



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

CONSEJERO PONENTE: JULIO ROBERTO PIZA RODRÍGUEZ

Bogotá, D. C., tres (03) de noviembre de dos mil veintidós (2022)

Referencia: Nulidad y restablecimiento del derecho
Radicación: 08001-23-33-000-2016-00287-01 (24145)
Demandantes: Generación Colombia S.A. y otras.
Demandada: DIAN

Temas: Renta. 2011. Rechazo de costos y deducciones. Facturas. Valoración probatoria. Sanción a revisora fiscal y representante legal.

SENTENCIA SEGUNDA INSTANCIA

La Sala decide los recursos de apelación interpuestos por la parte demandante y demandada contra la sentencia del 25 de mayo de 2018, proferida por el Tribunal Administrativo del Atlántico, que accedió parcialmente a las pretensiones, en cuanto al reconocimiento de costos directos e indirectos en los que incurrió la actora de conformidad con su participación en una unión temporal; en consecuencia, se ordenó reliquidar el impuesto a cargo según lo aceptado, así como la multa por inexactitud y las sanciones impuestas al representante legal y revisor fiscal y se abstuvo de condenar en costas (ff. 566 a 568 cp1).

ANTECEDENTES DE LA ACTUACIÓN ADMINISTRATIVA

Mediante la Liquidación Oficial de Revisión nro. 022412014000092, del 31 de octubre de 2014, la demandada modificó la declaración de corrección del impuesto sobre la renta de la actora por el año 2011, que la contribuyente presentó con ocasión del requerimiento especial, en el sentido de rechazar: una porción de los costos, deducciones y las retenciones en la fuente registradas, conforme a lo cual determinó un mayor tributo a cargo e impuso sanciones por inexactitud y a la representante legal y revisora fiscal (artículo 658-1 del ET). Al recurrirse, la actora se allanó parcialmente a la glosa de costos y discutió las demás glosas y, al resolverse dicho recurso en la Resolución nro. 011581, del 25 de noviembre de 2015, la autoridad aceptó parte de las deducciones inicialmente desconocidas (una porción de los gastos por servicios temporales y el ICA), junto con las retenciones en la fuente y, respecto de los costos, si bien aceptó que fueron declarados según la participación de la sociedad en una unión temporal y mantuvo el rechazo de los demás costos en discusión, lo cierto fue que al determinar el tributo a cargo mantuvo el rechazo de los costos que en principio la autoridad adujo aceptar (ff. 99 a 153 y 74 a 97 vto. cp1, respectivamente).



ANTECEDENTES PROCESALES

Demanda

En ejercicio del medio de control de nulidad y restablecimiento del derecho, previsto en el artículo 138 del CPACA (Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo, Ley 1437 de 2011), la parte demandante formuló como pretensiones las siguientes (ff. 2 y 3 cp1):

Primera: Se declare la nulidad de la Liquidación Oficial de Revisión nro. 022412014000092, del 31 de octubre de 2014, que estableció un saldo a pagar por mi poderdante de \$51.728.000 (sic) en favor de la DIAN.

Segunda: Se declare la nulidad de la Resolución nro. 11581, del 25 de noviembre de 2015, que resolvió el recurso de reconsideración interpuesto contra la Liquidación Oficial de Revisión nro. 022412014000092, del 31 de octubre de 2014.

Tercera: Como consecuencia de las nulidades anteriores y a título de restablecimiento del derecho a favor de la demandante, se proceda a:

3.1 Que se declare en firme la declaración privada de corrección presentada por la sociedad Generación Colombia S.A., el 30 de diciembre de 2014, con nro. 91000266352971, por el impuesto de renta y complementarios del año gravable 2011 con ocasión de la liquidación oficial de revisión proferida por la DIAN.

3.2 Que se declare que la sociedad Generación Colombia S.A., no está obligada a pagar suma alguna por impuesto de renta del año gravable 2011, y que es procedente el saldo a favor por valor de \$164.748.000.

3.3 Que se declare que Aurora Romero Romero, representante legal de Generación Colombia S.A., y la revisora fiscal de la sociedad, Sandra Esperanza Rodríguez Núñez, no deben a la DIAN suma alguna por multa o sanción de renta año gravable 2011 de la sociedad Generación Colombia S.A.

Cuarta: Que se condene en costas y agencias en derecho a la parte demandada.

A los anteriores efectos, invocó como vulnerados los artículos 6.º, 29, 83, 95 y 363 de la Constitución; 18, 58, 86, 107, 476, 493, 552-2, 647, 658-1, 683, 708, 711, 712, 730, 742 a 745, 771-2, 772, 774 a 779 y 782 del ET (Estatuto Tributario); y 3.º del CPACA (Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo, Ley 1437 de 2011), bajo el siguiente concepto de violación (ff. 7 a 59 cp1):

La parte demandante cuestionó las irregularidades atinentes a la falta de inspección tributaria que no fue practicada y que hubiere servido para verificar su contabilidad y soportes y se opuso a las consideraciones que tuvo la autoridad para haberle exigido en la liquidación oficial un certificado mensual de contador público para acreditar los costos, gastos, retenciones en la fuente incurridos de acuerdo con su participación en una unión temporal, pues este medio de prueba no lo previó la ley como requisito para su procedencia, además de que vino a ser exigido en la liquidación oficial y no en el acto preparatorio lo cual vulneraba el principio de correspondencia. Frente al rechazo de costos, explicó que una porción rechazada obedeció a la diferencia que la autoridad encontró entre los costos declarados y aquellos informados respecto de dos proveedores luego de que la autoridad le solicitara discriminarlos, pero todo se debió a un error en la relación de esos rubros que informó, por lo que se rectificaron en una nueva información que le fue presentada a la Administración, de acuerdo con el porcentaje de participación

que ella tenía del 85% en una unión temporal. Otra porción de costos rechazada provino de que, en la resolución que resolvió el recurso de reconsideración, se desestimaron unos costos que no fueron glosados en la liquidación oficial demandada sin motivación alguna, y aquellos costos que fueron aceptados en ese acto administrativo —y que obedecían a los incurridos según su participación en la unión temporal— omitieron incluir el IVA soportado en compras para prestar un servicio excluido del tributo (servicio de alimentación escolar, artículo 476 del ET), pese a que estos constituían un mayor valor del costo (artículo 488 *ibidem*). En cuanto a los costos desconocidos en los que incurrió según su participación en la unión temporal por compras a 36 proveedores, consideró que debían reconocerse, en tanto que estaban soportados en facturas y documentos equivalentes con el lleno de los requisitos del artículo 771-2 ídem y aun cuando la demandada aseguró que algunos de esos documentos eran ilegibles o que no los encontró, los aportaba con la demanda. Frente a los costos por bajas de materia prima en cuantía de \$2.275.875 se remitió a las constancias de salida del almacén que demostraba el registro contable.

También sostuvo que los actos incurrieron en falta de motivación al momento de rechazar los costos indirectos y aquellos incurridos por el servicio de mano de obra en cuantía de \$30.344.753 de la UT. Y, hubo falsa motivación respecto del rechazo de la deducción por el pago de estampillas que hiciera la UT al municipio de Medellín, pues a pesar de que la demandada aseguró su falta de prueba, en realidad en el anexo 15 de la respuesta al requerimiento especial se aportaron los comprobantes de pago en el que reposan las retenciones en la fuente a título de dicho tributo. No cuestionó la glosa relacionada con servicios temporales por valor de \$12.817.968 y en lo que concierne a las sanciones, estimó que no incurrió en inexactitud y la demandada no acreditó que la representante legal y revisora fiscal hayan cometido la infracción por la cual fueron sancionadas a la luz del artículo 658-1 del ET, pues incluso no hubo imputación de la conducta presuntamente incurrida, es decir, no hubo individualización de la infracción, adicional a lo cual se transgredió el principio de correspondencia, debido a que en el acto preparatorio propuso como sanción a la revisora fiscal la establecida en el artículo 658-1 ídem, pero en la liquidación oficial se invocó el artículo 660 *ibidem* como norma que sustentaría la multa.

Contestación de la demanda

La demandada se opuso a las pretensiones de la actora (ff. 422 a 438 vto. cp1), para lo cual defendió la legalidad de los actos demandados. En concreto, adujo que no quebrantó el principio de congruencia puesto que no incluyó hechos nuevos en el acto preparatorio, sino que el sustento de la liquidación oficial de revisión varió a partir de la actividad probatoria ejercida por la sociedad, de ahí que la autoridad hubiera echado de menos pruebas contables de la UT a partir de la cual la actora declaró costos, deducciones y retenciones en la fuente, lo que no menoscabó el derecho de defensa; todo lo contrario, al resolverse el recurso de reconsideración se pudieron valorar las facturas adjuntas a los documentos contables requeridos y con base en ello se aceptó la procedencia de algunos costos, deducciones y la totalidad de la retención en la fuente declarada, pero algunas de las facturas que soportaron los costos relativos a la UT incumplieron los requisitos del artículo 771-2 del ET, en tanto eran ilegibles, y en otros casos no se encontraron las facturas respectivas o los costos correspondían a facturas duplicadas. El pago por estampillas que la actora pretendía deducir no fue acreditado en su totalidad, puesto que tan solo se aportaron soportes del monto de \$20.333.000, así que debió rechazarse el excedente, esto es, \$262.049.128. Agregó que la actora debió corregir los costos declarados atendiendo a la diferencia entre los informados con la respuesta al requerimiento especial y los que se registraron en la autoliquidación. Por estos motivos

se ratificó en las multas impuestas y precisó que en los actos demandados se planteó la posibilidad de imponer las sanciones de los artículos 659 y 660 del ET con posterioridad, pero dado que finalmente estas últimas no fueron impuestas no hubo vulneración del principio de correspondencia.

Sentencia apelada

El tribunal anuló parcialmente los actos demandados (ff. 482 a 568 cp1). Sobre los aspectos procedimentales, precisó que la autoridad sí practicó la inspección tributaria a la contribuyente. En lo que concierne a los costos, deducciones y retenciones en la fuente de la UT en la que participaba la actora, consideró que la certificación mensual de contador público correspondía a un medio de prueba que era exigible a la luz del Decreto 2649 de 1993, y de conceptos del Consejo Técnico de la Contaduría, de la Superintendencia de Sociedades y de la Administración de impuestos, de manera que no se vulneró el derecho de defensa de la contribuyente ni el principio de correspondencia. Además, la resolución que resolvió el recurso interpuesto analizó todos los medios de prueba aportados por la actora en sede administrativa, lo que dio lugar a aceptar algunos costos, deducciones y la totalidad de las retenciones en la fuente; conceptos que en principio fueron rechazados. Y en cuanto al rechazo de costos por diferencias anotadas en el valor declarado y el informado con ocasión de dos proveedores de la demandante, concluyó que la relación de costos aceptada por la autoridad fue la primera que entregó la contribuyente porque para el evento de la relación de costos que adjuntó con la respuesta del acto preparatorio esta ameritaba que se corrigiera la declaración [esta aseveración no fue sustentada].

El tribunal mantuvo el rechazo de los costos de la actora que, pese a haber sido aceptados en la liquidación oficial, fueron desconocidos en la resolución que resolvió el recurso de reconsideración, bajo la consideración de que esos costos sí fueron aceptados e, igualmente, mantuvo el desconocimiento de costos por mano de obra y una porción de los costos indirectos ya que, a su entender, no fueron discutidos en sede administrativa. Tampoco aceptó el IVA soportado como mayor valor del costo de las operaciones, por cuanto no se demostró la relación de causalidad con la actividad productora de renta [a pesar de que ese no fue sustento de la autoridad]; así como el rechazo de costos por baja de inventario ante la ausencia de soportes, como lo serían actas de destrucción y la deducción de lo pagado a título de estampillas del municipio de Medellín, ya que los documentos aportados con la demanda no constituyen prueba de lo pagado por ese tributo. Determinó que debía reconocerse como costos indirectos y directos, las sumas de \$17.786.250 y \$251.298.274 [mantuvo el rechazo de costos directos por valor de \$45.537.900] respectivamente, en la medida en que estuvieron debidamente soportados en facturas con el lleno de los requisitos exigidos por los artículos 771-2 y 617 del ET. A raíz de lo anterior, se reafirmó la sanción por inexactitud y, en cuando a las multas impuestas a la representante legal y a la revisora fiscal, estimó que fueron ajustadas al artículo 658-1 del ET y la sentencia C-910 de 2014, proferida por la Corte Constitucional, sin que hubiera violación del principio de *non bis in idem*, pues, aunque se hizo alusión a los artículos 659 y 660 *ibidem*, es lo cierto que en los actos demandados solo se impuso una única sanción, *i.e.* la prevista en dicho artículo 658-1.

Recursos de apelación

La parte demandante apeló la decisión del tribunal (ff. 599 a 625 cp1), para lo cual insistió en que debió practicarse inspección tributaria para valorar su contabilidad. Que las certificaciones mensuales del contador de la UT no eran un medio de prueba exigido por

la ley para la acreditación de los ingresos, costos y gastos y la participación de la sociedad en la UT. Sobre los costos, insistió en que las diferencias de estos respecto de dos proveedores por las sumas de \$49.664.729 y \$15.204.596, que fueron rechazadas por la demandada, se debían a la valoración de la primera relación de costos, siendo la correcta la segunda y por ello no procedía modificar la declaración de renta de la actora en esos aspectos. Los costos propios por valor de \$763.161.000 no fueron objeto de glosa desde la liquidación, pero la autoridad al determinar la deuda no los incluyó y solo reconoció el monto de \$7.109.578.680 relativos a los costos incurridos por la UT; además, dentro de los costos de la UT se encontraban costos indirectos por valor de \$188.063.277 y otros relativos a mano de obra por valor de \$30.344.773 que la autoridad rechazó sin motivación alguna, siendo que fueron debidamente soportados en la certificación emitida por el contador de la UT, aspecto censurado que no obedece a un hecho nuevo no discutido en sede administrativa como lo concluyó el *a quo*, en la medida en que hizo parte de la discusión del rechazo de los costos asociados a la UT. Los costos indirectos y directos en que incurrió la UT, revisados por el tribunal, se deben aceptar en su totalidad porque se allegaron las facturas y documentos equivalentes respectivos [es decir, se refiere a los costos directos de \$45.537.900, más costos indirectos por \$27.751.650], y también debían aceptarse aquellos en los que incurrió por las bajas de materiales, por estar debidamente soportados. Sobre los costos aceptados en los actos de determinación, debió incluirse el IVA pagado en las compras que los originaron, porque siendo que se reconocieron los costos no era consecuente rechazar el IVA soportado, mucho menos aducir que la razón para rechazar el IVA haya sido el incumplimiento del requisito de relación de causalidad con actividad productora de renta, pues, se trata de una erogación que, al no ser descontable en el IVA, se debe llevar como mayor valor del costo. Y los soportes del pago de las estampillas pagadas por la UT al municipio de Medellín constan en los folios 3757 a 3777 de los antecedentes administrativos, de ahí que estas deducciones deban aceptarse.

Por lo anterior, persistió en que no incurrió en la infracción por inexactitud. Sobre las multas a la representante legal y revisora fiscal insistió en que estas se impusieron sin atribuir una conducta sancionable específica a tales personas y desistió de su reproche relativo a la vulneración del principio de *non bis in idem* en la sanción impuesta a la revisora fiscal. Por lo demás, solicitó la aplicación del principio de favorabilidad en la cuantificación de las sanciones.

La demandada también apeló, en lo desfavorable, la decisión de primer grado, para lo cual advirtió que los soportes de los costos directos e indirectos en los que incurrió la unión temporal de la que la sociedad demandante hacía parte no fueron allegados oportunamente a la actuación administrativa, razón por la cual su aceptación dentro del proceso judicial requería de unas comprobaciones adicionales con los proveedores que las expidieron, en garantía del derecho de contradicción de la entidad (ff. 590 a 594 cp1).

Alegatos de conclusión

La demandante reiteró lo argumentado en la apelación (ff. 25 a 52 cp2). Mientras que la demandada no intervino en esta oportunidad. El ministerio público solicitó aceptar los costos por \$763.161.000 que no fueron objeto de glosa. En lo demás, coincidió con el análisis del tribunal para mantener el rechazo de los costos glosados y con que se mantuvieran las multas impuestas.

CONSIDERACIONES DE LA SALA

1- Preliminarmente, la Sala advierte que mediante auto del 25 de septiembre de 2019 se declaró fundado el impedimento manifestado por el consejero de Estado Milton Chaves García, así que quedó separado del conocimiento del presente asunto (f. 9 y vto. cp2). Y comoquiera que existe cuórum decisorio, la Sala procede a dictar sentencia.

2- Juzga la Sala la legalidad de los actos enjuiciados, atendiendo a los cargos de apelación formulados por las partes, contra la sentencia de primera instancia, que anuló parcialmente los actos demandados. Concretamente, por cuestiones metodológicas, se debe absolver la apelación de la demandada en el sentido de determinar si la valoración de los soportes de los costos efectuada por el tribunal violó su derecho de contradicción al no haberse aportado en la oportunidad requerida en sede administrativa. Superado ese análisis, corresponde juzgar si el cargo sobre la práctica de inspección tributaria incide en la legalidad de los actos; si debía incorporarse los costos que no fueron objeto de discusión en sede administrativa a la cuantificación de la deuda a cargo de la sociedad; si el certificado mensual contable exigido por la Administración para respaldar los costos, gastos y retenciones de la fuente incurridos por la unión temporal a la que pertenecía la actora, corresponde a una exigencia prevista en la ley; si la contribuyente debía corregir su declaración de renta por cuenta de las diferencias entre las relaciones de costos, cuyas inconsistencias anotadas por la autoridad recaían sobre dos proveedoras; si los costos indirectos y por mano de obra en los que incurrió la UT por la suma de \$188.063.277 y \$30.344.753 fueron rechazados sin motivación y si este aspecto se discutió en sede administrativa o se trata de un hecho nuevo; si el IVA pagado en las compras que originaron los costos reconocidos en los actos debía adicionarse como mayor valor del costo; si los costos directos e indirectos no reconocidos por el tribunal estuvieron debidamente soportados; si los costos por baja de inventario estuvieron debidamente soportados; y si el pago de estampillas por parte de la UT estaría acreditado con base en las copias de los pagos efectuados a la actora en los que se discriminaron las retenciones en la fuente. Superados esos cuestionamientos se estudiará la procedencia de la sanción por inexactitud y las multas a la representante legal y revisora fiscal.

3- Sobre el primer problema jurídico, la demandada sostiene que las facturas allegadas por la contribuyente al proceso judicial no se aportaron en la oportunidad administrativa que fueron exigidas, de ahí que su valoración probatoria por parte del *a quo* para el reconocimiento de algunos costos respecto de la UT vulneró su debido proceso, puesto que su aceptación exigía una comprobación adicional con los proveedores.

Para dirimir el planteamiento del extremo pasivo, la Sala reitera que, de conformidad con los incisos 1.º a 3.º del artículo 212 del CPACA, las oportunidades en vía judicial para aportar pruebas por las partes procesales, se surten al momento de presentarse la demanda, la contestación de la demanda, las excepciones y la oposición a las mismas, los incidentes y su respuesta. En dicho entendido, las partes pueden aportar o solicitar las pruebas en las oportunidades antes descritas, a partir de lo cual, la jurisprudencia de esta Sección ha sido clara en manifestar que a pesar de las previsiones contenidas en el artículo 744 del ET, esto no impide que el contribuyente, con ocasión de la demanda y demás oportunidades procesales antes descritas, allegue nuevas pruebas o mejore las aportadas en la vía administrativa, dado que el proceso ante la jurisdicción contencioso-administrativa también prevé oportunidades probatorias en las que la parte debe ejercitar la carga probatoria con aquellos medios de prueba que le sirvan para demostrar el hecho que derivaría en un derecho a su favor (sentencias del 04 abril de 2019 y 06 de agosto

de 2015, CP. Jorge Octavio Ramírez Ramírez, exps. 22331 y 20130; y del 13 de octubre de 2016, CP. Martha Teresa Briceño De Valencia, exp. 22165)¹.

En el *sub lite*, la demandada rechazó una porción de los costos declarados por la contribuyente en su impuesto sobre la renta del año gravable 2011, relacionados con aquellos en los que incurrió la Unión Temporal Generación Colombia 2010 (en adelante UT) de la cual la sociedad actora participaba en un 85%, bajo la consideración de que los soportes eran ilegibles o algunos de ellos no se encontraron dentro del expediente. La actora, en aras de comprobar ante la jurisdicción que tales costos sí estuvieron debidamente soportados, aportó con el escrito de demanda facturas y documentos equivalentes que los acreditarían, puesto que muchas de las fotocopias allegadas en sede administrativa resultaron ilegibles (ff. 155 a 354 cp1).

Como se expuso, de acuerdo con el criterio de la Sala, la contribuyente sí podía aportar tales medios de prueba ante la jurisdicción, que no pudieron ser valorados por la demandada debido a su ilegibilidad o porque no las evidenció en el expediente administrativo, pues estos le permitirían demostrar los costos rechazados por la autoridad, todo lo cual no vulnera el derecho de contradicción de su contraparte, porque si la demandada quería controvertirlas o que se ejerciera una comprobación adicional respecto de estos soportes, bien pudo pedir la práctica de pruebas adicionales en la oportunidad procesal correspondiente, tales como el reconocimiento de los documentos por parte de los proveedores o el recaudo de testimonios de los mismos, incluso tacharlas de falsas, pero este ejercicio probatorio no se llevó a cabo por quien tenía la carga de propiciarlo. No prospera el cargo de apelación.

4- Superado lo anterior, procede la Sala a estudiar los cargos de apelación formulados por la parte demandante. Al respecto, la contribuyente alegó que la Administración no practicó la inspección tributaria decretada en la actuación administrativa, pese a que sí suscribió acta de la misma, pero no atribuyó ninguna consecuencia a esa aseveración, sino que se limitó a advertir que la práctica de ese medio de prueba hubiera permitido zanjar la controversia con la demandada. El *a quo* consideró que, contrario a lo dicho por la actora, la demandada sí llevó a cabo la inspección tributaria decretada, pues, dentro de ella recaudó información consistente en cruces con terceros e incluso información de parte de la propia contribuyente. Ante estas consideraciones, la demandante insiste en su argumento de la demanda, pero tal aseveración, aunque reprocha el actuar de la Administración respecto del recaudo probatorio, no atribuye ninguna consecuencia de nulidad, ni desvirtúa el hecho aducido por el tribunal en torno a que sí fue practicada. Sin perjuicio de lo anterior, cabe considerarse que la Sala advierte que sí hubo diligencia de inspección tributaria (ff. 649 a 667 caa4) y que no se menoscabó su derecho de defensa y contradicción, en tanto la contribuyente pudo controvertir toda la actuación administrativa ejerciendo la carga de la prueba.

5- En otro punto del debate, la sociedad actora sostuvo en su escrito de demanda que, sin alguna motivación, en el acto que desató el recurso de reconsideración, la demandada rechazó costos en cuantía de \$763.161.000, a pesar de que en la liquidación oficial de revisión determinó aceptarlos tras valorar los soportes. Asimismo, los otros costos aceptados correspondieron a una porción de los incurridos según la participación de la actora en la UT, que ascendieron a la cifra de \$7.109.578.680. Únicamente esta última

¹ Criterio reiterado, entre otras, en las sentencias del 04 de abril de 2019 (CP: Jorge Octavio Ramírez Ramírez, exp. 22331), del 13 de octubre de 2016 (CP: Martha Teresa Briceño de Valencia, exp. 22165), del 06 de agosto de 2015 (CP: Jorge Octavio Ramírez Ramírez, exp. 20130), y del 16 de septiembre de 2010 (CP: William Giraldo Giraldo, exp. 17101).

suma fue la que incluyó la demandada como costos aceptados al momento de resolver el recurso interpuesto, olvidando incluir los costos de \$763.161.000 que también habían sido aceptados. Su contraparte al contestar la demanda no controvertió el cargo. Y el tribunal se limitó a advertir que el hecho de que la autoridad, en el acto que desató el recurso de reconsideración, no se hubiera referido a los costos aceptados en la liquidación oficial de revisión no significaba que esta los hubiera rechazado.

5.1- Al efecto, la Sala constata que, la actora, en su declaración de corrección provocada por el requerimiento especial, de la renta del período gravable 2011, registró costos por la suma de \$8.733.014.000, de los cuales la autoridad aceptó en la liquidación oficial de revisión la suma de \$763.161.000, siendo rechazado el excedente por operaciones con varios terceros, entre ellos, la Unión Temporal Generación Colombia de la que la actora hacía parte, cuya discusión correspondía a la suma de \$7.896.067.742 (ff. 99 a 153 cp1). Tras el recurso de reconsideración, la autoridad, en el acto que lo resolvió, aceptó la suma de \$7.109.578.680 respecto de los costos incurridos a través de la UT, pero, al momento de cuantificar la deuda a cargo de la contribuyente, solo registró en el renglón de costos tal cuantía, sin observar que desde el acto inicial no se encontraba en discusión el monto de \$763.161.000; tampoco se advierte de dicho acto definitivo el motivo por el cual la autoridad no tendría en cuenta los costos previamente aceptados (ff. 74 a 97 vto. cp1).

5.2- Para esta judicatura, la falta de inclusión en el acto que resolvió el recurso interpuesto sobre los costos que ascendieron a \$763.161.000 -y que previamente fueron reconocidos por la Administración en la liquidación oficial- pudo provenir de un error aritmético, en tanto que no hubo glosa sobre esos costos ya reconocidos a la contribuyente, pero en la medida en que la autoridad no enmendó dicho yerro como tampoco obra en el acto administrativo sustentación para haberlos glosado sobrevino un defecto de falta de motivación del acto en torno al rechazo de esos costos, pues el no haberlos incluido en el renglón de costos significó haberlos desconocido o rechazado sin razón alguna vertida en el acto acusado, por lo cual esta judicatura encuentra próspero el cargo de anulación que replica la parte actora en su recurso. En ese sentido, no hace parte de la disputa los costos aceptados por la demandada que en total correspondieron a la cuantía de \$7.872.740.000, cifra que se verá reflejada en la liquidación que efectuará esta corporación en la presente providencia.

6- Restringido el debate en los anteriores términos, se debe decidir si la exigencia de la Administración respecto de las certificaciones contables mensuales para acreditar la participación de la demandante en la unión temporal y de los costos, gastos y retenciones en la fuente incurridos por la Unión Temporal Generación Colombia a la que pertenecía la actora, constituyó un medio de prueba que no era exigido por la ley a los efectos del reconocimiento de dichas erogaciones y de las retenciones en la fuente aplicadas a la declaración de renta objeto de revisión. Al efecto, la sociedad demandante, en el recurso de apelación, aseveró que la Administración le exigió un medio de prueba que la ley no imponía para acreditar los costos, particularmente, sobre aquellos en los que incurrió la unión temporal de la que la actora era partícipe, consistentes en certificaciones mensuales del contador sobre costos, gastos y retenciones en la fuente y los que le corresponderían a la demandante de acuerdo con su participación en dicha unión temporal. El *a quo* consideró que las exigencias probatorias de la demandada se sustentaron en el Decreto 2649 de 1993 y en conceptos emitidos por el Consejo Técnico de la Contaduría, así como de la Superintendencia de Sociedades y de la propia demandada, de ahí que ello no vulneraba el derecho de defensa de la sociedad ni el principio de correspondencia, este último que en esta oportunidad la apelante no cuestiona.



6.1- Al efecto, la Sección Cuarta ha indicado que la carga de demostrar los aspectos negativos de la base imponible recae sobre el declarante cuando la autoridad solicite su comprobación. Esto, con fundamento en la regulación de la carga de la prueba contenida en el artículo 167 del CGP y las previsiones particulares que para el procedimiento tributario prescriben los artículos 786 y siguientes del ET². De manera que, la autoridad fiscal puede solicitar la comprobación especial de los datos consignados en las liquidaciones privadas, para lo cual, podrá emitir requerimientos que deben ser atendidos por los contribuyentes, so pena de sufrir las consecuencias propias de las medidas de coacción y las sanciones previstas en el ordenamiento tributario.

6.2- A diferencia del planteamiento de la apelante, la demandada en función de comprobar los costos, gastos y retenciones en la fuente incurridos por la actora de acuerdo con su participación en una unión temporal, valoró los medios de prueba aportados por la demandante, tras no poder ubicar a la unión temporal en la visita practicada, los cuales consistieron las certificaciones mensuales de contador de la unión temporal para corroborar el monto de costos, gastos y sumas retenidas, que la actora allegó con el recurso de reconsideración, junto con la indicación de la participación de la actora en dicha unión temporal para comprobar las erogaciones y conceptos retenidos que serían atribuibles a la contribuyente, la cual se allegó desde la respuesta al requerimiento especial, pero junto a dichas certificaciones también se valoraron los respectivos soportes que respaldaran dichas erogaciones y conceptos retenidos, lo que derivó en la aceptación de la totalidad de las retenciones en disputa y de la mayoría de costos y deducciones. De hecho, el rechazo de algunos costos y deducciones tuvo como fundamento el que los soportes no cumplían algunos requisitos fijados en el artículo 771-2 del ET, de ahí que la Sala observe que el fundamento de la glosa no haya sido el hecho de que la demandada le haya exigido un único medio de prueba relativo a la certificación mensual de contador público a efectos de reconocer los costos, gastos y retenciones en la fuente objeto del rechazo, sino el hecho de que los soportes de algunos costos y gastos incumplieron requisitos legales para su procedencia, de manera que la censura de la apelante no desvirtúa el sustento jurídico de la glosa y tergiversa las razones dadas por la autoridad para mantener el rechazo de algunas de las erogaciones, por lo cual la Sala concluye que no hay vulneración al debido proceso y, por ende, no prospera el cargo de apelación.

7- Seguidamente, corresponde definir la procedencia de los costos por valores de \$49.664.729 y \$15.204.596. Al efecto, la contribuyente sostuvo que estas sumas no fueron registradas en su declaración de renta objeto de revisión, sino que se trató de un error de la relación de costos que aportó en atención al Requerimiento Ordinario nro. 900.002, del 10 de diciembre de 2011, siendo la correcta la allegada con la respuesta al requerimiento especial, donde se advierte que por estos dos proveedores los costos ascienden a 7.846.403.013 y \$51.019.429, que no a los valores inicialmente reportados (\$7.896.067.742 y \$65.026.636), lo cual no llevaría a un exceso de los costos declarados en los montos que los actos acusados establecieron, sino que daba lugar a sustentar la totalidad de costos declarados. La demandada sostuvo que respecto de tales diferencias la actora no corrigió su declaración de renta, que era lo correspondiente, por cuanto no logró demostrar su afirmación respecto de que en la declaración de renta no incluyó tales excesos de costos en los que no incurrió. El *a quo* coincidió con la demandada respecto

² Sentencias del 21 de febrero de 2019 (exp. 21366); del 08 de marzo de 2019 (exp. 21295); del 29 de agosto de 2019 (exp. 21349); del 19 de febrero de 2020 (exp. 23296); del 27 de agosto de 2020 (exp. 21852); del 03 de septiembre de 2020 (exp. 21156); del 26 de noviembre de 2020 (exp. 21329); y del 04 de marzo de 2021 (exp. 20813) CP: Julio Roberto Piza.

de que la actora no sustentó las diferencias entre las relaciones de costos aportadas en sede administrativa, razón por la cual la Administración atendió la primera de ellas y respecto de la segunda, precisó que la actora debió corregir su declaración de renta. A tal efecto, la demandante apeló para insistir en que no debió corregir su autoliquidación porque esta observaba la realidad de los costos informada en la segunda relación que allegó con la respuesta al requerimiento especial.

7.1- Sobre este punto de debate, la Sala reitera que la carga de la prueba sobre los aspectos informados en su declaración de renta le asiste a la contribuyente, tal como se explicó en el fundamento jurídico 5.1 de estas consideraciones, de tal forma que a la actora le correspondía demostrar argumentativa y probatoriamente que las diferencias de costos que advirtió la Administración no se trasladaron a su declaración de renta del año 2011.

7.2- En el *sub lite*, la Sala constata los siguientes aspectos fácticos relevantes sobre los costos registrados por la actora en su declaración de renta:

(i) El 23 de abril de 2012, la actora presentó su declaración de renta del año gravable 2011, dentro de la cual informó costo de ventas por \$8.734.851.000 (f. 2 caa1). Posteriormente, mediante Requerimiento Ordinario nro. 900.002, del 10 de diciembre de 2011, la demandada requirió información a la sociedad actora consistente, entre otra, en la «[r]elación total de costos, indicando concepto que los origina y el nombre y apellido y número de cédula de ciudadanía o razón social, NIT y valor acumulado en el año de cada uno de los terceros» (ff. 150 a 153 caa1).

(ii) Mediante escrito radicado el 31 de diciembre de 2012 (ff. 188 y 189 caa1), la sociedad demandante dio respuesta al anterior requerimiento, para lo cual aportó dicha relación de costos en la que se detalla, particularmente, que los costos asociados a los terceros en disputa corresponden a las sumas de \$7.896.067.742 y \$65.026.636 (f. 291 caa2).

(iii) Posteriormente, el 10 de julio de 2014, con la respuesta al requerimiento especial (ff. 789 caa4 a 835 caa5), la contribuyente reportó una nueva relación de costos en la que se identifica respecto de los mismos dos proveedores, las sumas de \$7.846.403.013 y \$49.822.040 (ff. 2146 y 2147 caa11), sin modificar la cuantía total de costos llevados en su autoliquidación. En dicha respuesta también adujo que las divergencias entre una y otra relación de costos obedecía al cambio de software contable y a las diferencias entre inventario inicial y final.

(iv) En la Liquidación Oficial de Revisión nro. 022412014000092, del 31 de octubre de 2014, la demandada contrastó las anteriores explicaciones y consideró que ninguna de ellas demostraba que lo informado por la demandante en la segunda relación de costos fuera lo efectivamente registrado en su declaración de renta, de ahí que se tendría en cuenta la primera relación de costos aportada por la contribuyente (ff. 125 y 126 cp1). Posteriormente, en la resolución que resolvió el recurso de reconsideración advirtió que mantendría el rechazo de dichos costos porque la sociedad no ajustó su declaración de renta disminuyéndola en los montos ya indicados, pese a las inconsistencias en la relación de costos (f. 87 cp1).

7.3- Del anterior recuento fáctico, la Sala advierte que la actora reconoció diferencias en las relaciones de costos allegadas durante la actuación administrativa, respecto de las cuales asegura que se debe tener en cuenta la última de estas, en la que la cuantía de los costos por los terceros en comento es inferior a la inicialmente informada y tomada

por la autoridad para la revisión del impuesto en disputa, pero lo cierto es que la totalidad de costos informados en una y otra relación que ascendía a \$8.734.850.000 no se vio alterada, de ahí que, contrario a lo considerado por la demandada y el *a quo*, para la Sala, no había lugar a que se corrigiera la declaración de renta de la contribuyente por esa situación. Si bien en un primer momento la demandada argumentó en la liquidación oficial de revisión que se debía tener en cuenta la primera relación de costos, puesto que las explicaciones que brindó la contribuyente resultaron insuficientes para demostrar las divergencias entre los costos reportados por cada tercero, es lo cierto que en el acto que desató el recurso de reconsideración prescindió de tal argumento y, en cambio, sustentó el rechazo en que la contribuyente no hubiera corregido su declaración de acuerdo con la nueva relación de costos, sin desvirtuar el hecho de que la totalidad de los costos declarados seguía siendo por el valor informado en ambas relaciones de costos, de ahí que la equivocación que alega la actora frente a los costos informados de dos de sus proveedores fue enmendada en la segunda relación y para ello aportó los soportes (facturas, documentos equivalentes, comprobantes de contabilidad, contratos con la UT y relaciones de compras y servicios firmados por contador público). Comoquiera que lo discutido y decidido en primera instancia se concentró en este último aspecto de los actos demandados, se impone acceder al cargo de apelación de la sociedad actora puesto que, como se dijo, no había lugar a corregir la declaración de renta respecto de las diferencias por terceros reportadas en las relaciones de costos, dado que la sumatoria total de los costos, que fue la reportada en la autoliquidación del impuesto revisado, no se vio afectada y los soportes respaldan lo declarado. Prospera el cargo.

8- Pasa la Sala a decidir el cargo de apelación relativo a los costos indirectos y de mano de obra en los que incurrió la Unión Temporal Generación Colombia 2010, respecto de la cual la sociedad actora tuvo un 85% de participación. Sobre el particular, advirtió que la totalidad de costos indirectos ascendía a \$582.964.000 y los de mano de obra a \$2.086.181.435, de los cuales le correspondió asumir por su participación el monto de \$495.519.754 y \$1.773.254.219, respectivamente; de los costos indirectos y por mano de obra en los que incurrió la UT, la demandada solo revisó los montos de \$394.901.139 y 2.022.983.433, respectivamente, reconociendo por su participación a la demandante las sumas de \$296.958.753 y 1.719.535.918, y el excedente de la totalidad autoliquidado fue rechazado sin motivación alguna. La Administración no se pronunció respecto de este concreto cargo, y el tribunal lo despachó en contra de la actora al considerar que correspondía a un hecho novedoso que no fue objeto de discusión en la actuación administrativa. Ante esta consideración, la contribuyente apeló para advertir que no correspondían a hechos no debatidos ante la autoridad fiscal, pues su reproche en la actuación administrativa se dirigió a demostrar los costos rechazados en los que incurrió a través de la UT, por lo cual insistió en que sobre los costos rechazados (\$159.853.785 costos indirectos y \$53.718.301 costos mano de obra) hubo falta de motivación en la glosa. Cabe advertirse que, sobre esas sumas finalmente rechazadas, en la apelación la actora reclama como costos por mano de obra la suma de \$25.793.740, a pesar de que sobre estos su porcentaje de participación en la UT daba lugar a costos por monto de \$53.718.301.

8.1- En ese particular, la Sala advierte que desde el requerimiento especial estuvo en discusión los costos asociados a la unión temporal de la que la actora hacía parte, los cuales, en total correspondían a \$7.846.403.013, según se constató en la relación de costos aportada por la actora con la respuesta al requerimiento especial (f. 2147 caa11). Sin embargo, solo hasta el acto que resolvió el recurso de reconsideración la Administración desagregó dichos costos reconociendo algunos y rechazando otros. Concretamente, se desprende de ese acto que la UT incurrió en costos por materia prima,

mano de obra y costos indirectos, relacionando de estos dos primeros, cuantías totales revisadas por la autoridad de \$394.901.139 y \$2.022.983.433, respectivamente. Desde luego, el aspecto que reclama la parte actora no fue objeto de discusión en sede administrativa, porque solo hasta el último acto emitido por la autoridad fiscal fue que esta detalló los costos relacionados con la UT, así que no había otra oportunidad distinta al escrito de demanda para controvertir aquellos costos que la actora consideraba que, sin motivación alguna, fueron rechazados, en tanto ni siquiera hicieron parte de la revisión por parte de la demandada. En ese sentido, para la Sala, no le asiste razón al tribunal y se debe revisar de fondo el cargo de nulidad relacionado con los referidos costos que fue reiterado en la impugnación de la decisión de primer grado.

8.2- Ahora bien, se reitera que la actora reclama el reconocimiento de costos indirectos (arrendamientos, insumos) y por mano de obra (estos relativos a administración) en los que incurrió la UT correspondientes a \$188.063.277 y \$30.344.753, de los cuales tiene derecho a llevar en su autoliquidación las sumas de \$159.853.785 y \$25.793.740, porque estos fueron rechazados por la demandada sin ninguna motivación. La demandada no se opuso a este concreto cargo de anulación.

En torno a la falta de motivación de los actos administrativos, la Sala ha considerado que los actos deben revelar los móviles de su expedición, los razonamientos, la fundamentación jurídica y la valoración fáctica que sustenta las decisiones, so pena de originar la nulidad del acto por la causal de expedición irregular. En ese escenario, la necesidad de motivar los actos administrativos, como un elemento de estos, se irradia de principios constitucionales como: (i) el de legalidad (artículos 1.º, 4.º, 6.º y 123), con base en el cual la Administración, dentro de un Estado Social de Derecho, no podrá actuar de materia arbitraria, pues se somete a la Constitución y a la ley, y (ii) los de publicidad y del debido proceso (artículos 29 y 209), los cuales garantizan los derechos de contradicción y defensa, a efectos de que los administrados conozcan el carácter vinculante de la decisión y la controviertan, en caso de que proceda (sentencia SU-250/98, proferida por la Corte Constitucional)³.

8.3- En el presente caso, sobre la motivación de los actos para desconocer los costos indirectos y por mano de obra de la UT, de los cuales participó la actora en el 85%, la Sala encuentra probados los siguientes aspectos fácticos relevantes:

(i) En la liquidación oficial de revisión enjuiciada, la Administración rechazó la suma de \$7.896.067.742 relativos a los costos en los que incurrió la Unión Temporal Generación Colombia 2010, de la que la actora era partícipe en el 85%, bajo el entendido que la contribuyente no aportó certificaciones contables sobre tales erogaciones y su participación en la UT, de ahí que tampoco revisó los soportes allegados por la sociedad para demostrar la procedencia de los costos (ff. 99 a 153 cp1).

(ii) En la resolución que resolvió el recurso de reconsideración encontró suplida la deficiencia probatoria relativa a las certificaciones contables de la UT y procedió a valorar los soportes de los costos. Concretamente, revisó costos indirectos por valor de \$394.901.139, de los cuales rechazó la suma de \$45.537.900, y costos por mano de obra de \$2.022.983.433 que aceptó en su totalidad, según la participación de la actora en la UT, sin pronunciarse sobre algún otro costo de esa naturaleza, pese a que en el recurso

³ Entre otras, en las sentencias del 18 de julio de 2019 (exp. 21026 y 20526, CP: Julio Roberto Piza Rodríguez), del primero y 29 de agosto de 2019 (exp. 21826 y 21695, CP: Jorge Octavio Ramírez Ramírez y Julio Roberto Piza Rodríguez), del 22 de julio de 2021 (exp. 24711, CP: Milton Chaves García) y del 15 de octubre de 2021 (exp. 24239, CP: Stella Jeannette Carvajal Basto).

de reconsideración la sociedad demandante advirtió que los costos indirectos y por mano de obra totales de la UT ascendían a \$582.964.416 y \$2.086.181.435, según lo había certificado la representante legal y la contadora de la UT (ff. 84 y 86 vto. cp1).

(iii) De acuerdo con el certificado emitido por la representante legal y la contadora de la UT, la demandante participó en costos indirectos y por mano de obra de la UT por valores de \$495.519.753 y \$1.773.254.219, esto es el 85% de \$582.964.416 y 2.086.181.435, respectivamente (f. 3422 caa18).

8.4- Del anterior recuento fáctico la Sala advierte que aunque en la liquidación oficial de revisión la autoridad rechazó la totalidad de los costos declarados por la contribuyente respecto de la unión temporal en comento, lo cierto es que al proferir la resolución que resolvió el recurso de reconsideración, estudió los medios de prueba que allegó la actora, y con base en esos soportes aceptó una porción de los costos indirectos y por mano de obra que ascendían a las sumas de \$349.363.239 por costos indirectos y \$2.022.983.433 por costos de mano de obra, sobre las cuales al aplicarle el 85% de la participación de la actora ascendían a \$296.958.753 (costos indirectos) y \$1.719.535.918 (mano de obra); sin embargo, sin sustentación o fundamentación fáctica y jurídica rechazó los demás costos indirectos y de mano de obra de la UT que correspondía a las sumas de \$188.063.277 y \$63.198.002, respecto de las que la demandante por su participación (85%) atribuyó en su autoliquidación \$159.853.785 (costos indirectos) y \$53.718.301 (mano de obra); de esta última, como se anunció, la apelación únicamente pretende que se reconozcan \$25.793.740. Para la Sala la ausencia de fundamentación para el rechazo de esa porción de costos anotada menoscabó el derecho de contradicción de la demandante, puesto que, respecto de estas erogaciones rechazadas implícitamente, la contribuyente no tuvo la oportunidad de controvertir en sede administrativa las razones para su rechazo, justo porque el acto que definió su situación jurídica no expuso ningún móvil de esa decisión; irregularidad del acto que lo afecta de nulidad. Prospera el cargo y se deben aceptar como costo las sumas reclamadas por la apelante, por corresponder a su participación en la unión temporal, esto es las cuantías de \$159.853.785, por costos indirectos, y \$25.793.740 por costos de administración de mano de obra.

9- Pasa la Sala a decidir sobre el IVA como mayor valor del costo que no fue incorporado por la demandada a los costos relacionados con la UT que fueron aceptados por la demandada. Sobre el particular, la contribuyente advirtió que el IVA pagado por la UT en las operaciones aceptadas como costo por la demandada debía incorporarse al valor del costo, puesto que los servicios de alimentación escolar que prestó la UT durante la vigencia discutida estaban excluidos del IVA, en los términos del artículo 476 del ET, de tal forma que el IVA pagado se incorpora como mayor valor del costo o gasto que, insiste fue debidamente aceptado por la Administración. Su contraparte no se pronunció sobre este reparo, mientras que el *a quo* consideró que la demandante debía probar la relación de causalidad de las operaciones para reconocer el IVA como mayor valor del costo, respecto de lo cual, la apelante advierte que, al reconocer los costos, debía la autoridad aceptar el IVA soportado que constaba en las facturas revisadas.

9.1- Al efecto, de acuerdo con los artículos 86 y 493 del ET, el impuesto a las ventas que no deba ser tratado como descuento podrá ser tomado como costo o gasto en la liquidación del impuesto sobre la renta. En esa línea, el artículo 488 *ibidem* prevé que el derecho a descuento del IVA pagado solo opera en la adquisición de bienes y servicios y en las importaciones, destinados a operaciones gravadas, siempre que tales operaciones constituyan costo o gasto. De esta forma, el IVA pagado en operaciones de compra o adquisición de servicios e importaciones, destinadas a operaciones excluidas

del tributo sí podrá adicionarse como mayor valor del costo o gasto, desde luego siempre que tales erogaciones comporten costo o gasto en los términos del artículo 107 del ET. En ese sentido, ante el reconocimiento de costos derivados de operaciones respecto de las cuales se pagó el IVA que no podrá tratarse como descontable, lo que ocurre en el caso de aquellos bienes y servicios destinados a operaciones excluidas, se debe igualmente aceptar como mayor valor del costo este tributo.

9.2- En el *sub lite*, la Administración aceptó costos respecto de 31 proveedores, en los que incurrió la demandante a través de la UT mencionada, conforme a su participación; pero en estos no adicionó el IVA pagado, siendo que la actividad a la que fueron destinados los bienes y servicios adquiridos correspondió a una actividad excluida que no daba derecho a descuento del IVA soportado (ff. 84 a 86 vto. cp1). Al efecto, la Sala advierte que, contrario a lo decidido por el *a quo*, la contribuyente no debía demostrar en sede judicial el nexo de causalidad con «*su actividad productora de renta*», porque desde la actuación administrativa se aceptó la procedencia de esos costos, de ahí que lo que debió hacer el *a quo* era verificar que las operaciones soportadas en facturas emitidas por los proveedores que relacionó la actora sí causarían el IVA que reclama como mayor valor del costo, así que prospera el cargo de apelación y la Sala verificará las sumas reclamadas por la demandante, así:

9.3- De acuerdo con la relación de costos detallada por proveedor, suscrita por la representante legal y la contadora de la UT, que se acompañó con las facturas correspondientes aportadas en la actuación administrativa, se observa respecto de los costos aceptados por la demandada a la sociedad actora, lo siguiente: (i) las compras a un proveedor por valor de \$2.035.689, generaron el IVA por valor total de \$325.711 (ff. 2194 a 2208 caa11 y 12); (ii) las compras a un proveedor por valor de \$40.838.800, también incluían un IVA pagado por valor de \$6.534.208 (ff. 2277 a 2295 caa12); (iii) algunas de las compras efectuadas a un proveedor en cuantía total de \$11.911.724, también soportaron el IVA en la suma de \$1.898.748 (ff. 2425 a 2447 caa13); (iv) las compras a un proveedor por valor de \$3.817.700, incluyeron algunas operaciones gravadas con el IVA en la suma total de \$598.018 (ff. 2898 a 2925 caa15); (v) dentro de las compras a un proveedor por valor de \$30.457.436, algunas resultaron gravadas con el IVA que en total fue de \$4.632.952 (ff. 3187 a 3264 caa16 y 17); (vi) en las compras a un proveedor por valor de \$34.773.672 se encuentran algunas gravadas con el IVA por valor total de \$3.477.366 (ff. 4040 a 4137 caa21); (vii) las compras por el total de \$126.464.000 incluyeron bienes gravados con el IVA en la suma de \$19.279.301 (ff. 4139 a 4208 caa21 y 22); (viii) las compras a un proveedor por \$5.018.336 estuvieron gravadas con el IVA por la suma de \$802.932 (ff. 4438 a 4458 caa23); (ix) dentro de las compras a un proveedor en la cantidad de \$710.807.495, se incluían operaciones gravadas con el IVA por valor total de \$70.352.591 (ff. 4460 a 4776 caa23 y 24); (x) las compras a un proveedor por \$158.926.401, estuvieron gravadas con el IVA por el monto de \$25.428.224 (ff. 4837 a 4871 caa25); (xi) las compras por \$34.632.810 estuvieron gravadas con el IVA por \$5.541.249 (ff. 4884 a 4898 caa25); (xii) la totalidad de compras a un proveedor por valor de \$1.572.142, estuvieron gravadas con el IVA en la suma de \$251.243 (ff. 4899 a 4908 caa25); (xiii) todas las compras efectuadas a un proveedor por valor de \$728.060, soportaron el IVA por el monto de \$116.490 (ff. 4909 a 4912 caa25); (xiv) la compra a un proveedor por valor de \$6.497.561 estuvo gravada con el IVA por el monto de \$1.042.610 (ff. 5136 a 5138 caa26); (xv) las compras a un proveedor en cuantía de \$103.188.001 estuvieron gravadas con el IVA por valor de \$10.318.800 (ff. 5139 a 5190 caa26); (xvi) la adquisición de bienes por valor de \$10.486.469 estuvo gravada con el IVA por valor de \$1.048.651 (ff. 5191 a 5215 caa26 y 27); (xvii) las compras a un proveedor en la cantidad de \$543.040.263 incluían operaciones gravadas con el IVA por

valor total de \$24.570.353; (xviii) la totalidad de compras a un proveedor por valor de \$150.955.891 estuvieron gravadas con el IVA por el monto de \$15.096.635 (ff. 5709 a 5758 caa29); (xix) todas las compras a un proveedor por valor de \$3.029.256 estuvieron gravadas con el IVA por la cuantía de \$484.680; (xx) las compras a un proveedor en cuantía de \$10.407.870, estuvieron gravadas con el IVA por la cuantía de \$1.671.521 (ff. 6167 a 6192 caa31); (xxi) las compras por valor de \$3.660.800 estuvieron gravadas con el IVA por valor de \$585.728 (ff. 6194 a 6215 caa31 y 32); (xxii) algunas de las compras por \$5.652.801 estuvieron gravadas con el IVA por la suma de \$207.599 (ff. 6356 a 6392 caa32); (xxiii) las compras a un proveedor por valor de \$9.270.407 estuvieron gravadas con el IVA por \$930.474 (ff. 6447 a 6465 caa33); (xxiv) la compra a un proveedor por \$431.034 estuvo gravada con el IVA por valor de \$68.996 (ff. 6466 a 6469 caa33); (xxv) todas las compras a un proveedor en cuantía de \$100.428.661 estuvieron gravadas con el IVA por valor de \$16.077.615 (ff. 6470 a 6534 caa33); (xxvi) dentro de las compras a un proveedor por valor de \$8.512.070 se encontraban algunas compras gravadas con el IVA por la suma total de \$1.423.730 (ff. 6535 a 6569 caa33); (xxvii) dentro de las compras a un proveedor en cuantía de \$69.251.490 la mayoría soportaron el IVA por la suma total de \$11.080.239 (ff. 6570 a 6602 caa33 y 34); (xxviii) todas las compras a un proveedor por valor de \$2.109.327 estuvieron gravadas con el IVA por valor de \$337.491 (ff. 6676 a 6691 caa34); (xxix) la adquisición de servicios por valores de \$3.881.800, \$9.684.500 y 2.022.983.433 estuvo gravada con el IVA por valores de \$621.088, \$1.549.585 y \$32.853.249, respectivamente (ff. 6968 a 6998 caa35, 7043 a 7055 caa36, y 6793 a 6817 caa34).

9.4- Dado que es un hecho no discutido por las partes que la actora participó de la UT en un 85%, misma proporción en que le fueron reconocidos los anteriores costos por la demandada, y siendo que el IVA como mayor valor de esos costos corresponde a la suma total de \$259.208.077, cuyo 85% asciende al monto de \$220.326.865, este último valor se debe adicionar a los costos reconocidos por la demandada a la contribuyente, conforme a lo considerado por la Sala en los puntos 8.1 y 8.2 de estas consideraciones. Prospera el cargo.

10- Decidido lo anterior, debe la Sala juzgar la procedencia de los costos que ni la demandada ni el tribunal reconocieron respecto de 13 proveedores de la UT sobre los que la apelante reclama su procedencia. A este cargo también se integrará el análisis sobre la procedencia de costos por baja de materia prima, en cuantía de \$2.275.875, puesto que el sustento de su rechazo tiene que ver con la prueba de su realización. Al efecto, la sociedad asegura que los costos directos e indirectos se encuentran debidamente probados bien porque aportó los soportes en sede administrativa o porque los allegó al proceso judicial para suplir el defecto probatorio de ilegitimidad encontrado por la autoridad, pero el *a quo* no los valoró; y respecto de las bajas de materia prima advirtió que se trató de la destrucción de materia prima para los desayunos escolares que por su naturaleza son de fácil pérdida, lo cual es comprobable con las planillas de salidas de inventario aportadas. El tribunal no reconoció tales erogaciones porque no encontró los soportes o estos eran inconsistentes, y sostuvo que las relaciones de baja de materiales no son suficientes para acreditar la operación, puesto que debían estar respaldadas en documentos como actas de destrucción. La apelante insiste en que sí obran en el plenario los soportes de estas erogaciones, en los mismos términos expuestos en la demanda.

10.1- Como se ve, la controversia propuesta en esta instancia se circunscribe a la ubicación del medio de prueba en el plenario, que invoca la contribuyente para soportar los costos en los que incurrió la UT por compras a 13 proveedores y por bajas de

inventario, con lo cual, a ese aspecto fáctico se circunscribirá el análisis de esta corporación, sin perjuicio de la valoración de esos medios de prueba en los términos exigidos por el artículo 771-2 del ET, de acuerdo con el cual, a efectos de su reconocimiento fiscal, los costos y gastos deben estar soportados en facturas o documentos equivalentes, según corresponda, que reúnan los requisitos señalados en los artículos 617 y 618 *ibidem*.

10.2- En el *sub lite*, con miras a la comprobación de los costos reclamados por la actora, la Sala encuentra los siguientes aspectos fácticos relevantes:

(i) Respecto de la proveedora sobre la que la apelante reclama costos por valor de \$7.000.000, la Administración rechazó esta suma en el acto que desató el recurso de reconsideración porque la factura nro. 6, aportada en sede administrativa, correspondía al monto de \$4.059.000 (f. 86 cp1). Sin embargo, la demandante explicó que se trató de un error al anexar el soporte, pues este costo correspondía a arriendos, siendo el soporte correcto el documento equivalente nro. 5, que a su vez está soportado en la cuenta de cobro nro. 13, emitida por la proveedora el primero de enero de 2011 (ff. 299 y 300 cp1), en los cuales se advierte el valor cobrado de \$7.000.000, por dicho concepto.

(ii) Sobre los costos indirectos por \$3.336.900 que rechazó la Administración en el acto que resolvió el recurso, respecto de una proveedora, debido a que no se aportó el soporte correspondiente (factura nro. 404), se observa que con la demanda allegó un soporte de contabilidad, el cual identifica en la parte superior derecha el nro. 404, en el que se relaciona una afectación débito a la subcuenta de costos indirectos de producción 73100510 por valor de \$3.336.900, y créditos en las subcuentas de retenciones en la fuente por servicios: 23652515 y de costos de transporte por pagar: 233545, en cuantías respectivas de \$33.369 y \$3.336.900 (f. 301 cp1).

(iii) En cuanto a costos indirectos por valor de \$13.576.000, la autoridad los rechazó porque no encontró dentro del plenario las facturas nros. 125, 322, 341, 383 y 402 (f. 86). En la apelación, la contribuyente asegura que tales soportes corresponden a documentos equivalentes que se encuentran en los folios 7092, 7106, 7124, 7128 y 7130 de los antecedentes administrativos. En tales folios, la Sala observa un documento ilegible (7092) y varios documentos equivalentes nros. 322, 341, 383 y 402 soportados en cuentas de cobro emitidas por el proveedor del servicio (ff. 7079 a 7080 caa36). Debe advertirse que, en la relación de costos, la factura nro. 125 reporta la suma de \$720.000.

(iv) Los costos rechazados por valor de \$6.565.000, corresponden a uno de los proveedores de la UT respecto del cual la autoridad no pudo constatar los soportes que la contribuyente relacionó, pero no especificó cuáles, sino que se refirió a los folios en los que obraba la relación de costos de este proveedor, *i.e.* 7414 a 7416 caa38 (f.86 cp1). De esta suma, el tribunal aceptó el monto de \$4.965.000, así que la actora persiste en que se acepte la totalidad. Debe advertirse que la sumatoria de los soportes aceptados por el tribunal corresponde a \$5.005.000 y no a la suma aceptada. Por su parte, los soportes nro. 938 y 26 son cuentas de cobro emitidas por el proveedor que sí reposan en el plenario, cuyas cuantías corresponden a un total de \$500.000 (ff. 7428 y 7452 caa38) y los nros. 79, 80 y 67 no obran ni en los antecedentes administrativos ni fueron aportados con la demanda; estos costos suman en total \$1.560.000, *i.e.* el monto que se debate en esta instancia.

(v) Con la demanda, la actora aportó la factura nro. 30957, del 03 de febrero de 2011, por concepto de compra de verduras y tubérculos a un proveedor por valor de \$1.818.760 (f.

187 cp1), monto reclamado en apelación por la contribuyente, en tanto ni la Administración ni el tribunal encontraron tal soporte.

(vi) La autoridad en los actos demandados enuncia que rechaza por esa compra el valor de \$359.380, pero además también rechazó el IVA soportado que constituía un mayor valor del costo. El fundamento de ese rechazo fue el que las facturas que obraban en los folios 2919, 2924 y 2925 eran ilegibles, este monto corresponde a las sumas que se evidencian en las facturas nros. 25056 (\$80.080), 24726 (\$149.500) y 24206 (\$120.800), respectivamente. Con la demanda, la sociedad reclama la aceptación de la totalidad del costo incluido el IVA pagado lo cual ascendía a \$509.774, para lo cual aportó las dos primeras de dichas facturas, en las que se advierte adquisición de bolsas de basura por cuantías totales de \$92.893 y \$266.313 (con IVA), respectivamente (ff. 196 a 198 cp1). Debe advertirse que de la factura nro. 24726, la autoridad aceptó la suma de \$80.080, así que de este soporte solo se aceptaría el monto de \$186.233.

(vii) Con la demanda, la actora allegó las facturas nros. 01938 y 01933, que soportan compras de queso por valores de \$5.338.572 y \$4.750.308 (ff. 199 y 200 cp1). Respecto de este proveedor, la autoridad rechazó la suma de \$6.844.030, porque la factura visible en el folio 3111 del caa16 (se refiere a la factura nro. 01938) era ilegible y porque dentro de la relación de costos se informaron las cuantías \$1.322.324 y \$183.134 sin asociarle algún tipo de soporte (f. 84 vto. cp1). De estas cuantías tampoco se informó el soporte en sede judicial, ni se puede inferir que corresponda a la factura nro. 01933, porque las cifras no se compadecen con la relacionada en dicho documento.

(viii) La demandada desconoció costos por compras a un proveedor en el monto de \$10.017.000 porque las facturas vistas en los folios 3269, 3270, 3274 y 3275 caa18, que corresponden a las nros. 286578, 286805, 288994, 290009, son ilegibles y no aportó la nro. 294728 (f. 84 vto. cp1). Con la demanda, la actora allegó las referidas facturas en las que se evidencian compras por valores respectivos de \$210.000, \$729.000, \$2.160.000, \$2.238.000 y \$2.580.000, esto corresponde al monto total de \$7.917.000 (ff. 212 a 216 cp1), de los cuales el tribunal reconoció la suma de \$2.580.000.

(ix) La autoridad rechazó la suma de \$389.064 (sin IVA), respecto de las compras a un proveedor, porque dentro de la relación de costos no se identificaron los números de facturas que soportan las compras por valores de \$86.420 y \$302.644, que se efectuaron el 12 de mayo de 2011 y el 02 de junio de 2011 (f. 85 cp1). Con la demanda, la actora aportó las facturas nro. 0429481, del 12 de mayo de 2011, y 0432079, del 02 de junio de 2011, emitidas por el mismo proveedor, cuyas cuantías brutas (sin IVA) se acompañan con las rechazadas por la autoridad y, el total neto facturado es de \$95.062 y \$332.908, respectivamente (ff. 220 y 221 cp1).

(x) Respecto de otra proveedora, la demandada rechazó costos por \$18.211.524, porque la contribuyente no aportó las facturas nros. 795, E-30-68, 865, 882 y 883 (f. 85 vto. cp1), de los cuales el tribunal reconoció el monto de \$1.818.900 soportado por la actora en la factura nro. 0883 que aportó en sede judicial (f. 541 cp1). En los antecedentes administrativos, la Sala constata que obran las facturas nros. 0865, del 26 de septiembre de 2011, y 0882, del 04 de noviembre de 2011, por valores de \$2.232.500 y \$3.055.000 (ff. 6052 y 6061 caa31).

(xi) La Administración rechazó la suma de \$48.972, porque en la relación de costos que aportó la demandante no se incluyó el número de factura que soportarían compras (sin IVA) por esa cantidad (f. 85 vto. cp1). Con la demanda, la sociedad aportó las facturas

nros. 1520 y 1523, del 17 y 18 de noviembre de 2011, emitidas por la proveedora en disputa, en las que se advierten compras de idénticas cantidades que las rechazadas por la demandada y el IVA pagado por \$6.387 y \$1.573, respectivamente (f. 278 cp1).

(xii) Respecto de otra proveedora, la demandada rechazó costos por \$27.560.000, porque la contribuyente no aportó las facturas nros. 2806, 2835, 2859, 2874, 2890, 2940, 2957, 3711, 3738, 4055, 4067 y P-31-45 (f. 85 vto. cp1), de los cuales el tribunal reconoció el monto de \$24.929.400 y rechazó \$2.598.480, debido a que no se allegó al proceso la factura nro. 2835 (f. 541 cp1). La Sala constata que en el folio 283 del cuaderno principal se encuentra la factura echada de menos por el *a quo*, en la que se evidencia una compra por valor de \$2.598.480.

(xiii) La demandada desconoció costos por valor de \$2.635.000, debido a que no encontró la factura nro. 2358 que soportaría tal erogación (f. 85 vto.). Sin embargo, la Sala constata que en el folio 6418 del caa33, obra dicha factura, en la cual se especifica una compra por el mismo valor rechazado.

(xiv) La UT incurrió en costos por \$2.275.875 por bajas de materia prima, las cuales fueron rechazadas por la autoridad debido a que no se encontraron los soportes relacionados por la representante legal y contadora de la UT (f. 85 vto.). Con todo, tales soportes sí obran en los folios subsiguientes a la relación, y consisten en 45 documentos denominados bajas de bodega, cada uno debidamente identificado según la relación de costos, en los que se evidencia la afectación contable de la operación por cada artículo retirado del inventario para darse de baja, los cuales a su vez están acompañados de constancias de salida de almacén de los productos, «*de acuerdo a: baja*» (ff. 6694 a 6792 caa34).

10.3- Del anterior recuento fáctico, la Sala considera que le asiste razón, parcialmente, a la apelante al reclamar los costos que solicita en la apelación, habida cuenta de que, a diferencia de lo concluido por el *a quo*, sí se encuentran en el plenario la mayoría de los soportes echados de menos por la demandada y el tribunal, los cuales cumplen los requisitos exigidos por el artículo 771-2 del ET, de manera que sí procede el reconocimiento de la mayoría de los costos reclamados por la apelante, cuyo monto asciende a \$39.453.039, que corresponde al 85% de \$46.415.340, conforme se evidenció que la UT incurrió en tales costos. Adicionalmente, la Sala constata que las bajas de inventario llevada como costo por la UT, en cuantía de \$2.275.875 sí cuenta con los soportes de la pérdida de la materia prima, tales como salidas de bodega para dar de baja y el comprobante de contabilidad respectivo donde se evidencia la siguiente leyenda: «*por medio de la presente, damos salida a los artículos relacionados a continuación*» y seguidamente la afectación contable de la operación de baja de inventario, con lo cual, se le deben reconocer a la actora el 85% de dichos costos, esto es el monto de \$1.934.493. De esta forma, prospera parcialmente el cargo de apelación y se impone reconocer tales costos a la contribuyente.

11- De los aspectos relativos a la cuantificación del tributo a cargo de la sociedad demandante resta por definir si en el plenario se acreditó el pago de estampillas al municipio de Medellín por parte de la UT que la actora se tomó como deducción por valor de \$262.049.028. Al efecto, la demandante sostiene que los soportes de tales erogaciones fueron aportados en el anexo 15 de la respuesta al requerimiento especial, mientras que la demandada y el *a quo* coinciden en que tales documentos no obran en el plenario. La contribuyente insistió en su apelación en que tales medios de prueba constan en los folios 3757 a 3777.

En ese orden, de nuevo se discute la existencia dentro del plenario de los soportes de las erogaciones tomadas como gasto por la demandante, esta vez respecto del pago de las estampillas al municipio de Medellín por parte de la UT de las cuales la actora reclama como deducción el 85 %, con lo cual, la Sala pasa a analizar lo probado al respecto en el plenario, sin entrar a decidir sobre los requisitos para la procedencia de la deducción porque es un aspecto no discutido por las partes.

11.1- En los antecedentes administrativos, la Sala encuentra comprobantes de pago emitidos por el municipio de Medellín a la Unión Temporal Generación Colombia 2010, nros. 900926414, del primero de marzo de 2011; 900930168, del 10 de marzo de 2011; 900940019, del 28 de marzo de 2011; 900944733, del 29 de marzo de 2011; 900944747, del 29 de marzo de 2011; 900958940, del 15 de abril de 2011; 900959553, del 27 de abril de 2011; 900977276, del 16 de mayo de 2011; 900987110, del 30 de mayo de 2011; 900997550, del 17 de junio de 2011; 901006095, del 28 de junio de 2011; 901027046, del 27 de julio de 2011; 901041880, del 19 de agosto de 2011; 901042953, del 26 de agosto de 2011; 901053720, del 14 de septiembre de 2011; 901067212, del 29 de septiembre de 2011; 901082624, del 14 de octubre de 2011; 901083112, del 26 de octubre de 2011; 901102157, del 17 de noviembre de 2011; 901109588, del 29 de noviembre de 2011; y 901122387, del 14 de diciembre de 2011; en los cuales consta que de los pagos efectuados por el municipio a la UT por la prestación de servicios de asistencia social se le retuvieron las sumas totales de \$217.628.582 y \$108.814.793, por concepto de estampilla del Adulto Mayor y Universidad de Antioquia, respectivamente (ff. 3757 a 3777).

11.2- Como se ve, esta corporación sí logró identificar los soportes de pago de las estampillas por parte de la UT, lo cual se efectuó mediante retención en la fuente por parte del ente territorial al momento de pagar los servicios prestados a la contratista y, dado que no está en discusión que respecto de ese monto a la contribuyente le corresponde el 85%, la Sala aceptará la deducción por este concepto que fue objeto de rechazo en los actos demandados en la suma de \$262.049.028.

12- En suma, debido a que judicialmente se accedieron a la mayoría de costos y deducciones en disputa, corresponde a esta judicatura fijar una nueva liquidación del tributo a cargo de la sociedad demandante atendiendo también a lo concedido por el tribunal de primera instancia, en los siguientes términos:

Concepto	Liquidación privada	Liquidación de Revisión ⁴	Liquidación CE
(...)	(...)	(...)	(...)
Total ingresos brutos	\$10.650.323.000	\$10.650.323.000	\$10.650.323.000
Devoluciones, descuentos y rebajas	\$117.000	\$117.000	\$117.000
(...)	(...)	(...)	(...)
Total ingresos netos	\$10.650.206.000	\$10.650.206.000	\$10.650.206.000
Costos de venta	\$8.674.791.000	\$7.109.579.000	\$8.652.121.000
Otros costos	\$0	\$0	\$0
Total costos	\$8.674.790.000	\$7.109.579.000	\$8.652.121.000
(...)	(...)	(...)	(...)
Total deducciones	\$1.480.790.000	\$1.205.924.000	\$1.467.973.000
(...)	(...)	(...)	(...)
Renta líquida	\$494.626.000	\$2.334.703.000	\$530.112.000
Renta presuntiva	\$59.622.000	\$59.622.000	\$59.622.000
Rentas exentas	\$0	\$0	\$0
Rentas gravables	\$0	\$0	\$0

⁴ Modificada por la resolución que resolvió el recurso de reconsideración.



Renta líquida gravable	\$494.626.000	\$2.334.703.000	\$530.112.000
(...)	(...)	(...)	(...)
Impuesto sobre la renta gravable	\$163.227.000	\$770.452.000	\$174.937.000
Descuentos tributarios	\$0	0	0
Impuesto neto de renta	\$163.227.000	\$770.452.000	\$174.937.000
(...)	(...)	(...)	(...)
Total impuesto a cargo	\$163.227.000	\$770.452.000	\$174.937.000
(...)	(...)	(...)	(...)
Total retenciones	\$344.137.000	\$344.137.000	\$344.137.000
Saldo a pagar por impuesto	\$0	\$426.315.000	\$0
Sanciones	\$16.162.000	\$961.682.000	\$27.872.000
Total saldo a pagar	\$0	\$1.387.997.000	\$0
o Total saldo a favor	\$164.748.000	\$0	\$141.328.000

13- Adicionalmente, debido a que se mantuvo el rechazo de algunos costos, persiste la inexactitud sancionada en virtud del artículo 647 del ET, sin que se advierta la concurrencia de alguna causal exculpatoria de la multa. Con todo, en atención al principio constitucional de favorabilidad, la Sala calculará la multa al 100 % de la diferencia entre el saldo a favor autoliquidado y el determinado por esta corporación, así:

Factor	Segunda Instancia
Saldo a favor declarado (antes de sanciones)	\$180.910.000
Saldo a favor determinado	\$169.200.000
Base de la sanción	\$11.710.000
Porcentaje	100 %
Sanción de inexactitud determinada	\$11.710.000

14- Superadas las anteriores cuestiones, debe la Sala analizar lo relativo a las sanciones impuestas a la representante legal y revisora fiscal quienes también integran el extremo activo de la contienda. Sobre el particular, las demandantes aseguraron que los actos acusados no identificaron las conductas infractoras que les atribuirían a título de multa del artículo 658-1 del ET. A su turno, adujeron que no se probó ni sustentó cuáles irregularidades debieron advertir para salvaguardar sus responsabilidades, tal como lo tipifica la conducta infractora de la norma mencionada. Sobre ello, la Sala verifica que en los actos acusados la autoridad sustentó que al suscribir la declaración tributaria objeto de revisión, se comprobó la inclusión de costos y deducciones inexistentes que fueron autoliquidados, y que provenían de irregularidades en la contabilidad de la sociedad, sin que cada una de ellas hicieran las salvedades correspondientes al firmar los estados financieros y la declaración tributaria. Debido a que la Sala mantiene el rechazo de algunos de los costos rechazados por la demandada, subsiste la conducta infractora de haber suscrito la declaración tributaria que contenía costos inexistentes, por lo cual, se considera impróspero el cargo de apelación.

Sin perjuicio de lo anterior, debido a que la base para calcular la multa varió, de acuerdo a lo decidido en el punto 12 de estas consideraciones, corresponde ajustar las sanciones impuestas a la representante legal y revisora fiscal de Generación Colombia S. A., al 20 % de la sanción de inexactitud impuesta a la contribuyente. Con lo cual, la multa para cada una de las infractoras, a título de la sanción prevista en el artículo 658-1 del ET, corresponde al monto de \$2.342.000.

15- Finalmente, no se impondrá condena en costas en esta instancia al no estar causadas, conforme al ordinal 8.º del artículo 365 del CGP.

En mérito de lo expuesto, el Consejo de Estado, Sección Cuarta, administrando justicia en nombre de la República de Colombia y por autoridad de la ley,



FALLA

1. **Modificar** la sentencia apelada, la cual quedará así:

*Primero. **Declarar** la nulidad parcial de los actos demandados, de acuerdo a lo considerado en la sentencia de segunda instancia.*

*Segundo. A título de restablecimiento del derecho, **fijar** como liquidación del impuesto de renta de la contribuyente, por el año gravable 2011, y sanción por inexactitud las sumas establecidas en la parte considerativa de la sentencia de segunda instancia. Y **fijar** la multa por la sanción prevista en el artículo 658-1 del ET, a cargo de la representante legal y revisora fiscal de la contribuyente, en la suma de \$2.342.000 para cada una, de acuerdo con lo considerado en la sentencia de segunda instancia.*

Tercero. Sin condena en costas en esta instancia.

2. Sin condena en costas en segunda instancia.

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

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

(Firmado electrónicamente)
JULIO ROBERTO PIZA RODRÍGUEZ
Presidente

(Firmado electrónicamente)
STELLA JEANNETTE CARVAJAL BASTO

(Firmado electrónicamente)
MYRIAM STELLA GUTIÉRREZ ARGÜELLO
Aclaro el voto