta 2012 como ya se precisó. El fisco indicó que el señor Alessandro Corridori fue sancionado por la Superfinanciera por “la afectación a la libre formación del precio de la especie FABRICATO en el año 2011”, situación en la que estuvieron involucradas las

⁵⁰ Índice 2 del SAMAI, Documento “ED_CD1FOLIO_CD1FOLIO182(.rar)”, carpeta “3-CD046 EXPEDIENTE”, documento “7.-Fiscalía Grafologías On Line 3 junio 2014.pdf”.

⁵¹ En el mismo sentido: Sentencia del 10 de noviembre de 2022. Sección Cuarta del Consejo de Estado. Exp. 25690, C.P. Stella Jeannette Carvajal Basto. Demandante: Gante S.A.S.

⁵² Página 3 de la LOR; Índice 25 del SAMAI, Sede Electrónica del Tribunal Administrativo de Cundinamarca. Documento “9_RECIBEMEMORIALES_ANTECEDENTES_ADMINIS(.ZIP)”, “Gante SAS 860401209 Consec 3418 Folios 401 a 502”, páginas 70 a 78.

⁵³ Índice 25 del SAMAI, Sede Electrónica del Tribunal Administrativo de Cundinamarca. Documento “9_RECIBEMEMORIALES_ANTECEDENTES_ADMINIS(.ZIP)”, “Gante SAS 860401209 Consec 3418 Folios 401 a 502”, páginas 91 a 92.

⁵⁴ “Artículo 786. Las de los ingresos no constitutivos de renta. Cuando exista alguna prueba distinta de la declaración de renta y complementarios del contribuyente, sobre la existencia de un ingreso, y éste alega haberlo recibido en circunstancias que no lo hacen constitutivo de renta, está obligado a demostrar tales circunstancias.”



sociedades Invertácticas S.A.S., Manrique y Manrique S.C.A., P&P Investment S.A.S. y Cromas S.A.⁵⁵.

Con fundamento en ello, teniendo en cuenta que el contrato de cuentas en participación se ejecutó durante la mayor parte del año 2012, y atendiendo a la información que recopiló de FIDUAGRARIA y de la BVC, la DIAN concluyó que Gante, Alessandro Corridori, Invertácticas S.A.S., Cromas S.A. y P&P Investment S.A.S. participaron en la venta de más del 10% de las acciones en circulación de Fabricato en el año 2012, razón por la cual, las utilidades obtenidas en dichas operaciones no podrían ser tratadas por la demandante como un ingreso no constitutivo de renta.

Pese a que la actora acude a distintos argumentos para desacreditar las conclusiones de la administración, principalmente la ilegalidad de las transacciones y el hecho de que no tenía conocimiento de ellas, dejó de lado que lo que le correspondía demostrar era que los ingresos que registró en su denuncia rentística no estaban gravados y las circunstancias que dieron lugar a ese beneficio.

La actora no desvirtúa los cálculos efectuados por la administración, sino que pretende que se dé prevalencia a otras pruebas como son su contabilidad y la información proveniente de Interbolsa SCB. Sin embargo, la propia compañía reconoce que la información brindada por la comisionista de bolsa en la época de los hechos difiere de la entregada por FIDUAGRARIA, después de la liquidación de Interbolsa SCB.

Igualmente, la sociedad no aporta pruebas para desvirtuar la relación que existe entre las compañías que la DIAN tomó como referencia para establecer el porcentaje de acciones vendidas. En gracia de discusión, en ambos cálculos la sola participación de Gante en la venta de acciones de Fabricato supera el 10% establecido en el artículo 36-1 del Estatuto Tributario.

En ese orden de ideas, la Sala considera que los argumentos esgrimidos por la contribuyente y el material probatorio a que hace alusión no son suficientes para desvirtuar la legalidad de los actos demandados, sobre todo si se tiene en cuenta que le asistía la carga probatoria de demostrar que la información registrada en su declaración privada cumplía con los requisitos exigidos por la norma fiscal.

De otra parte, el rechazo también derivó de la falta prueba respecto a los ingresos provenientes del contrato de cuentas en participación en el que Gante actuaba como socio oculto. La Sala estima que de conformidad con los precedentes citados en este acápite, era el socio gestor quien debía contabilizar todo lo relacionado a la gestión del contrato y reportar al partícipe oculto bien sea los ingresos o utilidades obtenidos, según se hubiese pactado.

Conforme al recuento de la actuación administrativa, se evidencia que la actora soportó las partidas registradas en su contabilidad con notas crédito y hojas de cálculo, no obstante, se considera que éstos no son los documentos idóneos para demostrar la utilidad en la venta de las acciones y tampoco demuestran que dichas utilidades tuvieran la calidad de ingreso no constitutivo de renta ni ganancia ocasional.

Por las razones expuestas, no prospera el cargo de apelación.

⁵⁵ Página 6 del requerimiento especial.



Rechazo de otros costos

Gante planteó en el escrito de apelación que las pruebas que aportó y los hechos que relató en sede administrativa y judicial dan cuenta de los fraudes cometidos por Interbolsa SCB que generaron la diferencia que la DIAN rechazó en los costos solicitados. Así mismo, indicó que los extractos de cuenta que entregó el socio gestor antes de que Interbolsa SCB entrara en liquidación, difieren con los que allegó el liquidador de esa sociedad, pues en los primeros, el señor Alessandro Corridori no incluyó las operaciones “repo” porque se trataba de operaciones fraudulentas.

Según el artículo 39 del Decreto 2649 de 1993, los costos se definen como aquellas erogaciones o cargos asociados **clara y directamente** con la adquisición o la producción de los bienes o la prestación de los servicios, de los cuales un ente económico obtuvo sus ingresos⁵⁶.

A su vez, el artículo 123 *ibidem* establecen que los hechos económicos deben documentarse mediante soportes de origen interno y externo, debidamente fechados y autorizados por quienes intervienen en ellos o los elaboran, los cuales deben adherirse a los comprobantes de contabilidad. Igualmente, el artículo 124 del mismo ordenamiento, consagra que las partidas registradas en los libros de contabilidad deben estar respaldadas en comprobantes de contabilidad, los que deben prepararse con fundamento en los soportes.

Por su parte, el artículo 771-2 del Estatuto Tributario prevé que para la procedencia de costos y deducciones en el impuesto sobre la renta, se requiere de facturas o documentos equivalentes que cumplan con los requisitos establecidos en los artículos 617 y 618 *ibidem*.

La DIAN expidió el Requerimiento Ordinario 322402014002127 del 14 de noviembre de 2014, en el que le solicitó a Gante entre otra información, el libro mayor y balances con saldos a 31 de diciembre de 2012, incluido el cierre contable del año, balance de prueba a nivel 6 del año 2012, conciliación contable y fiscal de correspondiente al denuncia rentístico del año gravable 2012 y relación detallada y los soportes de cada una de las operaciones que dieron lugar a la determinación de costos por valor de \$23.607.326.987 con el tercero Invertácticas S.A.S.⁵⁷.

En la respuesta al referido requerimiento ordinario, se evidencia el balance de prueba a 6 dígitos con corte a 31 de diciembre de 2012, que en la cuenta contable PUC 531005-*Gastos no operacionales, pérdida en venta y retiro de bienes, venta de inversiones*, registra en el saldo final el valor indagado. Además, se observa en la conciliación contable – fiscal que ese valor se declaró en renta como parte de los “*otros costos*”⁵⁸.

Respecto al detalle de las operaciones que dieron lugar a los costos declarados, la sociedad aportó el “*Anexo 7*” contentivo del movimiento de la cuenta contable PUC 531005 por el tercero Invertácticas S.A.S. durante el año 2012, en el que se observa un registro débito del 31 de diciembre de 2012, respaldado en el comprobante de

⁵⁶ Marco normativo contable aplicable en la época de los hechos.

⁵⁷ Índice 25 del SAMAI, Sede Electrónica del Tribunal Administrativo de Cundinamarca. Documento “8_RECIBEMEMORIALES_ANTECEDENTES_ADMINIS(.ZIP)”, “Gante SAS 860401209 Consec 3418 Folios 1 a 111”, páginas 20 a 22.

⁵⁸ Índice 25 del SAMAI, Sede Electrónica del Tribunal Administrativo de Cundinamarca. Documento “8_RECIBEMEMORIALES_ANTECEDENTES_ADMINIS(.ZIP)”, “Gante SAS 860401209 Consec 3418 Folios 1 a 111”, páginas 123 y 137.



contabilidad 1607H por \$23.412.455.302,99, bajo el concepto de “AJUSTE PORTAFOLIO DE INVERSION DIC” soportado en hojas de cálculo de Excel⁵⁹.

La DIAN en la liquidación oficial de revisión desconoció dicha suma registrada como otros costos, toda vez que estimó que estos documentos, así como el resumen de movimiento por cuenta y las papeletas de Interbolsa SCB no guardan correspondencia con los registros contables y que las pruebas que aportó Gante no permitían determinar la realidad de la operación.

A lo anterior se sumó la imposibilidad de cruzar información con Invertácticas S.A.S., debido a que en la investigación se acreditó que en 2012 no llevó contabilidad conforme a las normas y la técnica contable y dado que la compañía se liquidó el 9 de junio de 2015.

Estos argumentos fueron reiterados por el fisco en la resolución que resolvió el recurso de reconsideración y precisó que sin los documentos de orden interno y externo que permitan verificar la trazabilidad documental de las transacciones, no es posible tener el convencimiento de la realidad de los costos y su correcta depuración. Destacó que el comparativo de acciones y los desacuerdos entre los documentos aportados con el recurso, no suplen los documentos que echa de menos la administración. Igualmente, advirtió que en cuanto a las operaciones fraudulentas de las que dijo ser víctima la contribuyente, no existe una decisión definitiva que sea clave para probar los costos objeto de análisis.

De la actuación administrativa traída a colación y de las pruebas que obran en el expediente, se aprecia que el valor glosado corresponde a una partida de ajuste al costo, que según lo explicó la demandante en el escrito de demanda, proviene de las diferencias resultantes entre la información de Interbolsa SCB que le entregó el gestor frente a la información que aportó el liquidador de esa sociedad.

Se destaca que el reclamo de la administración se centró en la idoneidad de los soportes contables que sirvieron de base para el ajuste, pues son meros cuadros de Excel que no dan cuenta del método utilizado por su cálculo y que al igual que los cuadros transcritos en la demanda, no permiten verificar los documentos internos o externos de los que se obtuvieron los valores que allí se indican.

Como quedó señalado en el acápite anterior, los argumentos dirigidos a que el gestor alteró los extractos de cuenta provenientes de Interbolsa SCB y a que la demandante fue víctima de operaciones “repo” fraudulentas que no autorizó, no están respaldados con una decisión judicial que haya arribado a esas conclusiones, por lo que no es posible partir de esas aseveraciones para establecer el costo declarado.

La Sala cuestiona cómo la diferencia que alega la demandante entre los extractos de cuenta se constituye en un costo para la compañía atendiendo a la definición de costo del Decreto 2649 de 1993, es decir, la asociación clara y directa con la actividad de la que el ente económico obtuvo sus ingresos. Esto por cuanto según sus propias explicaciones, la diferencia radica principalmente en un cruce de información con Invertácticas S.A.S. (que como se ha dicho repetidamente, no llevó contabilidad en

⁵⁹ Índice 25 del SAMAI, Sede Electrónica del Tribunal Administrativo de Cundinamarca. Documento “8_RECIBEMEMORIALES_ANTECEDENTES_ADMINIS(ZIP)”, “Gante SAS 860401209 Consec 3418 Folios 201 a 316”, páginas 44 y 104 a 106.



debida forma en 2012) y en operaciones “*repo pasivas*” que fueron bloqueadas por haberse ejecutado de forma fraudulenta.

Así las cosas, la Sala considera que asistía razón a la DIAN al considerar que la partida en discusión no estaba soportada en documentos internos o externos que permitieran tener clara la trazabilidad y la veracidad de la suma declarada como costo, carga probatoria que no fue asumida por la demandante, quien se limitó a insistir en los hechos ocurridos alrededor de la firma corredora de bolsa, pero no demostró la procedencia de los costos que incluyó en su denuncia rentístico ni la técnica que utilizó para su cálculo, por lo que procede mantener su rechazo. Se niega el cargo de apelación.

De la sanción por inexactitud

En la liquidación oficial demandada la administración tributaria impuso sanción por inexactitud por valor de \$6.315.689.000.

El artículo 647 del Estatuto Tributario vigente para la época de los hechos establecía⁶⁰:

“Art. 647. Sanción por inexactitud. 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. [...]”

En este caso, la Sala observa que la actora incluyó en su denuncia rentístico ingresos no constitutivos de renta ni ganancia ocasional a los que no tenía derecho, así como costos sin el cumplimiento de los requisitos exigidos por las normas contables y tributarias, lo que acarreó que declarara un saldo a pagar inferior al que en efecto le correspondía liquidar, sin que se adviertan vicios procesales que hayan generados una violación de los derechos de la sociedad, de modo que se mantiene la sanción por inexactitud impuesta en la medida que los cargos de apelación no prosperaron.

Así, la Sala confirmará la sentencia apelada, que declaró la nulidad parcial de los actos objeto de control únicamente en lo relativo a la eliminación de la sanción por rechazo o disminución de pérdidas.

Condena en costas

La Sala precisa que no condena en costas en esta instancia conforme a 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, por cuanto en el expediente no se encuentran pruebas que las demuestren o justifiquen.

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,

⁶⁰ Artículo modificado por el artículo 287 de la Ley 1819 de 2016.



FALLA

PRIMERO: Confirmar la sentencia del del 25 de agosto de 2022, proferida por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Subsección “A” por las razones expuestas en la parte motiva de la presente providencia.

SEGUNDO: No condenar en costas en esta instancia.

Notifíquese y cúmplase.

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

(Firmado electrónicamente)

STELLA JEANNETTE CARVAJAL BASTO
Presidenta

(Firmado electrónicamente)

MILTON CHAVES GARCÍA

(Firmado electrónicamente)

MYRIAM STELLA GUTIÉRREZ ARGÜELLO
Salvo parcialmente el voto

(Firmado electrónicamente)

WILSON RAMOS GIRÓN

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