

T1/2013

105



**CONSEJO DE ESTADO**  
**SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO**  
**SECCIÓN CUARTA**  
**Consejero Ponente: WILLIAM GIRALDO GIRALDO**

Bogotá, D. C., veintitrés (23) de agosto de dos mil doce (2012)

**Referencia: 250002327000200900123 01**  
**Radicado: 18306**  
**Actor: POTOSÍ LA PRADERA S.A.**  
**Demandado: U.A.E DIAN**

**FALLO**

Se deciden los recursos de apelación interpuestos por las partes demandante y demandada contra la sentencia del 25 de marzo de 2010, proferida por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Subsección "B", que declaró la nulidad parcial de los actos acusados. La sentencia dispuso:

*"PRIMERO: DECLÁRASE la nulidad parcial de los siguientes actos administrativos:*

- Liquidación Oficial de Revisión No. 300642008000041 del 31 de marzo de 2008.
- Resolución Recurso de Reconsideración No. 900026 del 24 de abril de 2009.

*SEGUNDO: En consecuencia y como restablecimiento del derecho la liquidación oficial del impuesto sobre la renta del año gravable 2004 a cargo de la sociedad POTOSÍ LA PRADERA S.A. quedará como sigue:<sup>1</sup>*  
 (...)"

**I) ANTECEDENTES**

El 28 de diciembre de 1995 Potosí La Pradera S.A. celebró con ciertos inversionistas el contrato de cuentas en participación denominado "Cuentas La Pradera".

El 6 de abril de 2005 la sociedad presentó la declaración del impuesto de renta correspondiente al año gravable 2004, en la cual liquidó un saldo a pagar de \$14.437.000.

<sup>1</sup> El Tribunal aceptó ingresos en la suma de \$2.363.723.000 y costos por el valor de \$1.772.792.000, y levantó la sanción por inexactitud.

Referencia: 250002327000200900123 01  
Radicado: 18306  
Actor: POTOSÍ LA PRADERA S.A.

2

Mediante Requerimiento Especial No. 300632007000176 del 4 de julio de 2007 la Administración le propuso al contribuyente la modificación de la liquidación privada del año gravable 2004.

El 31 de marzo de 2008 la Administración expidió la Liquidación Oficial de Revisión No. 300642008000041 por medio de la cual modificó la declaración privada del impuesto de renta del año gravable 2004, en el sentido de adicionar ingresos por concepto de ventas de inmuebles y membresías del proyecto denominado "Cuentas la Pradera" por el valor de \$7.814.301.000, determinar un saldo a pagar de \$7.767.153.000, e imponer sanción por inexactitud de \$4.770.902.000.

Contra el anterior acto administrativo, la sociedad interpuso recurso de reconsideración que fue resuelto mediante la Resolución No. 900026 del 24 de abril de 2009, que modificó la liquidación de revisión recurrida, para reconocer costos por el valor de \$5.863.683.000, determinar un saldo a pagar de \$1.897.607.000 e imponer sanción por inexactitud en la suma de \$1.158.874.000.

## II) DEMANDA

En ejercicio de la acción de nulidad y restablecimiento del derecho, la sociedad Potosí La Pradera S.A., solicitó:

*"PRIMERA.- Que se declare la nulidad de la actuación administrativa de la Dirección Seccional de Impuestos de Bogotá de la Unidad Administrativa Especial de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, por medio de la cual estableció a cargo de Potosí La Pradera S.A., NIT. 830.005.063-8, un mayor impuesto de renta por el año gravable 2004, más sanción por inexactitud e intereses de mora. Esta actuación se individualiza en los siguientes actos centrales de la Administración, acompañados de otros de puro trámite y de las respuestas o recursos del administrado:*

- 1. Liquidación Oficial de Revisión No. 300642008000041 del 31 de marzo de 2008, proferida por la División de Liquidación de la Administración Especial de Impuestos de las Personas Jurídicas de Bogotá de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales.*
- 2. Resolución No. 900026 del 24 de abril de 2009, proferida por la Subdirección de Gestión de Recursos Jurídicos de la Dirección Seccional de Impuestos de Bogotá de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, por medio de la cual se resolvió el*

106

Referencia: 250002327000200900123 01  
Radicado: 18306  
Actor: POTOSÍ LA PRADERA S.A.

3

*recurso de reconsideración contra la Liquidación Oficial de Revisión No.300642008000041 del 31 de marzo de 2008, notificada personalmente en mayo 11 de 2009.*

*SEGUNDA.- Que como consecuencia de la nulidad, se restablezca el derecho de la actora, ordenándose que la declaración de renta y complementarios presentada por el año gravable 2004 se encuentra en firme y que, por consiguiente, por esa vigencia fiscal no está obligada a pagar sumas adicionales de impuesto de renta, ni a pagar sanciones tributarias, o en su defecto que se determine el impuesto de renta que corresponda de acuerdo con la base gravable que en el curso del proceso se establezca por los medios de prueba conducentes”.*

Respecto de las normas violadas y el concepto de la violación, dijo:

### **Violación de los artículos 29 de la Constitución Política, 82, 703, 704, 707 y 711 del Estatuto Tributario**

Existe falta de correspondencia entre el requerimiento especial y la resolución que modificó la liquidación oficial de revisión, por cuanto en el requerimiento especial se discutieron los ingresos que obtuvo la sociedad por las ventas derivadas del contrato de cuentas en participación, sin reparar en los costos y gastos en que incurrió por la generación de esos ingresos; mientras que en la resolución que modificó la liquidación oficial, se introdujo el concepto de costo presunto.

Si bien el artículo 82 del Estatuto Tributario establece que la Administración puede determinar un valor estimado del costo, también exige que éstos deben discutirse en el proceso administrativo. Como la Administración no controvertió este hecho en el requerimiento especial, vulneró el derecho de defensa y al debido proceso del contribuyente.

### **Violación de los artículos 82, 683, 722 y 745 del Estatuto Tributario**

La Subdirección de Gestión de Recursos Tributarios no tenía competencia para estimar el costo de ventas, pues conforme con lo dispuesto en el artículo 82 del Estatuto Tributario esta función le corresponde al funcionario fiscalizador.

Referencia: 250002327000200900123 01  
Radicado: 18306  
Actor: POTOSÍ LA PRADERA S.A.

4

La Administración desconoció los principios de justicia y de indivisibilidad de la prueba contable, puesto que se fundamentó en la contabilidad de la sociedad para adicionar los ingresos obtenidos en las ventas derivadas del contrato de cuentas en participación, pero no para aceptar los costos incurridos en la generación de los mencionados ingresos.

La DIAN no debió fijar los costos en forma estimada o con base en parámetros estadísticos, sino con fundamento en la contabilidad de la sociedad, puesto que de conformidad con lo dispuesto en el artículo 772 del Estatuto Tributario, ésta constituye el medio probatorio idóneo para determinar los costos del proyecto, máxime cuando no fue controvertida en la etapa de fiscalización.

En la liquidación privada, la sociedad no declaró los aludidos costos en virtud de lo acordado por las partes en el contrato de cuentas en participación. No obstante, estos fueron registrados en los respectivos asientos contables, los cuales de conformidad con el artículo 775 del Estatuto Tributario, prevalecen sobre la declaración de renta.

### **Violación de los artículos 95-9 de la Constitución Política y 188 y 189 del Estatuto Tributario**

El impuesto de renta debe determinarse con base en la renta presuntiva declarada por el contribuyente, por cuanto resulta mayor a la renta líquida del ejercicio, aún cuando se liquide incluyendo las utilidades que obtuvo la sociedad en el contrato de cuentas en participación.

### **Violación de los artículos 507 del Código de Comercio y 26 del Estatuto Tributario**

La actuación demandada determinó a cargo de la sociedad la totalidad de las utilidades obtenidas en el proyecto La Pradera, no obstante que en el contrato de cuentas en participación se pactó que solo tenía derecho a percibir el 30%.

107

Referencia: 250002327000200900123 01  
Radicado: 18306  
Actor: POTOSÍ LA PRADERA S.A.

### **Violación del artículo 647 del Estatuto Tributario**

Como no se determinó un mayor impuesto a cargo de la sociedad, no hay lugar a fijar la sanción por inexactitud.

Además, entre la Administración y el contribuyente existe una diferencia de criterios en relación con el derecho aplicable, lo que conlleva que sea improcedente la imposición de la sanción.

### **III) CONTESTACIÓN DE LA DEMANDA**

La parte demandada se opuso a las pretensiones de la actora, con los siguientes argumentos:

La resolución que resolvió el recurso de reconsideración tiene total correspondencia con lo planteado en el requerimiento especial y la liquidación oficial de revisión, toda vez que resuelve la discusión que se ha generado desde la etapa de fiscalización, y que se concreta en el reconocimiento de los costos asociados a los ingresos obtenidos en el contrato de cuentas de participación.

El área de fiscalización evaluó la contabilidad de la actora y verificó la existencia de irregularidades contables cometidas por la sociedad en el año 2004, las cuales fueron denunciadas por un tercero y advertidas por la Superintendencia de Sociedades en el oficio No. 350-064893 del 17 de noviembre de 2007. La contabilidad de la actora no se aceptó como prueba de los costos de ventas porque los mismos se basaron en un ajuste que no fue soportado contablemente con documentos idóneos.

La Administración en ninguna de las etapas del proceso administrativo avaló la contabilidad del contribuyente, puesto que lo único que sostuvo es que los estados financieros se ajustaron a lo establecido por el Decreto 2650 de 1993. Además, los ingresos adicionados no solo se determinaron con base

Referencia: 250002327000200900123 01  
Radicado: 18306  
Actor: POTOSÍ LA PRADERA S.A.

6

en la contabilidad de la sociedad sino mediante la información reportada en los cruces con terceros.

Los ingresos provenientes del contrato de cuentas en participación deben ser contabilizados y declarados en su totalidad por Potosí La Pradera en su calidad de socio gestor.

La certificación del revisor fiscal aportada por el contribuyente para probar la pérdida originada en el año 2004 en el contrato de cuentas en participación, carece de validez legal por cuanto no fue soportada en la contabilidad de la empresa.

Es procedente la imposición de la sanción por inexactitud toda vez que ésta no se deriva de una diferencia de criterios, sino de una errada aplicación de las normas tributarias por parte del contribuyente.

#### **IV) LA SENTENCIA APELADA**

El Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Subsección "B", mediante providencia del 25 de marzo de 2010, declaró la nulidad parcial de los actos demandados, con fundamento en las siguientes consideraciones:

Existe correspondencia entre la resolución que resolvió el recurso de reconsideración, el requerimiento especial y la liquidación oficial de revisión. Los nuevos planteamientos relacionados con la procedencia de los costos de ventas, se presentaron como respuesta a los argumentos de defensa que presentó el contribuyente en el recurso de reconsideración, en el cual solicitó la aplicación del artículo 82 del Estatuto Tributario.

La sociedad demandante, como socio gestor del contrato de cuentas en participación, únicamente debía declarar los ingresos que le correspondían según el acuerdo contractual.

108

Referencia: 250002327000200900123 01  
Radicado: 18306  
Actor: POTOSÍ LA PRADERA S.A.

7

Debido a que la contabilidad de la sociedad no ofrece credibilidad, el costo de ventas debe determinarse conforme lo establece el artículo 82 *ibídem*.

La Administración podía determinar el costo presunto, pero sobre los ingresos brutos obtenidos por la demandante en calidad de socio gestor, y no sobre la totalidad de los ingresos derivados del contrato de cuentas en participación.

En el presente caso existen errores de apreciación o diferencias de criterios, relacionados con las obligaciones de los socios gestores y ocultos en los contratos de cuentas en participación. Por tanto, es procedente levantar la sanción por inexactitud.

La doctora Nelly Yolanda Villamizar de Peñaranda salvó parcialmente el voto en los siguientes términos:

En el contrato de cuentas en participación el socio gestor es el único que puede registrar en nombre propio la totalidad de los ingresos obtenidos en desarrollo del contrato, sin que exista mecanismo legal que le permita trasladar dicha función a los socios ocultos.

## V) LOS RECURSOS DE APELACIÓN

Las partes demandante y demandada impugnaron la sentencia de primera instancia, con fundamento en lo siguiente:

### **Parte demandante**

La resolución que resolvió el recurso de reconsideración planteó nuevos argumentos que no fueron discutidos en el requerimiento especial y la liquidación oficial de revisión, como son el reconocimiento de los costos de ventas y la veracidad de la contabilidad del contribuyente.

Referencia: 250002327000200900123 01  
Radicado: 18306  
Actor: POTOSÍ LA PRADERA S.A.

8

La Administración no debió fijar los costos en forma estimada, sino con fundamento en la contabilidad de la sociedad, por cuanto ésta constituye prueba a favor del contribuyente, máxime cuando no fue controvertida en la etapa de fiscalización.

Los errores contables señalados en el informe allegado por la Superintendencia de Sociedades, son los normales en la actividad comercial, y no conducen a calificar que la contabilidad se llevó en forma irregular.

Contrario a lo afirmado por el Tribunal, la sociedad no solicitó la aplicación del artículo 82 del Estatuto Tributario en la vía gubernativa. Además, su aplicación en la resolución que resuelve el recurso de reconsideración, vulneró el debido proceso del contribuyente en tanto no tuvo la oportunidad de allegar las pruebas que demuestran la procedencia de los costos.

Los hechos estudiados fueron objeto de una investigación penal la cual se declaró precluída. En dicho proceso se reconoció que la sociedad, en el año 2004, registró en su contabilidad pérdidas acumuladas.

Por iguales razones a las estudiadas, la Administración tributaria archivó el proceso de fiscalización seguido a la sociedad por el impuesto de renta del año 2007.

De conformidad con la cuenta PUC 9135, el socio gestor solo está autorizado para registrar como ingreso propio la proporción de la utilidad colectiva que se hubiere pactado en el contrato de cuentas en participación.

### **Parte demandada**

A la sociedad en calidad de socio gestor del contrato de cuentas en participación, le correspondía el registro contable de las operaciones relacionadas con el objeto del contrato, debido a que las ejecuta en nombre propio. Además, porque el socio oculto no tiene poder de gestión y su responsabilidad es limitada.

109

Referencia: 250002327000200900123 01  
Radicado: 18306  
Actor: POTOSÍ LA PRADERA S.A.

9

En el presente caso no está demostrado que la sociedad trasladara a sus socios ocultos las utilidades que les correspondían en virtud del acuerdo contractual.

Es procedente la imposición de la sanción por inexactitud toda vez que ésta no se deriva de una diferencia de criterios, sino de un registro equivocado e "intencional" de unos ingresos con el fin de modificar la base gravable del tributo.

## VI) ALEGATOS DE CONCLUSIÓN

**La demandante** reiteró los argumentos expuestos en la demanda y en el recurso de apelación interpuesto.

**La demandada** reiteró los argumentos expuestos en la contestación de la demanda y en el recurso de apelación interpuesto.

El **Ministerio Público** rindió concepto en los siguientes términos:

El reconocimiento de los costos efectuado en la resolución que resolvió el recurso de reconsideración es consecuencia de los argumentos expuestos por el contribuyente en el recurso de reconsideración.

Debido a que no existe certeza de los costos en que incurrió la sociedad en el contrato de cuentas en participación, es procedente que estos se determinen conforme con lo dispuesto en el artículo 82 del Estatuto Tributario.

De conformidad con el artículo 26 del Estatuto Tributario, los ingresos que deben incluirse para efectos de la determinación de la renta líquida gravable, son aquellos que sean susceptibles de producir un incremento neto del patrimonio del declarante, que para el caso de Potosí La Pradera, en calidad de partícipe gestor, son el 30% de las utilidades que le corresponden según el contrato de cuentas en participación.

Referencia: 250002327000200900123 01  
Radicado: 18306  
Actor: POTOSÍ LA PRADERA S.A.

10

Entre la Administración y el contribuyente existe diferencia de criterios en cuanto a la forma en que deben ser declarados los ingresos obtenidos en la ejecución del contrato de cuentas en participación. Por tanto, resulta procedente levantar parcialmente la sanción por inexactitud.

## VII) CONSIDERACIONES DE LA SALA

Se deciden los recursos de apelación interpuestos por las partes demandante y demandada contra la sentencia del 25 de marzo de 2010, proferida por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Subsección "B", que declaró la nulidad parcial de la Liquidación Oficial Renta Sociedades No. 300642008000041 del 31 de marzo de 2008, y de la Resolución No. 900026 del 24 de abril de 2009, por medio de las cuales se determinó el impuesto sobre la renta a cargo de Potosí La Pradera S.A. por el año gravable 2004.

Para el efecto, la Sala verificará si existe correspondencia entre los hechos planteados en el requerimiento especial y en la resolución que modificó la liquidación oficial de revisión. En el caso de que no prospere el mencionado cargo, se estudiará la procedencia de i) la adición de ingresos operacionales y no operacionales, ii) la determinación del costo de venta, y iii) la imposición de la sanción por inexactitud.

### 1. Principio de Correspondencia

Según la demandante, no existe correspondencia entre los hechos planteados en la actuación administrativa, pues mientras que en el requerimiento especial se controvirtieron los ingresos obtenidos por la sociedad en el contrato de cuentas en participación, sin reparar en los costos y gastos en que incurrió por la generación de esos ingresos, en la resolución que modificó la liquidación oficial de revisión se introduce el concepto de costo presunto.

MCO

Referencia: 250002327000200900123 01  
Radicado: 18306  
Actor: POTOSÍ LA PRADERA S.A.

11

Lo anterior configura una violación al debido proceso y al derecho de defensa, por cuanto el contribuyente no tuvo la oportunidad de controvertir el hecho nuevo ni de presentar pruebas contra el mismo.

Conforme con el artículo 711 del Estatuto Tributario, el principio de correspondencia implica que la liquidación oficial de revisión debe contraerse exclusivamente a la declaración del contribuyente y a los hechos que hubieren sido contemplados en el requerimiento especial, o en su ampliación, si la hubiere.

Este principio también debe ser observado por la Administración en la resolución que resuelve el recurso de reconsideración, toda vez que al tratarse del acto que le pone fin a la vía gubernativa, debe guardar coherencia con los hechos controvertidos en la actuación administrativa.

Para determinar si con la expedición de los actos administrativos señalados la administración transgredió el principio de correspondencia, se procede a efectuar un comparativo entre los argumentos aducidos en la actuación demandada.

**En el requerimiento especial**, la Administración adicionó ingresos en cuantía de \$7.814.301.000, por las siguientes razones:

*“Confrontado el contrato de cuentas en participación contra la declaración de renta del año gravable 2004 y la conciliación contable y fiscal aportada en desarrollo de la inspección tributaria por la sociedad POTOSÍ LA PRADERA S.A. NIT.830.005.063, en su condición de PARTICIPE ACTIVO o gestor en el contrato, se observa que para este año gravable no incluyó ingresos por ninguno de estos conceptos, no obstante de haberse establecido mediante la contabilidad del GESTOR, cruces con terceros, y otras pruebas, que se efectuaron ventas de inmuebles y membresías del proyecto denominado “CUENTAS LA PRADERA” o “LA PRADERA CLUB RESIDENCIAL (folio 396)”<sup>2</sup>*

El anterior hecho fue discutido en la respuesta al requerimiento<sup>3</sup> y reiterado en la liquidación oficial de revisión<sup>4</sup>. Sin embargo, en el recurso de reconsideración el contribuyente afirmó:

---

<sup>2</sup>FI 479 y 480 c.a 4

<sup>3</sup> FI 489-504 c.a.4

Referencia: 250002327000200900123 01  
 Radicado: 18306  
 Actor: POTOSÍ LA PRADERA S.A.

12

*“(iii) las ventas imputadas son de las que requieren la existencia de costos (artículo 67 y demás normas concomitantes del Estatuto Tributario), y **la Administración omite deliberadamente considerar los costos y gastos de las cuentas que aparecían contabilizados y revelados en la información que cita en la liquidación, en claro desacato del artículo 82 del Estatuto Tributario, que ordena determinar el costo de los ingresos con base en dicha información, y que supletivamente dispone que en forma presunta se determine el costo en el 75%, lo cual de entrada reduciría la discusión al 25% de la base adicional que fijó arbitrariamente la liquidación**”<sup>5</sup>.*

**En la resolución que resolvió el recurso de reconsideración, la Administración decidió modificar la liquidación oficial de revisión por los siguientes motivos:**

*“(...)acorde con lo expuesto no cabe duda que los ingresos provenientes de las cuentas en participación deben ser contabilizados en su totalidad por el socio gestor, y en efecto, es éste quien debe registrar en la declaración de renta, tanto sus ingresos propios como los ingresos totales obtenidos por la explotación de las cuentas en participación.*

*(...)*

*Respecto de la manifestación del apoderado en la que sostiene que no existe norma tributaria que señale que las ventas deban gravarse sin consideración a los costos y gastos en que se hubiere incurrido, y que en el caso concreto no se sigue la doctrina tributaria y contable existente al respecto, este despacho precisa lo siguiente:*

*(...)*

*Conforme a los apartes transcritos del citado concepto<sup>6</sup>, le asiste razón al actor, pues no cabe duda sobre la posibilidad de restar costos y gastos del valor de la utilidad neta que se gira a los socios ocultos, y en ese sentido lo entiende la doctrina oficial tributaria.*

*(...)*

*El artículo 82 del Estatuto Tributario, faculta a la Administración de Impuestos para estimar costos presuntos.(...)En tales condiciones, procederá el despacho a estimar el costo en el sesenta y cinco por ciento (75%) del valor de la respectiva enajenación”<sup>7</sup>.*

De acuerdo con lo anterior, a juicio de la Sala no existe la alegada falta de correspondencia, puesto que la resolución que resolvió el recurso de reconsideración determinó el costo de venta generado en el contrato de cuentas en participación, en respuesta a la solicitud presentada por el contribuyente en dicho recurso.

<sup>4</sup> FI 535-559 c.a 4

<sup>5</sup> FI 617-618 c.a.4

<sup>6</sup> Se refiere al Concepto No. 077256 del 11 de septiembre de 2006

<sup>7</sup> FI 678-683 c.a.4

Referencia: 250002327000200900123 01  
Radicado: 18306  
Actor: POTOSÍ LA PRADERA S.A.

13

Como lo ha considerado la Sala<sup>8</sup>, los fundamentos de derecho que se han expresado en el requerimiento especial no pueden constituir para la Administración una camisa de fuerza para los futuros actos administrativos que se expidan dentro del proceso de determinación oficial del impuesto, pues, precisamente, le corresponde a la Administración resolver todas las cuestiones planteadas, tanto inicialmente como durante el trámite (artículo 35 del Código Contencioso Administrativo).

Por tanto, no se configuró una violación al debido proceso y al derecho de defensa de la sociedad, además, porque el contribuyente en el recurso de reconsideración allegó las pruebas que estimó necesarias para demostrar la ilegalidad de la actuación administrativa, como fue la fotocopia de los estados financieros y de sus notas, y la certificación del revisor fiscal.

En consecuencia no prospera el cargo.

## **2. Adición de ingresos (\$7.814.301.000)**

Según la Administración, a la sociedad Potosí La Pradera S.A., por tener la calidad de socio gestor en el contrato de cuentas en participación, le correspondía declarar la totalidad de los ingresos derivados de la ejecución del contrato.

El Tribunal consideró que el contribuyente debía declarar los aludidos ingresos pero conforme con la participación establecida en el acuerdo contractual, esto es, el 30% de las utilidades que se generaran en el contrato.

El contrato de cuentas en participación es un contrato en virtud del cual dos o más personas comerciantes toman interés en una o varias operaciones mercantiles determinadas, que deberá ejecutar uno de ellos solo en su nombre y bajo su crédito personal, con cargo de rendir cuentas y dividir con sus partícipes las ganancias o pérdidas en la proporción convenida<sup>9</sup>.

<sup>8</sup> Sentencia del 19 de agosto de 2010, exp. 16236. C.P. Dr. William Giraldo Giraldo.

<sup>9</sup> Artículo 507 y ss del Código de Comercio.

Referencia: 250002327000200900123 01  
Radicado: 18306  
Actor: POTOSÍ LA PRADERA S.A.

14

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

Pues bien, de las pruebas que obran en el proceso se advierte que Potosí La Pradera S.A. y los señores Luis Fernando Serna Londoño, Eduardo Saravia Calderón, Álvaro José Arias Calero, María Eugenia Arias de Brando, María Cecilia Arias de Rodríguez, Mónica Arias de Saravia, Manual Arias Restrepo, Juan Manuel Arias Marulanda, Camilo Arias Marulanda, Fernando Arias Marulanda, Luis Alberto Arias Marulanda, Clara Inés Arias Marulanda, y María Victoria Arias de Salazar, celebraron el 28 de diciembre de 1995 un contrato de cuentas en participación, en el cual el socio gestor era la actora<sup>10</sup>.

El objeto del contrato consistió en:

*"El desarrollo de un proyecto de construcción en sus diferentes fases, bajo la directa gestión y responsabilidad de EL PARTICIPE ACTIVO, con la participación de capitales tanto de éste como de LOS PROPIETARIOS. El proyecto se construirá sobre los inmuebles contiguos que frente a terceros aparecerán como de propiedad de FIDUCIARIA ALIANZA S.A., en virtud del "Fideicomiso Potosí La Pradera" que por escritura pública se constituirá separadamente".*

En el contrato de participación las partes convinieron que el porcentaje de participación del partícipe activo era del 30%<sup>11</sup>.

Mediante la Escritura Pública No. 2822 del 28 de agosto de 1996, se protocolizó el contrato de fiducia mercantil del Fideicomiso ADM -POTOSÍ, en el cual los partícipes ocultos actuaron como fideicomitentes, y el socio gestor como "la promotora"<sup>12</sup>. El objeto de este contrato consistió en que la entidad fiduciaria se obligaba a entregar a la sociedad Potosí La Pradera la custodia y tenencia de determinados bienes inmuebles, a fin de que desarrollara, por su cuenta y riesgo, el proyecto inmobiliario denominado La Pradera Club Residencial<sup>13</sup>.

---

<sup>10</sup> FI 393-412 c.a 4

<sup>11</sup> FI 402 c.a.4

<sup>12</sup> FI 80-95 c.a.4

<sup>13</sup> FI 90 c.a. 1

112

Referencia: 250002327000200900123 01  
Radicado: 18306  
Actor: POTOSÍ LA PRADERA S.A.

15

Con la Escritura Pública No. 2674 del 24 de septiembre de 1998<sup>14</sup>, se protocolizó el acta de ratificación y adición del contrato de fiducia mercantil. En este documento se dejó constancia de que *los fideicomitentes notificaron por escrito en noviembre de 1996 a Alianza la cesión del ciento por ciento (100%) de sus derechos fiduciarios en el patrimonio autónomo denominado Fideicomiso ADM-POTOSI a la sociedad POTOSÍ LA PRADERA S.A., quedando ésta última como titular de la totalidad de los derechos*<sup>15</sup>.

La Administración expidió el Requerimiento Ordinario No. 300632007000910 del 23 de abril de 2007, en el cual solicitó al Notario No. 33 de Bogotá que remitiera las escrituras de venta suscritas por la sociedad POTOSÍ LA PRADERA S.A. en el año 2004<sup>16</sup>. En respuesta al anterior requerimiento fueron allegadas las respectivas escrituras de venta otorgadas por el contribuyente Potosí La Pradera S.A. correspondientes al año gravable 2004<sup>17</sup>.

Los estados financieros de la sociedad informan que en el año 2004 el contribuyente obtuvo ingresos por concepto del contrato de cuentas en participación en la suma de \$7.792.173.056<sup>18</sup>.

Adicionalmente, se advierte que la sociedad Potosí La Pradera es la titular de la totalidad de los derechos fiduciarios del contrato de fiducia mercantil celebrado para desarrollar el proyecto inmobiliario denominado La Pradera Club Residencial, por la cesión que realizaron los partícipes ocultos en su calidad de beneficiarios del mencionado contrato<sup>19</sup>. Por consiguiente, ésta empresa gozaba de los frutos y de la facultad de exigir el cumplimiento de la

---

<sup>14</sup> FI 96-108 c.a.4

<sup>15</sup> FI 97 vuelto c.a.4

<sup>16</sup> FI 49 - 50c.a.1

<sup>17</sup> FI 250-378 c.a.3

<sup>18</sup> FI 139 c.a.1

<sup>19</sup> El artículo 1235 del Código de Comercio dispone que los derechos fiduciarios del beneficiario son aquellos que le conceden el acto constitutivo, la ley y los señalados en la referida norma.

Referencia: 250002327000200900123 01  
Radicado: 18306  
Actor: POTOSÍ LA PRADERA S.A.

16

finalidad buscada con el contrato de fiducia mercantil, el cual tiene por objeto la ejecución del contrato de cuentas en participación.

Conforme con el artículo 28 del Estatuto Tributario se entiende causado un ingreso cuando nace el derecho a exigir su pago, aunque no se haya hecho efectivo el cobro. Por lo tanto, en principio, la demandante como socia gestora de las cuentas en participación, frente a los ingresos que se generaran era la titular y, en consecuencia, debió registrarlos en su contabilidad durante el año gravable 2004, máxime cuando no se encuentra demostrado que para dicha vigencia fiscal se hubiere realizado reparto de utilidades a los partícipes ocultos.

No se trata de que se desconozcan los pactos entre particulares, sino que los hechos económicos realizados tienen unos efectos tributarios, que no son negociables ni transigibles.

Como de las pruebas relacionadas se observa que la sociedad Potosí La Pradera percibió ingresos derivados del contrato de cuentas en participación, estos debieron ser incluidos en la declaración del impuesto sobre la renta del año 2004.

No procede el cargo.

### **3. Costo de venta (\$5.863.683.000)**

Considera la demandante que el costo de venta del proyecto no debe determinarse en la forma que establece el artículo 82 del Estatuto Tributario, sino con fundamento en la contabilidad de la empresa, la cual constituye prueba idónea conforme lo dispone el artículo 772 *ibídem*.

Los artículos 82 y 772 del Estatuto Tributario señalan:

**“ARTICULO 82. DETERMINACIÓN DE COSTOS ESTIMADOS Y PRESUNTOS.**  
<Fuente original compilada: D.2053/74 Art. 31> Cuando existan indicios de que el costo informado por el contribuyente no es real o cuando no se conozca el costo de los activos enajenados ni sea posible su determinación mediante

113

Referencia: 250002327000200900123 01  
 Radicado: 18306  
 Actor: POTOSÍ LA PRADERA S.A.

17

*pruebas directas, tales como las declaraciones de renta del contribuyente o de terceros, la contabilidad o los comprobantes internos o externos, el funcionario que esté adelantando el proceso de fiscalización respectivo, puede fijar un costo acorde con los incurridos durante el año o período gravable por otras personas que hayan desarrollado la misma actividad del contribuyente, o hayan hecho operaciones similares de enajenación de activos, atendiendo a los datos estadísticos producidos por la Dirección General de Impuestos Nacionales, por el Departamento Administrativo Nacional de Estadística, por el Banco de la República, por la Superintendencia de Industria y Comercio, por la Superintendencia de Sociedades u otras entidades cuyas estadísticas fueren aplicables.*

*Su aplicación y discusión se hará dentro del mismo proceso.*

*Si lo dispuesto en este artículo no resultare posible, se estimará el costo en el setenta y cinco por ciento (75%) del valor de la respectiva enajenación, sin perjuicio de las sanciones que se impongan por inexactitud de la declaración de renta o por no llevar debidamente los libros de contabilidad.*

**ARTICULO 772. LA CONTABILIDAD COMO MEDIO DE PRUEBA.** *Los libros de contabilidad del contribuyente constituyen prueba a su favor, siempre que se lleven en debida forma”.*

En el presente caso, no es posible conocer el costo de los activos enajenados, debido a que el contribuyente en su declaración de renta del año gravable 2004 no registró suma alguna por este concepto<sup>20</sup>.

La Administración sostuvo que la contabilidad de la sociedad no ofrece certeza acerca de los costos registrados, toda vez que como consta en el certificado del revisor fiscal, el contribuyente efectuó una reestimación de los costos del proyecto, y ajustó el valor del metro cuadrado de los inventarios, sin que estuviere sustentado probatoriamente, lo que generó que contablemente se registrara un sobre costo y un déficit de la operación<sup>21</sup>.

El revisor fiscal de la sociedad certificó:

*“De acuerdo con el anexo I de los estados financieros, el Estado de Ingresos y Egresos de las Cuentas de Aportes del Proyecto La Pradera Club Residencial por el año terminado el 31 de diciembre de 2004 detalla los siguientes conceptos:*

<i>Ingresos operacionales</i>	<i>\$7.792.173.056</i>
<i>Costo de ventas</i>	<i><u>(20.106.646.793)</u></i>
<i>Déficit de operación</i>	<i><u>12.314.473.737</u></i>

<sup>20</sup> FI 12-13 c.a. 1

<sup>21</sup> FI 682-683 c.a 4

Referencia: 250002327000200900123 01  
 Radicado: 18306  
 Actor: POTOSÍ LA PRADERA S.A.

18

<i>Egresos operacionales</i>	(202.327.802)
<i>Ingresos no operacionales</i>	136.244.125
<i>Egresos no operacionales</i>	(1.486.186.824)
<i>Corrección monetaria</i>	983.754.544
<i>Liquidación parcial</i>	-
 <i>Déficit del proyecto</i>	 \$(12.883.169.694)

*d. Los costos de ventas por el año 2004 incluyen un ajuste por \$12.134.080.830 correspondientes al ajuste del metro cuadrado de los inventarios ejecutados al 31 de diciembre de 2004, de los cuales \$10.171.154.432 corresponde al ajuste del costo de ventas de los años 1998 a 2003<sup>22</sup>.*

La certificación del revisor fiscal de la sociedad no precisa los documentos idóneos que soportan el déficit de la operación, el reajuste del costo y el hecho económico que dio lugar a la actualización del metro cuadrado de los inventarios, situación que tampoco fue demostrada por el contribuyente en la presente instancia judicial.

Además, el reajuste al costo de ventas fue registrado en el año 2004, no obstante que incluía los ajustes efectuados a los inventarios en años anteriores, esto es, 1998-2003. Aceptar dicha operación conllevaría que se reconociera un hecho económico en un período distinto en el cual fue realizado<sup>23</sup>, sin que ello hubiere sido justificado contable y fiscalmente por la sociedad.

Es importante aclarar que si bien los datos reportados en los estados financieros fueron tomados como prueba para efectos de determinar los ingresos que obtuvo la sociedad en el contrato de participación, ello no implica que su desconocimiento al resolver esta glosa vulnere el principio de indivisibilidad de la prueba, puesto que la información al principio reportada fue corroborada con soportes externos, lo cual no se hizo en el presente caso para determinar la procedencia de los costos de venta.

<sup>22</sup> FI 659-660 c.a.4

<sup>23</sup> Artículo 48. Decreto 2649 de 1993. Los hechos económicos deben ser reconocidos en el período en el cual se realicen y no solamente cuando sea recibido o pagado el efectivo o su equivalente.

114

Referencia: 250002327000200900123 01  
Radicado: 18306  
Actor: POTOSÍ LA PRADERA S.A.

19

Por las anteriores razones, los costos de venta en que incurrió la sociedad para generar los ingresos obtenidos en el contrato de participación, no pueden ser determinados mediante la contabilidad del contribuyente.

Teniendo en cuenta que la Administración consideró que no era posible determinar el costo mediante estadísticas, o de acuerdo con los costos incurridos por otras personas que hubieren desarrollado la misma actividad, y que el contribuyente, en este proceso judicial, ni en la vía gubernativa cuando invocó el "desacato" al artículo 82 del Estatuto Tributario, aportó los datos estadísticos del Departamento Administrativo Nacional de Estadística, o del Banco de la República, o de la Superintendencia de Industria y Comercio, o de la Superintendencia de Sociedades en los que se pudiera determinar el costo generado para otras empresas por los proyectos de construcción similares al que realizó la demandante, se configura la hipótesis prevista en el artículo 82 *ibídem*, según la cual, ante la imposibilidad de determinar los costos mediante pruebas directas, tales como las declaraciones del contribuyente o la contabilidad, es posible estimarlos en el 75% del valor de la respectiva venta. Por tanto, es procedente la determinación del costo presunto efectuada en los actos demandados.

Finalmente, con relación al argumento del demandante en el que indica que en la presente decisión se debe tener en cuenta la investigación penal y el auto de archivo expedido en la actuación relacionada con el impuesto de renta de la sociedad del año 2007, por cuanto dichas investigaciones fueron iniciadas por las mismas razones que las estudiadas, es importante aclarar que la competencia en materia tributaria es distinta a la de carácter penal, y que dada la independencia de las declaraciones, la presente decisión no está sujeta a lo que se resuelva respecto de otras vigencias gravables, pues se debe estudiar cada caso de manera particular.

#### **4. Sanción por inexactitud**

Para la demandada es procedente la imposición de la sanción por inexactitud, toda vez que ésta no se deriva de una diferencia de criterios, sino

Referencia: 250002327000200900123 01  
Radicado: 18306  
Actor: POTOSÍ LA PRADERA S.A.

20

de una errada aplicación de las normas tributarias por parte del contribuyente.

El Tribunal levantó la sanción por inexactitud por cuanto consideró que entre la Administración y el contribuyente se presentó una diferencia de criterios.

Ahora bien, en cuanto a la procedencia de la sanción por inexactitud, el artículo 647 del Estatuto Tributario establece que se impone cuando se omiten ingresos, se incluyen costos, deducciones, descuentos, exenciones, pasivos, impuestos descontables, retenciones o anticipos inexistentes, que ocasionen un menor impuesto a pagar o un mayor saldo a favor.

Conforme con la misma disposición, no hay lugar a imponer sanción por inexactitud cuando el menor valor a pagar que resulte en las declaraciones tributarias se derive de errores de apreciación o de diferencias de criterio entre las oficinas de impuestos y el declarante, relativos a la interpretación del derecho aplicable, siempre que los hechos y cifras denunciados sean completos y verdaderos.

Para la Sala, es claro que no se presentó diferencia de criterios en relación con la interpretación del derecho aplicable porque, como se observó, las pretensiones del demandante se despachan desfavorablemente por cuanto se demostró que había omitido declarar los ingresos obtenidos por el contrato de cuentas en participación.

Además, teniendo en cuenta que el contribuyente no probó que la interpretación de las normas lo haya inducido a apreciarlas de manera errónea, se mantendrá la sanción por inexactitud impuesta en los actos acusados.

En consecuencia, las razones que anteceden son suficientes para revocar el fallo apelado.

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

115

Referencia: 250002327000200900123 01  
Radicado: 18306  
Actor: POTOSÍ LA PRADERA S.A.

**FALLA**

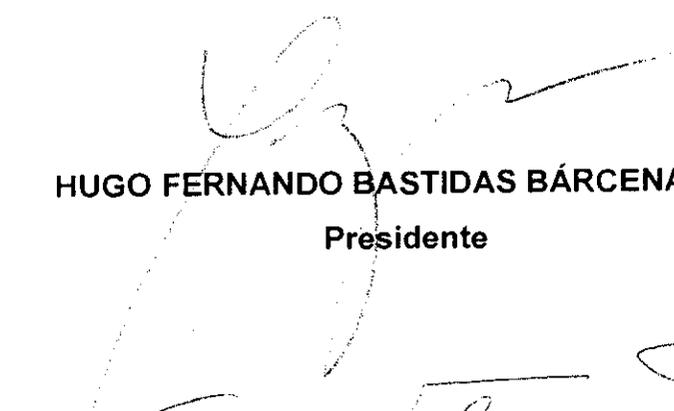
**REVÓCASE** la sentencia del 25 de marzo de 2010 proferida por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Subsección "B". En su lugar:

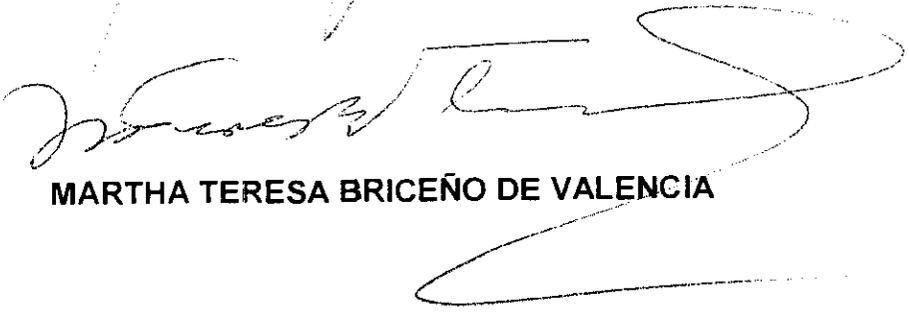
**NIÉGANSE** las pretensiones de la demanda

**RECONÓCESE** personería jurídica para actuar en nombre de la entidad demandada a la doctora Sandra Patricia Moreno Serrano, de conformidad con el poder que obra al folio 204 del expediente.

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

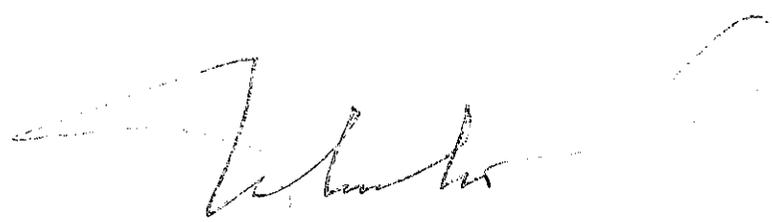
La anterior providencia se estudió y aprobó en la sesión de la fecha.

  
**HUGO FERNANDO BASTIDAS BÁRCENAS**  
Presidente

  
**MARTHA TERESA BRICEÑO DE VALENCIA**

  
**CARMEN TERESA ORTIZ DE RODRIGUEZ**

Referencia: 250002327000200900123 01  
Radicado: 18306  
Actor: POTOSÍ LA PRADERA S.A.



**WILLIAM GIRALDO GIRALDO**

