



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

**CONSEJERA PONENTE: STELLA JEANNETTE CARVAJAL BASTO**

**Bogotá D.C., diecisiete (17) de noviembre de dos mil veintidós (2022)**

**Referencia:** NULIDAD Y RESTABLECIMIENTO DEL DERECHO  
**Radicación:** 54001-23-33-000-2014-00322-01 (26720)  
**Demandante:** DACOR SAS y otros  
**Demandado:** DIAN  
**Temas:** Renta 2009. Correspondencia. Costos – Prueba. Sanción Representante Legal y Revisor Fiscal

**SENTENCIA SEGUNDA INSTANCIA**

La Sala decide el recurso de apelación interpuesto por la demandante contra la sentencia del 17 de marzo de 2022, proferida por el Tribunal Administrativo de Norte de Santander, que en la parte resolutive dispuso:

*«PRIMERO. DECLARAR LA NULIDAD PARCIAL de la Liquidación Oficial de Revisión No. 072412013000016 del 2 de abril de 2013, correspondiente al impuesto de renta año gravable 2009 del contribuyente CI Sociedad de Comercialización Internacional DACOR LTDA hoy SAS, y de la Resolución No. 900.124 del 30 de abril de 2014, a través de la cual se resuelve el recurso de reconsideración interpuesto contra la anterior, solo en relación con la sanción por inexactitud impuesta, de conformidad con lo anteriormente expuesto.*

*SEGUNDO. A título de restablecimiento del derecho TÉNGASE como valor a pagar a cargo del contribuyente CI Sociedad de Comercialización Internacional DACOR LTDA hoy SAS, por concepto de sanción por inexactitud la suma de 100% de la diferencia entre el saldo a pagar determinado oficialmente y el determinado privadamente, que para el caso es la suma de \$5.973.989.000, de conformidad con lo expuesto en la parte motiva de la presente providencia.*

*TERCERO. NEGAR las demás pretensiones de las demandas.*

*CUARTO. ABSTENERSE de condenar en costas, de conformidad con lo expuesto en la parte motiva de esta providencia (...).*».

**ANTECEDENTES**

El 31 de marzo de 2010, la Sociedad de Comercialización Internacional DACOR LTDA<sup>1</sup>, hoy CI DACOR SAS, presentó la declaración privada del impuesto sobre la renta por el año gravable 2009, en la que registró costos por \$29.694.367.000, renta líquida gravable de \$1.220.758.000 y saldo a pagar por impuesto de \$476.602.000.

Previo Requerimiento Especial 072382012000032 del 3 de julio de 2012 y respuesta al mismo, la División de Gestión de Liquidación de la Dirección Seccional de Impuestos y Aduanas de Cúcuta expidió la Liquidación Oficial de Revisión 072412013000016 del

<sup>1</sup> Según el Certificado de Cámara de Comercio de Cúcuta, la actora registra como actividad principal la 4659, Comercio al por mayor de maquinaria y equipo N.C.P. y como actividad secundaria la 4642, Comercio al por mayor de prendas de vestir.



2 de abril de 2013, en la que modificó la declaración privada para desconocer costos por \$18.102.997.000 -para un total costos de \$11.591.370.000-; liquidar saldo a pagar por impuesto de \$6.450.591.000 e imponer sanción por inexactitud del 160% por \$9.558.382.000, para un total a pagar de \$16.008.973.000. Aplicó además sanción al revisor fiscal y a la representante legal de la sociedad en cuantía de \$97.428.000, cada uno.

Previa interposición del recurso de reconsideración<sup>2</sup>, la Dirección de Gestión Jurídica de la DIAN expidió la Resolución 900.124 del 30 de abril de 2014, que confirmó el acto liquidatorio.

## DEMANDA

La demandante, en ejercicio del medio de control de nulidad y restablecimiento del derecho previsto en el artículo 138 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo, formuló las siguientes pretensiones:

### «DECLARATIVAS:

*PRIMERA. Declarar la nulidad de los actos administrativos que a continuación relaciono:*

*1) RESOLUCIÓN QUE RESUELVE EL RECURSO DE RECONSIDERACIÓN NÚMERO 900.124 de abril 30 de 2014; 2) LIQUIDACIÓN OFICIAL DE REVISIÓN NÚMERO 072412013000016 de abril 02 de 2013; así como el RESTABLECIMIENTO de derechos y la reparación de perjuicios económicos ocasionados con los actos administrativos antes mencionados.*

*SEGUNDA. Que como producto de la anterior declaratoria, se diga que el señor HENRY IVÁN VIVAS DELGADO c.c. 16.610.009 en su condición de Revisor Fiscal de la CI SOCIEDAD DE COMERCIALIZACIÓN INTERNACIONAL DACOR LTDA hoy SAS, identificada con el NIT 807.009.658-4, no debe pagar suma alguna por la sanción que se pretende imponer.*

*TERCERA. Que como producto de la declaratoria de nulidad de los actos administrativos aquí demandados, se diga que la señora LILIAN KARIME MATAMOROS CONTRERAS c.c. 60.356.714 en su condición de Representante Legal de la CI SOCIEDAD DE COMERCIALIZACIÓN INTERNACIONAL DACOR LTDA hoy SAS identificada con el NIT 807.009.658-4, no debe pagar suma alguna por la sanción que se pretende imponer en su contra.*

### CONDENATORIAS

*PRIMERA: Que, a título de Restablecimiento del Derecho se declare que la CI SOCIEDAD DE COMERCIALIZACIÓN INTERNACIONAL DACOR LTDA hoy SAS identificada con el NIT 807.009.658-4 no debe suma de dinero alguno producto de los actos de los que se declara la nulidad e igualmente se condene a la Nación Colombiana, Unidad Administrativa Especial Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, Dirección Seccional de Impuestos de Cúcuta a reintegrar a mi cliente CI SOCIEDAD DE COMERCIALIZACIÓN INTERNACIONAL DACOR LTDA hoy SAS identificada con el NIT 807.009.658-4, los valores que por cualquier concepto tenga que pagar a la DIAN, como consecuencia de la aplicación de los actos demandados, en caso de hacerse efectiva por medios coactivos.*

*SEGUNDA: Que, a título de Restablecimiento del Derecho, igualmente, se condene a la Nación Colombiana, Unidad Administrativa Especial Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, Dirección Seccional de Impuestos de Cúcuta a pagar a CI SOCIEDAD DE COMERCIALIZACIÓN INTERNACIONAL DACOR LTDA hoy SAS identificada con el NIT 807.009.658-4, el monto correspondiente a la pérdida del valor adquisitivo del peso*

<sup>2</sup> Radicado el 4 de junio de 2013.



*Colombiano, y de los intereses por las sumas que esa corporación ordene reintegrar, desde el momento de su causación y hasta que se haga efectivo su fallo respectivo.*

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

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

*QUINTA: Que, se ordene a la Unidad Administrativa Especial Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales-DIAN, Dirección Seccional de Impuestos Nacionales de Cúcuta a dar cumplimiento a las sentencias conforme a lo establecido en los artículos 188, 192 y 195 del Código Contencioso Administrativo».*

Invocó como disposiciones violadas, las siguientes:

- Artículos 2, 4, 6, 29, 83, 95 y 228 de la Constitución Política
- Artículos 87, 177-2, 615, 616, 617, 618, 658-1, 659, 683, 689, 730, 732, 734, 742, 745, 759 y 771-2 del Estatuto Tributario
- Artículos 3 y 137 inciso 2 del CPACA
- Artículo 185 del CPC
- Decreto 2044 de 2007

Como concepto de la violación expuso, en síntesis, lo siguiente:

Los actos acusados vulneraron el debido proceso por indebida valoración probatoria, porque se practicaron pruebas testimoniales<sup>3</sup> que no pudieron ser controvertidas, lo cual limitó el derecho de defensa de la contribuyente.

No hay correspondencia entre el requerimiento especial y la liquidación de revisión, pues mientras el primero se refirió a la imposibilidad de establecer la existencia real de los proveedores, la segunda adujo que no se probó la realidad de las operaciones que originaron los costos discutidos y e incluyó a otros proveedores.

Los actos acusados rechazaron costo de ventas mediante razones «inventadas», contradictorias e imprecisas, y compras sin indicar el motivo del rechazo, desconociendo las pruebas aportadas, lo que constituye falsa motivación. Respecto a los costos, en el requerimiento se confunden las actividades de CI Andina del Norte - contribuyente diferente- con las de CI Dacor SAS.

La sanción por inexactitud se aplicó de forma indebida y carece de sustento normativo<sup>4</sup>. Se impuso sanción al representante legal y al revisor fiscal por firmar la declaración de renta, conducta no tipificada en el artículo 658-1 del ET. Operó la caducidad de la facultad sancionatoria, pues la sanción se impuso cuatro años después de la firma de la declaración.

<sup>3</sup> No individualizadas por la demandante.

<sup>4</sup> La actora no explicó las razones que fundan su afirmación, ni alegó diferencia de criterio.



## OPOSICIÓN

La DIAN se opuso a las pretensiones de la demanda con fundamento en lo siguiente:

No se vulneró el debido proceso de la contribuyente, pues los actos acusados son acordes con la normativa aplicable y con las pruebas del proceso, y la actora ejerció su derecho de defensa sin desvirtuar las glosas propuestas.

Hay correspondencia entre el requerimiento especial y la liquidación de revisión, dado que cuestionaron los mismos conceptos. El hecho de que en la liquidación oficial se analizara la actividad del proveedor y su situación económica no implica un cambio de motivación, y aunque el acto de trámite no relacionó la totalidad de los proveedores, estos estaban incluidos en el acta de inspección tributaria, que forma parte del mismo.

Se rechazaron costos por cuenta de operaciones de compra irreales.

Se configuró inexactitud sancionable, pues la demandante registró costos inexistentes que derivaron un menor saldo a pagar. La representante legal y el revisor fiscal de la sociedad fueron sancionados, porque la primera suscribió la declaración tributaria que contenía datos irregulares, y el segundo conoció la contabilidad donde figuraban costos inexistentes. En materia sancionatoria a los procesos de determinación les aplican los términos establecidos en el Estatuto Tributario para tales procesos.

## AUDIENCIA INICIAL

En la audiencia inicial del 23 de junio de 2015 se precisó que no se presentaron irregularidades procesales y nulidades, ni se solicitaron medidas cautelares, y se fijó el litigio en establecer la legalidad de los actos administrativos acusados. Se tuvieron como pruebas las aportadas con la demanda y la contestación y se decretó dictamen pericial, interrogatorio de parte del revisor fiscal y el testimonio de un proveedor.

## SENTENCIA

El Tribunal declaró la nulidad parcial de los actos administrativos demandados para reliquidar al 100% la sanción por inexactitud impuesta en los actos acusados, sin condenar en costas, con fundamento en las siguientes consideraciones:

Los conceptos declarados fueron desvirtuados por la DIAN en ejercicio de sus facultades de fiscalización. No se vulneró el debido proceso, por cuanto el requerimiento especial concretó la propuesta de modificación de la liquidación privada y permitió a la contribuyente controvertirla. Esta actuación contenía las declaraciones de terceros cuestionadas por la actora, que hacen parte integral del expediente administrativo, sobre las cuales no se pronunció.

Hay correspondencia entre el requerimiento especial y la liquidación de revisión, que coinciden en cuanto los fundamentos de hecho y de derecho que soportaron el rechazo de costos. Que por error de digitación se aludiera a un tercero no basta para anular los actos acusados, y los proveedores, en su totalidad, fueron relacionados en el acta de inspección tributaria que forma parte del requerimiento especial.



No se incurre en falsa motivación, en razón a que los actos demandados se sustentaron en la normativa aplicable y en la valoración en sana crítica de las pruebas recaudadas (*documentos, visitas y cruces de información, entre otros*), que evidenciaron la inexistencia de las transacciones asociadas a los costos rechazados y despojaron de credibilidad a la contabilidad y demás documentos aportados como soporte del costo.

Por favorabilidad se reduce la sanción por inexactitud impuesta al 100%, que procede por la inclusión de datos equivocados de los que derivaron en un menor valor a pagar; al dar fe del contenido de la declaración privada de renta con irregularidades, el revisor fiscal y la representante legal de la empresa se hicieron acreedores a la sanción de los artículos 658-1 y 659 del ET. En los asuntos de determinación oficial de los impuestos no aplica la regla general de caducidad de la facultad sancionatoria.

### **RECURSO DE APELACIÓN**

La demandante apeló la sentencia, por las siguientes razones:

Los actos acusados vulneraron el debido proceso al practicar pruebas testimoniales que no pudieron ser controvertidas, sin que haya lugar a dar traslado de los testimonios practicados con la notificación del requerimiento especial.

No hay congruencia entre el requerimiento especial y la liquidación oficial de revisión, pues el primero se refirió a la imposibilidad de establecer la existencia de proveedores, y la segunda adujo que no se probó la realidad de las operaciones constitutivas de costos y relacionó proveedores no mencionados en el requerimiento especial.

Los actos acusados transgredieron la normativa aplicable al rechazar los costos cuestionados sin observar la contabilidad y las facturas aportadas y se expidieron con falsa motivación, pues confunden las actividades de un tercero con las de la sociedad.

La sanción por inexactitud carece de fundamento legal y se impuso sanción al representante legal por firmar la declaración de renta, conducta que no tipifica los supuestos imponibles del artículo 658-1 del ET. Operó la caducidad de la facultad sancionatoria frente al representante legal, pues la sanción se impuso cuatro años después de la firma de la declaración.

### **OPOSICIÓN A LA APELACIÓN**

Como no se requirió decretar pruebas en segunda instancia, no se dio traslado para alegar de conclusión -art. 247 CPACA-. Las partes y el Ministerio Público no intervinieron.

### **CONSIDERACIONES DE LA SALA**

Se decide sobre la legalidad de los actos que modificaron la declaración del impuesto sobre la renta del año gravable 2009, presentada por CI DACOR SAS.

En los términos del recurso de apelación interpuesto por la demandante, se debe establecer si: (i) se violó el debido proceso; (ii) se transgredió el principio de





correspondencia entre el requerimiento especial y la liquidación de revisión; (iii) procede el desconocimiento de costos; (iv) proceden la sanciones por inexactitud y las impuestas a la representante legal y al revisor fiscal.

### **Violación al debido proceso**

La demandante aduce que se violó el debido proceso al practicar testimonios que no pudo controvertir, cuyo traslado no podía darse con la notificación del requerimiento especial.

El artículo 746 del ET establece la presunción de veracidad de las declaraciones tributarias, al señalar que «*Se consideran ciertos los hechos consignados en las declaraciones tributarias, en las correcciones a las mismas o en las respuestas a requerimientos administrativos, siempre y cuando sobre tales hechos, no se haya solicitado una comprobación especial, ni la ley la exija*».

La Sala ha dicho que la anterior disposición establece una presunción legal, en tanto la contribuyente no está exenta de demostrar los hechos consignados en sus declaraciones tributarias, correcciones a las mismas o en las respuestas a requerimientos administrativos<sup>5</sup>.

Lo anterior implica que dicha presunción admite prueba en contrario y que la autoridad fiscal, para asegurar el «*efectivo cumplimiento de las normas sustanciales*», puede desvirtuarla mediante el ejercicio de las facultades de fiscalización e investigación previstas en el artículo 684 del ET<sup>6</sup>.

Así pues, es a la autoridad tributaria a quien corresponde desvirtuar la veracidad de las declaraciones tributarias y de las respuestas a los requerimientos; lo que ante una comprobación especial o una exigencia legal, corre por cuenta del contribuyente<sup>7</sup>.

Ahora bien, el artículo 742 del ET señala que la determinación de tributos se debe fundar en los hechos que aparezcan probados en el expediente, y son admisibles los medios de prueba legalmente aceptados por la legislación fiscal y por la legislación civil<sup>8</sup>; no obstante, el artículo 743 *ib.* señala que la idoneidad<sup>9</sup> de los mismos depende de las exigencias legales para demostrar determinados hechos.

En cuanto a la incorporación de pruebas al proceso, el artículo 744 *ib.* prevé que deben formar parte de la declaración, haber sido allegadas en desarrollo de la facultad de

<sup>5</sup> Entre otras, sentencias del 1º de marzo de 2012, Exp. 17568, C.P. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas; del 7 de mayo de 2015, Exp. 20580, C.P. Carmen Teresa Ortiz de Rodríguez; del 13 de agosto de 2015, Exp. 20822, C.P. Martha Teresa Ortiz de Rodríguez, del 25 de octubre de 2017, Exp. 20762 C.P. Julio Roberto Piza Rodríguez y del 3 de mayo de 2018, Exp. 20727, C.P. Stella Jeannette Carvajal Basto.

<sup>6</sup> E.T. «Art. 684. *Facultades de fiscalización e investigación. La Administración Tributaria tiene amplias facultades de fiscalización e investigación para asegurar el efectivo cumplimiento de las normas sustanciales. Para tal efecto podrá:*

a. *Verificar la exactitud de las declaraciones u otros informes, cuando lo considere necesario.*

b. *Adelantar las investigaciones que estime convenientes para establecer la ocurrencia de hechos generadores de obligaciones tributarias, no declarados.*

c. *Citar o requerir al contribuyente o a terceros para que rindan informes o contesten interrogatorios.*

d. *Exigir del contribuyente o de terceros la presentación de documentos que registren sus operaciones cuando unos u otros estén obligados a llevar libros registrados.*

e. *Ordenar la exhibición y examen parcial de los libros, comprobantes y documentos, tanto del contribuyente como de terceros, legalmente obligados a llevar contabilidad.*

f. *En general, efectuar todas las diligencias necesarias para la correcta y oportuna determinación de los impuestos, facilitando al contribuyente la aclaración de toda duda u omisión que conduzca a una correcta determinación (...).*».

<sup>7</sup> Artículo 746 del ET.

<sup>8</sup> Código de Procedimiento Civil (hoy Código General del Proceso).

<sup>9</sup> Aptitud legal que tiene una prueba para demostrar determinado hecho.



fiscalización e investigación o en cumplimiento del deber de información, haberse acompañado o solicitado en la respuesta al requerimiento especial o en su ampliación, haberse acompañado al memorial del recurso o pedido en este, o haberse practicado de oficio, entre otras circunstancias<sup>10</sup>.

Lo anterior supone que en la respuesta al requerimiento especial y con el recurso de reconsideración, la contribuyente puede controvertir las pruebas presentadas por la autoridad fiscal en desarrollo de las facultades de fiscalización e investigación, mediante la incorporación de las pruebas que considere pertinentes, las cuales deben ser valoradas por la autoridad fiscal por constituir una garantía del debido proceso y de los derechos de defensa y de contradicción.

Además, la Sala ha dicho que<sup>11</sup> «con la demanda se pueden presentar las pruebas necesarias para demostrar el derecho pretendido -como ocurre en este caso-, lo cual exige que el juez las valore y determine si cumplen la finalidad llevar certeza en relación con los hechos que se pretenden demostrar».

En el expediente está acreditado que los testimonios de terceros se obtuvieron dentro de la inspección tributaria ordenada mediante Auto 07238201100052, notificado a la actora el 22 de noviembre de 2011, conforme lo previsto en el artículo 779-1 del E.T.

De conformidad con el literal c) del artículo 684 del ET, y del artículo 750 *ib.*<sup>12</sup>, las informaciones suministradas por terceros bajo juramento ante la Administración relacionadas con obligaciones tributarias de obligados tributarios, constituyen prueba testimonial y están sujetos a los principios de publicidad y contradicción, que se ejercen en las oportunidades procesales prevista para ello, que incluyen la respuesta al requerimiento especial.

En el caso concreto, durante la investigación administrativa *—antes de la expedición y notificación del requerimiento especial—*, la DIAN recaudó los testimonios de Luis Ernesto Hernández Gómez, Jairo Homero Avendaño Velasco y Ángel Miguel Sarmiento Pérez, quienes figuraban como proveedores de la contribuyente, con el objeto de corroborar la existencia de transacciones comerciales realizadas con la sociedad demandante, los cuales se enmarcan en los supuestos del artículo 750 del ET.

Como la contribuyente se vinculó formalmente al proceso con el Requerimiento Especial 072382012000032 del 3 de julio de 2012, en el cual se concretó la propuesta de modificación de la declaración tributaria y se enlistaron los testimonios aludidos, pudo ejercer su derecho de defensa y de contradicción en la respuesta al mismo y controvertir la citada prueba testimonial sin que lo hiciera, lo cual indica que no se violó el debido proceso. Lo anterior, teniendo en cuenta que la actora conoció tales testimonios, pues en escrito del 23 de julio de 2012, solicitó copia del expediente, donde figuran los testimonios debatidos, entregadas el 1.º de agosto de 2012<sup>13</sup>. No prospera el cargo.

<sup>10</sup> Sentencias del 4 de octubre de 2018, Exp 19778, del 5 de febrero de 2019, Exp. 20851, del 12 de febrero de 2019, Exp. 22156 y del 5 de marzo de 2020, Exp. 21687, C.P. Stella Jeannette Carvajal Basto.

<sup>11</sup> Sentencia del 14 de junio de 2018, Exp. 21061, C.P. Stella Jeannette Carvajal Basto.

<sup>12</sup> “Los hechos consignados en las declaraciones tributarias de terceros, en informaciones rendidas bajo juramento ante las oficinas de impuestos, o en escritos dirigidos a éstas, o en respuestas de éstos a requerimientos administrativos, relacionados con obligaciones tributarias del contribuyente, se tendrán como testimonio, sujeto a los principios de publicidad y contradicción de la prueba”.

<sup>13</sup> Fls. 1348, 1359 y 1414 del c.a.a.



## Principio de correspondencia<sup>14</sup>

La actora argumentó que se violó el principio de correspondencia, en razón a que el requerimiento especial refirió a la imposibilidad de establecer la existencia de proveedores, mientras que la liquidación oficial de revisión aludió que no se pudo probar la realidad de las operaciones que dieron lugar a los costos discutidos.

El artículo 711 del Estatuto Tributario establece que «*La liquidación de revisión deberá contraerse exclusivamente a la declaración del contribuyente y a los hechos que hubieren sido contemplados en el requerimiento especial o en su ampliación si la hubiere*». Al respecto, la Sala precisó<sup>15</sup> que «*la relación, enlace o concatenación que se exige respecto de esos actos jurídicos se debe derivar de los “hechos” de manera que, si los reportados en el denuncia privado son los mismos glosados en el requerimiento especial y en la liquidación oficial, no se configura la violación del principio de correspondencia*».

En el caso concreto, el requerimiento especial propuso desconocer costo de compras por \$18.102.997.000, por considerar, con fundamento en los documentos aportados por la contribuyente y los recaudados mediante inspección tributaria, así como en los cruces de información practicados, que no estaban soportados.

Por su parte la liquidación de revisión, frente a las argumentaciones y documentos aportados con la respuesta al requerimiento, precisó que no se cumple lo dispuesto en los artículos 58 y 771-2 del ET, pues se estableció «*la inexistencia de las operaciones de compra entre la CI SOCIEDAD DE COMERCIALIZACIÓN INTERNACIONAL DACOR LTDA. y sus proveedores, como por ejemplo: no fue posible ubicarlos o no dieron respuesta a la DIAN, no se evidencia la existencia de establecimiento de comercio, niegan las transacciones, son omisos en la presentación de algunas declaraciones de renta o ventas [...]*», y respecto de los proveedores no relacionados en el requerimiento especial, advirtió que «*si bien es cierto, que respecto de algunos proveedores no se hizo mención expresa dentro del Requerimiento Especial, también lo es que en el Acta de Inspección Tributaria se incluyó a la totalidad de los proveedores, acta de inspección tributaria que hace parte integral del requerimiento especial*».

Se advierte que, tanto el acto preparatorio como el de determinación, cuestionaron la realidad de las operaciones que dieron lugar al costo de ventas declarado por la contribuyente en su declaración tributaria, y que los hechos que motivaron su expedición son los mismos, pues se concretan en la demostración de la existencia de las operaciones que dieron lugar a las erogaciones señaladas por cuenta de las pruebas recaudadas en el procedimiento. No prospera el cargo.

## Costos

El artículo 771-2 del E.T. establece que la prueba documental idónea para la procedencia de los costos y deducciones en el impuesto de renta son las facturas que cumplen con los requisitos de los artículos 617<sup>16</sup> y 618<sup>17</sup> del ET. Sin embargo, esto no

<sup>14</sup> Sentencia del 19 de mayo de 2022, Exp. 25323, CP. Stella Jeannette Carvajal Basto.

<sup>15</sup> Sentencias del 21 de febrero de 2019, Exp. 22510, CP. Jorge Octavio Ramírez Ramírez, que reiteró la sentencia del 10 de marzo de 2011, Exp. 17075, CP. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas, del 26 de julio de 2018, Exp. 20947 y del 4 de octubre de 2018, Exp. 19778, C. P. Stella Jeannette Carvajal Basto.

<sup>16</sup> b) Apellidos y nombre o razón y NIT del vendedor o de quien presta el servicio.

c) Apellidos y nombre o razón social y NIT del adquirente de los bienes o servicios, junto con la discriminación del IVA pagado.

d) Llevar un número que corresponda a un sistema de numeración consecutiva de facturas de venta.

e) Fecha de su expedición.

f) Descripción específica o genérica de los artículos vendidos o servicios prestados.

g) Valor total de la operación.

<sup>17</sup> Los adquirentes de bienes corporales muebles o de servicios, de exigir las facturas o documentos equivalentes establecidos en las normas legales y de exhibirlas cuando la Administración Tributaria así lo exija.





impide que la Administración despliegue su facultad fiscalizadora, para corroborar la veracidad de las transacciones económicas que dieron lugar a dichos costos.

La Corte Constitucional declaró exequibles los incisos 1 y 2 del artículo 771-2 del ET, pues si bien el legislador «estableció que para la procedencia de costos y deducciones en el impuesto sobre la renta se requerirá de facturas o documentos equivalentes que le permitan adquirir la certeza sobre datos necesarios para la determinación del impuesto<sup>18</sup>», ello no «no impide que la DIAN ejerza su facultad fiscalizadora para verificar la realidad de la transacción. En esa medida, debe entenderse que el artículo 771-2 del Estatuto Tributario no limita la facultad comprobatoria de la Administración. Por tal razón, si en ejercicio de la facultad fiscalizadora la DIAN logra probar la inexistencia de las transacciones aun cuando el contribuyente pretenda acreditarlas con facturas o documentos equivalentes, los costos y deducciones en el impuesto sobre la renta pueden ser rechazados<sup>19</sup>».

Según el Certificado de Existencia y Representación expedido por la Cámara de Comercio de Cúcuta, CI DACOR SAS se constituyó por pública 1584 de la Notaría Quinta de Cúcuta el 2 de agosto de 2004 y tiene por objeto social «LA COMERCIALIZACIÓN Y VENTA DE PRODUCTOS COLOMBIANOS EN EL EXTERIOR, ADQUIRIDA EN EL MERCADO INTERNO Y FABRICADA POR PRODUCTORES SOCIOS DE LA MISMA. EXPORTACIÓN Y COMERCIALIZACIÓN DE MERCANCIAS TALES COMO: MADERAS, MACHIMBRE, REPUESTOS DE REFRIGERACIÓN, TEXTILES Y PRENDAS DE VESTIR, CONFECCIONES, CALZADO, ARTÍCULOS DE MARROQUINERÍA EN GENERAL, Y TODO LO RELACIONADO CON PIELS, ARTÍCULOS DE DECORACIÓN, ARTÍCULOS DE VIDRIO, PLÁSTICO, HIERRO, Y ARTÍCULOS DE FERRETERÍA, JUGUETERÍA, PAPEL, CARTÓN, PRODUCTOS AGRÍCOLAS Y PECUARIOS, MATERIALES DE CONSTRUCCIÓN, MAQUINARIA AGRÍCOLA E INDUSTRIAL, EQUIPOS Y REPUESTOS, PRODUCTOS DEL SECTOR AGROPECUARIO, CARNES Y DESPOJOS, COMESTIBLES, PESCADOS, MOLUSCOS, LECHES Y PRODUCTOS LÁCTEOS, HUEVOS DE AVE, ETC.».

En la declaración del impuesto sobre la renta del año 2009, la demandante registró un total de costos por \$29.694.367.000, renta líquida gravable de \$1.220.758.000 y saldo a pagar por impuesto de \$476.602.000. Y en la liquidación oficial de revisión, por la cual se modificó la declaración del periodo en discusión, la DIAN rechazó parte de los costos en la suma de \$18.102.997.000 -para un total costos de \$11.591.370.000-, por compras a proveedores frente a los cuales se cuestionó la realidad de las operaciones.

El motivo del rechazo se dio porque la DIAN, con fundamento en las pruebas del proceso, desvirtuó la contabilidad, las facturas y demás documentos aportados por la demandante, por compras que supuestamente realizó a los siguientes proveedores:

	NIT	NOMBRE O RAZÓN SOCIAL	VALOR RECHAZO LOR
1	900.267.363	COOP. COMER. DE SANTANDER	768.825.000
2	13.926.274	REYES GELVER	1.213.758.500
3	13.442.400	HERNÁNDEZ GÓMEZ LUIS ERNESTO	2.439.314.383
4	13.458.532	RAMÍREZ ÁLVAREZ CARLOS ARTURO	1.023.259.380
5	13.217.426	GONZÁLEZ JOSÉ EDUARDO	1.142.375.515
6	79.323.649	URUEÑA CUJINO JUAN CARLOS	1.400.915.838
7	13.251.579	AVENDAÑO VELASCO JAIRO HOMERO	4.598.247.600
8	27.604.172	ARENAS TORRADO MARÍA LUZ DARY	587.427.555
9	13.436.654	OLARTE ÓSCAR	407.832.000
10	900.151.778	COO. COMERC. AGROPECUARIA	776.925.500
11	17.549.968	MORA JULIO MODESTO	89.325.000
12	13.720.150	IZBÁN CASTELLANOS MARTÍNEZ	164.950.000
13	91.300.554	ARIZA ALBERTO	167.700.000
14	17.526.711	PORRAS ALONSO	230.350.000
15	900.156.269	COPRO AGRÍCOLA	1.568.160.000
16	13.905.434	RAMÍREZ GUERRERO HERVIN	72.583.500
17	96.186.145	CHÁVEZ CARREÑO LUIS	82.890.000
18	1.992.274	PÁEZ JOSÉ DANIEL	248.940.000
19	88.215.897	ARIZA GERARDO	281.922.000

<sup>18</sup> Sentencia C-733 de 2003, MP. Dra. Clara Inés Vargas Hernández.

<sup>19</sup> Sentencia de 11 de mayo de 2017, Exp. 21373, CP. Milton Chaves García.



20	88.115.802	MARTÍNEZ JOSÉ DOMINGO	837.295.000
		<b>TOTAL</b>	<b>18.102.996.771</b>

Para ese fin, mediante inspección tributaria, visitas de verificación, cruces de información, testimonios<sup>20</sup>, e indicios se demostró, que:

- **COOPERATIVA DE COMERCIANTES DE SANTANDER COOPERCOSAN.** Con este tercero la contribuyente contabilizó, reportó y declaró costos por compra de empaques por \$768.825.000. Por solicitud de la Dirección Seccional de impuestos y Aduanas de Bucaramanga a la Seccional de Cúcuta se realizó cruce de información con el proveedor, encontrando que la dirección registrada en el RUT corresponde a un apartamento de uso residencial y, según el portero del conjunto, la persona que figura como representante legal no reside allí. La Cooperativa fue creada en el año 2009, con un patrimonio líquido de \$23.844.000 y concedió créditos por \$2.567.000.000 en supuestas compras sin respaldo económicos, otorgó créditos a los supuestos clientes por \$2.586.000.000 y en el año 2010 se encuentra completamente inactiva. Se cuestionó que con dicho patrimonio haya realizado transacciones en 2009 por sumas cuantiosas, pues supuestamente vendió productos por \$159.641.657.000 y compró insumos por \$158.925.134.000.
- **Reyes Gelper:** Con este tercero la sociedad demandante contabilizó, reportó y declaró compras de ganado en pie por valor de \$1.213.758.500 y el saldo pendiente de pago al 31 de diciembre de 2009 fue de \$87.469.000. Por requerimiento efectuado, el proveedor informó que en 2009 vendió a la actora aproximadamente 838 cabezas de ganado en pie, que no posee finca para la cría del ganado, que su actividad es la comercialización, que no posee propiedad ni contrato de arrendamiento sobre bien, que no posee cuentas pendientes a 31 de diciembre de 2009 y que el transporte del ganado lo asume el comprador. No registra declaraciones de impuestos por los años 2008 ni 2009, pese a que realizó transacciones por sumas superiores a \$2.500.000.000 por ventas y por \$2.384.122.000 por compras. No aportó documento alguno que acreditara las transacciones con la sociedad demandante. No registra cuentas bancarias en las que canalice los dineros de sus operaciones.
- **Hernández Gómez Luis Ernesto y/o Comercializadora Mervisa Quinto.** El auto de verificación a este proveedor fue devuelto por el correo por la causal no se conoce al destinatario, y fue publicado en la página web de la DIAN el 8 de junio de 2012. Se efectuó la búsqueda de la dirección registrada en el RUT del proveedor, en la que informan no conocerlo. Se preguntó en la casa de al lado si lo conocían e informaron era un arrendado en casa de habitación, pues allí no ha funcionado empresa alguna. En diligencia de declaración juramentada, el proveedor manifestó que en el año 2009 se dedicó al comercio de ropa para dama, caballeros y niños en un local ubicado en el barrio La Libertad, sitio que utiliza como depósito y que vendía al detal en las calles. Manifiesta no conocer a la empresa CI DACOR SAS, que no ha efectuado ventas a dicha empresa y que nunca ha presentado declaración de renta. Verificada la contabilidad de la sociedad CI DACOR SAS, figura en el auxiliar movimiento de terceros la compra efectuada a dicho proveedor por concepto de fumigadoras, tejidos y guadañadoras por la suma de \$2.439.314.383, con pagos efectuados en efectivo, sin poderse comprobar la realización de las transacciones.
- **Ramírez Álvarez Carlos Arturo y/o Comercializadora y Distribuidora Grekha.** Figura como proveedor, al efectuar venta de guadañadoras y tejidos con hilados por valor de \$1.023.259.380 y que el saldo pendiente de pago a 31 de diciembre de 2009 es por el mismo valor. El auto de verificación fue devuelto por el correo por dirección incorrecta, razón por la cual fue publicado en la página web de la DIAN el 9 de junio de 2012. Se realizó visita a la dirección registrada en el RUT por el proveedor, encontrando que la misma no existe. El proveedor presentó declaración por el impuesto a las ventas desde el 1 bimestre de 2009 al 6 bimestre de 2010, pero no declaró renta por los años 2009 a 2011. En la contabilidad de CI DACOR SAS figura en el auxiliar movimiento de terceros la compra efectuada a dicho proveedor por el concepto y valor ya citados, no obstante no se pudieron

<sup>20</sup> En los que se manifestó desconocer a algunos de los proveedores, o desconocer su residencia o actividad.



comprobar las transacciones reportadas al evidenciarse que la dirección registrada en el RUT no existe y que no ha presentado declaraciones de renta.

- **González José Eduardo.** Figura como proveedor de la sociedad demandante, al efectuar ventas de carne por el valor de \$1.142.375.515. El auto de verificación al proveedor fue devuelto por dirección incorrecta, razón por la cual fue publicado en la página web de la DIAN el 9 de junio de 2012. Se procedió a efectuar la búsqueda de la dirección reportada en el RUT y la dirección no existe. Consultada con una vecina del sector, se informa que no conoce al proveedor y que ese lugar es residencial, por lo que no hay empresas en el sector. No se pudo establecer la realidad de las operaciones. Respecto de los pagos efectuados al señor González, se advirtió que aun cuando se cancelaron con cheques al proveedor, fueron cobrados por otras personas por segundo endoso. En el caso particular del cheque 1036, el número de la cédula no corresponde al del señor González y, en otros casos, fueron girados a la representante legal de la sociedad actora.
- **Urueña Cujíño Juan Carlos y/o Comercializadora Kaymanta 2.** Verificada la contabilidad de la sociedad demandante, figura en el auxiliar movimiento de un tercero la contabilización de las compras efectuadas a dicho proveedor por concepto de guadañadoras y tejidos por la suma de \$1.400.915.838, los pagos fueron realizados en efectivo y al 31 de diciembre de 2009 reporta un saldo a pagar de \$799.389.600. Se realizó visita en la dirección registrada en el RUT por el proveedor, la cual fue atendida por el hermano de este, quien manifestó que el lugar corresponde a la casa de habitación de sus padres, en la cual se evidencia que no existe establecimiento de comercio. Al momento de la visita señala que su hermano se encuentra en la ciudad de Valencia, Venezuela, y que no conoce número de teléfono para comunicarse. Se le solicita informar al proveedor que debe presentarse ante la DIAN con los documentos que soporten las transacciones efectuadas con CI DACOR SAS, lo que no ocurrió. Al proveedor le figuran declaraciones presentadas por el impuesto a las ventas desde el 1 bimestre de 2009 al 5 bimestre de 2010, pero no declaró renta. Conforme con el cruce efectuado con la Registraduría Nacional del Estado Civil, el número de cédula del proveedor fue bajada del sistema por pérdida o suspensión de derechos políticos.
- **Avendaño Velasco Jairo Homero.** Verificada la contabilidad de la sociedad demandante, figura en el auxiliar movimiento de un tercero la contabilización de las compras efectuadas a dicho proveedor por concepto de mármol troceado y carbonato de calcio por la suma de \$4.598.247.600. Los pagos fueron realizados mediante cheques al Banco BBVA números 1330 y 1333 y en efectivo al 31 de diciembre de 2009 reporta un saldo a pagar de \$10.472.016.600 de los cuales \$6.755.769.000 corresponden a saldos pendientes del año 2008. En la visita realizada a la dirección reportada en el RUT se encontró que el proveedor ya no es propietario del inmueble, por lo que se indicó que en caso de contacto con, se le informara que debía presentarse ante la DIAN. El referido proveedor acudió a la entidad y se le tomó una declaración juramentada en la que señaló que conocía a la sociedad CI DACOR SAS, con quien ha tenido venta de minerales como el carbonato de calcio, mármoles y varita y que no se acuerda de la cuantía vendida, por lo que se comprometió en allegar soportes de su dicho. La documentación aportada no da certeza de las transacciones comerciales con CI DACOR SAS, pues analizada la capacidad financiera del proveedor, así como el comportamiento de los años 2009 y 2010, se advirtió que aun cuando se le adeuda a 31 de diciembre de 2008 la suma de \$6.755.769.000, siguió suministrando mercancía a crédito hasta el monto de \$10.472.016.600 a 31 de diciembre de 2009, valores que dicho proveedor no reportó, pues no presenta declaraciones de renta por los años 2009 a 2011.
- **Arenas Torrado María Luz Dary.** En la visita efectuada a la dirección registrada en el RUT no se encontró a la proveedora. En el lugar manifestaron que un año atrás se trasladó a Venezuela y que allí tenía arrendada una habitación. No ha funcionado empresa en dicho lugar. Se dejó razón con la persona que atendió la visita, para que acudiera a la DIAN a explicar las operaciones efectuadas en 2009 con CI DACOR SAS, sin obtener respuesta. No le figuran declaraciones presentadas.
- **Olarte Óscar.** La visita efectuada a la dirección registrada en el RUT fue atendida por la cónyuge del proveedor, quien manifestó que éste se dedica a conducir un camión en



distintas ciudades, transportando carga. Se indicó que por favor informara al proveedor que debía presentarse en la DIAN. En la dirección funciona casa de habitación, no empresa. En la declaración de renta presentada en 2009, el señor Olarte registró ingresos por \$26.920.000 y costos por \$720.000. Verificada la contabilidad de CI DACOR SAS, figura en el auxiliar movimiento de un tercero la contabilización de las compras efectuadas a dicho proveedor por concepto de ganado en pie, por la suma de \$407.832.000, pagos efectuados en efectivo y a 31 de diciembre de 2009 reporta un saldo a pagar de \$175.047.000, lo cual no se logró comprobar, pues el señor Olarte no reconoció el ingreso registrado por el contribuyente.

- **Cooperativa Comercializadora Agropecuaria.** Verificada la contabilidad de la sociedad demandante, figura en el auxiliar movimiento de terceros la contabilización de las compras efectuadas a dicho proveedor por concepto de empaques y embalajes por \$776.925.500. La visita a la dirección registrada en el RUT fue atendida por la ex esposa del señor Ángel Sarmiento, quien manifiesta que el citado es dueño de la cooperativa y que ocupa una habitación en el lugar, en donde va a quedarse *"de vez en cuando"*, pero que la casa es de su propiedad. La dirección, como se ve, corresponde a una casa de habitación, donde se observa que no funciona la cooperativa, sino que se elaboran prendas de vestir por encargo. El citado compareció a rendir declaración ante la DIAN, y manifestó que era el representante legal de la cooperativa, que tuvo relaciones comerciales con la demandante al venderle costales de fibra, los cuales fueron pagados en efectivo y a cuotas, que no conoce al gerente o los socios, pues los contactos los efectuó la secretaria de la cooperativa. Adujo que los soportes los aportaría posteriormente, lo cual no ocurrió. No se pudo comprobar la realización de las transacciones económicas, dado el comportamiento financiero de la cooperativa, pues todas sus transacciones fueron en efectivo, sin ingreso al sistema financiero.
- **Mora Julio Modesto.** Verificada la contabilidad de la sociedad demandante, figura en el auxiliar movimiento de terceros la contabilización de las compras efectuadas a dicho proveedor por concepto de ganado en pie por \$89.325.000, con pagos efectuados en efectivo. No se pudo comprobar la realidad de la operación, por cuanto no dio respuesta a los requerimientos de la DIAN y siendo pago en efectivo, tampoco se pudo comprobar la operación ni la extinción de la obligación.
- **Izbán Castellanos Martínez.** No se pudo comprobar la realidad de la operación de compra venta dado que no dio respuesta al requerimiento de la información, y siendo pago en efectivo, tampoco se pudo comprobar la operación ni la extinción de la obligación. En la declaración de renta de 2009 informa ingresos por \$50.129.000, inferiores a los reportados por CI DACOR SAS.
- **Ariza Puentes Luis Alberto.** El proveedor dio respuesta al requerimiento proferido por la DIAN, señalando que es comercializador de ganado y que vendió a la actora 209 cabezas de ganado por un valor de \$281.922.000, valores que no coinciden con los registrados por la comercializadora. Señala que le pagaron mediante cheques, pero la contabilidad dice que fue en efectivo. Tampoco aporta relación de costos directos o indirectos, guía de transporte de ganado, no informa a quienes adquiere las reses, no tiene predios a su nombre, ni en arriendo. No le aparece registro de declaración de renta por el año 2009.
- **Porras Alonso.** Verificada la contabilidad de la sociedad demandante, figura en el auxiliar movimiento de un tercero la contabilización de las compras efectuadas a dicho proveedor por concepto de ganado en pie por \$583.576.660, pagados en efectivo, suma diferente de la reportada por la comercializadora por \$230.350.000. No declaró renta por el año 2009 y no dio respuesta al requerimiento ordinario, por lo que no fue posible confirmar la realidad de las operaciones.
- **Copro Agrícola.** Verificada la contabilidad de la sociedad demandante, figura en el auxiliar movimiento de un tercero la contabilización de las compras efectuadas a dicho proveedor por concepto de mármol troceado por \$1568.160.000, efectuados en efectivo. A 31 de diciembre de 2009 se adeudaban 522.720.000 a dicho proveedor. El requerimiento ordinario fue devuelto por el correo al no conocerse el destinatario, razón por la cual fue publicado en la página web de la DIAN el 8 de junio de 2012. Como quiera que no fue





posible ubicar al proveedor en la dirección registrada en el RUT y que los pagos fueron en efectivo, no se pudo establecer la veracidad de las operaciones.

- Los señores Ramírez Guerrero Hervin, José Daniel Páez, Ariza Gerardo y Martínez José Domingo no figuran inscritos en el RUT ni pudieron ser localizados. El NIT que identifica al proveedor Chávez Carreño Luis pertenece a otra persona de nombre Gómez Castellanos Hernando.

La Sala ha dicho que si bien para la procedencia de costos, gastos e impuestos descontables, la normativa tributaria exige factura o documento equivalente, según corresponda, esto no excluye la posibilidad de verificar, mediante la práctica de diferentes medios probatorios<sup>21</sup> la realidad o sustancialidad de la operación. Por tal razón, si en ejercicio de la facultad fiscalizadora la DIAN encuentra que las operaciones respaldadas en facturas o documentos equivalentes carecen de sustento, procede su rechazo, caso en el cual la parte interesada en hacer valer los costos, gastos o descontables debe desplegar la actividad probatoria que corresponda, para acreditar la existencia de la operación formalmente demostrada.

Conforme a lo anterior, del análisis en sana crítica de las pruebas recaudadas y practicadas, se advierte que la DIAN confrontó y desvirtuó la contabilidad y los documentos presentados por la contribuyente respecto de las operaciones informadas, y demostró la inexistencia de las mismas con los citados proveedores, aspecto que no fue desvirtuado por la contribuyente, sobre la cual recaía la carga de hacerlo y quien se limitó a señalar que las facturas y documentos aportados cumplían con los requisitos legales. No procede el cargo.

Se ratifica la **sanción por inexactitud** impuesta en los actos acusados y reducida por el Tribunal al 100%, pues en la declaración de renta del año gravable 2009 la actora incluyó costos inexistentes de los cuales se derivó un menor impuesto a cargo, cumpliéndose los presupuestos del artículo 647 del ET para su imposición, aspecto sobre el cual la actora no ejerció la carga argumentativa que le corresponde, pues en la demanda solo invocó su improcedencia.

### **Sanción al representante legal y al revisor fiscal<sup>22</sup>**

Los actos discutidos impusieron la sanción prevista en el artículo 658-1 y 659 del ET a cargo de la representante legal y el revisor fiscal de la actora<sup>23</sup>. Teniendo en cuenta que la actora registró costos inexistentes, procede la sanción de los artículos 658-1 y 659 del ET a la representante legal y al revisor fiscal, con una multa equivalente al 20% del valor de la sanción por inexactitud impuesta al sujeto pasivo.

Al respecto, la Sección expresó<sup>24</sup> que el representante legal de una sociedad es responsable del cumplimiento de los deberes formales a cargo de su representada<sup>25</sup>, entre los cuales se incluye el de declarar. Que el revisor fiscal estaba obligado a verificar que los actos y operaciones desarrollados por la empresa se ajustaran a lo establecido en los estatutos y la ley<sup>26</sup>, y que en materia fiscal la empresa cumpliera sus obligaciones formales y sustanciales, así como advertir la existencia de

<sup>21</sup> Sentencia del 9 de junio de 2022, Exp. 25769, CP. Myriam Stella Gutiérrez Argüello, Cit. Sentencia del 29 de octubre de 2020, Exp. 24914, CP. Julio Roberto Piza Rodríguez.

<sup>22</sup> Sentencias del 28 de abril de 2022, Exp. 25789, CP. Stella Jeannette Carvajal Basto y del 6 de mayo de 2021, Exp. 24308, CP. Milton Chaves García.

<sup>23</sup> Lilian Karime Matamoros Contreras y Henry Iván Vivas Delgado.

<sup>24</sup> Sentencia del 6 de mayo de 2021, Exp. 24308, CP. Milton Chaves García.

<sup>25</sup> ET. art. 572 Representantes que deben cumplir deberes formales. Deben cumplir los deberes formales de sus representados [...] c) los gerentes, administradores y en general los representantes legales, por las personas jurídicas y sociedades de hecho.

<sup>26</sup> Artículo 207 del Código de Comercio y Ley 43 de 1990.



irregularidades y expresar salvedades frente a los órganos de dirección de la empresa o a la DIAN.

Por ello, en el expediente está demostrado que, en ejercicio de sus competencias los sancionados firmaron la declaración de renta del año gravable 2009, así como la contabilidad que fue objeto de cuestionamiento por la Administración<sup>27</sup>, y que al verificarse diferencias entre lo registrado y contabilizado, en su mayoría firmados por ambos, se configura el hecho sancionable. En lo que respecta a la caducidad de la facultad sancionatoria, se advierte que a las sanciones en materia tributaria se le aplican las reglas del procedimiento de determinación de impuestos, y no la regla general de la facultad sancionatoria<sup>28</sup>.

Así, las sanciones a la representante legal y al revisor fiscal se fijaron en \$97.428.000<sup>29</sup> cada uno, con base en la sanción por inexactitud determinada por el *a quo* en \$5.973.989.000.

Por lo expuesto, la Sala se confirmará la sentencia apelada.

Finalmente se observa que, a la luz de los artículos 188 del CPACA y 365 (num.8) del CGP, no procede la condena en costas (agencias en derecho y gastos del proceso) en esta instancia, por cuanto en el expediente no se encuentran pruebas que las demuestren o justifiquen.

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

## FALLA

**1.- CONFIRMAR** la sentencia del 17 de marzo de 2022, proferida por el Tribunal Administrativo de Norte de Santander.

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

Notifíquese, comuníquese y devuélvase el expediente al Tribunal de origen y cúmplase. La presente providencia se aprobó en la sesión de la fecha.

(Firmado electrónicamente)  
**MYRIAM STELLA GUTIÉRREZ ARGÜELLO**  
Presidente

(Firmado electrónicamente)  
**STELLA JEANNETTE CARVAJAL BASTO**

(Firmado electrónicamente)  
**MILTON CHAVES GARCÍA**

<sup>27</sup> Cfr. Sentencia del 30 de junio de 2022, Exp. 26045, C. P. Stella Jeannette Carvajal Basto.

<sup>28</sup> Cfr. Sentencia de Unificación del 3 de septiembre de 2020, 2020 CE-SUJ-4-002, Exp. 24264, C. P. Stella Jeannette Carvajal Basto.

<sup>29</sup> El monto de la sanción o la base de imposición no fueron cuestionados por la demandante.