



Radicado: 25000-23-37-000-2015-01668-01(25560)
Demandante: PROMOTORA EQUILÁTERO S.A.S
FALLO

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

Consejero Ponente: MILTON CHAVES GARCÍA

Bogotá D.C., cuatro (4) de agosto de dos mil veintidós (2022)

Referencia: MEDIO DE CONTROL DE NULIDAD Y
RESTABLECIMIENTO DEL DERECHO
Radicación: 25000-23-37-000-2015-01668-01(25560)
Demandante: PROMOTORA EQUILÁTERO S.A.S.
Demandado: U.A.E. DIAN
Temas: Impuesto de renta 2010. Contrato de cuentas en
participación. Partícipe oculto. Procedencia de deducciones.

SENTENCIA SEGUNDA INSTANCIA

La Sala decide el recurso de apelación interpuesto por la demandante contra la sentencia del 12 de febrero de 2020, proferida por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Subsección "A", mediante la cual se accedió parcialmente a las pretensiones de la demanda y no se condenó en costas¹.

La parte resolutive de la sentencia apelada dispuso lo siguiente:

PRIMERO: DECLARAR LA NULIDAD PARCIAL de la Liquidación Oficial de Revisión 322412014000109 de 17 de marzo de 2014 y la Resolución No. 900.302 de 14 de abril de 2015 proferidas por la División de Gestión de Liquidación y la Dirección de Gestión Jurídica de la DIAN, respectivamente, mediante las cuales modificó [a la actora] la declaración del impuesto sobre la renta del año gravable 2010, 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.

¹ Índice 13 de SAMAI.



Radicado: 25000-23-37-000-2015-01668-01(25560)
Demandante: PROMOTORA EQUILÁTERO S.A.S
FALLO

TERCERO: No se condena en costas por las razones expuestas en la parte considerativa de esta providencia. (...)"

ANTECEDENTES

El 24 de marzo de 2011, PROMOTORA EQUILÁTERO S.A.S. presentó la declaración de renta del año gravable 2010. Registró pasivos por \$15.082.571.000, gastos operacionales de administración por \$1.116.230.000, otras deducciones por \$434.179.000 y un impuesto a cargo de \$62.566.000.²

Previos requerimiento especial y respuesta a este, por Liquidación Oficial de Revisión No. 322412014000109 del 17 de marzo de 2014³, la DIAN modificó a PROMOTORA EQUILÁTERO S.A.S la declaración de renta de 2010. Rechazó pasivos por \$600.000.000, gastos operacionales de administración por \$1.116.230.000, otras deducciones por \$434.179.000 e impuso sanción por inexactitud por \$818.616.000.

Por Resolución N° 900302 de 14 de abril de 2015⁴, la DIAN modificó la liquidación oficial de revisión. Aceptó los pasivos rechazados por \$600.000.000 y otras deducciones por \$59.773.000. Mantuvo el rechazo de gastos operacionales de administración por \$1.116.230.000 y de otras deducciones por \$374.406.000 y reliquidó la sanción por inexactitud en \$787.056.000.

DEMANDA

PROMOTORA EQUILÁTERO S.A.S, en ejercicio del medio de control previsto en el artículo 138 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo, formuló las siguientes pretensiones⁵:

1. "Que se declare la nulidad de la Liquidación Oficial de Revisión No. 322412014000109 del 17 de marzo de 2014, por medio de la cual se pretende modificar la declaración del impuesto de renta y complementarios del año gravable 2010 del contribuyente PROMOTORA EQUILÁTERO S.A.S.

² Folio 5 c.p.

³ Folios 28-40 c.p.

⁴ Folios 13-26 c.p.

⁵ Fl. 2 c.p.



2. Que se declare la nulidad de la Resolución No. 900302 del 14 de abril de 2015, proferida por la División de Gestión Jurídica de la DIAN, por medio de la cual se resolvió recurso de reconsideración.

3. Que, a título de restablecimiento del derecho, se libere a la demandante de la obligación de pagar las sumas a su cargo derivadas de los actos administrativos demandados.”

Invocó como disposiciones violadas, las siguientes:

- Artículo 29 de la Constitución Política.
- Artículos 107, 730, 742 y 771-2 del ET.

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

Procede la deducción de los gastos operacionales de administración (\$1.116.230.000)

La demandante celebró contratos de cuentas en participación para la ejecución de proyectos inmobiliarios, en los cuales intervino como socio oculto. En esta condición, le fueron asignadas obligaciones como análisis de prefactibilidad, diseño arquitectónico, elaboración de presupuestos, la consecución de las unidades inmobiliarias y la obtención de licencias de urbanismo y construcción.

En la gerencia de proyectos, la labor realizada por la actora involucra la realización de actividades administrativas, legales, comerciales, financieras y de mercado, necesarias para que se lleven a cabo los proyectos inmobiliarios en los que participa.

Los gastos registrados por la sociedad son gastos propios y están soportados y registrados correctamente en su contabilidad. Se refieren específicamente a gastos de administración, gastos en ventas, gastos previos a la estructuración y gastos para la ejecución de los diferentes contratos, tanto en cuentas en participación como de fiducia mercantil.

Además, no existe prueba de que el socio gestor registró los mismos gastos, como lo afirma la DIAN, pues son gastos propios de la actora.

Igualmente, los gastos tienen relación de causalidad con la actividad productora de renta de la demandante, pues incurrió en erogaciones para ejecutar los distintos proyectos inmobiliarios y en virtud de ello, se generaron a su favor utilidades en

3

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

www.consejodeestado.gov.co





cada uno. También cumplen el requisito de necesidad, ya que se relacionan con la actividad regular de cualquier empresa, que hacen posible el desarrollo del objeto social. Y son proporcionales a la utilidad recibida.

La actora no cuestionó la procedencia de otras deducciones (\$374.405.929) -por intereses y GMF pagados y donaciones-.

CONTESTACIÓN DE LA DEMANDA

La DIAN se opuso a las pretensiones de la demanda, con fundamento en lo siguiente⁶:

Los ingresos declarados por la demandante por el periodo gravable 2010 provienen de las utilidades recibidas de los contratos de cuentas en participación suscritos con Monserrate 2010 S.A, en los cuales participó como socio oculto, para la ejecución de un proyecto de construcción de vivienda de interés social denominado Ciudadela Monserrate; de la venta de derechos de cuentas en participación a Paralelo 108 Centro Empresarial; de utilidades en el fideicomiso Hotel Casa Quinta con la Fiduciaria Davivienda e intereses presuntos.

En consecuencia, con base en el principio de asociación, en concordancia con los requisitos de causalidad y necesidad, solo son deducibles los costos y gastos asociados a la actividad desarrollada por la actora para producir tales ingresos en el mismo periodo gravable.

Si los costos y gastos en que incurrió la demandante no conducen a la obtención de los ingresos declarados por ella en el mismo año gravable, no pueden ser deducibles, como sucedió en el presente asunto. En efecto, no se encuentra demostrado que los costos y deducciones declarados por la actora en el año 2010 tuvieron conexidad e injerencia con la actividad que le produjo las rentas en dicho año gravable.

El revisor fiscal de la demandante hizo constar que para el año 2010 la actora no registró ventas de inmuebles destinados a uso residencial, que es su objeto principal, y que obtuvo ingresos por concepto de dividendos en sociedades en las cuales tiene inversión y desarrollan el mismo objeto social.

Mediante oficio radicado de 23 de septiembre de 2011, el representante legal de PROMOTORA EQUILÁTERO informó lo siguiente: "5^o) *En la declaración de renta*

⁶ Fls. 131-146c.p.



del periodo 2010 se declararon en el renglón ingresos operacionales, los dividendos obtenidos en la inversión en sociedades que desarrollan el mismo objeto social. Cabe anotar, que para el periodo 2010, la sociedad no efectuó ventas directas. Estas ventas se realizarán cuando se terminen las obras de construcción".

De acuerdo con los contratos de cuentas en participación, solo el socio gestor o activo puede reputarse como dueño y responsable del negocio frente a terceros, de conformidad con el artículo 510 del Código de Comercio. Por esta razón, salvo prueba en contrario, solo el socio gestor asume los costos, gastos y demás erogaciones que se requieran para la ejecución del contrato.

En materia contable, los derechos y obligaciones que se deriven de los contratos de cuentas en participación serán registrados por el socio gestor, quien está obligado a declarar la totalidad de los ingresos, costos y gastos de la operación durante el respectivo periodo gravable, en las cuentas de orden respectivas. Al socio oculto solo le corresponde reconocer el aporte realizado en la cuenta 1260 -cuenta de participación.

Durante el año 2010, la actora adelantó directamente, por su cuenta y riesgo, los proyectos de construcción registrados en la cuenta PUC 1415 —obras de construcción en curso-. En la ejecución de dichos proyectos realizó operaciones que le generaron costos y gastos. Y de esos proyectos se espera un beneficio económico futuro (ingresos futuros). Conforme quedó evidenciado en las pruebas que figuran en el expediente, por el año gravable 2010, la actora no registró ventas de inmuebles destinados a uso residencial. Por tanto, los que figuran como gastos operacionales de administración no se encuentran asociados a los ingresos del mismo periodo y debieron ser contabilizados como cargos diferidos, de acuerdo con la naturaleza de dichas erogaciones.

Los cargos diferidos tienen como objetivo no afectar la información financiera de la empresa en los periodos en los que aún no se han utilizado esos gastos, ya que si los gastos pagados de forma anticipada se llevan al gasto y no al activo sin que se haya generado ingreso alguno, se estarían imputando unos gastos que no tienen ninguna relación con el ingreso, como sucede en el presente asunto, en el que si bien existen unos gastos contabilizados y declarados por el contribuyente, no existe prueba idónea que permita demostrar que tales gastos se encuentran asociados y, en consecuencia, tienen relación de causalidad y necesidad con los ingresos percibidos por la demandante durante el año 2010.

Aunque la sanción por inexactitud no fue cuestionada por la actora, se encuentra procedente su imposición conforme con el artículo 647 del ET.



SENTENCIA APELADA

El Tribunal anuló parcialmente los actos demandados para reliquidar la sanción por inexactitud por favorabilidad. Las razones de la decisión se resumen así⁷:

No hay lugar a pronunciarse sobre la **procedencia de otras deducciones (\$374.405.929)**, por pago de intereses (art. 117 del ET), pago de GMF (art. 115 del ET) y donaciones (artículo 125 ET). Lo anterior, porque este punto constituye un nuevo cargo de nulidad que no se desarrolló en la demanda sino en los alegatos de conclusión y constituiría una vulneración del debido proceso de la DIAN.

Debe mantenerse el rechazo de gastos operacionales de administración. La demandante celebró contratos de cuentas en participación, en calidad de partícipe oculto o inactivo, con el fin de desarrollar los proyectos inmobiliarios Monserrate, Gualanday y Paralelo 108.

Los ingresos obtenidos por la actora en el año 2010, corresponden a las utilidades y venta de los derechos derivados de los contratos de cuentas en participación.

De acuerdo con el principio de asociación, que es aplicable tanto en la materia contable como fiscal, no es posible deducir un gasto o costo que no esté asociado a un ingreso. Este principio también es denominado como relación de causalidad.

No está demostrada la relación de causalidad de los gastos operacionales de administración con los ingresos por utilidades de los contratos de cuentas en participación. La demandante se limita a indicar, sin prueba alguna, que los gastos incurridos tienen relación directa con el objeto principal de la sociedad, por lo que incumple con el requisito de causalidad de que trata el artículo 107 del ET.

Debe mantenerse la sanción por inexactitud, pero se debe reliquidar a la tarifa del 100%, teniendo en cuenta el principio de favorabilidad. En consecuencia, se determinó la sanción en \$490.910.000.

No procede la condena en costas porque no están probadas.

RECURSO DE APELACIÓN

La demandante interpuso recurso de apelación por las siguientes razones⁸:

⁷ Fls. 198-215 c.p.

⁸ Fls. 224-232 c.p.



En los alegatos de primera instancia no se formuló un nuevo cargo de nulidad sobre la **procedencia de otras deducciones (\$374.405.929)**. Solo se insistió en que los gastos allí mencionados están debidamente probados y cumplen los requisitos del artículo 107 del ET. Por tanto, tiene derecho a solicitar su deducción.

Proceden los gastos operacionales declarados por la actora (\$1.116.230.000)

La sentencia de primera instancia consideró equivocadamente que los gastos del contrato de cuentas en participación fueron asumidos por el partícipe gestor por ser quien tiene conocimiento de la cuantificación de los gastos.

La celebración de un contrato de cuentas en participación es el resultado del trabajo de socios gestores y ocultos. Esa actividad empresarial genera gastos que están directamente relacionados con el contrato de cuentas en participación, son necesarios y no están ni pueden estar registrados en la contabilidad del socio gestor.

Resulta errado concluir que en un contrato de cuentas en participación solo son deducibles los gastos registrados en la contabilidad del gestor y por esa razón no se aceptan los gastos del socio oculto o inactivo, relacionados con ese tipo de contratos.

Los gastos del socio oculto están demostrados en la contabilidad de la demandante y los documentos soportes de la misma. Además, la existencia de los gastos no fue controvertida por la DIAN.

No se tuvo en cuenta la prueba documental y se presumió que los gastos solicitados por la actora estaban registrados tanto por el socio gestor como por el partícipe oculto, lo cual es falso.

No hay lugar a imponer sanción por inexactitud, porque los valores declarados corresponden a gastos y erogaciones reales en que incurrió la demandante, en el periodo que se revisa.

ALEGATOS DE CONCLUSIÓN

La **demandante** reiteró los argumentos expuestos en la demanda y en el recurso de apelación⁹

⁹ Índice 16 de SAMAI.



La **DIAN** insistió en los argumentos señalados en la contestación de la demanda¹⁰.

El **Ministerio Público** no intervino en esta etapa del proceso.

CONSIDERACIONES DE LA SALA

En los términos del recurso de apelación interpuesto por la demandante, la Sala establece si debe estudiarse la procedencia de otras deducciones (\$374.405.929) y si procede el rechazo de deducciones por gastos operacionales de administración (\$1.116.230.000). Si es del caso, se estudia la procedencia de la sanción por inexactitud.

Cuestión previa

La Consejera Stella Jeannette Carvajal Basto manifestó que estaba impedida para conocer de este asunto con base en el artículo 141 numeral 2 del Código General del Proceso, porque conoció del proceso en instancia anterior¹¹.

Comoquiera que, en efecto, la doctora Carvajal Basto, en su condición de magistrada del Tribunal Administrativo de Cundinamarca, conoció del proceso en primera instancia, dado que admitió la demanda, se configura la causal de impedimento invocada.

En consecuencia, se declara fundado el impedimento y se separa del conocimiento del presente proceso a la Consejera Stella Jeannette Carvajal Basto. No se ordena sortear conjuez porque existe cuórum decisorio, de acuerdo con el numeral 3° del artículo 131 de la Ley 1437 de 2011¹².

Asunto de fondo

La Sala modifica la sentencia apelada según el siguiente análisis:

¹⁰ Índice 17 de SAMAI.

¹¹ Índice 23 de SAMAI.

¹² Modificado por el artículo 21 de la Ley 2080 de 2021.



El rechazo de otras deducciones no es objeto de discusión en el proceso

La apelante sostiene que tiene derecho a discutir en el proceso la procedencia de otras deducciones (\$374.405.929). Lo anterior, porque lo alegó en la demanda y en los alegatos de primera instancia solo se limitó a insistir en que tales deducciones están probadas y cumplen los requisitos del artículo 107 del ET.

La Sala advierte que no es objeto de este proceso el estudio sobre la procedencia de las deducciones en mención (intereses y GMF pagados y donaciones) porque la actora no cuestionó su rechazo en la demanda. Lo hizo solo en los alegatos de conclusión de primera instancia y esa no es la oportunidad para adicionar o corregir la demanda. El pronunciamiento sobre este cargo implicaría la violación del debido proceso de la DIAN, como lo advirtió el Tribunal, pues en el proceso no tuvo la oportunidad de oponerse a los argumentos de la actora para justificar el derecho a la deducción¹³. No prospera el cargo.

Son deducibles los gastos operacionales de administración (\$1.116.230.000)

El fallo apelado mantuvo el rechazo oficial de los gastos operacionales de administración, en esencia, porque no está demostrada la “relación de causalidad” de tales gastos con los ingresos por utilidades de los contratos de cuentas en participación que obtuvo la actora en el año 2010, como partícipe oculto en varios contratos de cuentas en participación.

La demandante, por su parte, sostiene que la celebración de un contrato de cuentas en participación genera gastos que están directamente relacionados con el contrato, son necesarios y no pueden estar registrados en la contabilidad del socio gestor. Igualmente, afirma que es un error concluir que en un contrato de cuentas en participación solo son deducibles los gastos registrados en la contabilidad del gestor y por esa razón no se aceptan los gastos del socio oculto o inactivo, relacionados con ese tipo de contratos. Afirma, además, que los gastos del socio oculto están registrados en la contabilidad de la demandante, que no fue controvertida por la DIAN, y se encuentran debidamente soportados.

Dado que en esta instancia se discute, en últimas, la procedencia de los gastos operacionales de administración por el cumplimiento del requisito de **relación de causalidad**, la Sala solo analiza si se cumple este requisito del artículo 107 del ET, en los siguientes términos:

¹³ Entre otras sentencias, ver la de 9 de septiembre de 2021, exp 23995, C.P. Julio Roberto Piza Rodríguez.



De acuerdo con el artículo 507 del Código de Comercio, las cuentas en participación se han entendido como “*un contrato por el cual dos o más personas que tienen la calidad de comerciantes toman interés en una o varias operaciones mercantiles determinadas, que deberá ejecutar uno de ellos en su solo nombre y bajo su crédito personal, con cargo de rendir cuenta y dividir con sus partícipes las ganancias o pérdidas en la proporción convenida*”.

Según el artículo 508 ib., dicho contrato no está sometido a solemnidades en cuanto a su formación y, por ende, el objeto, la forma, el interés y las demás condiciones están regidas por el acuerdo de los partícipes.

En este contrato hay un socio que es el gestor, quien se considera único dueño del negocio frente a terceros, mientras que los demás partícipes son ocultos. Por lo tanto, los terceros solo tendrán acción contra el gestor¹⁴.

La intención del gestor es obtener capital para realizar su gestión, en tanto que la de los partícipes es la de participar en un negocio para obtener un rendimiento, pero asumiendo también una eventual pérdida, lo que permite entender que el aporte del partícipe sea fundamentalmente de capital, pues es el gestor quien tiene la aptitud o idoneidad para ejecutar o celebrar el negocio propiamente dicho.

En cuanto a la participación, es primordial que se pruebe el reparto de las ganancias o pérdidas en esta clase de contratos, independientemente del mecanismo que se haya acordado por las partes y de su periodicidad¹⁵.

Frente al tratamiento fiscal de los ingresos provenientes de la explotación de los contratos de cuentas por participación, se destaca que deben ser contabilizados, en su totalidad, por el socio gestor, y registrados en su declaración de renta. Respecto a los costos y las deducciones relacionados con el negocio, solo podrán ser solicitados por el socio gestor, quien puede llevar como costo deducible la utilidad pagada a los ocultos.¹⁶

¹⁴ En el marco de la normativa fiscal vigente para el momento de los hechos, modificada posteriormente con la Ley 1819 de 2016 (art. 18).

¹⁵ Sentencias del 23 de agosto de 2012, Exp. 18306, C.P. William Giraldo Giraldo, del 2 de agosto de 2017, Exp. 20701, y del 27 de junio del 2018, Exp. 21745, C.P. Jorge Octavio Ramírez Ramírez.

¹⁶ Sentencia del 27 de agosto de 2020, exp 22805, C.P. Stella Jeannette Carvajal Basto.



En relación con el socio oculto, este declarará, junto a sus propios ingresos, únicamente la utilidad que le corresponda según lo pactado en el contrato de cuentas en participación¹⁷.

En el caso concreto, se encuentra probado que la demandante suscribió los siguientes contratos de cuentas en participación, en calidad de partícipe oculto:

1. Contrato de cuentas en participación celebrado por la demandante e INGEURBE S.A. en calidad de partícipe inactivo y la sociedad Monserrate 2010 S.A. en calidad de partícipe gestor, cuyas principales cláusulas son las siguientes¹⁸:

“PRIMERA: OBJETO El presente contrato tiene por objeto que el partícipe gestor en su nombre y bajo su propio crédito, pero en provecho y obrando en interés de los PARTÍCIPIES INACTIVOS, ponga todos los medios lícitos a su alcance para construir y comercializar el proyecto inmobiliario de vivienda de interés social denominado "Ciudadela Monserrate", en un lote de terreno ubicado en el Municipio de Soacha, San Mateo, el cual se desarrollará en varias etapas, conformadas por apartamentos y casas, realizando los trámites y actos jurídicos relacionados con la enajenación al público de las unidades inmobiliarias que resulten del proyecto, rindiendo las cuentas correspondientes y participación en los resultados del negocio en las proporciones indicadas en este documento, dividiendo las ganancias o pérdidas entre las partes.

SEGUNDA. OBLIGACIONES DE LAS PARTES

2.1. DEL PARTÍCIPE GESTOR:

[...]

Realizar la liquidación final de cuentas y repartir las utilidades o pérdidas conforme los términos aprobados por EL COMITÉ DE PARTÍCIPIES.

PARÁGRAFO: Las partes con la suscripción del presente contrato manifiestan que la obligación del partícipe gestor de entregar los aportes relacionados en la cláusula tercera del presente contrato ya fue debidamente cumplida.

2.2. DE LOS PARTÍCIPIES INACTIVOS:

2.2.1 Llevar a cabo las siguientes funciones que se mencionan a título enunciativo:

1. Análisis de prefactibilidad.
2. Diseño arquitectónico del proyecto.
3. Presupuestos.
4. Obtención de licencias de urbanismo y construcción.
5. Construcción de las unidades inmobiliarias.

¹⁷ En el marco de la normativa fiscal vigente para el momento de los hechos, modificada posteriormente con la Ley 1819 de 2016 (art. 18).

¹⁸ Fls. 391-393 c.a.2



6. Solicitar los créditos que llegaren a ser necesarios para el desarrollo del proyecto.
7. Y las demás actividades intrínsecas del desarrollo del Proyecto y las que se generen conforme las obligaciones que se encuentren contenidas en la legislación vigente.
8. Aprobar la rendición de cuentas del socio gestor y la liquidación final del contrato.

PARÁGRAFO: Las partes con la suscripción del presente contrato manifiestan que la obligación de entregar los aportes de los partícipes inactivos relacionados en la cláusula tercera del presente contrato ya fue debidamente cumplida.

TERCERA- APORTES.

Con el fin de participar en el desarrollo del negocio, y en señal de aprobación al convenio que por este medio se formaliza, los PARTÍCIPIES INACTIVOS Y EL PARTÍCIPE GESTOR realizaron aportes al negocio en las siguientes cuantías:

PARTÍCIPIES INACTIVOS [aportan] su infraestructura y experiencia para la construcción y comercialización del proyecto inmobiliario objeto de este contrato, a través de actividades propias del negocio, tales como estudios, análisis, diseños, presupuestación y control, planeación, construcción, tramitación, comercialización de las unidades y demás relacionadas, así como los aportes de capital (...)

Para todos los efectos, especialmente fiscales, las aportaciones realizadas por los PARTÍCIPIES INACTIVOS en desarrollo de este contrato, y aquellas que realice en el futuro, tendrán la naturaleza de pasivos que generan responsabilidad contingente a cargo de EL PARTÍCIPE GESTOR, de tal manera que en las cuentas de orden de la contabilidad del PARTÍCIPE GESTOR sea claramente revelada dicha información, sin perjuicio de que como consecuencia del presente contrato los PARTÍCIPIES INACTIVOS corran con las contingencias propias del negocio, es decir, participen en las ganancias o pérdidas que se produzcan como consecuencia del mismo, en la proporción convenida. Así las cosas, los recursos que se obtengan se destinarán, en primer lugar, a cubrir dichos aportes, y luego a ser distribuidos proporcionalmente entre los partícipes a título de utilidades en el negocio, de acuerdo con los porcentajes que correspondan. Así mismo, las cuentas del negocio serán llevadas por el PARTÍCIPE GESTOR a través de cuentas separadas de sus demás negocios y operaciones, de tal manera que en ellas puedan siempre identificarse los movimientos respectivos, los derechos de cada uno de los partícipes, los resultados obtenidos, etc., todo ello de conformidad con el Plan Único de Cuentas establecido por el Gobierno Nacional a través del Decreto 2650 de 1993, o el que haga sus veces”.

2. Contrato de cuentas en participación celebrado por la demandante, INGEURBE S.A., Arquitectura y Concreto S.A. y Gamson Colombia S.A., en calidad de partícipe inactivo y la sociedad MONSERRATE 2010 S.A., en calidad de partícipe gestor,

12

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

www.consejodeestado.gov.co





cuyo objeto, obligaciones y aportes se establecieron en similares términos al contrato transcrito en precedencia.

Entonces, como partícipe oculto o inactivo, correspondía a la actora aportar “su *infraestructura y experiencia*” para la construcción y comercialización de proyectos inmobiliarios. Para ello, debía desarrollar actividades como asesorías y estudios, análisis de prefactibilidad, diseños arquitectónicos, elaboración de presupuestos, planeación y control, solicitud de créditos, construcción y realización de todo tipo de trámites para la construcción y comercialización de las unidades inmobiliarias.

En la conciliación contable y fiscal del año 2010, que coincide con lo consignado en el Libro Mayor -saldos a 2010-, la demandante registró en la cuenta 51 - gastos operacionales de administración- la suma de \$1.116.230.288, por los siguientes conceptos:¹⁹

51	OPERACIONALES Y DE ADMINISTRACIÓN	FISCAL
510563	Capacitación al personal	26.060.000
511025	Asesoría Jurídica	35.960.000
511030	Asesoría Financiera	83.132.560
511035	Asesoría Técnica	26.439.860
511095	Otros	7.556.800
511505	Industria y comercio	1.668.000
512010	Construcciones y edificaciones	29.818.278
512040	Flota y equipo de transporte	76.601.094
512095	Otros	16.008.000
512510	Afiliaciones y sostenimiento	7.303.455
513010	Cumplimiento	19.015.123
513025	Incendio	3.209.524
513040	Flota y equipo de transporte	12.201.640
513095	Otros	19.990.948
513510	Temporales	19.151.505
513520	Procesamiento electrónico de datos	2.178.480
513525	Acueducto y alcantarillado	3.903.970
513530	Energía Eléctrica	6.297.950
513535	Teléfono	18.693.322
513540	Correo portes y telegramas	92.300

¹⁹ fl. 72 c.a.1



Radicado: 25000-23-37-000-2015-01668-01(25560)
Demandante: PROMOTORA EQUILÁTERO S.A.S
FALLO

513550	Transporte fletes y acarreo	51.557.277
513555	Gas natural	82.000
513595	Otros servicios (asesoría en ventas)	123.260.720
514005	Notariales	543.390
514010	Registro mercantil	2.215.400
514510	Construcciones y edificaciones	11.600
514525	Equipo de computación y comunicación	3.303.981
514540	Flota y equipo de transporte	2.425.024
514590	Mantenimientos electrodomésticos	700.000
515005	Instalaciones eléctricas	1.659.009
515010	Arreglos ornamentales	334.000
515015	Reparaciones locativas	18.367.515
515095	Otros	2.450.299
515595	Otros	432.500
516005	Construcciones y edificaciones	40.365.574
516015	Equipo de oficina	66.666
516020	Equipo de computación y comunicación	7.222.220
516025	Muebles y enseres	7.190.976
5165	Amortizaciones (nómina años anteriores)	182.846.842
519505	Comisiones	376.099
519510	Libros suscripciones periódicos y revistas	1.487.766
519520	Gastos de representación y relaciones públicas	116.983.537
519525	Elementos de aseo y cafetería	26.012.742
519530	Útiles papelería y fotocopias	11.798.506
519535	Combustibles y lubricantes	8.055.940
519545	Taxis y buses	3.896.400
519560	Casino y restaurante	35.050.122
519565	Parqueaderos	1.291.894
519590	Ajuste al peso	962
519595	Otros	10.403.404
52	Gastos de venta (Servicios y publicidad)	40.555.113
	TOTAL	1.116.230.288

La contabilidad de la actora no fue cuestionada por la DIAN.



De acuerdo con el acta de visita realizada en el proceso de fiscalización, suscrita por el auditor de la DIAN y la contadora de la actora, en el año 2010, la demandante obtuvo ingresos por \$3.942.147.045 provenientes, fundamentalmente, de utilidades en contratos de cuentas en participación y venta de derechos y liquidación de estos contratos.

Sobre el requisito de la **relación de causalidad del gasto**, la Sala reitera el criterio expuesto en sentencia de unificación de 26 de noviembre de 2020²⁰:

“3.2- Acerca de la relación de causalidad exigida por la norma [se refiere al artículo 107 del ET], en armonía con el 178 ibidem, esta Sección ha sostenido que se refiere al nexo causa-efecto que debe existir entre la erogación y la actividad generadora de renta para el contribuyente, «*no como costo-ingreso, sino como gasto-actividad*»²¹. [...] Por otra parte, aunque la injerencia del gasto en la actividad empresarial del contribuyente puede probarse con el ingreso correlativo obtenido, esa no es la única prueba pertinente sobre la procedencia de la deducción, pues se podrá «*acreditar que si no se incurre en la erogación no es posible o se dificulta el desarrollo de la actividad generadora*» (sentencia del 11 de junio de 2020, exp. 22918, CP: Julio Roberto Piza).

En definitiva, la relación de causalidad se verifica cuando la expensa se realiza en el desarrollo o ejecución de la actividad generadora de renta, aunque esta no genere ingresos o utilidades gravables durante el periodo o no esté enunciada en el objeto social, puesto que se parte de la premisa de que la creación, ejecución, conservación y mejora de toda actividad lucrativa conlleva incurrir en gastos”.

[...]

3.3- De conformidad con las anteriores consideraciones, la Sala precisa el alcance y contenido de los requisitos generales de deducibilidad de que trata el artículo 107 del ET, para lo cual establece las siguientes reglas de decisión sobre esa disposición jurídica:

1. Tienen relación de causalidad con la actividad productora de renta, todas las

²⁰ CONSEJO DE ESTADO. Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Cuarta. Sentencia del 26 de noviembre de 2020., exp. 21329, C.P. Julio Roberto Piza Rodríguez.

²¹ Criterio ampliamente sostenido por esta Sección, entre otras, en las sentencias: del 22 de marzo de 2011, exp. 17152, CP: Hugo Fernando Bastidas Bárcenas; 06 de noviembre de 2014, exp. 19247, CP: *ibidem*; 05 de octubre de 2016, exp. 21051, CP: Martha Teresa Briceño de Valencia; 09 de marzo de 2017, exp. 20391, CP: Hugo Fernando Bastidas Bárcenas; 28 de noviembre de 2018, exp. 22550, CP: Jorge Octavio Ramírez Ramírez; 27 de agosto de 2020, exp. 23628, CP: Milton Chaves García; y del 17 de septiembre, exp. 24020, CP: Stella Jeannette Carvajal Basto.



expensas realizadas por el contribuyente en desarrollo o ejecución de la actividad productora de renta. Para establecer el nexo causal entre el gasto y la actividad lucrativa, no es determinante la obtención de ingresos ni el enunciado del objeto social del sujeto pasivo”

Así, la relación de causalidad del gasto se predica respecto de la actividad productora de renta del contribuyente no de los ingresos, como lo entendió el Tribunal. Además, como se precisó en la sentencia de unificación de 26 de noviembre de 2020²² la obtención de ingresos “no es la única prueba pertinente sobre la procedencia de la deducción, pues se podrá *«acreditar que si no se incurre en la erogación no es posible o se dificulta el desarrollo de la actividad generadora [de renta]»*”

En el caso concreto, la actora se dedica, entre otras actividades, a la promoción y ejecución de actividades de construcción, para lo cual, celebra, entre otros contratos, el de cuentas en participación. Como quedó en evidencia, en los contratos de cuentas en participación celebrados por la demandante, en calidad de partícipe inactivo²³, esta se obligó a aportar su infraestructura y experiencia para la construcción y comercialización de los proyectos inmobiliarios. Para ello, debía realizar análisis de prefactibilidad, diseños arquitectónicos y presupuestos de los proyectos, asesorías financieras para la solicitud de los créditos que llegaren a ser necesarios para el desarrollo de los proyectos y debía tramitar las licencias de urbanismo y construcción.

De esta manera, los gastos operacionales de administración, cuya realidad no fue cuestionada por la DIAN, fueron expensas realizadas por la actora para la ejecución de su actividad productora de renta, esto es, con el fin de dar cumplimiento a las obligaciones pactadas en los contratos de cuentas en participación, que celebra para la promoción y ejecución de actividades de construcción y comercialización de inmuebles. Así, la razón de ser de las erogaciones rechazadas por la DIAN se encuentra en la gestión propia de la actora y en las obligaciones adquiridas como socio oculto en tales contratos. Por esta razón, son gastos propios de la demandante y debía registrarlos en su contabilidad.

Al respecto, es un hecho no discutido por las partes que, por el periodo gravable en discusión, la actora registró en la cuenta 51 “gastos operacionales de administración” la suma de \$ 1.116.230.288 y la DIAN no cuestionó su realidad.

²² Exp. 21329, C.P. Julio Roberto Piza Rodríguez.

²³ Fls. 391-393 c.a.2



Por lo expuesto, los gastos que la actora registró en la contabilidad y llevó como deducibles en el periodo gravable en discusión tienen relación de causalidad con la actividad productora de renta, pues, en los términos de la sentencia de unificación de 26 de noviembre de 2020, sin estos gastos “no es posible o se dificulta el desarrollo de la actividad generadora”²⁴ de renta. En consecuencia, se aceptan los gastos operacionales de administración por \$1.116.230.288 y pierde sustento la sanción por inexactitud derivada del rechazo de estos gastos. Prospera el cargo.

De otra parte, por no ser objeto de discusión en este proceso, se mantienen el rechazo de otras deducciones (\$374.405.929) y la sanción por inexactitud correspondiente, con aplicación del principio de favorabilidad, como lo dispuso el Tribunal.

Conforme con el análisis expuesto, se modifica el restablecimiento del derecho (numeral segundo de la parte resolutive de la sentencia apelada), para practicar nueva liquidación, que refleje lo decidido en esta providencia.

La liquidación del impuesto de renta del año 2010 a cargo de la demandante es la siguiente:

IMPUESTO SOBRE LA RENTA -AÑO 2010-					
CONCEPTO		LIQ. PRIVADA	Res. 900302 ²⁵	TRIBUNAL	C. DE E.
Total gastos de nómina	30	382.994.000	382.994.000	382.994.000	382.994.000
Aportes a seguridad social	31	94.124.000	94.124.000	94.124.000	94.124.000
Aportes al SENA, ICBF, Cajas de Comp	32	39.850.000	39.850.000	39.850.000	39.850.000
Efectivo, bancos, cts. de ahorro	33	3.387.038.000	3.387.038.000	3.387.038.000	3.387.038.000
Cuentas por cobrar	34	7.112.660.000	7.112.660.000	7.112.660.000	7.112.660.000
Acciones y aportes Sociedades	35	2.176.000.000	2.176.000.000	2.176.000.000	2.176.000.000
Anónimas, limitadas y asimiladas)					
Inventarios	36	5.313.594.000	5.313.594.000	5.313.594.000	5.313.594.000

²⁴ Sentencia del 26 de noviembre de 2020, exp. 21329, C.P. Julio Roberto Piza Rodríguez.

²⁵ Resolución N° 900302 de 14 de abril de 2015²⁵, la DIAN modificó la liquidación oficial de revisión. Aceptó los pasivos rechazados por \$600.000.000 y otras deducciones por \$59.773.000. Mantuvo el rechazo de gastos operacionales de administración por \$1.116.230.000 y de otras deducciones por \$374.406.000 y reliquidó la sanción por inexactitud en \$787.056.000.



Radicado: 25000-23-37-000-2015-01668-01(25560)
Demandante: PROMOTORA EQUILÁTERO S.A.S
FALLO

Activos fijos	37	3.468.551.000	3.468.551.000	3.468.551.000	3.468.551.000
Otros activos	38	-	-	-	-
Total patrimonio bruto	39	21.457.843.000	21.457.843.000	21.457.843.000	21.457.843.000
Pasivos	40	15.082.571.000	15.082.571.000	15.082.571.000	15.082.571.000
Total patrimonio líquido	41	6.375.272.000	6.375.272.000	6.375.272.000	6.375.272.000
Ingresos brutos operacionales	42	2.210.894.000	2.210.894.000	2.210.894.000	2.210.894.000
Ingresos brutos no operacionales	43	1.721.850.000	1.721.850.000	1.721.850.000	1.721.850.000
Intereses y rendimientos financieros	44	10.242.000	10.242.000	10.242.000	10.242.000
Total ingresos brutos	45	3.942.986.000	3.942.986.000	3.942.986.000	3.942.986.000
Devoluciones, rebajas y descuentos en ventas	46	0	0	0	0
Ingresos no constitutivos de renta ni G.O.	47	2.202.983.000	2.202.983.000	2.202.983.000	2.202.983.000
Total ingresos netos	48	1.740.003.000	1.740.003.000	1.740.003.000	1.740.003.000
Costo de ventas	49	0	0	0	0
Otros costos	50	0	0	0	0
Total costos	51	0	0	0	0
Gastos operacionales de administración	52	1.116.230.000	0	0	1.116.230.000
Gastos operacionales de ventas	53	0	0	0	0
Deducción inversiones en activos fijos	54	0	0	0	0
Otras deducciones	55	434.179.000	59.773.000	59.773.000	59.773.000
Total deducciones	56	1.550.409.000	59.773.000	59.773.000	1.176.003.000
Renta líquida ordinaria	57	189.594.000	1.680.230.000	1.680.230.000	564.000.000
Compensaciones	59	0	0	0	0
RENTA LIQUIDA	60	189.594.000	1.680.230.000	1.680.230.000	564.000.000
Renta Presuntiva	61	109.927.000	109.927.000	109.927.000	109.927.000
Renta Exenta	62	0	0	0	0
Rentas Gravables	63	0	0	0	0

18

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

Señor ciudadano este documento fue firmado electrónicamente. Para comprobar su validez e integridad lo puede hacer a través de la siguiente dirección electrónica: <http://relatoria.consejodeestado.gov.co:8081/Vistas/documentos/validador>



SC 5780-6



Radicado: 25000-23-37-000-2015-01668-01(25560)
Demandante: PROMOTORA EQUILÁTERO S.A.S
FALLO

Renta líquida gravable	64	189.594.000	1.680.230.000	1.680.230.000	564.000.000
Ingresos/Ganancias Ocasionales	65	0	0	0	0
Costos y Deducciones por G.Ocasional	66	0	0	0	0
G.Ocasionales no gravadas y exentas	67	0	0	0	0
Ganancias Ocas.Gravables	68	(0)	(0)	(0)	(0)
Impto. Sobre renta gravable	69	62.566.000	554.476.000	554.476.000	186.120.000
Descuentos tributarios	70	0	0	0	0
Impuesto neto de renta	71	62.566.000	554.476.000	554.476.000	186.120.000
Impuesto de ganancias ocasionales	72	0	0	0	0
Impuesto de remesas	73	0	0	0	0
TOTAL IMPUESTO A CARGO	74	62.566.000	554.476.000	554.476.000	186.120.000
Anticipo para año gravable 2010	75	3.183.000	3.183.000	3.183.000	3.183.000
Saldo a favor 2009 sin Devolución	76	62.176.000	62.176.000	62.176.000	62.176.000
Autorretenciones	77	0	0	0	0
Otras Retenciones	78	60.572.000	60.572.000	60.572.000	60.572.000
Total retenciones año 2010	79	60.572.000	60.572.000	60.572.000	60.572.000
Anticipo para el año 2011	80	64.000.000	64.000.000	64.000.000	64.000.000
Saldo a pagar por Impuesto	81	635.000	492.545.000	492.545.000	124.189.000
Sanciones	82	0	787.056.000	491.910.000	123.554.000
Total saldo a pagar	83	635.000	1.279.601.000	984.455.000	247.743.000
O Total saldo a favor	84	-	-	-	-

Se reliquida la sanción por inexactitud calculada en los actos demandados, de acuerdo con los nuevos valores determinados en esta providencia:

SANCIÓN POR INEXACTITUD			
	Res. 900302	TRIBUNAL	CE

19

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

Señor ciudadano este documento fue firmado electrónicamente. Para comprobar su validez e integridad lo puede hacer a través de la siguiente dirección electrónica: <http://relatoria.consejodeestado.gov.co:8081/Vistas/documentos/validador>



SC 5780-6



Saldo a pagar determinado	\$ 492.545.000	\$ 492.545.000	\$124.189.000
Menos saldo a pagar declarado (sin sanción)	\$ 635.000	\$ 635.000	\$ 635.000
Base sanción	\$491.910.000	\$491.910.000	\$123.554.000
Tarifa:	160%	100% (Ley 1819/16 art 288)	100%
Sanción por inexactitud	\$787.056.000	\$491.910.000	\$123.554.000

En lo demás, se confirma la sentencia apelada.

Condena en costas

No procede la condena en costas en esta instancia, pues conforme con el artículo 188 del CPACA²⁶, en los procesos ante esta jurisdicción, la condena en costas, que según el artículo 361 del C.G.P. incluye las agencias en derecho, se rige por las reglas previstas el artículo 365 del Código General del Proceso, y una de estas reglas es la del numeral 8, según la cual “*solo habrá lugar a costas cuando en el expediente aparezca que se causaron y en la medida de su comprobación*”, requisito que no se cumple en esta instancia.

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

FALLA

1. DECLARAR FUNDADO el impedimento manifestado por la Consejera Stella Jeannette Carvajal Basto. En consecuencia, **se separa** del conocimiento del proceso de la referencia.

²⁶ CPACA. Art. 188. Condena en costas. “Salvo en los procesos en que se ventile un interés público, la sentencia dispondrá sobre la condena en costas, cuya liquidación y ejecución se regirán por las normas del Código de Procedimiento Civil”.



Radicado: 25000-23-37-000-2015-01668-01(25560)
Demandante: PROMOTORA EQUILÁTERO S.A.S
FALLO

2. MODIFICAR el numeral segundo de la parte resolutive de la sentencia apelada, que, en consecuencia, queda así:

SEGUNDO: A título de restablecimiento del derecho, **DECLARAR** que el total saldo a pagar a cargo de la actora por el impuesto de renta del año gravable 2010 es de DOSCIENTOS CUARENTA Y SIETE MILLONES SETECIENTOS CUARENTA Y TRES MIL PESOS (\$247.743.000), de acuerdo con la liquidación practicada en la parte motiva de esta providencia.

3. En lo demás, **CONFIRMAR** la sentencia apelada.

4. Sin costas en esta instancia.

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

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

(Firmado electrónicamente)

JULIO ROBERTO PIZA RODRÍGUEZ
Presidente

(Firmado electrónicamente)

MILTON CHAVES GARCÍA

(Firmado electrónicamente)

MYRIAM STELLA GUTIÉRREZ ARGÜELLO