CONSEJO DE ESTADO
SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO
SECCIÓN CUARTA

CONSEJERA PONENTE: MYRIAM STELLA GUTIÉRREZ ARGÜELLO

Bogotá, D.C., nueve (9) de abril de dos mil veinticinco (2025)

Referencia	Nulidad y restablecimiento del derecho
Radicación	68001-23-33-000-2021-00547-01 (28381)
Demandante	CARBONES DE TOLEDO S.A. Y MARÍA EDILMA VILLABONA DE VILLAMIZAR
Demandada	DIRECCIÓN DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES DIAN
Temas	Impuesto sobre la renta. Año gravable 2013. Adición de ingresos por omisión de compras. Rechazo de costos y deducciones. Valoración probatoria. Cesión de título minero. Sanción por inexactitud. Sanción por rechazo o disminución de pérdidas. Sanción al revisor fiscal.

SENTENCIA DE SEGUNDA INSTANCIA

La Sala decide el recurso de apelación interpuesto por el demandante contra la sentencia del 20 de abril de 2023, proferida por el Tribunal Administrativo de Santander[1], que resolvió lo siguiente:

> *"**PRIMERO: DENIÉGANSE** las pretensiones de la demanda, de conformidad con las razones expuestas en la parte considerativa de esta Sentencia.*
>
> ***SEGUNDO: CONDÉNASE** en costas a la parte demandante, de conformidad con lo establecido en esta providencia.*
>
> *Las Agencias en derecho serán fijadas en auto separado. (…)"*

ANTECEDENTES DE LA ACTUACIÓN ADMINISTRATIVA

El 21 de abril de 2014, Carbones de Toledo S.A. presentó la declaración del impuesto sobre la renta y complementario del año gravable 2013, registrando una pérdida líquida del ejercicio y liquidando su impuesto sobre la renta presuntiva. Esta declaración no arrojó saldo a pagar o saldo a favor[2].

El 21 de febrero de 2019, la DIAN profirió el Requerimiento Especial 042382019000003[3] mediante el cual propuso adicionar ingresos brutos operacionales, desconocer costos de venta, rechazar otras deducciones (correspondientes a intereses que no fueron debidamente soportados) e imponer sanción por inexactitud, sanción por rechazo o disminución de pérdidas y sanciones al representante legal y a la revisora fiscal y finalmente reliquidando el saldo a pagar. La actora dio respuesta al requerimiento especial el 21 de mayo de 2019[4].

El 11 de febrero de 2020, la demandada expidió la Liquidación Oficial de Revisión 042412020000003[5] en la que disminuyó parcialmente la adición de ingresos,

[1] Samai Tribunal, índice 53.
[2] Fl. 10 Caa, Tomo 1.
[3] Fl 1928 Caa, Tomo 10
[4] Fl 1975 Caa, Tomo 11.
[5] Fl 2133 Caa, Tomo 11.

mantuvo las otras glosas y, como consecuencia de lo primero reliquidó las sanciones y el saldo a pagar.

El 24 de junio de 2020, los demandantes interpusieron recurso de reconsideración contra la Liquidación Oficial, el cual fue resuelto mediante la Resolución 002082 del 30 de marzo de 2021[6], que confirmó el acto impugnado.

ANTECEDENTES DEL PROCESO

Demanda

En ejercicio del medio de control de nulidad y restablecimiento del derecho, contemplado en el artículo 138 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo (Ley 1437 de 2011), Carbones de Toledo S.A. y María Edilma Villabona de Villamizar (revisora fiscal de la sociedad) formularon las siguientes pretensiones[7]:

> *"1. Declarar la nulidad de la Liquidación Oficial de Revisión No. 042412020000003 del 11 de febrero de 2020, proferida por la División de Gestión de Liquidación de la Dirección Seccional de Impuestos y Aduanas de Bucaramanga, que modificó la declaración privada del impuesto sobre la renta y complementarios del año gravable 2013 de la sociedad CARBONES DE TOLEDO S.A., imponiendo sanción por inexactitud, sanción por disminución de pérdidas y sanciones al representante legal y al revisor fiscal.*
>
> *2. Declarar la nulidad de la Resolución No. 002082 de fecha 30 de marzo de 2021, proferida por la Subdirección de Gestión de Recursos Jurídicos de la Dirección de Gestión Jurídica de la DIAN, por medio de la cual se resuelve negativamente el recurso de reconsideración interpuesto contra la Liquidación Oficial de Revisión No. 042412020000003 del 11 de febrero de 2020.*
>
> *3. Que, como consecuencia de lo anterior, y a título de restablecimiento del derecho, se ordene a la División de Gestión de Liquidación de la Dirección Seccional de Impuestos y Aduanas de Bucaramanga de la DIAN, archivar el proceso de determinación del tributo y dejar en firme la declaración privada del impuesto sobre la renta y complementarios correspondientes al año gravable 2013 presentada por CARBONES DE TOLEDO S.A.*
>
> *4. Que se condene en costas.*
>
> *5. Que se profiera la sentencia dentro de los parámetros establecidos en el Capítulo VI de la Ley 1437 de 2011."*

A los anteriores efectos, los demandantes invocaron como violados los artículos 29, 83 y 84 de la Constitución Política y 683, 730, 772, 774 y 771-2 del Estatuto Tributario. La violación de las disposiciones se resume así:

1. Falta de valoración probatoria. Improcedencia de adición de ingresos brutos operacionales

Sostuvieron que no era dable aplicar la presunción prevista en el artículo 760 del Estatuto Tributario, pues no se presentó una omisión en el registro de compras del contribuyente sino que simplemente se *"efectuó una imputación de costos atribuibles menor a dicha contabilización"*.[8] Afirmaron que se aportaron pruebas y se acudió a la contabilidad para desvirtuar la presunción, sin que ninguna de estas fuera

[6] Fl 2213 Caa, Tomo 12. En el encabezado de la Resolución aparece como si la cuantía confirmada y la cuantía aceptada fueran las mismas, lo cual se contradice. Efectivamente, de acuerdo con la parte resolutiva este acto confirmó en todo la Liquidación Oficial de Revisión.

[7] Samai Tribunal, índice 26.

[8] Referenció la sentencia del 25 de febrero de 2021, exp. 23633, C.P. Myriam Stella Gutiérrez Argüello del Consejo de Estado.

observada por la DIAN, pese al reconocimiento de la entrega. Dijeron que la sociedad demandante no tenía la cuota legal probatoria y que la demandada violó el debido proceso y el derecho de defensa al no examinar las pruebas allegadas, las cuales daban cuenta de que no se omitió el registro contable de las compras.

Expusieron que los indicios no son *per se* una prueba directa que comprueben hechos, sino que requieren conexidad con otros medios probatorios[9] y reprocharon que los actos demandados se basaran en simples pruebas indiciarias y presunciones que no desvirtúan la realidad financiera de la sociedad. Enumeraron los documentos contables obrantes en el expediente para aseverar que no era aceptable que se diera mayor prevalencia a los indicios sobre estos.

Expresaron que las operaciones registradas en la contabilidad de la sociedad actora (como prueba de la declaración) no se pueden desconocer por el hecho de que la otra parte involucrada no haya informado situaciones accesorias, como son las devoluciones. Observaron que los movimientos contables eran coherentes con las operaciones declaradas, dado que cada actividad tiene su registro y comprobantes internos y externos, que por demás se entregaron en el curso de la investigación.

Advirtieron que la presunción que alega la DIAN no es una prueba directa que pueda desvirtuar las operaciones que se discuten. Insistieron en que las pruebas que demostraban la realidad de las compras no fueron valoradas por la Administración.

2. Falta de valoración probatoria – improcedencia de desconocimiento de costo de ventas

Precisaron que la sociedad demandante fue parte desde el año 2012 de la operación económica relativa al área del "*aporte minero 221R*", situación que la DIAN desconoció a través de un análisis formalista de los soportes, violando la prevalencia de la sustancia sobre la forma.

Repararon en que las normas referentes a la cesión de derechos de concesión minera no pueden convertirse en un obstáculo para ejercer un derecho objetivo o contravenir la prohibición de imponer requisitos adicionales para el ejercicio de un derecho.

Expusieron que el Ministerio de Minas estableció que el contrato de cesión de áreas es la división material del área objeto del título minero, da nacimiento a un nuevo contrato de concesión minera, no genera solidaridad entre las partes, no requiere aviso previo a la autoridad minera y que en la norma no se prevé un término para que la autoridad minera se pronuncie sobre la respectiva cesión, ni la celebración del nuevo contrato. Así mismo, que corresponde a un negocio jurídico entre particulares, cuya procedencia sólo se

supedita a que exista un título minero, el acuerdo de voluntades y el nacimiento de un contrato de concesión con el cesionario.

Manifestaron que el cumplimiento de dichos requisitos no implicaba la imposibilidad para Inversiones Namaste S.A. (cedente del área) de continuar explotando su título minero, o de enajenarlo, verbalmente o por escrito, como efectivamente lo hizo, pues la cesión del área es distinta a la venta de la explotación y al perfeccionamiento de esa venta ante el registro. Agregaron que, según el artículo 50 del Código de Minas, la inscripción en el registro minero simplemente es un requisito de

---

[9] Citó la sentencia del 21 de junio de 2018, exp. 22154, C.P. Milton Chaves García del Consejo de Estado.

perfeccionamiento del ejercicio de los derechos del cesionario, por lo que la cesión es válida independientemente de que esté registrada o no.

Clarificaron que, pese a que Inversiones Namaste S.A. (cedente) y Carbones de Toledo S.A. (cesionario) plasmaron su acuerdo de voluntades en el contrato de promesa de cesión, la venta existió desde febrero del año 2012 mediante acuerdo verbal que le permitía a la sociedad demandante la explotación del yacimiento de carbón "*del contrato de aporte 221R*", por cuenta y riesgo propio. Acotaron que, mientras se realizó el registro ante la autoridad, la cedente fungió como receptor de los soportes de pago de las regalías, pese a que, a nivel contable, la explotación estuvo en cabeza del cesionario desde febrero, cuando la cedente hizo la entrega real y material del área.

Precisaron que la cedente se reputa como el titular del registro del título ante la autoridad minera y por ello la facturación se expidió a su nombre, pero la cesionaria es el responsable de la actividad de explotación y, en consecuencia, es de su cargo los costos, gastos e ingresos, lo cual es posible constatar con las siguientes pruebas del expediente:

- **Certificación del revisor fiscal de Namaste S.A. del 11 de abril de 2017**: la cual da cuenta de la venta del título minero 221R desde 2012 y de que los ingresos, gastos y deducciones no se llevaron en sus declaraciones, pues correspondían a la cesionaria

  Contrato de compraventa de carbón mineral suscrito entre TERMOTASAJERO S.A. E.S.P. y San Cayetano S.A.S. como compradores y Carbones de Toledo S.A. e Inversiones Namaste S.A. como vendedores: su cláusula séptima previó como garantía que se constituyeran dos pagarés en blanco firmados por los vendedores y una prenda minera que recayera sobre los derechos de explotación provenientes del Contrato 221R y del mineral extraído y extraíble.

  Aseguraron que al no haberse perfeccionado la venta preexistente, le correspondía a Inversiones Namaste S.A. en calidad de cedente y titular, cumplir dicha obligación para ese momento la sociedad demandante solo detentaba los derechos económicos.

- **Certificado de retención de regalías expedidos por TERMOTASAJERO S.A. E.S.P. a nombre de Carbones de Toledo S.A.:** que da cuenta de que las partes en el contrato actuaron de acuerdo con la realidad de la operación económica, esto es, que la sociedad actora era quien estaba ejerciendo la explotación del título minero.

Plantearon que la DIAN desconoció arbitrariamente las pruebas y que no se explica cómo asumió que la sociedad cedente no obtuvo ingresos, pero sí incurrió en gastos y costos asociados a estos. Añadieron que es inviable aceptar dos supuestos contradictorios, si hay ingresos, estos debieron provenir de costos correlativos y por tanto no pueden desconocerse; pero, si se desconocen costos, no es dable establecer que se generaron ingresos bajo el argumento de compras inexistentes. Concluyeron que no existió un perjuicio a la Administración ni ningún provecho tributario, de tal forma que no era dable desconocer la existencia del contrato.

3. Procedencia de deducciones por intereses

Afirmaron que se procuró el aporte de facturas y pagos de los terceros

solicitados por la Administración, los cuales estaban debidamente contabilizados. Indicaron que no fue posible obtener documentos de seis terceros, y ante la negativa de estos de entregar los mismos, correspondía a la DIAN, en uso de sus facultades de fiscalización, solicitarles directamente a ellos la información, que no fue posible allegar por situaciones ajenas a la voluntad de la sociedad actora.

Apreciaron que existió una transgresión del espíritu de justicia que rige la actuación administrativa.

4. Sanción a terceros relacionados: revisor fiscal

Estimaron improcedente la sanción contenida en el artículo 658-1 del Estatuto Tributario impuesta a la revisora fiscal, María Edilma Villabonda de Villamizar, toda vez que ésta aplica para irregularidades como la inclusión de costos o deducciones inexistentes de las que haya tenido conocimiento el revisor fiscal sin expresar salvedad, lo cual afirmaron no se presentó.

Manifestaron que las operaciones fueron reales y por eso mismo, es imposible que el revisor fiscal tuviera conocimiento de unas irregularidades que no ocurrieron. Afirmaron que la falta de valoración probatoria de la DIAN implicó una violación del debido proceso de la revisora fiscal, a quien se le impuso una sanción sin haber incurrido en la conducta sancionable.

5. Improcedencia de las sanciones por inexactitud y disminución de pérdidas

Sostuvieron que en sede administrativa se discutió tanto la sanción por inexactitud como la sanción por disminución de pérdidas, por lo que debe entenderse agotada la vía gubernativa en este aspecto.

Advirtieron que la sociedad actora no incurrió en ninguno de los supuestos de los artículos 647 y 647-1 del Estatuto Tributario para que procedan esas sanciones. Resaltaron que en el denuncio rentístico no se incluyó factores equivocados o desfigurados con el objetivo de obtener un impuesto menor, ya que todas las operaciones realizadas tenían un contenido económico real y material.

Oposición de la demanda

La DIAN controvirtió las pretensiones de la demanda[10]:

1. Procedencia de la adición de ingresos. Debida valoración probatoria

Aseguró que la adición de ingresos en cuantía de $306.266.000 obedeció a que las pruebas aportadas por la sociedad acreditan que realizó compras a sus proveedores por valor de $6.262.978.558, pero únicamente contabilizó y declaró costos de ventas por $5.974.108.000, situación que reconocida por el propio representante legal a través de la respuesta al requerimiento ordinario del 31 de marzo de 2017, la cual constituye una confesión (artículo 747 del Estatuto Tributario).

Comentó que el valor de los costos que constaba en los soportes tampoco coincidía con el declarado, de forma que era viable aplicar la presunción, que debe ser desvirtuada por el contribuyente. Dijo que de las pruebas directas aportadas por la sociedad actora se concluyó la omisión en el registro de

compras, tanto en su contabilidad como en su denuncio rentístico, lo que implicaba realizar la adición de ingresos.

Descartó la indebida valoración probatoria, puesto que la modificación de la declaración privada se fundó principalmente en los documentos que aportó la

---

[10] Samai Tribunal, índice 26.

actora. Agregó que la contabilidad no puede constituir prueba a favor de la contribuyente, porque la DIAN la desvirtuó mediante pruebas directas, es decir se probó el incumplimiento de los requisitos establecidos el artículo 774 del Estatuto Tributario (numerales 2, 3 y 4).

2. Procedencia del rechazo de costos de venta

Señaló que los costos declarados por la suma de $3.450.493.763 están soportados en facturas que están a nombre de Inversiones Namaste S.A. y Pamplonita Minning S.A.S., en contravía del literal c) del artículo 617 del Estatuto Tributario. Destacó que la sociedad demandante reconoció que las facturas de esos costos fueron expedidas a nombre de los terceros y que el contrato de cesión se firmó el 3 de mayo de 2013, pero no se registró en esa oportunidad.

Expresó que también rechazó los costos de venta ante el incumplimiento de los requisitos contenidos en los artículos 618 y 771-2 del Estatuto Tributario, y que aceptar argumentos distintos implicaría reducir el alcance de las normas fiscales frente a los acuerdos entre particulares.

Agregó que existen costos de venta improcedentes por valor de $633.226.356, porque son previos a la firma de cesión del contrato ocurrida el 3 de mayo de 2013, y respecto de los cuales la sociedad demandante pretende que se reconozcan con base en un acuerdo verbal, pese a que la normatividad minera exige el registro ante la Agencia Nacional de Minería para su perfeccionamiento y oponibilidad ante terceros. Y es que precisó que la inscripción del contrato de cesión en el Registro Nacional de Minería determina su surgimiento a la vida jurídica (artículo 50 del Código de Minas). Además, que el artículo 53 *ibidem* precisa que los contratos de concesión minera y aquellos relacionados se someten únicamente a lo dispuesto en el Código Nacional Minero, y no a las normas generales en materia comercial, de modo que no es dable invocar la existencia de un contrato verbal desde el año 2012. Por esto, estimó que los argumentos de la demanda no desvirtúan el rechazo de las transacciones realizadas entre enero 1º y el 3 de mayo de 2013, lapso en el que no está acreditada la pertinencia de las operaciones, ante la inexistencia de contrato que señale los derechos cedidos y obligaciones contraídas.

De otra parte, defendió que la DIAN sí analizó las pruebas allegadas y se pronunció frente a cada una de ellas[11].

Adicionó frente a los costos que existe una tarifa legal que limita la libertad probatoria del contribuyente, por lo que el único medio idóneo de prueba para

[11] **Certificado expedido por el revisor fiscal de Inversiones Namaste S.A.:** no desvirtúa la causal de rechazo porque existen soportes que demuestran que se expidieron facturas a nombre de terceros, y el contrato verbal que la demandante alegó que suscribió con Inversiones Namaste S.A. no puede nacer a la vida jurídica sin su registro. **Contrato de compraventa de carbón entre TERMOTASAJERO y Carbones San Cayentano como compradores y**

Carbones de Toledo S.A. e Inversiones Namaste S.A. como vendedores: En los actos enjuiciados se precisó que resulta contradictorio que la actora argumente que existe un contrato de cesión verbal y a la vez, que el cedente realice una prenda sobre el mismo título minero en favor de un tercero. De igual forma, la cláusula séptima versa sobre las garantías a favor de los compradores, la cual en principio coincidiría con la anotación de *"PRENDA MINERA"* contemplada en el Certificado de Registro Minero. No obstante, cuestionó el hecho de que el contrato de compraventa se celebró el 10 de junio de 2011 y en su cláusula tercera se señaló expresamente que estaría vigente hasta el 31 de enero de 2013. Concluyó que el término de vigencia del contrato es anterior al registro de la *"PRENDA MINERA"* en favor de Carbones San Cayetano S.A.S., que se realizó en marzo de 2013 ante la Agencia Nacional de Minería.

Apreció que Inversiones Namaste S.A. y Explocar LYDM S.A.S. suscribieron el 1° de enero de 2013 un contrato de operación minera amparados en el Contrato de Concesión 221R de la mina *"Anacahuales"*, lo cual demuestra que no existió ánimo por parte de Inversiones Namaste S.A. de trasladar los efectos de la operación a la demandante para el año 2013.

Certificado de retención de regalías de TERMOTASAJERO a la actora: Esta prueba no demuestra la **procedencia** de los costos, en tanto el artículo 771-2 del Estatuto Tributario exige que los costos estén respaldados en facturas que cumplan con el lleno de los requisitos legales, lo cual no ocurrió.

soportarlos es la factura. Cuestionó que la sociedad afirmara que la cesión de derechos económicos generara automáticamente la de los costos y deducciones, que es inherente a la propiedad.

3. Procedencia del rechazo de deducciones

Aclaró que es responsabilidad del contribuyente conservar los soportes por cinco años, desde el 1 de enero del año siguiente a la elaboración de la declaración de renta, y que el rechazo de deducciones obedeció a la inactividad probatoria pues no se aportaron los documentos pertinentes, esto es las facturas.

4. Procedencia de la sanción impuesta a la revisora fiscal de la sociedad

Indicó que sí valoró el acervo probatorio que obra en el expediente, pero éste no desvirtuó los fundamentos de las glosas, lo cual indica que sí se presentó la conducta que da lugar a la sanción al revisor fiscal. Sustentó que la señora María Edilma Villabona de Villamizar, en su calidad de revisora fiscal, firmó la declaración privada de la contribuyente sin salvedades, con lo cual aprobó los costos y gastos que fueron rechazados por inexistentes, de modo que la sanción es procedente.

Advirtió que dada la labor que debe ejercer el revisor fiscal sobre las operaciones de la sociedad, no es posible que este desconozca su responsabilidad cuando se verifican inexactitudes o inconsistencias en el denuncio rentístico de la sociedad.

5. Procedencia de la sanción por inexactitud y por disminución de pérdidas

Enfatizó que la sanción por inexactitud y la sanción por disminución de pérdidas proceden debido a que la sociedad actora omitió ingresos e incluyó costos y deducciones improcedentes e inexistentes en su declaración privada del año gravable 2013, que conllevaron a un menor valor a pagar por impuesto.

Condena en costas

Solicitó que se condene en costas a la parte demandante, para lo cual dijo que adjuntaba prueba de la causación de erogaciones a título de gastos y expensas del proceso, que consiste en una certificación expedida por el Jefe de la División Administrativa y Financiera de la DIAN Seccional Bucaramanga sobre el valor pagado por escanear el expediente administrativo aportado con la contestación de la demanda, así como la publicación en el SECOP del contrato de fotocopiado y escáner suscrito entre la DIAN y Gran Imagen.

En lo que alude a las agencias en derecho, estimó que no se requieren pruebas para su reconocimiento, ya que según el numeral 4 del artículo 366 del Código General del Proceso éstas deben fijarse por el juez de conformidad

con las tarifas establecidas por el Consejo Superior de la Judicatura y que la jurisprudencia ha precisado que estas no necesariamente deben corresponder a los honorarios pagados por la parte vencida al abogado.

Sentencia apelada

El Tribunal Administrativo de Santander negó las pretensiones de la demanda, con fundamento en las siguientes consideraciones:[12]

---

[12] Samai Tribunal, índice 53.

Realizó un recuento de las normas aplicables al caso y de las actuaciones y pruebas obrantes en el proceso administrativo. A partir de esto planteó que no se vulneró el debido proceso de la demandante, puesto que la DIAN le brindó la oportunidad y las garantías necesarias para que ejerciera su derecho de defensa y contradicción e interpusiera los recursos procedentes.

Explicó que, si bien el artículo 772 del Estatuto Tributario prevé que los libros de contabilidad constituyen prueba a favor del contribuyente, también es cierto que ello depende de que la contabilidad sea llevada en debida forma y no sea desvirtuada por otros medios probatorios. Sostuvo que, con la respuesta al requerimiento ordinario del 19 de agosto de 2013, la demandante confesó que los costos de venta ascendían a $6.262.978.558, pero solo declaró $5.974.108.000, con lo cual se desvirtuó la contabilidad.

Manifestó que las facturas que obran a nombre de Inversiones Namaste S.A. no pueden ser tenidas como soporte de los costos declarados por la demandante, pues el artículo 771-2 del Estatuto Tributario exige que las facturas cumplan los requisitos previstos en los artículos 617 y 618 *ibidem*, lo cual no ocurrió en este caso dado que la sociedad actora no aparece como adquiriente en ellas.

De lo anterior concluyó que la demandante incluyó costos y deducciones improcedentes, así como también omitió registrar los ingresos correspondientes, y, en consecuencia, dijo que la sociedad demandante incurrió en la conducta sancionable prevista en el artículo 647 del Estatuto Tributario. También mantuvo la sanción impuesta a la revisora fiscal en los actos acusados, debido a que está demostrado que firmó el denuncio rentístico de la demandante sin expresar salvedad, aun cuando en la declaración privada se omitieron ingresos y se incluyeron costos y deducciones inexistentes.

Finalmente, condenó en costas a la parte demandante por ser la parte vencida en el proceso, para lo cual ordenó a la Secretaría del Tribunal liquidarlas una vez ejecutoriada la sentencia.

Recurso de apelación

La parte demandante apeló la decisión de primera instancia[13], con fundamento en los siguientes argumentos:

1. Violación al debido proceso

Invocó el derecho fundamental al debido proceso y acusó a la sentencia de primera instancia de adolecer de defecto fáctico negativo, dado que el Tribunal no valoró de forma adecuada las pruebas que obran en el expediente, como son: el contrato de promesa de cesión total de área del contrato en virtud de Aporte No. 221R (que especifica obligaciones de hacer y no hacer y un acuerdo de pago) suscrito el 3 de mayo de 2013 entre

Inversiones Namaste S.A. y la sociedad actora; la certificación suscrita por el revisor fiscal de Inversiones Namaste S.A. del 11 de abril de 2017; el contrato de compraventa de carbón mineral suscrito entre TERMOTASAJERO S.A. E.S.P. y Carbones San Cayetano S.A.S., como compradores, y Carbones de Toledo S.A. e Inversiones Namaste S.A. como vendedores; los certificados de retención de regalías que expidió TERMOTASAJERO S.A. E.S.P. a nombre de la demandante, en calidad de proveedor.

---

[13] Samai Tribunal, índice 50.

Dijo que el *a quo* tampoco valoró la documentación contable que respalda los valores declarados y desconoció las pruebas que evidenciaban los hechos económicos declarados y las operaciones realizadas con terceros. Advirtió que el Tribunal desconoció el principio según el cual, si existen ingresos debieron provenir de unos costos correlativos que no pueden desconocerse. Indicó que en el expediente están debidamente probados tanto los ingresos como los costos que se declararon.

2. Improcedencia de la sanción impuesta a la revisora fiscal de la sociedad

Reconoció que la señora María Edilma Villabona de Villamizar firmó la declaración del impuesto sobre la renta del 2013, en calidad de revisora fiscal, pero estimó que ese hecho no configura por sí mismo la conducta sancionable, sino que solo da cuenta de que conoció de primera mano la realidad económica de las operaciones que respaldan las cifras consignadas en la declaración. Agregó que, tanto en sede administrativa como judicial, demostró que las operaciones comerciales son reales, de modo que no existió ninguna de las irregularidades a las que hace alusión el artículo 658-1 del Estatuto Tributario.

3. Improcedencia de la sanción por inexactitud

Reparó en que el Tribunal mantuvo la sanción por inexactitud impuesta en los actos acusados sin un estudio previo y juicioso del material probatorio y sin tener en cuenta la realidad económica de las operaciones comerciales.

Afirmó que los hechos que incluyó en su declaración privada son completos, verdaderos y corresponden a su realidad económica, y que no existen datos o factores falsos, incompletos o desfigurados que den lugar a la imposición de la sanción por inexactitud. Explicó que los soportes acreditan la realidad de las operaciones

Solicitó que se tengan en cuenta los precedentes jurisprudenciales en los que se ha reconocido la exoneración de la sanción por diferencia de criterios.

4. Improcedencia de la sanción por disminución de pérdidas fiscales

Alegó que el Tribunal no se pronunció sobre la procedencia de la sanción por disminución de pérdidas impuesta. Explicó que el artículo 647-1 del Estatuto Tributario no prevé una conducta sancionable, sino que indica la base que debe tenerse en cuenta para liquidar las sanciones por inexactitud o por corrección en aquellos casos en los cuales la adición de ingresos y/o el desconocimiento de costos afecta exclusivamente la pérdida liquidada, y no el saldo a pagar o el saldo a favor declarado. En sustento de esto citó la sentencia C-910 de 2004 de la Corte Constitucional, que señaló que el artículo 647-1 del Estatuto Tributario no contempla una sanción autónoma o independiente a la contenida en el artículo 647 *ibidem*.

Destacó que en ese mismo sentido la Administración profirió el Concepto 86856 del 8 de septiembre de 2008, que reconoció que el artículo 647-1 del Estatuto Tributario no establece una sanción independiente a la prevista en el artículo 647 del mismo ordenamiento. Citó, adicionalmente, el Concepto DIAN 86856 de 2008.

Solicitó que se descartara la aplicación de la base especial de la sanción por disminución de pérdidas, dado que la liquidación oficial determino un mayor impuesto de renta real, como consecuencia de la adición de ingresos y el

desconocimiento de costos, y no teórico, base sobre la cual la DIAN pretende imponer una sanción adicional. Consideró que, si se determinara que procede la sanción por inexactitud, ésta sería la única aplicable, de lo contrario se incurriría en una violación del principio *non bis in idem*. Sustentó que los artículos 647 y 647-1 del Estatuto Tributario son normas excluyentes y no complementarias, para lo cual citó la sentencia del 25 de julio del 2019, exp. 21703, C.P. Stella Jeannette Carvajal Basto del Consejo de Estado.

Oposición al recurso de apelación

La demandada presentó oposición al recurso de apelación.[14] Solicitó confirmar la sentencia de primera instancia y manifestó que el apelante no específico los yerros en que incurrió el Tribunal respecto de la presunta afectación al debido proceso. Además reiteró los argumentos de la contestación relativos a la confesión en la diferencia de costos, las facturas emitidas a nombre de terceros y la cesión del contrato de concesión minera, así como del pronunciamiento frente a las pruebas aportadas y la procedencia de las sanciones.

Intervención del Ministerio Público

El Ministerio Público guardó silencio.

CONSIDERACIONES DE LA SALA

De manera preliminar se advierte que el presente proceso fue repartido al despacho del Magistrado Milton Chaves García quien presentó ponencia a consideración de la Sección, sin obtener la mayoría de los votos requeridos para su aprobación en la Sala del día 13 de marzo de 2025, por lo que se remitió el expediente al despacho que seguía en turno.

Problemas jurídicos

En los términos del recurso de apelación interpuesto por la parte demandante, la Sala debe determinar si: *i)* el Tribunal incurrió en violación al debido proceso por indebida valoración probatoria, *ii)* procede la sanción por inexactitud contenida en el artículo 647 del Estatuto Tributario, *iii)* era viable imponer, de forma independiente y concomitante, la sanción por rechazo o disminución de pérdidas del artículo 647- 1 del Estatuto Tributario y, *iv)* la revisora fiscal incurrió en el hecho sancionable que establece el artículo 658-1 del Estatuto Tributario.

Análisis del caso concreto

1. Violación al debido proceso por indebida valoración probatoria

Los actos administrativos demandados propusieron adicionar ingresos, en aplicación del artículo 760 del Estatuto Tributario, dadas las diferencias

advertidas entre los costos contabilizados, soportados y declarados. Así mismo, rechazaron costos y deducciones dado que; (i) las facturas, como documentos soporte, se expidieron a nombre de terceros, (ii) algunos costos correspondían al período comprendido entre enero y mayo de 2013, previo a la suscripción del contrato de promesa de cesión suscrito con Inversiones Namaste S.A. y, (iii) en el caso de los intereses, no se aportaron la totalidad de los soportes.

---

[14] Samai, índice 12.

En la apelación, la parte demandante alegó que existió una violación al debido proceso por indebida valoración probatoria, pues los valores registrados en su denuncio rentístico reflejan la realidad de sus transacciones económicas y están respaldados en las pruebas arrimadas al expediente. Para el efecto, la actora señaló que, en febrero del 2012, mediante acuerdo verbal, Inversiones Namaste S.A. le cedió los derechos de exploración y explotación del Título minero 221R, del cual hace parte la Mina Anacahuales y que, desde esa fecha, los ingresos, costos y deducciones de desarrollar la actividad minera en esa área se realizaron en cabeza suya, circunstancia discutida por la DIAN.

En el expediente, obran las siguientes pruebas:

- El *"**Contrato de promesa de cesión** total de área del contrato en virtud de aporte No. 221R con constitución de una obligación de hacer y no hacer y acuerdo de pago"* suscrito entre Inversiones Namaste S.A. en calidad de cedente y Carbones de Toledo S.A. en calidad de cesionario, en los siguientes términos[15]:

  *"**CONSIDERANDOS***

  Que la EMPRESA NACIONAL DE MINERÍA LIMITADA – MINERCOL suscribió el 24 de Julio de 2001 un contrato de pequeña exploración -explotación carbonífera con el señor JOSÉ RAFAEL PULIDO NUÑEZ, para la exploración y explotación de un yacimiento de carbón, localizado en jurisdicción del municipio de Cúcuta, departamento de Norte de Santander.

  Que el mencionado contrato en virtud de aporte, fue inscrito en el Registro Minero Nacional en fecha 31 de enero de 2002, con una duración total de QUINCE (15) años

  Que mediante Resolución No. GTRCT-154 de fecha 16 de Octubre de 2009, el Instituto Colombiano de Geología y Minería - Ingeominas declara perfeccionada la cesión total de los derechos y obligaciones a favor de la empresa PROMIELECTRIC S.A. E.S.P., e inscrita en el Registro Minero el 23 de Diciembre de 2009.

  Que mediante Resolución No. GTRCT-030 de fecha 24 de Marzo de 2011, el Instituto Colombiano de Geología y Minería - Ingeominas declara perfeccionada la cesión total de los derechos y obligaciones a favor de la sociedad INVERSIONES NAMASTE S.A. e inscrita en el Registro Minero el 14 de Julio de 2011.

  Que en Febrero del año 2012, la sociedad INVERSIONES NAMASTE S.A. en acuerdo verbal, permite a la sociedad CARBONES DE TOLEDO S.A. la explotación del yacimiento de carbón del contrato en virtud de aportes 221R a todo costo y por su cuenta y riesgo. En contraprestación, la sociedad CARBONES DE TOLEDO S.A., se compromete a pagar todos y cada una de las obligaciones exigidas por las entidades mineras y ambientales: para constancia el CESIONARIO acordó entregar los soportes de dichos pagos a las entidades correspondientes, al CEDENTE y a reflejar dichos costos en sus registros contables, conforme al artículo 22 y siguientes de la ley 685 de 2001.

  Que el señor DANILO ROMERO GÓMEZ, en representación de la sociedad INVERSIONES NAMASTE S.A., beneficiaria del contrato en virtud de aporte No221R y la señora CAROL LILIANA CRIALES INFANTE, en calidad de Representante legal de la sociedad CARBONES DE TOLEDO S.A. de mutuo acuerdo entre las partes deciden negociar la totalidad de área a explotar que se otorgó dentro del contrato en virtud de aporte No. 221R.

  ACUERDAN

  ***CLAUSULA PRIMERA: OBJETO CONTRACTUAL PRINCIPAL** La sociedad INVERSIONES NAMASTE S.A., en calidad de titular minero del contrato en virtud del aporte No. 221R cuyo objeto es la explotación de carbón térmico en un área ubicada en los municipios de San Cayetano y Cúcuta, departamento Norte de Santander, se compromete a ceder la totalidad el área que se otorgó al contrato en virtud de aporte en mención, a favor de la sociedad CARBONES DE TOLEDO S.A. identificada con Nit. 900.204.370-1, la cual se encuentra alinderada así: […]*

[15] Samai Tribunal., índice 26. “TOMO 1” Fls. 72 a 75

Parágrafo uno. *Los cumplimientos de obligaciones mineros y ambientales a cargo de EL CESIONARIO, como lo ha venido realizando desde Febrero del año 2012, conforme lo ordena la Ley 685 de 2001, en esta clase de contratos.*

Parágrafo segundo. *El CEDENTE hizo entrega real y material del contrato en virtud de aporte 221R al CESIONARIO, a partir de febrero de 2012. EL CESIONARIO continuará la explotación del mineral por su cuenta y riesgo en cumplimiento de su objeto social; sin que el CEDENTE perciba remuneración o participación por la venta del mineral explotado.*

CLAUSULA SEGUNDA: OBLIGACIONES DEL PROMITENTE CEDENTE: 1). *Presentar el aviso de intención de cesión total de derechos de área ante la Autoridad Minera Nacional a favor de la sociedad CARBONES DE TOLEDO S.A.* ***2)*** *Continuar con el trámite previsto hasta que dentro del proceso en mención, la Autoridad Minera declare perfeccionada la cesión parcial de derechos a favor de CARBONES DE TOLEDO S.A. y se proceda a su anotación en el Registro Minero Nacional.* ***3)*** *En el evento en que la cesión total de derechos no surta efectos por decisión de la AGENCIA NACIONAL DE MINERIA a favor de la empresa CARBONES DE TOLEDO S.A., el PROMITIENTE CEDENTE se compromete a permitir la explotación minera del yacimiento de carbón a la sociedad CARBONES DE TOLEDO S.A., hasta tanto no se resuelva de fondo la controversia mediante documento escrito entre las partes* ***4)*** *EL CEDENTE se compromete adelantar las gestiones y actuaciones correspondientes ante la AGENCIA NACIONAL DE MINERÍA, con el fin de que se perfeccione la cesión que por este documento se negocia a favor de la Sociedad CARBONES DE TOLEDO S.A. […]*

CLAUSULA CUARTA. *El valor de la negociación de la cesión total de área, objeto de este contrato es la suma de SEISCIENTOS MILLONES DE PESOS MCTE ($600.000.000) que la promitente cesionaria se obliga a pagar a la PROMITENTE CENDENTE una vez se perfeccione la cesión total del área y quede la anotación inscrita en CMC de la Agencia Nacional de Minería y en constancia emitido el respectivo registro minero en donde conste la titularidad a nombre del CESIONARIO, sociedad CARBONES DE TOLEDO S.A. […]*

CLAUSULA OCTAVA. OBLIGACION DE HACER. *El CEDENTE en acuerdo verbal hizo entrega real y material del contrato en virtud de aporte 221R en Febrero del año 2012, en consecuencia no ha realizado labores de exploración, construcción o explotación desde el año en mención. La labor del CEDENTE respecto a la explotación del yacimiento del carbón proviene del contrato en virtud de aporte 221R, será de vigilancia y control del cumplimiento de las obligaciones mineras y ambientales hasta tanto se perfeccione la cesión total de derechos ante la Agencia Nacional de Minería y sea realizada la anotación en catastro minero a favor del CESIONARIO. […]*

Para constancia se firma el presente documento en la ciudad de Cúcuta a los tres (3) días del mes de Mayo de 2013, en doble ejemplar con destino a cada una de las partes intervinientes." (Subraya la Sala)

- Certificado de registro minero expedido por la Agencia Nacional de Minería el 20 de noviembre de 2013, en el que se observa como titular a la sociedad Inversiones Namaste S.A. El acápite de anotaciones da cuenta de que: *i)* el 24 de julio de 2001 se suscribió el Contrato de pequeña exploración – explotación carbonífera 221R, *ii)* mediante la Resolución GTRCT-154 del 16 de octubre de 2009 se declaró perfeccionada la cesión total de derechos y obligaciones del señor José Rafael Pulido Núñez a favor de la compañía Promielectric S.A. E.S.P., *iii)* que mediante la Resolución GTRCT-030 del 24 de marzo de 2011 se declaró perfeccionada la cesión total de derechos y obligaciones de la sociedad Promielectric S.A. E.S.P. a favor de Inversiones Namaste S.A., *iv)* mediante la Resolución VSC-0253 del 15 de marzo de 2013 se ordenó la inscripción en el registro nacional minero de la prenda minera a favor de Carbones San Cayetano S.A.S. por valor de $4.050.000.000, así como su producción futura por el término de duración del contrato[16].Así mismo, consta un certificado de registro minero expedido por la Agencia Nacional de Minería el 26 de febrero de 2018, en los idénticos términos[17].

- Contrato de pequeña exploración – explotación carbonífera 221R suscrito entre la Empresa Nacional Minera Ltda. –MINERCOL Ltda. –[18], y el señor José Rafael Pulido el 24 de junio de 2001, inscrito en el registro minero nacional el 31 de enero de 2002. De éste se destaca la

[16] Ibidem. Fls. 69 a 71.
[17] Samai Tribunal., índice 26. "TOMO 10" Fls. 1821 a 1823.
[18] El Ministerio de Minas y Energía ordenó la supresión, disolución y liquidación de MINERCOL Ltda. mediante el Decreto 254 del 28 de enero 2004.

siguiente cláusula[19]:*"**VIGÉSIMA PRIMERA: CESIÓN, SUBCONTRATACIÓN O GRAVÁMENES. 21.1.** El **CONTRATISTA** por ningún motivo podrá ceder, subcontratar o gravar total o parcialmente el objeto de este contrato, sin la previa autorización escrita de MINERCOL, **21.2.** Si la cesión fuere parcial, cedente y cesionario responderán solidariamente ante MINERCOL por los derechos y obligaciones adquiridos mediante el presente contrato."*

- Solicitud de Prórroga del Contrato de Aporte Título 221R, presentada por el representante legal de Inversiones Namaste S.A. ante la Agencia Nacional de Minería el 29 de julio de 2016[20].

- Oficio del 26 de enero de 2018 de la Agencia Nacional de Minería dirigido al representante legal suplente de Carbones de Toledo S.A., con *"Asunto: SOLICITUD CERTIFICACIÓN VIGENCIA CONTRATO"* en el que consta que[21]:*"En atención a lo solicitado en el oficio del asunto, de manera atenta me permito informar que una vez revisado el expediente del Contrato en virtud de Aporte N° 221R, se observa que mediante radicado N° 2015-907- 002870-2 del 30 de Julio de 2015, el titular minero allegó solicitud de prórroga del contrato en virtud de aportes 221R. Mediante radicado 20175510118902 del 26 de Mayo de 2017, el representante de la sociedad **INVERSIONES NAMASTE S.A.** titular minero, solicitó la aplicación del derecho de preferencia de acuerdo al artículo 53 de la Ley 1753 de 2015, solicitud que se encuentra en trámite. […]"* (Resaltado propio del texto. Subraya la Sala)

- Certificación expedida por el revisor fiscal de Inversiones Namaste S.A. del 11 de abril de 2017 que estableció[22]:

  *"Que he examinado los libros de contabilidad de la Sociedad Inversiones Namaste SA a 31 de Diciembre de 2013, los cuales se encuentran llevados en debida forma de acuerdo con las normas legales sobre la materia, y en ningún registro aparece como activo el título minero 221R correspondiente la Mina Anacahuales; por lo cual, los ingresos, gastos y deducciones derivados de su explotación no se han tenido en cuenta en las declaraciones tributarias porque dicho título fue vendido a Carbones de Toledo SA como consta en el **Contrato Promesa de Sesión (sic) Total De Área Del Contrato En Virtud De Aporte Número 221R Con Constitución De Una Obligación De Hacer Y No Hacer Y Acuerdo De Pago de Fecha 03 de Mayo de 2013,** pero con antecedentes de acuerdo verbal por el cual Inversiones Namaste SA le permite la explotación a todo costo a Carbones de Toledo SA desde Febrero de 2012."* (Resaltado propio del texto)

- Certificados de retención de regalías emitidos por TERMOTASAJERO S.A. E.S.P. a Carbones de Toledo S.A., relacionados con la Mina Anacahuales y el Título minero 221R por los meses de enero a diciembre de 2013[23].

- Contrato de compraventa de carbón mineral suscrito el 10 de junio de 2011 entre TERMOTASAJERO S.A. E.S.P. y Carbones San Cayetano S.A.S. en calidad de compradores y Carbones de Toledo S.A. e Inversiones Namaste S.A. en calidad de vendedores, del cual se destaca[24]:

  *"**Cláusula Primera. Objeto.-** Por el presente contrato **Carbones de Toledo** y **Namaste** solidariamente, se obligan a vender a **Termotasajero** y **Carbones San Cayetano,** y éstos solidariamente se obligan a adquirir de aquellas, CIEN MIL (100.000) toneladas métricas de carbón mineral, según los precios y periodos y demás condiciones contenidas en este documentos. […]*

  ***Cláusula Tercera. Término.- 3.1.** El presente contrato estará vigente desde su suscripción hasta el treinta y uno de enero de 2013, y las entregas de carbón vendido se realizarán de acuerdo a la tabla anexa de entregas la cual hace parte del presente documento. […]*

  ***Clausula Séptima.- 7.1. LOS VENDEDORES** se comprometen a constituir las siguientes garantías a favor de **LOS COMPRADORES,** las cuales garantizarán el cumplimiento de sus obligaciones y la devolución del anticipo pactado en el contrato: […]*

  c) Una prenda minera que recaiga sobre los derechos de explotación provenientes del Contrato de Pequeña Exploración y Explotación Carbonífera N° 221R y del mineral extraído y extraíble del mismo." (Resaltado propio del texto. Subraya la Sala)

[19] Samai Tribunal., índice 26. "TOMO 10" Fls 1802 a 1819.
[20] Ibidem. Fls. 1827 a 1829.
[21] Ibidem. Fls. 1831 y 1832.
[22] Samai Tribunal., índice 26. "TOMO 1" Fl. 77.
[23] Samai Tribunal., índice 26. "TOMO 3", Fls. 515 a 529.
[24] Samai Tribunal., índice 26. "TOMO 11". Fls. 2036 a 2048.

- El Contrato de operación minera Mina "Anacahuales" No. 00003 suscrito entre Inversiones Namaste S.A. en calidad de contratante y Explocar LYDM S.A.S. en calidad de contratista, suscrito el 1 de enero de 2013, cuyo objeto se concretó en[25]:

  "CLÁUSULA PRIMERA. Objeto.- Mediante este acuerdo INVERSIONES NAMASTE S.A. encarga a EL CONTRATISTA, la explotación con sus respectivas actividades conexas de mineral de MINA ANACAHUALES que proviene de un globo de terreno de 150 has aprox, ubicado en jurisdicción del Municipio de Cúcuta (Departamento de Norte de Santander), trabajos que están amparados por el contrato de concesión No. 221-R del cual es beneficiaria INVERSIONES NAMASTE S.A. Las condiciones jurídicas, técnicas y económicas para el desarrollo del objeto del presente contrato, se fijan en las cláusulas subsiguientes."

Para resolver, sea lo primero precisar que el artículo 742 del Estatuto Tributario dispone que las decisiones de la Administración deben fundarse en los hechos que se encuentren probados dentro del expediente, por los medios de prueba contenidos en las leyes tributarias o en el Código General del Proceso, en cuanto éstos sean compatibles con las normas tributarias.

En materia probatoria, pese a que la declaración goza de presunción de veracidad, una vez la DIAN solicita una comprobación especial, el contribuyente debe demostrar los hechos registrados en su declaración.

De acuerdo con lo anterior, y a partir del material probatorio obrante en el expediente, especialmente del descrito líneas arriba, la Sala evidencia que la demandante aportó el contrato de promesa de cesión suscrito con Inversiones Namaste S.A. el 3 de mayo de 2013, en el cual consta que, desde febrero de 2012 las partes realizaron un acuerdo verbal en virtud del cual la explotación del yacimiento de carbón del *acuerdo 221R* sería asumida por la sociedad demandante, la cual reflejaría los costos en sus registros contables.

Así mismo en ese documento se constata que desde esa fecha se hizo entrega material y real del área. Con todo, llama la atención que la promesa se hubiese suscrito un año y tres meses después del presunto pacto verbal.

En la promesa además se identifica que Inversiones Namaste S.A. se comprometió a avisar a la autoridad minera de la cesión y a perfeccionar el registro de esta e incluso que el pago de la suma pactada entre las partes estaba condicionado a que la Agencia Nacional de Minería efectuara la correspondiente anotación en el Registro Minero Nacional, la cual no está demostrada en el expediente, dado que los certificados de registro minero expedidos el 20 de noviembre de 2013 y 26 de febrero de 2018 por la Agencia Nacional de Minería acreditan que hasta esta última fecha no se había llevado a cabo la inscripción.

También obra una solicitud de prórroga del contrato minero presentada el 29 de julio de 2016 por Inversiones Namaste S.A. a la Agencia Nacional de Minería, y la respuesta dada por dicha autoridad mediante el Oficio del 26 de enero de 2018, en el cual se refirió a Inversiones Namaste S.A. como la titular del contrato de pequeña exploración – explotación carbonífera 221R.

De acuerdo con lo anterior, en el expediente no constan pruebas de que la promesa haya efectivamente derivado en un contrato de cesión y que ese acto se haya perfeccionado con la inscripción en el Registro Minero Nacional[26], requeridos por la

---

[25] Samai Tribunal., índice 26. "TOMO 2". Fls 390 a 400 y "TOMO 3 " Fl. 401.
[26] Sobre la cesión de los contratos de concesión minera, la Ley 685 de 2001 *establece:*

DIAN en el proceso administrativo, para que operara con plenos efectos la subrogación contractual invocada por la actora.

Así mismo, resulta pertinente resaltar que en la cláusula vigésima primera del Contrato de pequeña exploración – explotación carbonífera 221R se previó que el contratista no podía ceder total o parcialmente el objeto del contrato sin la previa autorización de la autoridad minera, lo que supone que un tercero, en este caso la sociedad apelante, no podía detentar derechos que le permitieran desarrollar el objeto contractual antes de la autorización, como supuestamente lo alega.

En cuanto al contrato de compraventa de carbón mineral suscrito el 10 de junio de 2011 entre TERMOTASAJERO S.A. E.S.P. y Carbones San Cayetano S.A.S. en calidad de compradores y Carbones de Toledo S.A. e Inversiones Namaste S.A. en calidad de vendedores, sea lo primero destacar que tuvo vigencia hasta el 31 de enero de 2013, sin que exista prueba de que haya sido prorrogado. De ese modo, la Sala observa que tampoco se trata de una prueba que confirme el dicho de la actora para el período objeto de revisión, esto es que ostentaba la titularidad del contrato minero, y que en virtud de ello vendió carbón a TERMOTASAJERO S.A.
E.S.P. A su vez, se observa que la accionante incurre en afirmaciones contrarias sin dar mayor sustento o explicación al respecto, pues por una parte alega que Inversiones Namaste S.A. le cedió el contrato minero desde febrero de 2012, y por otra indica que su cliente TERMOTASAJERO S.A. E.S.P. le exigió que sus proveedores le expidieran las facturas a nombre de Inversiones Namaste S.A., como lo advirtió la DIAN en los actos demandados.

En lo que alude a la certificación emitida por el revisor fiscal de Inversiones Namaste S.A. la Sala pone de presente que el artículo 777 del Estatuto Tributario reconoce que las certificaciones de los contadores públicos o revisores fiscales serán pruebas contables suficientes para presentar ante la Administración, sin perjuicio de la facultad que tiene dicho ente de hacer las comprobaciones pertinentes. En ese sentido, las certificaciones expedidas por revisores fiscales son una prueba independiente que, por sí mismas, permiten demostrar la veracidad y exactitud de los registros contables de un contribuyente, así como su realidad económica.

Ahora bien, la idoneidad de esa clase de certificaciones depende **de su grado de detalle y de la calidad de los comprobantes que los acompañen**. Así, la calidad de *"prueba suficiente"* que le otorga la normativa tributaria no puede limitarse a simples afirmaciones sobre las operaciones de orden interno y externo carentes de respaldo documental. Por consiguiente, esta Sección[27] ha precisado que las

*"**Artículo 22. Cesión de derechos.** La cesión de derechos emanados de una concesión, requerirá aviso previo y escrito a la entidad concedente. Si recibido este aviso dicha entidad no se pronuncia mediante resolución motivada en el término de cuarenta y cinco (45) días, se entenderá que no tiene reparo a la cesión y se inscribirá el documento de negociación en el Registro Minero Nacional.*
Para poder ser inscrita la cesión en el Registro Minero Nacional, el cedente deberá demostrar haber cumplido todas las

obligaciones emanadas del contrato de concesión.
Artículo 23. Efectos de la cesión. *La cesión de los derechos emanados del contrato no podrá estar sometida por las partes a término o condición alguna en cuanto hace relación con el Estado. Si fuere cesión total, el cesionario quedará subrogado en todas las obligaciones emanadas del contrato, aun de las contraídas antes de la cesión y que se hallaren pendientes de cumplirse.*
[…]
Artículo 25. Cesión de áreas. *Podrá haber cesión de los derechos emanados del contrato de concesión, mediante la división material de la zona solicitada o amparada por éste. Esta clase de cesión podrá comprender la del derecho a usar obras, instalaciones, equipos y maquinarias y al ejercicio de las servidumbres inherentes al contrato, salvo acuerdo en contrario de los interesados.*
La cesión de áreas dará nacimiento a un nuevo contrato con el cesionario, que se perfeccionará con la correspondiente inscripción del documento de cesión en el Registro Minero Nacional."

[27] Entre otras, ver sentencias del 25 de septiembre de 2008, Exp. 15255 C.P. Héctor J. Romero Díaz, del 28 de febrero de 2013, Exp. 18420, C.P. Carmen Teresa Ortiz de Rodríguez, del 22 de septiembre de 2016, Exp. 20490, C.P. Martha Teresa Briceño de Valencia, del 16 de noviembre de 2017, Exp. 20529, C.P. Julio Roberto Piza Rodríguez, del 14 de

certificaciones del contador o revisor fiscal constituyen prueba contable, siempre y cuando cumplan los siguientes requisitos:

> *"(i) expresar si la contabilidad se lleva de acuerdo con las prescripciones legales, (ii) si los libros se encuentran registrados en la Cámara de Comercio[28], (iii) si reflejan la situación financiera del ente económico, (iv) debe tener algún grado de detalle en cuanto a los libros, cuentas o asientos correspondientes a los hechos que se pretenden demostrar y estar respaldados por comprobantes internos y externos y, (v)* ***llevar al convencimiento del hecho que se pretende probar, con sujeción a las normas que regulan el valor probatorio de la contabilidad [29]".***

A la luz de estas exigencias, se observa que la certificación aportada por el contribuyente no se ajusta al rigor exigido por la jurisprudencia para que tengan suficiente validez y mérito probatorio, en los términos del artículo 777 del Estatuto Tributario. Adviértase que, si bien estos documentos expresan que la contabilidad de la actora se lleva en debida forma y que no se registró como activo el título minero 221R, la misma no tiene el suficiente nivel de detalle para corroborar que está respaldada por documentos externos, tales como conciliaciones contables y fiscales, anexos de declaraciones de renta, o estados financieros, que lleven al convencimiento de lo allí expresado.

Obsérvese además que existen otras pruebas que demuestran que la sociedad que supuestamente le cedió el contrato a la actora continúo ejerciendo los derechos del título minero, como son el contrato de operación minera con Explocar LYDM S.A.S., las facturas expedidas por este proveedor a Inversiones Namaste S.A. y la prenda minera a favor de Carbones San Cayetano S.A.S., todo lo cual sirve como fundamento para no desvirtuar la causal de rechazo de los costos.

En conclusión, después de una valoración racional de las pruebas acorde con la sana crítica es posible aseverar que la evidencia aportada por la sociedad demandante no lleva al suficiente convencimiento de lo mencionada por ella, esto es que desde el año 2012 le correspondía la ejecución total de la exploración y explotación del título minero 221R, pues en el expediente reposa un amplio acervo probatorio que demuestra que Inversiones Namaste S.A. siguió fungiendo ante terceros y ante la autoridad minera como titular del título, y ejecutora de las actividades relacionadas con el mismo.

En efecto, no está acreditada en el expediente la real cesión del contrato ni tampoco figura una trazabilidad y unidad en la operación minera. Por el contrario, se evidencia que los costos, gastos y gestiones de administración de la explotación minera no fueron realizados únicamente por la demandante, como supuesta cesionaria del Título Minero 221R, y en concordancia con los hechos alegados por ella.

De acuerdo con lo anterior, el reconocimiento de costos en que incurrió la sociedad demandante para la exploración y explotación de la Mina Anacahuales, que hace

marzo de 2019, Exp. 22241, C.P. Milton Chaves García y del 15 de abril de 2021, exp. 22920 C.P. Stella Jeannette Carvajal Basto.

[28] A partir de la vigencia del Decreto 19 de 2012, de supresión de trámites, los libros de comercio no se inscriben en el registro mercantil (artículo 175).

[29] Consejo de Estado. Sala de lo Contencioso Administrativo. Sección Cuarta. Sentencia del 15 de abril de 2021, exp. 22920, CP: Stella Jeannette Carvajal Basto. Así mismo, sobre este aspecto la Sección ha expuesto que no basta la simple afirmación *«acerca de las operaciones contables de que dichos funcionarios dan cuenta, pues 'en su calidad de profesional de las ciencias contables y responsable de la contabilidad o de la revisión y análisis de las operaciones de un ente social, está en capacidad de indicar los soportes, asientos y libros contables donde aparecen registrados las afirmaciones vertidas en sus certificaciones»*. Cfr. las sentencias del 25 de noviembre de 2004, Exp. 14155, C. P. María Inés Ortiz Barbosa y del 30 de noviembre de 2006, Exp. 14846, C.P. Héctor Romero Díaz.

parte del Título minero 221R, entre el 1 de enero y el 3 de mayo de 2013, no procede porque esa actora no logró acreditar que tenía derechos sobre éste al haberle sido cedido por Inversiones Namaste S.A. de forma verbal en febrero de 2012, es decir, antes del 3 de mayo de 2013.

Por otra parte, frente a los costos soportados en facturas emitidas a nombre de Inversiones Namaste S.A. y Pamplonita Minning S.A.S., que la actora declaró como costo de venta propios en virtud de la presunta cesión del contrato, la Sala evidencia que el artículo 771-2 del Estatuto Tributario establece que constituyen soportes de costos y deducciones las facturas que cumplan los requisitos de los literales b), c), d), e), f) y g) de los artículos 617 y 618 del Estatuto Tributario, y, en esa medida en el presente asunto, el rechazo se dio como consecuencia del incumplimiento del literal c) del artículo 617 *ibidem*, toda vez que las facturas no fueron expedidas a nombre de la sociedad Carbones de Toledo S.A. quien las invocó a su favor.

La anterior circunstancia fue justificada en la supuesta cesión del contrato minero, la cual, como se expuso previamente, no se acreditó en el expediente, y de allí que tampoco sea dable concluir en este asunto que la sociedad demandante si fue la adquiriente de los bienes y servicios facturados a nombre de esos terceros, por lo cual es procedente el rechazo.

En ese orden de ideas, al comprobarse que existió una valoración probatoria razonable se niega la existencia de una violación al debido proceso en los términos alegados por la sociedad actora.

De otro lado, la DIAN desconoció gastos deducibles en cuantía de $88.237.829, correspondientes al pago de intereses a terceros por falta de soporte. Sobre esto, consta en el expediente que la Administración expidió Requerimiento Ordinario el
31 de marzo de 2017, por medio del cual solicitó a la compañía, entre otra información: *"Suministrar los documentos soporte del total de las deducciones registrados en la Declaración de Renta año gravable 2013, casilla 56, por valor de $915.659.000"*[30].

La actora respondió mediante escrito del 17 de abril de 2017 y señaló que aportaba *"Documentos soporte del total de la casilla 56 Otros costos y deducciones, por valor de $915.659.000"*[31]. Junto a esa respuesta también se aportó el balance auxiliar de prueba con corte al mes de diciembre de 2013, en el que se observa el siguiente detalle de la cuenta contable 53052005-*Intereses*[32]:

5305 Financieros		
05 Intereses		
1000	*Inversiones Namaste S.A.*	*205.183.334*
1280	*Supra Assets S.A.S.*	*50.063.000*
2000	*Kai Sebastian Hiller*	*3.900.000*
3000	*Minercorp Kai Sebastian H*	*7.800.000*
4000	*Minercorp Alejandro Galvis*	*7.800.000*
5000	*Minercorp Jairo A Rey*	*7.800.000*
6000	*Minercorp Juan F. Montoya*	*7.800.000*
7000	*Coltefinanciera*	*80.567.627*
7813	*Supra Colombia S.A.S.*	*79.964.733*
8000	*Minersys*	*206.366.331*

Total	*657.245.025*

Respecto de los terceros allí registrados, la sociedad demandante aportó las facturas que soportaban el pago de intereses a Inversiones Namaste S.A. y el

---

[30] Samai Tribunal., índice 26. "TOMO 1" Fl. 49.
[31] Ibidem. Fls. 52 a 54.
[32] Ibidem. Fl. 121.

comprobante del desembolso de un crédito por parte de Coltefinanciera S.A[33]. Adicionalmente, la DIAN cotejó la información reportada por los terceros en información exógena, y evidenció que Coltefinanciera S.A. reportó $27.429.798 por concepto de compra, costo o gasto operacional, y que los terceros Inversiones Namaste S.A., Supra Assets S.A.S., Supra Colombia S.A.S. y MINERSYS S.A. reportaron pagos por concepto de intereses y rendimientos financieros[34].

Sobre los terceros restantes la sociedad demandante no aportó soportes de los pagos en sede administrativa, motivo por el cual la Administración rechazó el gasto correspondiente a pago de intereses a esos terceros. Así mismo, respecto a Coltefinanciera S.A., la DIAN desconoció la suma de $53.137.829 que corresponde a la diferencia entre lo registrado en la contabilidad ($80.567.627) y lo reportado en exógena por el tercero ($27.429.798), como se muestra a continuación[35]:

Valores rechazados	
Kai Sebastian Hiller	*3.900.000*
Minercorp Kai Sebastian H	*7.800.000*
Minercorp Alejandro Galvis	*7.800.000*
Minercorp Jairo A Rey	*7.800.000*
Minercorp Juan F. Montoya	*7.800.000*
Coltefinanciera	*80.567.627*
Total	*88.237.829*

En el recurso de reconsideración, la demandante manifestó que le fue imposible obtener los soportes del pago de los intereses y estimó que correspondía a la DIAN, en desarrollo de sus facultades de fiscalización, solicitarlos directamente a los terceros, argumento que replicó en la demanda.

Se destaca que en la resolución que resolvió el recurso de reconsideración la Administración advirtió que la contribuyente no probó los hechos consignados en su denuncio rentístico y que no basta con que alegara que realizó las actividades necesarias para obtener los soportes de los terceros, pues una vez la Administración desvirtuó la presunción de veracidad de la declaración, la carga probatoria se trasladó a la contribuyente, quien debía demostrar la realidad de los hechos incluidos en su denuncio. Por lo anterior, consideró que debía mantenerse el rechazo de las deducciones por no estar soportadas en factura o documento equivalente, requisito indispensable para su reconocimiento[36].

La Sala concuerda con la anterior posición, y considera que eso es suficiente para desestimar la existencia de una violación al debido proceso por indebida valoración probatoria, pues el rechazo de gastos deducibles por la suma de $88.238.000 obedeció al análisis de los registros contables, los soportes externos y la información exógena recaudados por la entidad demandada a lo largo de la investigación. Información que por demás no fue contrastada por la apelante con otras pruebas.

Es importante resaltar que, de conformidad con lo consagrado en los artículos 618, 771-2 y 781 del Estatuto Tributario, las deducciones declaradas debían constar en facturas o documentos equivalentes con el lleno de los requisitos exigidos por el Gobierno Nacional, las cuales la actora estaba en la obligación de exigir, y si esos comprobantes externos no fueron aportados en el momento en que la DIAN los solicitó, procedía válidamente su rechazo. Así mismo, se ratifica que era la sociedad

---

[33] Samai Tribunal., índice 26. "TOMO 2" Fls. 207 a 215.
[34] Samai Tribunal., índice 26. "TOMO 1" Fls. 37 dorso a 39 dorso.
[35] Samai Tribunal., índice 26. "TOMO 11" Fl. 2141.
[36] Samai Tribunal., índice 26. "TOMO 12" Fls. 2223 a 2224 dorso.

actora, como contribuyente, a quien le correspondía allegar los soportes de las transacciones que dieron lugar al pago de intereses, para lo cual, frente a la falta de facturas, pudo acudir a otros medios de prueba que demostraran la trazabilidad de las operaciones. Sin embargo, esta se limitó a solicitar a la DIAN que se encargara de la tarea que a ella le correspondía realizar, demostrando la inactividad probatoria que acarreó el desconocimiento de esas partidas.

Por último, frente a la adición de ingresos, propuesta en aplicación de la presunción por omisión del registro de compras[37], el artículo 760 del Estatuto Tributario prevé[38] que en los casos en que la DIAN corrobore que el contribuyente del impuesto sobre la renta no registró la totalidad de las compras, se presume que obtuvo ingresos *"constitutivos de renta líquida gravable"*[39]. De ese modo, la norma parte del presupuesto de que, si se ocultan las compras, esto es por su falta de registro, también se encubren las ventas de los bienes que se adquirieron en esas operaciones, y en esa medida se están omitiendo los ingresos relacionados. Por tanto, cuando la Administración aplica la presunción de ingresos, se traslada la carga de la prueba al contribuyente, quien podrá acudir a su contabilidad y tendrá que aportar otras pruebas para desvirtuar el hecho base de la presunción o determinar cuáles fueron las operaciones reales con sus respectivos costos, pues así lo establece el artículo 761 del Estatuto Tributario[40].

En el caso bajo estudio, está acreditado que la Administración profirió el Requerimiento Ordinario 31 de marzo de 2017, por medio del cual solicitó a la compañía demandante entre otra información, *"Suministrar los documentos soporte del total de*
los costos registrados en la Declaración de Renta año gravable 2013, casilla 49, por valor de $5.974.108.000"[41].

Mediante escrito radicado el 17 de abril de 2017, la sociedad respondió ese requerimiento indicando que se aportaban *"Documentos soporte del total de la casilla 49, por valor de $6.262.978.558, costos de ventas, pero solo registrados en la declaración de renta $5.974.108.000, cabe aclarar qué; algunas facturas están a Nombre de Inversiones Namaste SA porque era la propietaria o titular del título minero como consta en los contratos adjuntos, y nuestro cliente exigía que los proveedores debían facturar a nombre de la empresa dueña del título minero."*[42].

Adicionalmente, la sociedad allegó el balance de prueba a nivel auxiliar al mes de diciembre de 2013 y los soportes de los costos y deducciones declarados[43].

---

[37] Para el cálculo la DIAN tomó la utilidad bruta del año 2012 (5,68%), teniendo en cuenta que en el año gravable 2013 la actora no generó renta bruta, así teniendo en cuenta que las compras omitidas ascendieron a $288.870.558, presumió ingresos por valor de $306.266.495= ($288.870.558/(100-5,68%)).

[38] ***Artículo 760. Presunción de ingresos por omisión del registro de compras.*** *Cuando se constate que el responsable ha omitido registrar compras destinadas a las operaciones gravadas, se presumirá como ingreso gravado omitido el resultado que se obtenga al efectuar el siguiente cálculo: se tomará el valor de las compras omitidas y se dividirá por el porcentaje que resulte de restar del ciento por ciento (100%), el porcentaje de utilidad bruta registrado por el contribuyente en la declaración de renta del mismo ejercicio fiscal o del inmediatamente anterior.*
El porcentaje de utilidad bruta a que se refiere el inciso anterior será el resultado de dividir la renta bruta operacional por la totalidad de los ingresos brutos operacionales que figuren en la declaración de renta. Cuando no existieren declaraciones del impuesto de renta, se presumirá que tal porcentaje es del cincuenta por ciento (50%).
En los casos en que la omisión de compras se constate en no menos de cuatro (4) meses de un mismo año, se

presumirá que la omisión se presentó en todos los meses del año calendario.
El impuesto que originen los ingresos así determinados, no podrá disminuirse mediante la imputación de descuento alguno.
Lo dispuesto en este artículo permitirá presumir, igualmente, que el contribuyente del impuesto sobre la renta y complementarios ha omitido ingresos, constitutivos de renta líquida gravable, en la declaración del respectivo año o período gravable, por igual cuantía a la establecida en la forma aquí prevista.

[39] Consejo de Estado. Sala de lo Contencioso Administrativo. Sección Cuarta. Sentencia del 6 de mayo de 2021.. Exp. 24308, C.P. Milton Chaves García.

[40] Consejo de Estado. Sala de lo Contencioso Administrativo. Sección Cuarta. Sentencia del 3 de agosto de 2023. Exp. 26415, C.P. Myriam Stella Gutiérrez Argüello.

[41] Samai Tribunal., índice 26. "TOMO 1" Fls. 49.

[42] Ibidem. Fls. 52 a 55.

[43] Samai Tribunal., índice 26. "TOMO 1". Fls. 103 a 200. Samai Tribunal., índice 26. "TOMO 2". Samai Tribunal., índice 26. "TOMO 3" y Samai Tribunal., índice 26. "TOMO 4" Fls. 601 a 699.

Mediante correo electrónico del 14 de diciembre de 2017, la DIAN solicitó el auxiliar de las operaciones registradas en los costos y deducciones con el fin de facilitar la revisión de los documentos suministrados en la respuesta al requerimiento ordinario[44]. La sociedad actora dio respuesta en forma electrónica el 20 de diciembre de 2017 e indicó que aportaba un documento de Excel con los auxiliares solicitados[45]. Respecto de la información recibida, la demandada realizó una hoja de trabajo en la que consolidó dicha información por tercero y por concepto[46].

El 4 de septiembre de 2018 la DIAN realizó visita a la sociedad actora, diligencia que fue suspendida y se retomó el 10 de octubre de 2018, fecha en la cual la dicha entidad aportó los soportes solicitados por la Administración[47]. Se observa en el Estado de Resultados a 31 de diciembre de 2013 que la demandante registró costos de ventas por cuantía de $5.974.107.671, valor que llevó a su denuncio rentístico según la conciliación contable y fiscal del año 2013[48].

Conforme con lo anterior, se evidencia entonces que la sociedad demandante reconoció que allegaba soportes de los costos de venta incurridos que ascendían a
$6.262.978.558 y aclaró que en su contabilidad y en su declaración privada registró costos de ventas por cuantía de $5.974.107.67, precisando que existían facturas que fueron expedidas a nombre de Inversiones Namaste S.A., como titular del Contrato minero 221R, situación que como se expuso líneas arriba dio lugar al desconocimiento de costos de venta por la suma de $3.450.493.763. Por tanto, la Sala estima que asiste razón a la sociedad demandante en cuanto a que no son de recibo dos supuestos contradictorios como es, que se rechacen costos relacionados con la explotación de carbón en virtud del Contrato minero 221R por cuantía de
$3.450.493.763, pero que, bajo esa misma premisa, se argumente en que la actora omitió ingresos bajo la aplicación de la presunción del artículo 760 del Estatuto Tributario.

Por tanto, debe levantarse la adición de ingresos por omisión del registro de compras por la suma de $306.266.495, en la medida en que, de acuerdo con la contradicción indicada anteriormente, en este caso no hubo un hecho admitido (omisión en el registro de compras) a partir del cual se pudiera presumir lógicamente la certeza del otro hecho (omisión de ingresos). Es claro que no se demostró que Carbones de Toledo S.A. haya ocultado costos de venta de los que derivaran ingresos gravados no declarados.

2. De la sanción por inexactitud y la sanción por rechazo o disminución de pérdidas

En los actos administrativos demandados, la DIAN impuso sanción por inexactitud en cuantía de $873.180.000 y sanción por rechazo o disminución de pérdidas en cuantía de $181.861.000. La sociedad demandante, en el

escrito de apelación solicitó que se levantara la sanción por inexactitud al considerar que no incurrió en ninguna de las conductas descritas en el artículo 647 del Estatuto Tributario y que en todo caso, existió una diferencia de criterios entre las partes.

Así mismo, alegó que la Administración no podía aplicar concomitantemente los artículos 647 y 647-1 del Estatuto Tributario para imponerle dos sanciones, pues

---

[44] Samai Tribunal., índice 26. "TOMO 4" Fls. 703.
[45] Samai Tribunal., índice 26. "TOMO 4" Fls. 704.
[46] Samai Tribunal., índice 26. "TOMO 4" Fls. 707 a 709.
[47] Samai Tribunal., índice 26. "TOMO 4" Fls. 754 a 800. Samai Tribunal., índice 26. "TOMO 5". Samai Tribunal., índice 26. "TOMO 6" y Samai Tribunal., índice 26. "TOMO 7" Fls. 1201 a 1323.
[48] Ibidem. Fls. 1324 y 1332.

consideró que este último artículo contempla una determinación especial de la base para liquidar la misma sanción por inexactitud, es decir que no son sanciones independientes.

Frente a lo primero, la Sala advierte que la inclusión de costos y deducciones inexistentes da lugar a la sanción por inexactitud, de tal forma que la misma era procedente en el caso concreto, considerando el análisis probatorio expuesto, sin perjuicio de que se procederá a su ajuste de la cuantía, dado el levantamiento de la adición de ingresos, como sigue:

Reliquidación sanción por inexactitud	
Saldo a pagar por impuesto determinado por el Consejo de Estado	**$796.614.000**
Saldo determinado en la declaración privada	0
Base de la sanción	$796.614.000
Tarifa de la sanción	100%
Sanción por inexactitud	$796.614.000

Sobre la diferencia de criterios esta Sección[49] señaló que la procedencia de esta causal se supedita a que los hechos y cifras denunciados sean completos y veraces, siendo necesario que en el proceso exista una prueba que los corrobore en toda su magnitud, y que el contribuyente demuestre que la interpretación de la norma en la que se subsume el hecho económico declarado es razonable, es decir, que se encuentra sustentada en métodos o técnicas de interpretación legalmente aceptables.

En este caso, la apelante no explicó en qué medida su interpretación puede ser razonable o válida para que opere la causal exculpatoria, pues se limita a solicitar la aplicación de precedentes jurisprudenciales que no enuncia sin concretar la configuración de la diferencia de criterios, de tal forma que no proceden los argumentos al efecto.

Ahora, frente a la imposibilidad de concurrencia de las sanciones por inexactitud y por disminución de pérdidas bajo la consideración de que esta última no constituye una sanción independiente, esta Sección modificará la posición jurisprudencial vigente[50], en el sentido de admitir que procede la aplicación de ambas normas en forma simultánea, por las razones que se explican a continuación.

El artículo 647-1 del Estatuto Tributario dispone:

> *"**Art. 647-1. Rechazo o disminución de pérdidas.** La disminución de las pérdidas fiscales declaradas por el contribuyente, mediante liquidaciones oficiales o por corrección de las declaraciones privadas, se considera para efectos de todas las sanciones tributarias como un menor saldo a favor, en una cuantía equivalente al impuesto que teóricamente generaría la pérdida rechazada oficialmente o disminuida en la corrección. Dicha cuantía constituirá la base para determinar la sanción, la cual se adicionará al valor de las demás sanciones que legalmente deban aplicarse.*
>
> *Las razones y procedimientos para eximir de las sanciones de inexactitud o por corrección, serán aplicables cuando las mismas procedan por disminución de pérdidas. […]"* (Subraya la Sala)

[49] Consejo de Estado. Sala de lo Contencioso Administrativo. Sección Cuarta. Sentencia del 04 de noviembre de 2021, exp. 24754, C.P. Myriam Stella Gutiérrez Argüello.

[50] Entre otras: Consejo de Estado. Sala de lo Contencioso Administrativo. Sección Cuarta. Sentencia del 17 de junio de 2021.. Exp. 24285, C.P. Milton Chaves García. Sentencia del 29 de abril de 2020.. Exp. 23307, C.P. Milton Chaves García; Sentencia del 14 de agosto de 2019.. Exp. 23513, C.P. Stella Jeannette Carvajal Basto; Sentencia del 25 de julio de 2019. Exp. 21703, C.P. Stella Jeannette Carvajal Basto; Sentencia del 18 de julio de 2019. Exp. 22451, C.P. Milton Chaves García; Sentencia del 24 de octubre de 2018. Exp. 21516, C.P. Julio Roberto Piza Rodríguez.

Al analizar la exequibilidad de la anterior norma, en Sentencia C-910 de 2004, M.P. Rodrigo Escobar Gil, la Corte Constitucional explicó que la disposición no prevé una sanción independiente, sino una base para liquidar la sanción de inexactitud o de corrección, en caso de que exista rechazo o disminución de pérdidas fiscales. De allí que lo que pretende la norma es recoger la base inexacta que no estaba cubierta en la aplicación del artículo 647 del Estatuto Tributario, con el fin de "presionar" la diligencia y acuciosidad de los contribuyentes en la determinación de pérdidas fiscales, dada la práctica común de liquidar perdidas sin rigurosidad, para posteriormente imputarlas, en detrimento del fisco. Así lo explicó la Corte Constitucional en el pronunciamiento reseñado:

> "*Tal como se pone de presente en la intervención de la DIAN, ese sistema había permitido que algunos contribuyentes* ***adoptasen la práctica de declarar pérdidas por mayor valor sobre el real, dado que en una eventual fiscalización por las autoridades tributarias, no habría lugar a sanción sino, simplemente, a una reducción de la pérdida declarada****.»*
>
> ***La norma demandada modificó los supuestos para la aplicación, en estos casos, de las sanciones por corrección e inexactitud****. El nuevo marco sancionatorio encuentra sustento en diversas consideraciones.* ***Por un lado debe tenerse en cuenta que un objetivo central de este tipo de sanciones es preservar la veracidad y confiabilidad de las declaraciones tributarias****. En consonancia con ello, independientemente que el legislador considere que la sanción debe vincularse al detrimento que la conducta del contribuyente* ***produzca para el fisco, resulta que ella se produce, esto es, cuando se realiza la declaración****, y no cuando se materializa el efecto lesivo desde el punto de vista del recaudo tributario. En ese contexto, no cabe señalar que se condena a la persona por algo que es eventual y que solo ocurriría en el futuro,* ***porque la conducta sancionada es declarar un mayor valor como pérdida, lo cual, de por sí, constituye un crédito fiscal que habilita al contribuyente a compensar con futuras rentas las pérdidas declaradas"*** *(negrilla y subraya fuera de texto original).*

Nótese que el Alto Tribunal destacó: *i)* que el objetivo del tipo sancionatorio era preservar la confiabilidad de las declaraciones, la cual se venía siendo afectada por la declaración de pérdidas fiscales originadas en conductas inexactas o erradas, que no eran objeto de sanción para el contribuyente, *ii)* que la norma sancionatoria en cuestión había modificado los supuestos para la aplicación de las sanciones por corrección y de inexactitud. Así también, la Corte señaló, apoyada en la propia exposición de motivos de la norma en cuestión, que ante la sola disminución de pérdidas en un proceso de fiscalización se generaba la sanción, sin que fuera entonces necesario para imponerla que con motivo de la determinación oficial se produjera un saldo a pagar por impuesto o una disminución del saldo a favor del contribuyente. Indicó entonces que, cuando sólo se reducía la pérdida, la sanción se liquidada en ese caso sobre una base teórica, así:

> *"Ello resulta evidente no solo a partir del texto de la norma demandada, sino también si se tiene en cuenta* ***que en la exposición de motivos del proyecto*** *presentado por el gobierno, expresamente se señalaba, en relación con esta disposición que "(en) el* ***caso de disminución de pérdidas*** *por efecto del proceso de fiscalización, se recaudará sanción por inexactitud sobre el menor valor del impuesto que teóricamente generaría la pérdida rechazada." (negrilla y subraya fuera de texto original).*

En atención a lo expuesto y en consideración del particular objetivo de la

norma, el artículo 647-1 del Estatuto Tributario pretende recoger la base inexacta no cubierta en la aplicación del artículo 647 *ibidem*, porque bajo este último artículo la sanción se calcula sobre los valores positivos determinados por la actuación oficial que generan el mayor impuesto, es decir, cuando el resultado de la depuración oficial genera renta líquida o una modificación de esta que implica un mayor valor del impuesto determinado, mientras que la base indicada en el primer artículo -rechazo

o disminución de pérdidas- se calcula sobre un valor negativo, al provenir de una pérdida fiscal determinada de manera inexacta.

En efecto, es importante tener en cuenta que la descripción de la base para liquidar la inexactitud del artículo 647-1 del Estatuto Tributario comprende las disminuciones de las pérdidas fiscales hasta eliminarlas, esto es desde el valor negativo hasta antes de que se genere renta líquida, lo cual se diferencia completamente de la situación sancionable que surge tras la disminución o eliminación de la pérdida, si es que se genera en la declaración un resultado positivo. Es decir, si como consecuencia de la misma determinación oficial no sólo se elimina la pérdida, sino que además surge una renta líquida, supuesto que tiene la vocación de modificar el valor a pagar o el saldo a favor originalmente declarado por el contribuyente, esté última situación, siendo diferente de la primera, deberá ser sancionada en ese caso con la regla general del artículo 647, pues atiende a los supuestos normativos allí descritos.

Obsérvese entonces de lo anterior que no puede predicarse una violación al principio del *non bis in ídem* cuando se imponen en simultánea las denominadas sanciones por inexactitud y por rechazo o disminución de pérdidas, toda vez que la segunda no es una sanción autónoma, sino el importe sobre el cual se debe liquidar la inexactitud cuando en el caso específico se presenta una base negativa, en aplicación de una ficción, pues cubre desde el monto de la pérdida hasta antes de que se genere renta líquida (valor positivo), mientras que la de inexactitud cobija la sanción que se genera cuando hay un mayor valor a pagar o saldo a favor. En ese sentido, es viable que la Administración imponga la sanción de inexactitud por disminución de pérdidas fiscales y la sanción de inexactitud por conductas que deriven en un menor impuesto o saldo a pagar o un mayor saldo a favor.

En el caso *sub examine*, como quiera que la pérdida fue disminuida en su totalidad, aun considerando la glosa desvirtuada en sede judicial referente a la adición de ingresos, la sanción se confirma en cuantía de $181.861.000.

3. Sanción a la revisora fiscal

En los actos administrativos demandados la DIAN impuso sanción a María Edilma Villabona de Villamizar, en calidad de revisora fiscal de la sociedad, en los términos del artículo 658-1 del Estatuto Tributario, por valor de $112.689.000, que corresponde al 20% de la sanción por inexactitud impuesta a la sociedad, limitada a 4.100 UVT.

Respecto de la sanción al revisor fiscal, el artículo 658-1 del Estatuto Tributario dispone:

> ***"Artículo 658-1. Sanción a administradores y representantes legales.*** *Cuando en la contabilidad o en las declaraciones tributarias de los contribuyentes se encuentren irregularidades sancionables relativas a omisión de ingresos gravados, doble contabilidad e inclusión de costos o deducciones inexistentes y pérdidas improcedentes, que sean ordenados y/o aprobados por los representantes que*

deben cumplir deberes formales de que trata el artículo 572 de este Estatuto, serán sancionados con una multa equivalente al veinte por ciento (20%) de la sanción impuesta al contribuyente, sin exceder de
4.100 UVT, la cual no podrá ser sufragada por su representada.

La sanción prevista en el inciso anterior será anual y se impondrá igualmente al revisor fiscal que haya conocido de las irregularidades sancionables objeto de investigación, sin haber expresado la salvedad correspondiente.

Esta sanción se propondrá, determinará y discutirá dentro del mismo proceso de imposición de sanción o de determinación oficial que se adelante contra la sociedad infractora. Para estos efectos las

dependencias competentes para adelantar la actuación frente al contribuyente serán igualmente competentes para decidir frente al representante legal o revisor fiscal implicado." (Subraya la Sala)

Sobre el particular, la Sección recientemente indicó[51]:

"En lo relacionado con el revisor fiscal, [..] se precisó que la firma de declaración tributaria por parte de este funcionario determina su responsabilidad en las irregularidades cometidas en la contabilidad y en las declaraciones tributarias, toda vez que, el revisor fiscal tiene la obligación de verificar que los actos y operaciones económicas de la empresa se ajusten a lo reglado en los estatutos y la ley, y que esta cumpla con las obligaciones que tiene con las entidades del Estado, como es el acatamiento de obligaciones formales y sustanciales en lo relativo a impuestos, así como advertir de la existencia de estas irregularidades a los órganos de dirección de la empresa o a las entidades respectivas, como la DIAN.

De conformidad con el artículo 581 del ET la firma de la declaración por parte del revisor fiscal implica la certificación de que los libros de contabilidad son llevados en debida forma y reflejan razonablemente la situación financiera de la empresa. Por tanto, la sola firma del contador o revisor fiscal en la declaración tributaria supone asumir la responsabilidad por el total de su contenido." (Subraya la Sala)

De acuerdo con la jurisprudencia transcrita, para la imposición al revisor fiscal de la sanción prevista en el artículo 658-1 del Estatuto Tributario, basta con que este haya firmado la declaración privada del contribuyente, dado que ello supone que asume la responsabilidad por los hechos allí registrados, considerando que está en la obligación de verificar que las transacciones declaradas cumplen con todos los requisitos formales y sustanciales que establecen las leyes tributarias.

En la apelación, la parte demandante da cuenta de que la revisora fiscal conoció de primera mano la realidad económica de las operaciones que respaldan las cifras consignadas en la declaración privada y manifiesta que en sede administrativa y judicial demostró que las operaciones comerciales son reales, de modo que no existieron las irregularidades sancionables. No obstante, la DIAN estableció que la sociedad actora incluyó costos y deducciones improcedentes en el denuncio rentístico del año gravable 2013[52], aspectos que en su mayoría fueron confirmados tanto por el Tribunal como por esta Corte, con lo cual, en consecuencia, la sanción impuesta a la revisora fiscal se ajustó a derecho, toda vez que fue quien firmó la declaración privada.

Con todo, se resalta que debido a que algunos aspectos fueron modificados en esta providencia y como consecuencia de eso las sanciones tributarias fueron reliquidadas, se verifica la sanción impuesta a la revisora fiscal, de la siguiente manera:

Reliquidación sanción a revisora fiscal (Art. 658-1 E.T.)	
Sanción impuesta al contribuyente (C.E.) (Inexactitud + Disminución de pérdidas)	**$978.475.000**
Tarifa	20%
Valor sanción	$195.695.000
Límite de 4.100 UVT año 2014 ($27.485)	$112.688.500
Sanción limitada	$ 112.689.000

Obsérvese del anterior ejercicio que la sanción debe permanecer en $112.689.000, que corresponde a la sanción limitada a 4.100 UVT, por tanto, se mantiene la sanción impuesta a la revisora fiscal, en los términos de los

actos administrativos demandados. No prospera el cargo de apelación.

4. Costas

[51] Consejo de Estado. Sala de lo Contencioso Administrativo. Sección Cuarta. Sentencias del 30 de junio de 2022. Exp. 25997, C.P. Milton Chaves García, del 28 de abril de 2022. Exp. 25789, C.P. Stella Jeannette Carvajal Basto; del 19 de noviembre de 2020. Exp. 24318, C.P. Julio Roberto Piza Rodríguez (E).

[52] Samai Tribunal., índice 26. "TOMO 1" Fls. 10 y 11.

La actora no apeló la condena en costas impuesta por el *a quo* en primera instancia, razón por la cual la Sala no se pronunciará al respecto.

En esta instancia, conforme a lo previsto en el artículo 188 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo, y 365 (numeral 8) del Código General del Proceso, no habrá condena en costas (gastos del proceso y agencias en derecho), por no encontrarse probadas en el expediente, requisito indispensable para su reconocimiento.

5. Decisión

En consideración a que se desvirtuó la procedencia de la adición de ingresos, la Sala reliquidará el impuesto y la sanción por inexactitud, manteniendo sin alteración las sanciones por disminución y/o rechazo de pérdidas y a la revisora fiscal, como se muestra a continuación:

Concepto	Declaración	DIAN	Consejo de Estado
Ingresos brutos operacionales	$ 6.160.293.000	$ 6.466.559.000	$ 6.160.293.000
Total ingresos netos	$ 6.162.324.000	$ 6.468.590.000	$ 6.162.324.000
Costos de venta	$ 5.974.108.000	$ 1.890.388.000	$ 1.890.388.000
Total costos	$ 5.974.108.000	$ 1.890.388.000	$ 1.890.388.000
Gastos operacionales de administración	$ 225.642.000	$ 225.642.000	$ 225.642.000
Gastos operacionales de ventas	$ 20.672.000	$ 20.672.000	$ 20.672.000
Otras deducciones	$ 669.345.000	$ 581.107.000	$ 581.107.000
Total deducciones	$ 915.659.000	$ 827.421.000	$ 827.421.000
Renta líquida del ejercicio		$ 3.750.781.000	$ 3.444.515.000
Pérdida líquida	$ 727.443.000		
Renta presuntiva	$ 258.059.000	$ 258.059.000	$ 258.059.000
Renta líquida gravable	$ 258.059.000	$ 3.750.781.000	$ 3.444.515.000
Impuesto sobre la renta gravable	$ 64.514.750	$ 937.695.000	$ 861.129.000
Total impuesto a cargo	$ 64.514.750	$ 937.695.000	$ 861.129.000
Anticipo del año gravable	$ 283.002.000	$ 283.002.000	$ 283.002.000
Total retenciones año gravable	$ 200.409.000	$ 200.409.000	$ 200.409.000
Anticipo año gravable siguiente	$ 418.896.000	$ 418.896.000	$ 418.896.000
Saldo a pagar por impuesto	0	$ 873.180.000	$ 796.614.000
Sanciones	0	$ 1.055.041.000	$ 978.475.000
Total saldo a pagar	**0**	**$ 1.928.221.000**	**$ 1.775.089.000**

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

FALLA

1. **Revocar** la sentencia del 20 de abril de 2023, proferida por el Tribunal Administrativo de Santander. En su lugar:

Primero: ***Declarar*** *la nulidad parcial de la Liquidación Oficial de Revisión 04241802000003 del 11 de febrero de 2020 y de la Resolución 002080 del 30 de marzo de 2021, proferidas por la DIAN 0, conforme a las consideraciones expuestas.*

Segundo: ***A título de restablecimiento del derecho, téngase*** *como liquidación del impuesto sobre la renta del año 2013 de Carbones de Toledo S.A. la efectuada en la presente providencia.*

Tercero*: En lo demás confirmar la sentencia apelada.*

2. No condenar en costas en esta instancia.

3. **Reconocer** personería jurídica a la abogada Nancy Carolina Cala Díaz, identificada con cédula de ciudadanía 1.095.925.565 de Girón, Santander y
T.P. 252.349 del C.S. de la J., como apoderada de la DIAN, de conformidad con el poder que obra en el índice 18 de SAMAI.

Cópiese, notifíquese, comuníquese y devuélvase el expediente al tribunal de origen. **Cúmplase.**

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

(Firmado electrónicamente)
WILSON RAMOS GIRÓN
Presidente

(Firmado electrónicamente)
MILTON CHAVES GARCÍA
Salva voto

(Firmado electrónicamente)
MYRIAM STELLA GUTIÉRREZ ARGÜELLO

(Firmado electrónicamente)
LUIS ANTONIO RODRÍGUEZ MONTAÑO

Señor ciudadano este documento fue firmado electrónicamente. Para comprobar su validez e integridad lo puede hacer a través de la siguiente dirección electrónica:https://samai.consejodeestado.gov.co/Vistas/documentos/evalidador