



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

**CONSEJERO PONENTE: JORGE OCTAVIO RAMÍREZ RAMÍREZ**

Bogotá, D.C., doce (12) de junio de dos mil diecinueve (2019)

**Referencia:** NULIDAD Y RESTABLECIMIENTO DEL DERECHO  
**Radicación:** 05001-23-33-000-2014-01624-01 (22492)  
**Demandante:** MEGAPROYECTOS S.A. EN REORGANIZACIÓN  
EMPRESARIAL  
**Demandado:** UAE – DIAN

**Temas:** Impuesto sobre la renta año 2009. Adición de ingresos por participación en unión temporal. Costos presuntos. Costos asociados a los ingresos adicionados. Retenciones. Sanción por inexactitud. Principio de favorabilidad

**SENTENCIA DE SEGUNDA INSTANCIA**

Conoce la Sala el recurso de apelación interpuesto por la parte demandante contra la sentencia de 22 de febrero de 2016, proferida por el Tribunal Administrativo de Antioquia, que en su parte resolutive dispuso lo siguiente:

**PRIMERO: NEGAR** las pretensiones de la demanda, conforme lo expuesto en las consideraciones de esta providencia.

**SEGUNDO: CONDENAR** en costas a la sociedad demandante MEGAPROYECTOS S.A. EN LIQUIDACIÓN, conforme a los artículos 188 del C.P.A.C.A. en concordancia con los artículos 365 y 366 del C.G.P. Liquidense por secretaría.

**TERCERO:** Una vez ejecutoriada esta providencia, archívese el expediente.

## ANTECEDENTES

### 1. Demanda

#### 1.1 Pretensiones

En ejercicio del medio de control de nulidad y restablecimiento del derecho, la parte demandante solicitó lo siguiente:

I. *Que (constitutivamente) declaren la nulidad de los siguientes actos administrativos:*

i. *Liquidación oficial de revisión n° 112412013000049 del 4 de abril de 2013, de la División de Gestión de Liquidación de la DIAN.*

ii. *Resolución n° 900.128 del 5 de mayo de 2014 de la Subdirección de Gestión de Recursos Jurídicos de la Dirección de Gestión Jurídica de la DIAN.*

II. *Que, a título de restablecimiento del derecho, (meramente) declaren la eficacia de la declaración privada del impuesto sobre la renta presentada por Megaproyectos S.A. en Reorganización Empresarial por el año 2009.*

#### 1.2 Hechos relevantes del asunto

Previo requerimiento especial y mediante la liquidación oficial de revisión nro. 112412013000049 de 4 de abril de 2013, la UAE – DIAN modificó la declaración del impuesto sobre la renta del año gravable 2009, presentada por la sociedad Megaproyectos S.A.

En este acto administrativo la DIAN: (i) adicionó la suma de \$4.546.145.000 correspondiente a los ingresos obtenidos por la participación en la Unión Temporal Transvial, (ii) reconoció las retenciones por \$45.351.000<sup>1</sup> y (iii) impuso sanción por inexactitud por \$2.400.363.000.

Decisión que se confirmó con la resolución nro. 900.128 de 5 de mayo de 2014, con la que se decidió el recurso de reconsideración. Oportunidad en la que se negó la solicitud de reconocimiento de costos presuntos.

La discusión entre las partes se centró en los efectos del contrato de cesión de la participación de Megaproyectos S.A. en la Unión Temporal Transvial, en la procedencia de los costos presuntos y en su reconocimiento como asociados a la adición de ingresos, en la retención en la fuente y en la sanción por inexactitud.

#### 1.3 Normas violadas y el concepto de la violación

---

<sup>1</sup> En el requerimiento especial se propuso desconocer retenciones por la suma de \$45.351.000, porque no se aportaron las certificaciones de la Unión Temporal Transvial.

Para la parte demandante, la actuación de la UAE – DIAN vulneró los artículos 95 de la Constitución Política (CP), 887, 894 y 895 del Código de Comercio (C. de Co.), 26, 27, 28, 82, 683, 742 y 746 del Estatuto Tributario, y 48 del Decreto 2649 de 1993.

El concepto de la violación se sintetiza así:

**Ingresos gravados:** con fundamento en los “*estados financieros certificados*” a 30 de junio de 2009 y a 31 de diciembre de ese mismo año, expedidos por la Unión Temporal Transvial, la DIAN modificó la declaración del impuesto sobre la renta del año 2009, para adicionar ingresos brutos operacionales por \$4.546.145.000, correspondientes a la participación que la contribuyente tenía en dicha unión temporal.

Con esta actuación se desconoció el contrato de cesión suscrito el 27 de enero de 2009 y el acuerdo de indemnidad de 4 de febrero de 2009, con los que se probó que la beneficiaria de los derechos de la unión temporal es la sociedad MNV S.A.

Explicó que el 5 de enero de 2010, cuando ya se había causado el impuesto de renta del año 2009, el representante del Instituto de Desarrollo Urbano (en adelante IDU), le informó a las partes la negativa de autorización de la cesión a MNV S.A.

La decisión del IDU no suspendió la vigencia del contrato entre las partes (cedente y cesionario), porque entre estas produjo efectos desde su firma<sup>2</sup>.

Por lo tanto, desde el 29 de enero de 2009 y hasta el 5 de enero de 2010, la cesión de acciones, privilegios y beneficios legales, así como las obligaciones tributarias, se hicieron efectivas a favor de la sociedad MNV S.A., razón por la cual, la demandante no ostentaba la titularidad de los derechos en Transvial y, por ende, no le correspondía declarar los ingresos percibidos en esa anualidad.

Razonar lo contrario implica el desconocimiento de la regla prevista en el artículo 28 del ET –causación del ingreso<sup>3</sup>–.

Por otra parte, afirmó que con la actuación administrativa demandada se desconoció el artículo 472 del ET, porque la DIAN no probó los ingresos que pretende adicionar.

El único fundamento de la modificación de la declaración lo constituye la certificación que expidió la contadora, documento que no reúne los requisitos

---

<sup>2</sup> Transcribió apartes de la sentencia proferida por la Sección Tercera del Consejo de Estado, Subsección “B”, radicado 15476, C.P. Ruth Stella Correa Palacio, en la que se expuso que una cosa es la aceptación como condición de validez y otra el rol que ella juega para determinar los efectos de la cesión, pues mientras que éstos se producen entre el cedente y el cesionario desde cuando el acto de celebra, tratándose del contratante cedido y de terceros, estos solo se producen desde la notificación o aceptación.

<sup>3</sup> “Se entiende causado un ingreso cuando nace el derecho a exigir su pago, aunque no se haya hecho efectivo el cobro”. En este sentido, se remitió a la sentencia de la Sección Cuarta del Consejo de Estado, proferida el 12 de diciembre de 2007, radicado 15856.

de un estado financiero certificado<sup>4</sup>, porque quien lo expidió no acreditó su inscripción profesional vigente ante la Junta Central de Contadores.

Por lo anterior, concluyó que este certificado no constituye prueba suficiente e idónea para desvirtuar la presunción de veracidad de la declaración privada.

**Costos presuntos:** en la actuación administrativa demandada la DIAN adicionó ingresos pero no reconoció costos originados en la construcción de la obra, con lo que se rompe el equilibrio económico real de la actividad productora de renta.

Para la contribuyente, la administración debió estimar el costo de la obra en por lo menos el 75% del ingreso, como lo dispone el artículo 82 del ET<sup>5</sup>.

**Soporte de los costos:** la DIAN le otorgó plena validez a un “*estado financiero certificado*” para adicionar los ingresos operacionales en discusión, pero, a su vez, le restó valor probatorio para efectos de reconocer los costos, gastos<sup>6</sup> y la retención en la fuente certificada en este documento, lo que evidencia un contrasentido.

Precisó que como la demandante no era la administradora del contrato de colaboración empresarial, tampoco estaba obligada a llevar contabilidad, razón por la cual, no se le puede exigir soportes de los costos en discusión.

Concluyó que la certificación expedida por la administradora de la Unión Temporal Transvial constituye la única prueba de los costos y deducciones a favor de cada miembro de dicha unión<sup>7</sup>, porque en esta se indican los ingresos, costos y gastos totales e individuales de acuerdo con el porcentaje de participación.

**Retención en la fuente:** la DIAN rechazó \$45.351.000 de la retención practicada por la Unión Temporal Transvial, porque no se aportó el certificado correspondiente.

Este rechazo resulta improcedente porque la suma en cuestión no está incluida en las retenciones declaradas en el renglón 95 de la declaración privada modificada.

**Sanción por inexactitud:** no se constituyó el hecho sancionable previsto en el artículo 647 del ET, porque en la declaración de renta del año gravable 2009 no se omitieron ingresos, tampoco se incluyeron datos falsos o equivocados.

---

<sup>4</sup> Sobre los estados financieros certificados transcribió el concepto del Consejo Técnico de la Contaduría Pública nro. 15 de 25 de agosto de 2009.

<sup>5</sup> Transcribió apartes de las sentencias de 26 de junio de 1996, radicado 7540 y de 19 de septiembre de 1997, radicado 8468, proferidas por la Sección Cuarta del Consejo de Estado.

<sup>6</sup> Tanto en sede administrativa como judicial la sociedad solicitó el reconocimiento de la suma total de \$4.364.699.002 que corresponde a los costos (\$2.289.517.341) y gastos (\$2.075.182.261) certificados por la UT. Así consta en la respuesta al requerimiento especial (folio 103) y en la demanda (folio 22).

<sup>7</sup> Para reforzar este argumento se remitió a la Circular Externa 115-006 de 23 de diciembre de 2009, proferida por la Superintendencia de Sociedades y a la Orientación Profesional nro. 4 de 2002 del Consejo Técnico de la Contaduría Pública.

Por el contrario, se configuró una diferencia de criterio sobre la interpretación de la norma aplicable al caso concreto, que torna improcedente la sanción impuesta<sup>8</sup>.

Esta diferencia de criterio consistió en que conforme con las normas citadas como vulneradas, para la contribuyente no operó la realización y la causación del ingreso, porque en virtud del contrato de cesión el derecho a exigir el pago recaía en un tercero.

De no aceptarse la existencia de la diferencia de criterio, solicitó que se tenga en cuenta que la actuación demandada se derivó de un error de apreciación.

Adicional a lo anterior, pidió que se tome en consideración que con la omisión del contribuyente no se causó daño ni perjuicio a la administración, y que la sanción impuesta resulta desproporcionada.

## **2. Oposición**

La UAE – DIAN se opuso a las pretensiones de la demanda, por las razones que se resumen a continuación:

Afirmó que en el artículo segundo del contrato de cesión se incluyó una condición suspensiva relacionada con la autorización que el IDU le debía impartir a la cesión de la participación de Megaproyectos en el contrato de obra nro. IDU-137 de 2007 S.A.

Es decir, la adquisición de los derechos se supeditó a una condición que no se cumplió, lo que condujo a la resolución de contrato *ipso facto*, por lo que no es cierto que el contrato de cesión produjo efecto a partir del 27 de enero de 2009.

Por lo anterior, Megaproyectos S.A. es responsable de los ingresos operacionales obtenidos en su participación en la Unión Temporal Transvial, como se dispuso en la actuación administrativa demandada.

Como la actora omitió estos ingresos en su declaración de renta del año 2009, incurrió en un hecho sancionable en los términos del artículo 647 del ET.

## **3. Sentencia apelada**

El Tribunal negó las pretensiones de la demandada porque el perfeccionamiento del contrato de cesión de la participación de Megaproyectos S.A. en la Unión Temporal Transvial se supeditó a que el IDU la autorizara, condición que no se cumplió, por lo que se produjo la resolución del contrato (cláusula segunda).

---

<sup>8</sup> Transcribió apartes de la sentencia de 24 de marzo de 1995, radicado 5990, proferida por la Sección Cuarta del Consejo de Estado. C.P. Guillermo Chain Lizcano.

Adicional a lo anterior, afirmó que la DIAN fundamentó su actuación en la certificación expedida por el representante legal y la contadora de la sociedad demandante, que no ha sido tachada de falsa.

Por otra parte, puso de presente que para la fecha de presentación de la declaración de renta del año 2009, esto es, para el 14 de abril de 2010, la contribuyente tenía conocimiento de que el IDU no autorizó la cesión del contrato en la sociedad MNV S.A.

Conforme con lo anterior, concluyó que los derechos y obligaciones de la actora, derivados de su participación en la Unión Temporal Transvial, hacen parte de su contabilidad y se tenían que declarar para efectos del impuesto sobre la renta del año 2009.

Agregó que como la contribuyente omitió la inclusión de dichos ingresos, incurrió en una conducta sancionable.

Finalmente, conforme con el artículo 188 del CPACA, condenó en costas a la demandante.

#### **4. Recurso de apelación**

La parte actora interpuso recurso de apelación y solicitó que se revoque la sentencia de primera instancia.

Para el efecto, expuso que de la interpretación de la cláusula segunda del contrato de cesión no se deduce con certeza o claridad que lo estipulado o la intención de los contratantes fuera someter el perfeccionamiento, vigencia y efectos del contrato de cesión a la autorización del IDU.

Destacó que en el párrafo segundo de dicha cláusula se acordó que si la condición no se cumplía, "**la cesión objeto de este documento se resolverá ipso facto**".

Esta previsión condujo al convencimiento razonable por parte de Megaproyectos S.A. de que el contrato de cesión surtió plenos efectos desde su suscripción.

Por lo anterior, se entendió que la autorización por parte del IDU constituía una condición que si fallaba conducía a la resolución del contrato.

Esto se refuerza con la cláusula quinta del mismo contrato, en la que consta que fue intención de las partes someter los efectos del contrato a una condición resolutoria, en lugar de suspensiva, porque en esta consta que Megaproyectos S.A., en su calidad de cedente, no se comprometerá en movimientos financieros y, en consecuencia, no asumirá responsabilidad alguna en las decisiones que adopte la Unión Temporal Transvial, mientras pendía el cumplimiento de la condición.

Recalcó que conforme con la interpretación auténtica del contrato, este produjo efectos desde el 29 de enero de 2009 hasta el 5 de enero de 2010, fecha en la que se resolvió *ipso facto* porque el IDU no aprobó la cesión, con lo que se extinguió el derecho para la sociedad MNV S.A.

Por lo anterior, la aceptación del IDU no altera la validez y la existencia del contrato de cesión. En consecuencia, desde el 29 de enero de 2009 las responsabilidades civiles, comerciales y tributarias relacionadas con la Unión Temporal Transvial están en cabeza de MNV S.A., a quien le pertenecen los ingresos.

Además, puso de presente que a la DIAN *“le es oponible el contrato de cesión, por cuanto ésta no tiene el carácter de tercero sino de parte en la relación jurídica impositiva”*<sup>9</sup> [Énfasis original].

Por otra parte, afirmó que el Tribunal omitió resolver los cargos relacionados con el desconocimiento de costos y de retención en la fuente.

Frente a los costos, expuso que conforme con los artículos 18 del ET y 33 del Decreto 836 de 1991, los miembros de un consorcio pueden contabilizar y llevar a su declaración los ingresos, costos y deducciones que se deriven del contrato.

Para tal efecto, se tendrá en cuenta la información reportada por el consorcio<sup>10</sup>, porque este es quien posee los soportes correspondientes<sup>11</sup>.

Puso de presente que la Administración adicionó ingresos con fundamento en el certificado suscrito por el representante legal y contador de la Unión Temporal Transvial, documento al que le restó valor probatorio para efectos de reconocer los costos y gastos asociados al contrato.

Afirmó que este desconocimiento de costos implica que los ingresos operacionales generados en 2009 por el contrato de colaboración fueran netos, lo que no se ajusta a la realidad, máxime si se tiene en cuenta que según estadísticas de la DIAN, para ese año la actividad 4530 (construcción de obra) tendría unos costos máximos totales del 78%, lo que implica una utilidad neto del 22% sobre el ingreso.

En todo caso, el hecho de que se le reste valor probatorio al certificado de la unión temporal no impide que se reconozcan los costos y gastos asociados a la ejecución del contrato con el IDU, porque el artículo 82 del ET señala la presunción del costo en el 75% del valor de la respectiva obra.

En cuanto al desconocimiento de las retenciones en la fuente, manifestó que la DIAN no verificó si la suma de \$45.351.000 estaba incluida en el renglón 95 de la declaración de renta.

---

<sup>9</sup> En la sentencia de 19 de marzo de 2015, proceso 20206, la Sección Cuarta del Consejo de Estado expuso que cualquiera que sea la circunstancia que dé origen a la relación impositiva, la administración adquiere y conserva siempre la condición de sujeto principal de la relación jurídica tributaria. Folios 445 y 446.

<sup>10</sup> En relación con la certificación de ingresos, costos y gastos que el contador del consorcio o de la unión temporal debe expedir con destino a cada consorciado o miembro de la unión temporal, se remitió a lo previsto en la Circular Externa de la Superintendencia de Sociedades nro. 115-006 de 23 de diciembre de 2009 y en la Orientación Profesional nro. 4 de 2002 del Consejo Técnico de Contaduría Pública.

<sup>11</sup> Al respecto, transcribió apartes del concepto de la DIAN nro. 041847 de 8 de agosto de 2003.

Destacó que conforme con el artículo 368 del ET las uniones temporales son agentes de retención y, por ende, los soportes y certificados exigidos están en su poder.

Finalmente, en lo que tiene que ver con la sanción por inexactitud, afirmó que esta es improcedente porque el menor valor a pagar se derivó de errores de apreciación o de diferencia de criterios, fundados en la ambigüedad de la cláusula segunda del convenio y en los artículos 887, 894 y 895 del C. de Co, conforme con los cuales, el contrato de cesión produjo efecto para las partes desde su suscripción.

## **5. Alegatos de conclusión en segunda instancia**

5.1 La parte demandada reiteró los argumentos expuestos en la contestación de la demanda y pidió que se confirme la sentencia apelada. También solicitó que se condene en costas en segunda instancia.

5.2 La parte demandante insistió en los planteamientos de la demanda y en lo afirmado en el recurso de apelación.

## **6. Concepto del Ministerio Público**

El Procurador Sexto Delegado ante esta Corporación rindió concepto y solicitó que se confirme la sentencia de primera instancia.

Analizó el contrato de cesión y concluyó que la cláusula segunda no presenta ambigüedad que impida entender que la cesión requería la autorización del IDU, es decir, fue voluntad de las partes incluir una condición suspensiva, que en caso de no cumplirse conduciría a la resolución del contrato. Esto se ratifica con la cláusula quinta del mismo contrato.

Por lo anterior, descartó los efectos parciales que la parte actora le otorgó al contrato de cesión y, por ende, al traslado de las obligaciones fiscales a la sociedad MNV S.A.

Por otra parte, afirmó que en este caso no se cumplen los supuestos previstos en el artículo 82 del ET para que aplique la presunción de costos.

Además, puso de presente que se pretende la aplicación de esta presunción de manera parcial, sobre los costos asociados a la adición de ingresos, porque los declarados por el contribuyente atendieron las reglas generales (arts. 104 y s.s. ET).

En lo que tiene que ver con la retención en la fuente, explicó que en la liquidación oficial de revisión la DIAN no se desconoció la suma inicialmente propuesta, por esta razón, la declaración privada no sufrió modificación en los renglones correspondientes.

Por último, expuso que en este caso no se configuró la diferencia de criterios alegada por la parte actora, razón por la cual, procede la sanción por inexactitud impuesta en los actos administrativos demandados.

## **CONSIDERACIONES DE LA SALA**

## **1. La adición de ingresos por la participación en la Unión Temporal Transvial**

### **1.1 El contrato de cesión**

1.1.1 Está probado que el 20 de noviembre de 2007, el representante legal de Megaproyectos S.A. suscribió el acuerdo de unión temporal con el fin de presentar una propuesta, celebrar y ejecutar un contrato de obra con el IDU. Se acordó que la demandante tendría un 10% de participación<sup>12</sup>.

1.1.2 El 27 de enero de 2009, la sociedad Megaproyectos S.A., miembro de la Unión Temporal Transvial, cedió su participación a favor de la sociedad MNV S.A.

En el artículo segundo de este contrato de cesión las partes acordaron lo siguiente:

**SEGUNDO.- CONDICIÓN SUSPENSIVA.** *La cesión contenida en este documento, está sometida a la siguiente Condición Suspensiva:*

*a) Que el INSTITUTO DE DESARROLLO URBANO – IDU, autorice la cesión de la participación en el contrato de obra No. (...) de MEGAPROYECTOS S.A. en favor de la sociedad MNV S.A. y que MEGAPROYECTOS S.A., quede excluido del contrato de Obra Pública No. (...).*

*Si no se cumple la anterior condición, la cesión objeto de este documento se resolverá ipso facto, sin necesidad de declaración judicial ni de ninguna otra actuación de las partes o de un tercero y sin que haya lugar a la aplicación de la cláusula penal o indemnización de perjuicios alguna.*

(...)

**QUINTO.-** *Las partes acuerdan que a partir de la firma del presente ACUERDO y mientras se obtiene la autorización del trámite de cesión por parte del INSTITUTO DE DESARROLLO URBANO – IDU, y solamente como uno de los requisitos que han fijado la partes para la viabilidad de este ACUERDO, MEGAPROYECTOS S.A., en su calidad de CEDENTE, no se comprometerá en movimientos financieros y en consecuencia no asumirá responsabilidad alguna, en las decisiones que adopte la UNIÓN TEMPORAL TRANSVIAL y en especial a las relativas al contrato de Obra Pública No. (...).*

**SEXTO.-** *Producido el perfeccionamiento de la Cesión, en cumplimiento de la autorización dada por el INSTITUTO DE DESARROLLO URBANO IDU y la suscripción de los correspondientes Otrosí o documentos pertinentes con el*

---

<sup>12</sup> Folios 45 a 52.

*INSTITUTO DE DESARROLLO URBANO – IDU, así como la modificación del acuerdo de UNIÓN TEMPORAL, EL CEDENTE, MEGAPROYECTOS S.A., deberá ceder totalmente su participación en la ejecución del Contrato de Obra No. (...) al CESIONARIO, y a partir de dicho perfeccionamiento desaparecerán para EL CEDENTE todas las responsabilidades, derechos y obligaciones surgidas del Contrato Cedido, pues los mismos solamente recaerán en EL CESIONARIO”.*

Acuerdo que el representante legal de la Unión Temporal Transvial suscribió en señal de conocimiento y aceptación<sup>13</sup>.

1.1.3 El 4 de febrero de 2009, se suscribió la carta de indemnidad a Megaproyectos S.A., por la cesión de su participación en la Unión Temporal Transvial, en favor de MNV S.A.<sup>14</sup>.

En la cláusula cuarta de este instrumento consta que “[e]n caso que LA CESIÓN sea aceptada por el IDU, “MNV”, manifiesta y está de acuerdo en que será el único y exclusivo responsable por la debida ejecución de todos y cada uno de los trabajos relacionados con el “Contrato” en lo que correspondía a “MEGAPROYECTOS”, por lo que desde este momento la UNIÓN TEMPORAL y MNV liberan a “MEGAPROYECTOS” de toda responsabilidad que pudiere llegar a proceder por cualquier clase de requerimientos, procedimientos o sanciones derivados por fallas, atrasos o incumplimientos en la ejecución del “Contrato” (...)].

A su vez, en la cláusula quinta del mismo documento se acordó que la “vigencia del presente instrumento iniciará a partir de la fecha de su celebración y concluirá en la fecha en que se concluya y liquide “El Contrato”, salvo que el IDU no autorice la CESIÓN, caso en el cual, este acuerdo termina inmediatamente”.

1.1.4 Para resolver, la Sala advierte que el artículo 41 de la Ley 80 de 1993 señala que los “contratos del Estado se perfeccionan cuando se logre acuerdo sobre el objeto y la contraprestación y éste se eleve a escrito”. Pero, por tratarse de contratos *intuitu personae*, “una vez celebrados no podrán cederse sin previa autorización escrita de la entidad contratante”.

Sobre la cesión del contrato estatal, la Sección Tercera de esta Corporación ha dicho que esta clase de contratos “no pueden cederse sin previa autorización escrita de la entidad contratante. Por lo anterior, constituye exigencia relevante para que un tercero asuma la posición contractual del contratista, la autorización expresa y escrita de la entidad contratante frente a la cesión”<sup>15</sup>.

Por su parte, la doctrina, con fundamento en los artículos 9 y 41 de la Ley 80 de 1993, ha expuesto que el perfeccionamiento del contrato de cesión está supeditado a la “previa autorización” de la entidad cedida.

---

<sup>13</sup> Folios 53 a 56.

<sup>14</sup> Folios 259 a 260.

<sup>15</sup> Consejo de Estado. Sala de lo Contencioso Administrativo. Sección Tercera Subsección B. Sentencia de 13 de mayo de 2016. Proceso 08001-23-31-000-2002-02050-01 (34586). C.P. Ramiro Pazos Guerrero.

Esta autorización previa “*hace referencia a que la celebración válida del contrato de cesión, entre el cedente y el cesionario, está sujeta a que la administración faculte al contratista, de forma pura y simple o condicionada, para llevar a cabo tal negocio jurídico, de manera anticipada a su celebración*”<sup>16</sup>.

De esa manera, “*la autorización de la entidad es un requisito habilitante para la celebración válida del acuerdo de cesión*” y, por ende, la “*ausencia de aquella autorización impide la celebración del negocio de cesión, que da lugar a su inoponibilidad a la administración y genera un incumplimiento del contrato estatal en ejecución, por parte del contratista*”<sup>17</sup>.

1.1.5 Así las cosas, en el entendido de que para el caso, el contrato de cesión estaba sometido a la ley y a las normas imperativas de contratación estatal, y en estas encuentra sus límites la autonomía de la voluntad<sup>18</sup>, se concluye que la cesión del contrato dependía de la autorización del IDU, porque esta constituye un presupuesto para su perfeccionamiento.

1.1.6 Es cierto que las partes acordaron que si no se cumple la condición – autorización del IDU-, “*la cesión objeto de este documento se resolverá ipso facto, sin necesidad de declaración judicial ni de ninguna otra actuación de las partes o de un tercero y sin que haya lugar a la aplicación de la cláusula penal o indemnización de perjuicios alguna*” [Énfasis propio].

Pero, para la Sala, esta previsión no significa, en estricto sentido, que las partes estuvieran sometiendo el contrato de cesión a una condición, porque se repite, la validez y eficacia de la cesión dependía de la aceptación previa del IDU, independientemente de lo acordado entre las partes en el evento de que no se obtuviera la correspondiente autorización.

Luego, ese acuerdo entre cedente y cesionario en el marco de un contrato de cesión que no se perfeccionó, no puede trascender a la relación que estos tengan con terceros (IDU) y con la autoridad tributaria (DIAN),

1.1.7 Por lo expuesto, se concluye que como el contrato de cesión no se perfeccionó, no se produjo la cesión de la participación que Megaproyectos S.A. tiene en la ejecución del contrato de obra pública celebrada con el IDU, como miembro de la Unión Temporal Transvial.

Por esta razón, la sociedad demandante, por la vigencia fiscal de 2009, tenía que declarar los ingresos que obtuvo de acuerdo con su participación en la citada unión temporal.

---

<sup>16</sup> RAMÍREZ GRISALES, Richard. La cesión. Serie: Las Cláusulas del Contrato Estatal. Librería Jurídica Sánchez R. Ltda. y Centro de Estudios de Derecho Administrativo – CEDA-. Medellín, 2014. P. 125.

<sup>17</sup> Ib. P. 126.

<sup>18</sup> La doctrina ha dicho que “[e]l poder que tienen los particulares de dar reglas a sus propios intereses es limitado; además de necesitar previamente una orientación establecida por la sociedad en sus prácticas y por medio del ordenamiento, se encuentra sometido por la prohibición de contravenir los niveles mínimos trazados para la defensa de los asociados”. Hinestrosa, Fernando. Tratado de las Obligaciones II. De las fuentes de las obligaciones: El negocio Jurídico. Volumen I. Universidad Externado de Colombia. Bogotá. 2015. P. 335.

1.1.8 Podría discutirse el razonamiento que se hace en los apartes precedentes, pero, de todas maneras, aún en el supuesto de que se tratara de una condición, lo cierto es que ningún derecho -por ende ninguna obligación- podía surgir a la vida jurídica sin el consentimiento o aceptación previa de la entidad pública, por lo que la conclusión sería la misma.

## 1.2 Soportes de la adición de ingresos

1.2.1 Respecto de la suma adicionada por la DIAN por este concepto, en los actos administrativos demandados se expuso que *“corresponden a ingresos percibidos y certificados por la Unión Temporal Transvial (...)”*<sup>19</sup>.

1.2.2 En el acta de investigación tributaria consta que *“verificado el registro de ingresos de la Unión Temporal Transvial, se pudo constatar que a 31 de diciembre de 2009, si bien fueron contabilizados mediante documento 90 concepto contable 91 de Noviembre 30 de 2009, por valor de \$1.723.141.295 y documento 90 registro 133 de diciembre 31 de 2009, por valor de \$2.812.982.509, no menos cierto es que con los registros con documento 90 concepto 136, la sociedad investigada anula los anteriores asientos contables debitando así la cuenta 41309505 “actividades conexas”, lo que implica que si bien dichos ingresos fueron inicialmente incluidos dentro del giro ordinario de sus operaciones posteriormente la misma sociedad realiza la reversión<sup>20</sup> de los ingresos anteriormente registrados, desconociendo los mismos y no incluyéndolos en su denuncia rentístico”*<sup>21</sup>.

En esta misma acta quedó constancia de que la sociedad contribuyente *“realiza los registros contables de los estados financieros certificados por la UNIÓN TEMPORAL TRANSVIAL (...) tal como consta en los históricos de cuenta entregados por la sociedad MEGAPROYECTOS S.A. (...) lo que necesariamente indica que dichos estados financieros fueron aceptados en cuanto a la información allí contenida (...), lo que indica que Megaproyectos S.A., acepta como cierta (sic) los ingresos, costos y gastos allí certificados”*<sup>22</sup>.

1.2.3 Es decir, los **estados financieros certificados** de la Unión Temporal Transvial constituyen el soporte de los ingresos obtenidos por la sociedad Megaproyectos S.A. como miembro de la Unión Temporal Transvial.

1.2.3.1 Sobre la certificación de los estados financieros la Sala precisa que conforme con el artículo 37 de la Ley 222 de 1995, esta *“consiste en declarar que se han verificado previamente las afirmaciones contenidas en ellos, conforme al reglamento, y que las mismas se han tomado fielmente de los libros”*.

Esta declaración debe provenir del representante legal y del contador público bajo cuya responsabilidad se hubiesen preparado los estados financieros. Por esta razón, la Sala ha dicho que *“tanto el contador público como el*

---

<sup>19</sup> Página 8 de la liquidación oficial de revisión demandada. Folio 119 anverso.

<sup>20</sup> En el acta de investigación tributaria consta que el Director Administrativo y Financiero de la sociedad demandante informó que *“la anulación de registros se hizo atendiendo una instrucción emitida por la Junta Directiva y General de la compañía de Marzo 05 de 2010, mediante acta de Junta Directiva”*. Página 4 del acta. Folio 301.

<sup>21</sup> Página 4 del acta. Folio 301.

<sup>22</sup> *Ibidem*.

*representante legal deben certificar los estados financieros. Por tanto, si el representante legal omite la firma de los estados financieros, no se está frente a un estado financiero certificado*<sup>23</sup>.

De esta manera, la firma del representante legal y del contador es la que da “*testimonio*” de que la información contenida en el estado financiero<sup>24</sup> se ha verificado de manera previa y se ajusta a los libros.

Esto se corrobora con lo expuesto en el artículo 33 del Decreto 2649 de 1993, que señala que “*[s]on estados financieros certificados aquellos firmados por el representante legal, por el contador público que los hubiere preparado y por el revisor fiscal, si lo hubiere, dando así testimonio de que han sido fielmente tomados de los libros*”.

Y con el artículo 10 de la Ley 43 de 1990<sup>25</sup>, que sobre la fe pública prevé que la “*atestación o firma de un Contador Público en los actos propios de su profesión hará presumir, salvo prueba en contrario, que el acto respectivo se ajusta a los requisitos legales, lo mismo que a los estatutarios en casos de personas jurídicas. Tratándose de balances, se presumirá además que los saldos se han tomado fielmente de los libros, que éstos se ajustan a las normas legales y que las cifras registradas en ellos reflejan en forma fidedigna la correspondiente situación financiera en la fecha del balance*”.

1.2.3.2 En este caso, el estado financiero –Balance General y Estado de Resultado- de la Unión Temporal Transvial está suscrito tanto por el representante legal como por el contador, quien contrario a lo afirmado por la parte actora, se identificó con su tarjeta profesional de contador<sup>26</sup>, razón por la cual, esta prueba, en los términos del artículo 39 de la Ley 222 de 1995, goza de la presunción de autenticidad<sup>27</sup>.

1.2.4 Además de los estados financieros certificados, en el expediente obra como prueba el **certificado suscrito por el representante legal y por el contador de la Unión Temporal Transvial**.

1.2.4.1 En este certificado consta que “*[d]e acuerdo con los registros contables y documentos soportes en materia de Ingresos, Costos y Gastos, se ha extractado de los libros auxiliares de contabilidad de la Unión Temporal Transvial Nit. (...) la información que se detalla más adelante correspondiente al periodo del 01 de enero al 31 de diciembre del 2009*”<sup>28</sup>.

---

<sup>23</sup> Consejo de Estado. Sala de lo Contencioso Administrativo. Sección Cuarta. Sentencia de 28 de febrero de 2013. Proceso 41001-23-31-000-2005-01488-01(18197). C.P. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas.

<sup>24</sup> Conforme con el artículo 22 del DR 2649 de 1993, por el cual se reglamenta la Contabilidad en General y se expiden los principios o normas de contabilidad generalmente aceptados en Colombia, son estados financieros básicos: el balance general, el estado de resultados, el estado de cambios en el patrimonio, el estado de cambios en la situación financiera, y el estado de flujos de efectivo.

<sup>25</sup> Por la cual se adiciona la Ley 145 de 1960, reglamentaria de la profesión de Contador Público y se dictan otras disposiciones.

<sup>26</sup> Folios 57 y 58.

<sup>27</sup> “*Artículo 39. AUTENTICIDAD DE LOS ESTADOS FINANCIEROS Y DE LOS DICTAMENES. Salvo prueba en contrario, los estados financieros certificados y los dictámenes correspondientes se presumen auténticos*”.

<sup>28</sup> Folio 328.

1.2.4.2 De acuerdo con este certificado, los ingresos que obtuvo Megaproyectos por su participación del 10% en la Unión Temporal Transvial ascendieron a \$4.536.123.804 por ingresos operacionales y a \$10.020.750 por ingresos no operacionales, para un total de ingresos de \$4.546.144.554, que corresponde a la suma adicionada por la DIAN en los actos administrativos demandados.

1.2.4.3 Esta certificación también sirve de soporte para la adición de ingresos, porque el artículo 18 del ET, modificado por el artículo 61 de la Ley 223 de 1995, señala que las uniones temporales no son contribuyentes del impuesto sobre la renta, con lo que recae en sus miembros, en este caso, en Megaproyectos S.A., la obligación de *“llevar en su contabilidad y declarar de manera independiente, los ingresos, costos y deducciones que les correspondan, de acuerdo con su participación en los ingresos, costos y deducciones del Consorcio o Unión Temporal”*.

1.2.5 Para la Sala, en el caso concreto, el soporte de la contabilización de los ingresos del partícipe en la unión temporal lo constituye la certificación que esta emita, porque así se desprende del artículo 33 del Decreto 836 de 1991<sup>29</sup>, que señala:

***ARTÍCULO 33. Renta gravable de los consorciados.*** *Por el año gravable de 1990, los miembros de un consorcio declararán como renta gravable, la parte que les corresponda en la renta gravable que resultaría para el consorcio si fuere contribuyente, y podrán solicitar, la parte que les corresponda en la retención efectuada al consorcio o los saldos a favor, pendientes de devolución o compensación, que figuren en su declaración de renta correspondiente al año gravable de 1989.*

*Para estos efectos, se tendrá como soporte de la contabilización respectiva y de la declaración de renta de los consorciados, la contabilidad del consorcio y la certificación que al respecto emita un contador público.*

*A partir del año gravable 1991, para determinar la renta gravable de los miembros del consorcio, se podrá optar por una de las siguientes alternativas:*

*1. Los miembros del consorcio deberán llevar en su contabilidad y declarar de manera independiente, los ingresos, costos y deducciones que les correspondan, de acuerdo con su participación, en los ingresos, costos y deducciones del consorcio.*

*2. El consorcio contabilizará los ingresos, costos y deducciones que se deriven del respectivo contrato, e informará de manera agregada la parte que les corresponda a los miembros del consorcio en dichos valores, con el fin de que éstos los contabilicen e incorporen a su declaración de renta.*

---

<sup>29</sup> Por el cual se reglamenta la Ley 49 de 1990, y se dictan otras disposiciones.

*Para efectos de la retención en la fuente, la entidad que efectúe los pagos o abonos en cuenta, efectuará la retención en la fuente a quien figure como beneficiario de los mismos.*

*Cuando el beneficiario de los pagos o abonos en cuenta sea el consorcio, la retención se imputará a los consorciados, según la información que al respecto suministre el consorcio.*

(...)

1.2.6 De esta manera, contrario a lo afirmado por la parte actora, la adición de ingresos en discusión está debidamente soportada.

1.2.7 En cuanto a la cuantía incluida en los actos administrativos demandados, la Sala advierte que esta no fue objeto de cuestionamiento en concreto, razón por la cual, **se mantiene la adición de ingresos por la suma de \$4.546.145.000.**

1.2.8 En consecuencia, se confirmará la decisión del Tribunal, en cuanto mantuvo la adición de ingresos.

## **2. Los costos asociados a la adición de ingresos**

2.1 Este cargo de ilegalidad no fue analizado por el Tribunal, razón por la cual, se procede a su estudio.

2.2 Los costos presuntos que la parte actora pretende que se le reconozcan están asociados a la adición de ingresos que omitió incluir en su declaración de renta del año 2009.

2.3 En este proceso no es posible aplicar la presunción de costos a la que se refiere el artículo 82 del ET, porque el costo presunto procede de manera excepcional, siempre que se cumplan los presupuestos previstos en la norma.

Sería posible estimar el costo en el 75% del valor de la respectiva enajenación, siempre y cuando existan indicios de que el costo informado por el contribuyente no es real o cuando no se conozca el costo de los activos enajenados ni sea posible su determinación mediante pruebas directas, pero estos supuestos no se presentan en este caso.

2.4 En el caso concreto, la DIAN expuso que la contribuyente "*no tiene los soportes de costos y gastos certificados por la U T TRANSVIAL, y que fueron incluidos en el estado de resultados que hacen parte de los estados financieros certificados a diciembre 31 de 2009, por la U T TRANSVIAL*"<sup>30</sup>, por esta razón, no reconoció los costos y gastos reclamados, asociados a la adición de ingresos.

2.5 Por su parte, el Director Administrativo y Financiero de la contribuyente, encargado de atender la visita de la Administración durante el trámite de

---

<sup>30</sup> Página 13 del requerimiento especial. Folio 296.

fiscalización, manifestó que la unión temporal “se encuentra envuelta en un problema jurídico por sus malos manejos administrativos y financieros y que sus archivos fueron en gran parte destruidos, lo que no ha permitido a Megaproyectos lograr la consecución de los documentos soportes de dichos costos y gastos por lo cual no fueron incluidos en los estados financieros de Megaproyectos S.A., acatando instrucciones de la Junta Directiva de la sociedad de marzo 5 de 2010 (...)”<sup>31</sup>.

Además, con la respuesta al requerimiento especial, el representante legal de la sociedad demandante puso de presente que Megaproyectos S.A. no era la administradora de la unión temporal y, por ende, acorde con el artículo 33 del Decreto 836 de 1991, no estaba obligada a llevar la contabilidad de la UT, como tampoco a conservar los respectivos soportes<sup>32</sup>.

2.6 El artículo 18 del ET<sup>33</sup> antes de la modificación introducida por el artículo 20 de la Ley 1819 de 2016<sup>34</sup> señalaba que los miembros de la unión temporal debían llevar en su contabilidad y declarar de manera independiente los ingresos, costos y deducciones que les correspondan, de acuerdo con su participación, lo que supone, en principio, que en relación con estos registros, esa información contable tenía que estar respaldada con soportes y ser verificable<sup>35</sup>, con el fin de establecer la procedencia del costo y de la deducción.

2.7 En el caso concreto, los miembros de la Unión Temporal Transvial optaron por la alternativa prevista en el numeral 2 del artículo 33 del Decreto 836 de 1991, esto es, que fuese la UT la encargada de llevar la contabilidad de los ingresos, costos y deducciones que se derivaron del contrato celebrado con el IDU, con las obligaciones que esto trae consigo, entre otras, la de conservar los correspondientes soportes.

De esta manera, la UT era la responsable de informar la parte de ingresos, costos y deducciones que le correspondía a cada miembro y, conforme con

---

<sup>31</sup> Así consta en el Acta de Investigación Tributaria suscrita el 6 de julio de 2012. Página 7 del acta de investigación tributaria. Folio 302 anverso.

<sup>32</sup> Folios 316 a 318.

<sup>33</sup> “Artículo 18. RENTA DE LOS CONSORCIOS Y UNIONES TEMPORALES. Los Consorcios y las Uniones Temporales no son contribuyentes del Impuesto sobre la Renta. Los miembros del Consorcio o la Unión Temporal, deberán llevar en su contabilidad y declarar de manera independiente, los ingresos, costos y deducciones que les correspondan, de acuerdo con su participación en los ingresos, costos y deducciones del Consorcio o Unión Temporal.

PARAGRAFO. Para efectos impositivos, a las empresas unipersonales de que trata el Código de Comercio, se les aplicará el régimen previsto en el Estatuto Tributario para las sociedades de responsabilidad limitada” [Énfasis propio].

<sup>34</sup> En la reforma tributaria de 2016 se suprimió el aparte que les establecía a los miembros de la unión temporal llevar en su contabilidad los ingresos, costos y deducciones correspondientes, de acuerdo con su participación. A su vez, se dispuso que “[p]ara 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”.

<sup>35</sup> El artículo 4 del Decreto 2649 de 1993, señala que “[p]ara poder satisfacer adecuadamente sus objetivos, la información contable debe ser comprensible y útil. En ciertos casos se requiere, además, que la información sea comparable.  
(...)

La información es confiable cuando es neutral, verificable y en la medida en la cual represente fielmente los hechos económicos”.

esa certificación, estos debían contabilizar e incorporar en su declaración de renta las cifras reportadas, con lo que dicha certificación, para efectos de los miembros de la UT, constituía el soporte tanto de ingresos como de costos y gastos.

2.8 Respecto del mérito probatorio de la certificación de la UT, en la que se informaron los costos y gastos en proporción a la participación de Megaproyectos en la Unión Temporal Transvial, la Sala advierte que, en el caso concreto, al igual que se hizo para los ingresos, se le debe otorgar valor probatorio a esta prueba documental.

2.9 El valor probatorio de esta certificación no se puede supeditar a que el partícipe en la UT aporte los soportes de los costos y de los gastos, porque como se expuso con anterioridad, la demandante no estaba obligada a llevar la contabilidad de la UT y, por lo tanto, estos documentos no se encontraban en su poder.

2.10 Además, es razonable tener en cuenta que la valoración de esta prueba suponía: (i) que no se le otorgara ningún valor, que no es el caso, porque la misma DIAN le otorgó valor probatorio para efectos de adicionar ingresos, cuestión que se encontró ajustada a Derecho en esta providencia, o (ii) que se le concediera mérito probatorio, por lo que es viable tenerla en cuenta no solo para adicionar ingresos, también para reconocer costos y deducciones.

2.11 Por lo expuesto, **se accede al reconocimiento de los costos por la suma de \$2.289.517.341**, porque corresponden a los certificados por la UT, en relación con el 10% de participación de la sociedad demandante tenía en la Unión Temporal Transvial<sup>36</sup>.

2.12 Por los mismos argumentos, **se reconoce la suma de \$2.075.182.261** por concepto de deducción.

### **3. Retenciones**

3.1 En el requerimiento especial la DIAN propuso descontar la suma de \$45.351.000 por concepto de retenciones, porque no se aportaron los certificados de retención de la Unión Temporal Transvial<sup>37</sup>.

3.2 En la liquidación oficial de revisión demandada la Administración reconoció que el total de retenciones del año gravable 2009 ascienden a \$359.051.000, suma que coincide con la declarada por el contribuyente en la declaración de renta del año 2009<sup>38</sup>, razón por la cual, en la actualidad, no existe controversia que se deba dirimir, menos aún, es posible que se predique ilegalidad del acto administrativo por esta glosa.

### **4. Sanción por inexactitud**

4.1 Conforme con el artículo 647 del ET, es claro que constituye inexactitud sancionable (i) la omisión de ingresos, la inclusión de costos, deducciones o

---

<sup>36</sup> Folio 328. Con fundamento en esta certificación la DIAN adicionó los ingresos.

<sup>37</sup> Página 9 del requerimiento especial. Folio 297.

<sup>38</sup> Folio 115 anverso.

descuentos inexistentes y (ii) en general, la utilización en la declaración de renta de datos o factores equivocados, incompletos o desfigurados; siempre que se derive un menor impuesto o saldo a pagar o un mayor saldo a favor.

Esta misma norma señala que no se configura inexactitud sancionable cuando el menor valor a pagar que resulte en las declaraciones tributarias se derive de errores de apreciación o de diferencias de criterio entre las oficinas de impuestos y el declarante, relativos a la interpretación del derecho aplicable, siempre que los hechos y cifras denunciados sean completos y verdaderos.

4.2 Es por lo anterior que la improcedencia de la sanción está ligada a que el hecho sancionable se derive de errores de apreciación o de la diferencia de criterio relativos al **derecho aplicable**.

4.3 En el caso concreto está probado que la parte actora incurrió en el hecho sancionable relacionado con la omisión de ingresos.

Omisión que se atribuyó a la presunta ambigüedad en la redacción del contrato de cesión, supuesto que no configura una diferencia de criterios en relación con el derecho aplicable. Tampoco un error de apreciación.

En consecuencia, se debe mantener la sanción impuesta en los actos administrativos demandados.

4.4 Sin embargo, al compararse la regulación de la sanción por inexactitud consagrada en el artículo 647 del ET, con la modificación efectuada por la Ley 1819 de 2016, la Sala advierte que esta última establece la sanción más favorable para el sancionado en tanto disminuyó el valor del 160% - establecido en la legislación anterior- al 100% de la diferencia entre el saldo a pagar o saldo a favor determinado en la liquidación oficial y el declarado por el contribuyente.

En consideración a lo anterior, se dará aplicación al principio de favorabilidad y se fijará el valor de la sanción por inexactitud en el 100% y no el 160% impuesto en los actos demandados<sup>39</sup>.

4.5 Por lo anterior, se reliquidará la sanción impuesta en los actos administrativos demandados, lo que conduce a que se modifique la sentencia de primera instancia, en el sentido de declarar la nulidad parcial.

## 5. Costas

Como la condena en costas en primera instancia no fue objeto del recurso de apelación, se confirmará el numeral segundo de la sentencia apelada.

No se condena en costas (gastos o expensas del proceso y agencias del derecho) en esta instancia, porque en el expediente no se probó su

---

<sup>39</sup> Consejo de Estado, Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Cuarta. Procesos 15001-23-33-000-2013-00685-01 (21089) y 76001-23-31-000-2010-01447-01 (20951). Sentencias de 20 de febrero de 2017 y de 29 de junio de 2017. C.P. Jorge Octavio Ramírez Ramírez, entre otras.

causación, como lo exige el numeral 8 del artículo 365 del CGP, aplicable al caso concreto por expresa remisión del artículo 188 del CPACA.

## 6. Conclusión

Conforme con lo anterior, la Sala revocará la sentencia del Tribunal y, en su lugar, se declarará la nulidad parcial de los actos administrativos demandados, siendo del caso practicarse nueva liquidación del impuesto sobre la renta del año 2009, a cargo de la sociedad demandante.

Para efectos de practicar la nueva liquidación se mantiene la adición de ingresos por \$4.546.145.000, se reconoce \$2.289.517.341 como costo y \$2.075.182.261 como deducción, además, se reliquida la sanción por inexactitud, así:

Conceptos	Liquidación Privada	Liquidación Oficial de Revisión	Liquidación Consejo de Estado
Total patrimonio bruto	34.255.009.000	34.255.009.000	34.255.009.000
Pasivos	11.763.182.000	11.763.182.000	11.763.182.000
Total patrimonio líquido	22.491.827.000	22.491.827.000	22.491.827.000
Ingresos brutos operacionales	30.346.436.000	34.892.581.000	34.892.581.000
Ingresos brutos no operacionales	660.687.000	660.687.000	660.687.000
Intereses y rendimientos financieros	659.395.000	659.395.000	659.395.000
Total ingresos brutos	31.666.518.000	36.212.663.000	36.212.663.000
Total ingresos netos	31.666.518.000	36.212.663.000	36.212.663.000
Costo de venta	748.187.000	748.187.000	748.187.000
Otros costos distintos de los anteriores	24.241.862.000	24.241.862.000	26.531.379.000
Total costos	24.990.049.000	24.990.049.000	27.279.566.000
Gastos operacionales de administración	1.327.754.000	1.327.754.000	3.402.936.000
Otras deducciones	1.017.704.000	1.017.704.000	1.017.704.000
Total deducciones	2.345.458.000	2.345.458.000	4.420.640.000
Renta líquida del ejercicio	4.331.011.000	8.877.156.000	4.512.457.000
Renta líquida	4.331.011.000	8.877.156.000	4.512.457.000
Renta presuntiva	762.163.000	762.163.000	762.163.000
Renta líquida gravable	4.331.011.000	8.877.156.000	4.512.457.000
Impuesto sobre la renta gravable	1.429.234.000	2.929.461.000	1.489.111.000
Impuesto neto de renta	1.429.234.000	2.929.461.000	1.489.111.000
Total impuesto a cargo	1.429.234.000	2.929.461.000	1.489.111.000
Anticipo por el año gravable	1.229.836.000	1.229.836.000	1.229.836.000
Otros conceptos de retención	359.051.000	359.051.000	359.051.000
Total retenciones año gravable	359.051.000	359.051.000	359.051.000
Anticipo por año gravable siguiente	712.875.000	712.875.000	712.875.000
Saldo a pagar por impuesto	553.222.000	2.053.449.000	613.099.000
Sanciones	-	2.400.363.000	59.877.000
Total saldo a pagar	553.222.000	4.453.812.000	672.976.000

**LIQUIDACIÓN DE LA SANCIÓN POR INEXACTITUD**

Saldo a pagar declarado antes de sanciones	553.222.000	
Saldo a pagar C. de E. antes de sanciones	613.099.000	
Base sanción por inexactitud		59.877.000
Tarifa de sanción por inexactitud		100%
Sanción por inexactitud		59.877.000

### FALLA

1. Revocar el numeral primero de la sentencia de 22 de febrero de 2016, proferida por el Tribunal Administrativo de Antioquia. En su lugar:

Declarar la nulidad parcial de la liquidación oficial de revisión nro. 112412013000049 de 4 de abril de 2013, por la que la UAE – DIAN modificó la declaración del impuesto sobre la renta del año gravable 2009, presentada por la sociedad Megaproyectos S.A., y de la resolución nro. 900.128 de 5 de mayo de 2014, que la confirmó.

Como consecuencia de la anterior declaración y, a título de restablecimiento del derecho, se declara que el impuesto sobre la renta por la vigencia fiscal de 2009, y la sanción por inexactitud a cargo de la sociedad demandante, corresponde a la liquidación practicada por esta Corporación, en los términos expuestos en la parte motiva de esta providencia.

2. Confirmar la sentencia apelada, en lo demás.

3. Sin condena en costas en esta instancia.

4. Reconocer personería a la doctora Yadira Vargas Roncancio, como apoderada de la parte demandada, en los términos y para los efectos del poder conferido en el folio 565.

5. Reconocer personería a la persona jurídica Ignacio Sanín Bernal & CÍA Abogados S.A.S<sup>40</sup>, como apoderada de la parte demandante, en los términos y para los efectos del poder conferido en los folios 577 y 578.

6. En firme esta decisión, devolver el expediente al Tribunal de origen.

Cópiese, notifíquese, comuníquese y cúmplase.

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

<sup>40</sup> El artículo 75 del CGP señala que “[p]drá otorgarse poder a una persona jurídica cuyo objeto social principal sea la prestación de servicios jurídicos. En este evento, podrá actuar en el proceso cualquier profesional del derecho inscrito en su certificado de existencia y representación legal. (...)”.

**JULIO ROBERTO PIZA RODRÍGUEZ**  
Presidente de la Sección

**STELLA JEANNETTE CARVAJAL BASTO**  
Ausente con excusa

**MILTON CHAVES GARCÍA**

**JORGE OCTAVIO RAMÍREZ RAMÍREZ**