



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

**CONSEJERO PONENTE: WILSON RAMOS GIRÓN**

**Bogotá, D.C., tres (03) de octubre de dos mil veinticuatro (2024)**

**Referencia:** Nulidad y restablecimiento del derecho  
**Radicación:** 25000-23-37-000-2020-00259-01 (27880)  
**Demandante:** Uber Colombia SAS  
**Demandado:** DIAN

**Temas:** Renta. 2015. Rechazo de pasivos. Ingresos recibidos para terceros.  
Contrato de remisión de pagos.

**SENTENCIA SEGUNDA INSTANCIA**

La Sala decide el recurso de apelación<sup>1</sup> interpuesto por la parte demandante contra la sentencia del 01 de junio de 2023, proferida por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Subsección A, que resolvió (índice 20):

Primero: Negar las pretensiones de la demanda.

Segundo: Sin condena en costas.

**ANTECEDENTES**

**Actuación administrativa**

Mediante la Liquidación Oficial de Revisión 322412018000386, del 21 de diciembre de 2018 (ff. 510 a 530 caa<sup>2</sup>), la demandada modificó la autoliquidación del impuesto sobre la renta de la actora, correspondiente al año gravable 2015, en el sentido de rechazar un pasivo, adicionar ingresos operacionales, determinar una renta líquida gravable por el rechazo del pasivo e imponer sanción por inexactitud, decisión que fue confirmada en la Resolución 992232019000199, del 20 de diciembre de 2019 (ff. 5042 a 5051 vto. caa).

**Demanda**

En ejercicio del medio de control de nulidad y restablecimiento del derecho previsto en el artículo 138 del CPACA (Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo, Ley 1437 de 2011), la demandante formuló las siguientes pretensiones (índice 1):

Primera: Declarar la nulidad del acto administrativo constituido por la Liquidación Oficial de Revisión 322412018000386, del 21 de diciembre de 2018, proferida por la División de Gestión de Liquidación de la Dirección Seccional de Impuestos de Bogotá de la DIAN, mediante la cual se modificó la

<sup>1</sup> El expediente entró al despacho sustanciador el 13 de julio de 2023 (Índice 3. Esta y las demás menciones de «índices» aluden al historial de actuaciones registradas en el repositorio informático Samai).

<sup>2</sup> El cuaderno de antecedentes administrativos se aportó por la demandada en los documentos digitales contenidos en el índice 8.



declaración del impuesto sobre la renta correspondiente al año gravable 2015.

Segunda: Declarar la nulidad del acto administrativo constituido por la Resolución 992232019000199, del 20 de diciembre de 2019, proferida por la Subdirección de Gestión de Recursos Jurídicos de la Dirección de Gestión Jurídica de la DIAN, por medio de la cual se resolvió el recurso de reconsideración interpuesto contra la Liquidación Oficial de Revisión 322412018000386, del 21 de diciembre de 2018, confirmándola.

Tercera: En virtud de la declaratoria de nulidad de los actos anteriormente mencionados, y a título de restablecimiento del derecho, reconocer la firmeza de la declaración del impuesto sobre la renta presentada para el año gravable 2015.

A los anteriores efectos, invocó como normas violadas los artículos 24, 26, 283, 632, 647, 742 y 770 del ET (Estatuto Tributario); 53, 56 y 125 del Decreto 2649 de 1993; y el Decreto 2650 de 1993, bajo el siguiente concepto de violación:

Relató que en 2014 suscribió con una entidad vinculada, residente en Países Bajos, un «*acuerdo de remisión de pagos*» por cuenta del cual debía efectuar pagos, a nombre de la contratante, a los beneficiarios que esta designara, empleando los recursos que desde el exterior se le depositarían en dos de sus cuentas bancarias; esto a causa de que la no residente, a través de una plataforma digital, prestaba el servicio de poner en contacto a conductores de automóviles con demandantes del servicio de transporte situados en Colombia, lo que le llevaba a tener que realizar pagos en el país. Puntualizó que, en ese contexto, la contratante recaudaba los pagos electrónicos realizados por los usuarios del servicio de transporte, retenía el valor correspondiente a la remuneración a la que tenía derecho por permitir el uso de la plataforma y remitía a Colombia el dinero con el que, a su nombre, se le debía pagar a los conductores que prestaban el servicio de transporte.

Alegó que el pasivo rechazado en el procedimiento de revisión de la declaración del impuesto estaba constituido por los recursos remitidos por la sociedad no residente en desarrollo del contrato descrito, que al cierre del periodo estaban pendientes de entregar a los beneficiarios porque la contratante aún no los había señalado. Sostuvo que el monto en cuestión representaba un ingreso para terceros que, según la técnica contable, debía registrarse como un pasivo, por lo cual sería improcedente que la autoridad rechazara el pasivo denunciado y tuviera como renta gravable esa cuantía. Censuró que el argumento esgrimido por la demandada para adoptar esa decisión radicara en tener por no probado el contrato por el hecho de que inicialmente fue aportado en copia simple. Recalcó que, bajo los artículos 245 y 246 del CGP (Código General del Proceso, Ley 1564 de 2012), ese documento tenía valor probatorio y que, en cualquier caso, se allegó al expediente el acuerdo original suscrito por las partes para ratificar el negocio jurídico inicial (y que este integraba los apéndices del nuevo contrato). Agregó que, en cualquier caso, el convenio tendría validez porque se trataba de un contrato atípico y consensual, susceptible de ser probado con el solo reconocimiento de las partes de la relación negocial.

Dado que el negocio era con la entidad del exterior que era la titular de los recursos con cargo a los cuales se ordenaban los pagos, reprochó que la demandada le exigiera tener registrado el pasivo en cuestión a nombre de los conductores beneficiarios de los pagos; y agregó que, si se juzgase que debía contabilizar el pasivo a nombre de los conductores, estaba habilitada para realizar un registro global, porque eran operaciones homogéneas que no superaron las transacciones de un mes (artículos 56 y 125 del Decreto 2649 de 1993). Con todo, adujo que identificó a los terceros a quienes les pagó con cargo a los recursos de su contratante y explicó que, contrariamente a lo señalado por la demandada, el hecho de que algunos beneficiarios no fueran transportistas no justificaba el rechazo del pasivo porque se trataba de pagos que realizó por cuenta de la sociedad no residente.



De otra parte, reprobó que la demandada calificara el contrato como un mandato y que le negara efectos tributarios por la circunstancia de que no se emitió el certificado previsto en el artículo 1.2.4.11 del DURT (Decreto 1625 de 2016, Único Reglamentario en materia tributaria). Alegó que no se trata de un mandato y que esa clase de certificado solo está al servicio de que la mandante pueda probar en la jurisdicción colombiana deducciones, costos e impuestos descontables, aspecto no pretendido en el *sublite*.

Por las mismas razones, se opuso a la adición de ingresos hecha por la demandada en el monto de los movimientos créditos de las cuentas contables 238020 «*reintegros por pagar*» y 281505 «*valores recibidos para terceros*»; y añadió que esa decisión generó un doble efecto tributario respecto de los mismos recursos que habían sido gravados cuando se determinó la renta gravable dispuesta en el artículo 239-1 del ET (*i.e.* por la exclusión de los pasivos presuntamente inexistentes).

Finalmente, se opuso a la imposición de la sanción por inexactitud, para lo cual adujo que no cometió la conducta infractora prevista en el artículo 647 del ET y que, de haberlo hecho, se le debía exonerar de la multa porque la infracción obedecería a estar incurso en un error exculpatorio.

### **Contestación de la demanda**

La demandada se opuso a las pretensiones de la actora (índice 8), para lo cual argumentó que su contraparte omitió probar, con medios idóneos, el pasivo originado en ingresos para terceros, porque no acreditó el negocio jurídico con la contratante, ni identificó a los titulares de los recursos. Indicó que, como el «*acuerdo de remisión de pagos*» se aportó en copia simple, no se pudo comprobar su autenticidad; y planteó que esta tampoco podía verificarse mediante el documento de «*ratificación del acuerdo de servicios de remisión de pagos*» porque este surtía efectos desde el 07 de febrero de 2019, fecha posterior a la del vencimiento del periodo gravable debatido, y porque el anexo «*payment remittance services agreement*», del 30 de abril de 2014, no estaba dentro de los documentos autenticados ante notario. Agregó que la actora no podía reputarse como mandataria de la no residente, porque no conservó los documentos comerciales que soportaban las operaciones, ni le expidió a la mandante el certificado preceptuado por el artículo 1.2.4.11 del DURT. Señaló que, en todo caso, estaba demostrado que la actora podía disponer de los recursos que declaró como pasivo, porque los movimientos certificados por la entidad financiera en la que estaban abiertas las dos cuentas bancarias a que aludió su contraparte reflejan que también los empleó para pagar bienes y servicios que adquirió en el periodo revisado, y no solo para hacer los traslados propios del objeto del mandato alegado. Por último, aunque admitió que en la contabilidad se podían hacer registros globales, adujo que debían individualizarse las operaciones en los auxiliares contables.

Estimó que todo lo anterior llevaba a concluir que las cuantías debatidas no constituían ingresos para terceros, sino recursos de la actora, lo cual avalaría la adición de ingresos hecha en los actos demandados y la imposición de la sanción por inexactitud, sin que procediera la exculpación solicitada.

### **Sentencia apelada**

El tribunal negó las pretensiones de la demanda, sin condenar en costas (índice 20), pues juzgó que la actora, al estar obligada a llevar contabilidad, debía probar las transacciones con relevancia tributaria mediante registros contables respaldados con soportes externos e internos. Respecto de los pasivos, estimó que la idoneidad de los medios probatorios



estaba sujeta a que los documentos soporte indicaran el tipo de deuda y la procedencia, vigencia y existencia al final del periodo gravable o, en su defecto, de que los acreedores los reportaran en la autoliquidación del impuesto sobre renta con los intereses percibidos (artículo 771 del ET). A partir de lo anterior, concluyó que procedía el rechazo del pasivo cuestionado, porque la actora no demostró que recibió esos recursos como mandataria de una entidad vinculada no residente, ni identificó a los beneficiarios.

Señaló que el contrato aportado, presentado ante notario, denominado «*ratificación del acuerdo de servicios de remisión de pagos*», tenía vigencia a partir del 07 de febrero de 2019 y que el acuerdo anterior al que se refería –i.e. el del 30 de abril de 2014– se allegó en una copia que impedía verificar su autenticidad. Por ende, consideró que carecía de valor probatorio y que, aunque se le reconociera idoneidad probatoria a ese instrumento, estaría demostrado que la actora era la titular de los recursos, en tanto podía disponer de ellos para ordenar pagos a sus proveedores de bienes y servicios. Sostuvo que así se evidenciaba del certificado emitido por la entidad financiera en la que estaban abiertas las dos cuentas bancarias a las que aludieron las partes. Además, tuvo en cuenta que la demandante no identificó en los auxiliares de la contabilidad a los terceros beneficiarios de los pagos y concluyó que eso justificaría que se rechazaran el tratamiento tributario de ingreso percibido para terceros y el pasivo declarado, por lo que a su vez procedía determinar la renta gravable dispuesta en el artículo 239-1 del ET y adicionar los ingresos demostrados con el movimiento que tuvieron a lo largo del periodo las cuentas contables 238020 «*reintegros por pagar*» y 281505 «*valores recibidos para terceros*».

Finalmente, tuvo por cometida la infracción por inexactitud en la declaración tributaria y negó la concurrencia de un error sobre la comprensión del derecho aplicable como causal exculpatoria.

### **Recurso de apelación**

La actora apeló la decisión del *a quo* (índice 23), señalándolo de haber incurrido en un defecto sustancial por no valorar las pruebas aportadas que llevarían a desvirtuar las modificaciones hechas por su contraparte a la declaración del impuesto. Insistió en que los medios allegados demostraban que procedía declarar como pasivo los recursos que al cierre del periodo estaban depositados en las cuentas bancarias para cumplir el objeto del contrato de remisión de pagos descrito.

Reiteró que debido a ese acuerdo se obligó a recibir recursos en dos cuentas bancarias para efectuar pagos a los conductores con los que la contratante tenía un negocio de intermediación para la movilización de usuarios ubicados en Colombia. Aunque admitió que no aportó la versión original del mencionado acuerdo, sostuvo que eso obedeció a que el documento se extravió y alegó que la copia que obraba en el plenario tenía valor probatorio conforme a lo ordenado en los artículos 245 y 246 del CGP. Planteó que el convenio estaba demostrado con las ratificaciones del acuerdo inicial hechas en dos ocasiones –i.e. el 07 de febrero de 2019 y el 08 de abril de 2020– y con el reconocimiento expreso por la otra parte de la relación negocial, pues, al ser un negocio consensual, no estaba sujeto a ninguna solemnidad. Por tanto, sostuvo que el contrato de remisión de pagos desvirtuaba el contenido de los actos acusados y agregó que el hecho de haber realizado pagos a favor de terceros diferentes a los conductores no desvirtuaba que su vinculada no residente fuera la titular de los depósitos en sus cuentas bancarias, porque esa entidad fue la que le ordenó realizar esas transacciones.



Señaló que, contrariamente a lo estimado por el tribunal, debía registrar en la contabilidad un pasivo a favor de su contratante, que era la titular de los recursos en cuestión; y adujo que, al no tener una relación comercial con los conductores, no debía identificarlos en sus registros contables y que, si se considera lo contrario, era imposible hacerlo al cierre del periodo porque los beneficiarios no habían sido identificados por la entidad no residente. Con todo, pidió tener en cuenta que estaba autorizada para hacer registros globales por tratarse de operaciones homogéneas que no superaron las transacciones de un mes y que la entidad bancaria en la que tenía las cuentas designadas identificó a los terceros a quienes les trasladó los recursos objeto de debate, lo que permitía verificar la connotación y la realidad de las operaciones.

Por último, se opuso a la sanción por inexactitud alegando que no incurrió en la conducta infractora y que, de haberlo hecho, sería a consecuencia de un error exculpativo en la comprensión de las normas aplicables.

### **Pronunciamientos sobre el recurso**

La demandada reiteró los argumentos expuestos en las etapas procesales previas (índice 17). En cambio, el ministerio público guardó silencio.

## **CONSIDERACIONES DE LA SALA**

### **Problema jurídico**

1- Juzga la Sala la legalidad de los actos acusados, atendiendo a los cargos formulados por la actora, en calidad de apelante única, contra la sentencia de primera instancia que negó sus pretensiones sin condenarla en costas. Por tanto, se determinará si se probó la existencia del pasivo que le rechazaron en los actos acusados, respecto del cual alega que tenía causa en el acuerdo convenido con una entidad no residente por el que esta le remitía el dinero con el que, en su nombre, debía hacer pagos en el país a terceros, razón por la cual el monto debatido constituiría un pasivo en lugar de un ingreso propio. De ser necesario, se decidirá además sobre la juridicidad de la sanción por inexactitud impuesta.

### **Análisis del caso**

2- El *a quo* concluyó que procedía el rechazo del pasivo porque estimó que la actora no probó que recibió los recursos como mandataria de una entidad vinculada no residente, ni identificó a los beneficiarios de los ingresos. Esto, porque le negó mérito probatorio a la copia aportada en el procedimiento administrativo del «acuerdo de remisión de pagos» suscrito entre la actora y la entidad no residente, pues, en su criterio, solo el texto original permitía verificar la autenticidad del negocio jurídico. También consideró que, aun si se aceptara que existió el contrato, la demandada probó que la actora tenía disposición sobre los recursos en cuestión, para pagar bienes y servicios propios, lo cual acreditaría que eran de su titularidad; y que, como la demandante no identificó en los auxiliares de la contabilidad a los terceros beneficiarios de los pagos, procedía rechazar el tratamiento tributario aplicable a los ingresos percibidos para terceros y el pasivo declarado, para determinar a cambio la renta gravable preceptuada en el artículo 239-1 del ET y adicionar ingresos en cuantía equivalente al movimiento que tuvieron en el periodo gravable las cuentas contables nros. 238020 «reintegros por pagar» y 281505 «valores recibidos para terceros».



A ese juicio se opone la apelante única porque considera que el tribunal incurrió en un defecto sustancial por no valorar las pruebas aportadas que demostrarían la procedencia del pasivo declarado. Al respecto relató que su contratante, para desarrollar en el país el negocio de su plataforma digital, cuyo objeto es el de poner en contacto a conductores y a usuarios del servicio de transporte, la contrató para que, en su nombre, realice los pagos correspondientes a los transportistas, aplicando los recursos que desde el exterior se les transferirían a dos cuentas bancarias. Si bien admite que el documento original del contrato con la no residente se extravió y no lo aportó en el procedimiento administrativo, plantea que, contrariamente a lo que consideró la demandada y avaló el tribunal, la copia que obra en el plenario tiene valor probatorio conforme a lo ordenado en los artículos 245 y 246 del CGP. Agrega que demostró ese negocio jurídico con otros medios probatorios, como las ratificaciones suscritas el 07 de febrero de 2019 y el 08 de abril de 2020, las que sí allegó en original, y el certificado en el que su contratante reconoce que el acuerdo en cuestión está vigente desde 2014. Le recrimina al *a quo* que le haya negado idoneidad probatoria a esos documentos, pese a que el contrato de remisión de pagos descrito es consensual y está desprovisto de solemnidades. Por lo expuesto, sostiene que la realidad del acuerdo está acreditada en el plenario y que, en consecuencia, deben anularse los actos demandados. Añade que realizar pagos a favor de terceros diferentes a los conductores no desvirtúa la titularidad de los recursos que le remitieron, porque hizo esas transacciones por instrucción de la entidad contratante.

De otra parte, aduce que, como su relación comercial era con la entidad no residente, el pasivo debía registrarse en la contabilidad a nombre de esta, porque era la titular de los recursos que tenían la connotación de ingresos percibidos para terceros. Por ende, alega que era improcedente identificar en los registros contables a los conductores como le exigió la demandada. Aclara que, incluso si se considerara que debía identificar a cada conductor, esto no era posible al cierre del periodo porque aún no los había identificado la entidad contratante; y pidió que se tenga en cuenta que estaría autorizada para contabilizar esas transacciones en forma global por tratarse de operaciones homogéneas que no superaron las transacciones de un mes y que la entidad financiera que emitió las cuentas bancarias designadas para los pagos identificó a los perceptores del ingreso, lo que permitía verificar la realidad de las operaciones.

Por ende, la Sala debe establecer si la apelante demostró la existencia del pasivo que declaró, pero que le rechazó la autoridad tributaria. Se trata de un análisis exclusivamente probatorio, en el que se analizarán los medios de prueba aportados al proceso judicial<sup>3</sup>, pues en el procedimiento de revisión de la declaración del impuesto nada se cuestionó sobre el esquema comercial implementado, ni sobre las consecuencias jurídico-tributarias que le serían atribuibles a las partes intervinientes.

3- Con miras a lo anterior, el marco jurídico que rige el caso está determinado por las disposiciones que, para la época de los hechos, normaban los conceptos de «*pasivo*» y de «*ingreso recibido para terceros*» y sus respectivos elementos de comprobación, para un ente obligado a llevar contabilidad.

3.1- Sobre el concepto contable de pasivo, disponía el entonces vigente artículo 36 del Decreto 2649 de 1993, que era «*la representación financiera de una obligación presente del ente económico, derivada de eventos pasados, en virtud de la cual se reconoce que en el futuro se deberá transferir recursos o proveer servicios a otros entes*»; y, a su vez, su cuantía podía restarse el último día del año o período gravable del patrimonio bruto

<sup>3</sup>Sentencias del 06 de agosto de 2015 y del 04 abril de 2019 (exps. 20130 y 22331, CP: Jorge Octavio Ramírez) y del 13 de octubre de 2016 (exp. 22165, CP: Martha Teresa Briceño de Valencia).



poseído en esa misma fecha, para determinar el patrimonio líquido del contribuyente, por virtud del artículo 282 del ET. Pero, el reconocimiento fiscal de esos pasivos se supedita a que estén respaldados en documentos idóneos, que satisfagan todas las formalidades exigidas por la contabilidad (artículos 283 y 770 del ET); razón por la cual esos hechos económicos deben estar documentados «*mediante soportes, de origen interno o externo, debidamente fechados y autorizados por quienes intervengan en ellos o los elaboren*», atendiendo a «*los requisitos legales que sean aplicables según el tipo de acto de que se trate*» (artículo 123 del Decreto 2649 de 1993).

3.2- Bajo esa categoría de «*pasivos*» se inscriben los ingresos recibidos para terceros, porque generan la obligación de reintegrarlos a sus dueños en las condiciones que se hayan convenido. A partir de esta consideración, el ordenamiento y la jurisprudencia han reconocido que en las figuras negociales en las que ocurre la intermediación de una de las partes en favor de la otra (como en el mandato), le corresponde integrar en su base gravable los ingresos, costos y gastos causados en desarrollo del negocio al sujeto en favor de quien se desarrolla el encargo. Así lo preveía respecto del contrato de mandato, expresamente, el inciso 3.º del artículo 29 del Decreto 3050 de 1997 (hoy codificado en el artículo 1.2.4.11 del DUR), atendiendo a que en el impuesto sobre la renta el régimen jurídico tributario de los negocios con prestaciones de intermediación responde a «*un enfoque de neutralidad o transparencia fiscal*», según el cual los efectos tributarios recaen sobre el sujeto que realiza el encargo; mientras que el ingreso propio del intermediario se restringe a la remuneración que se pacta a su favor en el contrato, cuando este se celebra a título oneroso (sentencia del 26 de mayo de 2022, exp. 25749, CP: Julio Roberto Piza).

3.3- Ahora, desde el punto de vista probatorio, la procedencia de los pasivos declarados por los contribuyentes obligados a llevar contabilidad requiere, además del respectivo registro contable, que las deudas estén respaldadas con «*soportes internos y externos en los que se precise la obligación, según el origen y naturaleza del crédito*»<sup>4</sup>. De modo que el reconocimiento fiscal de los pasivos a título de ingresos recibidos para terceros en contratos con prestaciones de intermediación depende de que se acredite el acuerdo del intermediario con su contratante; actividad de demostración que se rige, en todo caso, por el canon de libertad probatoria que deriva de los artículos 165 y 176 del CGP, que le dan cabida a todos los medios de prueba «*útiles para la formación del convencimiento del juez*», los cuales se tendrán que apreciar «*en conjunto, de acuerdo con las reglas de la sana crítica, sin perjuicio de las solemnidades prescritas en la ley sustancial para la existencia o validez de ciertos actos*». Tal libertad probatoria obedece a que para el tipo de contratos sobre los que versa la controversia no está prevista ninguna exigencia de demostración específica, pues el ordenamiento no restringe los medios de prueba que son conducentes para acreditar la existencia de esa clase de convenios.

En línea con lo anterior, el artículo 743 del ET preceptúa que «*la idoneidad de los medios de prueba dependerá de lo que dispongan las leyes tributarias o las que regulen el acto o hecho que se pretenda probar*»; y que en asuntos como el que ocupa a la Sala, en los que ninguna norma establezca solemnidades probatorias, la idoneidad de los medios de prueba allegados «*dependerá de su conexión o relación con el hecho o acto que se quiere demostrar y del valor de convicción que pueda atribuírseles, según las reglas de la sana crítica*» (*ibidem*). Por lo anterior se debe concluir que la aptitud de cada uno de los medios de prueba integrados en el presente plenario estará sujeta a la mayor o menor conexión que tengan con las circunstancias fácticas bajo las cuales se habría constituido el pasivo

<sup>4</sup> Sentencias del 17 de junio del 2010 y del 23 de febrero del 2011 (exps. 16604 y 17480, CP: Carmen Teresa Ortiz de Rodríguez), del 05 de junio del 2014 (exp. 18627, CP: Jorge Octavio Ramírez), del 30 de septiembre de 2021 (exp. 24764, CP: Julio Roberto Piza) y del 10 de noviembre de 2022 (exp. 25298, CP: *ibidem*).



objeto de debate.

Respecto al valor probatorio del que están dotadas en ese contexto jurídico las copias simples de los contratos, las normas pertinentes son aquellas que regulan la prueba documental en el CGP (en virtud de la remisión general hecha en el artículo 742 del ET, a falta de una norma especial), según las cuales los documentos pueden ser aportados al expediente en original o en copia (artículo 245), con la advertencia de que al efecto *«las copias tendrán el mismo valor probatorio del original, salvo cuando por disposición legal sea necesaria la presentación del original o de una determinada copia»* (artículo 246).

Contravendría por tanto al ordenamiento el exigir como única prueba admisible del pasivo cuestionado el documento original del contrato con fundamento en el cual se constituyó. Dicha exigencia desatendería directamente los mandatos de los artículos 245 y 246 del CGP y el principio de libertad probatoria. Lo que corresponde en una situación como la que se juzga, es que la Administración y los jueces aprecien en conjunto, y bajo las reglas de la sana crítica, la totalidad de los medios de prueba integrados en el plenario, para determinar si se puede llegar al convencimiento de la existencia del pasivo declarado.

4- Para la demostración del pasivo, se aportaron las siguientes pruebas:

(i) En la declaración del impuesto sobre la renta revisada, la demandante reportó: (a) un *«patrimonio líquido»* de \$0, integrado por *«activos»* por \$20.690.583.000 y *«pasivos»* por \$20.726.796.000; (b) *«ingresos netos»* por \$17.755.759.000; y (c) *«total deducciones»* por \$14.388.565.000 (f. 7 caa)<sup>5</sup>.

(ii) La demandada profirió el Auto de Apertura 322402017000219, del 24 de enero de 2017, con la finalidad de verificar la diferencia entre los ingresos que declaró la actora y el movimiento de sus cuentas bancarias reportado por una entidad financiera en medios magnéticos (ff. 1 y 30 a 36 caa).

(iii) Sobre las operaciones de ingreso por *«servicios de mercadeo y soporte de ventas»* a vinculadas no residentes, la demandante indicó en el estudio de precios de transferencia del periodo que se dedica a *«la prestación de servicios por demanda de apoyo y soporte a personas naturales y jurídicas con dispositivos móviles o con aplicaciones basadas en desarrollos web»*, para lo cual conecta *«a pasajeros y conductores en Colombia a través de la promoción y el desarrollo de la aplicación móvil de [la contratante]»*, a la que identificó como su única cliente (ff. 53 a 73 caa); y registró como activo en los estados financieros anexos, a 31 de diciembre de 2015, \$12.357.187.000 en *«dinero en cuentas corrientes»* y \$14.329.418.000 como otros pasivos por concepto de *«anticipos recibidos para terceros»* (ff. 74 a 83 caa).

(iv) Mediante requerimiento de información, la demandada le solicitó a su contraparte el 10 de enero de 2017 que remitiera, entre otros, (a) la conciliación contable-fiscal de la declaración del impuesto sobre la renta de 2015, (b) el auxiliar de la cuenta *«ingresos por otros servicios»* con su vinculación no residente, (c) copia del contrato de servicios con esta entidad y (d) relación de las facturas o documentos equivalentes de las operaciones efectuadas a nombre de la sociedad vinculada que no se reflejaron en el estado de resultados (f. 84 caa).

<sup>5</sup> El cuaderno de antecedentes administrativos se aportó por la demandada en los documentos digitales que obran en el índice 8.



(v) Al contestar, la demandante indicó que *«no cuenta con facturas o documentos soporte de las operaciones efectuadas a nombre de vinculados que no fueran reflejadas en el estado de resultados»* y, en lo que interesa a la materia de debate, aportó la conciliación contable-fiscal del patrimonio, según la cual el concepto de *«otros pasivos»* se declaró por un valor menor al contable, por un ajuste fiscal de \$103.840.098 (ff. 85 a 89 caa).

(vi) En visita realizada por la autoridad de impuestos el 24 de mayo de 2017 (ff. 153 a 156 caa), el apoderado de la actora que atendió la diligencia indicó que su contratante no residente es propietaria de una plataforma *«que presta un servicio de intermediación entre los usuarios y conductores que se inscriben en esta»*, por cuya utilización la propia plataforma *«retiene el valor del servicio y le cobra al conductor un porcentaje ... que oscila entre el 20% y el 25%»*. Además, explicó que la función dentro del grupo económico consiste en *«promocionar la plataforma, conseguir clientes (usuarios y conductores), ... mediante campañas publicitarias, abriendo mercados en Colombia y actividades relacionadas con el apoyo de la plataforma»*. Aclaró que *«todas las pautas publicitarias vienen de [la contratante], pues responden a la estrategia de mercadeo global»*.

Añadió que el servicio de soporte que presta *«consiste en ayudar a los conductores para subir documentos»* y que *«solo en casos muy puntuales se brinda apoyo a través de un abogado»*, porque normalmente el servicio de asistencia *«se presta a través del contact center que está ubicado en México y Costa Rica»* y, *«si hay lugar a indemnizaciones, se tramita a través de la plataforma»*. Sostuvo que *«no conoce los pagos que realizan los usuarios desde Colombia al exterior»* y que los pagos a los conductores se llevan a cabo mediante una cuenta bancaria local, de la que es titular la actora y que existe un contrato de mandato bajo el cual *«dispersa»* los pagos a los conductores *«por medio del banco que la entidad del exterior designe»*, de modo que todo lo que se paga en Colombia se canaliza a través de esa cuenta bancaria, para lo cual semanalmente la contratante informa las personas a las cuales se les deben hacer pagos y *«transfiere los fondos a la cuenta dos veces al mes»*.

Quedó consignado en el acta de la visita que la actora entregó el contrato de mandato en inglés y se comprometió a entregar la traducción oficial y la explicación de las operaciones efectuadas a nombre de las entidades vinculadas no residentes que no fueron reflejadas en el estado de resultados, por \$101.321.035.000 y \$4.409.894.000 (ff. 155 y 156 caa).

(vii) En memorial del 12 de junio de 2017, la demandante explicó que no reflejó esas operaciones en el estado de resultados porque las realizó a nombre de la contratante, en virtud del mandato, por lo que no le originaban ingresos, costos o deducciones (ff. 171 y 172 caa) y adjuntó una copia de la traducción oficial del contrato de *«servicios de remisión de pagos»*, del *«30 de abril de 2014»* (ff. 188 a 199 caa). Según el documento, se acordó considerando que: (a) la entidad contratante *«presta servicios de intermediación sobre la base de una comisión conectando a clientes con personas que prestan servicios de transporte por demanda (socios [sic]) en el territorio»*; (b) *«los socios [sic] se encuentran conectados con los usuarios por medio de un servicio registrado de aplicación de teléfonos inteligentes de propiedad»* de la contratante; (c) esta *«recauda directamente los pagos de los usuarios de cada servicio de transporte prestado por un socio [sic] en el territorio, retiene una comisión y posteriormente remite el saldo al socio [sic]»*; y (d) *«desea que Uber Colombia preste servicios de remisión de pagos en su nombre por los servicios de transporte prestados por los socios [sic] dentro del territorio»*.

Así, en virtud del negocio jurídico, la actora se obligó a *«recibir y remitir pagos ... en nombre y para el beneficio de la entidad contratante, según sea instruida por la entidad*



*contratante*». Para lo cual aceptó y acordó (artículo 2.º):

- (a) Abrir una cuenta bancaria designada a su nombre, de ser solicitado por la entidad contratante o utilizar una cuenta bancaria designada abierta a nombre de esta última.
- (b) Recibir pagos de la entidad contratante en la cuenta bancaria designada, para ser remitidos posteriormente a los socios [sic] designados en el territorio.
- (c) Remitir los montos recibidos en la cuenta bancaria designada a los socios [sic] designados en el territorio, de conformidad con los procedimientos acordados.
- (d) Pagar, cuando corresponda, los costos de transacciones y procesamiento de terceros asociados con la remisión de los montos a los socios [sic] de la entidad contratante»; y
- (e) Cumplir con todos los deberes y las obligaciones necesarias para completar la remisión de los fondos en cuestión a los socios [sic], de acuerdo con las instrucciones de la entidad contratante (Sección 2.2).

Las partes acordaron que la contratante *«en todo momento será la beneficiaria real de todos los montos recibidos en la cuenta bancaria designada y que sean designados para la remisión a los socios [sic] de la entidad contratante»* y que esta *«podrá elegir financiar la cuenta a su discreción, pero en todo momento la cuenta deberá tener fondos suficientes para permitir la prestación de los servicios»* (Sección 2.4).

Con relación la remuneración de la actora, acordaron que *«recibirá el reembolso de los costos de la transacción, si los hubiere, que sean incurridos según lo descrito en la Sección 2.2(d). También ... unos honorarios que cumplan con los precios competitivos del mercado según lo previsto en el anexo A»* (Artículo 3.º, Sección 3.1); y en dicho anexo sobre *«honorarios de servicios»* se pactó *«una compensación trimestral por un monto fijo equivalente a COP \$3.769.200»* (f. 198 caa).

(viii) Para ampliar la información, previo requerimiento de la demandada (f. 216 caa), la actora envió los siguientes documentos:

- (a) Certificado de revisor fiscal que da cuenta de que, entre el 01 de enero y el 31 de diciembre de 2015, se registraron las siguientes operaciones de acuerdo con el contrato de mandato celebrado (f. 222 caa):

(Cifras en millones de pesos)

Ingresos por divisas registrados en las cuentas de bancos nacionales	\$ 110.842,9
Ingresos recibidos para terceros	\$ 85.899,9
Cuentas por cobrar a clientes de la entidad contratante	\$ 15.959,1
Cuentas por pagar a la entidad contratante	\$ 3.826,3
Ingresos recibidos por anticipado	\$ 5.127,6

- (b) Movimiento contable detallado de las operaciones realizadas en virtud del contrato de mandato (ff. 224 a 225 caa).

(ix) Respondiendo a requerimiento de la demandada, el banco en el que estaban abiertas las dos cuentas designadas para cumplir con el contrato de mandato informó: (a) que las cuentas son acreditadas con recursos provenientes del exterior en dólares, que el banco convierte a la moneda local; y (b) que la titular le envía un archivo para realizar pagos por medio de transferencias (ff. 37 a 39 caa). Como anexo, entregó: (a) declaraciones de cambio presentadas en 2015; (b) soporte de acreditación de los giros desde el exterior a cada una de las cuentas; (c) muestra aleatoria de los pagos realizados a terceros en



2015; y (d) saldo a favor de la demandante reportados en la información en medios magnéticos por \$12.381.882.559, 71 (ff. 243 a 309 caa).

(x) En visita a la actora, la autoridad tributaria le pidió aclarar la diferencia entre los montos registrados en las cuentas contables 28150501 «*ingresos recibidos para terceros*», 13100105 «*cuentas por cobrar a la entidad contratante*»; 23802001 «*cuentas por pagar a la entidad contratante*»; 27059501 «*ingresos recibidos por anticipado*», por \$110.842.900.000 y los movimientos de las cuentas designadas informados por el banco, de \$112.279.497.494 (ff. 311 y 312 caa). Por su parte, la requerida informó que se debió a un error involuntario, porque al realizar el certificado de revisor fiscal con las cifras de las cuentas contables se omitió un movimiento del 28 de abril de 2015, soportado con el comprobante L0034888 (f. 322 caa); y entregó las facturas que soportaban los honorarios que recibió por los servicios de remisión de pagos (ff. 329 a 340 caa). En otra oportunidad, señaló que no podía informar los terceros a quienes se realizaron los pagos por cuenta de la entidad del exterior, porque eran realizados directamente por la entidad financiera; y aclaró que, para los meses de enero a abril de 2015, registró los ingresos para terceros en el marco del contrato de remisión de pagos en la cuenta contable 238020 «*reintegros por pagar*» (ff. 401 y 402 caa).

(xi) Por lo anterior, la demandada profirió requerimiento especial en el cual propuso modificar la declaración del impuesto sobre la renta, por considerar que era improcedente reconocerle efectos tributarios al contrato de mandato entre la actora y su contratante, que obraba en los folios 188 a 199 de los antecedentes administrativos, porque no estaba firmado por las partes ni autenticado ante autoridad y tampoco podía acreditarse que la actora recibió ingresos para terceros porque no identificó en los registros contables a los beneficiarios. Por ende, propuso rechazar \$14.466.638.791 de pasivos correspondientes a las sumas registradas en las cuentas contables 238020 «*reintegros por pagar*» y 281505 «*valores recibidos para terceros*»; determinar en igual monto la renta gravable prevista en el artículo 239-1 del ET; y añadir ingresos operacionales, por la suma de los movimientos crédito de las mismas cuentas (\$105.254.937.061). Así, planteó un mayor impuesto a cargo de \$29.930.394.000 y una sanción por inexactitud en igual cuantía (ff. 461 a 472 caa).

(xii) Al responder el acto preparatorio, la demandante aseguró que, contrariamente a lo señalado por su contraparte, el contrato de servicios de remisión de pagos, cuyo original estaba en inglés, sí estaba firmado y que así lo indicaba la traducción del acuerdo que obraba en los folios identificados por la Administración. Pero señaló que era improcedente derivar la inexistencia del negocio jurídico de la falta de firma porque se trataba de un acuerdo consensual que no estaba sometido a ninguna solemnidad para la prueba de su existencia. Agregó que los recursos que recibió de la entidad contratante para realizar pagos a los conductores eran un pasivo que registró de acuerdo con las normas contables (ff. 498 a 521 caa).

(xiii) El 21 de diciembre de 2018, la demandada profirió la liquidación oficial de revisión acusada, con la cual modificó la declaración del impuesto sobre la renta presentada por la actora, en la forma expuesta en el requerimiento especial (ff. 510 a 550 caa).

(xiv) Frente a esa decisión, la actora interpuso recurso de reconsideración (ff. 533 a 553 caa) en el que planteó que se debía reconocer el pasivo rechazado, porque eran recursos de su contratante que fueron transferidos a sus cuentas bancarias para cumplir con el «*acuerdo de servicios de remisión de pagos*». También explicó que no le correspondía identificar en los registros contables a los terceros a los que debía hacer los pagos



ordenados por la contratante, porque su deuda era directamente con esta y adujo que, en cualquier caso, las normas sobre contabilidad (entonces vigentes) permitían realizar registros globales de operaciones homogéneas. Por la misma razón, sostuvo que era improcedente la renta gravable por inclusión de pasivos inexistentes y la adición de ingresos operacionales, pues insistió en que esos eran ingresos recibidos por cuenta de su vinculada extranjera para ser usados como fuente de pago a los conductores con los que esta tenía una relación comercial. Para acreditarlo, aportó los siguientes documentos:

(a) Documento elaborado por la entidad bancaria, en el que se da cuenta de los pagos efectuados durante 2015 desde las dos cuentas designadas, identificando, entre otros datos, al beneficiario, su cuenta, valor, moneda, fecha del pago, referencia del pago y estado (ff. 464 a 2522 caa).

(b) Certificado firmado y presentado ante notario por el representante legal de la contratante, que da cuenta de los beneficiarios de los pagos que en virtud del acuerdo para la remisión de pagos le ordenó realizar a la demandante por \$88.392.039.227, con cargo a las dos cuentas bancarias designadas (ff. 2523 a 4344 y 4975 a 4977 caa).

(c) Certificado firmado y presentado ante notario por el representante legal de la contratante, en el que da cuenta de que, a 31 de diciembre de 2015, la actora tenía una deuda con esa entidad de \$14.466.638.791 por «depósitos hechos en desarrollo del contrato de servicios de remisión de pagos» y que «la razón se debió a que le remitió dicha suma pero al final del 2015 no le había informado los beneficiarios a quienes debía pagar ese dinero» (ff. 5027 a 5032 caa).

(d) Documento en inglés presentado ante notario del «*payment remittance services agreement ratification*», que trae anexo otro texto en inglés titulado «*original agreement effective date ... payment remittance services agreement*», signado por los representantes legales de la demandante y su contratante (ff. 4745 a 4767 caa). Se aportó también la traducción de estos documentos, el primero «*ratificación del contrato de servicios de remesa de pagos*», suscrito por los intervinientes el 07 de febrero 2019, describe las mismas prestaciones del acuerdo aportado con el memorial del 12 de junio de 2017 (ff. 5001 a 5012 caa); y el segundo, «*fecha efectiva del contrato original*», indica que «*el contrato original fue del 30 de abril de 2014*». Este concuerda con el documento allegado el 12 de junio de 2017 (ff. 5014 a 5025 caa).

(e) Traducción del contrato de servicios que suscribe la contratante de la actora con los conductores. Da cuenta de que estos tienen «*derecho a cobrar una tarifa por cada servicio de transporte realizado y prestado a un usuario que haya sido obtenido a través de los servicios*» de la plataforma, para lo cual designan a la no residente «*como agente de cobro de pagos*» y aceptan «*que el pago realizado directamente por el usuario sea considerado como su propio pago*». Al tiempo que se acuerda que «*como retribución por la prestación de los servicios, el conductor se compromete a pagar una tasa de servicio por transacción de servicios de transporte en forma de porcentaje de la tarifa*» (ff. 4741 a 4779 caa).

(f) Certificado firmado y presentado ante notario por el representante legal de la entidad contratante no residente que da cuenta de que los conductores aceptaron los términos y condiciones antes de realizar los viajes y el listado de cada uno de los conductores registrados para usar la plataforma (ff. 4780 a 4967 y 5033 a 5037 caa).

(xv) Al resolver el recurso de reconsideración, la demandada reiteró los argumentos que desarrolló en la liquidación oficial. Agregó que no podría tenerse como prueba el contrato que se aportó autenticado, porque entró a regir con posterioridad al periodo gravable (*i.e.* el 07 de febrero de 2019) y que el anexo con la copia del contrato anterior no se presentó ante una autoridad que diera cuenta de su autenticidad. También señaló que el certificado de la entidad financiera demostraba que la actora usó a su favor parte de los recursos en cuestión, como medio de pago propio a terceros que no tenían la calidad de conductores, para lo cual transfirió dinero desde las cuentas bancarias mencionadas, circunstancia por la cual concluyó que la demandante podía disponer de esos recursos. Finalmente, adujo que si su contraparte hubiera actuado como mandataria de la no residente, habría emitido el certificado dispuesto en el artículo 1.6.1.4.3 del DUR y conservado la documentación soporte de las operaciones (ff. 5042 a 5051 vto. caa).

(xvi) La actora aportó con la demanda con la que ejerció la acción contenciosa los siguientes documentos para demostrar la existencia y validez del negocio jurídico objeto de análisis (índice 1):

(a) Original en inglés y traducción oficial al castellano del documento de «*ratificación de acuerdo de servicios de remisión de pagos*», del 08 de abril de 2020, suscrito por la actora y su contratante, que ratifica que el acuerdo inicial fue suscrito y firmado el 30 de abril de 2014. Este instrumento se presentó ante notario el 20 de abril de 2020.

(b) «*Certificado de acuerdo de servicios de remisión de pagos*», del 10 de febrero de 2020 (original en inglés y traducción oficial al castellano), por el que los contratantes manifiestan que celebraron el «*acuerdo de servicios de remisión de pagos*» el 30 de abril de 2014 y ratifican su contenido en la «*ratificación de acuerdo de servicios de remisión de pagos*», del 07 de febrero de 2019 (anexo al recurso de reconsideración).

(c) Relación de las nueve personas que la actora autorizó para aprobar los pagos en 2015 a través del canal de «*banca electrónica*», expedida el 12 de febrero de 2019 por la entidad financiera en la que estaban abiertas las cuentas bancarias en cuestión.

(d) Manifestación, del 10 de febrero de 2020, de la contratante no residente (original en inglés y traducción oficial al castellano), de que las nueve personas autorizadas para aprobar los pagos con cargo a las cuentas designadas son empleados de su nómina o de una compañía del grupo.

(e) Atestado de la actora, del 10 de febrero de 2020, con el listado de quienes autorizó para operar mediante el canal de «*banca electrónica*», especificando que no son sus empleados ni están incluidos en su nómina de pagos.

(f) Listado elaborado por la no residente, el 24 de abril de 2020, de conductores no incluidos en listados anteriores por la migración de la base de datos hecha en 2015 (original en inglés y traducción oficial al castellano).

(g) Relación hecha por la no residente el 24 de abril de 2020 de conductores dados de alta en la plataforma informática que recibieron pagos en 2015 (original en inglés y traducción oficial al castellano).

(h) Certificación de la contratante, del 24 de abril de 2020, sobre la autorización dada para realizar todos los pagos con cargo a las cuentas bancarias designadas, al margen de que en algunos casos fueran terceros diferentes a los conductores (original en



inglés y traducción oficial al castellano).

(i) Manifestación de la contratante no residente, del 08 de abril de 2020, acerca de que fue la única que autorizó los pagos hechos en 2015 a los conductores mediante las cuentas bancarias designadas (original en inglés y traducción oficial al castellano).

5- Visto el expediente, la Sala constata que en los actos acusados la demandada rechazó la existencia del pasivo que declaró la actora por un monto equivalente a la cifra que al cierre del periodo fiscal tenía depositada en dos cuentas bancarias de su titularidad, de la cual esta alegó que le pertenecía a una residente fiscal en Países Bajos, que le habría depositado el dinero en las mencionadas cuentas para que hiciera pagos a su nombre a conductores ubicados en Colombia; y que el motivo por el cual se dio el rechazo fue porque la autoridad estimó que carecían de mérito probatorio los documentos con que se pretendía demostrar la relación comercial entre la actora y su contratante, dado que no se aportó la versión original del contrato, ni una presentada ante una autoridad que certificara su autenticidad. Esa tesis fue prohijada por el tribunal.

Sin embargo, bajo los artículos 245 y 246 del CGP analizados –según los cuales los documentos pueden allegarse en copia al proceso, con el mismo valor probatorio del original, siempre que un precepto legal no exija lo contrario–, la falta de exhibición del documento original en el *sub lite* no podía acarrear como consecuencia el tener por no probado el negocio jurídico con fundamento en el cual se generó el pasivo, ni tampoco el negarle valor probatorio al acervo documental aportado al plenario en vía administrativa y judicial. Lo que correspondía era verificar si dichos medios acreditaban suficientemente el pasivo declarado.

Al respecto, mediante las pruebas que obran en el expediente, algunas entregadas desde el inicio de la actuación administrativa –i.e. en la visita del 24 de mayo de 2017 (ff. 153 a 156 caa)–, la apelante acreditó documentalmente que convino con su contratante el 30 de abril de 2014 las cláusulas en desarrollo de las cuales finalizó el periodo 2015 con el pasivo declarado. De lo anterior dan cuenta tanto la copia simple del contrato pactado (ff. 155 y 156 caa), como los documentos de ratificación del negocio inicial, suscritos el 07 de febrero 2019 (ff. 5001 a 5025 caa) y el 08 de abril de 2020 (índice 1). Además, quedó afirmada fehacientemente la realidad del hecho económico con relevancia tributaria sobre el cual se debate, a través de los registros contables (ff. 74 a 83, 224 a 225 caa) y bancarios (índice 1) y también con las declaraciones cambiarias y las certificaciones integradas en el plenario (ff. 243 a 5037 caa).

Dado que esos documentos son indicativos de que todos los montos recibidos en las cuentas bancarias designadas eran de propiedad de la contratante, para la Sala resulta procedente que la actora los registrara en su contabilidad, como un pasivo, habida cuenta de que constituían «*la representación financiera de una obligación presente del ente económico, derivada de eventos pasados, en virtud de la cual se reconoce que en el futuro se deberá transferir recursos o proveer servicios a otros entes*» (artículo 36 del Decreto 2649 de 1993).

La otra razón que invocó la demandada para rechazar el pasivo declarado por la actora, fue la de que no se identificó en la contabilidad a los beneficiarios de los pagos hechos a nombre de la contratante. Este argumento carece de fundamento precisamente porque quedó probado que los recursos depositados en las cuentas bancarias en cuestión le pertenecían a la contratante y no a la aquí apelante, por lo cual la contratante era la única persona o entidad que debía estar reconocida en los registros contables de la actora. Sin



perjuicio de lo anterior, en el expediente reposan pruebas que acreditan los terceros a los que se le hicieron pagos con los montos depositados en las cuentas bancarias, dato que fue certificado por la entidad financiera en que estaban abiertas (ff. 464 a 2522 caa) y por la sociedad contratante de la actora (índice 1). También está demostrado con el contrato marco y con los certificados emitidos por la contratante, que los perceptores de los desembolsos eran conductores afiliados a la plataforma digital, con la identificación de cada uno de los que estuvieron activos en 2015 (*ibidem*); y aunque hubo pagos que se realizaron a sujetos que no eran conductores, la apelante acreditó, con los certificados que emitió la contratante (*ibidem*), que también fueron ordenados por la no residente a través de sus empleados. En cualquier caso, la sola circunstancia de esos pagos hechos a personas distintas de los conductores sería insuficiente para demostrar la titularidad de la actora sobre esos recursos, porque las pruebas existentes dan cuenta de que eran recursos de la entidad del exterior con la que la actora tenía un contrato para la remisión de pagos, aspecto que no controvertió la Administración que se limitó a plantear reproches formales respecto de medios de prueba no sometidos legalmente a solemnidades.

Por último, la Sala estima que el hecho de que la actora omitiera certificar las operaciones que realizó a nombre de la entidad contratante, no permite inferir que fuera titular de los recursos que recibió para cumplir con el acuerdo de remisión de pagos, toda vez que esa clase de certificados tiene como única finalidad que la contratante a favor de quien se realizan las prestaciones de intermediación pueda acreditar en sus cuentas fiscales los ingresos, costos, deducciones y retenciones en la fuente a que tiene derecho, que se originan en la ejecución del acuerdo (artículo 1.2.4.11 del DURT), sin que se trate de un requisito de validez del contrato de intermediación.

6- En suma, para la Sala sí que está suficientemente probado el pasivo que la actora declaró en su denuncia del impuesto sobre la renta, razón por la que quedan desvirtuadas las decisiones adoptadas en los actos acusados consistentes en rechazar el pasivo, para subsecuentemente atribuir una renta gravable y adicionar ingresos gravados. Así mismo, al desaparecer el fundamento del mayor impuesto determinado oficialmente, deviene en atípica la conducta del declarante, por lo cual resulta improcedente la imposición de la sanción por inexactitud. Prosperan los cargos de apelación de la demandante.

### **Conclusión:**

7- Por lo razonado en precedencia como contenido interpretativo de la presente sentencia la Sala tiene como criterio de decisión que el reconocimiento fiscal de los pasivos se encuentra condicionado a que estén respaldados en documentos idóneos que satisfagan las formalidades que estén previstas legalmente. Así, a menos de que una norma expresa establezca lo contrario, los pasivos deben documentarse mediante soportes que podrán aportarse en copia simple que tendrá el mismo valor probatorio del original. En cualquier caso, esos medios de prueba podrán ser controvertidos por la autoridad tributaria. También se precisa que el tratamiento tributario que corresponde a los ingresos recibidos para terceros es el de un pasivo con el titular de los recursos respectivos.

Con arreglo a estas pautas, la Sala revocará la sentencia de primera instancia para, en su lugar, declarar la nulidad total de los actos acusados y, a título de restablecimiento del derecho, declarar la firmeza de la autoliquidación del tributo objeto de revisión, pues la demandante demostró la causa y la existencia del pasivo reportado en su declaración del impuesto sobre la renta.



## Costas

8- Acatando al criterio fijado por la Sección sobre el alcance del artículo 365.8 del CGP, la Sala se abstendrá de condenar en costas en segunda instancia.

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

## FALLA

1. **Revocar** la sentencia apelada. En su lugar se dispone:

*Primero. **Declarar** la nulidad de los actos demandados.*

*Segundo: A título de restablecimiento del derecho, **declarar** en firme la declaración del impuesto sobre la renta presentada por la actora por el año gravable 2015.*

2. Sin condena en costas en ambas instancias.

Cópiese, notifíquese, comuníquese. Devuélvase al tribunal de origen. Cúmplase.

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

*(Firmado electrónicamente)*

**STELLA JEANNETTE CARVAJAL BASTO**  
Presidenta

*(Firmado electrónicamente)*

**MILTON CHAVES GARCÍA**

*(Firmado electrónicamente)*

**MYRIAM STELLA GUTIÉRREZ ARGÜELLO**

*(Firmado electrónicamente)*

**WILSON RAMOS GIRÓN**

Este documento fue firmado electrónicamente. La validez e integridad pueden comprobarse acudiendo a la siguiente dirección electrónica:  
<https://samai.consejodeestado.gov.co/Vistas/documentos/validador>