



Radicado: 25000-23-37-000-2019-00564-01 (27061)
Demandante: ORDÓÑEZ UBERLANDIA SAS

CONSEJO DE ESTADO
SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO
SECCIÓN CUARTA

CONSEJERO PONENTE: MILTON CHAVES GARCÍA

Bogotá D.C., veintiséis (26) de julio de dos mil veintitrés (2023)

Referencia: MEDIO DE CONTROL DE NULIDAD Y RESTABLECIMIENTO DEL DERECHO
Radicación: 25000-23-37-000-2019-00564-01 (27061)
Demandante: ORDÓÑEZ UBERLANDIA SAS
Demandado: UAE DIAN
Temas: Renta año gravable 2015. Pasivos.

SENTENCIA SEGUNDA INSTANCIA

La Sala decide el recurso de apelación interpuesto por la demandante contra la sentencia del 21 de abril de 2022, proferida por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Subsección A, que negó las pretensiones de la demanda (numeral primero) y se abstuvo de condenar en costas (numeral segundo)¹.

ANTECEDENTES

Previos requerimiento especial y su respuesta, mediante Liquidación Oficial de Revisión 3224120190000131 de 23 de abril de 2019, la DIAN modificó la corrección de la declaración del impuesto de renta de Ordóñez Uberlandia SAS, presentada por el año gravable 2015, para rechazar pasivos y adicionarlos a la renta líquida gravable, así como para desconocer deducciones por pagos de intereses y, producto de ello, determinó el impuesto en \$1.288.250.000 e impuso sanción por inexactitud de \$1.197.034.000 (100% del mayor impuesto determinado).

Ordóñez Uberlandia SAS prescindió del recurso de reconsideración y demandó *per saltum* el acto de liquidación del tributo.

DEMANDA

ORDÓÑEZ UBERLANDIA SAS, en ejercicio del medio de control previsto en el artículo 138 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo (CPACA), formuló las siguientes pretensiones²:

1. Declarar nula la Liquidación Oficial de Revisión del impuesto sobre la renta nro. 3224120190000131, del 23 de abril de 2019, correspondiente al año gravable 2015, proferida por la División de gestión de Liquidación de la Dirección Seccional de Impuestos de Bogotá, notificada el veinticinco (25) de abril de 2019, por medio de la cual se adiciona como renta gravable el valor de los pasivos que la DIAN considera que no fueron debidamente probados, lo cual acarrea el desconocimiento de la deducción de intereses, correspondiente a préstamos.

¹ Índice 2, Plataforma Samai.

² Índice 2, Plataforma Samai.



2. Que, como consecuencia de lo anterior, y a título de restablecimiento del derecho se ordene a la División de Gestión de Liquidación de la Dirección Seccional de Impuestos de Bogotá de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales de la DIAN, archivar el proceso de determinación del tributo y dejar en firme la declaración del impuesto sobre la renta, correspondiente al año 2015.

3. Que se condene en costas.

La demandante indicó como normas violadas, las siguientes:

- Artículos 754, 2221 y 2222 del Código Civil (CC).
- Artículos 647, 683, 743, 770 y 771 del Estatuto Tributario (ET).

El concepto de la violación se sintetiza así³:

1. Falsa motivación. Los pasivos rechazados están demostrados. Desde el año 2002 y hasta el 2009, Daniel Alberto Ordóñez Romero, socio de la actora, otorgó varios préstamos a la sociedad para reparaciones locativas y adquisición de locales, los cuales, en el periodo fiscalizado, están registrados en la cuenta 2355 *cuentas por pagar a accionistas* y debidamente soportados en documentos internos y externos, de conformidad con el artículo 770 del ET. Además, existe prueba supletoria de estos, en los términos del artículo 771 del mismo estatuto, pues el acreedor declaró en su favor los pasivos y los beneficios obtenidos (intereses).

Sin embargo, en un equivocado juicio, la DIAN determinó su desconocimiento porque no se demostraron el origen de los pasivos, el plazo, destino y la tabla de amortización, como tampoco los movimientos de la cuenta en los que fueron registrados, lo cual desconoce que el contrato de mutuo es real, no consensual, ni solemne, por lo que no puede esperar la DIAN encontrar un título ejecutivo ni un contrato escrito, de modo que, ante su inexistencia, debieron valorarse en conjunto las demás pruebas que indicaban la existencia de los pasivos.

El contrato de mutuo se perfecciona con la entrega del dinero, de conformidad con los artículos 754, 2221 y 2222 del CC, lo cual está demostrado porque, en ocasiones, la sociedad recibió el dinero entregado por el socio directamente a través de depósito en su cuenta de ahorros y, en otras, en forma directa en forma de pago de inmuebles adquiridos y reparaciones, registrando, como contrapartida, un pasivo a favor del socio. La ausencia de formalidades se explica porque quien otorga el préstamo es el socio y representante legal de la sociedad, es decir, existe una relación de confianza que lleva a prescindir de tales formalidades.

2. Improcedencia de la sanción por inexactitud. No se cumplen los supuestos de hecho señalados en el artículo 647 del ET para la imposición de la sanción, toda vez que no se habrían afectado el impuesto a cargo o el saldo favor, pues, en todo caso, de no haberse declarado los pasivos, no se habría generado la obligación de tributar por renta presuntiva. Asimismo, no se declararon datos inexistentes, pues, el desconocimiento de los pasivos se debe a una cuestión de idoneidad de la prueba, pues, mientras para la sociedad, los préstamos están acreditados a través de un conjunto de pruebas, para la DIAN estas no son suficientes a la luz de los artículos 770 y 771 del ET, lo cual deriva en una clara diferencia de criterios frente al derecho aplicable que la exime de la sanción por inexactitud.

³ Índice 2, Plataforma Samai.



CONTESTACIÓN DE LA DEMANDA

La **demandada** se opuso a las pretensiones de la demanda, de la siguiente manera⁴:

1. Procede el rechazo de pasivos. El desconocimiento de pasivos obedeció a que no se probaron. En este caso, la contabilización del préstamo y la exhibición de los documentos internos y externos (recibos de caja, comprobantes de contabilidad, facturas, extractos bancarios, consignaciones bancarias y pagaré), así como las certificaciones de revisor fiscal, no son suficientes para probar su existencia, origen, plazo, destino, amortización, tasa de interés, etc. El pagaré no contiene una obligación clara, expresa y exigible, pues no se determinan la deuda, los intereses ni los plazos. Tampoco es prueba del pasivo el contrato de mandato aportado, puesto que es muy general y no se enmarca en lo dispuesto en los artículos 770 y 771 del ET.

No es suficiente la prueba supletoria (la declaración tributaria del acreedor que registró las cuentas por cobrar y los beneficios), toda vez que, de conformidad con el artículo 694 del ET, las *«obligaciones contenidas en las declaraciones de renta correspondientes al socio Ordóñez Romero Daniel Alberto, corresponden a operaciones económicas, vigencias y hechos diferentes. Así las cosas, cada declaración implica unos hechos diferentes e independientes, que no pueden servir de medida para fallar en el presente proceso»*.

Siendo que se desconocen los pasivos declarados, resulta procedente la aplicación del artículo 239-1 del ET, esto es, su adición a la renta gravable, como se determinó en los actos demandados.

2. Procedencia de la sanción por inexactitud. Debe mantenerse la sanción porque *«el contribuyente no actuó con máxima prudencia y cuidado, al calcular la liquidación correspondiente, se ha podido verificar la existencia de datos equivocados o incompletos en su liquidación privada, existiendo un indicio de culpabilidad por parte del contribuyente, desapareciendo la presunción de veracidad con la que cuenta la liquidación privada, por lo tanto, se encuentra plenamente probado el daño generado al erario público haciéndose procedente la sanción por inexactitud»*.

3. Condena en costas. No es procedente esta eventual condena a la DIAN puesto que no fueron demostradas.

SENTENCIA APELADA

El Tribunal negó las pretensiones de la demanda, con base en lo siguiente⁵:

1. Se mantiene el rechazo de pasivos. Si bien la ley (artículos 2221 y 2235 del CC) y la jurisprudencia⁶ coinciden en que el contrato de mutuo no es solemne, resulta indispensable que la obligación se encuentre soportada con documentos de orden interno o externo reflejados en la contabilidad, para que, examinados en conjunto, se demuestre la existencia del contrato. Dicho soporte debe ser aquel en el que conste la clase de pasivo, su vigencia y existencia al fin de periodo fiscal⁷.

⁴ Índice 2, Plataforma Samai.

⁵ Índice 2, Plataforma Samai.

⁶ Sentencia de 18 de octubre de 2007, C.P. Dr. Héctor J. Romero Díaz.

⁷ Sentencia de 24 de agosto de 2017, expediente 20469), C.P. Jorge Octavio Ramírez Ramírez.



En el caso debatido, ninguna de las pruebas aportadas acredita las anteriores condiciones, pues las certificaciones de revisor fiscal no ofrecen estos detalles ni son suficientes para acreditar la existencia del mutuo. Además, mientras una de estas certificaciones indica que, a febrero de 2004, el saldo de la cuenta de deuda con el acreedor Daniel Ordóñez Romero ascendía a \$32.380.145, la otra señala que el saldo por pagar a 2004 era de \$464.972.742, generándose una diferencia no explicada de \$432.592.597, que les resta credibilidad a estas pruebas.

El movimiento de la cuenta 235505 *deudas con socios*, cuyo saldo al finalizar el ejercicio es \$4.131.266.345 (valor declarado como pasivo), refleja varios abonos en favor del socio Daniel Ordóñez, por concepto de pago de préstamos, por transferencia de dinero a la cuenta del acreedor o como pago de deudas que el acreedor tenía con otras entidades o personas naturales, por ejemplo, el pago de IVA, ICA, impuesto al patrimonio, pago plano catastral, honorarios abogada, etcétera. No obstante, no existe prueba de las operaciones que dieron lugar a los registros.

De igual manera, aunque en la cuenta 233505 *gastos financieros*, hay un registro del pago de intereses, lo facturado por ese concepto no concuerda con dicho registro, «razón por la cual son pruebas que no llevan al convencimiento de lo pretendido».

Igualmente, el pagaré no ofrece certeza de la existencia de la deuda porque es un pagaré en blanco y no permite establecer fecha cierta del inicio del préstamo o préstamos. Tampoco hay certeza sobre la suma prestada, por lo que el título valor no puede ser exigible, como lo determinó la DIAN. El contrato de mandato no es la prueba idónea de la existencia de los pasivos. Además, las escrituras de compra de inmuebles con los préstamos del socio están incompletas y no permiten establecer los pasivos.

Finalmente, aunque está acreditado que el socio acreedor declaró los intereses por un valor coincidente con las facturas de cobro de intereses, el Consejo de Estado ha dicho que la prueba supletoria de pasivos debe ir respaldada de pruebas adicionales a la declaración tributaria del acreedor. En este caso, «no es posible determinar con exactitud si el crédito fue declarado o no [por el acreedor], más cuando en el reglón 30 “patrimonio bruto” de la misma declaración señalada se registró un total de \$6.438.720.000, de los cuales, según los anexos del denuncia fiscal, \$5.135.780.410 pertenecen a cuentas por cobrar, rubro que no coincide con el anterior, y sobre el cual no se presenta ninguna aclaración al respecto».

2. Es procedente la sanción por inexactitud. La decisión de la DIAN de desconocer pasivos se fundó en una valoración probatoria que no fue desvirtuada por la contribuyente en vía administrativa ni en sede judicial. Por ende, es procedente la aplicación de la sanción por inexactitud, conforme lo previsto en el artículo 647 de E.T, por cuanto se incluyeron pasivos improcedentes, lo que condujo a la determinación de un menor valor del impuesto, sin que se advierta una diferencia de criterios en la interpretación de la norma aplicable.

3. No hay condena en costas. No se impone esta condena porque las costas no están demostradas.

RECURSO DE APELACIÓN

La **demandante** apeló la sentencia para lo cual expuso lo siguiente⁸:

⁸ Índice 2, Plataforma Samai.



Las certificaciones de revisor fiscal explican la existencia de pasivos. Además, no existe incongruencia en las certificaciones rendidas por el revisor fiscal, pues corresponden a periodos diferentes: una, que fija los saldos a 29 de febrero de 2004 y la otra, que los fija a 31 de diciembre de 2004. El incremento de \$32.380.145, a \$464.972.742 se debe a la compra de un inmueble por \$400.000.000 realizada el 22 de julio de 2004, con un préstamo realizado por el socio.

Tampoco es acertada la apreciación de que la cuenta 233505 es incongruente con la facturación y con la cuenta 53052002, por presentar valores disímiles por concepto de intereses pagados al socio acreedor. Es así porque lo registrado en la cuenta 233505 no comprende el monto de las retenciones, al contrario de la cuenta 53052002, que sí las incluyó. Por ello, el valor de la última cuenta coincide con el monto total de las facturas. Lo anterior, porque la cuenta 233505 corresponde a una cuenta por pagar y no es procedente su comparación con la cuenta del gasto (53052002). La forma adecuada de analizar e interpretar estas cuentas es la siguiente:

Los intereses registrados en la cuenta 53052002 coinciden con el monto facturado por el socio. Las retenciones sobre esos intereses (del 7%) están en la cuenta 236535 *retenciones practicadas*. La cuenta 233505 no incluye el valor de la retención, lo cual la hace incomparable con la cuenta 530520 y las facturas.

Frente a la prueba supletoria, el Tribunal no puede pretender que el patrimonio bruto del socio acreedor esté compuesto únicamente por la cuenta por cobrar a la sociedad. Según la información reportada por terceros del socio acreedor Daniel Ordóñez, del sistema MUISCA, las cuentas por cobrar a Ordóñez Uberlandia ascienden a \$4.654.909.301 y corresponden al valor del préstamo de \$4.131.266.345 más otras cuentas por cobrar, que están discriminadas en la contabilidad de la sociedad.

Si bien las escrituras públicas no están completas, no se puede llegar a la conclusión a la que llegó el Tribunal en el sentido de que con estas solo es posible conocer la información de los vendedores, compradores y fecha del negocio jurídico, pero no el precio, pues éste sí aparece en dichas escrituras y se corrobora con las restantes pruebas, que deben ser valoradas conjuntamente para determinar la existencia de los pasivos.

Así pues, las anteriores pruebas y la prueba supletoria son suficientes para probar la existencia de los pasivos, que deviene de la existencia del contrato de mutuo el cual no está sometido a solemnidad alguna, tal como se expuso en la demanda.

De otra parte, en lo que respecta al pagaré, es la de la práctica comercial que este pueda estar en blanco, acompañado de la carta de instrucciones y, siendo que este no es un requisito sustancial para que el pasivo nazca a la vida jurídica, contrario al entendimiento del Tribunal, es irrelevante que éste sea posterior al otorgamiento de algunos de los préstamos. En todo caso, el pagaré es de fecha anterior a la fiscalización por lo que no puede excluirse de su valoración por el simple hecho que se firmó con posterioridad al otorgamiento de algunos préstamos.

2. No procede la sanción por inexactitud. En este punto se reitera a plenitud el cargo de la demanda.



TRÁMITE PROCESAL DE SEGUNDA INSTANCIA

No hubo oposición al recurso de apelación por parte de la demandada, durante la oportunidad prevista en el artículo 247 numeral 4° del CPACA. El Ministerio Público no rindió concepto.

CONSIDERACIONES DE LA SALA

En los términos de la apelación, la Sala establece si deben reconocerse los pasivos rechazados por la DIAN.

1. Los pasivos declarados son procedentes. De conformidad con los artículos 283 y 770 del ET (vigentes para la época de los hechos), los contribuyentes obligados a llevar contabilidad deben soportar la existencia de los pasivos con su contabilidad llevada en debida forma y con documentos idóneos. Por su parte, el artículo 771 *ibidem* prevé que el incumplimiento de lo anterior, «acarreará el desconocimiento de los pasivos, a menos que se pruebe que las cantidades respectivas y sus rendimientos, fueron oportunamente declarados por el beneficiario».

En la corrección de la declaración inicial del impuesto sobre la renta del año gravable 2015, la actora declaró pasivos por \$6.540.784.000. De ese valor, la Administración rechazó \$4.131.266.000, correspondientes a contratos de mutuo de la sociedad con su socio Daniel Alberto Ordóñez Romero, que, en criterio de la DIAN, no estuvieron demostrados.

De acuerdo con los artículos 2221 y 2222 del CC, el contrato de mutuo es real porque se perfecciona con la tradición o entrega de la cosa (artículo 754 del CC) y no está sometido a solemnidad alguna, de modo que, como lo ha precisado la Sala, no se requiere que conste por escrito, pero «es indispensable que la obligación se encuentre soportada con documentos que permitan establecer la existencia del pasivo, su vigencia y existencia al fin del período gravable»⁹.

Amparada en la no solemnidad del contrato de mutuo, la actora sostiene que los pasivos corresponden a distintos préstamos que realizó desde el año 2002 y hasta el 2009, para reparaciones locativas y adquisición de inmuebles, lo cuales, para el año fiscalizado (2015), tenían saldo de \$4.131.266.000, valor declarado fiscalmente.

A falta de un título ejecutivo concreto que respalde la deuda, la demandante también señala que el contrato de mutuo está demostrado en la contabilidad, a través de los distintos registros en las cuentas contables, así como en documentos internos y externos, como recibos de caja, facturas de cobro de intereses expedidas por el socio acreedor, un pagaré en blanco, extractos bancarios, escrituras públicas que dan cuenta de la compra de inmuebles por la actora y certificaciones de revisor fiscal, entre otros. Además, que existe prueba supletiva en los términos del artículo 771 del ET.

Sin embargo, en la liquidación oficial de revisión puntualmente la DIAN determinó que «verificada la contabilidad de la investigada, ésta no demuestra el origen, el plazo, destino, tabla de amortización [del crédito], intereses etc., es decir, no hay ningún grado de detalle de lo que se está afirmando en las certificaciones [de revisor fiscal]».

Ahora bien, de las pruebas que figuran en el expediente, la Sala aprecia que la demandante fue constituida por escritura pública el 4 de abril de 2002, inscrita en el

⁹ Sentencia del 24 de agosto de 2017, exp. 20469, C.P. Jorge Octavio Ramírez Ramírez.



registro mercantil el 12 de abril del mismo año. Desde finales de ese mismo año y en enero y febrero de 2003, el socio Daniel Alberto Ordóñez Romero asumió el costo de compra de equipos y múltiples reparaciones y adecuaciones locativas del local ubicado en la carrera 7 nro. 13-41, de Bogotá, donde, en enero de 2003 empezó a funcionar Hamburguesas del Rodeo¹⁰. Los soportes de estos pagos, que no fueron objetados por la DIAN, se encuentran en el expediente y están relacionados en los anexos a la declaración de renta de la actora, por el año 2015, por \$297.378.661.

También aparece probado que, mediante escritura pública nro. 4597 de 25 de octubre de 2006, de la Notaría 28 de Bogotá, la demandante compró el local comercial N3-044 en el Centro Comercial Portal 80, y, según la demandante, el precio del bien le fue prestado en su totalidad por el socio Daniel Alberto Ordóñez Romero, través de la expedición de dos cheques por \$50.000.000 cada uno, operación debidamente probada, y el restante dinero girado o entregado en efectivo a los compradores, según refiere la demandante. El préstamo fue registrado en la cuenta 2335 (cuenta del pasivo) por valor de \$295.000.000 y se elaboró el respectivo comprobante contable, figurando como acreedor Daniel Alberto Ordóñez Romero.

Igualmente, está demostrado que, mediante la escritura pública nro. 4594 de 25 de octubre de 2006 de la Notaría 28 de Bogotá, la actora adquirió los locales 109 y 110 del Centro Comercial Punto 170, por \$125.000.000. Se elaboró el respectivo comprobante de contabilidad y se registró un pasivo a favor del socio Daniel Alberto Ordóñez Romero.

Del mismo modo, está demostrado que por escritura pública nro. 2372 de 20 de octubre de 2006, de la Notaría 41 de Bogotá, la sociedad demandante adquirió una casa ubicada sobre la carrera 30 con calle 94A, por \$290.000.000. Se elaboró el respectivo comprobante de contabilidad y se registró un pasivo a favor del socio Daniel Alberto Ordóñez Romero por \$288.000.000.

Además, está probado que por escritura pública nro. 4903 de 14 de noviembre de 2006, de la Notaría 28 de Bogotá, la demandante adquirió el local 305 del Centro Comercial Palatino, por \$380.000.000. Se elaboró el respectivo comprobante de contabilidad y se registró un pasivo a favor del socio Daniel Alberto Ordóñez Romero.

Igualmente, está acreditado que mediante escritura pública nro. 1556 de 17 de abril de 2007, de la Notaría 28 de Bogotá, la actora compró un inmueble también sobre la carrera 30 con calle 94A, por \$321.000.000, a raíz del cual el socio Daniel Alberto Ordóñez Romero libró dos cheques por \$80.000.000 y \$170.000.000, los cuales aparecen reflejados en los extractos bancarios del socio. Se elaboró el correspondiente comprobante de contabilidad, registrándose un pasivo a favor del referido socio por \$321.000.000.

Asimismo, existe escritura pública nro. 428 de 10 de febrero de 2007, de la Notaría 28 de Bogotá, según la cual la sociedad compró el local nro. 128 del Centro Comercial Punto 170, por \$26.000.000. Se expidió cheque por parte del socio Daniel Alberto Ordóñez Romero en favor del vendedor. Se elaboró comprobante de contabilidad por préstamo del socio por valor de \$26.000.000 y se hizo el registro contable del pasivo.

Aunque es cierto que las escrituras están incompletas, también lo es que, lo aportado es suficiente para establecer la existencia del negocio, las partes, el objeto del contrato

¹⁰ Índice 2, Plataforma Samai, archivo contestación de la demanda, antecedentes administrativos.



y el precio, lo cual queda corroborado, a su vez, con los respectivos certificados de tradición y libertad, que también fueron aportados como prueba.

Además, desde el año 2002 hasta el 2009, se advierte la expedición de otros cheques y consignaciones bancarias por parte del socio Daniel Alberto Ordóñez Romero para compra de otros inmuebles, equipos y reparaciones locativas y, correlativamente, la elaboración de comprobantes de contabilidad y su registro contable en la cuenta 2335, préstamos que, a 31 de diciembre de 2015 estaban vigentes, según lo contabilizado y certificado por revisor fiscal de la sociedad.

Esta certificación, que además se acompañó de prueba documental (soportes internos y externos), da cuenta de lo siguiente:

“De acuerdo con la información contable registrada en los libros oficiales (libro mayor y balances) de la compañía Ordóñez Uberlandia SAS, identificada con NIT 830.100.814-9, he verificado el registro de los pasivos generados durante los años 2004, 2005, 2006, 2007, 2008, 2009, 2010, 2011, 2012, 2013, 2014, 2015, por concepto de préstamos otorgados por el socio de la compañía, el señor Daniel Alberto Ordóñez Romero.

Evidencié que los saldos registrados en los libros oficiales de la cuenta deudas con accionistas, son los valores que relaciono a continuación:

Saldos oficiales cuenta 2355 CXP a socios	
Periodo	Cuentas por pagar al accionista registrados en los libros oficiales de la sociedad
2004	\$464.972.742
2005	\$1.437.549.206
2006	\$1.392.168.273
2007	\$3.226.151.214
2008	\$5.283.544.793
2009	\$5.283.544.793
2010	\$5.283.544.793
2011	\$5.283.544.793
2012	\$5.283.544.793
2013	\$5.283.544.793
2014	\$4.131.981.087
2015	\$4.131.981.087

“[...]”

Cada uno de estos pasivos fue declarado por la sociedad por los respectivos periodos. Por los mismos años gravables, el socio Daniel Alberto Ordóñez Romero también declaró dentro de su patrimonio las cuentas por cobrar a dicha sociedad.

En este punto, la Sala da la razón a la apelante cuando sostiene que no existe incongruencia en las certificaciones del revisor fiscal sobre pasivos del año 2004, pues corresponden a periodos diferentes: una, que fija los saldos a 29 de febrero de 2004 y la otra, que los fija a 31 de diciembre del mismo año, de modo que el mayor valor de pasivos contenido en la última certificación se explica por los préstamos que tuvieron lugar después del 29 de febrero de 2004.

Asimismo, de acuerdo con la «consulta de información reportada por terceros», del sistema MUISCA de la DIAN, por el año gravable 2015, el socio Daniel Alberto Ordóñez Romero tenía cuentas por cobrar a Ordóñez Uberlandia SAS por \$4.654.909.301, constituidas por los \$4.131.266.345 (pasivos rechazados por la





DIAN) más \$523.642.956, correspondientes, según se advierte en los auxiliares contables digitalizados¹¹, a gastos financieros de \$454.476.320, honorarios por \$28.875.000, arrendamientos por \$29.625.000, gastos de representación por \$10.500.000 y reembolso de caja menor por \$166.636.000.

De este modo, contrario al entendimiento del Tribunal, las pruebas aportadas en sede administrativa sí permiten determinar que el patrimonio bruto declarado por el año gravable 2015 por el socio Daniel Alberto Ordóñez Romero (\$6.861.580.000) estuvo integrado por las cuentas por cobrar a Ordóñez Uberlandia SAS (\$4.131.266.345) que corresponde al monto de los pasivos que la DIAN rechazó a esta sociedad.

Igualmente, se evidencia que, en la cuenta contable 233505 *gastos financieros*, por el año 2015, Ordóñez Uberlandia SAS registró como crédito el pago de intereses en favor del socio Daniel Alberto Ordóñez Romero por \$656.871.000. Este valor coincide con el registrado en las facturas de cobro de intereses de enero a diciembre de 2015, expedidas por el mencionado socio a la sociedad demandante. Sobre el valor pagado por concepto de intereses la sociedad practicó las correspondientes retenciones, según se aprecia en la cuenta 236535, en los soportes internos elaborados y en las certificaciones de retención.

En relación con lo anterior, asiste razón a la demandante en cuanto a que es errada la apreciación del Tribunal de que lo contabilizado por concepto de intereses en la cuenta 233505 es incongruente con lo facturado por ese concepto y lo registrado en la cuenta 53052002, ya que, el *a quo* pasó por alto que, de acuerdo con la técnica contable desarrollada por la sociedad, el registro en la cuenta 233505, no incluye el monto de las retenciones practicadas, de modo que las cifras allí contabilizadas no podían ser coincidentes con lo contabilizado en la cuenta 53052002, que sí incluye el valor de las retenciones y los valores por pagar al socio acreedor después de practicadas las retenciones.

Por ello, los valores de esta última cuenta son coincidentes con los valores consignados en las facturas de cobro de intereses. Dicho de otro modo, el gasto (cuenta 530520) menos la retención (cuenta 236535) da como resultado el valor de la cuenta por pagar (cuenta 233505) y, en ese sentido, la contabilidad es congruente, por lo que, no existe inconsistencia en la contabilidad de la actora en cuanto al registro de los intereses, que fue una de las razones del Tribunal para descartar la prueba supletoria.

A su vez, como dio cuenta el Tribunal, en la declaración del impuesto de renta y complementarios presentada por el socio Daniel Ordóñez para el año fiscal 2015, se registró en el reglón 36 «*intereses y rendimientos financieros*» la suma de \$657.231.000, que corresponde, según la conciliación fiscal y los anexos, a los intereses recibidos de la sociedad Ordóñez Uberlandia SAS por los préstamos realizados, cifra que, como lo reconoció el Tribunal, es coincidente con el valor que le facturó a dicha sociedad por concepto de intereses y lo contabilizado.

De acuerdo con lo anterior, está demostrado que, desde el año 2002 hasta el 2009, el socio Daniel Alberto Ordóñez Romero realizó distintos préstamos a la sociedad Ordóñez Uberlandia SAS, los cuales, si bien no constan en un título ejecutivo porque se trata de contratos de mutuo que no son solemnes, esto es, no constan por escrito, sí existe suficiente evidencia de su existencia, pues se encuentran registrados en la

¹¹ Archivo contestación de la demanda, antecedentes administrativos. Índice 2, Plataforma Samai.



contabilidad de la actora, fueron declarados por el acreedor junto con los correspondientes beneficios (intereses corrientes) y están soportados en distintos documentos de índole interno y externo.

Y aunque no quedó demostrado cuál era el plazo de estas deudas, la falta de ese requisito no desvirtúa la existencia del contrato de mutuo, puesto que, inclusive, las normas civiles contemplan la posibilidad de que en el contrato de mutuo se prescinda del plazo, al señalar la posibilidad de que se pacte que «*el mutuario pague cuando le sea posible*» (art. 2226 CC) y que «*si no se hubiere fijado término para el pago no habrá derecho de exigirlo dentro de los diez días subsiguientes a la entrega*» (2225 CC).

Tampoco puede rechazarse el pasivo por el hecho de que no esté demostrada la tabla de amortización del crédito, dado que tal exigencia no está prevista en las normas tributarias, pues, en el caso de la prueba supletiva, lo que se exige es que se demuestre que las cantidades respectivas y sus rendimientos fueron oportunamente declarados por el beneficiario, lo cual está suficientemente documentado.

De acuerdo con las anteriores consideraciones fácticas y jurídicas, la Sala dará prosperidad a la apelación y reconocerá la procedencia de los pasivos declarados por la actora y la improcedencia de la adición de estos pasivos como renta líquida gravable, al igual que de la sanción por inexactitud correlativa.

Es de anotar que en la liquidación oficial de revisión, la DIAN también desconoció deducciones por pago de intereses al socio Daniel Alberto Ordóñez Romero, por valor de \$656.871.000, asociados a los pasivos que se reconocen. No obstante, a pesar de la existencia del gasto no se advierte en la demanda y tampoco en la apelación la formulación de cargo alguno contra esa glosa.

Ahora bien, el principio de congruencia exige que el juez deba resolver la controversia jurídica sobre lo delimitado por las propias partes en la demanda y en su contestación, de manera que no le es dable al juez pronunciarse sobre puntos o asuntos no discutidos por las partes. En ese entendido, la Sala se abstendrá de hacer pronunciamientos adicionales sobre la deducción rechazada por la DIAN, dado que el reconocimiento de los pasivos no apareja el reconocimiento automático de las deducciones asociadas. Entonces, en esta glosa, incluida la sanción por inexactitud del 100%, se mantienen en la liquidación oficial de revisión.

En orden de lo anterior, la Sala revoca la sentencia apelada. En su lugar, declara la nulidad parcial de la liquidación oficial de revisión para reconocer la procedencia de los pasivos e invalidar su adición a la renta gravable y la sanción por inexactitud correspondiente. Y a título de restablecimiento de derecho, fija la liquidación del tributo en los siguientes términos:

R.	Concepto	Liquidación privada	Liquidación Tribunal	Liquidación CE
30	Total gastos de nómina	4.407.698.000	4.407.698.000	4.407.698.000
31	Aportes al sistema de seguridad social	454.301.000	454.301.000	454.301.000
32	Aportes al SENA, ICBF, cajas de compensación	136.022.000	136.022.000	136.022.000
33	Efectivo, bancos, ctas bancos, invers. Inmob., ctas cobrar	793.917.000	793.917.000	793.917.000
34	Cuentas por cobrar clientes	-	-	-
35	Acciones y aportes (soc. anónimas, limitadas, asimiladas)	441.483.000	441.483.000	441.483.000
36	Inventarios	379.627.000	379.627.000	379.627.000
37	Activos fijos	7.448.679.000	7.448.679.000	7.448.679.000
38	Otros activos	88.345.000	88.345.000	88.345.000





39	Total patrimonio bruto	9.152.051.000	9.152.051.000	9.152.051.000
40	Pasivos	6.540.784.000	2.409.518.000	6.540.784.000
41	Total patrimonio líquido/líquido negativo	2.611.267.000	6.742.533.000	2.611.267.000
42	Ingresos brutos operacionales	20.057.933.000	20.057.933.000	20.057.933.000
43	Ingresos brutos no operacionales	123.591.000	123.591.000	123.591.000
44	Intereses y rendimientos financieros	2.310.000	2.310.000	2.310.000
45	Total ingresos brutos	20.183.834.000	20.183.834.000	438.135.000
46	Devoluciones, descuentos y rebajas	17.563.000	17.563.000	17.563.000
47	Ingresos no constitutivos de renta ni ganancia ocasional	-	-	-
48	Total ingresos netos	20.166.271.000	20.166.271.000	20.166.271.000
49	Costos de venta (para sistema permanente)	7.919.255.000	7.919.255.000	7.919.255.000
50	Otros costos (incl costo act pec y otros dist de los ant)	-	-	-
51	Total costos	7.919.255.000	7.919.255.000	7.919.255.000
52	Gastos operacionales de administración	1.664.490.000	1.664.490.000	1.664.490.000
53	gastos operacionales de ventas	9.559.732.000	9.559.732.000	9.559.732.000
54	Deducción inversiones en activos fijos	-	-	-
55	Otras deduc (serv públicos, fletes, seguros, imp., etc)	657.930.000	1.059.000	1.059.000
56	Total deducciones	11.882.152.000	11.225.281.000	11.225.281.000
57	Renta líquida del ejercicio	364.864.000	1.021.735.000	1.021.735.000
58	o pérdida líquida del ejercicio	-	-	-
59	Compensaciones	-	-	-
60	Renta líquida	364.864.000	1.021.735.000	1.021.735.000
61	Renta presuntiva	82.908.000	82.908.000	82.908.000
62	Rentas exentas	-	-	-
63	Rentas gravables	-	4.131.266.000	-
64	Renta líquida gravable	364.864.000	5.153.001.000	1.021.735.000
65	Ingresos por ganancias ocasionales	-	-	-
66	Costos y deducciones por ganancias ocasionales	-	-	-
67	Ganancia ocasionales no gravadas y exentas	-	-	-
68	Ganancia ocasional gravable	-	-	-
69	Impuesto sobre la renta gravable	91.216.000	1.288.250.000	255.434.000
70	Descuentos tributarios	-	-	-
71	Impuesto neto de renta	91.216.000	1.288.250.000	255.434.000
72	Impuesto de ganancias ocasionales	-	-	-
73	Impuesto de remesas	-	-	-
74	Total impuesto a cargo	91.216.000	1.288.250.000	255.434.000
75	Anticipo por el año gravable 2011	26.755.000	26.755.000	26.755.000
76	Saldo a favor año 2009 sin sol dev o comp	-	-	-
77	Autorretenciones	-	-	-
78	Otras retenciones	110.188.000	110.188.000	110.188.000
79	Total retenciones año gravable 2010	110.188.000	110.188.000	110.188.000
80	Anticipo renta por el año gravable 2011	-	-	-
81	Saldo a pagar por impuesto	-	1.151.307.000	118.491.000
82	Sanciones	298.000	1.197.332.000	164.516.000
83	Total saldo a pagar	-	2.348.639.000	283.007.000
84	o Total saldo a favor	45.429.000		

Sanción por inexactitud

Factor	Segunda Instancia
Base de la sanción (diferencia entre el valor declarado y el determinado por la Sala)	164.218.000
Porcentaje	100%
Sanción de inexactitud determinada	164.218.000
Sanción por corrección	298.000
Total sanciones	164.516.000

2. Condena en costas. La Sala se abstendrá de condenar en costas en ambas instancias, pues, de conformidad con el artículo 188 del CPACA, en los procesos ante esta jurisdicción, la condena en costas se rige por las reglas del 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 acreditó en este asunto.

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,





Radicado: 25000-23-37-000-2019-00564-01 (27061)
Demandante: ORDÓÑEZ UBERLANDIA SAS

FALLA

1. REVOCAR la sentencia apelada. En su lugar dispone:

PRIMERO: DECLARAR la nulidad parcial de la Liquidación Oficial de Revisión 3224120190000131 del 23 de abril de 2019, por la cual la DIAN modificó la declaración de renta presentada por la actora por el año 2015.

SEGUNDO: A título de restablecimiento del derecho, **FIJAR** como liquidación del tributo a cargo de la actora por el año 2015, la efectuada en la parte motiva de esta providencia.

2. Sin condena en costas.

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

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

(Firmado electrónicamente)

MYRIAM STELLA GUTIÉRREZ ARGÜELLO
Presidente

(Firmado electrónicamente)

STELLA JEANNETTE CARVAJAL BASTO

(Firmado electrónicamente)

MILTON CHAVES GARCÍA

(Firmado electrónicamente)

WILSON RAMOS GIRÓN