



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

**CONSEJERA PONENTE: LUIS ANTONIO RODRÍGUEZ MONTAÑO**

**Bogotá, D.C., veintidós (22) de mayo de dos mil veinticinco (2025)**

**Referencia:** NULIDAD Y RESTABLECIMIENTO DEL DERECHO  
**Radicación:** 54001-23-33-000-2019-00359-01 (29166)  
**Demandante:** MARGRES S.A.  
**Demandado:** U.A.E. DIAN  
**Temas:** Renta 2012. Costos.

**SENTENCIA SEGUNDA INSTANCIA**

La Sala decide el recurso de apelación interpuesto por la parte demandante contra la sentencia del 27 de junio de 2024 proferida por el Tribunal Administrativo de Norte de Santander, que resolvió:

*«PRIMERO: DECLÁRASE la nulidad parcial de la Liquidación Oficial de Revisión No. 072412016000009 del 08 de marzo de 2016, así como de la Resolución No. 072362017000002 del 31 de enero del año 2017, que la confirmó, únicamente en los relacionado con el porcentaje de la sanción por inexactitud que le impuso la DIAN a la sociedad demandante, en atención a las razones expuestas en la parte motiva de esta sentencia.*

*SEGUNDO: Como consecuencia de lo anterior declaración y a título de restablecimiento del derecho, FÍJESE como sanción por inexactitud a cargo de la sociedad contribuyente Margres, en relación con el impuesto sobre la renta gravable del año 2012, la suma de CUARENTA Y TRES MILLONES CIENTO CINCUENTA Y UN MIL M/CTE (\$43.151.000).*

*TERCERO: ABSTENERSE de efectuar condena en costas en esta instancia, de conformidad con lo expuesto en la parte motiva (...).»*

**ANTECEDENTES**

El 18 de abril de 2013, MARGRES S.A. presentó la declaración de renta por el año 2012, en la que registró un saldo a pagar de \$6.322.000<sup>1</sup>.

Previo requerimiento especial<sup>2</sup> y respuesta a este, el 8 de marzo de 2016 la División de Gestión de Liquidación de la Dirección Seccional de Impuestos de Cúcuta expidió la Liquidación Oficial de Revisión 072412016000009<sup>3</sup>, que modificó la declaración, para adicionar ingresos brutos operacionales de \$392.693.000, mantener la inclusión de otras deducciones por \$261.932.000 e imponer sanción por inexactitud en \$69.042.000 (160 %).

Contra el acto de determinación se interpuso recurso de reconsideración, decidido desfavorablemente por la División de Gestión Jurídica de la Dirección Seccional de Impuestos de Cúcuta en la Resolución 072362017000002 del 31 de enero de 2017<sup>4</sup>.

<sup>1</sup> Fl. 17 c.a.

<sup>2</sup> Fls. 626-640 c.a.

<sup>3</sup> Fls. 727-743 c.a.

<sup>4</sup> Fls. 759-772 c.a.



## DEMANDA

MARGRES S.A., en ejercicio del medio de control de nulidad y restablecimiento del derecho, formuló las siguientes pretensiones:

### «DECLARATIVAS:

*PRIMERA: Declarar la nulidad de los actos administrativos que a continuación relaciono: 1) LIQUIDACIÓN OFICIAL DE REVISIÓN RENTA AÑO 2012 No. 072412016000009 DE MARZO 8 DE 2016; 2) RESOLUCIÓN NRO 072362017000002 DE ENERO 31 DE 2017, QUE RESUELVE RECURSO DE RECONSIDERACIÓN QUE CONFIRMA LIQUIDACIÓN OFICIAL DE REVISIÓN NUMERO 072412016000009 DE MARZO 8 DE 2016.*

### CONDENATORIAS:

*PRIMERA: Que, a título de Restablecimiento del Derecho se declare que la sociedad MARGRES S.A. NIT 800.224.438, no debe suma de dinero alguno producto de los actos de los que se declara la nulidad e igualmente se condene a la Nación Colombiana, Unidad Administrativa Especial Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, Dirección Seccional de Impuestos Nacionales de Cúcuta, a reintegrar a mi cliente, MARGRES S.A. NIT 800.224.438-, los valores que por cualquier concepto tenga que pagar a la DIAN, como consecuencia de la aplicación de los actos demandados, en caso de hacerse efectiva por medios coactivos.*

*SEGUNDA: Que, a título de Restablecimiento del Derecho, igualmente, se condene a la Nación Colombiana, Unidad Administrativa Especial Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, Dirección Seccional de Impuestos Nacionales de Cúcuta a pagar a MARGRES S.A. NIT 800.224.438, el monto correspondiente a la pérdida del valor adquisitivo del peso Colombiano, y de los intereses por las sumas que esa corporación ordene reintegrar, desde el momento de su causación y hasta que se haga respectivo su fallo respectivo.*

*TERCERA: Condenar a la Nación Colombiana, Unidad Administrativa Especial Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales - DIAN -, Dirección Seccional de Impuestos Nacionales de Cúcuta en costas del proceso de conformidad con el Código general del Proceso en armonía con el artículo 188 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo.*

*CUARTA: Condenar a la Nación Colombiana, Unidad Administrativa Especial Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales - DIAN -, Dirección Seccional de Impuestos Nacionales de Cúcuta a reconocer y pagar el interés comercial sobre las sumas de dineros liquidadas reconocidas en la sentencia durante los seis (6) meses siguientes a la ejecutoria de la misma, y moratorios después de este término (...).*».

Invocó como **disposiciones vulneradas** los artículos 2, 4, 6, 29, 83, 95 y 228 de la Constitución Política; 3 y 137 inc. 2 de la Ley 1437 de 2011; 87, 177-2, 494, 615, 616, 617, 618, 671, 683, 689, 714, 730, 732, 734, 742, 745, 759 y 771-2 del Estatuto Tributario y el Decreto 2044 de 2007. El **concepto de la violación** se sintetiza, así:

Se vulneró el debido proceso, porque si la DIAN incluye los ingresos omitidos respecto del Consorcio Lechos Filtrantes Villa del Rosario, la Unión Temporal PONAL y el Consorcio Presedimentador Villa del Rosario, debía aceptar los costos y gastos en los que incurrió la sociedad, como lo ordena el artículo 18 del ET.

La Administración no podía tomar la información que perjudica a la contribuyente -ingresos- y desconocer la que lo favorece -costos y deducciones-, con lo cual omitió aplicar el espíritu de justicia establecido en el artículo 683 del ET.



Para la determinación de las deducciones no se debe observar la información reportada en el formato 1007, sino la registrada por los consorcios y la unión temporal en el formato 1043, allegada en la respuesta al requerimiento especial, la cual indicó los costos que se imputaron a la sociedad. Por lo tanto, se deben aceptar las siguientes erogaciones: Consorcio Lechos Filtrantes Villa del Rosario por \$214.561.694, Unión Temporal PONAL por \$23.212.312 y Consorcio Presedimentador Villa del Rosario por \$236.316.483, que en conjunto ascienden a \$474.090.489.

Dado que no se incluyeron la totalidad de los costos y gastos de los consorcios y la unión temporal, se afectó la base para el cálculo de la sanción por inexactitud.

### **OPOSICIÓN**

La DIAN se opuso a las pretensiones de la demanda, bajo los siguientes argumentos:

No se violó el debido proceso, porque la actora tuvo la oportunidad de aportar pruebas y controvertir las allegadas por la Administración, en las que se detectaron diferencias entre la contabilidad, la declaración de renta y la información exógena de terceros.

La demandante aceptó la omisión de ingresos por \$392.693.000 y no aportó soportes de los costos y deducciones asociadas a los ingresos omitidos. No obstante, la DIAN aplicó el principio de equidad y le reconoció deducciones por \$261.932.000.

La actora no puede pretender que por los errores de su declaración se le adicione costos y gastos como si se tratara de una corrección voluntaria, porque una vez se profiere el requerimiento especial cesa la oportunidad para modificar la declaración, salvo la corrección provocada que se enmarca en los parámetros de la Administración.

Procede la sanción por inexactitud, al demostrarse que la contribuyente omitió ingresos sin que se adviertan causales de exoneración.

### **SENTENCIA APELADA**

El Tribunal Administrativo de Norte de Santander anuló parcialmente los actos acusados y se abstuvo de condenar en costas, por las siguientes consideraciones:

Para modificar la declaración de la contribuyente e imponer la sanción por inexactitud, la DIAN realizó inspecciones tributarias, profirió requerimientos de información y tuvo en cuenta las pruebas aportadas al proceso, como lo es la información reportada por terceros, con la cual se determinó la omisión de ingresos obtenidos por su participación en los consorcios y la unión temporal.

No se violó el debido proceso, ya que la demandante, en la investigación tributaria, conoció las pruebas recaudadas por la Administración y no aportó documentos para acreditar los costos y deducciones asociados a los ingresos omitidos, como lo ordena el artículo 771-2 del ET.

Por favorabilidad, se fija la sanción por inexactitud en el 100% de la diferencia entre el saldo a pagar determinado por la contribuyente y el establecido en la liquidación oficial.



## RECURSO DE APELACIÓN

La demandante interpuso recurso de apelación, por las siguientes razones:

Existen incongruencias en la sentencia de primera instancia, por cuanto la decisión se refiere a ingresos adicionados en el impuesto a las ventas, cuando en realidad los actos demandados se relacionan con el impuesto sobre la renta.

La modificación de la declaración se fundó en la omisión de ingresos, porque no se incluyeron los valores correspondientes a la participación de la sociedad en los consorcios y la unión temporal; por lo tanto, *«si la Dian decidió incluir los ingresos omitidos, también es cierto que debe aceptar los costos y gastos en los cuales incurre mi representada, pues así lo ordena el artículo 18 del Estatuto Tributario»*.

Se desconoce el espíritu de justicia previsto en el artículo 683 del ET, en razón a que la DIAN solo tomó la información que perjudica al contribuyente *-ingresos-* y no tuvo en cuenta lo reportado en el formato 1043 por los consorcios Lechos Filtrantes y Presedimentador y la Unión Temporal PONAL, en donde se evidencia que las erogaciones imputadas a la sociedad ascienden a \$474.090.489.

Como en el mayor valor determinado por la DIAN no se incluyó la totalidad de los costos y gastos informados por los consorcios y la unión temporal, al incluirlos se afecta la base para el cálculo de la sanción por inexactitud.

## TRÁMITE PROCESAL EN SEGUNDA INSTANCIA

El recurso de apelación fue admitido mediante auto de 30 de septiembre de 2024. Al ser innecesaria la práctica de pruebas en segunda instancia, no se dio traslado para alegar (*art. 247 CPACA*). El **Ministerio Público** no conceptuó.

## CONSIDERACIONES DE LA SALA

Se decide la legalidad de los actos administrativos que modificaron la declaración del impuesto sobre la renta y complementarios presentada por MARGRES S.A., correspondiente al año gravable 2012.

En los términos del recurso de apelación formulado por la demandante y apelante única, corresponde establecer, si se deben adicionar costos y gastos por valor de \$474.090.489, por estar asociados a los ingresos determinados por la Administración, y si consecuentemente se debe ajustar la sanción por inexactitud.

Previo a resolver el problema jurídico planteado, la Sala advierte que, si bien en algunos apartes de la sentencia apelada el *a quo* incurrió en una imprecisión en cuanto aludió al impuesto a las ventas, ello no invalida lo decidido, porque la providencia delimitó correctamente los fundamentos de hecho y de derecho planteados por las partes del proceso, sin que exista un pronunciamiento ajeno a la litis.

Ahora bien, se observa que, en la investigación adelantada por la Administración, se advirtieron diferencias en cuanto a los ingresos registrados en la contabilidad, los declarados por la sociedad y los reportados por terceros.



Al efecto, en el requerimiento especial la DIAN anotó que, revisado i) lo reportado por terceros -en medios magnéticos-, ii) la información remitida por los consorcios y, iii) el cruce de información con la Alcaldía de Villa del Rosario, se estableció que la actora no incluyó la totalidad de los ingresos obtenidos por su participación en los consorcios Lechos Filtrantes y Presedimentador<sup>5</sup>, ni los derivados de operaciones con otros terceros. Por ello, propuso adicionar ingresos por \$402.270.885, respecto de las siguientes operaciones:

BANCOLOMBIA	\$17.100
DATRANS	\$8.350.000
FIDUCIARIA BOGOTÁ S.A.	\$1.227.856
CONSORCIO LECHOS FILTRANTES	\$175.924.843
UT CIUDADANOS PONAL	\$24.342.277
UT CIUDADANOS PONAL	\$120.069
CONSORCIO PRESEDIMENTADOR	\$192.288.740
TOTALES	\$402.270.885

Asimismo, al analizar el sistema MUISCA de DIAN, en cuanto a lo reportado por terceros respecto de los consorcios Lechos Filtrantes y Presedimentador, se planteó incluir «deducciones adicionales» por valor de \$261.932.181, con base en la información reportada por los consorcios, así:

CONSORCIO	TOTAL COSTOS	PARTICIPACIÓN MARGRES	VALOR COSTO
LECHOS FILTRANTES	\$163.671.901	49 %	\$80.199.231
PRESEDIMENTADOR	\$370.883.571	49 %	\$181.732.950
		TOTAL	\$261.932.181

En la respuesta al requerimiento especial, la contribuyente aceptó la adición de ingresos respecto de las operaciones con Bancolombia (\$17.100), el Consorcio Lechos Filtrantes (\$175.924.843) y el Consorcio Presedimentador (\$192.288.740). Respecto a la UT Ciudadanos PONAL, indicó que los ingresos corresponden a \$24.905.069.

Y consideró que la glosa debía ser modificada, en el sentido de reconocer las siguientes erogaciones:

Tercero	Pruebas aportadas	Valor
Consortio Lechos Filtrantes	Indicó que ese consorcio presentó archivo Dmuiscas_010104308201300000004 el 21 de mayo de 2013, con 123 registros de costos y gastos (relaciona un cuadro en el que relaciona 41 conceptos que, a su juicio, son los costos imputados a MARGRES S.A.)	\$214.561.694
UT PONAL	Indicó que la UT presentó archivo Dmuiscas con 20 registros correspondientes a los costos y gastos (relaciona un cuadro en el que relaciona 10 conceptos que, a su juicio, son los costos imputados a MARGRES S.A.). Aportó acta de constitución de la UT, Contrato de Obra Pública 004-2012, celebrado entre el Área Metropolitana de Cúcuta y la UT, y su adición y factura CP 003 expedida por la UT, a nombre del Área Metropolitana de Cúcuta por concepto de Pago de acta final	\$23.212.312
Consortio Presedimentador	Indicó que el citado consorcio presentó archivo Dmuiscas_010104308201300000004 el 23 de mayo de 2013, con 105 registros de costos y gastos (relaciona un cuadro en el que relaciona 34 conceptos que, a su juicio, son los costos imputados a MARGRES S.A.)	\$236.316.483
	Total	\$474.090.489

No obstante, en la liquidación de revisión la DIAN fijó la adición de ingresos en la suma \$392.693.000, de acuerdo con lo aceptado por la contribuyente, y no accedió a la

<sup>5</sup> En la visita efectuada por la Administración, la contribuyente indicó «que solo se contabiliza como ingreso, el valor de la utilidad y esto ocurre en el momento en que se liquida el consorcio y que como los consorcios LECHOS FILTRANTES VILLAROSARIO Y PRESEDIMENTADOR fueron liquidados en el 2013, según acta de liquidación aportada entonces el ingreso, mas exactamente el valor de la utilidad se registro en el año 2013, y como es obvio al contabilizar solo el valor de la utilidad en el 2013 por tanto tampoco se registran costos y gastos, solo el porcentaje de utilidad de acuerdo al acta de liquidación». (Fl. 634 c.a.)



inclusión de los costos y gastos solicitados, porque la sociedad no aportó soportes en los términos de los artículos 107 y 771-2 del ET, y mantuvo las reconocidas como garantía de los principios de justicia y equidad.

Con el recurso de reconsideración, la actora insistió en que se debían adicionar los costos y gastos en la suma de \$474.090.489, pues a su juicio aportó prueba de estos, y agregó que la DIAN tomó los costos reportados en el formato 1007, cuando lo correcto era que tomara los del formato 1043.

En la resolución que resolvió el recurso, la Administración consideró que la sociedad no aportó documentos soporte para acreditar los costos solicitados, como lo exigen los artículos 18 y 771-2 del ET, y que la relación de las erogaciones imputables a la sociedad indicada en la respuesta del requerimiento especial no es prueba idónea, contundente, acertada y eficaz.

Pues bien, en materia del impuesto de renta, el artículo 18 del ET, modificado por el artículo 61 de la Ley 223 de 1995 -*norma vigente para la época de ocurrencia de los hechos*-, prevé que «los consorcios y uniones temporales no son contribuyentes del impuesto sobre la renta, y que son los miembros del consorcio o de la unión temporal individualmente considerados los obligados a llevar en su contabilidad y declarar de manera independiente, los ingresos, costos y deducciones que les correspondan, según su participación en los ingresos, costos y deducciones del consorcio o unión temporal». Se subraya.

De esta forma, los miembros del consorcio o la unión temporal, en su condición de responsables del impuesto de renta, deben registrar en su contabilidad los ingresos, costos y deducciones según su participación en los ingresos, durante el respectivo año gravable, para acreditar el cumplimiento de sus obligaciones tributarias formales y sustanciales<sup>6</sup>.

En ese sentido, la Sección indicó que, *«[p]or 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 lo anterior, no le asiste razón a la recurrente al señalar que *«si la Dian decidió incluir los ingresos omitidos, también es cierto que debe aceptar los costos y gastos en los cuales incurre mi representada, pues así lo ordena el artículo 18 del Estatuto Tributario»*, toda vez que la normativa aplicable exige que el miembro de un consorcio o unión temporal registre en su contabilidad y declare en el respectivo año gravable, de manera independiente, los ingresos, costos y deducciones que le correspondan derivados de su participación en esas asociaciones. No obstante, se observa que la Administración reconoció una *«deducción adicional»* por valor de \$261.932.181, por cuenta de los mayores ingresos determinados.

Así las cosas, ante el incumplimiento de los deberes establecidos en el artículo 18 del ET, no le es dado a la demandante exigir, con fundamento en esa misma disposición,

<sup>6</sup> Sentencia de 11 de junio de 2020, Exp. 22269, C.P. Stella Jeannette Carvajal Basto. El Consejo Técnico de la Contaduría Pública considera conveniente 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 y/o contingencias.

<sup>7</sup> Sentencia de 27 de agosto de 2020, Exp. 23269, C.P. Julio Roberto Piza Rodríguez.



el reconocimiento de erogaciones asociadas a los ingresos que nunca demostró, por cuanto no los contabilizó ni declaró, a pesar de que sobre esta recaía la carga demostrativa establecida en los artículos 167 del CGP y 771-2 del ET, en cuanto a la presentación de documentos idóneos, esto es, facturas y documentos equivalentes con el lleno de los requisitos establecidos en la legislación fiscal<sup>8</sup>.

En tales condiciones, la actora no podía demostrar la existencia de erogaciones asociadas a los ingresos adicionados por la DIAN, mediante documentos que no reúnen los requisitos exigidos por la normatividad tributaria para acreditar la procedencia de costos y deducciones *-entre otros, información reportada por terceros y la relación de costos presuntamente imputables a la sociedad-*. Por ello, no hay lugar al reconocimiento de los costos y gastos pedidos por la actora, ni se vulneraron los principios de justicia y equidad.

Las anteriores consideraciones son suficientes para confirmar la sentencia apelada.

Finalmente, conforme con lo previsto en los numerales 1 y 8 del artículo 365 del CGP<sup>9</sup>, aplicable por remisión expresa del artículo 188 del CPACA<sup>10</sup>, y teniendo en cuenta el criterio de la Sala, no se condenará en costas en esta instancia *-gastos del proceso y agencias en derecho-*, toda vez que no está probada su causación.

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,

## FALLA

**1.- CONFIRMAR** la sentencia del 27 de junio de 2024, proferida por el Tribunal Administrativo de Norte de Santander.

**2.- Sin condena en costas** en esta instancia.

Notifíquese, comuníquese y devuélvase el expediente al tribunal de origen. Cúmplase.

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

*(Firmado electrónicamente)*

**WILSON RAMOS GIRÓN**  
Presidente

*(Firmado electrónicamente)*

**MYRIAM STELLA GUTIÉRREZ ARGÜELLO**

*(Firmado electrónicamente)*

**LUIS ANTONIO RODRÍGUEZ MONTAÑO**

<sup>8</sup> Literales b), c), d), e), f), y g) del artículo 617 y artículo 618 del Estatuto Tributario.

<sup>9</sup> Código General del Proceso «Art. 365. *Condena en costas. En los procesos y en las actuaciones posteriores a aquellos en que haya controversia en la condena en costas se sujetará a las siguientes reglas: 1. Se condenará en costas a la parte vencida en el proceso, o a quien se le resuelva desfavorablemente el recurso de apelación, casación, queja, súplica, anulación o revisión que haya propuesto. Además, en los casos especiales previstos en este código. (...) 8. Solo habrá lugar a costas cuando en el expediente aparezca que se causaron y en la medida de su comprobación.*».

<sup>10</sup> «Art. 188. *Condena en costas. Salvo en los procesos en que se ventile un interés público, la sentencia dispondrá sobre la condena en costas, cuya liquidación y ejecución se registrarán por las normas del Código de Procedimiento Civil.*».