



Radicado: 68001-23-33-000-2018-00688-01 (27263)

Demandante: Expoganados Internacional SAS  
Fallo

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

**CONSEJERO PONENTE: MILTON CHAVES GARCÍA**

**Bogotá D.C., ocho (8) de febrero de dos mil veinticuatro (2024)**

**Referencia:** MEDIO DE CONTROL DE NULIDAD Y RESTABLECIMIENTO DEL DERECHO

**Radicación:** 68001-23-33-000-2018-00688-01 (27263)

**Demandante:** EXPOGANADOS INTERNACIONAL SAS y OTROS

**Demandado:** DIAN

**Temas:** Renta 2013. Costos de venta. Contabilización de las cuentas en participación. Utilidad de partícipes. Comisiones por venta. Compra de ganado. Indicios. Sanción por inexactitud.

**SENTENCIA SEGUNDA INSTANCIA**

La Sala decide el recurso de apelación interpuesto por la demandante contra la sentencia del 23 de agosto de 2022, proferida por el Tribunal Administrativo de Santander, que negó las pretensiones de la demanda y condenó en costas a la parte demandante.

**ANTECEDENTES**

Mediante Liquidación Oficial Revisión 042412017000013 de 22 de marzo de 2017, la DIAN modificó la declaración de renta de Expoganados Internacional SAS, para rechazar costos de venta, liquidar un mayor impuesto e imponer sanción por inexactitud (100% del mayor impuesto determinado) y sancionar al representante legal y a la revisora fiscal de la referida sociedad, acto que, tras la interposición del recurso de reconsideración, fue confirmado por Resolución 992232018000012 del 16 de marzo de 2018.

**DEMANDA**

EXPOGANADOS INTERNACIONAL SAS (contribuyente), MIGUEL ROBERTO DULCEY (representante legal) y YOLANDA ARDILA HERRERA (revisora fiscal), en ejercicio del medio de control previsto en el artículo 138 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo (CPACA), formularon las siguientes pretensiones<sup>1</sup>:

«**Primera.** Se demanda la nulidad de los siguientes actos administrativos (...):

- Liquidación Oficial nro. 042412017000013 de 22 de marzo de 2017, por medio de la cual la DIAN modifica la liquidación privada de renta del año 2013.
- Resolución nro. 992232018000012 del 16 de marzo de 2018, notificada personalmente el día 5 de abril de 2018, por medio de la cual se decide un recurso de reconsideración, en cuanto hace relación a confirmar la decisión contenida en la liquidación oficial que modifica la liquidación privada.

<sup>1</sup> Fols. 1 y 2 c.p.



**Segunda.** Se restablezca el derecho de mi representada, en le sentido de que, como consecuencia de la declaratoria de nulidad solicitada, se determine que la declaración privada correspondiente al impuesto de renta del año gravable 2013 de la sociedad ha quedado en firme y no debe cancelar ninguno de los valores que fueron adicionados y liquidados en la Liquidación Oficial que modificó la declaración de renta del año 2013, ni los consignados en el fallo del recurso. Además, se determine que el representante legal de la sociedad y la revisora fiscal no están obligados a cancelar la sanción impuesta en una cuantía de \$ 110.048.000, a cada uno de ellos, teniendo en cuenta que la condena se hace con base en los mayores valores y la sanción de inexactitud determinados en la liquidación oficial, cuya nulidad se ha declarado.

**Tercera.** Subsidiariamente, se declare la nulidad parcial de la Liquidación Oficial, en cuanto hace relación a la sanción por inexactitud.

**Cuarta.** Se condene a la entidad demandada al pago de las costas del proceso».

La parte demandante indicó como normas violadas, las siguientes:

- Artículos 26, 29, 83 y 95 de la Constitución Política.
- Artículos 3 y 42 del CPACA.
- Artículos 107, 363, 617, 618, 683, 684-1, 742, 743, 744 y 745 del Estatuto Tributario (ET).

El concepto de la violación se sintetiza así<sup>2</sup>:

**1. Procedencia de costos de ventas.** Los costos por pagos por utilidades en cuentas en participación, comisiones por ventas en el exterior, compra de ganado y servicios de transporte de ganado y otros son procedentes porque se encuentran amparados en la contabilidad y soportes de índole interno y externo.

En lo que respecta a **pagos por utilidades a partícipes en cuentas por participación**, a pesar de que este contrato de colaboración no estuvo contabilizado en todas las cuentas de orden conforme a la técnica contable y a las exigencias de la DIAN, debe reconocerse la realidad sobre la forma y aceptar como costo dichos pagos porque el negocio jurídico existió, los pagos están contabilizados y debidamente soportados y respecto de tales pagos se practicaron las respectivas retenciones. Además, el artículo 776 del ET establece la prevalencia de los comprobantes sobre los asientos contables.

En todo caso, dicha contabilización se hizo de conformidad con el Concepto DIAN 041483 de 2004, según el cual los ingresos, costos y deducciones deben ser contabilizados en su totalidad por el socio gestor. Dicho reconocimiento no puede estar afectado por situaciones ajenas a la responsabilidad de la sociedad, como que 21 de los 26 partícipes solo hubieran registrado actividad económica en el RUT en el 2013 o que las registradas no coincidan con la de cuentas en participación, pues no existe impedimento legal para que se pueda desarrollar una actividad económica diferente a la informada en los registros tributarios, menos que algunos socios no hayan declarado renta por el año 2012, pues el año fiscalizado es el 2013, en el que todos fueron declarantes.

Frente a los costos por **pagos a comisionistas del exterior**, no puede ser motivo de rechazo la ausencia de facturas con los requisitos del ET, dado que los extranjeros no están sometidos a la legislación colombiana, por lo cual, el documento idóneo es el expedido por el extranjero beneficiario del pago. Dichos pagos son deducibles en la

<sup>2</sup> Folios 5 a 44 c.p.



medida en que son necesarios porque sin la gestión de los comisionistas, la venta de ganado no podría llevarse a cabo o se vería seriamente comprometida.

Igualmente, es improcedente el **rechazo de compras de ganado en pie a personas no inscritas en el RUT**, pues las compras están debidamente soportadas en la contabilidad y en soportes de índole interno y externo, distintos a la factura, puesto que en este caso los ganaderos (proveedores) no estaban obligados a facturar, de conformidad con el artículo 1.6.1.4.2 del DUR 1625 de 2016, al pertenecer al régimen simplificado. De manera que la factura se ve suplida por el documento equivalente elaborado por el adquirente, que cumple los requisitos del artículo 3 del Decreto 3050 de 1997. Además, la inscripción en el RUT es una obligación formal de los proveedores y no responsabilidad de la contribuyente. Y tal circunstancia no está establecida por la ley tributaria como causal de rechazo de costos. En todo caso, tres de los cinco proveedores tenían RUT y/o NIT, situación no observada por la administración.

Finalmente, no hay lugar al rechazo de costos por **pagos por la adquisición de servicios de transporte de ganado y otros servicios a tres proveedores** ya que el incumplimiento de obligaciones fiscales (declarar renta y enviar información) por parte de uno de ellos, la imposibilidad de ubicar a los proveedores en la dirección del RUT o que estos no contestaran los requerimientos de información son situaciones que escapan al cuidado y conocimiento de la sociedad demandante.

**2. Improcedencia de la sanción por inexactitud.** Debe levantarse la sanción por inexactitud toda vez que se encuentran probados los costos. En todo caso, lo que sanciona la ley es la inclusión de costos falsos, inexistentes o desfigurados, que es diferente al rechazo de costos por errores en la contabilidad o al incumplimiento de obligaciones tributarias de terceros, caso en el cual no debe imponerse sanción, máxime cuando todos los costos se encuentran debidamente soportados con el cumplimiento de los requisitos legales.

**3. Deben levantarse las sanciones a revisor fiscal y representante legal.** La sanción al representante legal se aplica por omisión de ingresos gravados, doble contabilidad e inclusión de costos o deducciones inexistentes y pérdidas improcedentes, que sean ordenados y/o aprobados por los representantes, lo cual no sucedió y menos que la revisora fiscal haya conocido de las mismas, porque simplemente estas nunca ocurrieron.

## CONTESTACIÓN DE LA DEMANDA

La **DIAN** se opuso a las pretensiones de la demanda, de la siguiente manera<sup>3</sup>:

**1. No proceden los costos de ventas.** En cuanto a los **pagos de utilidades a socios ocultos en cuentas en participación**, debe mantenerse el rechazo por la falta de registros y soportes contables que den certeza de la realización de la operación. Sin perjuicio de lo anterior, es improcedente que la actora se lleve como costo la utilidad de los socios ocultos, toda vez que, de acuerdo con el PUC, la contabilización de este tipo de negocios exige que el socio gestor y los partícipes ocultos reflejen íntegramente las utilidades correspondientes en sus respectivas declaraciones, lo cual no ocurrió. Además, hubo indicios que ponen en duda los costos declarados, como falta de experiencia de socios ocultos, algunos no son declarantes de renta por el año 2012, se presentan registros tributarios con actividades económicas distintas a la

<sup>3</sup> Folios 126 a 156, c.p.



ganadería y los partícipes declararon «*valores de ingresos similares a los montos supuestamente recibidos por las cuentas en participación, pero a su vez [declararon] gastos, lo cual contradice lo señalado por la actora, de que ella había solicitado los costos y que trasladó solo la utilidad*».

En lo atinente a **comisiones por ventas al exterior**, si bien la sociedad presentó algunas notas de contabilidad y las cuentas 529505 y 233520, no hubo facturas ni explicación de por qué los pagos se hicieron a países diferentes a los de destino de la exportación. En esas condiciones, no se acreditaron los requisitos previstos en los artículos 107 y 121 del ET porque las erogaciones no se soportaron, además de que no quedaron acreditados los requisitos de necesidad, causalidad y proporcionalidad. Aunque con la demanda se aportaron pruebas que completaron las exhibidas en sede administrativa, estas no fueron controvertidas por la administración.

Frente a las **compras de ganado en pie** debe tenerse en cuenta que es una actividad comercial. Por tanto, se debe expedir factura con el lleno de requisitos del artículo 617 del ET y los proveedores deben estar inscritos en el RUT. Ante la ausencia de estos documentos, es improcedente el reconocimiento de costos.

En lo que respecta a los **pagos por servicios de transporte de ganado y otros servicios de tres proveedores** se verifica que, aunque la demandante aportó la contabilidad y soportes externos e internos, las operaciones no pudieron confirmarse frente a uno de tales proveedores ya que los requerimientos de información enviados fueron devueltos y tampoco hubo «*información exógena*» reportada por este proveedor de servicio, siendo que estaba obligado a presentar esa información. Adicionalmente, este tercero fue omiso en renta. Todos estos indicios permiten descartar la realidad de las operaciones.

En relación con los dos proveedores restantes, estos no remitieron la información en los términos requeridos, ya que no estuvo certificada por revisor fiscal y no se les pudo ubicar en la dirección registrada en el RUT.

**2. Sanción por inexactitud.** De acuerdo con lo expuesto en los puntos anteriores, se dan los supuestos para la imposición de la sanción por inexactitud porque se incluyeron costos y deducciones inexistentes.

**3. Sanción a representante legal y revisor fiscal.** Deben mantenerse las sanciones impuestas porque se configuró la inclusión de costos y deducciones inexistentes en el denuncia rentístico presentado por la demandante, supuesto fáctico que se enmarca en los hechos sancionables previstos en el artículo 658-1 del ET.

## SENTENCIA APELADA

El Tribunal negó las pretensiones de la demanda, por lo siguiente<sup>4</sup>:

**1. No proceden los costos por pago de utilidades en cuentas en participación.**

De acuerdo con el Consejo de Estado, en las cuentas en participación, el socio gestor es el único dueño del negocio (sentencia del 27 de agosto de 2020, exp. 22805, C.P. Stella Jeannette Carvajal Basto), de manera que es en él en quien recaen todos los efectos jurídicos y económicos del negocio jurídico desarrollado a través de dicha figura (sentencia 4 de noviembre de 2021), por lo cual declara todos los ingresos, costos y deducciones, pudiendo, incluso, declarar como costo, la utilidad pagada a los

<sup>4</sup> Samai.



partícipes ocultos (sentencia del 27 de agosto de 2020, exp. 22805, C.P. Stella Jeannette Carvajal Basto). Sin embargo, no se trató, como lo plantea la contribuyente, de un error en la contabilización de las cuentas en participación sin repercusión en el costo declarado, pues, precisamente ese equivocado tratamiento contable devino en que únicamente declarara como costo las utilidades pagadas a los partícipes omitiendo declarar todos los ingresos del negocio, incluidos los asociados a tales utilidades.

Además, hubo una serie de indicios que respaldan el desconocimiento de costos, como los siguientes: (i) el 99% de los contratos no fueron autenticados; (ii) 21 de los 26 socios partícipes apenas iniciaron actividades en el año gravable 2013, en asuntos diferentes a la ganadería; (iii) todos los partícipes aparecían registrados en la Cámara de Comercio de Cúcuta; (iv) los partícipes no fueron declarantes por el año gravable 2012; (v) los aportes de los partícipes se realizaron en efectivo, con ausencia de movimientos en las cuentas corrientes bancarias; (vi) los valores declarados fiscalmente por los partícipes no concuerdan con los aportes y utilidades cancelados a ellos en virtud de los contratos de participación.

**2. Comisiones por ventas al exterior.** La contribuyente no aportó factura ni documento equivalente para soportar los costos por pago de comisiones por ventas en el exterior. Las notas de contabilidad que registran la contabilización de las comisiones en las cuentas 529505 contra 233520 no indican los beneficiarios de los pagos. Además, los giros se realizaron a países diferentes de la ubicación de los beneficiarios. Así, las deducciones no estuvieron soportadas en los términos del artículo 771-2 del ET y, por lo mismo, no se demostró el cumplimiento de los requisitos de necesidad, causalidad y proporcionalidad previstos en el artículo 107 del ET.

**3. Rechazo de compras de ganado en pie.** Es procedente el rechazo de estos costos dado que, en su mayoría, los presuntos proveedores no estaban inscritos en el RUT y quienes lo estaban, registraban actividades económicas diferentes a la ganadería. Adicionalmente, al ser comerciantes, los proveedores estaban obligados a expedir factura, pero ningún documento de este tipo fue aportado.

**4. Rechazo por pago por servicio de transporte de ganado.** Aunque se aportaron la contabilidad y algunos soportes internos y externos, las operaciones no pudieron confirmarse directamente con los beneficiarios de los pagos porque fue imposible su ubicación y estos no estaban inscritos como transportadores internacionales comunitarios. Si bien ello no es imputable a la contribuyente, constituye un indicio en su contra, que sumado a los demás hallazgos permiten inferir la inexistencia de la operación económica. Además, uno de los tres proveedores no fue declarante de renta ni presentó información exógena, a pesar de las cuantiosas sumas que supuestamente recibió de la actora.

**5. Sanción por inexactitud.** De acuerdo con lo expuesto en los puntos anteriores, se dan los supuestos para la imposición de la sanción por inexactitud porque se incluyeron costos y deducciones inexistentes.

**6. Se mantienen las sanciones al representante legal y revisor fiscal.** Estas sanciones son procedentes porque se configuran los supuestos contenidos en el artículo 658-1 del ET dadas las irregularidades sancionables, relativas a la inclusión de deducciones inexistentes ordenadas y/o aprobadas por el representante legal y el revisor fiscal porque éste no expresó salvedades al respecto.



**7. Se condena en costas.** De conformidad con el artículo 188 del CPACA, en concordancia con lo dispuesto en el numeral 1 artículo 365 del CGP, se condena en costas a la parte actora, a favor de la entidad demandada, en la medida que, por secretaría, se demuestre su causación.

## RECURSO DE APELACIÓN

La **demandante** apeló la sentencia de la siguiente manera<sup>5</sup>:

**1. Proceden los costos.** La DIAN y el Tribunal hicieron una indebida valoración probatoria. En lo que respecta a las **cuentas en participación**, independientemente de su errónea contabilización, existe prueba del acuerdo de voluntades, del pago de utilidades, de su contabilización en cuentas diferentes a las de orden, de los soportes de las operaciones y las retenciones en la fuente practicadas.

Aunque la DIAN exhibió algunos supuestos indicios, en realidad el rechazo de costos por pago de utilidades en el mencionado negocio no tuvo como causa el desconocimiento de la operación sino el errado registro contable, bajo el entendido de que no se utilizaron las cuentas de orden necesarias y obligatorias para la revelación del negocio. Lo anterior no debe generar el rechazo de los costos, porque, entre otras cosas, en desarrollo del principio de prevalencia de la sustancia sobre la forma, la misma ley tributaria establece la predominancia de los soportes sobre los asientos contables.

De otra parte, las erogaciones por **pagos de comisiones** fueron necesarias en la actividad de exportación de ganado, de forma tal que, sin la participación de esas personas en el exterior, no se hubieran podido concretar los negocios. Se insiste en que la falta de factura expedida por el beneficiario del pago no es motivo para rechazar la deducción, por cuanto no existe norma que obligue a esos extranjeros que realizan su actividad en el exterior, a expedir factura con el cumplimiento de requisitos en Colombia. No obstante, estos pagos están demostrados con otros documentos soporte, que dan cuenta de la realización efectiva de la operación de intermediación cuya canalización se efectuó a través del sistema cambiario. Por tanto, al respecto se reiteran los demás argumentos de la demanda que establecen la plena procedencia de la deducción.

De la misma forma, están demostradas **las compras de ganado en pie** a través de comprobantes de egreso debidamente firmados, facturas y los cheques girados, entre otros documentos equivalentes, aspecto sobre el que se reitera la demanda, pues, como allí se expuso, el incumplimiento de deberes formales de proveedores – como su inscripción en el RUT – no es imputable a la contribuyente, ya que el adquirente de bienes o servicios no tiene por qué conocer esa situación. En este caso, es un contrasentido que la DIAN rechace los costos por compra de ganado, pero al tiempo mantenga los ingresos asociados por la posterior venta de éste.

Asimismo, se reitera la procedencia de las demás deducciones rechazadas por la DIAN, relacionadas con **servicios de transporte de ganado** dado que estas erogaciones fueron necesarias y tienen relación de causalidad con la actividad productora de renta, no siendo procedente su rechazo por el hecho de que no pudieran ser corroboradas con los proveedores de servicios, pues los documentos soporte que acreditan su existencia fueron puestos a disposición de la autoridad tributaria, como se expuso en la demanda.

<sup>5</sup> Samai.



Radicado: 68001-23-33-000-2018-00688-01 (27263)

Demandante: Expoganados Internacional SAS  
Fallo

**2. Sanciones impuestas.** La sociedad no ha incurrido en conductas inexactas que la hagan sujeto pasivo de la sanción por inexactitud. Es así porque los actos administrativos hacen referencia a que las pruebas como facturas, cheques y documentos equivalentes no son suficientes para probar las operaciones comerciales, que es diferente a que los costos y deducciones sean inexistentes.

De otra parte, el Tribunal no efectuó un análisis de la conducta del representante legal y del revisor fiscal a efectos de mantener la sanción impuesta por la DIAN. Solo verificó las diferencias entre la sociedad y la demandada y dio por cumplida la infracción, sin más motivación.

### TRÁMITE PROCESAL DE SEGUNDA INSTANCIA

La DIAN se opuso a la apelación de la actora, para lo cual reiteró los argumentos de la contestación de la demanda y de los actos administrativos<sup>6</sup>.

El **Ministerio Público** pidió confirmar la sentencia de primera instancia, pues señaló que la actora no cumplió con su carga probatoria y en ciertos casos no logró desvirtuar los indicios revelados por la administración<sup>7</sup>.

### CONSIDERACIONES DE LA SALA

En los términos del recurso de apelación interpuesto por la parte demandante, la Sala decide si proceden los costos de ventas rechazados por la DIAN en los actos administrativos, correspondientes a pagos por utilidades en cuentas en participación, compras de ganado en pie, comisiones por ventas en el exterior y servicio de transporte de ganado y otros conceptos, para luego, de ser el caso, analizar la procedencia de la sanción por inexactitud.

Por el contrario, la Sala se abstiene de pronunciarse sobre las sanciones impuestas al representante legal y a la revisora fiscal de la sociedad demandante toda vez que la apelación fue interpuesta únicamente por dicha sociedad. En efecto, en el recurso de alzada se señaló que en «*mi condición de apoderado de la sociedad demandante, procedo, dentro del término legal, a interponer el RECURSO DE APELACIÓN contra la Sentencia proferida el 23 de agosto del año 2022*». Tal intención también quedó explícita al momento de radicar el recurso ante el Tribunal, puesto que en el correo de radicación del recurso se señaló que «*en calidad de apoderado de la sociedad EXPOGANADOS INTERNACIONAL, demandante dentro del medio de control de nulidad y restablecimiento del derecho que cursa contra la DIAN bajo el radicado 68001233300020180068800, dentro del término dispuesto para el efecto, me permito interponer RECURSO DE APELACIÓN contra la sentencia de primera instancia*». Y aunque en el recurso de apelación se advierte la formulación de cargos contra las sanciones impuestas al representante legal y a la revisora fiscal, la sociedad apelante no está legitimada para proponer dichos cargos.

Hechas las anteriores precisiones, la Sala revoca la sentencia apelada y accede parcialmente a las pretensiones de la demanda, según el siguiente análisis:

**1. Costos de ventas por pagos de utilidades a socios inactivos en cuentas en participación.** La DIAN rechazó como costo, las utilidades pagadas a socios ocultos

<sup>6</sup> Índice 13, Samai.

<sup>7</sup> Índice 15, Samai.



porque la contribuyente «no dio aplicación a lo estipulado por el Decreto 2650 de 1993, ni a la Circular Externa de la SuperSociedades y su doctrina en relación con el registro del contrato de las cuentas en participación y de las utilidades, costos y gastos», en la medida que «no registró estos conceptos contra cuentas de orden».

De acuerdo con el artículo 507 del CCo, el contrato de cuentas en participación tiene por objeto que dos o más personas, gestor y partícipe oculto o inactivo, tomen «*interés en una o varias operaciones mercantiles determinadas, que deberá ejecutar uno de ellos en su solo nombre y bajo su crédito personal, con cargo de rendir cuenta y dividir con sus partícipes las ganancias o pérdidas en la proporción convenida*», sin que ello implique la conformación de una nueva persona jurídica (art. 509 *ibidem*).

Como según el artículo 507 del CCo, el gestor es quien ejecuta bajo su propio nombre y crédito personal el objeto de la cuenta en participación y, por ende, es el «*único dueño del negocio en las relaciones externas de la participación*» (art. 510 *ib.*), de acuerdo con las normas generales impositivas vigentes para el periodo gravable en discusión<sup>8</sup>, se aceptó por esta Sección que esta parte del contrato refleje en su denuncia rentística la integralidad de la operación económica, pues se señaló que los ingresos, costos y deducciones provenientes de las cuentas en participación debían ser contabilizados y declarados en su totalidad por el socio gestor, pudiendo éste, inclusive, tratar como costo, la utilidad pagada al partícipe oculto<sup>9</sup>.

De otra parte, las cuentas de orden son los registros contables que se presentan al margen y a continuación del balance general, esto es, después de totalizar los activos, pasivos y el patrimonio. En estas cuentas se informan hechos de relevancia económica que no pueden mostrarse dentro del balance porque a la fecha del cierre del estado financiero, una vez cuantificados los rubros, estos aún no son de propiedad de la empresa o no han dejado de serlo o no constituyen aún una obligación a cargo del ente económico<sup>10</sup>. Por reflejar hechos o circunstancias que pueden afectar la estructura financiera del ente económico, dichas cuentas deben constar en los estados financieros y por ello son un elemento constitutivo de estos<sup>11</sup>.

La técnica contable (PUC, Decreto 2650 de 1993), exige que los contratos de cuentas en participación sean registrados en las cuentas de orden 1260, 9135, 94 y 2840, siguiendo la dinámica allí dispuesta, lo cual es ratificado por la doctrina<sup>12</sup>. Así, los aportes del gestor y los partícipes deben ser registrados en la cuenta «1260, cuentas en participación», con abono a la cuenta de efectivo o la que corresponda, según la naturaleza del activo aportado. Paralelamente, dichos valores deben integrarse a la cuenta «9135, cuentas en participación», en la que también se contabilizan el valor de las obligaciones adquiridas y los ingresos obtenidos en la venta de bienes y servicios en desarrollo del contrato, con contrapartida en la cuenta «94, responsabilidades contingentes por contra (DB)». Y ante liquidaciones totales o parciales de la participación, la técnica contable prevé que las utilidades de los partícipes inactivos sean contabilizadas como un pasivo en la cuenta «2840, cuentas en participación»,

<sup>8</sup> El artículo 20 de la Ley 1819 de 2016, que modificó el artículo 18 del ET, previó los efectos tributarios de los contratos de colaboración empresarial, como el de cuentas en participación.

<sup>9</sup> Ver entre otras, las sentencias 27 de agosto de 2020, exp. 22805, C.P. Stella Jeannette Carvajal Basto; del 4 de noviembre de 2021, exp. 24444, C.P. Julio Roberto Piza Rodríguez y del 4 de agosto de 2022, exp. 25560, C.P. Milton Chaves García.

<sup>10</sup> Sentencias del 24 de julio de 2003, exp. 13269, C.P. Ligia López Díaz y del 18 de octubre de 2006, exp. 15155, C.P. Juan Ángel Palacio Hincapié.

<sup>11</sup> De acuerdo con el artículo 34 del Decreto 2649 de 1993, vigente para la época de los hechos, son elementos de los estados financieros, los activos, los pasivos, el patrimonio, los ingresos, los costos, los gastos, la corrección monetaria y las cuentas de orden.

<sup>12</sup> Circular Externa 115-006 de 2009, de la Superintendencia de Sociedades.





los cuales se pagan con traslados de la cuenta 9135, en tanto que el gestor «*registrará la parte que le corresponda de las utilidades en la cuenta de ingresos respectiva*».

Siguiendo esta lógica, en la sentencia del 4 de noviembre de 2021<sup>13</sup> esta Sección señaló que, según la Circular Externa nro. 115-006, del 23 de diciembre de 2009, de la Superintendencia de Sociedades, para determinar los resultados del negocio, el gestor debe saldar las cuentas de orden afectadas y distribuir la utilidad entre los partícipes, afectando las cuentas del ingreso (para las utilidades propias) y las del pasivo (respecto de las utilidades de los demás partícipes). En esa medida, el partícipe gestor solo afecta las cuentas de resultado al realizar liquidaciones totales o parciales del contrato. Si embargo, en el referido fallo, la Sección también señaló que la no contabilización de las cuentas en participación en cuentas de orden no es óbice para reconocerle los efectos tributarios a este negocio jurídico cuando su realidad quede acreditada por otros medios contables y documentales. En dicha oportunidad se señaló que<sup>14</sup>:

*«(...) aunque la demandante no contabilizó las operaciones derivadas del acuerdo en cuentas de orden —como ordenaba la técnica contable vigente para la época de los hechos—, sus estados financieros, los auxiliares de cuentas contables que aportó, las actas de liquidación de cuentas, la contabilidad del partícipe oculto y el certificado del revisor fiscal de este dan cuenta de que la erogación en disputa correspondió efectivamente a la utilidad de su contraparte contractual en el acuerdo de colaboración empresarial ejecutado durante el año objeto de revisión. Por consiguiente, a la luz del material probatorio obrante en el expediente, encuentra la Sala que la demandante sí demostró que la expensa correspondía a la remuneración del partícipe oculto en un contrato de cuentas en participación, por lo que procede su deducción. En definitiva, la Sala avala la deducción en disputa y prospera el cargo de apelación».*

Siguiendo esta misma línea y, a fin de establecer la procedencia de la deducción por pago de utilidades a favor del partícipe inactivo en cuentas en participación, la Sala encuentra acreditado lo siguiente:

Según contratos aportados, en el año 2013, Expoganados Internacional SAS, en calidad de socio gestor, suscribió contrato de cuentas en participación con 26 partícipes, para llevar a cabo «*la exportación de carne en canal a la República Bolivariana de Venezuela, con la participación, promoción y obtención de recursos financieros propios de las dos partes u originados mediante mecanismos de ingeniería financiera, usuales en el ámbito bancario nacional e internacional, así como el aporte de la experiencia, know how y acompañamiento del partícipe*». Los acuerdos señalan que «*siempre que el flujo de caja lo permita, periódicamente las partes podrán hacer liquidaciones parciales de las utilidades de las cuentas en participación. Igualmente, al terminar el contrato, deberá hacerse la liquidación definitiva del negocio y proceder al reparto en dinero de las utilidades comunes*». Asimismo, se pactó como porcentaje de utilidad y/o pérdida, el 50% para el gestor y el otro 50% para el partícipe<sup>15</sup>.

De la contabilidad se advierte que por cada aporte que realizaron los partícipes, Expoganados elaboró comprobante de ingresos y los contabilizó al «*debe*» en la cuenta 110505, *caja general*, no en la cuenta 1260, *cuentas en participación*, como dictaba la técnica contable. Al tiempo, elaboró contrapartida de estos aportes al «*haber*» en la cuenta 284010, *aportes cuentas en participación* y tras la liquidación del

<sup>13</sup> Exp. 24444, C.P. Julio Roberto Piza Rodríguez.

<sup>14</sup> Ibídem.

<sup>15</sup> Folios 683 a 969, c.a.



contrato, de la que existe prueba, los registros se hicieron al «*debe*» en la cuenta 284005, *cuentas en participación* con contrapartida en el «*haber*» de la cuenta 110505, *caja general*, según comprobantes de egreso y asientos contables<sup>16</sup>.

Las operaciones económicas objeto del contrato de cuentas en participación quedaron identificadas en el requerimiento especial y están amparadas en facturas de venta de ganado a clientes de Venezuela, operaciones de venta no cuestionadas por la administración<sup>17</sup>.

De igual manera, del balance detallado por cuenta se advierte que los ingresos por estas ventas fueron contabilizados por Expoganados en la cuenta 41351801, *ventas de ganado en pie al exterior*, esto es, como ingresos propios<sup>18</sup>. Sobre este punto, en el informe final de la investigación que antecedió al requerimiento especial se señaló que «*de las verificaciones no se presentan inconsistencias entre los ingresos contables y los fiscales*»<sup>19</sup>, por lo cual, como se anticipó, la fiscalización no recayó sobre los ingresos declarados. Asimismo, se constata de esta prueba que las utilidades pagadas a los partícipes se registraron en la cuenta 61351815, *utilidad socio partícipe contrato cuentas en participación*, es decir, como costo de venta.

Sobre los pagos de utilidades a partícipes, la actora practicó retenciones según certificaciones aportadas, hecho finalmente reconocido en el acto que decidió el recurso de reconsideración contra la liquidación oficial de revisión, pues en el acto liquidatorio y en el requerimiento especial se había indicado la omisión de retenciones.

En la liquidación oficial de revisión se señaló que «*estas utilidades no pueden afectar los costos del socio gestor, ya que su registro se debe llevar en cuentas de orden y trasladar únicamente las utilidades a la cuenta 41, sin afectar en ningún momento los costos y gastos del socio gestor*»<sup>20</sup>.

Sin embargo, a pesar de que la sociedad demandante no registró el contrato de cuentas en participación en las cuentas de orden 1260, 9135 con contrapartida en la cuenta 94, ello no es razón para desconocer la deducción en disputa, dado que este negocio jurídico, que se contabilizó y declaró como propio, fue reflejado fidedignamente en los estados financieros de la sociedad, en los auxiliares de cuentas contables aportadas y en las cuentas de balance. Su existencia, además, quedó evidenciada en facturas y comprobantes de ingreso y de egreso y en los distintos asientos contables descritos con anterioridad, entre estos, los de caja, que son indicativos de las entradas de dinero al ente económico por concepto de aportes de partícipes, lo cual en ningún momento fue cuestionado por la DIAN.

Así, contrario a lo sostenido por la DIAN, a partir de lo contabilizado por la actora sí es posible seguir la «*trazabilidad*» de las cuentas en participación, desde su suscripción hasta su liquidación, según quedó explicado en precedencia.

De otra parte, la Sala advierte que, luego de negada la deducción por pago de utilidades a partícipes, la DIAN expuso que «*llama la atención*» que, según el RUT, 21 de los 26 partícipes solo hubieren iniciado actividades en el año 2013, que todos ellos registraron actividades distintas a la de cuentas en participación y que 18 de ellos no hayan declarado renta en el año 2012. En relación con lo declarado por estos

<sup>16</sup> Folios 683 a 969 y 1559 a 1782 c.a.

<sup>17</sup> Folios 120 a 233 y 1471 c.a.

<sup>18</sup> Folios 97 reverso y 98, c.a.

<sup>19</sup> Folio 1448, c.a.

<sup>20</sup> Folios 61 y 61 reverso, c.p.



socios en el año 2013, la DIAN señaló que si bien los «*ingresos brutos declarados en algunos casos es igual al liquidado [por cuentas en participación] (...) solicitan gastos relacionados con dicho concepto, situación que contradice lo indicado por la sociedad investigada, quien aportó documentos contables mediante los cuales indica que lo entregado a partícipes es el producto de la utilidad*». Es decir, la DIAN sugiere que los partícipes no podían declarar costos asociados a las utilidades porque fue la sociedad demandante, en calidad de gestora, quien asumió todos los costos y gastos en el contrato de cuentas en participación. No obstante, tal aseveración desconoce que el aporte del partícipe naturalmente es un costo para éste en tanto que se trata de la inversión, de ahí que deba imputarlo a los ingresos obtenidos con ocasión del contrato y, en todo caso, ante cualquier inconsistencia en las declaraciones tributarias de los partícipes, la DIAN tenía la facultad de fiscalización de tales declaraciones.

En lo que respecta a que varios de los partícipes no fueron declarantes en el año 2012, en criterio de la Sala, tal hecho no es indicio que conduzca al desconocimiento de la deducción, máxime cuando la fiscalización corresponde al 2013, periodo en el que todos los partícipes declararon renta, reflejando la totalidad de los ingresos, como expresamente se reconoce en los actos. Tampoco es indicio en contra de la realidad de la operación, el hecho de que los partícipes hayan consignado en el RUT, actividades económicas diferentes a las de cuentas en participación o actividades ganaderas, pues, como lo ha señalado la Sección «*el objeto social y la actividad económica registrada son datos indicativos que por sí solos no llevan a confirmar ni a negar la realización del hecho generador*»<sup>21</sup>, por lo que es «*la realidad de los negocios del contribuyente la que debe primar*» a la hora de establecer las situaciones sujetas al tributo<sup>22</sup>.

En ese orden de ideas, la Sala avala la procedencia del costo en discusión, cuyo monto asciende a \$9.767.846.000, por lo que en ese aspecto prospera el cargo de apelación.

**2. Costos por comisiones por venta al exterior.** Según la actora, estos costos, que en realidad son deducciones, corresponden a pagos a comisionistas por gestiones para la venta de ganado en Venezuela, deducibles a la luz del artículo 121 del ET. También alega que los pagos por comisiones están demostrados con documentos soporte que dan cuenta de la realización efectiva de la operación de intermediación cuya canalización se efectuó a través del sistema cambiario.

Al decidir el recurso de reconsideración, finalmente la DIAN justificó el desconocimiento de los costos únicamente en la ausencia de factura o documento equivalente con los requisitos de los artículos 616, 617 y 771-2 del ET, sin que haya puesto en duda el cumplimiento de cualquier otro requisito de procedencia de la erogación.

De acuerdo con el artículo 121 del ET, se «*podrán deducir los gastos efectuados en el exterior, que tengan relación de causalidad con rentas de fuente dentro del país, siempre y cuando se haya efectuado la retención en la fuente si lo pagado constituye para su beneficiario renta gravable en Colombia*».

En relación con esta disposición, la Corte Constitucional señaló que la compra o venta de bienes y servicios en el mercado internacional es compleja y exige el dominio de ciertas materias, como listas de proveedores o clientes, calidad, cantidad y precios de

<sup>21</sup> Sentencia del 2 de diciembre de 2021, exp. 23424, C.P. Julio Roberto Piza Rodríguez.

<sup>22</sup> Sentencia del 23 de septiembre de 2021, exp. 2  
4504, CP: Stella Jeannette Carvajal Basto.



bienes, investigación de mercado y determinación de las condiciones de oferta y demanda, haciendo necesario acudir a comisionistas expertos en el conocimiento detallado de estas condiciones, quienes con su concurso no solo facilitan estas transacciones sino que también contribuyen a la consecución de mejores precios (sentencia C-153 de 2003).

Ahora bien, en general, la procedencia de costos y deducciones está atada a la existencia de facturas o documentos equivalentes con el cumplimiento de los requisitos previstos en los artículos 617 y 618 del ET. De acuerdo con el numeral 2 del artículo 5 del Decreto 3050 de 1997, son documentos equivalentes a la factura **«los contratos celebrados con extranjeros sin residencia o domicilio en el país»**.

En el caso en estudio, se advierte la existencia de contratos de comisión o corretaje suscritos con las sociedades Sand Creek Investments INC (Panamá), Internacional Agribusiness Trading LTD (Curazao), Danerol S.A. (Uruguay) y con los ciudadanos venezolanos Waldo Rujano Mora y Luis Eduardo Herrera, con el objeto de facilitar la venta de ganado vacuno en pie, carne en canal o en cortes en Venezuela, pactándose una comisión de entre el 5% y el 8.5% del total de lo facturado de conformidad con el valor total de las respectivas declaraciones de exportación (DEX).

Igualmente, figuran en el expediente facturas y cuentas de cobro expedidas por los comisionistas a Expoganados, en la que se identifica la factura de venta de ganado objeto de comisión y el valor de la comisión<sup>23</sup>.

Asimismo, se aprecia que, a pesar de la existencia de las facturas o cuentas de cobro expedidas por los comisionistas, por cada uno de estos documentos la actora elaboró la correspondiente nota de contabilidad, comisiones que fueron registradas en la cuenta contable 529505 contra la cuenta 233520, de acuerdo con el balance detallado por cuentas.

Del mismo modo, figuran en el expediente las autorizaciones formuladas por la actora a Bancolombia – Comercio Exterior para que se efectúe, desde su cuenta corriente, el correspondiente *«giro [en dólares] por pago de comisiones en intermediación por venta de exportación de ganado bovino enviado a Venezuela»* a los comisionistas en el exterior identificados en dichas autorizaciones. La transferencia de estas comisiones está acreditada en las respectivas *«declaraciones de cambio por servicio, transferencia y otros conceptos»*; es decir canalizada a través del sistema cambiario.

El pago de comisiones a los intermediarios se encuentra certificado por el revisor fiscal de la actora. Este documento da cuenta del valor girado, dejándose constancia que éste fue tomado *«fielmente de los libros de contabilidad de Expoganados internacional SAS, de los documentos legales, soportes internos y las operaciones realizadas de giros al exterior»*.

Por último, en el expediente figuran certificaciones expedidas por las sociedades foráneas y por los extranjeros comisionistas que también dan cuenta de la realización de las anteriores operaciones.

Siendo que existe documento soporte de las comisiones pagadas al exterior conforme a las exigencias de los artículos 617 y 618 del ET y 5 del Decreto 3050 de 1997 y que dicho pago se encuentra respaldado, tanto a nivel contable como a través del sistema cambiario, la Sala dará prosperidad a la apelación formulada por actora. En

<sup>23</sup> Estos documentos pueden verse en los cuadernos de antecedentes administrativos 2, 3, 8, 9 y 10.



consecuencia, reconoce la procedencia de los costos por pago de comisiones, cuya cuantía asciende a \$5.054.294.928.

**3. Rechazo de compras de ganado en pie por ausencia de RUT.** Esencialmente la DIAN desconoció estos costos porque no existen facturas y porque no se demostró la inscripción en el RUT de los proveedores. Por su parte, la actora alegó que como los proveedores pertenecían al régimen simplificado, no estaban obligados a expedir factura o documento equivalente, de conformidad con el literal c) del artículo 177-2 del ET, por lo que debía aceptarse el documento elaborado por la contribuyente. Que, además, la inscripción en el RUT de tres de los cinco proveedores rechazados quedó establecida en la misma liquidación oficial de revisión y, que, de todas maneras, en el Concepto 029845 de 2006 la DIAN precisó que la falta de inscripción en el RUT no traía aparejada el desconocimiento de costos «*en razón a que esta circunstancia no está contemplada en el artículo 771-2 del ET*».

El artículo 771-2 del ET, condiciona la procedencia de costos, deducciones e impuestos descontables a que la operación respectiva encuentre respaldo en una factura expedida «*con el cumplimiento de los requisitos establecidos en los literales b), c), d), e), f) y g) del artículo 617 y 618 del estatuto tributario*», que aluden a identificar en dicho documento los apellidos y nombre o razón social y NIT del vendedor y del adquirente de los bienes, junto con la discriminación del IVA pagado, llevar un número que corresponda a la numeración consecutiva, fecha de su expedición, descripción específica o general sobre los artículos vendidos o los servicios prestados y el valor total de la operación.

Dicha norma también dispone que tratándose de documentos equivalentes se deberán cumplir los requisitos contenidos en los referidos literales b), d), e) y g) del artículo 617 del ET, al tiempo que establece que cuando no exista la obligación de expedir factura o documento equivalente, el soporte que pruebe la respectiva transacción deberá cumplir los requisitos mínimos que fije el Gobierno Nacional, esto es, los establecidos en el artículo 3 del Decreto 3050 de 1997 que, en esencia, alude a la necesidad de que se consignen en el documento los apellidos y nombre o razón social y NIT de la persona o entidad beneficiaria del pago o abono, la fecha de la transacción, el concepto, el valor de la operación y la discriminación del IVA generado, para el caso del impuesto sobre las ventas descontable.

Frente al deber de facturar, el artículo 615 del ET dispone que «*todas las personas o entidades que tengan la calidad de comerciantes ... deberán expedir factura o documento equivalente*» por «*cada una de las operaciones que realicen*». En el mismo sentido lo establece el artículo 616-1 *ibidem* (vigente para la época de los hechos<sup>24</sup>) que señala que la factura de venta se expide «*en las operaciones que se realicen con comerciantes, importadores o prestadores de servicios o en las ventas a consumidores finales*».

Por su parte, el artículo 616-2 del ET y su reglamentario, el artículo 2 del Decreto 1001 de 1997 (codificado con algunas modificaciones en el artículo 1.6.1.4.2. del DUR 1625 de 2016) puntualizan los casos en los cuales no se requiere la expedición de factura, relevando de esa obligación a «*los responsables del régimen simplificado*».

Por otro lado, de acuerdo con el literal c) el artículo 177-2 *ibidem*, no son aceptados como costo o gasto, entre otros, los pagos efectuados a personas naturales no inscritas en el régimen común, cuando no se demuestre la inscripción del respectivo vendedor o prestador de servicio en el régimen simplificado, exceptuando de esa

<sup>24</sup> Toda referencia normativa que se haga atiende al tenor vigente para la época de los hechos discutidos.



obligación, las operaciones gravadas realizadas con «*ganaderos (...) pertenecientes al régimen simplificado, siempre que el comprador de los bienes o servicios expida el documento equivalente a la factura a que hace referencia el literal f) del artículo 437 del Estatuto Tributario*».

Ahora bien, en realidad la DIAN no discute que los proveedores de ganado pertenecen al régimen simplificado. Niega el costo porque «*la venta de animales vivos corresponde a una actividad comercial [sujeta al IVA al tenor del artículo 477 del ET] lo que genera la obligación de expedir factura conforme a lo señalado en el artículo 615 del ET y por ende la obligación de estar inscrito en el RUT*».

No obstante, como acaba de verse, en las operaciones gravadas realizadas con ganaderos pertenecientes al régimen simplificado, el documento soporte de costos podrá ser el elaborado por el comprador de los bienes. Además, la falta de demostración de la inscripción en el régimen simplificado no es causal legal para el rechazo del costo.

En cuanto a la falta de demostración de la inscripción de los proveedores en el RUT, la Sala parte de precisar que la misma DIAN en el Concepto 42364 de 2004, invocado por la actora, señaló «*mientras no se reglamente la obligación para los responsables del régimen simplificado de demostrar ante terceros su inscripción en el RUT, son procedentes los costos, deducciones e impuestos descontables por operaciones realizadas con terceros, su el contribuyente que realiza el pago presenta el documento que le exige el reglamento según el caso, con el lleno de los requisitos legales*».

En relación con lo anterior, la Sala precisa que el artículo 506 del ET estableció que los responsables del régimen simplificado deberán inscribirse en el RUT, que, de acuerdo con el artículo 555-2 *ibidem*, es el «*mecanismo único para identificar*» a contribuyentes, responsables del régimen común y pertenecientes al régimen simplificado. Sin embargo, el párrafo del referido artículo 506 del ET, incorporado por el artículo 15 de la Ley 863 de 2003, señaló que «*estas obligaciones [las del artículo 506] operarán a partir de la fecha que establezca el reglamento a que se refiere el artículo 555-2*» (reglamentación del RUT), lo cual solo ocurrió con el Decreto 2460 de 2013, publicado el 7 de noviembre de ese mismo año, fecha para cual ya habían tenido lugar las operaciones económicas con los proveedores rechazados.

Asimismo, se verifica la elaboración del documento soporte por parte de Expoganados conforme al artículo 3 del Decreto 3050 de 1997, por lo cual la Sala reconoce la procedencia de estos costos<sup>25</sup>. En consecuencia, no son válidas las razones de la DIAN para desconocer los costos de venta por compras a proveedores por \$114.877.900.

**4. Costos de venta por pago de servicios transporte de ganado.** La DIAN desconoció estos costos tras desvirtuar la realidad de las operaciones celebradas con tres proveedores de servicios a través de distintos indicios. Tales proveedores fueron la sociedad Asistransport SAS y las Cooperativas Comercializadora Agrícola de Bucaramanga y Multiactiva de Colombia.

Pues bien, el artículo 772 del ET establece que la contabilidad constituye prueba a favor del contribuyente «*siempre que se lleve en debida forma*», esto es, cuando cumple los requisitos previstos en los artículos 773 y 774 del ET, entre estos, el «*mostrar fielmente el movimiento diario de ventas y compras*» (art. 773 num. 1); (ii)

<sup>25</sup> Folios 2388 reverso, c.a 12 y 111, 119 y 126 c.a 1.



«reflejar completamente la situación de la entidad o persona natural» (art. 774 num 3) y (iii) «no haber sido desvirtuados por medios probatorios directos o indirectos que no estén prohibidos por la ley» (art. 774 num. 4).

Toda vez que la contabilidad revela la esencia o realidad económica de los hechos económicos que ejecuta el contribuyente, la prueba contable es, por excelencia, la principal prueba en materia tributaria, pero no la única, toda vez que ésta puede ser desvirtuada total o parcialmente por la administración tributaria, a través de otros medios probatorios recopilados en ejercicio de las «*amplias facultades de fiscalización e investigación*» a que hace referencia el artículo 684 del ET. De modo que ciertos hechos económicos de la contabilidad de los que se nutren las declaraciones tributarias pueden ser reconfigurados, una vez establecida su verdadera esencia y realidad, a través de los medios de prueba señalados en las leyes tributarias o procesales, en cuanto estos sean compatibles con aquellos (art. 742 del ET), sin que ello implique, como se anotó, desconocer globalmente la contabilidad<sup>26</sup>.

Una vez reconfigurados los hechos económicos declarados por parte de la administración tributaria que dan lugar a una nueva determinación tributaria, corresponde, en consecuencia, al contribuyente desvirtuar las glosas impuestas, para lo cual puede recurrir a los distintos medios de prueba a que se hizo referencia, siempre que estos cumplan los postulados del artículo 743 del ET, que al efecto dispone que «*la idoneidad de los medios de prueba depende, en primer término, de las exigencias que para establecer determinados hechos preceptúen las leyes tributarias o las leyes que regulan el hecho por demostrarse y a falta de unas y otras, de su mayor o menor conexión con el hecho que trata de probarse y del valor de convencimiento que pueda atribuírseles de acuerdo con las reglas de la sana crítica*»<sup>27</sup>.

Por ello, aunque la procedencia de costos está supeditada a que estos se soporten en facturas o documentos equivalentes con el cumplimiento de los requisitos establecidos en los artículos 617 y 618 del ET (art. 771-2 del ET), la eficacia probatoria de tales documentos, así como la contabilidad, no es absoluta, comoquiera que, como se anticipó, la administración puede desvirtuar la operación económica que estas pruebas entrañan, a través de otros medios de prueba previstos en la ley, por lo regular, los indicios, que resultan útiles e idóneos a la administración en los casos en que tales operaciones sean simuladas o inexistentes, dado que, si la operación económica es inexistente, por obvias razones no existirá evidencia directa que demuestre su irrealidad<sup>28</sup>, razón por la cual la demostración de ese hecho deba someterse a la regla general de libertad probatoria consagrada en el artículo 165 del Código General del Proceso (CGP) y, en consecuencia, la eficacia de los medios de convicción aportados para ese fin dependerá «*de su mayor o menor conexión con el hecho que trata de probarse y del valor de convencimiento que pueda atribuírseles de acuerdo con las reglas de la sana crítica*» (artículo 743 del ET).

Teniendo en cuenta lo anterior, la Sala ha sido enfática en señalar que los actos administrativos proferidos por la administración en ejercicio de las facultades de que trata el artículo 684 del ET, cuya motivación fáctica está fundamentada en la existencia de indicios así contruidos, en principio, no tendrían por qué estar viciados de nulidad considerando el medio de prueba empleado para llegar a las conclusiones que

<sup>26</sup> Sentencias del 30 de junio de 2022, exp. 25997 y del 29 de junio de 2023, exp. 26683 C.P. Milton Chaves García.

<sup>27</sup> *Ibidem*.

<sup>28</sup> Sentencias del 5 de agosto de 2021, exp. 22478, C.P. Julio Roberto Piza Rodríguez y del 29 de junio de 2023, exp. 26683 C.P. Milton Chaves García.



formula<sup>29</sup>. En tal evento, atendiendo al principio general de la carga de la prueba contenido en el artículo 167 del CGP, corresponde al sujeto pasivo demostrar los aspectos negativos de la base imponible (costos, gastos, impuestos descontables), pues es quien los invoca a su favor<sup>30</sup>, con la exhibición, desde luego, de nuevas pruebas que respalden la realidad de la operación económica o **través de la demostración de que la calificación de los hechos realizada por la administración es equivocada o contraria a la realidad**<sup>31</sup>.

En aplicación de la anterior línea jurisprudencial, la Sala pasa a verificar si en el caso en estudio se encuentran debidamente acreditadas las operaciones cuya existencia se debate.

En relación con la **sociedad Asistransport SAS**, se advierte que la DIAN no pudo corroborar con este proveedor de servicios la realidad de la operación, puesto que, a pesar de que distintos requerimientos de información fueron enviados a la dirección registrada en el RUT estos fueron devueltos y la sociedad no pudo ser ubicada por ningún otro medio<sup>32</sup>, situación explícitamente reconocida por la sociedad demandante, pues en el recurso de reconsideración interpuesto contra la liquidación oficial de revisión, sostuvo que *«es consciente de que la administración de impuestos realizó las gestiones necesarias para ubicación del contribuyente, pero estas mismas gestiones las hicimos nosotros, sin obtener resultados positivos»*<sup>33</sup>, lo cual, en criterio de la Sala, no resulta verosímil, pues no es comprensible que la sociedad celebre operaciones económicas de la magnitud discutida (por \$3.527.717.180), sin siquiera tener rastro de la otra parte de la relación jurídica, cuando, en la práctica comercial, la confianza y el conocimiento de la otra parte es factor clave para llevar a término los negocios y el debido cumplimiento de las obligaciones contractuales.

Además, una sociedad que recibe ingresos de un solo cliente por la cuantía anotada, cuando menos tiene un domicilio físico y una infraestructura necesaria para prestar los servicios ofrecidos: el de transporte de ganado, lo cual no pudo ser corroborado por la DIAN, como tampoco por la actora.

De igual manera, se advierte que este tercero no presentó información exógena estando obligada a ello. Y no declaró renta por el año 2013, a pesar de que aparentemente en ese año recibió ingresos de Expoganados por \$3.527.717.180, por los supuestos servicios de transporte de ganado.

Si bien, como lo señala la demandante, ella no es responsable por el cumplimiento de obligaciones formales y sustanciales de terceros, estos hechos sí constituyen indicios que, valorados juntamente con otros, llevan a confirmar el rechazo de las operaciones económicas declaradas.

En este caso, la sociedad demandante insiste en la existencia de facturas y en su contabilidad para reclamar los costos, pero, habiéndose demeritado tales pruebas, dicha sociedad tenía la obligación de exhibir nuevas pruebas que desvirtuaran tales indicios o demostrar la errada calificación de los hechos realizada por la DIAN, lo cual no sucedió. En consecuencia, se mantiene el rechazo de costos efectuado por la DIAN frente a este proveedor por **\$3.527.717.180**.

<sup>29</sup> Cfr. exp. 24827.

<sup>30</sup> Sentencia del 27 de agosto de 2020, exp. 21852, C.P. Julio Roberto Piza Rodríguez y del 29 de junio de 2023, exp. 26683 C.P. Milton Chaves García.

<sup>31</sup> Cfr. exp. 24827.

<sup>32</sup> Folios 1117 y 1131 c.a.

<sup>33</sup> Folio 2495 reverso, c.a.





En lo que respecta a la **Cooperativa Comercializadora Agrícola de Bucaramanga**, se advierte el rechazo de los costos por servicios prestados (\$7.841.250.000), debido a que, si bien este ente dio respuesta al requerimiento de información, tan solo remitió una relación de facturas sin los respectivos soportes y no allegó la certificación de revisor fiscal o contador solicitada. Además, no se pudo ubicar a la cooperativa en la dirección informada en el RUT en visita realizada el 30 de junio de 2016.

En el requerimiento de información de 27 de enero de 2016 a que hace referencia la DIAN, se solicitó lo siguiente<sup>34</sup>:

“De conformidad con las facultades previstas en el art. 8 y 9 del Decreto 2245 de 2011 y el numeral 5 y párrafo del artículo 6 de la Resolución 9 de 2008 de la DIAN, de manera atenta solicito se sirva expedir certificación firmada por revisor fiscal o contador público según el caso, adjuntando fotocopia de la tarjeta profesional y certificación de antecedentes, sobre las transacciones comerciales realizadas durante el año 2013 con la sociedad EXPOGANADOS NTERNACIONAL SAS NIT. 900.387.802-6, especificando los siguientes datos:

- Número de la factura de venta, concepto de la transacción, cantidad, fecha y valor.
- Valor total de la transacción.
- Forma de pago: en el caso de consignación o cheque favor indicar el número, banco y la cuenta utilizada.”

La cooperativa dio respuesta al anterior requerimiento relacionando la precisa información solicitada, sin anexar soportes, puesto que no fueron solicitados. Sin embargo, la información no fue remitida mediante certificación de revisor fiscal o contador público, como lo había solicitado la autoridad tributaria, sino que fue firmada por el liquidador de la cooperativa en calidad de representante legal<sup>35</sup>.

En esta respuesta, pueden identificarse los cheques con los cuales se pagaron los servicios prestados por la cooperativa a la demandante, información también enviada por Expoganados identificando cada uno de los cheques girados a la Cooperativa Comercializadora de Bucaramanga, los cuales fueron verificados por la DIAN con Bancolombia<sup>36</sup>, sin hallar inconsistencia, razón por la cual no se advierte en la liquidación oficial de revisión la formulación de reparo alguno en ese sentido. Es decir, la DIAN no pone en duda la existencia del pago a través del sistema bancario de los servicios prestados por la cooperativa en mención, siendo éste, entonces, un hecho debidamente probado.

Aunque, de forma general, la DIAN señaló que los tres proveedores rechazados no declararon renta por el año gravable 2013, esta cooperativa sí lo hizo, declarando ingresos brutos operacionales por \$28.587.184.000<sup>37</sup> y en la consulta realizada por la demandada en el sistema MUISCA, se advierte el reporte de realización de operaciones económicas de esta cooperativa con terceros por valores aproximados a los declarados<sup>38</sup>.

De igual manera, en la fiscalización, la DIAN pudo corroborar la existencia de facturas de venta relacionadas por la Cooperativa Comercializadora Agrícola de Bucaramanga

<sup>34</sup> Folio 1149 c.a.

<sup>35</sup> Folios 1152 a 1154 c.a.

<sup>36</sup> Folios 1360 y 1361, 1508 a 1511 c.a.

<sup>37</sup> Folio 1155 c.a.

<sup>38</sup> Folios 1180 y 1181 c.a.



en la respuesta al requerimiento de información y su debida contabilización, lo cual no fue objeto de reparo.

Además, el revisor fiscal de la sociedad demandante certificó las operaciones económicas celebradas con la cooperativa, en los siguientes términos<sup>39</sup>:

*«Revisados los libros de contabilidad se certifica que por la vigencia fiscal 2013, se realizaron operaciones con la COOPERATIVA COMERCIALIZADORA AGRÍCOLA DE BUCARAMANGA, identificada con Nit 900.267.386-9, por concepto de servicio de transporte de ganado bovino en pie, la suma de SIETE MIL CUATROCIENTOS OCHENTA Y UN MILLONES DOSCIENTOS CINCUENTA MIL PESOS Mcte. (\$7 481.250.000) y suministro de alimento por valor de DOSCIENTOS OCHENTA Y OCHO MILLONES NOVECIENTOS MIL PESOS Mcte. (\$288.900.000).*

*La anterior información fue tomada fielmente de los libros de contabilidad de EXPOGANADOS INTERNACIONAL SAS, de los documentos legales, soportes internos (...).*».

Por último, se advierte que, por acta nro. 21 de 8 de enero de 2015, la asamblea extraordinaria de asociados dispuso la aprobación de la cuenta final de liquidación de la cooperativa, la cual fue inscrita en el registro mercantil, el 2 de febrero del mismo año<sup>40</sup>.

De acuerdo con el anterior recuento fáctico y probatorio, la Sala estima procedente el reconocimiento de costos por pago de servicios de transporte ganado a la Cooperativa Comercializadora Agrícola de Bucaramanga, pues la falta de ubicación en el domicilio informado en el RUT no es razón suficiente rechazar los costos, máxime si se tiene en cuenta que, para cuando la DIAN realizó la verificación *in situ* (30 de junio de 2016), la cooperativa ya no existía, dado que había sido liquidada desde el 2 de febrero de 2015, según acaba de verse. Tampoco puede serlo por el hecho de que la información remitida no haya sido certificada por el revisor fiscal o contador de la cooperativa, pues es entendible que, al haber sido liquidada, dicha entidad ya no disponía de revisor fiscal ni contador y, en todo caso, la veracidad de la información relacionada en la respuesta ofrecida pudo ser verificada por la DIAN.

Así, no son suficientes los dos indicios tomados por la DIAN para el rechazo de las operaciones económicas celebradas por la actora con Cooperativa Comercializadora Agrícola de Bucaramanga. En consecuencia, se reconocen los costos no aceptados por la DIAN, los cuales ascienden a **\$7.841.250.000**.

Finalmente, en relación con la **Cooperativa Multiactiva Comercializadora de Colombia** se constata que la DIAN rechazó los costos porque la información remitida por este ente en respuesta al requerimiento de información no estuvo certificada por revisor fiscal o contador de la cooperativa, sino por el representante legal, calidad que, en todo caso, no se acreditó mediante documento idóneo. Además, la DIAN adujo que no fue posible la ubicación de este tercero.

Sobre el particular, se advierte que, en requerimiento de información de 27 de enero de 2016, la DIAN solicitó a la anterior cooperativa idéntica información que la pedida a la Cooperativa Comercializadora Agrícola de Bucaramanga<sup>41</sup>.

<sup>39</sup> Folio 1831 c.a.

<sup>40</sup> Folio 1184 c.a.

<sup>41</sup> Folio 1192 c.a.



El 5 de mayo de 2016, la cooperativa dio respuesta a dicho requerimiento, a través del representante legal, relacionando concepto, factura, fecha de la operación y valor, pero no identificó la forma de pago, es decir, la información no estuvo certificada por el revisor fiscal o contador de la cooperativa. No se adjuntaron soportes porque no fueron solicitados. El valor total de lo informado asciende a \$1.245.670.280, que coincide con el solicitado como costo por la actora<sup>42</sup>.

No obstante, las anteriores operaciones también estuvieron demostradas mediante certificación de septiembre de 2016, rendida por el contador de la cooperativa en mención, oportunidad en la cual adjuntó fotocopia de la tarjeta profesional y certificación de antecedentes, expedida por la Junta Central de Contadores, en la que se refiere que este profesional «no registra antecedentes disciplinarios». En la certificación, el contador solicita a la DIAN «tener en cuenta que la cooperativa cambió de representación legal y domicilio por lo tanto no se encuentra en el domicilio que tenía registrado en el RUT». Por tanto, aportó el certificado de existencia y representación legal y el RUT actualizados, en los que se verifica el cambio de domicilio<sup>43</sup>.

En expediente administrativo figura igualmente certificación del revisor fiscal de la sociedad demandante que da cuenta de lo siguiente<sup>44</sup>:

*«Revisados los libros de contabilidad se certifica que por la vigencia fiscal 2013, se realizaron operaciones con la COOPERATIVA MULTIACTIVA COMERCIALIZADORA DE COLOMBIA, identificada con Nit 900.519.109-8, por los siguientes conceptos:*

- *Servicio de transporte de ganado bovino en pie, la suma de CUATROCIENTOS NOVENTA Y UN MILLONES OCHOCIENTOS MIL PESOS Mcte. (\$491.800.000)*
- *Servicio de clasificación y pesada de ganado la suma de CIENTO TREINTA Y TRES MILLONES CUATROCIENTOS CUARENTA Y DOS MIL CUATROCIENTOS PESOS Mcte. (\$133.442.400).*
- *Suministro de alimento la suma de SEISCIENTOS VEINTE MILLONES CUATROCIENTOS VEINTISIETE MIL OCHOCIENTOS OCHENTA PESOS Mcte. (\$620.427.880)».*

La anterior información fue tomada fielmente de los libros de contabilidad de EXPOGANADOS INTERNACIONAL SAS, de los documentos legales, soportes internos y las operaciones realizadas de giros al exterior.

Se constata, de igual forma, que la cooperativa en cuestión declaró renta por el año gravable 2013, denunciando ingresos brutos por \$23.364.013.000<sup>45</sup>.

Así pues, en criterio de la Sala, los dos indicios tomados por la DIAN para desconocer las compras no son suficientes, pues, aunque inicialmente la respuesta al requerimiento ordinario de información no fue remitida por el revisor fiscal o contador de la Cooperativa Multiactiva Comercializadora de Colombia, como fue requerido por la DIAN, posteriormente esta misma información fue certificada por el contador de la cooperativa. Y el hecho de que la DIAN no haya podido ubicar a esta cooperativa se debe a que había cambiado recientemente de domicilio. En consecuencia, se reconocen los costos no aceptados por la DIAN, por \$1.245.670.280.

<sup>42</sup> Folios 163 y 164 c.a.

<sup>43</sup> Folios 1833 a 1841 c.a.

<sup>44</sup> Folio 1893 c.a.

<sup>45</sup> Folio 192 c.a.



Radicado: 68001-23-33-000-2018-00688-01 (27263)

Demandante: Expoganados Internacional SAS

Fallo

**5. Sanción por inexactitud.** Frente a la glosa que se mantiene, de acuerdo con el artículo 647 del ET, constituye inexactitud sancionable en las declaraciones tributarias, entre otros hechos, la inclusión de deducciones inexistentes que deriven en un menor impuesto o saldo a pagar o un mayor saldo a favor.

En este caso se da el supuesto sancionado por la norma, pues, en relación con la sociedad Asistransport SAS, quedó establecida la irrealidad de las operaciones (inexistencia de costos), hecho que la actora no pudo desvirtuar, de modo que no prospera el cargo de apelación.

En suma, de acuerdo con las determinaciones adoptadas en precedencia, la Sala revoca la sentencia apelada para declarar la nulidad parcial de los actos demandados y a título de restablecimiento del derecho, practica la siguiente liquidación:

R.	Concepto	Liquidación privada	Liquidación oficial de revisión	Liquidación CE
30	Total gastos de nómina	142.389.000	142.389.000	142.389.000
31	Aportes al sistema de seguridad social	24.149.000	24.149.000	24.149.000
32	Aportes al SENA, ICBF, cajas de compensación	5.577.000	5.577.000	5.577.000
33	Efectivo, bancos, ctas bancos, invers. Inmob., ctas cobrar	442.110.000	442.110.000	442.110.000
34	Acciones y aportes (soc. anónimas, limitadas, asimiladas)	0	0	0
35	Cuentas por cobrar clientes	28.340.276.000	28.340.276.000	28.340.276.000
36	Inventarios	0	0	0
37	Total gastos de nómina	613.367.000	613.367.000	613.367.000
38	Otros activos	356.960.000	356.960.000	356.960.000
39	Total patrimonio bruto	29.752.713.000	29.752.713.000	29.752.713.000
40	Pasivos	27.990.817.000	27.990.817.000	27.990.817.000
41	Total patrimonio líquido/líquido negativo	1.761.896.000	1.761.896.000	1.761.896.000
42	Ingresos brutos operacionales	122.685.250.000	122.685.250.000	122.685.250.000
43	Ingresos brutos no operacionales	1.907.983.000	1.907.983.000	1.907.983.000
44	Intereses y rendimientos financieros	128.450.000	128.450.000	128.450.000
45	Total ingresos brutos	124.721.683.000	124.721.683.000	124.721.683.000
46	Devoluciones, descuentos y rebajas	53.912.000	53.912.000	53.912.000
47	Ingresos no constitutivos de renta ni ganancia ocasional	0	0	0
48	Total ingresos netos	124.667.771.000	124.667.771.000	124.667.771.000
49	Costos de venta (para sistema permanente)	115.050.559.000	87.973.781.000	111.522.842.000
50	Otros costos (incl costo act pec y otros dist de los ant)	0	0	0
51	Total costos	115.050.559.000	87.973.781.000	111.522.842.000
52	Gastos operacionales de administración	860.919.000	860.919.000	860.919.000
53	gastos operacionales de ventas	5.726.174.000	5.726.174.000	5.726.174.000
54	Deducción inversiones en activos fijos	0	0	0
55	Otras deduc (serv públicos, fletes, seguros, imp., etc)	1.127.673.000	1.127.673.000	1.127.673.000
56	Total deducciones	7.714.766.000	7.714.766.000	7.714.766.000
57	Renta líquida del ejercicio	1.902.446.000	28.979.224.000	5.430.163.000
58	o pérdida líquida del ejercicio	0	0	0
59	Compensaciones	0	0	0
60	Renta líquida	1.902.446.000	28.979.224.000	5.430.163.000
61	Renta presuntiva	30.182.000	30.182.000	30.182.000
62	Rentas exentas	0	0	0
63	Rentas gravables	0	0	0
64	Renta líquida gravable	1.902.446.000	28.979.224.000	5.430.163.000
65	Ingresos por ganancias ocasionales	0	0	0
66	Costos y deducciones por ganancias ocasionales	0	0	0
67	Ganancia ocasionales no gravadas y exentas	0	0	0
68	Ganancia ocasional gravable	0	0	0
69	Impuesto sobre la renta gravable	475.611.000	7.244.806.000	1.357.541.000

20



Radicado: 68001-23-33-000-2018-00688-01 (27263)

Demandante: Expoganados Internacional SAS

Fallo

70	Descuentos tributarios	0		-
71	Impuesto neto de renta	475.611.000	7.244.806.000	1.357.541.000
72	Impuesto de ganancias ocasionales	0	0	0
73	Impuesto de remesas	0	0	0
74	Total impuesto a cargo	475.611.000	7.244.806.000	1.357.541.000
75	Anticipo por el año gravable	217.506.000	217.506.000	217.506.000
76	Saldo a favor sin sol dev o comp per fis ant	0	0	0
77	Autorretenciones	0	0	0
78	Otras retenciones	22.835.000	22.835.000	22.835.000
79	Total retenciones año gravable	22.835.000	22.835.000	22.835.000
80	Anticipo renta por el año gravable siguiente	289.690.000	289.690.000	289.690.000
81	Saldo a pagar por impuesto	524.960.000	7.294.155.000	1.406.890.000
82	Sanciones	-	6.769.195.000	881.930.000
83	Total saldo a pagar	524.960.000	14.063.350.000	2.288.820.000
84	o Total saldo a favor	0	0	0

Explicación de la sanción por inexactitud:

Concepto	Valor
Saldo a pagar determinado	\$1.406.890.000
Menos saldo a pagar declarado	\$524.960.000
Base sanción	\$881.930.000
Porcentaje	100%
Sanción determinada	\$881.930.000

Por último, se mantienen las sanciones impuestas al representante legal y al revisor fiscal, (artículo 658-1 del ET) que para el 2013 fueron tasadas dando aplicación al límite de los 4.100 UVT (\$110.048.100), cifra que resulta más benigna que el 20% de la sanción por inexactitud impuesta a la actora, aplicada con el principio de favorabilidad (\$176.386.000).

**6. Condena en costas.** De conformidad con los artículos 188 del CPACA y 365 numeral 5 del CGP, no procede la condena en costas en las dos instancias. Lo anterior, por cuanto si se accede parcialmente a las pretensiones de la demanda, como sucede en este asunto, el juez puede abstenerse de condenar en costas.

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

## FALLA

**1. REVOCAR** la sentencia apelada, en su lugar dispone:

**Primero. DECLARAR** la nulidad parcial de la Liquidación Oficial Revisión nro. 042412017000013 de 22 de marzo de 2017 y la Resolución 992232018000012 del 16 de marzo de 2018, por las cuales la DIAN modificó la declaración de renta del año gravable 2013 presentada por Expoganados Internacional SAS.

**Segundo.** A título de restablecimiento del derecho, **FIJAR** como impuesto a cargo el determinado en la liquidación practicada en la parte considerativa de este fallo.

**2.** Sin condena en costas en ambas instancias.

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

21



**Radicado:** 68001-23-33-000-2018-00688-01 (27263)

**Demandante:** Expoganados Internacional SAS  
Fallo

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**

*(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: <http://relatoria.consejodeestado.gov.co:8086/Vistas/documentos/validador>