



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

CONSEJERO PONENTE: WILSON RAMOS GIRÓN

Bogotá, D C., cuatro (04) de septiembre de dos mil veinticinco (2025)

Referencia: Nulidad y restablecimiento del derecho
Radicación: 25000-23-37-000-2019-00518-01 (27909)
Demandante: Sierraflor SAS
Demandada: DIAN

Temas: Renta 2014. Pasivos. Apelación

SENTENCIA DE SEGUNDA INSTANCIA

La Sala decide el recurso de apelación¹ interpuesto por la parte demandante contra la sentencia del 26 de mayo de 2023, proferida por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Subsección “A”, que resolvió²:

Primero: Negar las súplicas de la demanda.

Segundo: Sin condena en costas.

ANTECEDENTES

Actuación administrativa

Previo requerimiento especial y respuesta al mismo, mediante la Liquidación Oficial de Revisión 322412018000102 del 22 de marzo de 2018³, la DIAN modificó la declaración del impuesto de renta del año gravable 2014 presentada por Sierraflor SAS⁴ el 21 de abril de 2015, en el sentido de rechazar pasivos⁵ -por registrar en este rubro los aportes del partícipe oculto-, adicionar renta líquida gravable⁶ e imponer sanción por inexactitud -100 %-, acto confirmado con la Resolución 002261 del 28 de marzo de 2019⁷.

Demanda

En ejercicio del medio de control de nulidad y restablecimiento del derecho, previsto en el artículo 138 del CPACA (Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo, Ley 1437 de 2011), la parte demandante formuló las siguientes pretensiones⁸:

¹ SAMAI CE Índice 11.

² SAMAI Tribunal Índice 24, 17_SENTENCIA(.pdf) NroActua 24.

³ SAMAI CE Índice 2, Expediente digital, ED_C01_01 OTROS-CUADERNO 01 PRINCIPAL(.pdf) NroActua 2. ff. 136 a 144 vto.

⁴ Su objeto social es la explotación en el sector agropecuario e inmobiliario, talla, comercialización tanto a nivel nacional como internacional.

⁵ \$568.434.000. Precisó la DIAN que según la normativa contable -Decreto 2650 de 1993- y disposiciones del Código de Comercio, los aportes del socio oculto o inactivo se deben llevar como una cuenta de orden, y su registro como pasivo solo procede al liquidarse el contrato de cuentas en participación, lo cual no había ocurrido en el periodo fiscalizado.

⁶ La adición de la renta líquida gravable se dio en aplicación del artículo 239-1 del ET. Aspecto no cuestionado por la demandante.

⁷ SAMAI CE Índice 2, Expediente digital, ED_C01_01 OTROS-CUADERNO 01 PRINCIPAL(.pdf) NroActua 2. ff. 33 a 42.

⁸ SAMAI CE Índice 2, Expediente digital, ED_C01_01 OTROS-CUADERNO 01 PRINCIPAL(.pdf) NroActua 2. ff. 134 a 135.



1. Que se declare la nulidad del anexo Liquidación Oficial de Revisión No. 322412018000102 del 22/03/2018 por concepto de renta año gravable 2014, liquidación formulario 1110602225002, teniendo en cuenta que contra este se interpuso recurso y no se encuentra, esta resolución, en firme, ya que fue formulada para decretar la modificación de la declaración del impuesto a la renta año gravable 2014 presentada mediante formulario No. 1110602225002 y radicado No. 91000289108491 de fecha 21 de abril de 2015, la cual fue expedida como resultado de investigación contenida en el expediente No. IN 2014 2017 315 de fecha 01/02/2017, adelantado por la Dirección Seccional de Impuestos de Bogotá – DIAN.
2. Que se declare la nulidad de la Resolución No. 002261, la cual decide el recurso de reconsideración contra la resolución de Liquidación Oficial de Revisión No. 322412018000102.
3. Que consecuencialmente, se restituya el derecho del contribuyente a obtener la firmeza de la declaración del impuesto a la renta año gravable 2014 presentada mediante formulario No. 1110602225002 y radicado No. 91000289108491 de fecha 21 de abril de 2015.

Invocó como normas vulneradas los artículos 29 de la CP (Constitución Política) y 711, 712, 742, 743, 746 del ET; bajo el siguiente concepto de violación:

Los actos acusados adolecen de falsa de motivación, vulneración al debido proceso y justicia tributaria, al desconocerse el principio de correspondencia y porque, en su entender, el pasivo es real, derivado del aporte del socio oculto del contrato de cuentas en participación⁹. La demandada no valoró las pruebas, pues se demostró, mediante el referido contrato y demás documentos, que el aporte del partícipe oculto se registró contablemente por error en la cuenta de pasivo (2840), sin que la demandada diera oportunidad de corregir el yerro y, en todo caso, no podía aportarse la liquidación del contrato, pues, esta ocurrió hasta el año 2017. Además, no existe renta asociada al pasivo rechazado, ni se explicó cuál es el menoscabo causado¹⁰.

No se configuró inexactitud sancionable porque el pasivo es real, dado que el contrato de cuentas no se había liquidado y la contabilización del mismo fue un error del departamento contable que no se ocultó a la autoridad. La sociedad actuó de buena fe y hubo una diferencia de criterios «teniendo en cuenta que los hechos planteados corresponden a la realidad económica del contribuyente».

Contestación de la demanda

La entidad demandada se opuso a las pretensiones, con fundamento en lo siguiente¹¹:

Defendió la legalidad de los actos, pues no era posible declarar en el pasivo los aportes del socio oculto, sino hasta que el contrato se liquidara, que es el momento en que el gestor se obliga con los partícipes a restituir los aportes recibidos. Adicionalmente, en gracia de discusión, en el contrato de cuentas en participación no se estableció la obligación del gestor de contabilizar los aportes del socio inactivo como pasivos, y en el numeral segundo de la cláusula cuarta del referido contrato se precisó que estos «se entregan a manera de inversión y no de mutuo», por tanto, no se vulneraron los derechos y principios alegados en la demanda.

Al incluirse pasivos inexistentes en la declaración, es procedente la sanción por inexactitud. No se configuró diferencia de criterios, sino el desconocimiento de la normativa.

⁹ Suscrito el 05 de septiembre de 2013.

¹⁰ Se refirió a la ausencia de daño al Estado con ocasión del rechazo del pasivo.

¹¹ SAMAI Tribunal, índice 16, 10_RECIBEMEMORIALES_25000233700020190051(.ZIP) NroActua 16, 25000233700020190051800 - SIERRA FLOR SAS vs DIAN – contestación-sign.pdf.



Sentencia apelada

El tribunal negó las pretensiones de la demanda, sin condenar en costas¹². La demandada respetó la regla de correspondencia porque, desde el requerimiento especial, se propuso la modificación del rubro pasivos respecto del aporte efectuado por el socio oculto. La contabilidad es prueba idónea de las operaciones cuando se lleva en debida forma, y ante la indebida contabilización como pasivo -2840¹³ de la inversión del partícipe oculto, se desconoció lo dispuesto en el Decreto 2650 de 1993, que prevé que tales aportes se registran en una cuenta de orden -9135¹⁴, hasta tanto no se liquide el contrato, momento en el cual procedería su reconocimiento como pasivo.

Se valoraron debidamente las pruebas aportadas, en específico el contrato de cuentas en participación, –cuyo clausulado señaló expresamente que el aporte efectuado no es a título de mutuo, sino de inversión–, y los demás documentos que dan cuenta del desarrollo y ejecución del contrato por parte de la demandante. No obstante, conforme a la naturaleza del referido contrato, las obligaciones del gestor y la normativa que regula la materia, el reconocimiento como pasivo del aporte del socio oculto solamente es procedente al momento de su liquidación, lo cual ocurrió hasta el 30 de noviembre de 2017, de manera que, para el año 2014, el pasivo era improcedente. Así, no se trató de un simple error contable de la actora, sino de una modificación de la realidad económica, que disminuyó el patrimonio de la sociedad, cuya consecuencia es la adición de renta líquida gravable acorde con el artículo 239-1 del ET –aspecto no discutido– descartando el desconocimiento de la realidad del contrato y la vulneración de los principios y derechos señalados, sin desvirtuar la legalidad de los actos acusados.

Por último, aunque la operación económica existió –aporte del socio oculto–, lo relevante es que esta no corresponde a un pasivo; por tal razón, procede la sanción por inexactitud sin que se trate de una diferencia de criterios, sino de la falta de comprobación de la veracidad del pasivo.

Recurso de apelación

La parte demandante apeló la sentencia de primera instancia¹⁵. Insistió en el error contable del aporte del socio oculto y la existencia «real» del contrato de cuentas en participación que estaba vigente en el periodo discutido. Señaló, genéricamente, que a la autoridad no le interesó la «verdad real de los hechos», y aludió a la vulneración de principios como la equidad, capacidad económica y justicia tributaria, al tiempo que pidió efectuar un análisis a la verdad de los hechos ocurridos, relativo a un contrato de cuentas en participación que no fue entendido por la administración, lo que aparejó desconocimiento del debido proceso y consecuencias injustas. Además, la sanción por inexactitud es improcedente porque el pasivo es real, soportado en un contrato de cuentas sin liquidar y, agregó, que en la imposición de la multa se omitió aplicar el principio de antijuricidad material¹⁶.

¹² SAMAI Tribunal índice 24, 17_SENTENCIA(.pdf) NroActua 24.

¹³ El Decreto 2650 de 1993 establece respecto de la cuenta 2840 CUENTAS EN PARTICIPACIÓN que se acredita «Por el valor resultante a favor del (los) partícipe (s), bien sea por aportes o utilidades, en la liquidación parcial o definitiva del respectivo contrato de Cuentas en Participación, obtenido en la cuenta 9135 - Cuentas en Participación»

¹⁴ El Decreto 2650 de 1993 establece respecto de la cuenta 9135 CUENTAS EN PARTICIPACIÓN que «Registra el valor de las responsabilidades contraídas por el ente económico, quien actúa en calidad de gestor (administrador del negocio) en la ejecución de contratos de Cuentas en Participación (...), tales como obligaciones financieras, proveedores, (...), aportes de los partícipes, ingresos, entre otros»

¹⁵ SAMAI Tribunal índice 27, 28_RECIBEMEMORIALES_RECURSOFALLO1INST(.pdf) NroActua 27.

¹⁶ Argumento no expuesto en la demanda.



Pronunciamientos finales

Las partes no se pronunciaron. El Ministerio Público guardó silencio.

CONSIDERACIONES DE LA SALA

Cuestión previa

1- El magistrado Luis Antonio Rodríguez Montaño manifestó por escrito encontrarse impedido porque conoció el proceso en primera instancia (índice 13, Samai). La Sala encuentra configurada la causal invocada y declarará fundado el impedimento, de conformidad con el artículo 141.2 del CGP. En consecuencia, quedará separado del conocimiento del presente asunto.

Problema jurídico

2- Se juzga la legalidad de los actos demandados atendiendo a los cargos de apelación propuestos por la demandante -apelante única- contra la sentencia de primera instancia que negó las pretensiones de la demanda sin condenar en costas. En concreto, corresponde establecer si, en el caso, los aportes efectuados por el socio oculto en desarrollo del contrato de cuentas en participación podían declararse como pasivos por el socio gestor en la declaración de renta del periodo discutido 2014.

Análisis del caso concreto

3- Se destaca que el reproche de la actora en la apelación se circunscribió a insistir en el error contable del aporte del socio oculto y la existencia «real» del contrato de cuentas en participación vigente en el periodo discutido; y aludir de forma genérica, que a la autoridad no le interesó la «verdad real de los hechos» ni el análisis de los mismos, lo que aparejó vulneración de los principios de equidad, capacidad económica y justicia tributaria, así como desconocimiento del debido proceso y consecuencias injustas.

No obstante, encuentra la Sala que los cuestionamientos de la apelante no atacan el fondo de la decisión adoptada por el *a quo*, quien concluyó que no se desvirtuó la legalidad de los actos ni se vulneraron los principios alegados, porque *i)* acorde con la normativa que regula la contabilización de los aportes de los socios ocultos en los contratos de cuentas en participación -Decreto 2650 de 1993- estos se registran en cuentas de orden -9135- y no pueden ser llevados como pasivos, sino hasta la liquidación del contrato -no había ocurrido en el 2014, pues sucedió hasta el 30 de noviembre de 2017, aspecto en el cual coinciden las partes-; *ii)* que se valoraron debidamente las pruebas, en específico el contrato aludido que establecía con claridad que los aportes del partícipe inactivo se entregaban a título de inversión y no de mutuo, con lo cual en el periodo discutido -2014- no existía el referido pasivo para el gestor; y *iii)* que la declaración de un pasivo inexistente daba lugar a la adición de renta líquida gravable -aspecto no discutido por la actora-.

Así, lo aducido en la apelación, no desvirtúa lo planteado y concluido por el tribunal con base en la normativa aplicable y la valoración de las pruebas, pues los argumentos de la



actora se contraen a insistir en un error contable que no hace frente al análisis del *a quo*, -sino que, por el contrario, lo refuerza-, ni controvierte la decisión apelada.

Igualmente, la alusión a la «verdad real de los hechos» no tiene la entidad de enervar la normativa sobre contabilización de los contratos de cuentas en participación -en punto a que los aportes de los socios ocultos se registran como pasivos al momento de la liquidación del contrato, que es cuando surge la obligación del gestor de devolver o reintegrar los aportes a los partícipes inactivos, lo que en el caso concreto ocurrió hasta el 30 de noviembre de 2017-.¹⁷

Así, los fundamentos de la sentencia recurrida se mantienen incólumes y no dan paso a modificarla en el marco de la función del juez de segundo grado.¹⁸

4- Resta decidir sobre la sanción por inexactitud. Frente al argumento novedoso traído en la apelación sobre la inaplicación del principio de antijuricidad material en la imposición de la sanción, no se emitirá pronunciamiento por no haber sido propuesto en la demanda. Y comoquiera que se encuentre configurado el hecho sancionable previsto en el artículo 647 ET, consistente en incluir en la declaración un pasivo inexistente, la sanción impuesta en los actos demandados -100 %- y avalada por el *a quo* se mantendrá.

En consecuencia, se confirmará la sentencia apelada.

Conclusión

5- Por lo razonado en precedencia se establece que en este caso, como lo concluyó el tribunal, no era procedente declarar como pasivo los aportes efectuados por el socio oculto en desarrollo del contrato de cuentas en participación, sin que la actora desvirtuara los fundamentos del fallo apelado, que se mantiene incólume.

Costas

6- Acorde con el criterio de la Sección, por no estar probadas en el expediente, no se condenará en costas en esta instancia, conforme con el artículo 365.8 del CGP.

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

FALLA

1. **Declarar** fundado el impedimento manifestado por el magistrado Luis Antonio Rodríguez Montaño. En consecuencia, queda separado del conocimiento de este proceso.

2. **Confirmar** la sentencia apelada.

¹⁷ SAMAI CE índice 2, Expediente digital, *ED_C01_01 OTROS-CUADERNO 01 PRINCIPAL.pdf* NroActua 2. ff. 119 a 120.

¹⁸ Sentencias del 13 de septiembre de 2012 (exp. 17343, CP. Carmen Teresa Ortiz de Rodríguez) reiterada en las sentencias del 02 de noviembre de 2023, 13 de junio y 25 de julio de 2024 (exp. 26575, 27826 y 25786, respectivamente, CP: Wilson Ramos Girón): «el apelante debe exponer los argumentos soporte para modificar total o parcialmente la decisión de primera instancia y que, a la vez, sirven de marco para cumplir con la función, que **no es oficiosa**, de decidir la impugnación». (Se destaca)



3. Sin condena en costas en esta instancia.

Notifíquese y comuníquese. Devuélvase al tribunal de origen. Cúmplase.

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

(Firmado electrónicamente)
WILSON RAMOS GIRÓN
Presidente

(Firmado electrónicamente)
MYRIAM STELLA GUTIÉRREZ ARGÜELLO **CLAUDIA RODRÍGUEZ VELÁSQUEZ**

*La validez e integridad pueden comprobarse acudiendo a la siguiente dirección electrónica:
<https://samai.consejodeestado.gov.co/Vistas/documentos/evalificador>*