



CONSEJO DE ESTADO
SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO
SECCIÓN CUARTA

CONSEJERO PONENTE: LUIS ANTONIO RODRÍGUEZ MONTAÑO

Bogotá, D.C., cuatro (4) de diciembre de dos mil veinticinco (2025)

Referencia: NULIDAD Y RESTABLECIMIENTO DEL DERECHO
Radicación: 68001-23-33-000-2023-00882-01 (29566)
Demandante: CLÍNICA DE URGENCIAS BUCARAMANGA SAS
Demandada: DIAN
Tema: Renta 2017. Inspección tributaria. Ingresos. Uniones temporales.

SENTENCIA SEGUNDA INSTANCIA

La Sala decide los recursos de apelación interpuestos por las partes, demandante y demandada, contra la sentencia del 26 de septiembre de 2024 proferida por el Tribunal Administrativo de Santander, que resolvió:¹

PRIMERO: DENIÉGANSE las pretensiones de la demanda, conforme lo expuesto en la parte considerativa de esta sentencia.

SEGUNDO: SIN CONDENA EN COSTAS de primera instancia. [...].

ANTECEDENTES

El 8 de mayo de 2018, la Clínica de Urgencias Bucaramanga SAS², presentó la declaración del impuesto sobre la renta del año gravable 2017, en la que registró un saldo a pagar de \$13.687.000³.

El 30 de julio de 2021, la División de Gestión de Fiscalización de la Dirección Seccional de Impuestos y Aduanas de Bucaramanga profirió el Requerimiento Especial 2021004040002234⁴, en el que propuso adicionar ingresos (\$15.227.214.000), rechazar devoluciones en ventas (\$747.280.000), costos (\$11.104.537.000) y gastos (\$669.384.000), e imponer sanción por inexactitud (\$11.099.366.000), para fijar el saldo a pagar en \$22.212.419.000. Adicionalmente, propuso imponer sanciones al representante legal y a la revisora fiscal. La contribuyente respondió este acto⁵, notificado electrónicamente el 2 de agosto de 2021⁶.

El 26 de julio de 2022, la División de Fiscalización y Liquidación Tributaria Intensiva de la misma dirección seccional expidió la Liquidación Oficial de Revisión 20222004050000257⁷, en la que confirmó la adición de ingresos y el rechazo de algunos costos (\$222.264.000) y gastos (\$120.542.000), con lo cual, recalculó la sanción

¹ Documento 028 expediente digital.

² Tiene como objeto principal la prestación de servicios de salud.

³ Fl. 10 c.a.

⁴ Fls. 461 a 472 c.a.

⁵ Fls. 498 a 678 c.a.

⁶ Fl. 474 c.a.

⁷ Fls. 878 a 899 c.a.



por inexactitud (\$6.228.008.000), para fijar el saldo a pagar en \$12.469.703.000. Contra este acto, notificado electrónicamente el 27 de julio de 2022⁸, se interpuso recurso de reconsideración⁹.

El 18 de agosto de 2023, mediante la Resolución 006832¹⁰, la Subdirección de Recursos Jurídicos de la Dirección de Gestión Jurídica de la DIAN, confirmó el acto liquidatorio.

DEMANDA

La Clínica de Urgencias Bucaramanga SAS, en ejercicio del medio de control de nulidad y restablecimiento del derecho, formuló las siguientes pretensiones:

3.1. Con base en los hechos, fundamentos legales que a continuación se exponen y en las pruebas aportadas, se pretende:

*3.1.2. La **NULIDAD** del acto administrativo LIQUIDACIÓN OFICIAL DE REVISIÓN No. 202200405000257 del 26 de julio de 2022 expedida por la División de Fiscalización y Liquidación Tributaria Intensiva de la Dirección Seccional de Impuestos y Aduanas de Bucaramanga.*

*3.1.3. La **NULIDAD** del acto administrativo RESOLUCIÓN No. 006832 del 18 de agosto de 2023 por la cual se resuelve un recurso de reconsideración emitida por Subdirección de Recursos Jurídicos de la Dirección de Gestión Jurídica de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales.*

*3.2. Configurándose la nulidad de los actos descritos, se otorgue el **RESTABLECIMIENTO DEL DERECHO** [...] en los siguientes términos:*

PRETENSIÓN PRINCIPAL:

*3.2.1. Se **DECLARE** que las inspecciones tributarias no suspendieron los términos para proferir los actos administrativos en el marco del proceso de fiscalización y en consecuencia que la liquidación privada presentada por el contribuyente el 8 de mayo de 2018 mediante formulario No. 1113604477977 y registro electrónico No. 910004489068127 (periodo fiscal 2017) se encontraba en firme.*

*3.2.2. Se **DECLARE** que la declaración presentada por la **CLÍNICA DE URGENCIAS BUCARAMANGA S.A.S.** el 8 de mayo de 2018 mediante formulario No. 1113604477977 y registro electrónico No. 910004489068127 (periodo fiscal 2017) se encuentra en firme toda vez que el Requerimiento Especial No. 2021004040002234 del 30 de julio de 2021 fue notificado de manera extemporánea.*

PRETENSIONES SUBSIDIARIAS:

*3.2.3. Subsidiariamente a las peticiones anteriores solicito se **DECLARE**:*

- *Que la depuración del Impuesto de Renta y Complementarios realizada por la **CLÍNICA DE URGENCIAS BUCARAMANGA S.A.S.** es conforme a la ley y la realidad económica de sus operaciones.*
- *Que la DIAN no probó la adición de ingresos incluidos en la Liquidación Oficial de Revisión y confirmada mediante resolución que resolvió el recurso de reconsideración.*

⁸ Fl. 901 c.a.

⁹ Fls. 912 a 931 c.a.

¹⁰ Fls. 957 a 969 c.a.



- Que la **CLÍNICA DE URGENCIAS BUCARAMANGA S.A.S.** cumplió con la carga de la prueba dentro del proceso de determinación del impuesto realizado por la DIAN.
- Que las pruebas aportadas por la CUB no fueron valoradas ni controvertidas por la DIAN y en consecuencia prevalece la información contable por virtud de la cual se certificaron los ingresos de la Unión Temporal, frente a la información contenida en el RUT.
- Que son improcedentes las sanciones impuestas a la **CLÍNICA DE URGENCIAS BUCARAMANGA S.A.S.** y a las personas naturales **RODOLFO PINILLA MÁRQUEZ** (representante legal de la sociedad al momento de los hechos) y **TULIA AZUCENA CORDÓN JIMÉNEZ** (revisora fiscal al momento de los hechos).
- Se **CONFIRME** la declaración privada presentada el 8 de mayo de 2018 mediante formulario No. 1113604477977 y registro electrónico No. 91000489068127 por haber cumplido con la normativa aplicable».

Invocó como **disposiciones vulneradas** los artículos 29 y 333 de la Constitución Política; 176 del Código General del Proceso; 1602 y 1494 del Código Civil; 18, 706, 705, 711, 745 y 746 del Estatuto Tributario; sentencias C-933 de 2006 y C-056 de 2021; oficios 28591 de 20 de octubre de 2017, 000102 de 2 de enero de 2019, 05554 de 23 de julio de 2007, 900580 de 12 de enero de 2016, 02778 de 11 de octubre de 2017, 030948 de 26 de octubre de 1999, 010795 de 8 de mayo de 2017, y 906810 de 5 de noviembre de 2020 de la DIAN. Como **concepto de violación**, expuso, lo siguiente:

Firmeza de la declaración privada: No es posible modificar el denuncia rentístico dado que el requerimiento especial se notificó de manera extemporánea; como la declaración se presentó el 8 de mayo de 2018, y se practicó inspección tributaria, el plazo para notificar dicho acto venció el 8 de agosto de 2021, y se efectuó el 10 de agosto de 2021. Si no es de recibo este argumento, se debe reconocer que la inspección se decretó para extender el tiempo para proferir el requerimiento especial, ya que se solicitó información que poseía la DIAN, la cual no fundamentó el acta de la inspección, por lo que no tuvo la aptitud para suspender el término y operó la firmeza de la declaración.

El auto de 29 de marzo de 2021 describió los hechos objeto de prueba de manera genérica y, al momento de su notificación, ya se había proferido auto de verificación o cruce en virtud del cual se expidió un requerimiento *-de 17 de septiembre de 2020-*, y se efectuó visita en las instalaciones de la sociedad, para obtener información relacionada con el impuesto discutido, no siendo sino hasta el requerimiento 2021004040000931, que se solicitó información de las uniones temporales *Servicios Integrales de Salud y Servicios Médicos Integrales Aguachica*, pese a que ya se tenía conocimiento de las mismas; además, en el acta de cierre no se indicó el valor otorgado a las pruebas aportadas durante la inspección, por lo que carece de fundamento el requerimiento especial.

Lo mismo ocurrió con la inspección tributaria realizada después del requerimiento especial pues, la Administración no tenía duda sobre los ingresos reportados en cuanto consideró que las pruebas aportadas eran suficientes, y se encaminó a determinar hechos probados con anterioridad *-costos y gastos de las referidas uniones temporales-*, lo que permite concluir que las pruebas recaudadas fueron innecesarias, no sirviendo



como fundamento de la liquidación oficial, ya que la diligencia se utilizó para ampliar el término de fiscalización.

Aplicación del principio de transparencia tributaria en virtud de los contratos de unión temporal suscritos: Para prestar servicios de salud, la actora puede celebrar contratos de colaboración empresarial como son las uniones temporales, conforme al artículo 62 de la Ley 1438 de 2011; dichas formas asociativas se rigen fiscalmente por el artículo 18 del ET, según el cual, cada miembro debe declarar de manera independiente los activos, pasivos, ingresos, costos y deducciones que le corresponda, de acuerdo a su participación en el contrato.

Carece de sustento jurídico la adición de los ingresos ya que, conforme al artículo octavo de los contratos celebrados por la actora, la distribución de estos se haría según los servicios efectivamente prestados y facturados *-realidad económica-*, como se probó con la contabilidad, los certificados emitidos por el representante legal, y las declaraciones presentadas por cada uno de los miembros, pruebas indebidamente valoradas; además, contrario a lo afirmado por la Administración, es aplicable el oficio 028591 de 20 de octubre de 2017 de la DIAN, conforme al artículo 131 de la Ley 2010 de 2019.

Ni de los contratos celebrados, ni de su ejecución, se desprende que se hubiera pactado un rendimiento mínimo garantizado, por lo que lo declarado, corresponde a la realidad económica de la contribuyente, y se encuentra soportada conforme a las pruebas aportadas.

No se analizó la realidad económica de la contribuyente, y se vulneró el principio de la autonomía de la voluntad porque en los documentos de constitución de las uniones temporales, en concreto, en la cláusula octava de los contratos, se pactó que los ingresos percibidos podían ser diferentes a la participación acordada por las partes, siendo errada la interpretación del artículo 553 del ET, hecha por la Administración.

Violación del artículo 29 de la CP, toda vez que la DIAN no valoró, ni desvirtuó los medios de prueba aportados, y no probó la pretendida adición de ingresos: No se estimaron las pruebas aportadas por la clínica, en especial, la contabilidad y sus soportes, las declaraciones de renta de los demás miembros, y los certificados emitidos por el representante legal y el contador de las uniones temporales, los cuales, según el artículo 18 del ET *-cuyo contenido fue desconocido por la autoridad fiscal-*, son la prueba idónea para demostrar cómo deben tributar los miembros de los contratos de colaboración empresarial.

No se podía tener como prueba la información contenida en el RUT de las uniones temporales, mecanismo que sirve para identificarlas y determinar algunas obligaciones tributarias a cargo de estas, pero no la relativa al impuesto de renta toda vez que, por expresa disposición del artículo 18 del ET, no son contribuyentes de este tributo; así, no tiene valor probatorio porque fueron los contratos, sus modificaciones a estos, su realidad financiera y la ejecución de los mismos, los que definieron los montos correspondientes, los cuales se concretaron en los certificados emitidos conforme a dicho artículo.

No se hicieron los respectivos cruces o requerimientos de información con los demás miembros de las uniones temporales para desvirtuar la adición de ingresos, pese a



que se aportaron las respectivas declaraciones, las cuales están en firme y gozan de presunción de veracidad. Además, no discutió los costos o gastos, por lo que le correspondía demostrar que esos mayores ingresos entraron al patrimonio del contribuyente, conforme al artículo 167 del CGP por lo que, ante el vacío probatorio, debió resolverse a favor de la actora, de acuerdo con el artículo 745 del ET.

Se le dio validez al certificado emitido por el representante legal y el revisor fiscal de las uniones temporales en relación con los costos y gastos, y no frente al ingreso lo cual vulnera el debido proceso, sin que sea cierta la afirmación de que no es prueba suficiente, pues se aportó la información contable de los otros miembros que, de haberse valorado en conjunto con las otras pruebas conforme a la sana crítica, habría advertido que la declaración de renta concuerda con la realidad económica de la sociedad.

Se transgredieron los oficios 030948 de 26 de octubre de 1999, 010795 de 8 de mayo de 2017 y 906810 de 5 de noviembre de 2020, en los cuales la Administración ha reconocido que el certificado emitido por el representante legal y el revisor fiscal de que trata el artículo 18 del ET, es el mecanismo por medio del cual se reconocen activos y pasivos, ingresos, costos, y deducciones en el marco de un contrato de unión temporal.

En la cláusula octava del contrato de la unión temporal de *Servicios Integrales de Salud* celebrado el 4 de marzo de 2013, se acordó que el pago de los miembros no dependía de la participación sino de los servicios efectivamente prestados por cada uno, por ello, la reducción del 90% y 30%, al 58% y 19%, es procedente. Y lo mismo se pactó en el contrato de la unión temporal *Servicios Médicos Integrales Aguachica* de 19 de septiembre de 2016, por lo que del clausulado de los dos negocios jurídicos se advertía que la utilidad o el ingreso era diferente a la participación descrita en los acuerdos, como surge de la confrontación de los auxiliares contables de las sociedades Fundamep (UT Sisalud y Aguachica), y Cema (UT Aguachica) con los certificados, soporte de las declaraciones de renta de los miembros, los cuales no fueron controvertidos por la Administración, y están respaldados con los documentos de constitución de las figuras contractuales, y la información exógena de terceros.

No se valoraron, en sana crítica, los informes de ejecución rendidos por el representante legal de las formas asociativas los cuales dan cuenta de la realidad económica de las actividades desarrolladas por la actora; además, sancionarlo, implica contrariar el principio de inocencia al no estar en firme la multa que se le impone, siendo violatorio del debido proceso.

La sentencia de 21 de febrero de 2019, proferida dentro del expediente 21366, no es aplicable al caso en cuanto se refirió a un contribuyente que entregó un certificado de contador público sin soporte, y no es de recibo el argumento según el cual los certificados deben tener fecha cierta, pues solo se expuso en la resolución que resolvió el recurso de reconsideración, vulnerando el principio de correspondencia de que trata el artículo 711 del ET.

Las *sanciones* impuestas son improcedentes pues no se configuró el elemento de la tipicidad; en relación con la multa de inexactitud, no se omitieron ingresos o incluyeron costos improcedentes; lo que se advierte, es una diferencia de criterios en la interpretación del derecho aplicable en relación con los contratos de unión temporal y



el principio de transparencia fiscal. Y el representante legal y el revisor fiscal actuaron conforme a la realidad económica de la contribuyente.

Y no es cierto que no se haya discutido la sobretasa del impuesto dado que la misma es una consecuencia de la depuración del tributo la cual fue controvertida en el proceso de determinación, razón por la cual debe eliminarse.

OPOSICIÓN

La **DIAN**¹¹ se opuso a las pretensiones de la demanda, y solicitó condenar en costas a la demandante, por lo siguiente:

Firmeza de la declaración privada: No operó la firmeza del denuncia rentístico dado que el requerimiento especial se notificó dentro del término previsto para ello; como el término para presentar la declaración venció el 8 de mayo de 2018 el plazo se extendía hasta el 8 de mayo de 2021, pero como en virtud de la inspección tributaria decretada dicho término se suspendió por tres meses, el plazo para notificar el acto previo se extendió hasta el 8 de agosto de 2021.

La inspección tributaria decretada antes de la expedición del requerimiento especial cumplió su finalidad pues, en desarrollo de la misma, se profirió un requerimiento de información para verificar la conformación de las uniones temporales y los porcentajes de participación a efectos de constatar el objeto debatido, por lo que no se vulneró el debido proceso, ni el artículo 779 del ET, toda vez que la Administración no contaba con dicha información.

Y como en vía administrativa no se discutió la extemporaneidad en la expedición de la liquidación oficial de revisión en virtud de la inspección tributaria decretada después del requerimiento especial, no puede ser objeto de análisis en sede judicial en cuanto se incumplió el requisito contenido en el artículo 161 [2] del CPACA. Por lo demás, dicha diligencia tuvo el efecto de suspender el término para notificar el acto liquidatorio en cuanto se profirieron requerimientos de información para constatar los argumentos expuestos en el acto previo; de lo recaudado, se pudo establecer que la actora no reconoció doblemente los pagos cuestionados *-nómina y/o suministro de personal-*, por lo que dicha glosa no fue confirmada en la liquidación oficial de revisión.

Sobre el principio de transparencia tributaria: no está en discusión la aplicación o alcance de la regla contenida en el artículo 18 del ET, sino la veracidad de los datos declarados por la actora por su participación en las uniones temporales, caso en el cual se pueden solicitar, además del certificado expedido por el representante legal y el contador, documentos adicionales como los constitutivos de costos o gastos.

Para aplicar la doctrina de la DIAN se requiere que la situación fáctica y jurídica concuerde con el caso que se analiza, razón por la cual no es aplicable el oficio 028591 de 2017, toda vez que la litis se centra en determinar si la actora reconoció, contable y fiscalmente, su participación real en las uniones temporales, en concreto, si omitió ingresos para aminorar su carga tributaria.

Las declaraciones privadas de los otros miembros de las uniones temporales, al tener

¹¹ Documento 012 expediente digital.



carácter reservado conforme al artículo 583 del ET, solo pueden ser utilizadas por la Administración con fines de control, recaudo, determinación, discusión y administración de los tributos, y con fines estadísticos.

La administración modificó el denuncia rentístico en cuanto no se respetó el porcentaje de participación en las uniones temporales analizadas, sin que sea válido el argumento de la actora para justificar la omisión de ingresos, según el cual, los ingresos no se repartirían con base en el porcentaje de participación pactado *-el cual pueden acordar libremente-* pero no estipular un manejo contrario a la ley sobre cómo declararían los ingresos, costos y gastos generados, convenio inoponible al fisco conforme al artículo 553 del ET.

Lo afirmado por el actor, en el sentido de que asumiría costos y gastos mayores a los ingresos, los cuales se limitarían a los servicios efectivamente prestados, vulnera el principio de asociación que debe existir entre dichos rubros.

Sobre la realidad económica de la sociedad: La Administración no desconoció el contrato de colaboración o el principio de la autonomía de la voluntad; lo que cuestionó fue que la actora no probara por qué declaró ingresos en un porcentaje inferior al acordado, el cual aplicó a los costos y gastos.

El hecho de que la valoración probatoria efectuada no favoreciera los intereses de la sociedad, no equivale a la falta o indebida apreciación pues, como consta en los actos demandados, se valoraron entre otras pruebas: *el balance general, el balance de prueba, los estados financieros del año 2017, la conciliación contable, los certificados de participación, los balances de prueba de las uniones temporales Sisalud y Sima, los auxiliares contables, las declaraciones presentadas por terceros, las actas de constitución y/o modificación, y los contratos*. Empero, no se aportaron los auxiliares de las cuentas de costos y gastos de terceros para corroborar la forma en que se declararon los ingresos, costos y gastos.

No es lógico que frente a un partícipe de una unión temporal exista desproporción entre los ingresos y los costos porque la libertad contractual va hasta fijar el porcentaje de participación, pero no la manera como se manejan los factores que determinan la base gravable del tributo; aceptando que lo pactado, no generó evasión, la actora debía probar que las diferencias detectadas estaban siendo asumidas por un tercero.

Valoración de las pruebas a la luz de las reglas de la sana crítica: Si bien el certificado emitido por el representante legal y el revisor fiscal, y los documentos sobre los resultados del contrato de colaboración le permiten a los miembros autoliquidar sus obligaciones tributarias y soportarlas, la autoridad tributaria puede requerir medios probatorios adicionales a efectos de comprobación, caso en el que le corresponde a la actora probar la exactitud y procedencia fiscal de las erogaciones cuestionadas en los actos demandados.

La contabilidad de la actora no da cuenta de los ingresos conforme a los porcentajes de participación reportados en el RUT de las uniones temporales, ni del trato diferencial respecto de los costos y gastos; para adicionar los ingresos, se tomaron los ingresos percibidos (certificados) por las uniones temporales, y se ajustaron a los porcentajes de participación según lo consignado en el RUT y los documentos de conformación, sin que se desvirtuara la diferencia entre la participación certificada y real según los contratos de colaboración empresarial suscritos.



No solo se cuestionaron los ingresos, sino su relación frente a los costos y los gastos, por lo que los auxiliares de las cuentas, no aportados, eran prueba pertinente y conducente. Aunque se valoró la información exógena reportada por terceros, no desvirtuó la adición de ingresos por cuanto su contenido es general, lo que impide la constatación y verificación de los hechos económicos declarados.

No se fraccionó el certificado emitido por el representante legal y el revisor fiscal de las uniones temporales; lo que se evidenció es que no existe concordancia entre el porcentaje de participación registrado en los ingresos frente al señalado para costos y gastos, los cuales, a su vez, difieren de los porcentajes señalados en los documentos de conformación de las uniones temporales y sus actos modificatorios.

Aun cuando la DIAN censuró la falta de aptitud probatoria de los documentos aportados por la actora, ésta no proporcionó otros medios para demostrar el hecho alegado. Así, si bien el referido certificado permite a los miembros de la figura asociativa autoliquidar sus obligaciones tributarias y soportarlas en caso de ser requeridos por la autoridad tributaria, su idoneidad probatoria depende de su grado de detalle y de la calidad de los comprobantes que las acompañen, los cuales no dan cuenta del menor porcentaje de participación en los ingresos respecto al de los costos y gastos.

No se vulneró el principio de correspondencia en relación con los argumentos expuestos en la resolución que resolvió el recurso de reconsideración, toda vez que la jurisprudencia ha aceptado que, cuando se presenten argumentos nuevos, la Administración se pronuncie sobre ellos.

La sanción por inexactitud es procedente porque se omitieron ingresos lo que generó un menor valor a pagar por impuesto, sin que esté comprobada la diferencia de criterios en la interpretación del derecho aplicable, por lo que no se cumple lo previsto en el parágrafo 2 del artículo 647 del ET.

No es posible pronunciarse frente a las sanciones impuestas al representante legal y al revisor fiscal porque solo se confirió poder para representar los intereses de la actora, y no de dichas personas, por lo que existe falta de legitimación en la causa por activa.

Se solicita condenar en costas a la demandante en cuanto se acredita la causación de las erogaciones solicitadas a título de gastos y expensas del proceso, conforme a la certificación en la que consta el valor pagado por concepto de *scanner* del expediente administrativo aportado con la contestación de la demanda. Y las agencias en derecho, de acuerdo con la normativa vigente, se causan por el hecho de comparecer al proceso judicial como parte, y su cuantificación se realiza en consideración a las tarifas fijadas por el Consejo Superior de la Judicatura, sin que se requiera demostrar su causación.

TRÁMITE EN PRIMERA INSTANCIA

Por auto del 13 de junio de 2024, el *a quo* prescindió de la audiencia inicial, tuvo como pruebas las allegadas con la demanda y la contestación, decretó la prueba testimonial solicitada por la parte demandada, y concretó el litigio en resolver si: *hay lugar a anular*



los actos acusados y, a título de restablecimiento del derecho, declarar que las inspecciones tributarias no interrumpieron los términos, por lo que la declaración está en firme dado que el requerimiento especial se notificó de manera extemporánea, o, si se deben negar las pretensiones de la demanda, en cuanto la Administración garantizó el debido proceso y el derecho de contradicción, y su decisión se fundamentó en pruebas válidas que llevaron a desestimar los certificados aportados por la demandante.

Por autos del 17 y 30 de julio de 2024, no se repuso la decisión sobre la fijación del litigio, se aceptó el desistimiento de la prueba testimonial solicitada por la demandada, se le dio al proceso el trámite de sentencia anticipada, y se corrió traslado para alegar de conclusión.

SENTENCIA APELADA

El Tribunal negó las pretensiones de la demanda, y no condenó en costas, por lo siguiente¹²:

Cuestión previa: No se hará pronunciamiento frente a las sanciones impuestas al representante legal y a la revisora fiscal porque no otorgaron poder al apoderado de la actora para que los representara, por lo que la parte demandante, como se dispuso en el auto admisorio de la demanda de 23 de febrero de 2024 – *decisión ejecutoriada*-, solo está conformada por la Clínica de Urgencias Bucaramanga SAS.

Si bien con posterioridad a la contestación de la demanda el apoderado de la demandante allegó los poderes para representar a las referidas personas naturales, y discutió en sede administrativa las sanciones a estas impuestas, ello no supone, como lo estima la demandante, que su representación implique, a su vez, la representación de los intereses del representante legal y la revisora fiscal pues, para ello, debieron otorgar poder en debida forma, conforme al derecho de postulación consagrado en el artículo 160 del CPACA, y formular demanda en contra de los actos acusados.

Adicionalmente, se advierte que en la fijación del litigio *-auto de 13 de junio de 2024-*, no se incluyeron las sanciones a aquellos impuestas, y la parte actora no efectuó reparo. Además, al revisar la actuación administrativa, se observa que el recurso de reconsideración contra la liquidación oficial de revisión solo se interpuso por la sociedad, y no por las personas naturales, con lo cual, no se agotó el requisito de procedibilidad señalado en el artículo 161 [2] del CPACA.

Presunta firmeza de la declaración privada: No operó la firmeza del denuncia rentístico porque se probó que el requerimiento especial fue oportuno; como la actora presentó la declaración de renta del año 2017 el 8 de mayo de 2018 *-vencimiento del plazo para declarar conforme al artículo 1° del Decreto 1951 de 2017-*, la Administración podía notificar el requerimiento hasta el 8 de mayo de 2021. No obstante, dicho término se suspendió por tres meses con ocasión del auto comisorio para la inspección tributaria de 29 de marzo de 2021, notificado en la misma fecha, con lo cual, el nuevo plazo feneció el 8 de agosto de 2021, y la notificación se efectuó electrónicamente el 2 de agosto de 2021, y no el 10 del mismo mes y año como lo afirmó la actora.

¹² Documento 12 expediente digital.



El fundamento invocado por la Administración para decretar las inspecciones tributarias antes y después del requerimiento especial, satisfizo los requisitos del artículo 779 del ET, pues en los dos autos se comisionaron a tres funcionarios para verificar la exactitud de la declaración, establecer la existencia de hechos gravados, verificar el cumplimiento de las obligaciones formales en relación con el impuesto de renta del año 2017, por lo que la notificación del requerimiento especial se hizo dentro de la oportunidad legal.

En cuanto a la carencia de efectos derivados de las inspecciones tributarias decretadas, no son de recibo los cuestionamientos del actor al señalar que la DIAN conocía la existencia de las uniones temporales, y que en el anexo aportado se identificaron los ingresos, costos y gastos deducibles, pues ello no le impedía solicitar, como lo hizo a través del requerimiento ordinario, los documentos de constitución de las uniones temporales y sus modificatorios, pues no reposaban en la actuación, lo cual, contrario a denotar la falta de actividad probatoria, lo que pone de manifiesto es que, en el marco del proceso de fiscalización, era necesario para verificar la exactitud de la declaración, y correspondió a la finalidad de la inspección tributaria.

Como se evidencia en el informe final de 30 de julio de 2021, fueron los soportes allegados con la respuesta al requerimiento de 04 de abril de 2021, los que permitieron determinar que la actora reconoció una participación de ingresos del 58% en la UT *Servicios Integrales de Salud*, y del 19% en la UT *Servicios Médicos Integrales de Aguachica*, pese a tener una participación del 90% y 30% en cada una de ellas, respectivamente; contrario a lo ocurrido con los costos y gastos en los que registró contable y fiscalmente una participación del 90% y 30%, respectivamente. Con fundamento en las hojas de trabajo elaboradas con posterioridad a la remisión de tal documentación, se determinaron las glosas propuestas en el requerimiento especial para modificar la declaración del año 2017.

Y las diligencias adelantadas en desarrollo de la segunda inspección tributaria se encaminaron a constatar los argumentos presentados en la respuesta al requerimiento especial relacionados con la adición de ingresos, el rechazo de devoluciones, costos y gastos, no siendo de recibo, como lo consideró la actora, que dichas glosas ya estuvieran probadas y que la DIAN estuviera inhabilitada para verificar, como lo hizo, la procedencia de lo solicitado en el denuncia rentístico. Aunque se ratificó la adición de ingresos, se estableció la procedencia de devoluciones en ventas, y de algunos costos y gastos por lo expuesto en la respuesta al requerimiento especial, con lo cual, la finalidad de la inspección tributaria fue satisfecha, pues los actos acusados se fundaron en pruebas recaudadas durante su desarrollo.

Así, notificado el requerimiento especial el 02 de agosto de 2021, el plazo para contestarlo era el 2 de noviembre de 2021, por lo que la Administración tenía, en principio, hasta el 2 de mayo de 2022 para notificar la liquidación oficial de revisión; sin embargo, por virtud de la suspensión de términos derivados de la práctica de la inspección tributaria notificada el 7 de abril de 2022, el nuevo plazo para surtirla iba hasta el 3 de agosto de 2022, lo que aconteció el 27 de julio de 2022, con lo cual se concluye que la liquidación oficial de revisión se notificó dentro de la oportunidad legal.

Adición de ingresos: Conforme a las certificaciones expedidas por el gerente y el contador regionales de las uniones temporales a 31 de diciembre de 2017, los porcentajes de participación de sus miembros son:



UT SISALUD

PARTICIPES	% ACTIVOS	% PASIVOS	% INGRESOS	VALOR INGRESOS	% COSTOS
CLINICA URGENCIAS BUCARAMANGA	90	90	57,91	\$ 22.665.447.555	90
FUNDAMEP SA	10	10	42,09	\$ 16.467.870.212	10
Total ingresos:				\$ 39.133.317.767	

UT SIMA

PARTICIPES	% ACTIVOS	% PASIVOS	% INGRESOS	VALOR INGRESOS	% COSTOS
CEMA	0,74		37.09	\$ 8.656.209.772	60
CLINICA URGENCIAS BUCARAMANGA	0,37		18.54	\$ 4.328.104.886	30
FUNDAMEP SA	47,59		43.43	\$ 10.135.215.334	8.49
CL Y D TORCOROMA	0,006		0.3	\$ 72.135.081	0.49
SOC CIR OCULAR	0,006		0.3	\$ 72.135.081	0.49
CENTRO NAL ONC	0,006		0.3	\$ 72.135.081	0.49
Total ingresos:				\$ 23.335.935.235	

De acuerdo con los documentos de conformación de las uniones temporales y sus modificaciones, la participación de la actora se determinó, así:

UT Sisalud: Según acta 10 de 1° de febrero de 2014, los partícipes y su participación, son: *Clínica Urgencias Bucaramanga* 90%, y *Fundación Medico Preventiva SA*: 10%. Se indicó que el capital de trabajo se había generado de esas dos empresas y que la prestadora del servicio iba a ser la actora pese al soporte financiero de *Fundamep* considerando los referidos porcentajes de participación.

Y por acta 007 del 26 de septiembre de 2013 se efectuó una reforma parcial al contrato, cuyo texto definitivo consagró: «OCTAVA. INGRESOS OPERACIONALES. Los miembros de la unión temporal acuerdan que los ingresos recibidos por la unión temporal, por concepto de los contratos suscritos por prestación de servicios de salud, se destinarán al pago de los servicios efectivamente prestados y facturados a la unión temporal por parte de los participantes de la unión temporal y de terceros. El pago a los participantes no depende del porcentaje de participación de estos en la unión temporal sino de los servicios efectivamente prestados y facturados ya que el porcentaje de participación de cada uno corresponde al porcentaje de participación en las utilidades...».

A su turno, se observa que, el 1° de marzo de 2018 se suscribió el acta 11, en la que se modificó el porcentaje de participación; el de la actora pasó del 90 al 99%, y el de *Fundación Medico Preventiva S.A.* del 10% al 1%.

UT Sima: Integrada por las siguientes personas jurídicas: *Clínica de Especialistas María Auxiliadora SAS* – CEMA 60%; *Clínica de Urgencias Bucaramanga* 30%; *Fundación Médico-Preventiva para el Bienestar Social S.A.* 8.5%; *Clínica y Droguería Nuestra Señora de Torcoroma S.A.S.* 0.5%; *Sociedad Regional de Cirugía Ocular S.A.S* 0.5%; *Centro Nacional de Oncología S.A.*0.5%. En la cláusula octava se estipuló lo relativo a los ingresos operacionales.

Se evidencia que con las certificaciones expedidas por el representante legal y la revisora fiscal de las uniones temporales se pretende justificar el reconocimiento de ingresos hecho por la actora -58% UT Sisalud y 19% UT Sima-, aun cuando la participación que registra en los documentos de constitución y sus modificatorios, dan cuenta de un 90% y 30% diferencia que, afirma, obedece a la autonomía de la voluntad de las partes (cláusula octava).



No obstante, el porcentaje de participación de que dan cuenta los actos de constitución de las UT (90% y 30%, respectivamente) sí fue observado para el registro contable y fiscal de los costos y gastos, con lo cual, reportó una utilidad de cero por su participación en dichas uniones temporales:

UT	% PARTICIPACIÓN	INGRESOS	% PARTICIPACIÓN	COSTOS Y GASTOS			% PARTICIPACIÓN	UTILIDAD
	(Documento de constitución, modificatorios y RUT)		Declarado				Declarado	
SISALUD	90%	22.665.447.555	57.91%	22.665.447.555	COSTOS	22.432.894.163	90%	
					GASTOS	232.553.392		
SIMA	30%	4.328.104.886	18.54%	4.328.104.886	COSTOS	4.217.480.425	30%	
					GASTOS	110.624.461		
TOTAL		26.993.552.441	TOTAL			26.993.552.441		0

Si bien es cierto que en ambas uniones temporales se pactó que el pago a los participantes no dependía del porcentaje de participación sino de los servicios efectivamente prestados y facturados, a partir de lo cual se pretende que se acepte que la participación de los ingresos no debía corresponder a la de los costos no lo es menos que, conforme al artículo 18 del ET, a las partes de un contrato de colaboración empresarial, entre ellos, las uniones temporales, les corresponde declarar de manera independiente los activos, pasivos, ingresos, costos y deducciones que les correspondan, de acuerdo con su participación en los activos, pasivos, ingresos, costos y gastos incurridos en desarrollo del contrato de colaboración empresarial.

Si bien en los documentos suscritos por el representante legal de las uniones temporales denominados «rendición e informe de ejecución del contrato de unión temporal servicios médicos integrales Aguachica -SIMA- año 2017», y «rendición e informe de ejecución de unión temporal de servicios integrales de salud – SISALUD- año 2017», aportados con el recurso de reconsideración, cuya valoración echa de menos la actora y que carecen de fecha cierta, se informa el monto de los ingresos y gastos en que incurrieron los partícipes, montos que coinciden con los certificados atendiendo lo pactado en la cláusula octava de los contratos, también se certifica que los ingresos percibidos por la compañía (\$22.665.447.555 UT Sisalud y \$4.238.104.886 UT SIMA) «son equivalentes a la utilidad percibida para el año 2017», por lo que carece de fundamento el trato diferencial dado a los porcentajes de participación de los ingresos, por lo que se reafirma la tesis contenida en los actos acusados en el sentido de que el porcentaje que debió observar la sociedad era el pactado, y no el aplicado en el año 2017.

No son de recibo los principios de autonomía de la voluntad, transparencia y libertad contractual invocados para justificar que se declararon ingresos en un porcentaje distinto al de participación pues, aunque no existe una definición en torno a la proporción de las utilidades generadas en un contrato de colaboración empresarial en atención a la autonomía de la voluntad de las partes, esta encuentra su límite en el artículo 553 del ET, pues en virtud de los artículos 18 y 26 *ib.* del ET, no es aceptable el tratamiento diferencial de los ingresos frente a los costos y gastos invocados.

No se aportaron los auxiliares de las cuentas de costos y gastos de los miembros de las uniones temporales para corroborar la forma en que declararon los ingresos; solo se allegaron los auxiliares de las cuentas de ingresos de la *Fundación Médico Preventiva* y la *Clínica de Especialistas María Auxiliadora*; sumado a que, sus declaraciones de renta



contienen valores globales que no permiten verificar la información consignada para cada uno de los rubros, lo que impide tener por acreditado que las uniones temporales declararon los ingresos restantes.

La falencia probatoria evidenciada por la DIAN consistió en la falta de acreditación de la aplicación porcentual para la estimación de los ingresos, la cual se refuerza en que el representante legal de las dos uniones temporales de las que hizo parte la sociedad, es la misma persona, aspecto cuestionado por la DIAN, el cual constituyó un indicio del indebido manejo en torno a la determinación del porcentaje de los ingresos.

No se desconoció la doctrina de la DIAN relativa a la validez del certificado emitido por el representante y contador público de que trata el artículo 18 del ET; lo que se cuestionó fue la observancia del artículo 777 *ib.*, por lo que no son de recibo los reproches en cuanto a que no se contravirtió esta información pues su desestimación obedeció a que el porcentaje en que fueron reconocidos contablemente los ingresos, y reportados en el denuncia rentístico, no correspondió al porcentaje que legalmente correspondía, conforme a los artículos 18 y 26 del ET. Le correspondía a la actora desvirtuar lo determinado en la liquidación oficial a través de los distintos medios de prueba a su alcance, que probaran plenamente que los negocios jurídicos que originaron los ingresos en los montos por ella declarados, se ajustaban a la realidad económica que predicó.

No se vulneró el debido proceso porque se valoraron las pruebas aportadas por la sociedad, análisis conjunto que permitió desestimar el manejo contable y fiscal otorgado por la actora, sin ser responsabilidad de la DIAN verificar con los terceros si esta se hizo en la forma invocada por el declarante pues, establecidos los reales porcentajes de participación, le correspondía a la contribuyente probar los supuestos de hecho en que fundó el efecto jurídico que pretendió otorgarle al acuerdo de voluntades contenido en la cláusula octava de los negocios jurídicos, de cara a la realidad económica de las operaciones ejecutadas.

Como la actora invocó un manejo contable y fiscal distinto a aquel que se derivaba de los documentos de constitución en torno a su participación en las uniones temporales, conforme a la normativa aplicable, le correspondía desvirtuar la omisión de ingresos. Y en vía judicial, no hizo un esfuerzo probatorio, a través de los distintos medios, para atacar la legalidad de los actos acusados, concretamente, la adición de ingresos.

Sanción por inexactitud: se configuraron los supuestos para la imposición de la multa conforme al artículo 647 del ET, al haberse omitido ingresos e incluido deducciones improcedentes, lo que disminuyó la tributación. Y dichas conductas no se derivaron de una interpretación razonable del derecho aplicable, pues la inexactitud tuvo lugar por desconocimiento de las previsiones legales en torno a la determinación de ingresos y su tratamiento fiscal, así como en el incumplimiento de los requisitos para la procedencia de las deducciones incluidas al no haber sido soportados probatoriamente.

RECURSOS DE APELACIÓN

La **demandante**¹³ solicitó revocar la sentencia apelada y declarar la nulidad de los actos acusados.

Se debe emitir una decisión de fondo respecto de las sanciones impuestas a las personas naturales toda vez que, no haberse alegado la falta de agotamiento de la vía administrativa en la etapa correspondiente, y el saneamiento del proceso al dictarse el auto de sentencia anticipada, eliminaron la posibilidad de que el tribunal alegara la falta de competencia para pronunciarse sobre estas, aunado a que desconoce la relación entre la modificación del impuesto de renta de la persona jurídica, y las multas impuestas a las personas naturales, su derecho al acceso a la administración de justicia, y la relación procesal que trabaron las partes en vía administrativa.

Se desconoció el artículo 658-1 del ET pues, demostrada la improcedencia de la modificación de la declaración de renta, sobreviene, de manera correlativa, la nulidad de las sanciones por falsa motivación; la posición del tribunal acarrea un exceso ritual manifiesto al exigir que las personas naturales hubieran otorgado poder en la vía judicial, no pudiéndose señalar en esta etapa *-en la sentencia-* que no procede pronunciamiento ya que se desconoce el artículo 207 del CPACA.

Se insiste en que, contrario a lo afirmado por el *a quo*, que aceptó la tesis de la DIAN:

i) Las inspecciones tributarias se decretaron para extender el término de firmeza de la declaración, sin que el Tribunal analizara los vicios de cada una de ellas. No es cierto que el acta de cierre de la diligencia practicada antes de la expedición del requerimiento especial contenga el análisis probatorio efectuado y los resultados obtenidos, lo cual vulnera el debido proceso y el derecho de contradicción al no conocerse los fundamentos a partir de los cuales se modificó el denuncia rentístico.

Conforme al artículo 684 del ET, la administración cuenta con amplias facultades de fiscalización, por lo que no es necesario decretar una inspección tributaria para obtener las pruebas en las que fundamentara la investigación; no fue sino hasta el auto comisorio 2021004010000345 del 29 de marzo de 2021, que solicitó los documentos de constitución de las uniones temporales pese a que, desde el requerimiento ordinario 2020004040001530 del 17 de septiembre de 2020, tenía conocimiento de las mismas por cuanto se mencionaron en el balance del año 2017.

Y en relación con la diligencia practicada después de que se expidiera el requerimiento especial, no hay informe final o documento que contenga las conclusiones de aquella, con lo cual, la liquidación oficial de revisión, se expidió sin fundamento probatorio; además, recaudó pruebas para verificar gastos relacionados con la nómina o suministro de personal, información que estaba soportada desde la visita del día 8 de marzo de 2021 en la que se solicitaron los auxiliares contables de los costos y gastos de las uniones temporales *Servicios Integrales de Salud y Servicios Médicos Integrales Aguachica*, por lo que la afirmación del Tribunal respecto a la procedencia de la última inspección tributaria porque se eliminó esta glosa, obedece a una indebida valoración probatoria.

ii) La adición de ingresos, aceptada por el *a quo*, no se sustentó en pruebas con lo cual se vulneró el artículo 742 del ET; la administración se limitó a aplicar los porcentajes

¹³ Documento 029 expediente digital.



de participación de los ingresos a los costos y gastos para concluir que fueron diferentes, sin tener en cuenta que el artículo 18 del ET, permite que los porcentajes de dichos conceptos sean diferentes, y no hay prueba que demuestre que la actora percibió ingresos mayores a los declarados, sin que se desvirtuara la contabilidad o las pruebas aportadas por la sociedad. Erró el tribunal al considerar que le corresponde al contribuyente desvirtuar la adición de ingresos pues, como lo ha precisado el Consejo de Estado, cuando se pretenda alterar el aspecto positivo de la base gravable, la carga de la prueba recae en la Administración.

Dista de la realidad la afirmación hecha en la sentencia apelada según la cual la falencia probatoria que le endilgó la DIAN a la actora versó sobre la falta de acreditación en torno a la distribución de los ingresos declarados por su participación en las uniones temporales, en un porcentaje inferior al establecido en las actas y contratos, comoquiera que durante todo el proceso se ha señalado que declaró los ingresos conforme a lo pactado en la cláusula octava de los contratos, dependiendo de los servicios efectivamente prestados y facturados, información que se reflejó, al cierre financiero anual de cada contrato, en el certificado emitido por el representante legal y el revisor fiscal.

Son irrelevantes las sucesivas modificaciones en los porcentajes de participación al no reformarse lo establecido en la cláusula octava de cada contrato; además, el tribunal citó un acta del año 2018, prueba impertinente al no tener la capacidad para demostrar los ingresos determinados en el denuncia del año 2017.

Asimismo, las diferentes actas modificatorias reflejan decisiones que, en el marco de la autonomía de la voluntad tomaron los partícipes del contrato, lo que no contradice el hecho de que, de conformidad con el contrato, el ingreso puede tener una variación al final del respectivo año con fundamento en los servicios efectivamente prestados y facturados. Incurre en contradicción el tribunal al señalar que no son procedentes las pruebas aportadas (certificados emitidos por el representante legal y la revisora fiscal en cumplimiento del artículo 18 del Estatuto Tributario, y la cláusula octava de los contratos), pero les otorga valor a las modificaciones del contrato. Al no existir prueba que demuestre que la actora recibió mayores ingresos, se constituye un vacío probatorio que debe interpretarse a favor de la actora conforme al artículo 745 del ET.

El *a quo* no se pronunció, o lo hizo de manera superficial, sobre los argumentos expuestos en la demanda en relación con: *i)* el principio de transparencia fiscal, *ii)* la naturaleza de los contratos de colaboración empresarial, *iii)* la autonomía de la voluntad de las partes; *iv)* la realidad económica del contribuyente, y *v)* las pruebas allegadas (contabilidad, declaraciones de renta y auxiliares contables de los otros miembros, y el certificado del representante legal).

iii) El tribunal aplicó indebidamente el artículo 18 del ET dado que cuando la norma indica que debe existir correspondencia, hace referencia a una proporción que debe verificarse en función de la participación, esto es, de aquello en lo que intervino, colaboró o contribuyó, luego, si no hay, participación, no hay correspondencia. Una lectura exegética de la norma permite concluir que cada uno de estos rubros *-ingresos, costos y gastos-* puede tener un porcentaje de distribución diferente entre los partícipes -, *v. gr. uno de ellos podría recibir el 50% de ingresos, 70% de los costos y el 30% de los gastos, mientras que el segundo recibiría el 50% de los ingresos, 30% de los costos y 70% de los gastos-*, postura reconocida por la Administración en distintos conceptos *-obligatorios*



según el artículo 131 de la Ley 2010 de 2019- y en la sentencia 24985 del Consejo de Estado.

La actora estableció, conforme a la legislación tributaria aplicable y según lo pactado en los contratos, un porcentaje para los costos y gastos y otro, para los ingresos, puesto que no existe norma que establezca que los porcentajes de todos los rubros deban coincidir; al no existir prueba que demuestre que se debió tributar conforme a los porcentajes establecidos por la DIAN, se debe tener como prueba la contabilidad aportada, la cual no fue desvirtuada.

Se desconoció el contrato de colaboración empresarial y la sentencia de unificación del Consejo de Estado sobre el alcance del artículo 107 del ET, la cual indicó que no debe existir relación entre los ingresos, costos y gastos; si se consideraba que lo pactado en los contratos infringía las normas tributarias, se debió utilizar el procedimiento previsto en los artículos 869 y 869-1 del ET.

La improcedencia de las modificaciones formuladas por la DIAN, y aceptadas por el tribunal, conlleva la improcedencia de las sanciones por inexactitud, y las establecidas al representante legal y a la revisora fiscal. De no aceptarse que la interpretación de la actora se ajustó a derecho, se solicita aplicar la diferencia de criterios en cuanto se hizo una interpretación razonada de la norma.

La **DIAN**¹⁴ solicitó revocar el numeral segundo de la sentencia apelada, y condenar en costas a la demandante por ser la parte vencida en el proceso.

En atención a lo dispuesto en los artículos 188 del CPACA y 366 -numerales 3 y 4- del CGP, las agencias en derecho, como parte integrante de las costas, se causan por el hecho de comparecer al proceso judicial como parte, y se cuantifican con base en las tarifas fijadas por el Consejo Superior de la Judicatura, sin que se requiera demostrar su causación.

La gestión de la DIAN a través de su apoderado es suficiente para que se disponga la fijación de agencias en derecho a su favor, pues, la función de estas es la de otorgar a la parte vencedora una razonable compensación económica por dicha gestión.

TRÁMITE EN SEGUNDA INSTANCIA

Por auto del 20 de enero de 2025¹⁵, se admitieron los recursos de apelación y se concedió el término previsto en los numerales 4 a 6 del artículo 247 del CPACA, para que los sujetos procesales se pronunciaran.

La **demandante**¹⁶ solicitó desestimar el recurso de apelación interpuesto por la DIAN. Como el recurso presentado por la demandante va a generar que se revoque la sentencia de primera instancia, es improcedente condenarla en costas y agencias en derecho.

¹⁴ Documento 031 expediente digital.

¹⁵ Índice 5 en Samai.

¹⁶ Índice 016 en Samai.



Aunque en la contestación de la demanda se indicó que se aportaron pruebas que soportan las costas, estas no fueron conocidas por la demandante, ni se le corrió traslado, por lo que no se cumple lo previsto en el numeral 8 del artículo 365 del CGP. De no aceptarse este argumento, se debe tener en cuenta que el único rubro que discute la DIAN para fundamentar su petición, alude a las copias del expediente administrativo que remitió al proceso judicial, deber de la entidad según el parágrafo 1° del artículo 78 del CPACA.

Sobre las agencias en derecho, y a fin de garantizar el derecho a la igualdad, la confianza legítima y la buena fe, debe aplicarse el precedente jurisprudencial decantado por el Consejo de Estado según el cual se requieren pruebas que demuestren su causación.

La **DIAN**¹⁷ solicitó revocar el numeral segundo de la sentencia apelada para que se condene en costas a la demandante; y en lo demás, confirmarla.

No puede haber un pronunciamiento frente a las sanciones que les impusieron al representante legal y a la revisora fiscal porque existe falta de legitimación en la causa por activa en cuanto el apoderado de la actora carece de derecho de postulación para representar sus intereses dado que no le confirieron poder.

Se insiste en que: *i)* no operó la firmeza de la declaración porque el requerimiento especial se notificó dentro del término legal, y se demostró la procedencia de la inspección tributaria; *ii)* no se discutió la aplicación o alcance del artículo 18 del ET sino lo pactado en el contrato, lo cual no es oponible al fisco toda vez que el supuesto acuerdo rompe el equilibrio económico de la participación, dejando a la voluntad de los contribuyentes reflejar o no utilidades en determinado ejercicio fiscal; *iii)* no se probó por qué se declaró de manera diferencial la participación en los ingresos, costos y gastos, y no se aportaron soportes idóneos que respalden la contabilidad; *iv)* se valoraron las pruebas aportadas -*certificados, contabilidad e información exógena*- las cuales no desvirtuaron la adición de ingresos, y *v)* es procedente la multa por inexactitud porque se configuraron los supuestos del artículo 647 del ET.

CONSIDERACIONES DE LA SALA

Se decide la legalidad de los actos administrativos que modificaron la declaración del impuesto sobre la renta del año gravable 2017, presentada por la Clínica de Urgencias Bucaramanga SAS.

Cuestión preliminar

Como lo manifestó el *a quo*, aunque en el proceso judicial se cuestionaron las sanciones impuestas en los actos acusados al representante legal y a la revisora fiscal de la actora de que trata el artículo 658-1 del ET, se comprobó que estas personas naturales no ejercieron, en las etapas procesales correspondientes¹⁸, el derecho de

¹⁷ Índice 014 en Samai.

¹⁸ Con la demanda, y su reforma. Arts. 162 [2] y 173 [2] del CPACA.



postulación¹⁹ para comparecer al proceso, en cuanto no otorgaron poder para la defensa de sus intereses, como lo hizo la sociedad.

Al respecto, la Sección ha precisado que la sanción del artículo 658-1 *ib.* no se impone a la contribuyente sino al representante legal y su revisor fiscal, por lo cual son los únicos legitimados para ejercer el control de legalidad contra los actos sancionatorios²⁰. Al no hacerlo, le está vedado a la actora controvertir dichas multas.

En cuanto a las afirmaciones hechas por la demandante en el recurso de apelación según las cuales, la posición del tribunal de exigir que las personas naturales otorguen poder en la vía judicial es un «exceso ritual manifiesto» y de no emitir una decisión de fondo respecto de las sanciones, lo que desconoce el artículo 207 del CPACA, dado que en el auto de sentencia anticipada se saneó el proceso, se hacen las siguientes precisiones:

Al juez le corresponde, al momento de admitir la demanda, verificar el cumplimiento de los requisitos formales señalados en el artículo 162 del CPACA, entre los cuales se encuentran, la designación de las partes y sus representantes *-numeral 2-*. Por ello, mediante auto de 23 de febrero de 2024²¹, se admitió la demanda interpuesta por la Clínica de Urgencias Bucaramanga SAS, y se le reconoció personería al abogado al cual le confirió poder para representar sus intereses, decisión que, al no ser recurrida, quedó ejecutoriada.

Y en el auto de 13 de junio de 2024, se declaró agotada la etapa de saneamiento del proceso en cuanto no se evidenciaron irregularidades o nulidades, y se fijó el litigio concretando los problemas jurídicos a resolver sin que, dentro de los mismos, se encontrara el relativo a las sanciones impuestas al representante legal y a la revisora fiscal, por lo que no es cierto que este aspecto se haya saneado en dicha etapa procesal, o que se haya desconocido el artículo 207 del CPACA.

Así las cosas, se declarará probada en esta instancia la excepción de falta de legitimación en la causa por activa para controvertir las referidas sanciones, sin perjuicio de su reliquidación, en caso de que se modifique la sanción por inexactitud impuesta a la sociedad.

En los términos de los recursos de apelación interpuestos por las partes, demandante y demandada, se debe establecer: (i) si las inspecciones tributarias decretadas tuvieron la entidad de suspender los términos de notificación del requerimiento especial, y de expedición de la liquidación oficial de revisión. En consecuencia, si los actos fueron expedidos de manera oportuna, y no operó la firmeza de la declaración privada; se analizará: (ii) la procedencia de la adición de ingresos; (iii) la procedencia de la imposición de la sanción por inexactitud, y (iv) la condena en costas en primera instancia.

Y no se pronunciará sobre los costos (\$222.264.000) y gastos (\$120.542.000) rechazados en la liquidación oficial de revisión que ascienden \$342.806.000, toda vez que no se controvertieron en sede administrativa y judicial.

¹⁹ Art. 160 CPACA. *Derecho de postulación*. «Quienes comparezcan al proceso deberán hacerlo por conducto de abogado inscrito, excepto en los casos en que la ley permita su intervención directa [...]».

²⁰ Sentencias de 26 de mayo de 2022, Exp. 24562, CP. Julio Roberto Piza Rodríguez, y de 6 de marzo de 2025, Exp. 27635, CP. Milton Chaves García.

²¹ Índice 5 en Samai. Primera instancia.



(i) Firmeza de la declaración privada

El *a quo* consideró que no operó la firmeza de la declaración pues obra prueba de que la demandada llevó a cabo actos tendientes a la realización de los objetivos de las inspecciones tributarias decretadas cuando, en virtud de estas, profirió requerimientos ordinarios en los que le solicitó a la actora algunos documentos con la finalidad de determinar los hechos objeto de investigación *-adición de ingresos-*, siendo efectiva la suspensión de términos señalada en los artículos 706 y 710 del ET.

Para la demandante, las inspecciones tributarias no suspendieron los términos de firmeza de la declaración privada porque, tratándose de la diligencia adelantada antes de que se profiriera el requerimiento especial, el acta de cierre no contiene el análisis probatorio efectuado y los resultados obtenidos, lo cual vulnera el debido proceso, el derecho de contradicción, y los requisitos previstos en el artículo 779 del ET.

Y la diligencia practicada después de que se expidiera el requerimiento especial, no contiene un informe final o documento con las conclusiones a la que se llegó, con lo cual, la liquidación oficial de revisión se expidió sin fundamento probatorio y se recaudaron pruebas para verificar gastos que ya estaban soportados, por lo que no operó la suspensión del término.

Los artículos 705 y 714 del ET establecen el término general de firmeza de las declaraciones tributarias, al señalar que el requerimiento especial se debe notificar *«dentro de los tres (3) años siguientes a la fecha de vencimiento del plazo para declarar [...]»*, y que la declaración tributaria *«quedará en firme, si dentro de los tres (3) años siguientes a la fecha del vencimiento del plazo para declarar, no se ha notificado requerimiento especial»*.

Por su parte, el artículo 706 *ib.* dispone que el término para notificar el requerimiento especial se suspende, entre otros eventos, cuando se practique inspección tributaria de oficio, por el término de tres meses contados a partir de la notificación del auto que la decreta.

La Sección²² precisó que *«la simple notificación del auto de inspección tributaria no basta para suspender el término de notificación del requerimiento especial, sino que deben recaudarse pruebas de forma efectiva y real»*. De esta manera, el plazo para expedir el requerimiento especial se suspende cuando se ordena de oficio una inspección tributaria, siempre que, dentro de los tres (3) meses siguientes a la notificación del auto que la decreta, se adelante alguna diligencia en desarrollo de esta, lo que conlleva el recaudo de cualquier prueba autorizada en la legislación tributaria y otros ordenamientos legales.

La Sala también indicó que, *«mientras se hayan adelantado diligencias tendientes a materializar la inspección tributaria dentro de los tres meses siguientes a la notificación de su decreto, las actuaciones que de esa misma inspección se realicen luego del cumplimiento de esos meses, e incluso el levantamiento del acta de cierre definitivo de ese medio de prueba por fuera de ese tiempo, preservará la suspensión del plazo para notificar el requerimiento especial»*²³. Es decir, que el mencionado término de tres meses no se predica respecto

²² Sentencia del 26 de marzo de 2009, Exp. 16727, CP. Martha Teresa Briceño de Valencia, reiterada en las sentencias del 21 de agosto de 2019, Exp. 21027 y del 23 de julio de 2020, Exp. 24009, CP. Julio Roberto Piza Rodríguez y, del 29 de julio de 2021, Exp. 24507 y del 11 de noviembre de 2021, Exp. 24289, CP. Stella Jeannette Carvajal Basto.

²³ Sentencia del 10 de junio de 2021, Exp. 25141, CP. Julio Roberto Piza Rodríguez.



de la duración de la inspección tributaria decretada de oficio y, por lo tanto, es viable que esta se prolongue, circunstancia que no afecta la suspensión del término para notificar el requerimiento especial²⁴.

Por su parte, el artículo 710 del ET señala que la liquidación oficial de revisión se debe notificar dentro de los seis meses siguientes al cumplimiento del término para responder el requerimiento especial. Cuando se practique inspección tributaria de oficio, dicho plazo se suspende por tres meses contados a partir de la notificación del auto que la decreta.

Se precisa que el término para notificar la liquidación oficial de revisión opera siempre y cuando la inspección tributaria sea efectivamente practicada, pues, como lo ha precisado la Sección en diversas oportunidades, *«la finalidad del mencionado auto es la práctica real de la prueba, por lo que si ésta no se realiza dentro de los tres meses siguientes, así sea con el levantamiento de al menos una diligencia, no puede operar la suspensión prevista en la ley, por cuanto el objeto de la norma no se cumpliría»*²⁵. Se resalta.

Asimismo ha considerado que la suspensión del término para proferir la liquidación oficial de revisión corre a partir de la fecha de notificación del auto que ordena la inspección tributaria, pero opera si la diligencia se practica, esto es, que dentro del período de suspensión se haga una prueba relacionada con la diligencia, pues mientras los funcionarios comisionados no realicen alguna actividad propia de su encargo, no puede entenderse que se ha practicado la inspección y, menos, que hubiese empezado la suspensión del término de firmeza de la declaración²⁶.

En el *sub examine* están probados los siguientes hechos:

El 8 de mayo de 2018, la actora presentó la declaración del impuesto sobre la renta del año gravable 2017, atendiendo el plazo previsto en el Decreto 1951 de 2017²⁷, con lo cual, el término para notificar el requerimiento especial vencía el 8 de mayo de 2021, de acuerdo con el artículo 705 del ET.

No obstante, el 29 de marzo de 2021, la DIAN profirió el auto comisorio para inspección tributaria 202100400000345²⁸, notificado en la misma fecha²⁹, a fin de verificar la exactitud de la declaración, la existencia de hechos gravados y el cumplimiento de obligaciones formales correspondientes al impuesto de renta del año 2017. En desarrollo de este auto, expidió el requerimiento ordinario 2021004040000931 de 23 de abril de 2021³⁰ en el que le solicitó a la actora la siguiente información: *«Fotocopia de los documentos de constitución de uniones temporales y de cualquier otro documento modificadorio [...], de las siguientes uniones temporales de las cuales hizo parte en el año 2017: Unión Temporal de Servicios Integrales de Salud [...] Unión Temporal de Servicios Médicos Integrales Aguachica»*, información que se aportó el 8 de abril de 2021³¹.

²⁴ Sentencias del 5 de mayo de 2011 y del 15 de septiembre de 2016, Exps. 17888 y 19531, CP. Martha Teresa Briceño de Valencia, y del 13 de mayo de 2021, Exp. 24805, CP. Myriam Stella Gutiérrez Argüello.

²⁵ Sentencia de 28 de julio de 2007, Exp. 15238, CP. María Inés Ortiz Barbosa. Reiterada en las sentencias del 16 de diciembre de 2014, Exp. 20095, y de 10 de diciembre de 2015, Exp. 21336, CP. Martha Teresa Briceño de Valencia.

²⁶ Sentencia de 5 de diciembre de 2003, Exp. 13598, CP. Ligia López Díaz.

²⁷ Según el artículo 1.6.1.13.2.12. como el NIT de la actora termina en 02, el término para presentar la declaración de renta por el año gravable 2017, vencía el 8 de mayo de 2018.

²⁸ Fls. 384 a 386 c.a.

²⁹ Fl. 387 c.a.

³⁰ Fl. 394 c.a.

³¹ Fls. 397 a 444 c.a.



Con la información recopilada -*actas de constitución y modificación de dichas formas asociativas*-, la cual se contrastó con los certificados y la contabilidad de la actora previamente aportada, la DIAN levantó el acta de cierre de la inspección tributaria el 29 de junio de 2021³², en la cual relacionó y aludió a las hojas de trabajo que elaboró (análisis de la participación de la actora en las UT Sisalud y Sima, y de otros costos y gastos registrados en la contabilidad), y en las que concluyó que existía una omisión de ingresos por la diferencia evidenciada entre los porcentajes de participación pactados, y los certificados.

Sobre esta acta, la Sala ha precisado que, según los precisos términos del artículo 779 del ET, solo requiere que sea suscrita por el funcionario que la adelantó, que contenga los hechos, pruebas y fundamentos en que se sustentó, y la fecha de cierre de la investigación, requisitos que se cumplieron, como surge del análisis de su contenido. Y no requiere notificación o traslado, si media requerimiento especial, acto susceptible del ejercicio del derecho de defensa por parte del contribuyente³³. Obra prueba de que la contribuyente respondió dicho acto³⁴, con lo cual se garantizó el derecho de defensa y debido proceso.

Así las cosas, está demostrado que la inspección efectivamente se realizó y que operó la suspensión del término previsto en el artículo 706 del ET para notificar el requerimiento especial. En consecuencia, como el plazo para notificar este acto por el año gravable 2017, que en principio fenecía el 8 de mayo de 2021, se extendió hasta el 8 de agosto del mismo año y, comoquiera que el acto previo a la liquidación oficial de revisión se notificó electrónicamente a la actora el 2 de agosto de 2021³⁵, fue oportuno, con lo cual, no operó la firmeza de la declaración.

Ahora bien, el requerimiento especial 2021004040002234 de 30 de julio de 2021, se notificó electrónicamente el 2 de agosto de 2021, con lo cual, el término para responderlo iniciaba a correr el 3 de agosto y vencía el 3 de noviembre de 2021; a partir del día siguiente (4 de noviembre de 2021), la DIAN contaba con seis meses para notificar la liquidación oficial de revisión, los cuales se cumplían el 4 de mayo de 2022, conforme con lo previsto en el artículo 710 del ET.

Sin embargo, el 7 de abril de 2022, la DIAN profirió el auto comisorio para inspección tributaria 2022004010000440³⁶, notificado el 11 de abril del mismo año³⁷. En desarrollo de este auto, se expidieron los siguientes requerimientos ordinarios de información:

- Número 2022004040000131 de 19 de abril de 2022³⁸ en el que le solicitó a la actora allegar «*Auxiliar de cuentas por terceros, debidamente totalizados por cada uno de estos terceros y/o entidades, en donde se encuentren registrados los pagos o aportes a la seguridad social realizados en el año 2017 por parte de la CLÍNICA DE URGENCIAS BUCARAMANGA S.A.S. y que aparecen reportados en las planillas que fueron allegadas con la respuesta al Requerimiento Especial. (...)*», información enviada por correo electrónico el 6 de mayo de 2022 (*movimiento contable; auxiliar causación traslados pago nómina de la actora por UT*

³² Fl. 447 c.a.

³³ Sentencias de 7 de marzo de 2013, Exp. 18742, CP. Carmen Teresa Ortiz de Rodríguez, y de 3 de mayo de 2007, Exp. 15111, CP. Juan Ángel Palacio Hincapié.

³⁴ Fls. 496 a 531 c.a.

³⁵ Fl. 474 c.a.

³⁶ Fl. 680 c.a.

³⁷ Fl. 682 c.a.

³⁸ Fl. 394 c.a.



SISALUD; auxiliar reversión costo-gasto de nómina UT SISALUD y certificación cuenta bancaria de la UT SISALUD, del Banco GNB SUDAMERIS S.A)³⁹.

- Número 2022004040000150 de 25 de mayo de 2022⁴⁰, en el que le pidió a la demandante «registros mensuales (a nivel de terceros) del Libro MAYOR Y BALANCES [...], sobre la cancelación de las CUENTAS POR PAGAR por concepto de nómina o suministro de personal correspondiente al año gravable 2017, con sus respectivos soportes de pago, esto es, transferencias bancarias, consignaciones, etc.», información remitida el 15 de junio de 2022⁴¹.
- Número 2022004040000151 de 25 de mayo de 2022⁴² en el que le solicitó a la unión temporal de servicios integrales de salud, la siguiente información: «registros mensuales (a nivel de terceros) del Libro MAYOR Y BALANCES sobre las CUENTAS POR COBRAR Y/O CUENTAS POR PAGAR registradas por concepto de nómina o suministro de personal correspondiente al año gravable 2017, con sus respectivos soportes del pago y/o cancelación (es) respectiva (s), esto es, transferencias bancarias, consignaciones, etc., y soportes del pago y/o Paz y Salvos de los aportes de salud, pensión y parafiscales del año gravable 2017, expedidos por las respectivas entidades». El 19 de julio de 2022, la UT SISALUD remitió por correo electrónico dicha información⁴³.

El 7 de julio de 2022⁴⁴, la DIAN levantó el acta de cierre de la inspección tributaria en la que puso de presente que, con la información suministrada por la actora y la unión temporal requerida, y las pruebas allegadas con la respuesta al requerimiento especial, haría el análisis sobre el rechazo de costos y gastos por concepto de suministro de personal, concluyendo, en el acto liquidatorio, que si bien la UT hizo pagos por concepto de nómina y/o suministro de personal a nombre de la actora, no tomó estos costos o gastos como propios, ya que la clínica efectuó los respectivos traslados dinerarios, por lo que se comprobó que los pagos cuestionados en el requerimiento especial fueron efectivamente realizados por la demandante.

Se reitera que el acta de cierre solo requiere que sea suscrita por el funcionario que la adelantó, que contenga los hechos, pruebas y fundamentos en que se sustentó, y la fecha de cierre de la investigación, requisitos que se cumplieron, como surge del análisis de su contenido⁴⁵.

En consecuencia, está demostrado que la inspección efectivamente se realizó y que operó la suspensión del término previsto en el artículo 710 del ET para notificar la liquidación oficial de revisión. En consecuencia, como el plazo para notificar este acto que en principio fenecía el 4 de mayo de 2022, se extendió hasta el 4 de agosto del mismo año y, comoquiera que la liquidación oficial de revisión se notificó electrónicamente a la actora el 27 de julio de 2022⁴⁶, fue oportuna, con lo cual, no operó la firmeza de la declaración. No prospera el cargo.

(ii) Adición de ingresos y (iii) Procedencia de la sanción por inexactitud.

En la actuación acusada, la DIAN adicionó ingresos en la suma de \$15.227.214.000 correspondientes a los porcentajes de participación del 90% y 30% de la actora en las uniones temporales *Servicios Integrales de Salud* y *Servicios Médicos Integrales Aguachica*,

³⁹ Fls. 699-700 c.a.

⁴⁰ Fl. 785 c.a.

⁴¹ Fls. 799 a 860 c.a

⁴² Fl. 793 c.a.

⁴³ Fls. 861 a 871 c.a.

⁴⁴ Fls. 899-900 c.a.

⁴⁵ Fl. 900 c.a.

⁴⁶ Fl. 901 c.a.

respectivamente, estipulados en las actas de conformación y/o modificación de dichas formas asociativas.

La demandante sostiene que su participación en dichas uniones temporales era del 58%, y 19% respectivamente, dado que los miembros acordaron que los mismos corresponderían a los servicios de salud efectivamente prestados. Que de lo pactado en la cláusula octava de los contratos se evidencia que el ingreso es diferente a la participación descrita en los acuerdos, como surge de las pruebas aportadas, las cuales no fueron desvirtuadas por la Administración.

Así, le corresponde a la Sala determinar cuál era el porcentaje de participación de la actora en las referidas uniones temporales y, en consecuencia, si era procedente o no la adición de ingresos.

El artículo 18 del ET, modificado por el artículo 20 de la Ley 1819 de 2016, vigente para el periodo gravable 2017, prevé:

«Los contratos de colaboración empresarial tales como consorcios, uniones temporales, joint ventures y cuentas en participación, no son contribuyentes del impuesto sobre la renta y complementarios. Las partes en el contrato de colaboración empresarial deberán declarar de manera independiente los activos, pasivos, ingresos, costos y deducciones que les correspondan, de acuerdo con su participación en los activos, pasivos, ingresos, costos y gastos incurridos en desarrollo del contrato de colaboración empresarial. Para efectos tributarios, las partes deberán llevar un registro sobre las actividades desarrolladas en virtud del contrato de colaboración empresarial que permita verificar los ingresos, costos y gastos incurridos en desarrollo del mismo.

[...].

Parágrafo 1. En los contratos de colaboración empresarial el gestor, representante o administrador del contrato deberá certificar y proporcionar a los partícipes, consorciados, asociados o unidos temporalmente la información financiera y fiscal relacionada con el contrato. La certificación deberá estar firmada por el representante legal o quien haga sus veces y el contador público o revisor fiscal respectivo. En el caso del contrato de cuentas en participación, la certificación expedida por el gestor al partícipe oculto hace las veces del registro sobre las actividades desarrolladas en virtud del contrato de cuentas en participación. [...].»

En la sentencia de 21 de septiembre de 2023⁴⁷, se precisó que el artículo 18 del ET, con la modificación introducida por el artículo 20 de la Ley 1819 de 2016, estableció expresamente 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. Así, como lo ha precisado la Sección, 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, 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»*⁴⁸. De ese modo, el certificado expedido por el representante y/o contador del contrato de colaboración empresarial 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»*.

⁴⁷ Exp. 26464, CP. Wilson Ramos Girón.

⁴⁸ 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.



En cuanto al mérito probatorio de la certificación del contador público o del revisor fiscal, el artículo 777 del ET señala que es prueba contable suficiente, sin perjuicio de la facultad que tiene la administración de impuestos de hacer las comprobaciones pertinentes. En consecuencia, como lo ha señalado la Sala, la fuerza probatoria de esta certificación dependerá de su contenido, de la capacidad que tiene para probar el hecho investigado. Por esta razón, no basta con que el contribuyente aporte un certificado del contador o del revisor fiscal para que la DIAN esté obligada al reconocimiento de los conceptos y sumas certificadas.

Como lo ha dicho la Sala⁴⁹, esta prueba debe contener «*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*»⁵⁰, porque la suficiencia que declara el artículo 777 del ET «*no puede llegar al extremo de contener simples afirmaciones o enunciaciones, carentes de respaldo documental y/o contable*»⁵¹.

Para determinar cuál es el porcentaje de participación de la demandante en las uniones temporales y, en consecuencia, el monto de los ingresos que debió declarar en virtud de los referidos contratos de colaboración empresarial, son hechos relevantes, los siguientes:

- *UT de Servicios Integrales de Salud –SiSalud UT*: El 4 de marzo de 2013, se conformó dicha unión temporal con el objeto de prestar servicios de salud. En la cláusula quinta, se determinó la participación de sus integrantes, así:

Nombre	% de participación en la unión temporal
<i>Clínica Bucaramanga S.A. CMDP</i>	4%
<i>UCI Bucaramanga SAS</i>	24%
<i>Castelmédicas LTDA.</i>	24%
<i>Clínica de Urgencias Bucaramanga SAS</i>	24%
<i>Prosac S.A.</i>	24%

Dicho acto de conformación fue objeto de varias modificaciones⁵², entre ellas, la relativa a sus miembros y a sus porcentajes de participación en la forma asociativa; así, por acta 010 del 01 de febrero de 2014⁵³, y ante el retiro de algunos de sus partícipes, quedaron como integrantes del contrato: la actora, con el 90%, y *Fundación Médico Preventiva S.A.* con el 10%.

En el RUT de la unión temporal de 4 de abril de 2017, se indica que la demandante tiene una participación del 90% -desde el 01 de febrero de 2014-, y el 10% restante le corresponde a la persona jurídica antes mencionada⁵⁴.

⁴⁹ Sentencia de 13 de octubre de 2016, Exp. 19892, CP. Jorge Octavio Ramírez Ramírez. Reiterada en las sentencias de 13 de diciembre de 2017, Exp. 20858, CP. Jorge Octavio Ramírez Ramírez y de 21 de febrero de 2019, Exp. 21366, CP. Julio Roberto Piza Rodríguez

⁵⁰ Entre otras, ver las sentencias del 30 de abril de 1998, Exp. 8725 CP. Delio Gómez Leyva; del 27 de noviembre de 1998, Exp. 9099, CP. Julio Enrique Correa Restrepo; del 15 de octubre de 1999, Exp. 9387, CP. Delio Gómez Leyva; del 20 de marzo de 2003, Exp. 12951, CP. Juan Ángel Palacio Hincapié; del 1 de abril de 2004, Exp. 13681, CP. María Inés Ortiz Barbosa y del 8 de julio de 2010, Exp. 16508, CP. William Giraldo Giraldo.

⁵¹ Sentencia del 25 de noviembre de 2004, Exp. 14155, CP. María Inés Ortiz Barbosa, reiterada en la sentencia del 6 de agosto de 2014, Exp. 19288, CP. Jorge Octavio Ramírez Ramírez.

⁵² Fls. 405 a 422 c.a.

⁵³ Fls. 423 a 429 c.a.

⁵⁴ Fl. 389 c.a.



- *UT de Servicios Médicos Integrales Aguachica – SIMA UT*: El 19 de septiembre de 2016, se conformó dicha unión temporal con el mismo objeto. En la cláusula quinta, se determinó la participación de sus integrantes, así:

Nombre	% de participación en la unión temporal
<i>Clinica de Especialistas María Auxiliadora SAS</i>	60%
<i>Clinica de Urgencias Bucaramanga SAS</i>	30%
<i>Fundación Médico Preventiva para el Bienestar Social S.A.</i>	8.5%
<i>Clinica y Droguería Nuestra Señora de Torcoroma SAS</i>	0.5%
<i>Sociedad Regional de Cirugía Ocular S.A.</i>	0.5%
<i>Centro Nacional de Oncología S.A.</i>	0.5%

En el RUT de la unión temporal de 26 de septiembre de 2016, se registraron los mismos porcentajes de participación indicados, con lo cual, el de la actora en esta forma asociativa fue del 30%⁵⁵.

En la visita efectuada a la sociedad el 8 de marzo de 2021, se le solicitaron, entre otros documentos, los certificados de su participación en dichas uniones temporales durante el año 2017. Al efecto, la contribuyente entregó los certificados emitidos por el gerente regional y la contadora de los contratos de colaboración empresarial, y los balances de prueba de estos, en los cuales consta la participación de cada miembro frente a los activos, pasivos, ingresos, costos y gastos.

En la UT Sisalud la actora reporta una participación del 90% en los activos (\$26.001.307.341), pasivos (\$13.446.768.906), costos y gastos (\$22.665.447.555), estos últimos coincidentes con los ingresos (\$22.665.447.555), que corresponden al 58%⁵⁶. Y en la UT SIMA, se le certifica una participación en los activos del 0.37% (\$70.074.012), en los ingresos del 19% (\$4.328.104.886) y en los costos y gastos del 30% (\$4.328.104.886)⁵⁷.

Con base en esta información la Administración estableció, a partir de una operación matemática, que la participación de la clínica en los ingresos de las referidas uniones temporales fue inferior (58% y 19%) a la real (90% y 30%) -refiriéndose a la contenida en los documentos de conformación y en el RUT-. Conclusión que validó cuando, con ocasión del requerimiento ordinario 2021004040000931 de 23 de abril de 2021⁵⁸ verificó los documentos de constitución de las uniones temporales, y constató que su participación era del 90% -Sisalud UT- y del 30% - SIMA UT -, lo que la llevó a efectuar la adición de ingresos.

La demandante ha manifestado en sede administrativa y judicial que su participación en los ingresos de las uniones temporales se determinó en función de lo pactado en la cláusula octava de los contratos de colaboración empresarial, esto es, según los servicios de salud efectivamente prestados por cada uno de ellos.

La cláusula en cuestión, idéntica en ambos contratos, tiene el siguiente contenido: «OCTAVA. INGRESOS OPERACIONALES. Los miembros de la unión temporal acuerdan que los ingresos recibidos por la unión temporal por concepto de los contratos suscritos por prestación de servicios de salud se destinarán al pago de los servicios efectivamente prestados y facturados a la unión temporal por parte de los miembros de la unión temporal y de terceros. El pago a los miembros de la unión temporal no depende del porcentaje de participación de estos en la

⁵⁵ Fl. 392 c.a.

⁵⁶ Fl. 175 c.a.

⁵⁷ Fl. 176 c.a.

⁵⁸ Fl. 394 c.a.



unión temporal, sino de los servicios efectivamente prestados y facturados ya que el porcentaje de participación de los miembros corresponde es al porcentaje de las utilidades». Se resalta.

Observa la Sala que en el balance de prueba por auxiliar⁵⁹ de la actora se registraron ingresos de uniones temporales por \$26.993.552.441; \$22.665.447.555 de la UT Sisalud y \$4.328.104.886 de la UT Sima, valores que corresponden a los certificados por el gerente regional y la contadora de los contratos de colaboración empresarial, y que se encuentran registrados en la contabilidad de estas formas asociativas, los cuales dan cuenta de que la demandante tuvo una participación en los ingresos del 58 y 19%, respectivamente, y en los costos y gastos, del 90 y 30%.

Con la respuesta al requerimiento especial, se anexaron nuevamente los balances de prueba de las uniones temporales, los auxiliares de las cuentas de ingresos de la *Fundación Médico Preventiva* y la *Clínica de Especialistas María Auxiliadora* y sus declaraciones de renta y, con el recurso de reconsideración, se aportaron informes de ejecución de los contratos en los cuales aparecen relacionados dichos valores.

Del anterior acervo probatorio la Sala advierte que, aunque se aportaron los certificados emitidos por el gerente regional y la contadora de las uniones temporales en virtud de lo dispuesto en el artículo 18 del ET, los mismos no logran acreditar a qué obedece la disociación entre los ingresos y los costos y gastos de las uniones temporales, sin que la demandante haya explicado con suficiencia las razones económicas que dieron lugar a dicha segregación, más allá de lo pactado en la cláusula octava de los contratos. En efecto, conforme a una interpretación integral tanto de la ley como de la cláusula octava de los contratos, si la participación de los miembros de las formas asociativas obedecía a las actividades efectivamente realizadas, que no eran otras que la prestación de servicios de salud, no se ahonda en por qué, frente al costo y al gasto *-erogaciones necesarias para obtener ingresos-*, sí se mantenían los porcentajes inicialmente convenidos.

En ese sentido, le asiste razón a la DIAN y al *a quo* al afirmar que lo que se le cuestiona a la demandante es que no logró acreditar la realidad económica de las actividades que desarrolló en virtud de los contratos de colaboración empresarial; así, estima la Sala que, con independencia del monto del porcentaje de participación, este debía aplicarse de manera uniforme tanto a los ingresos, como a los costos y gastos, en aplicación del principio de asociación por lo que, al hacerlo de forma diferencial, carece de razonabilidad, y derivó en que no hubiese base imponible, acorde a lo observado por el Tribunal.

En efecto, tal como lo establece de manera expresa la cláusula octava citada por la parte demandante, el porcentaje de participación asignado a cada uno de los miembros de la unión temporal no se aplica sobre los ingresos brutos, sino exclusivamente sobre la utilidad resultante luego de deducir los costos y los gastos.

Por ello, no es posible acoger la interpretación presentada por la parte demandante, puesto que confunde la base sobre la cual opera la participación. El pacto contractual es claro en señalar que el porcentaje de participación no recae sobre los ingresos recibidos, sino únicamente sobre las utilidades resultantes, de modo que la distribución basada en ingresos carece de sustento en el texto contractual.

⁵⁹ Fl. 74 c.a.



Se precisa que una vez cuestionados los ingresos operacionales, le correspondía a la actora desvirtuar la circunstancia que dio lugar a la adición determinada, conforme al artículo 167 del CGP sin que las pruebas aportadas *—en concreto, lo pactado en la cláusula octava de los contratos los contratos de colaboración empresarial y los certificados expedidos por el gerente regional y la contadora de las uniones temporales—*, fueran suficientes para desvirtuar tal adición. No prospera el cargo.

En cuanto a la sanción por inexactitud, la Sala considera que debe mantenerse en la medida en que se omitieron ingresos, y se rechazaron costos y deducciones *-que no fueron discutidos y, por lo demás, no se relacionaron con las operaciones de las UT -*, conductas tipificadas en el artículo 647 del ET de las que se derivó un menor impuesto a cargo y menor saldo a pagar.

Frente a la causal de exoneración de la multa, la Sala descarta la configuración del error sobre el derecho aplicable, toda vez que aquella *«presupone la exclusión de la conciencia del agente sobre la antijuridicidad de su conducta, de manera que la inapropiada autoliquidación de los tributos se haya fundado en una equivocada comprensión del derecho aplicable o su alcance»*⁶⁰, pues lo que se advierte es la inobservancia de la normativa que regula los contratos de colaboración empresarial *-Art. 18 ET-*

Por lo expuesto, la Sala declarará probada la excepción de falta de legitimación en la causa por activa del representante legal y de la revisora fiscal de la actora para demandar la sanción del artículo 658-1 del ET, y confirmará la sentencia apelada.

(iv) Costas

El *a quo* no impuso costas en primera instancia dado que, siguiendo los lineamientos establecidos por la sección segunda de la Corporación, no advirtió una actuación temeraria o mala fe atribuible a la parte actora, la cual resultó vencida, ni conducta o circunstancia irregular en el transcurso del trámite procesal; además, no observó que la demanda careciera de fundamentación legal.

La DIAN apeló esta decisión, y solicitó condenar en costas a la demandante por ser la parte vencida en el proceso. Estima que las agencias en derecho, como parte integrante de las costas, se causan por el hecho de comparecer al proceso judicial como parte, y se cuantifican con base en las tarifas fijadas por el Consejo Superior de la Judicatura, sin que se requiera demostrar su causación.

En la sentencia del 15 de marzo de 2024, exp. 27942, con ponencia del consejero Wilson Ramos Girón, la Sección Cuarta del Consejo de Estado reiteró que la condena en costas procede respecto de la parte vencida, con independencia de su conducta o intención procesal. Señaló, además, que no se requiere prueba adicional para el reconocimiento de las agencias en derecho, pues estas se causan por la sola comparecencia al proceso y se derivan de las actuaciones que obran en el expediente.

En el presente caso, la parte demandante resulta ser la parte vencida en primera instancia, por lo que procede la condena en costas en el componente de agencia en derecho como lo argumentó la DIAN, por lo que, prospera el cargo de apelación. En consecuencia, se revoca el ordinal segundo de la sentencia apelada. En lo demás, se

⁶⁰ Sentencia del 21 de marzo de 2024, Exp. 25216, CP. Stella Jeannette Carvajal Basto.



confirma la sentencia de primera instancia.

Por último, conforme con lo previsto en los numerales 1 y 3 del artículo 365 del CGP⁶¹, aplicable por remisión expresa del artículo 188 del CPACA⁶², y teniendo en cuenta lo dispuesto en el Acuerdo PCSJA25-12355 del 28 de noviembre de 2025⁶³, así como los criterios de decisión adoptados por la Sala en la sentencia de 23 de septiembre de 2025⁶⁴ procede la condena en costas en segunda instancia contra la demandante al haberse resuelto desfavorablemente el recurso de apelación y confirmado en todas sus partes la sentencia de primera instancia. Al efecto, se tasan las agencias en derecho en un (1) SMMLV al momento de la ejecutoria de la providencia. Por lo tanto, se ordenará al tribunal que trámite el incidente de liquidación de la condena en costas, conforme a las reglas consagradas en el artículo 366 del CGP.

En mérito de lo expuesto, el Consejo de Estado, Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Cuarta, administrando justicia en nombre de la República y por autoridad de la Ley,

FALLA

1.- DECLARAR probada la excepción de falta de legitimación en la causa por activa del representante legal y de la revisora fiscal de la actora, para demandar la sanción del artículo 658-1 del ET.

2.- REVOCAR el ordinal segundo de la sentencia apelada. En su lugar, se dispone:

CONDENAR en costas a la parte demandante en el componente de agencias en derecho a la parte demandante en 1 SMMLV. *En consecuencia, ordenar al tribunal tramitar el respectivo incidente, conforme con lo expuesto en la parte motiva de esta sentencia.*

3.- En lo demás se **CONFIRMA** la sentencia de primera instancia, por las razones expuestas en la parte motiva de esta providencia.

4.- Condenar en costas en el componente de agencias en derecho a la parte demandante en 1 SMMLV al momento de la ejecutoria de la providencia. En consecuencia, ordenar al tribunal que dé trámite al respectivo incidente, conforme a lo expuesto en la parte motiva de esta sentencia.

5.- Reconocer personería al abogado Néstor Ramón Lizarazo Lagos como apoderado de la entidad demandada, en los términos del poder conferido que obra en el índice 13 en Samai.

⁶¹ «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: En el medio de control de nulidad y restablecimiento del derecho que conoce ordinariamente la Sección Cuarta del Consejo de Estado, solo se impondrá la condena en costas cuando exista una parte vencida en el proceso, independientemente de cuál sea la conducta de las partes. En este sentido, y conforme a la discrecionalidad que confiere el ordinal 5.o del artículo 365 del CGP, no se impondrá la condena en costas cuando se declare la nulidad parcial de los actos administrativos demandados».

⁶² «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 regirán por las normas del Código de Procedimiento Civil».

⁶³ «Por el cual se adiciona el artículo 5 del acuerdo PSAA16-10554 del 5 de agosto de 2016 que establece las tarifas de agencias en derechos»

⁶⁴ Sentencia del 23 de septiembre de 2025, Exp. 28292, CP. Wilson Ramos Girón.



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
Salva voto

(Firmado electrónicamente)
LUIS ANTONIO RODRÍGUEZ MONTAÑO

(Firmado electrónicamente)
CLAUDIA RODRÍGUEZ VELÁSQUEZ