



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

CONSEJERO PONENTE: WILSON RAMOS GIRÓN

Bogotá, D.C., veintiuno (21) de septiembre de dos mil veintitrés (2023)

Referencia: Nulidad y restablecimiento del derecho
Radicación: 41001-23-33-000-2017-00488-01 (26464)
Demandante: Adrián Rodrigo Cabezas Peña
Demandada: DIAN

Temas: Renta. 2012. Costos y gastos. Consorcios. Medios de prueba.

SENTENCIA SEGUNDA INSTANCIA

La Sala decide el recurso de apelación interpuesto por el demandante contra la sentencia del 18 de agosto de 2021, proferida por el Tribunal Administrativo del Huila, que negó sus pretensiones, sin condenarlo en costas (f. 184).

ANTECEDENTES DE LA ACTUACIÓN ADMINISTRATIVA

Mediante la Liquidación Oficial de Revisión nro. 132412016000018, del 17 de mayo de 2016 (ff. 23 a 36), la demandada modificó la declaración del impuesto sobre la renta presentada por el actor para el año gravable 2012, para adicionar ingresos; rechazar parte de los «*otros costos y deducciones*» y de las retenciones en la fuente; e imponer sanción por inexactitud. Con el recurso de reconsideración, el demandante presentó una corrección provocada a la autoliquidación inicial del impuesto para allanarse a la adición de los ingresos y al rechazo de una de las erogaciones. Al respecto, la demandada profirió la Resolución nro. 003305, del 12 de mayo del año 2017 (ff. 38 a 52), con la cual aceptó las glosas a las que se allanó el actor y las retenciones inicialmente rechazadas, y redujo la sanción por inexactitud impuesta, en aplicación del principio de favorabilidad.

ANTECEDENTES PROCESALES

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), el actor formuló las siguientes pretensiones (f. 4):

Primera: Se declare la nulidad de la Liquidación Oficial de Revisión nro. 132412016000018 del 17 de mayo de 2016 proferida en el procedimiento administrativo especial que se precisará en los hechos de la demanda.

Segunda: Se declare la nulidad de la Resolución nro. 003305 del 12 de mayo de 2017, que decidió el recurso de reconsideración interpuesto en contra de la liquidación oficial de revisión que antecede.

Tercera: Que se declare la improcedencia de la sanción por inexactitud confirmada en la Resolución nro. 003305 del 12 de mayo de 2017.

Cuarta: Que como consecuencia de las anteriores declaraciones se restablezca el derecho de mi poderdante declarando que la liquidación privada del impuesto sobre la renta del año 2012 (corrección) presentada según formulario nro. 20103611712530 del 18 de julio de 2016, se encuentra ajustada a derecho y, en consecuencia, eran inmodificables los renglones de otros costos y deducciones, los de liquidación del impuesto y de las sanciones.

Quinta: Que se condene a la entidad demandada al pago de costas, incluyendo las agencias en derecho.

A los anteriores efectos, invocó como normas violadas los artículos 95.9 de la Constitución; 683 y 744 del ET (Estatuto Tributario); y 33 del Decreto 836 de 1991, bajo el siguiente concepto de violación (ff. 9 a 20):

Censuró que, basándose en el artículo 771-2 del ET, su contraparte rechazara los costos que declaró por las operaciones ejecutadas a través de un consorcio, porque, en su criterio, no podían exigirle las facturas como soporte de esas erogaciones, debido a que los artículos 18 *ibidem* y 33 del Decreto 836 de 1991 preveían como prueba de las mismas, los certificados del representante legal y del contador del consorcio. Agregó que aportó esos certificados y su contabilidad como prueba de los costos rechazados, pero no fueron valoradas por la demandada. Por ello, planteó que su contraparte violó los principios de legalidad, buena fe y confianza legítima, y la doctrina oficial expuesta en el Concepto nro. 030948 de 1999. También, cuestionó que la demandada no ejerciera sus potestades de fiscalización para verificar la realidad de los costos mediante la comprobación de la información en medios magnéticos reportada por el consorcio. Por último, se opuso a la sanción por inexactitud pues no se probó la tipicidad de su conducta.

Contestación de la demanda

La demandada se opuso a las pretensiones del actor (ff. 121 a 128), para lo cual defendió la aplicación del artículo 771-2 del ET, conforme al cual el reconocimiento fiscal de las erogaciones realizadas a través del consorcio estaba condicionado a la entrega, por parte del declarante, de las respectivas facturas con el cumplimiento de los requisitos dispuestos en los artículos 617 y 618 *ibidem*. Aseguró que en la actuación administrativa desvirtuó el valor probatorio de la contabilidad del actor, y que lo requirió para que aportara las pruebas de los costos, pero fue este quien incumplió con esa carga. Agregó que, si bien valoró todas las pruebas aportadas y la información en medios magnéticos reportada por el consorcio, esos medios probatorios carecían de idoneidad para aceptar las erogaciones cuestionadas. Finalmente, defendió la sanción por inexactitud porque el actor incurrió en el tipo infractor descrito en el artículo 647 *ibidem*.

Sentencia apelada

El *a quo* negó las pretensiones de la demanda, sin condenar en costas (ff. 165 a 184). Juzgó que, en ejercicio de sus potestades de fiscalización, la Administración podía exigir documentos adicionales a los certificados del representante legal y del contador del consorcio para aceptar la deducibilidad de los costos discutidos. Expresó que el hecho de que la Administración provocara la corrección de la declaración privada permitía inferir que la contabilidad no era llevada en debida forma y que, por lo tanto, requiriera comprobaciones complementarias para acreditar la realidad de los hechos económicos declarados por el demandante. En ese contexto, adujo que el actor no desvirtuó la legalidad de los actos demandados, pues omitió soportar las erogaciones con los documentos previstos en el artículo 771-2 del ET. Agregó que la demandada desplegó sus potestades de investigación y fiscalización para corroborar la procedencia de los costos de la litis, pero fue el demandante quien omitió allegar las facturas y que, por ello, no se vulneraban los principios invocados. Por lo anterior, avaló la sanción por inexactitud debido a la ausencia de soporte de los costos debatidos, y consideró que, al ser una

discusión sobre los hechos, se excluía la causal de exoneración alegada.

Recurso de apelación

El actor apeló la decisión de primer grado (índice 2¹), para lo cual reiteró que no estaba obligado a soportar las erogaciones cuestionadas según lo dispuesto en el artículo 771-2 del ET, pues bastaba que autoliquidara sus ingresos, costos y gastos acorde con la participación que poseía en el consorcio del cual era miembro, rubros que, en su criterio, estaban debidamente soportados con los certificados que para esos efectos le expedieron el representante legal y el contador de esa figura asociativa. Invocó la orientación profesional nro. 04 de 2002, proferida por el Consejo Técnico de la Contaduría Pública para respaldar su alegato. Insistió en que su contraparte no ejerció apropiadamente su potestad de fiscalización pues no valoró su contabilidad ni la del consorcio, pese a haber sido llevadas en debida forma. Agregó que el hecho de que la Administración admitiera la cancelación del RUT de los consorcios, era indicativo de que aquellos cumplieron sus obligaciones fiscales. Finalmente, se opuso a la sanción por inexactitud.

Pronunciamiento sobre el recurso

La demandada reiteró los argumentos expuestos en las anteriores etapas procesales (índice 11). Por su parte, el ministerio público guardó silencio.

CONSIDERACIONES DE LA SALA

1- Juzga la Sala la legalidad de los actos acusados, atendiendo a los cargos de apelación planteados por el demandante, en calidad de apelante único, contra la sentencia del tribunal que negó sus pretensiones, sin condenarlo en costas. Por lo tanto, corresponde establecer si el actor probó, con los medios probatorios idóneos, los costos que declaró por su participación en un consorcio. De ser el caso, se decidirá sobre la sanción por inexactitud.

2- Sobre la cuestión debatida, el apelante único sostiene que era improcedente que, con fundamento en el artículo 771-2 del ET, la demandada le exigiera las facturas de venta como prueba de los costos rechazados, porque al ser erogaciones de un consorcio en el que participó, estas debían probarse con los certificados que para ese efecto emitían el representante legal y el contador del contrato de colaboración empresarial. Asegura que esos certificados, su contabilidad y la contabilidad del consorcio daban cuenta de las aminoraciones discutidas. En el otro extremo, la demandada aduce que valoró todas las pruebas del *sub lite*, pero que estas no acreditaban la procedencia de los costos, habida cuenta de que, tras ser requerido, el demandante no aportó las facturas de venta que serían las pruebas conducentes e idóneas para aceptar su deducibilidad, conforme a lo dispuesto en el artículo 771-2 *ibidem*; tesis que avaló el *a quo*.

De acuerdo con las anteriores alegaciones, en el *sub lite* no se encuentra en discusión la aplicación ni el alcance de la regla del artículo 18 del ET (entonces vigente), conforme a la cual, los miembros de los consorcios debían llevar en su contabilidad y registrar en su declaración del impuesto sobre la renta los costos que les correspondieran de acuerdo con el porcentaje de participación en el contrato de colaboración empresarial; sino que se discute si el demandante, en su calidad de consorciado, debía aportar las facturas de venta como prueba de las aminoraciones que declaró por las operaciones del consorcio, según lo dispuesto en el artículo 771-2 del ET, o si, para tal efecto, era suficiente el certificado emitido por el representante legal y el contador del mismo.

¹ Del historial de actuaciones registradas en el repositorio informático samai.

2.1- De conformidad con el artículo 18 del ET, en su versión dada desde la Ley 223 de 1995 (antes de la modificación introducida por el artículo 20 de la Ley 1819 de 2016), los miembros de los consorcios están obligados a llevar en su contabilidad y declarar de manera independiente los ingresos, costos y deducciones, en proporción a su participación en el negocio jurídico de colaboración empresarial. Así, aquellos rubros realizados fiscalmente en el marco de esa figura asociativa deben ser registrados en la contabilidad del partícipe e incluidos en su declaración de renta de acuerdo con su participación². Adicionalmente, aunque solo con la modificación introducida por el artículo 20 de la Ley 1819 de 2016 se estableció expresamente en el artículo 18 *ibidem* la obligación a cargo del gestor, representante o administrador del contrato de certificar y proporcionar a los partícipes la información financiera y fiscal relacionada con el negocio jurídico, esta Sección ha puesto de presente, según la técnica contable, la utilidad de «*que los consorcios y uniones temporales lleven contabilidad en forma independiente de sus miembros, donde se discriminen los movimientos de cada miembro del consorcio o unión temporal, lo cual les permite a los administradores y a los consorciados o miembros de la unión temporal conocer los resultados de la gestión, los resultados del contrato, la participación de los miembros en los ingresos costos y gastos y en los derechos, obligaciones, activos, pasivos o contingencias*»³. De ese modo, el certificado expedido por el gestor, representante o administrador del contrato de colaboración empresarial –o de su contador, como ocurre en el *sub lite*– permite a los miembros de la figura asociativa autoliquidar sus obligaciones tributarias y soportarlas en caso de ser requeridos por la autoridad tributaria, sin que ello impida que, en ejercicio de las potestades de fiscalización y control, la Administración haga comprobaciones adicionales sobre las cifras declaradas.

2.2- En el caso específico de los consorcios, esta Sala, en las sentencias del 23 de julio de 2020 (exp. 23237, CP: Stella Jeannette Carvajal Basto)⁴ y del 28 de octubre de 2021 (exp. 24985, CP: Julio Roberto Piza Rodríguez) reconoció que, como cada sujeto de aquellos contratos de colaboración empresarial debe llevar su contabilidad y declarar, de manera independiente, los ingresos, costos y deducciones que les correspondieran de acuerdo con su participación (artículo 18 del ET entonces vigente), la misma debe estar documentada en los soportes contables. Por consiguiente, si bien el certificado del representante legal y del contador del consorcio sobre los resultados del contrato de colaboración permite a los miembros autoliquidar sus obligaciones tributarias y soportarlas, la autoridad tributaria podría requerir medios probatorios adicionales, *i.e.* los documentos soportes de las operaciones constitutivas de costos o gastos, caso en el cual, el consorciado, en su calidad de contribuyente del impuesto sobre la renta, debe entregar las pruebas, pues tratándose de un aspecto negativo de la base imponible, su demostración compete al sujeto pasivo, pues es quien la invoca a su favor, conforme al artículo 167 del CGP (Código General del Proceso, Ley 1564 de 2012); para lo cual puede acudir a todos los medios probatorios previstos «*en las leyes tributarias o en el Código de Procedimiento Civil, en cuanto estos sean compatibles con aquellos*» (artículo 742 del ET). En ese contexto, le corresponde al actor probar la exactitud y procedencia fiscal de las erogaciones cuestionadas en los actos demandados. Al respecto, la Sala aclara que el artículo 33 del Decreto 836 de 1991 citado por el demandante, no establece una regla sobre la prueba de las aminoraciones de los consorcios que rija para el presente caso, toda vez que esa disposición estuvo en vigor hasta la entrada en vigencia de la Ley 223 de 1995, con la cual se modificó el tratamiento tributario en el impuesto sobre la renta de esos contratos de colaboración (artículo 18 del ET).

² Sentencias del 11 de junio y 23 de julio de 2020 (exps. 22269 y 23237, CP: Stella Jeannette Carvajal Basto) y del 28 de octubre de 2021 (exp. 24985, CP: Julio Roberto Piza).

³ Sentencias del 11 de junio y 23 de julio de 2020 (exps. 22269 y 23237, CP: Stella Jeannette Carvajal Basto), de conformidad con la Orientación Profesional nro. 04 de 2002 proferida por el Consejo Técnico de la Contaduría.

⁴ Reiterada en la sentencia del 27 de agosto de 2020 (exp. 23269, CP: Julio Roberto Piza).

2.3- Precisado lo anterior, corresponde verificar las pruebas que obran en el plenario, para efectos de establecer si los costos de la litis fueron debidamente acreditados por el apelante único:

(i) El 11 de julio de 2013, el demandante presentó autoliquidación del impuesto sobre la renta, en la que declaró: «*otros costos y deducciones*» por \$848.089.000 (f. 4 caa).

(ii) Mediante requerimiento ordinario del 11 de marzo de 2015, la demandada solicitó al contribuyente, entre otros, la relación detallada del valor solicitado como costos y deducciones en la declaración del impuesto sobre la renta, indicando el concepto, valor acumulado en el año, nombres y apellidos o razón social y NIT o cédula de cada uno de los beneficiarios de los pagos que se constituyeron en costo o deducción (ff. 12 y 13 caa).

(iii) Al responder el anterior requerimiento, el demandante aportó, entre otros: (a) Balance de prueba por cuenta y tercero del ejercicio 2012, según el cual para el periodo revisado el actor realizó erogaciones por \$851.683.810, así: *i.* cuenta contable nro. 51 «*gastos operaciones*» por \$84.686.549; *ii.* cuenta contable nro. 53 «*gastos no operaciones*» por \$641.800; *iii.* Cuenta contable nro. 73 «*costos indirectos*» por \$39.994.886; y *iv.* cuenta contable nro. 74 «*costos por contratos de servicios*» por \$726.360.575, discriminada así: subcuenta 7401 «*costos y gastos consorcios*» por \$456.349.261 correspondientes a tres consorcios en cuantías de \$41.095.050, 34.570.611 y \$380.683.600 (subcuenta nro. 74010103) y subcuenta 7405 «*contratos de servicios*» por \$270.011.314 (ff. 85 a 89 caa). (b) Conciliación contable-fiscal suscrita por el demandante y su contador, según la cual, en el reglón 43 «*otros costos y deducciones*» se declaró la suma de \$848.089.000 generándose una diferencia de \$3.594.810 con el monto de las erogaciones que fueron contabilizadas en cuantía de \$851.683.810 (f. 41 caa).

(iv) En visitas realizadas al contribuyente los días 20 y 24 de agosto de 2015, la Administración lo requirió para que entregara copia de los certificados mensuales de los ingresos, costos y gastos que declaró por las operaciones de los consorcios en los que participó durante el periodo de la litis (ff. 117 a 121 caa).

(v) Para cumplir con lo anterior, el demandante aportó los certificados emitidos por el representante legal y el contador de dos consorcios en los que participó. Respecto del primer consorcio, el certificado indica que el actor tenía una participación del 5%, en razón de la cual realizó costos y gastos por \$41.095.049, de los que no eran deducibles \$757.260 (ff. 122 a 134). Para el segundo consorcio, el certificado indica que el actor tenía una participación del 2%, en razón de la cual realizó costos y gastos por \$34.570.611, de los que no eran deducibles \$1.819.046 (ff. 135 a 142 caa). En cambio, omitió aportar los certificados relativos a los costos contabilizados por el tercer consorcio.

(vi) Mediante requerimiento especial, la demandada propuso modificar la autoliquidación del impuesto sobre la renta del actor. En lo que interesa a la litis, propuso rechazar el monto de \$383.259.907 de los costos y gastos en que incurrió a través de los consorcios, considerando que solo soportó la suma de \$73.089.354 con su contabilidad y los certificados del representante legal y contador de los dos consorcios (ff. 410 a 427 caa).

(vii) Como la respuesta al anterior requerimiento fue extemporánea, la autoridad tributaria profirió liquidación oficial modificando la declaración privada revisada, conforme a las glosas propuestas en el acto preparatorio (ff. 481 a 493).

(viii) Contra la anterior decisión, el demandante presentó recurso de reconsideración (ff. 495 a 503 caa), con el que aportó los certificados emitidos por el representante legal y el contador del tercer consorcio, los cuales indicaban que tuvo una participación del 10%

en el negocio de colaboración, en razón de la cual obtuvo una utilidad neta de \$13.964.734, pues le eran atribuibles ingresos por \$398.955.334 y expensas en cuantía de \$384.990.600. Además, certificó retenciones en la fuente practicadas a título del impuesto sobre la renta por \$3.989.553 (ff. 510 a 522 caa). Al respecto, también obra en el expediente la información en medios magnéticos reportada por el consorcio en la que informó ingresos a favor del actor por la suma de \$398.955.334 (f. 99 caa) y el certificado de las retenciones en la fuente correspondiente al demandante por \$3.989.557 (f. 528 caa).

(ix) Mediante la resolución que resolvió el recurso de reconsideración, la autoridad tributaria consideró que *«si bien es cierto que con ocasión a la respuesta extemporánea dada al requerimiento especial y al recurso de reconsideración el contribuyente allega los certificados mensuales de ingresos, costos, deducciones y retenciones en la fuente con el Consorcio ... es importante precisar que ... no allega los soportes de estos costos, deducciones o impuestos descontables tal y como lo señala el artículo 771-2 del Estatuto Tributario... Está demostrado en el expediente que el desconocimiento de costos fue porque el contribuyente no soportó estos con las pruebas correspondientes conforme con lo previsto en el artículo 771-2, conducta que se repite toda vez que, como se explicó, no aporta los documentos que soporten los registros contables que persigue como deducciones y se limita a solicitar que se realice una inspección tributaria al consorcio»*. En cambio, le reconoció valor probatorio al certificado emitido por los funcionarios del consorcio, en lo que respecta a la cuantía de las retenciones en la fuente practicadas al actor (ff. 545 a 552 caa).

2.4- En el marco del recuento fáctico y jurídico expuesto, se constata que la demandada le reconoció la aptitud probatoria de los certificados emitidos por el representante legal y el contador de los consorcios en los que participó el demandante, reconociendo la deducibilidad de las erogaciones certificadas mediante esos documentos, en la medida en que coincidieron con los registros contables del obligado. Sin embargo, desconoció las erogaciones para las cuales se omitió aportar esa prueba antes de la expedición del acto previo. La Sala verifica que con el recurso de reconsideración el actor subsanó esa omisión aportando los certificados emitidos por el representante legal y el contador del consorcio sobre los resultados de cada mes de su participación en el negocio de colaboración empresarial. Esos documentos dan cuenta de los ingresos y expensas, en la cuantía contabilizada y declarada por el demandante, que además coincide con los rubros que le reportó el consorcio en la información en medios magnéticos. En los actos acusados y en la contestación de la demanda, la autoridad tributaria no expuso los motivos por los cuales correspondería negarle valor probatorio a esos certificados que el actor entregó con el recurso de reconsideración (oportunidad probatoria reconocida por el artículo 744 del ET) y que sí admitió como prueba de las erogaciones respecto de otros dos consorcios en los que participó. Se limitó a señalar que solo probarían esas erogaciones debatidas las facturas y demás documentos soporte emitidos al consorcio por los proveedores, criterio que no comparte la Sala, pues un adecuado certificado de los administradores del consorcio también puede llevar a la afirmación de los hechos con relevancia que se pretende demostrar en el caso.

Si bien la Sala reconoce la potestad que tiene la autoridad para requerir comprobaciones adicionales de las cifras consignadas en las declaraciones tributarias, en el *sub lite*, el rechazo de los costos y gastos se sustentó en que el actor no aportó los certificados emitidos por uno de los consorcios, omisión que subsanó en el curso del procedimiento de revisión; y los indicios de inexactitud de las cifras certificadas, se desvirtuarían en la medida en que estas concuerdan con los demás medios probatorios que obran en el expediente. Así, juzga la Sala que le asiste razón al demandante cuando sostiene que probó las erogaciones rechazadas con los registros contables y el certificado emitido por



el consorcio a través del cual incurrió en esas expensas. Por ende, prospera el cargo de apelación.

3- La Sala procederá entonces a revocar la sentencia apelada para, en cambio, declarar la nulidad de los actos demandados y, a título de restablecimiento del derecho, declarar la firmeza de la autoliquidación de corrección provocada del impuesto sobre la renta del año gravable 2012, realizada por el actor en la oportunidad para interponer el recurso de reconsideración.

4- Atendiendo al criterio fijado por la Sección, la Sala se abstendrá de condenar en costas en segunda instancia, con fundamento en lo establecido en el artículo 365.8 del CGP.

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:

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

*Segundo. A título de restablecimiento del derecho, **declarar** en firme la autoliquidación de corrección provocada del impuesto sobre la renta del año gravable 2012, realizada por el actor en la oportunidad para interponer el recurso de reconsideración.*

2. Sin condena en costas en segunda instancia.

3. Reconocer personería jurídica a Juan Sebastián Rojas Motta, como apoderado del demandante, conforme a la sustitución del poder conferida (índice 15)

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

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

(Firmado electrónicamente)
MYRIAM STELLA GUTIÉRREZ ARGÜELLO
Presidenta

(Firmado electrónicamente)
STELLA JEANNETTE CARVAJAL BASTO

(Firmado electrónicamente)
MILTON CHAVES GARCÍA

(Firmado electrónicamente)
WILSON RAMOS GIRÓN