



Radicado: 68001-23-33-000-2014-00927-01 (23269)

Demandante: SI CAPITAL S. A.

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

**CONSEJERO PONENTE: JULIO ROBERTO PIZA RODRÍGUEZ**

Bogotá, D. C., veintisiete (27) de agosto de dos mil veinte (2020)

**Referencia:** Nulidad y restablecimiento del derecho  
**Radicación:** 68001-23-33-000-2014-00927-01 (23269)  
**Demandante:** SI Capital S. A.  
**Demandada:** DIAN

**Temas:** Renta (2009). Contratos de unión temporal. Soportes de costos y gastos.

**SENTENCIA SEGUNDA INSTANCIA**

La Sala decide el recurso de apelación interpuesto por la parte demandante contra la sentencia del 01 de septiembre de 2016, proferida por el Tribunal Administrativo de Santander que decidió negar las pretensiones de la demanda y condenar en costas a la demandante (f. 935).

**ANTECEDENTES DE LA ACTUACIÓN ADMINISTRATIVA**

El 20 de abril de 2010, la demandante presentó su declaración del impuesto sobre la renta del año gravable 2009, en la que liquidó un saldo a favor de \$36.509.000 (f. 100).

El 31 de octubre de 2012, la demandada expidió el Requerimiento Especial nro. 042382012000152, en el que propuso: (i) aumentar el renglón 43 «*ingresos brutos no operacionales*» en \$4.147.000; (ii) rechazar \$2.932.000 del renglón 49 «*costos de venta*»; (iii) rechazar \$382.814.000 del renglón 52 «*gastos operacionales de administración*»; (iv) rechazar \$3.797.000 del renglón 55 «*otras deducciones*»; y (v) rechazar \$43.705.000 del renglón 78 «*otras retenciones*». Lo anterior generó un saldo a pagar de \$137.113.000. Además, sugirió: (i) una sanción por inexactitud de \$266.282.000, y (ii) una sanción al representante legal por \$53.256.000 (ff.112 a 127).

Tras la respuesta al requerimiento especial presentada el 31 de enero de 2013 (ff. 128 a 155), el 24 de julio de 2013 la demandada expidió la Liquidación Oficial de Revisión nro. 042412013000089, en la que modificó la declaración privada en el sentido propuesto en el acto preparatorio (ff. 270 a 287).

La demandante interpuso un recurso de reconsideración el 25 de septiembre de 2013 contra la liquidación oficial de revisión (ff. 288 a 300), el cual fue resuelto mediante la Resolución 900.266, del 01 de agosto de 2014, confirmando el acto liquidatorio (ff. 303 a 316).



## ANTECEDENTES PROCESALES

### Demanda

Mediante apoderado judicial, en ejercicio del medio de control de nulidad y restablecimiento del derecho, previsto en el artículo 138 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo (CPACA, Ley 1437 de 2011), la demandante formuló las siguientes pretensiones (f. 6):

1. Declarar nula la Liquidación Oficial de Revisión No. 042412013000089 del 24 de julio de 2013 proferida por la Jefe de División de Gestión de Liquidación (A) de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales de Bucaramanga, por medio del cual se modificó la liquidación privada de la declaración de renta para el año gravable 2009.
2. Declarar nula la Resolución No. 900.266 proferida el 01 de agosto de 2014 por la Subdirección de Gestión de Recursos Jurídicos de la Dirección de Gestión Jurídica de la DIAN, a través del cual se decide el recurso de reconsideración interpuesto, confirmando la liquidación oficial de revisión No. 042412013000089 del 24 de julio de 2013 por medio del cual se modificó la liquidación privada de la declaración de renta para el año gravable 2009.
3. Como consecuencia de la anterior declaración, y a título de restablecimiento del derecho, solicito se declare la firmeza de la declaración de renta No. 648444101094 presentada por la sociedad SI CAPITAL S.A el día 20 de abril de 2010, para el periodo gravable 2009, razón por la cual no está obligado a cancelar suma alguna por concepto de mayor impuesto sobre la renta y sanciones señaladas en la liquidación oficial de revisión.
4. Se reconozca personería para actuar dentro de la demanda de la referencia.

A esos efectos, invocó como normas violadas los artículos 29 de la Constitución; 18, 82, 107, 283 y 777 del Estatuto Tributario (ET, Decreto 624 de 1989); 152 numeral 4.º, 156 numeral 2.º, 138, 157, 162 y 164 numeral 2.º literal d del CPACA; y 13 del Decreto 2649, del 29 de diciembre de 1993.

El concepto de violación planteado se resume así (ff. 7 a 26):

En primer lugar, relató que el 25 de octubre de 2004, se suscribió el contrato de Unión Temporal Servicios de Impuestos de Cali (UT SI Cali), con el objetivo de licitar, contratar, ejecutar y liquidar el contrato estatal de prestación de servicios en recaudo y gestión de tributos locales con el municipio de Santiago de Cali. En una reunión extraordinaria de la junta de los miembros de la unión temporal, celebrada el 12 de mayo de 2008, se informó que Sistemas y Computadores S.A., partícipe del 3% del contrato, se escindiría, con el objetivo de crear una nueva sociedad denominada SI Capital S. A. Dicha escisión se protocolizó mediante escritura pública nro. 2683, del 11 de junio de 2008, y como resultado de ello, Sistemas y Computadores S.A. cedió a SI Capital S. A. su posición en la UT SI Cali. A continuación, los miembros de la unión temporal suscribieron el Otrosí nro. 1 a la UT SI Cali, en el que se acordó que, SI Capital S. A. participaría, en lugar de Sistemas y Computadores S.A., en el 3% del contrato en las mismas condiciones de la sociedad cedente. Afirmó que con base en lo anterior, declaró el impuesto sobre la renta por el año gravable 2009 conforme el artículo 18 del ET, sobre el 3% de su participación en la unión temporal con base en la información reportada por la UT SI Cali en su balance general y estado de resultados.

Expuso que si bien la unión temporal expidió tres certificaciones relacionadas con su participación en la misma, la demandada omitió valorar una de ellas y fundamentó los actos demandados en las dos certificaciones restantes para discutir su participación en la unión temporal. Puntualmente, destacó que la primera certificación prueba su condición de miembro de la UT SI Cali y que cumple con los requisitos del artículo 777



del ET y de la sentencia del Consejo de Estado del 25 de septiembre de 2008 (exp. 15255, CP: Héctor J. Romero Díaz). Sostuvo que la segunda y tercera certificación, no desconocen su participación en la unión temporal, ya que se limitan a informar que esta no realizó transacciones con la demandante. Por consiguiente, alegó que la demandada debió indagar sobre la confusión generada por las certificaciones relacionada con su participación en la unión temporal, en lugar de ignorar el contenido de la primera certificación y darle valor solamente a la segunda y tercera de ellas. Añadió que a pesar de aportar una cuarta certificación aclaratoria en sede administrativa, para confirmar su calidad de miembro de la UT SI Cali, la demandada también omitió su valoración. Manifestó que la valoración conjunta de las certificaciones conducen a demostrar su derecho a participar en el 3% de los ingresos, costos y gastos de la unión temporal.

Sostuvo que el desconocimiento de costos, deducciones y retenciones en la fuente, se originó en una indebida valoración de las pruebas, así como en el desconocimiento del artículo 18 del ET. En primer lugar, frente a la ausencia de los soportes de los ingresos, costos y deducciones aducida por la demandada, argumentó que aquellos fueron contabilizados y declarados a partir de los estados financieros de la unión temporal. Manifestó que aplicó lo dispuesto en el artículo 18 del ET y en la Circular externa nro. 115-006, del 23 de diciembre de 2009, de la Superintendencia de Sociedades, que establece que la unión temporal debe expedir anualmente sus estados financieros, donde identifique claramente la participación correspondiente a cada uno de los miembros, con el fin de incorporar esa información a sus respectivos estados financieros. Al efecto, manifestó que el soporte de su contabilidad eran los estados financieros de la unión temporal y, que los soportes de los ingresos, costos y gastos generados en ejecución del contrato, pertenecían a la contabilidad de la UT SI Cali. De modo que, si la demandante quería revisarlos debía requerir directamente a la unión temporal.

En segundo lugar, alegó que el hecho de que la UT SI Cali no haya actualizado su RUT, para remover a Sistemas y Computadores S. A. e incluir a la demandante, no puede ser utilizado como medio de prueba para desconocer deducciones y retenciones en el impuesto sobre la renta del año 2009. Lo anterior, debido a que el artículo 10.º del Decreto 2788 de 2004, modificado por el artículo 2.º del Decreto 2645 de 2011, establece que la actualización del RUT es una obligación de cada contribuyente. De ahí que esa omisión sea de la unión temporal, más no de la demandante, quien no está habilitada para realizar dicho trámite. Agregó que ese hecho no conduce a la conclusión de que no es miembro de la unión temporal. En tercer lugar, señaló que las certificaciones expedidas por la UT SI Cali, no desconocen su participación como miembro de la misma, cuando informan que no se registraron transacciones con la demandante.

Manifestó que no hay ingresos sin costos, y que la existencia de ese principio se reconoce en el artículo 82 del ET. Por ende, debe aplicarse en los casos en los que el contribuyente no acredite los requisitos que exige la ley para la procedencia de costos y deducciones. Planteó que esta corporación ha precisado que el reconocimiento del costo presunto no es cosa distinta que el reconocimiento que hace el propio legislador, derivado de la vida real de los negocios, del principio económico de que no puede existir en la actividad comercial ingreso que no apareje la realización de costos. De ahí que las pruebas aportadas al proceso, acrediten los hechos económicos contabilizados, es decir, el 3% de los ingresos, costos y gastos producidos por la unión temporal. Sumado a lo anterior, en sentencias del 2 de marzo de 1990 (exp. 1957, CP: Stella Jeannette Carvajal Basto) y del 13 de diciembre de 1995 (exp. 7159, CP: William Giraldo Giraldo), la Sala sostuvo que prevalece la verdad real, sobre la verdad formal,



sujetándose la valoración probatoria a las reglas de la sana crítica. Por consiguiente, imponer la teoría del costo cero, es imponer la verdad formal. Señaló que en todo caso, las operaciones que realizó son reales, y están soportadas en los estados financieros y el balance suministrado por la unión temporal, a pesar de no estar soportadas conforme a los artículos 771-2, 177-2 y 107 del ET. Agregó que si la demandada pretendía desconocer los costos o gastos, tenía la carga de probar la simulación o inexistencia de las operaciones que los generaron.

Expuso que, de considerarse improcedente la deducción de los costos y deducciones asociados a su participación en la unión temporal y, la imputación de las retenciones en la fuente practicadas, no deben ser gravados los ingresos brutos obtenidos a partir de la participación en la unión temporal. Lo anterior, en concordancia con el principio contable de asociación de costos y gastos al ingreso obtenido, previsto en el artículo 13 del Decreto 2649 de 1993 y, lo dispuesto en los artículos 82 y 107 del ET. Agregó que si la demandada desconoce los costos y gastos derivados de su participación en la unión temporal, debe entonces determinarlos con base en la contabilidad, o en últimas fijar un costo o gasto presunto, y no determinar la renta y sanciones con base en los ingresos brutos.

Manifestó que no se cumplieron los supuestos de hecho previstos en el artículo 647 ibidem, ni se alteró el impuesto a cargo para imponer la sanción por inexactitud. Añadió que no existió un ánimo defraudatorio en la inclusión o exclusión de valores en la declaración de renta, y que los costos, deducciones y retenciones cuestionadas están demostradas con su participación en la unión temporal. Finalmente, sostuvo que los rubros reportados no pueden tacharse de inexistentes ni falsos, con base en la falta de actualización del RUT y la alegada inexistencia del vínculo entre la UT SI Cali y la actora, cuando las pruebas aportadas son válidas y contundentes.

### **Contestación de la demanda**

La demandada se opuso a las pretensiones de la demanda (ff. 338 a 360), para lo cual expuso que al realizar la visita de verificación a la demandante y revisar su contabilidad, encontró inconsistencias en los ingresos contabilizados y declarados y verificó la ausencia de los soportes respectivos. En la misma visita, corroboró que los costos y gastos correspondían al 3% del valor registrado en el estado de resultados de la unión temporal. No obstante, al no ser suministrados los soportes por la actora ni la unión temporal, solicitó el traslado de pruebas del expediente administrativo adelantado contra la demandante por la declaración del impuesto sobre la renta del año 2010. Manifestó que con base en lo anterior, halló el certificado del 15 de junio de 2012, según el cual, la actora no habría realizado transacciones con la UT SI Cali durante el año 2009. Añadió que la unión temporal no actualizó su RUT para incluir a la demandante como partícipe de la misma. Concluyó que entonces no fue posible verificar los costos, deducciones y retenciones derivadas de la participación de la actora en la UT SI Cali, y que con base en ello era procedente su rechazo.

Advirtió que la demandante omitió declarar ingresos por \$4.145.078, y que ello no fue controvertido por aquella, con lo cual se entiende que la actora acepta este hecho.

Insistió en la procedencia del rechazo de los costos y gastos declarados, pues no se soportaron en facturas o documentos equivalentes, conforme lo exige el artículo 771-2 del ET. Agregó que en sentencia del 4 de febrero de 2010 (exp. 1785, CP: William Giraldo), esta corporación atribuyó a las facturas y documentos equivalentes la calidad de tarifa legal en materia de deducibilidad de costos y gastos.



Frente a las certificaciones expedidas por la UT SI Cali, manifestó que si bien una de ellas aclara que la actora es miembro de la unión temporal, no suplen la falta de soportes de los costos y gastos declarados. Alegó que tampoco son pruebas contables suficientes, porque el artículo 777 del ET, le confiere a la Administración la prerrogativa de verificar la realidad de los hechos económicos, prerrogativa que ejerció, cuando solicitó a la demandante los soportes de la declaración. Añadió las certificaciones no llevan al convencimiento del hecho que se pretende probar, por lo tanto, no desvirtúan las modificaciones propuestas por la Administración. Sostuvo que durante la investigación administrativa, la UT SI Cali negó haber realizado operaciones económicas con la demandante durante el periodo fiscal 2009 y, cuando aclaró el contenido de las certificaciones no aportó los soportes de los costos, deducciones y retenciones en la fuente que debía declarar la demandante en proporción a su participación. Planteó que la falta de soportes idóneos no se suple con las explicaciones sobre la conformación de la unión temporal, ni con las explicaciones dadas respecto de las diferencias entre consorcios y uniones temporales.

Señaló que el artículo 167 del Código General del Proceso (CGP) dispone que incumbe a las partes probar el supuesto de hecho de las normas que consagran el efecto jurídico que ellas persiguen. Por consiguiente, no se puede trasladar la carga de la prueba a la parte demandada, cuando por disposición del artículo 771-2 del ET, es obligación de la demandante aportar las facturas y documentos equivalentes soporte de los costos y deducciones declarados o, las certificaciones de las retenciones practicadas. Planteó que la Administración no tenía la obligación de solicitar los soportes a la unión temporal, pues esta carga le correspondía a la actora.

Se opuso a que se aplicara al caso la regla de costos presuntos contenida en el artículo 82 del ET, al no cobijar deducciones (gastos operacionales), sino solo costos. Manifestó que esta disposición no aplica a la demandante, porque los ingresos obtenidos corresponden a actividades de consultoría, que no conllevan la enajenación de activos o inventarios y, por tanto, no es una actividad comercial. Añadió que cuando el contribuyente no demuestra los costos declarados, no es procedente la presunción de la norma citada. Manifestó que a pesar de haber desplegado su actividad administrativa para corroborar los valores declarados por la actora, esta no aportó los soportes requeridos. Concluyó que la demandante, en contravención a lo dispuesto por la jurisprudencia de la Sección Cuarta solicitó que se aplicara el artículo 82 ibidem, sin siquiera demostrar la realidad de las operaciones económicas declaradas.

Reiteró que el hecho sancionable por inexactitud, contenido en el artículo 647 ib., se tipifica como la inclusión de costos, deducciones, descuentos, exenciones, pasivos, impuestos descontables, retenciones o anticipos inexistentes o, en general, la utilización de datos falsos, equivocados, incompletos o desfigurados, cuando se derive un menor impuesto o saldo a pagar o un mayor saldo a favor para el contribuyente o responsable. Argumentó que la demandante incurrió en el hecho sancionable con inexactitud porque declaró costos y deducciones sin soportes, lo que a efectos fiscales implica que no existen. Así las cosas, consideró que la sanción por inexactitud impuesta se ajusta a la ley y a los principios de justicia, equidad y progresividad.

### **Sentencia apelada**

El Tribunal Administrativo de Santander negó las pretensiones de la demanda (ff. 929 a 936).

Partió del supuesto de que la demandante era miembro de la UT SI Cali para establecer que era contribuyente del impuesto de renta, en el porcentaje de su



participación en aquella, según lo previsto en el artículo 18 del ET. De conformidad con lo anterior, manifestó que la actora debía soportar los ingresos, costos y deducciones provenientes de su participación en la unión temporal con facturas o documentos equivalentes, conforme al artículo 771-2 del ET, en concordancia con los artículos 617 y 618 del mismo cuerpo normativo. Consideró que en vista de que no se allegaron los soportes requeridos, y no probó la configuración de un caso fortuito o fuerza mayor que le impidiera hacerlo, no estaba relevada de su obligación de presentar los documentos idóneos para acreditar la procedencia de los costos y deducciones.

Con base en la valoración las pruebas allegadas al proceso, consideró que la ausencia de soportes idóneos de los costos y deducciones originados en la unión temporal que le correspondía soportar a la demandante, fue lo que motivó los actos administrativos enjuiciados, y no la confusión generada por los certificados expedidos por la UT SI Cali, ni la falta de actualización del RUT de la unión temporal. Añadió que si bien la actora aportó un certificado de ingresos y retenciones, no allegó sus soportes.

Negó la aplicación del artículo 82 del ET, porque la demandante no acreditó la razón por la cual no declaró los costos, ni aportó pruebas que permitieran soportar dichas erogaciones.

Dado que la demandante no empleó documentos idóneos para probar los costos y deducciones causados a través de la UT SI Cali, confirmó la legalidad de la sanción por inexactitud.

Finalmente, aplicó el artículo 365 del CGP para condenar en costas a la demandante por resultar vencida en el proceso.

### **Recurso de apelación**

La decisión de primera instancia fue apelada por la demandante (ff. 941 a 965) para lo cual señaló que el *a quo* ignoró el manejo de las uniones temporales porque desconoció que la demandante tiene el 3% de participación en la UT SI Cali, a partir de lo cual debe declarar el impuesto sobre la renta en proporción a dicha participación, y que cumplió esta obligación con base en los estados financieros de la unión temporal. Manifestó que el tribunal no le dio valor probatorio a las certificaciones expedidas por la UT SI Cali, y reiteró que presentó su declaración de renta según el artículo 18 del ET, que la segunda y tercera certificación no niegan su participación en el contrato, que la primera certificación es prueba contable conforme al artículo 777 del ET, que el Otrosi nro. 1 del 30 de septiembre de 2009 probó que los demás miembros de la UT aceptaron su participación en el contrato, y que la cuarta certificación aclaró las confusiones producidas por las anteriores certificaciones en cuanto a su participación en el contrato.

Insistió en que los registros contables están debidamente soportados en los estados financieros de la unión temporal conforme lo ordenan el artículo 18 del ET, la circular externa nro. 115-006 de 2009 de la Superintendencia de Sociedades y, la orientación profesional nro. 04 de 2002, expedida por el Consejo Técnico de la Contaduría Pública. Reiteró que la unión temporal es la responsable de la tenencia de los soportes del registro de los activos, pasivos, ingresos, costos y gastos, así como de reportar a cada uno de los partícipes la información necesaria para que estos contabilicen su parte de las operaciones. De ahí que los soportes requeridos debían ser solicitados por la demandada directamente a la UT SI Cali. Agregó que los estados financieros de la unión temporal son el soporte de su contabilidad y no le es exigible sustentarla en los soportes de la contabilidad de la unión temporal.



Sostuvo que el *a quo* no tuvo en cuenta que la contabilidad de la UT SI Cali, no corresponde a la de una sociedad, porque es un tipo de asociación diferente, en el cual se lleva la contabilidad relacionada con las operaciones efectuadas por la asociación y, de acuerdo con dicha información, cada miembro presenta su declaración. Sin embargo, el *a quo*, consideró que únicamente las facturas o documentos equivalentes tienen valor probatorio, omitiendo la forma en que funcionan ese tipo de asociaciones.

Manifestó que el *a quo* negó que los costos y deducciones se calcularan a partir de su porcentaje de participación, pero aceptó que los ingresos si se determinaran de esa forma, lo que vulnera el artículo 29 de la Constitución y 777 del ET, en la medida en que, no valoró correctamente las pruebas y desconoció que el certificado del 3 de septiembre de 2013 era prueba contable suficiente.

Por último, sostuvo que el fallo de primera instancia desconoció el principio contable consistente en que no hay ingresos sin costos y el artículo 82 ibidem sobre costo presunto. Alegó que las pruebas que aportó al proceso demuestran la realidad de los hechos registrados en la contabilidad, cuyo soporte son los estados financieros de la unión temporal. Insistió en que se debe dar prevalencia a la verdad real sobre la formal y, que la demandada al expedir el requerimiento especial con base en la teoría del «costo cero» impuso la verdad formal. También señaló que la demandada tenía la carga de probar por qué las operaciones realizadas por la demandante eran simuladas o inexistentes, para desconocer, de ese modo, las erogaciones declaradas. Concluyó que si la demandada desconoció los costos y gastos derivados de la participación en la unión temporal, debía determinar el costo y gasto correspondiente con base en la contabilidad, o, en últimas, fijar un costo o gasto presunto, pero no determinar la renta y sanciones solo con base en los ingresos brutos.

### **Alegatos de conclusión**

La demandante reprodujo el recurso de apelación (ff. 1020 a 1040).

Por su parte, la demandada reafirmó que rechazó los costos y deducciones declarados por la demandante porque esta no aportó las facturas o documentos equivalentes que los soportaron, infringiendo el requisito de deducibilidad contenido en el artículo 771-2 del ET. Además, rebatió la aplicación de la presunción del artículo 82 del ET al verificar que los costos rechazados no se originaron en la enajenación de activos y, la demandante no probó lo contrario. Finalmente, aseveró que respetó el derecho al debido proceso y defensa de la demandante (ff. 1041 a 1043).

El Ministerio Público no rindió concepto.

### **CONSIDERACIONES DE LA SALA**

1- En los términos del recurso de apelación interpuesto por la demandante contra la sentencia de primera instancia que negó las pretensiones de la demanda y condenó en costas a la actora, le corresponde a la Sala pronunciarse sobre la legalidad de los actos acusados.

Le corresponde a la Sala decidir en si procede el rechazo de costos, gastos, deducciones y retenciones, efectuado por la demandada, por no estar soportados en documentos idóneos, y si procede la aplicación de la presunción de costos del artículo



82 del ET.

2- En lo referente al primer problema jurídico, la demandante alega que los costos, gastos, deducciones y retenciones reportadas en su declaración de renta del año 2009 son procedentes ya que acreditó que como partícipe del 3% en la UT SI Cali, fueron declarados debidamente en proporción a su participación. Sostuvo que los soportes de su contabilidad y, de su declaración no eran facturas o documentos equivalentes ya que esos documentos constituían el soporte de la contabilidad de la unión temporal. De allí que los soportes de su contabilidad fueran los estados financieros de la UT SI Cali. Añadió que no se le dio el debido valor probatorio a las certificaciones expedidas por la unión temporal.

La demandada manifestó que era procedente el rechazo de los conceptos discutidos, ya que la demandante incumplió su carga de soportar los costos y deducciones en facturas o documentos equivalentes, en los términos previstos en el artículo 771-2 del ET. También solicitó que se confirmara el rechazo de las retenciones, porque la demandante tampoco aportó al proceso los certificados de retención en la fuente, soporte del valor declarado. Agregó que las certificaciones expedidas por la UT SI Cali no suplen la falta de facturas y documentos equivalentes ni tienen la calidad de prueba contable, porque no tienen el nivel de detalle exigido por la jurisprudencia de esta Corporación y porque no se anexaron los soportes que sirvieron de base para su expedición. En esta misma línea, el *a quo* concluyó que la demandante no aportó facturas, documentos equivalentes y soportes del certificado de ingresos y retenciones para soportar los conceptos cuestionados por la demandada. Al efecto, consideró que la actora tampoco probó la configuración de un caso fortuito o fuerza mayor que la eximiera de aportar pruebas directas al caso.

2.1- Es preciso aclarar que, en el tráfico de bienes y servicios entre empresas, existen diferentes niveles de vinculación. A partir de un entendimiento amplio de la función económica y social del contrato, todo contrato, presupone un grado de integración entre empresas, ya sea ocasional, como en una compraventa o, habitual como en un suministro. Sin perjuicio de lo anterior, un contrato de colaboración empresarial, entendido como la unión de esfuerzos para lograr un objetivo común, a través del aporte de activos y la distribución de riesgos, conlleva una integración parcial, en la medida en que las partes conservan su individualidad jurídica. La integración total se da cuando las empresas renuncian a su individualidad jurídica para crear un nuevo ente jurídico independiente de las mismas. Una unión temporal, por ser un contrato de colaboración empresarial, se ubica en un nivel de integración intermedio, en el que las empresas que la conforman conservan su individualidad jurídica. Se destaca que, ser parte de este tipo de contratos no releva a los partícipes de acatar las disposiciones normativas que regulan sus actividades económicas.

Ahora bien, el artículo 18 del ET, en la versión vigente en la época de los hechos, disponía que los consorcios y uniones temporales no son contribuyentes del impuesto sobre la renta. Por consiguiente, cada miembro debe llevar en su contabilidad y declarar de manera independiente, los ingresos, costos y deducciones que les correspondan, de acuerdo con su participación en los ingresos, costos y deducciones del consorcio o unión temporal.

Ahora bien, para resolver la *litis* planteada se reiterará la sentencia del 23 de julio de 2020, exp. 23237, CP: Stella Jeannette Carvajal Basto en la que se resolvió un litigio entre las mismas partes de este proceso y por un asunto análogo planteado respecto de la vigencia fiscal siguiente. En ese orden de ideas, la contabilidad de cada miembro de la unión temporal debe estar documentada en soportes contables. Así disponía el



artículo 123 del Decreto 2649, del 29 de diciembre de 1993 que, teniendo en cuenta los requisitos legales que sean aplicables según el tipo de acto que se trate, los hechos económicos deben documentarse mediante soportes, de origen interno o externo, debidamente fechados y autorizados por quienes intervengan en ellos o los elaboren. Los soportes deben adherirse a los comprobantes de contabilidad respectivos o, dejando constancia en estos de tal circunstancia, conservarse archivados en orden cronológico y de tal manera que sea posible su verificación. Pueden conservarse en el idioma en el cual se hayan otorgado, así como ser utilizados para registrar las operaciones en los libros auxiliares o de detalle.

Ahora bien, para que los costos y gastos contabilizados por un miembro de una unión temporal sean deducibles del impuesto sobre la renta, además de cumplir con los requisitos generales y especiales de deducibilidad, deben estar soportados en facturas o documentos equivalentes que cumplan con lo dispuesto en el artículo 771-2 del ET. Por su parte, las retenciones, diferentes a las originadas en una relación laboral, legal o reglamentaria, son admisibles, siempre y cuando estén soportadas en un certificado que contenga los datos relacionados en el artículo 381 del ET. Estos son: (i) el año gravable y ciudad donde se consignó la retención; (ii) el apellidos y nombre o razón social y NIT del retenedor; (iii) la dirección del agente retenedor; (iv) los apellidos y nombre o razón social y NIT de la persona o entidad a quien se le practicó la retención; (v) el monto total y concepto del pago sujeto a retención; (vi) el concepto y cuantía de la retención efectuada; y (vii) la firma del pagador o agente retenedor.

Por más que la unión temporal lleve una contabilidad, cada uno de sus miembros, al igual que cualquier contribuyente, debe llevar su contabilidad conforme a la técnica contable, lo que incluye conservar los soportes internos y externos de los hechos económicos que registre. También están obligados a soportar los costos y gastos que vayan a deducir del impuesto sobre la renta, en facturas o documentos equivalentes, en los términos del artículo 771-2 del ET. Por otra parte, están obligados a soportar las retenciones en la fuente, diferentes a las originadas en una relación laboral, legal o reglamentaria, en certificados que cumplan con las exigencias del artículo 381 del ET.

En principio, las certificaciones expedidas por un contador público o un revisor fiscal, son prueba contable suficiente según el artículo 777 del ET. Sin embargo, su valor probatorio depende de la capacidad que tiene para probar el hecho investigado. Al respecto, en sentencia del 8 de julio de 2010 (exp. 16508, CP: William Giraldo Giraldo) la Sala precisó que los certificados deben tener *«algún grado de detalle en cuanto a los libros, cuentas o asientos correspondientes a los hechos que pretenden demostrarse, para que la misma pueda tener la eficacia y suficiencia probatoria»*, mas *«no puede llegar al extremo de contener simples afirmaciones o enunciaciones, carentes de respaldo documental y/o contable»* (sentencia del 6 de agosto de 2014, exp. 19288, CP: Jorge Octavio Ramírez Ramírez). Ahora, el mismo artículo 777 del ET aclara que la administración de impuestos conserva su facultad de hacer las comprobaciones pertinentes. Por lo tanto, aportar certificados de esta clase, no impide que la autoridad tributaria haga las comprobaciones del caso para corroborar la existencia de los costos, gastos y retenciones declarados, es decir, que solicite las facturas, documentos equivalentes y certificaciones que la ley exige que cada contribuyente conserve, a efectos de soportar los costos, deducciones y retenciones que declare.

2.2- Así las cosas, la Sala encuentra probados los siguientes hechos:

(i) El 25 de octubre de 2004, las sociedades Sistemas y Computadores S. A., CKNet Ltda., Ingos Ltda. y Links S. A., suscribieron un contrato de unión temporal al que denominaron servicios de impuestos de Cali – SI Cali, con la finalidad de presentar una



oferta comercial en la licitación pública de referencia No. DAHM-001-04, adelantada por el municipio Santiago de Cali, cuyo objeto era seleccionar el proponente que ofreciera las mejores condiciones para la modernización y optimización de la gestión tributaria a cargo de la administración municipal según lo previsto en los términos de referencia.

La participación en la unión temporal se determinó de la siguiente forma: (i) Sistemas y Computadores S. A. obtuvo el 3%, representado en actividades de asesoría técnica y tecnología dentro de los distintos procesos que componen el objeto del futuro contrato; (ii) CKNet Ltda. obtuvo el 35% en el desarrollo instalación, implementación soporte de software, procesamiento de datos y servicios en general; (iii) Ingos Ltda. obtuvo el 22% en el desarrollo de actividades de construcción, adecuaciones físicas, mobiliario y soporte publicitario en general; y (iv) Links S. A. obtuvo el 40% restante, en el desarrollo de las comunicaciones necesarias para el cumplimiento del objeto contractual y soporte técnico (ff. 87 a 92).

(ii) El 11 de junio de 2008, la sociedad Sistemas y Computadores S. A. protocolizó la escisión por creación a través de la cual constituyó a la sociedad demandante, y le cedió su participación en la unión temporal SI Cali (ff. 31 a 86).

(iii) El 30 de septiembre de 2009, la demandante y las demás partes de la UT SI Cali suscribieron el Otrosi nro. 1 al contrato de unión temporal, en el que se le reconoció a la demandante la participación del 3% del contrato, en las mismas condiciones que tenía Sistemas y Computadores S. A. (ff. 93 a 96).

(iv) El representante legal y la contadora de la UT SI Cali certificaron el estado de resultados de la unión temporal por el periodo 2009, en donde se indicó que el contrato registró los siguientes ingresos, costos y gastos (f. 322):

Total ingresos operacionales	\$13.711.601.000
Total costos y gastos operacionales	\$12.755.339.000
Gastos financieros	\$160.195.000

(v) El 6 de enero de 2010, el Consorcio Fiducolombia Fiducomericio Municipio de Santiago de Cali, expidió un certificado de retención en la fuente del 11% por concepto de honorarios, sobre la base de \$13.244.019.933, por valor de \$1.456.842.193 (f. 257).

(vi) El 12 de abril de 2011, la contadora de la UT SI Cali certificó que la demandante tiene una participación del 3% en la unión temporal, además del contenido del certificado de retención en la fuente expedido por el Consorcio Fiducolombia Fiducomericio Municipio de Santiago de Cali y, que la demandante obtuvo ingresos por honorarios de \$397.320.598, sobre los cuales el referido consorcio certificó retenciones en la fuente por \$43.705.266 (f. 101).

(vii) El 7 de junio de 2012, la demandada visitó las instalaciones de la demandante con el fin de verificar si procedía la devolución del saldo a favor del periodo gravable 2009. En esa oportunidad la demandada solicitó revisar los comprobantes internos y externos de los ingresos, costos y deducciones declarados por la demandante. Sin embargo, la demandante le indicó que no los tenía, pues eran parte de la contabilidad de la UT SI Cali (ff. 438 y 439).

(viii) La demandada solicitó a la UT SI Cali, a través del requerimiento de información 1-04-238-416-25-460, del 6 de junio de 2012, que certificara las transacciones efectuadas con la demandante durante el año 2009, indicando el concepto, base gravada, base excluida, valor del IVA, total de las compras, descuentos, número de factura, fecha,



valor de las retenciones efectuadas y el registro contable correspondiente (f. 474).

(ix) El 15 de junio de 2012, la contadora de la UT SI Cali informó a la demandada que la unión temporal no registró transacciones de ninguna naturaleza con la demandante en 2009 (f. 105).

(x) A través del requerimiento ordinario nro. 042382012000573, del 8 de agosto de 2012, la demandada solicitó a la UT SI Cali que certificara la participación de la demandante en el contrato, así como el detalle de los ingresos, costos, deducciones, retenciones y demás conceptos trasladables en razón a su participación en el contrato por los años 2009 y 2010 (ff. 529 a 531).

(xi) El 13 de agosto de 2012, la UT SI Cali respondió el requerimiento de información informando que la unión temporal no registró transacciones de ninguna naturaleza con la demandante en los años 2009 y 2010 (f. 111).

(xii) El 3 de septiembre de 2013, el representante legal y la contadora de la UT SI Cali expidieron un certificado en el que se aclaró que, pese a que la unión temporal no registró transacciones de ninguna naturaleza con la demandante en los años 2009 y 2010, la demandante participó durante dichas vigencias como miembro de la unión temporal (f. 302).

(xiii) La demandada expidió el Requerimiento Especial nro. 042382012000152, del 31 de octubre de 2012, en el que planteó que la demandante declaró como deducción \$382.814.000 por concepto de gastos operacionales de administración (f.118). Sin embargo, este valor es mayor al 3% del total de los costos y gastos operacionales contabilizados por la unión temporal en su estado de resultados. Adicionalmente, indicó que los \$3.797.377 declarados por la demandante como otras deducciones, se originó en la cuenta de gastos financieros del estado de resultados de la UT SI Cali. No obstante, el valor declarado no corresponde al 3% de dicha partida contable. También precisó que la demandante declaró \$1.304.180 por concepto de gastos legales (trámite de renovación del registro mercantil y de licencias), \$1.623.619 por concepto de depreciación de activos, y \$4.617 correspondiente a diversos, para un total de \$2.932.000, todos sin soportes.

Añadió que *«se realizó verificación en el RUT de la UNIÓN TEMPORAL SERVICIOS DE IMPUESTOS DE CALI – SI CALI, y se encontró que esta hizo su última actualización el día 29 de febrero de 2008 y a la fecha sigue como integrante de la unión temporal Sistemas y Computadores más no la sociedad investigada SI Capital S. A.»* (f. 119).

Manifestó que los costos y deducciones *«no cumplen con los requisitos para su aceptación en la declaración de renta del año gravable 2009, esto debido a que el tercero SI Cali señala no poseer vinculación o haber realizado transacciones de alguna naturaleza con dicha sociedad, tal como lo pretende hacer valer la sociedad investigada en los documentos aportados en la solicitud de devolución y en visita de verificación realizada»* (f. 119).

Por otra parte, aceptó que las retenciones declaradas por valor de \$43.705.000, corresponden al 3% de \$1.456.842.193, valor certificado por el agente retenedor, que a su vez cumple con lo dispuesto en el artículo 381 del ET. No obstante, propuso rechazar dicho rubro al no coincidir con los cruces de información efectuados.

Finalmente propuso una sanción por inexactitud sanción de \$266.282.000; y (ii) una



sanción al representante legal por \$53.256.000 (ff.112 a 127).

(xv) La demandante respondió el requerimiento especial el 31 de enero de 2013 (ff. 128 a 155), sin referirse a la sanción al representante legal.

(xvi) A su vez, la demandada expidió la Liquidación Oficial de Revisión nro. 042412013000089, del 24 de julio de 2013, a través de la cual modificó la declaración privada en el sentido propuesto en el acto preparatorio.

La demandada concluyó, a partir del hecho de que no se hubiera actualizado el RUT de la UT SI Cali para remover a la sociedad Sistemas y Computadores e incluir a la demandante como miembro, que la demandante no era parte del contrato. Lo que consideró una consecuencia lógica, reforzada por el hecho de que la contadora de la unión temporal certificara que el contrato no había realizado transacciones con la demandante en el periodo gravable 2009. Añadió que la función de los estados financieros era brindar a quien le interesare información sobre la condición económica del contrato, más no servía para soportar la contabilidad de sus miembros. De ahí que rechazara el estado de resultados de la UT SI Cali, como soporte de las erogaciones y retenciones declaradas por la demandante. En línea con lo expuesto, afirmó que no procedía la aplicación del artículo 82 del ET, por falta de soportes internos y externos de los costos declarados (ff. 270 a 287).

(xvii) El 25 de septiembre de 2013, la demandante interpuso un recurso de reconsideración contra la liquidación oficial de revisión (ff. 288 a 300). En esta instancia procesal tampoco se pronunció sobre la sanción impuesta al representante legal.

(xviii) El recurso de reconsideración fue resuelto mediante la Resolución 900.266, del 01 de agosto de 2014, confirmando el acto liquidatorio. Respecto al certificado del 25 de septiembre de 2013, manifestó que no desvirtuaba el acto liquidatorio pues no suplía los soportes internos y externos de los costos y gastos declarados, ni tenía el suficiente nivel de detalle para ser aceptada como prueba contable.

(xix) El 21 de agosto de 2015, el perito designado por el Tribunal Administrativo de Santander presentó un informe sobre los estados financieros de la UT SI Cali y de la demandante, en el que se limitó a expresar su opinión respecto a las normas contables y tributarias aplicables a las uniones temporales, reiterar los hechos del caso y reproducir los valores contabilizados y declarados por la demandante (ff. 851 a 863).

2.3- En primer lugar, es preciso aclarar que a diferencia de lo planteado por la apelante, el *a quo* adelantó el análisis de los actos demandados, partiendo del supuesto de que la demandante tenía la calidad de miembro de la UT SI Cali. No obstante, debido a la ausencia de documentos idóneos que soportaran los rubros discutidos por la demandada, se confirmó la procedencia de su rechazo.

Ahora bien, a partir del análisis del acervo probatorio, se observa que si bien la demandada, revisó la contabilidad de la demandante y solicitó soportes de los costos, gastos, deducciones y retenciones consignadas en la declaración de renta, estos no fueron suministrados por la actora, quien se limitó a expresar que aquellos fueron declarados según su participación del 3% en la unión temporal, y que si la Administración requería tales documentos debía solicitarlos a aquella.

Sumado a lo anterior, la Sala destaca que la demandada corroboró que los gastos declarados por la demandante, tampoco corresponden al 3% del total de costos y gastos registrado en el estado de resultados de la UT SI Cali. Más aún, la actora no



aportó facturas y documentos equivalentes para soportar las erogaciones cuestionadas. Tal y como se indicó en el aparte 2.1, conforme al artículo 18 del ET, le correspondía a actora llevar en su contabilidad y declarar de manera independiente, los ingresos, costos y deducciones que le correspondían, de acuerdo a su participación en la unión temporal. Lo anterior, implica que la deducibilidad de las erogaciones respectivas está condicionada al cumplimiento de los requisitos generales y especiales previstos en la normativa tributaria, y a que estén debidamente soportados en facturas o documentos equivalentes que cumplan con lo dispuesto en el artículo 771-2 del ET. Por tanto, ante la comprobación solicitada por la demandada respecto de los costos, gastos, deducciones y retenciones declaradas, la actora debía aportar los soportes documentales idóneos que las respaldaran y no limitarse a señalar que si aquella requería los documentos que soportaban los rubros discutidos, debía solicitarlos a la unión temporal.

En lo referente a los certificados expedidos por el revisor fiscal y la contadora pública de la unión temporal, se verificó que no contienen el suficiente grado de detalle que permita corroborar la realidad de los costos, deducciones y retenciones que debía declarar la demandante en el periodo gravable fiscalizado, ni se acompañaron los documentos soporte de los mismos. En consecuencia, no es posible reconocerles el valor de prueba contable suficiente.

Respecto al monto rechazado por otras retenciones, la Sala constató que la retención en la fuente declarada por la demandante, se soportó en un certificado expedido por el agente retenedor (f. 257). No obstante, la demandada planteó que en la información exógena reportada de la actora no registró monto alguno por concepto de ingresos y retenciones, aspecto que no fue controvertido por la demandante.

En conclusión, en vista de que la demandante no aportó facturas ni documentos equivalentes para soportar la procedencia de los conceptos discutidos por la demandada, la Sala confirma su rechazo en los términos de los actos demandados.

3- Por otra parte, la demandante solicitó que se aplicara la regla de presunción de costos del artículo 82 del ET, debido a que gravar ingresos brutos vulnera el principio de que la generación de ingresos conlleva la causación de costos. Así pues, sostuvo que probó con los estados financieros y los certificados expedidos por la UT SI Cali su derecho a deducir el 3% de los costos y gastos originados en la ejecución del contrato. Bajo esa premisa, apeló al principio de sustancia sobre la forma para que se les diera plena validez probatoria a dichos documentos. Por otra parte, manifestó que la demandada incumplió su carga de probar que las operaciones que originaron las erogaciones declaradas no existían o fueron simuladas.

La demandada destacó que, conforme al artículo 167 del CGP, le corresponde a quien alega la aplicación de la consecuencia jurídica de una norma, probar su supuesto de hecho. En ese sentido, la demandante era quien debía probar con facturas y documentos equivalentes la procedencia de los costos. Enfatizó en que la regla del artículo 82 del ET, aplica solo a costos derivados de la adquisición de bienes, más no a costos derivados de la prestación de servicios. Por otra parte, afirmó que la demandante ni siquiera probó la realidad de las operaciones que originaron las erogaciones que declaró.

Por su parte, el *a quo* negó la aplicación de la presunción de costos porque la demandante no probó la razón por la que no declaró los costos, ni aportó pruebas directas que permitan soportar dichas erogaciones, pues se limitó a aportar pruebas indirectas.



Así las cosas, la Sala destaca que la presunción de costos, contenida en el artículo 82 del ET, opera en el evento de que existan indicios de que el costo informado por el contribuyente no es real o, cuando no se conozca el costo de los activos enajenados, ni sea posible su determinación mediante pruebas directas. Si no resultare posible, se estimará el costo en el setenta y cinco por ciento (75%) del valor de la respectiva enajenación, sin perjuicio de las sanciones que se impongan por inexactitud de la declaración de renta o por no llevar debidamente los libros de contabilidad. Sin perjuicio de lo anterior, la jurisprudencia de esta corporación ha sido enfática en establecer que la presunción de costos «solo es aplicable en la enajenación de activos y cuando se presenten los supuestos previstos en la norma» (sentencias del 10 de agosto de 2017, exp. 20684 y del 23 de julio de 2020, exp. 23237, CP: Stella Jeannette Carvajal Basto) y, que, en todo caso, requiere que el contribuyente despliegue una actividad probatoria dirigida a corroborar que los costos son reales (sentencia del 10 de octubre de 2019 (exp. 23175, CP: Jorge Octavio Ramírez Ramírez).

Con base en el acervo probatorio analizado en el acápite 2.2 de la presente providencia, la Sala concluye que la demandante no cumplió con su carga de probar la aplicación de presunción de costos a su declaración del impuesto sobre la renta del periodo gravable 2009, conforme lo exige el artículo 742 del ET. Lo anterior, debido a que es un hecho no discutido que la única actividad que desarrolló en el periodo objeto de discusión fue la prestación de servicios de asesoría técnica y tecnología a favor del contrato estatal suscrito por la UT SI Cali, con el municipio de Cali. En esa misma línea, la demandante no probó que los costos rechazados se originaron en la adquisición de bienes, ni aportó las facturas o documentos equivalentes que sustentaran la realidad de dichos costos, según se dispone en el artículo 771-2 del ET.

4- Con todo, en vista de que el artículo 288 de la Ley 1819 de 2016 redujo el porcentaje de la sanción por inexactitud al 100% de la diferencia entre el saldo a pagar o saldo a favor, según el caso, de conformidad con el principio de favorabilidad (artículo 29 de la Constitución) y por ser, en este caso, menos gravosa la sanción prevista en los artículos 287 y 288 *ibidem*, la Sala procede a reducir la sanción por inexactitud al 100% de la base determinada en los actos demandados.

Consecuentemente, el monto de la sanción procedente se calcula así:

Factor	Liquidación Oficial	Segunda Instancia
Base de la sanción	\$129.917.000	\$129.917.000
Porcentaje	160%	100%
Sanción determinada	\$266.282.000	\$129.917.000

En suma, procede la imposición de la sanción por inexactitud, aunque, por efecto del principio de favorabilidad en materia sancionadora, en cuantía menor a la determinada en los actos demandados. Consecuentemente, la Sala revocará en este aspecto la sentencia de primera instancia.

5- Finalmente, respecto a la condena en costas, la Sala se abstendrá de imponerlas, toda vez que no se encuentran acreditadas las exigencias para su procedencia conforme al artículo 365 del CGP en concordancia con el artículo 188 del CPACA.

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: 68001-23-33-000-2014-00927-01 (23269)

Demandante: SI CAPITAL S. A.

## FALLA

1- **Revocar** la sentencia apelada. En su lugar:

*Primero. Declarar la nulidad parcial de la Liquidación Oficial de Revisión nro. 042412013000089, del 24 de julio de 2013 y, de la Resolución 900.266, del 01 de agosto de 2014, que confirmó el acto liquidatorio.*

*Segundo. A título de restablecimiento del derecho, declarar que la demandante adeuda \$129.917.000 por concepto de sanción por inexactitud.*

2- Sin condena en costas en esta instancia.

3- Reconocer personería a la abogada Carolina Jerez Montoya, como apoderada de la demandada, en los términos del poder otorgado (ff. 1052 y 1053).

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 de la Sala

(Firmado electrónicamente)

**MILTON CHAVES GARCÍA**

(Firmado electrónicamente)

**JULIO ROBERTO PIZA RODRÍGUEZ**