



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

CONSEJERO PONENTE: WILSON RAMOS GIRÓN

Bogotá, D.C., uno (01) de junio de dos mil veintitrés (2023)

Referencia: Nulidad y restablecimiento del derecho
Radicación: 66001-23-33-000-2018-00549-01 (25371)
Demandante: Gilberto Mejía Rivera
Demandada: DIAN

Temas: Renta. 2013. Ingresos de brutos. Distribuidor minorista de combustibles líquidos y derivados del petróleo. Costos del transporte.

SENTENCIA SEGUNDA INSTANCIA

La Sala decide el recurso de apelación interpuesto por el demandante contra la sentencia del 06 de marzo de 2020, proferida por el Tribunal Administrativo de Risaralda, que negó sus pretensiones sin condenarlo en costas (f. 335 vto.).

ANTECEDENTES DE LA ACTUACIÓN ADMINISTRATIVA

Mediante la Liquidación Oficial de Revisión nro. 162412017000033, del 15 de junio de 2017 (ff. 46 a 57 vto.), la demandada modificó la declaración del impuesto sobre la renta presentada por el actor para el año gravable 2013, en el sentido de determinar los ingresos brutos operacionales por la venta de combustibles líquidos y derivados del petróleo, conforme a lo previsto en el artículo 10 de la Ley 26 de 1989; lo que también conllevó la disminución del costo de las ventas, el aumento de la renta líquida, y la imposición de la sanción por inexactitud¹. El actor corrigió la autoliquidación del impuesto presentada inicialmente con el fin de allanarse parcialmente a las anteriores glosas (f. 699 caa), para lo cual modificó los ingresos brutos operacionales y no operacionales, el costo de las ventas y los gastos operacionales. Por considerar que esa corrección a la declaración del impuesto incumplió los requisitos del artículo 713 del ET, la demandada confirmó la liquidación oficial de revisión, mediante la Resolución nro. 004824, del 21 de junio de 2018 (ff. 58 a 71).

ANTECEDENTES PROCESALES

Demanda

En ejercicio del medio de control de nulidad y restablecimiento del derecho, previsto en el artículo 138 del CPACA (Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo, Ley 1437 de 2011), el actor formuló las siguientes pretensiones (ff.9 y 10):

¹ La Administración impuso la sanción por inexactitud del 100%, en aplicación del principio de favorabilidad.



4.1. Se declare la nulidad de la Liquidación Oficial de Revisión nro. 162412017000033, del 15 junio del 2017, expedida por la División de Gestión de Liquidación de la DIAN, que determinó el impuesto renta y complementarios del año gravable 2013.

4.2. Se declare la nulidad de la Resolución nro. 004824, del 21 junio 2018, proferida por la Subdirectora de Gestión de Recursos Jurídicos de la Dirección de Gestión Jurídica de la DIAN, mediante la cual se decidió el recurso de reconsideración, presentado el 22 agosto del 2017, contra la liquidación oficial de revisión por medio de la cual se modificó la declaración del impuesto sobre la renta e impuso sanción por inexactitud, para la vigencia fiscal 2013.

4.3. Como consecuencia de la declaratoria de nulidad solicitada, se restablezca a mi representado en su derecho, declarando la firmeza de la declaración de corrección presentada a través de los sistemas informáticos de la DIAN, mediante formulario nro. 1104606306215 y autoadhesivo nro. 91000442831896 del 22 agosto del 2017, relativa al impuesto sobre la renta del 2013.

A los anteriores efectos, invocó como normas violadas los artículos 16, 29 y 95.9 de la Constitución; 10 de la Ley 26 de 1989; 26, 104, 105, 107, 683 y 771-2 del ET (Estatuto Tributario); y 3.º del CPACA, bajo el siguiente concepto de violación (ff. 10 a 40):

Aceptó que los ingresos brutos obtenidos por la venta de combustibles debían determinarse conforme al cálculo previsto en el artículo 10 de la Ley 26 de 1989 (*i.e.* el margen de comercialización por el número de galones vendidos menos el porcentaje del margen de pérdida por evaporación), pero se opuso la forma en la que su contraparte aplicó esa disposición. Al efecto, sostuvo que la demandada erró al determinar el margen de comercialización sin tomar en cuenta el régimen que aplicaba para la fijación de precios de venta al consumidor final en cada una de las 12 estaciones de servicio (*i.e.* libertad regulada o vigilada), lo que, en su criterio, era relevante ya que en las tres estaciones de servicio ubicadas en municipios de libertad regulada dicho margen era fijado por el gobierno. Además, censuró que, la demandada tomara el precio de las ventas con el valor de la sobretasa a la gasolina y al ACPM, pero que excluyera ese mismo rubro del precio de las compras al distribuidor mayorista, pues con ello se incrementó el margen comercialización con el monto del tributo que repercutió en el consumidor final. También discutió que se utilizara el sistema de juego de inventarios para establecer el costo de venta del combustible, porque éste no fue previsto en el artículo 10 de la Ley 26 de 1989.

Planteó que su contraparte infringió el debido proceso y los principios de equidad y eficiencia, al considerar que el cálculo previsto en el artículo 10 de la Ley 26 de 1989, para efectos de la determinación de los ingresos brutos obtenidos de la venta de combustible por los distribuidores minoristas, impedía detraer los costos y gastos asociados a esos réditos de la base gravable del impuesto sobre la renta. En concreto, censuró que se rechazara la suma de \$139.061.808 del costo de venta declarado, el cual no incluyó el porcentaje de evaporación que estimó la demandada, sino las erogaciones para el transporte del combustible y las asociadas a las demás actividades lucrativas que desarrolló en el periodo gravable. Agregó que era procedente la aminoración de la base gravable con el costo del transporte, toda vez que fue debidamente soportado.

Por lo expuesto, se opuso a la sanción por inexactitud impuesta argumentando que no incurrió en el hecho infractor, porque si bien en la declaración inicial no atendió a la regla especial prevista para la liquidación de los ingresos brutos, si lo hizo con la corrección provocada a su declaración del impuesto que rechazó la Administración.

Contestación de la demanda

La demandada se opuso a las pretensiones del actor (ff. 264 a 289), para lo cual sostuvo que carecía de efecto la corrección de la declaración que presentó el contribuyente con

ocasión de la liquidación oficial porque, aunque tuvo por objeto la aceptación parcial de las glosas, también incluyó la modificación de otros rubros ajenos a la litis y se presentó sin pago. Agregó que, como el demandante aceptó que inaplicó la disposición que regía para la liquidación de los ingresos brutos por la venta de combustible (*i.e.* artículo 10 de la Ley 26 de 1989), debía avalarse la liquidación oficial practicada. Al respecto, precisó que, al margen del régimen que rija para la fijación del precio de venta al consumidor final, los distribuidores minoristas deben determinar los ingresos brutos conforme a lo establecido en la disposición citada. Agregó que, en cualquier caso, el demandante omitió acreditar que tenía estaciones de servicio ubicadas en municipios con régimen de libertad regulada. Por otra parte, aseguró que calculó los ingresos brutos a partir de la información entregada por el contribuyente, sin considerar para tales efectos la sobretasa a la gasolina y al ACPM, porque la contabilidad y la conciliación contable-fiscal daban cuenta de que los ingresos por la venta del combustible no incluyeron el monto de ese tributo. Además, sostuvo que el sistema de juego de inventarios no era incompatible con el artículo 10 de la Ley 26 de 1989, pues su finalidad era establecer el valor de las compras de combustible para hallar el margen de comercialización.

En torno al rechazo de los costos, expuso que solo glosó el valor correspondiente a la compra de combustibles que aplicó para el cálculo de los ingresos brutos; y censuró que, en esta instancia, el contribuyente pretendiera afirmar que ahí estaba incluido el valor del transporte del combustible. Por lo expuesto, defendió la sanción por inexactitud, ya que el demandante incurrió en el hecho infractor al no aplicar la regla especial para liquidar los ingresos gravados y al declarar costos inexistentes.

Sentencia apelada

El tribunal negó las pretensiones de la demanda, sin condenar en costas (ff. 325 a 335 vto.). Basándose en la sentencia de esta Sección del 22 de febrero de 2018 (exp. 21186, CP: Jorge Octavio Ramírez Ramírez), precisó que los distribuidores minoristas de combustible están obligados a determinar los ingresos brutos obtenidos por esa actividad, conforme al cálculo previsto en el artículo 10 de la Ley 26 de 1989, para lo cual deben considerar el margen de comercialización máximo fijado por el gobierno o el establecido por ellos mismos, según estén en el régimen de libertad regulada o de libertad vigilada, respectivamente. Por consiguiente, juzgó que había correspondencia entre el acto preparatorio y la liquidación oficial, ya que en ambos actos la Administración calculó los ingresos operacionales que obtuvo el demandante por la venta de combustible conforme a lo previsto en el artículo 10 *ibidem*, sin desconocer los ingresos que percibió de las demás actividades económicas y los costos y gastos que podían detraerse de la base gravable, según lo reglado en el artículo 26 del ET. Por último, avaló la multa impuesta a título de sanción por inexactitud, ya que estaba probado que el actor declaró un menor impuesto a cargo por la omisión de «*ingresos operacionales y no operacionales*» y la inclusión de «*pasivos inexistentes*».

Recurso de apelación

El demandante apeló la decisión de primer grado (f. 343), para lo cual censuró que el *a quo* omitiera pronunciarse sobre los cargos de la demanda y, en su lugar, decidiera asuntos que no eran objeto de la litis (como la correspondencia entre el acto preparatorio y la liquidación oficial, y una supuesta omisión de ingresos e inclusión de pasivos inexistentes). Insistió en que la Administración erró en el cálculo de los ingresos brutos, porque para determinar el margen de utilidad no discriminó las ventas de acuerdo con el régimen que se aplicaba para la fijación del precio de venta al consumidor final (*i.e.*

libertad regulada o vigilada), para lo cual debía atenderse a la ubicación de cada una de sus 12 estaciones de servicio. Reiteró que ese cálculo se estableció a partir del precio de venta al público incrementado con el valor de la sobretasa a la gasolina y al ACPM, razón por la cual se incrementó el margen comercialización con el monto del tributo que repercutió en el consumidor final. Agregó que ese error de la Administración quedaba en evidencia al comparar el margen de utilidad liquidado oficialmente con el representativo del mercado para la actividad de distribución minorista de combustible. Como un cargo nuevo, planteó que la demandada no explicó la forma en la que determinó el margen de pérdida por evaporación y que, en cualquier caso, fue mal liquidado. De otra parte, insistió en que era improcedente el rechazo de la suma de \$139.061.808 del costo de venta declarado, porque en la declaración privada no imputó ninguna aminoración por evaporación, de manera que al rechazarse ese monto se estaban afectando los costos que declaró por las demás actividades lucrativas; y reiteró que era procedente detraer de la base gravable el valor del transporte del combustible, el cual rechazó la demandada solo porque estaba contabilizado como un costo asociado a las compras de combustible. Por último, discutió la sanción por inexactitud impuesta, argumentando que no incurrió en la conducta infractora, toda vez que las diferencias en la liquidación de la obligación tributaria se originaron por la aplicación de la regla especial prevista para la determinación de los ingresos brutos. Prescindió del cargo de demanda relacionado con el sistema de juego de inventarios para determinar el costo de las compras de combustible de la litis.

Alegatos de conclusión

Las partes reiteraron los argumentos planteados en las anteriores etapas procesales (índice 31 y 32²). Por su parte, el Ministerio Público solicitó revocar la sentencia de primera instancia y en su lugar declarar la nulidad parcial de los actos acusados, ya que consideró que para la determinación de los ingresos brutos debía detraerse la sobretasa a la gasolina y al ACPM (índice 33).

CONSIDERACIONES DE LA SALA

1- Juzga la Sala la legalidad de los actos acusados, atendiendo a los cargos de apelación formulados por el demandante, en calidad de apelante único, contra la sentencia del tribunal que negó sus pretensiones sin condenarlo en costas. Por tanto, corresponde determinar si la demandada infringió el artículo 10 de la Ley 26 de 1989 al determinar los ingresos brutos percibidos por el actor en la distribución de combustible. Para ello, deberá analizarse si la demandada fijó el margen de comercialización sin atender al régimen que regía para determinar el precio de venta del combustible al consumidor final; y si incluyó la sobretasa a la gasolina como parte de los ingresos. En seguida, deberá analizarse si era procedente rechazar del costo de venta el valor de la pérdida por evaporación y del transporte del combustible. Por último, se decidirá sobre la sanción por inexactitud impuesta en los actos demandados.

Pero a la Sala le está vedado resolver sobre el nuevo cargo planteado en el recurso de apelación referente a la falta de motivación y error en el cálculo del margen de pérdida por la evaporación del combustible, pues este planteamiento no se incluyó en el concepto de violación propuesto en la demanda. Entonces, resolver de fondo ese cargo

² Del historial de actuaciones registradas en el repositorio informático Samai.

comportaría abrir un debate nuevo en segunda instancia, que conllevaría a incurrir en un fallo incongruente y a violar los derechos al debido proceso, a la defensa y a la contradicción de la contraparte³.

2- Sobre la primera cuestión debatida, señala el apelante único, que el fallo de primera instancia es incongruente, porque el *a quo* omitió pronunciarse sobre los cargos de la demanda y, en su lugar, decidió asuntos que no eran objeto de la litis, como la correspondencia entre el acto preparatorio y la liquidación oficial, y una supuesta omisión de ingresos e inclusión de pasivos inexistentes para avalar la sanción por inexactitud impuesta. Al respecto, en el trámite del proceso resultan relevantes los siguientes hechos:

2.1- En sustento de las pretensiones promovidas por el actor en el escrito de la demanda, este formuló como cargos de violación los de: (i) infracción del artículo 10 de la Ley 26 de 1989, puesto que la autoridad tributaria: (a) fijó el margen de comercialización sin atender al régimen que regía los precios de venta al consumidor final (*i.e.* vigilado o regulado) en cada estación de servicio; (b) incluyó como parte de los ingresos el valor de la sobretasa a la gasolina y al ACPM; y (c) utilizó el sistema de juego de inventarios para establecer el costo de venta del combustible. (ii) Improcedencia del rechazo de la cifra equivalente al margen de evaporación porque no se declaró como costo de venta; (iii) deducibilidad del costo del transporte del combustible; y (iv) improcedencia de la sanción por inexactitud (ff. 10 a 40).

2.2- Por su parte, en la contestación de la demanda, la entidad demandada: (i) alegó que fue el demandante quien inaplicó el artículo 10 *ibidem*, el cual regía para los ingresos brutos de la actividad de distribución de combustibles, al margen del régimen de precios; en línea con ello, afirmó que calculó los ingresos brutos a partir de la información entregada por el contribuyente, sin considerar para tales efectos la sobretasa a la gasolina y al ACPM y que el sistema de juego de inventarios era compatible con la referida disposición, porque su finalidad era establecer el costo de las compras de combustible. (ii) Precisó que solo excluyó del costo las compras de combustible que aplicó para el cálculo de los ingresos brutos; y (iii) que en esta instancia es improcedente que el contribuyente afirme que en las compras estaba incluido el valor del transporte del combustible. (iv) Por último, defendió la sanción por inexactitud (ff. 264 a 289).

2.3- Mediante sentencia del 06 de marzo de 2020, el tribunal negó las pretensiones de la demanda (f. 335 vto.), porque: (i) consideró que los distribuidores minoristas de combustible están obligados a determinar los ingresos brutos obtenidos por esa actividad, conforme al cálculo previsto en el artículo 10 de la Ley 26 de 1989, para lo cual deben considerar el margen de comercialización máximo fijado por el gobierno o el establecido por ellos mismos, según estén en el régimen de libertad regulada o de libertad vigilada, respectivamente; (ii) juzgó que había correspondencia entre el acto preparatorio y la liquidación oficial, ya que la Administración calculó los ingresos operacionales que obtuvo el demandante por la venta de combustible conforme a lo previsto en el artículo 10 *ibidem*, sin desconocer los ingresos que percibió de las demás actividades económicas y los costos y gastos que podían detraerse. Por lo anterior, (iii) avaló la multa impuesta a título de sanción por inexactitud, pues estaba probado que el actor declaró un menor impuesto a cargo por la omisión de «*ingresos operacionales y no operacionales*» y la inclusión de «*pasivos inexistentes*» (ff. 325 a 335 vto.).

³ Sentencias del 26 de julio de 2012, exp. 18380, CP: Carmen Teresa Ortiz de Rodríguez; del 25 de noviembre de 2014, exp. 19031, CP: Jorge Octavio Ramírez; y del 19 de febrero y 29 de abril de 2020, expts. 22748 y 23677, CP: Julio Roberto Piza.

2.4- En torno a la cuestión planteada en el cargo de apelación, la Sala parte de precisar que las normas que definen el contenido de las sentencias están contempladas en los artículos 280 y 281 del CGP (Código General del Proceso, Ley 1564 de 2012) y en el artículo 187 del CPACA. De acuerdo con este último artículo, la sentencia debe ser motivada, en el sentido de que debe contener un breve resumen de la demanda y de su contestación y un análisis crítico de las pruebas y de los razonamientos legales, de equidad y doctrinarios estrictamente necesarios para fundamentar las conclusiones. Surge del mismo precepto que el fallo debe decidir sobre las pretensiones planteadas por el extremo activo de la litis, sobre las excepciones propuestas por el extremo pasivo y sobre cualquier otra excepción que se encuentre probada en el expediente. La anterior disposición y los artículos 280 y 281 del CGP, determinan que las partes motiva y resolutive de la sentencia deben corresponder; y que la decisión del fallador debe ser acorde al *petitum* de la demanda y a lo exceptuado en la contestación.

Al dar alcance a las disposiciones jurídicas descritas, esta Sección⁴, ha destacado que el cumplimiento de esas instituciones propende por la protección del derecho de las partes a obtener una decisión judicial que brinde certeza jurídica al asunto debatido y, adicionalmente, que salvaguarde el derecho de defensa de la contraparte, quien ha dirigido su actuación a controvertir los argumentos y hechos expuestos en la demanda. De suerte que las exigencias que se hacen respecto del contenido de la sentencia materializan los principios de debido proceso y de justicia rogada.

2.5- El reproche que plantea el recurrente es que el tribunal no se pronunció sobre los cargos de la demanda, sino que decidió asuntos que no eran objeto de la litis. Para la Sala no es de recibo ese alegato, porque como se vio en el anterior recuento fáctico, el tribunal resolvió los cargos de la demanda y, concretamente, el referido a la aplicación del cálculo previsto en el artículo 10 de la Ley 26 de 1989, y la procedencia de las demás aminoraciones en la depuración del ingreso, conforme al artículo 26 del ET. Ahora, aunque el tribunal hizo referencia a la correspondencia entre los actos expedidos en la actuación demandada ello no implica una incongruencia entre lo pretendido y la decisión. Además, la referencia a los «*ingresos operacionales y no operacionales*» y a los «*pasivos inexistentes*» para avalar la sanción por inexactitud, corresponden a un error de denominación de los rubros modificados con los actos demandados, pues del análisis de la sentencia se extrae que en realidad se estaba haciendo referencia a los «*ingresos operacionales*» y al «*costo de ventas*» determinados conforme a la regla aplicable.

En esa medida, no procede el cargo de apelación relativo a la falta de congruencia de la sentencia de primera instancia.

3- Adicionalmente, el apelante único acepta que en su autoliquidación del impuesto sobre la renta del 2013 determinó los ingresos brutos percibidos de la venta de combustibles sin atender al cálculo previsto en el artículo 10 de la Ley 26 de 1989, pero se opone a la forma en que su contraparte aplicó esa disposición en los actos demandados. En concreto, plantea que la demandada erró al fijar el margen de comercialización sin tomar en cuenta el régimen que regía los precios de venta al consumidor final, lo que, en su criterio, es relevante ya que en las tres estaciones de servicio ubicadas en municipios de libertad regulada su margen de utilidad era el establecido por el gobierno. También, censura que su contraparte gravara el monto de la sobretasa a la gasolina y al ACPM

⁴ Sentencias del 16 de agosto de 2002 (exp. 12668, CP: Juan Ángel Palacio Hincapié), 21 de noviembre de 2007 (exp. 15770, CP: María Inés Ortiz Barbosa), 06 y 29 de octubre de 2009 (exps. 16533 y 17003, CP: Héctor Romero Díaz), 31 de enero y del 01 de agosto de 2013 (exps. 18878, 18861, CP: Carmen Teresa Ortiz de Rodríguez), 12 de abril de 2012 (exp. 18720, CP: Martha Teresa Briceño de Valencia), 26 de septiembre de 2013 y 26 de febrero de 2014 (exps. 18442, 17071, CP: Hugo Fernando Bastidas Bárcenas).

que repercutió en los consumidores finales, pues ese no era parte de sus ingresos sino un tributo territorial que trasladó a los sujetos pasivos a través del distribuidor mayorista de combustible. En el otro extremo de la litis, la demandada defiende que el régimen sobre la fijación del precio de venta al consumidor final no excluye la aplicación de la referida norma, y afirma que, en la actuación administrativa, el actor no probó que tenía estaciones de servicios ubicadas en municipios con régimen de libertad regulada. En torno a los ingresos gravados, asegura que no tuvo en cuenta la sobretasa a la gasolina y al ACPM. En esos términos, la Sala debe analizar si la demandada aplicó correctamente la disposición discutida, en lo relacionado con el régimen de precios del combustible y la sobretasa a la gasolina y al ACPM.

3.1- A fin de desatar la litis así planteada, la Sala parte de indicar que, tal como lo manifiestan las partes, para el caso de los distribuidores minoristas de combustibles líquidos y derivados del petróleo, el artículo 10 de la Ley 26 de 1989 establece un método específico para calcular los ingresos brutos obtenidos por el desarrollo de esa actividad. De conformidad con esa norma, dicho factor corresponde al resultado de «*multiplicar el margen de comercialización señalado por el Gobierno, por el número de galones vendidos, restándole el porcentaje de margen de pérdida por evaporación*».

En torno al margen de comercialización, los artículos 1.º y 3.º de la Resolución nro. 18 1254 de 2012 (vigente para la época de los hechos), establecen un régimen de libertad vigilada para las 25 ciudades principales del país y sus áreas metropolitanas, en la cuales el margen de utilidad en la venta de combustibles es fijado libremente por los distribuidores minoristas. A su vez, los artículos 2.º y 4.º de la citada resolución, prevén el régimen de libertad regulada para las demás ciudades y municipios del país, en las que el margen de comercialización es el establecido en la Resolución nro. 18 2336 de 2011 (entonces vigente), según la cual los distribuidores minoristas de combustible tendrán un margen máximo de \$578 por galón de gasolina o de ACPM, según corresponda (artículos 1.º y 2.º). Por otra parte, el artículo 3.º del Decreto 3322 de 2006, fija «*la pérdida por evaporación y merma por transporte ... en el 0.4% del precio de venta en planta de abasto mayorista en las diferentes zonas del país*».

Al respecto, esta Sección ha aclarado que esa regla especial para establecer los ingresos brutos en la actividad de distribución de combustibles derivados del petróleo, obedece a que el legislador la calificó como un servicio público y, en consecuencia, tendrá que atenderse a esta cualquiera que sea el régimen de libertad (*i.e.* regulada y vigilada) que rijan para fijar los precios de venta del combustible, por lo cual se entiende que «*los ingresos brutos del distribuidor minorista de cualquier tipo de combustible líquido derivado del petróleo... se determinan en función del margen de comercialización que fije el gobierno, ya por precios regulados o bajo libertad vigilada de precios, porque no es la modalidad de intervención sino la naturaleza del servicio público la que justifica ese trato especial*» (sentencia del 01 de marzo de 2018, exp. 21553, CP: Jorge Octavio Ramírez Ramírez). Con todo, debe tenerse en cuenta que los elementos que componen la fórmula descrita no están relevados de prueba, de modo que, en cada caso, tendrá que demostrarse el margen de comercialización, el número de galones vendidos y el porcentaje de margen de pérdida por evaporación⁵.

3.2- En el *sub lite*, la autoridad tributaria consideró que el contribuyente estaba en el «*régimen de libertad vigilada, debido a la ubicación geográfica donde funcionaban las doce estaciones de servicios*» (f. 632 caa), y fijó el margen de comercialización a partir de las ventas de combustibles que reportó en la contabilidad y las compras reportadas

⁵ Sentencia del 25 de septiembre de 2019, exp. 21367, CP: Julio Roberto Piza.

por el distribuidor mayorista (ff. 670 a 674 caa). Al contestar la demanda, la demandada afirmó que el actor no probó que tenía estaciones de servicios en municipios bajo el régimen de libertad regulada. Al respecto, el apelante único censura que su contraparte no hiciera distinción entre las estaciones de servicio ubicadas en ciudades con un régimen de libertad vigilada y aquellas localizadas en municipios de libertad regulada, pues, en su criterio, para estos últimos el margen de utilidad era el fijado por el gobierno en cuantía de \$578 por galón.

Si bien la Sala verifica que, en la visita del 19 de agosto de 2016, el contador del contribuyente informó a la autoridad tributaria la ubicación de cada una de las 12 estaciones de servicio (ff. 56 a 61 caa), y que ello daba cuenta de que tres de esas estaciones estaban ubicadas en municipios con un régimen de precios del combustible regulado (*i.e.* Calarcá, Zarzal y Sevilla), no se comparte el planteamiento del actor conforme al cual en esos municipios el margen de comercialización correspondía al máximo fijado por el gobierno y no al que determinó la autoridad tributaria a partir de las ventas y compras de combustible probadas en el expediente. Así porque en los municipios de libertad regulada el gobierno fija un margen máximo que debe atenderse por los distribuidores (Resolución nro. 18 2336 de 2011), no el margen de utilidad final, el cual debe ser determinado a partir del precio de venta del combustible al consumidor final y el precio de las compras al distribuidor mayorista. Por consiguiente, en cada caso, el margen de comercialización, para efectos de determinar los ingresos brutos, debe establecerse a partir de los réditos y las compras efectivamente realizadas por el contribuyente, como lo hizo la demandada (ff. 146 a 153 caa). Además, la Sala evidencia que, en el recurso de apelación, el actor realizó el cálculo de los ingresos por la venta y compra de combustible en cada una de las estaciones de servicio y éste coincide con el determinado por la Administración en los actos demandados (f. 343), lo que deja en evidencia que el cálculo de la demandada fue acertado, aun cuando no identificó las estaciones que estaban ubicadas en los municipios de libertad regulada.

3.3- Por otro lado, las partes coinciden en que la sobretasa a la gasolina y al ACPM debe excluirse de los ingresos brutos percibidos en la actividad de distribución del combustible. Pero discuten si la demandada añadió ese rubro en el cálculo de los ingresos brutos de la litis, porque según el demandante ese valor estaba incluido en las ventas a partir de las cuales se determinó el margen de comercialización. Al respecto, está acreditado en el plenario lo siguiente:

(i) En la autoliquidación del impuesto sobre la renta revisada, el demandante declaró: (a) ingresos operacionales por la suma de \$59.433.286.000; (b) ingresos no operacionales por \$139.457.000; y (c) ingresos por intereses y rendimientos financieros por \$124.000 (f. 5 caa).

(ii) En cumplimiento de lo acordado en la inspección tributaria del 21 de septiembre de 2016 (f. 66 caa), el contribuyente entregó a la Administración, entre otros:

(a) Estado de ganancias y pérdidas con corte a 31 de diciembre de 2013 suscrito por el demandante y su contador, en el que registró los siguientes ingresos operacionales: *i.* «ventas de combustible» por \$58.521.237.907; *ii.* «venta de lubricantes» por \$777.799.518; y *iii.* «servicios y arrendamientos» por \$273.705.936 (f. 70 caa).

(b) Libro mayor y balance con corte a 31 de diciembre de 2013 suscrito por el contribuyente y su contador, en el que registró en la cuenta nro. 41 «ingresos operacionales» por \$59.572.867.069 discriminados así: *i.* subcuenta nro. 4135

«comercio al por mayor y por menor» por \$59.390.631.744, *ii.* subcuenta nro. 4155 «actividad inmobiliaria» por \$121.320.870, y *iii.* subcuenta nro. 4175 «devoluciones en ventas» por \$121.320.870 (ff. 76 a 78 caa).

(c) Conciliación contable-fiscal suscrita por el contador, según la cual el total de ingresos declarados por \$59.572.867.070 correspondieron a: *i.* «ventas de combustible» en cuantía de \$61.568.141.937, de las cuales se detrajo la «sobretasa» a la gasolina y al ACPM por \$3.046.904.030; *ii.* «venta de mercancías» por \$777.799.518; *iii.* «venta de servicios y arrendamientos» por \$273.705.936; y *iv.* «otros ingresos» por \$123.709 (f. 75 caa).

(iii) En visita del 11 de noviembre de 2016, el contador y el líder del departamento de contabilidad del contribuyente, afirmaron que la sobretasa de la gasolina «se lleva como un menor valor del ingreso, esto es porque el ingreso se registra por el valor total de venta al público por galón, donde se incluye la sobretasa, se registra en la cuenta 41350901 con naturaleza débito, en ningún momento se reconoce como costo de venta» (f. 162 caa).

(iv) En la liquidación oficial demandada, la Administración determinó las ventas de combustible de la litis como sigue: (a) 4.175.366 galones de «gasolina corriente» por \$35.840.638.261; (b) 116.220 galones de «gasolina extra» por \$1.267.547.440; y (c) 2.704.066 galones de «diésel» por \$22.022.947.371 (f. 670 vto. caa)

(v) Con la demanda con la que acudió ante esta judicatura, el demandante aportó, entre otras, las siguientes pruebas:

(a) Conciliación contable-fiscal suscrita por el contador, según la cual el total de ingresos declarados por \$59.572.867.070 correspondieron a: *i.* «ventas de combustible líquido» en cuantía de \$61.568.141.937, de las cuales se detrajo la «sobretasa a la gasolina» por \$3.046.904.030; *ii.* «venta de combustible gaseoso» por \$94.332.765; *iii.* «venta de lubricantes no gravados» por \$603.800.774; *iv.* «ventas de partes y accesorios gravados» por \$79.665.979; *v.* «ventas de servicios» por \$91.594.319; *vi.* «arrendamientos» por \$121.320.870; *vii.* «comisiones» por \$9.655.586; *viii.* «recuperaciones» por \$898.807; *ix.* «diversos» por \$128.819.575; *x.* «ingresos financieros intereses» por \$123.708; y *xi.* «devoluciones en ventas» por \$78.583.220; (f. 197).

(b) Cuadro denominado «determinación de ingresos brutos, Ley 26/1989, art. 10» elaborado por el contribuyente y su contador, según el cual el ingreso bruto del periodo de la litis correspondió a \$4.245.447.873, discriminado así: *i.* en estaciones de servicios con libertad vigilada: \$3.132.675.739, *ii.* en estaciones de servicios de libertad regulada: \$1.251.834.134, *iii.* menos el margen de evaporización aceptado por la DIAN por \$139.062.000 (f. 201).

(c) Dictamen pericial de una contadora, en el que se concluye que el anterior cálculo era correcto, porque se «elaboró teniendo en cuenta la normatividad sobre la regulación de libertad vigilada y regulada». Asimismo, se afirma que para determinar los ingresos brutos se tomó «la información compilada en “ingresos fiscales sin s-tasa”, ventas de combustible, sobretasa, galones vendidos», y esa consolidación se hizo a partir de los cuadros de caja que daban cuenta del número de galones vendidos diariamente y el precio de venta al público (ff. 205 a 221).

(d) Precios de referencia del mercado nacional de la gasolina y el ACPM para cada uno de los meses del periodo *sub lite* (ff. 113 a 136).

3.4- Del anterior recuento fáctico se extrae que, contrariamente a lo afirmado por el demandante, en el expediente no obra prueba de que el valor de las ventas a partir de las cuales la demandada determinó el margen de comercialización incluyera la sobretasa a la gasolina y al ACPM, pues la contabilidad de la demandante da cuenta de que ese tributo era contabilizado como un menor valor del ingreso por la venta de combustible y que no fue declarado en la declaración revisada (ff. 75 a 78 caa). Además, para la Sala el cálculo que efectuó el contribuyente y su contador, y el dictamen pericial rendido por otra contadora, no llevan al convencimiento de que la demandada incluyera como parte de los ingresos la sobretasa, porque en esos recuadros no se refieren las cuentas contables y documentos soportes a partir de los cuales se obtuvo la información, y tampoco se aportaron al expediente los llamados «*cuadros de caja*» que dieran cuenta de las ventas diarias y del monto de la sobretasa imputable a las mismas. También resultan insuficientes los márgenes de referencia del mercado allegados con la demanda, como quiera que a partir de estos no se extrae la información de las operaciones realizadas por el actor. En cambio, el balance y la conciliación contable-fiscal aportadas durante la actuación administrativa dan cuenta de que el tratamiento contable y tributario que se dio a la sobretasa fue como menor valor del ingreso, lo que conllevó a que no fuera registrada en los ingresos declarados y aminorara directamente el valor de los réditos por la venta de combustible.

3.5- Por consiguiente, dado que para la Sala era procedente que la autoridad tributaria determinara el margen de comercialización del actor a partir del valor de sus ventas y compras de combustible, incluso en los casos que las estaciones de servicio estaban ubicadas en municipios con un régimen de precios regulados; y como el demandante no acreditó que las ventas a partir de las cuales se determinó el margen de comercialización incluyeran la sobretasa a la gasolina y al ACPM, la Sala avala el cálculo de los ingresos brutos efectuado en los actos demandados. No prospera el cargo de apelación.

4- Adicionalmente, el apelante único censura que la demandada excluyera el monto liquidado oficialmente por concepto de margen de pérdida por evaporación (*i.e.* \$139.061.808) de los costos de ventas, porque en la declaración privada no imputó ninguna aminoración por ese concepto, con lo cual al rechazarlo se afectan erogaciones asociadas a las demás actividades económicas que desarrolló en el periodo de la litis. También se opone al rechazo de las erogaciones por el transporte del combustible, argumentando que fueron debidamente soportadas y que su contraparte las desconoció porque estaban contabilizadas como parte del costo de venta del combustible. En el otro extremo de la litis, la demandada asegura que de los costos declarados por el actor solo glosó el valor correspondiente a las compras de combustibles que aplicó para el cálculo de los ingresos brutos; y censura que el contribuyente pretenda afirmar que ahí estaba incluido el valor del transporte del combustible. En ese sentido, observa la Sala que la litis no se refiere a una cuestión de derecho, sino que circunscribe dos cuestiones estrictamente probatorias: determinar si el demandante declaró como «*costo de ventas*» la suma de \$139.061.808 por concepto de margen de pérdida por evaporación; y si ese rubro, en la parte que rechazó la demandada, incluía el transporte de combustible pagado por el actor. En consecuencia, el pronunciamiento que se demanda de la Sala se ceñirá a verificar esas cuestiones conforme a los documentos obrantes en el plenario.

4.1- En torno a la posibilidad de aminorar los ingresos brutos determinados conforme a la regla especial prevista en el artículo 10 de la Ley 26 de 1989, en la sentencia del 04

de noviembre de 2021 (exp. 24754, CP: Myriam Stella Gutiérrez Argüello), la Sala precisó que el margen de comercialización del distribuidor minorista incorpora el reconocimiento de los costos de operación y mantenimiento, así como los gastos de administración y ventas requeridos para la enajenación de los productos al consumidor final, de manera que, los ingresos brutos ya se encuentran «*deflactados con costos disminuyendo este valor*», lo cual excluye la posibilidad de imputar costos adicionales por esos conceptos para aminorar la base imponible. Pero las demás erogaciones, entre estas los gastos por el transporte del combustible, son deducibles de dichos ingresos, conforme a las reglas generales previstas en el artículo 26 del ET, en tanto no se consideran en la determinación del margen de comercialización. En cuanto al costo por el transporte del combustible, relevante para la litis, el artículo 6.º de la Resolución 82438 de 1998 (vigente para la época de los hechos) prevé que el margen de comercialización del distribuidor minorista de combustible «*no incluye el transporte desde la Planta de Abasto hasta la estación de servicio*». Esa regla se adoptó por el artículo 28 de la Ley 1819 de 2016, que expresamente señaló que el cálculo de los ingresos brutos de los distribuidores minoristas no incluye «*el costo del transporte de los combustibles líquidos y derivados del petróleo, ni otros gastos deducibles, asociados a la operación*».

4.2- Sobre la carga de la prueba de las aminoraciones, cabe destacar que, en el fallo del 08 de marzo de 2018 (exp. 21295, CP: Julio Roberto Piza Rodríguez), la Sala estableció que de acuerdo con el artículo 167 del CGP, norma de aplicación general probatoria, incumbe a las partes probar el supuesto de hecho de las normas cuyo efecto jurídico persiguen. Así pues, la carga de la prueba en materia tributaria de los factores negativos de la base imponible (*i.e.* costos, gastos, impuestos descontables, compras) recae en cabeza del sujeto pasivo, pues es quien los invoca. A contrario sensu, en aquellos casos en donde se pretenda alterar el aspecto positivo de la base gravable (entiéndase adición de ingresos u operaciones sometidos a tributación), la carga se asigna a la autoridad, la cual se constituye en el sujeto que invoca a su favor la modificación del caso. En consecuencia, resulta adecuado concluir que el demandante es quien tiene la carga de probar los costos que tuvieron la virtualidad de disminuir la base imponible del impuesto sobre la renta del año gravable 2013, de conformidad con el artículo 167 del CGP.

4.3- En relación con las cuestiones debatidas, están acreditados en el expediente los siguientes hechos relevantes:

(i) En la autoliquidación del impuesto sobre la renta revisada, el actor declaró: (a) costos de ventas por \$56.939.882.000; y (b) gastos operacionales de administración por \$2.170.725.000 (f. 5 caa).

(ii) La información financiera entregada por el contribuyente en la inspección tributaria del 21 de septiembre de 2016, da cuenta de lo siguiente:

(a) Estado de ganancias y pérdidas con corte a 31 de diciembre de 2013 suscrito por el demandante y su contador, en el que registró costos de ventas por \$56.939.881.700 discriminados así: *i.* «*costo venta de combustible*» por \$54.735.986.658; *ii.* «*costo arrendamiento de estaciones*» por \$694.247.928; *iii.* «*costo personal directo*» por \$934.592.730; y *iv.* «*costo de venta del lubricante*» por \$575.054.384. También registra gastos generales por \$2.359.176.164 correspondientes a gastos de personal, honorarios, impuestos, arrendamientos, contribuciones y afiliaciones, seguros, servicios, gastos legales, mantenimiento y reparaciones, depreciaciones y amortizaciones, gastos bancarios, intereses financieros y diversos (f. 70 caa).

(b) Libro mayor y balance con corte a 31 de diciembre de 2013 suscrito por el contribuyente y su contador, en el que registró en la cuenta nro. 61 «costos de ventas» por \$56.939.881.700 discriminados así: *i.* subcuenta nro. 6135 «comercio al por mayor y por menor» por \$55.311.041.042, *ii.* subcuenta nro. 4155 «actividad inmobiliaria» por \$1.628.840.658, y *iii.* cuenta nro. 4175 «devoluciones en ventas» por \$121.320.870 (ff. 76 a 78 caa).

(c) Conciliación contable-fiscal suscrita por el contador, según la cual el costo de venta declarado por \$56.939.882.000 correspondió a: *i.* «compra de combustible» en cuantía de \$54.735.986.658; *ii.* «costo por arrendamientos» por \$694.247.928; *iii.* «costos por actividades conexas» por \$934.592.730; y *iv.* «costos por lubricantes» por \$575.054.384 (f. 75 caa).

(iii) En visita del 19 de agosto de 2016, el líder del departamento de contabilidad del contribuyente afirma que en la contabilidad no manejaban ningún concepto por evaporación, y que el gasto del transporte del combustible lo asume el demandante (f. 59 caa).

(iv) Mediante el Requerimiento Especial nro. 162382016000046, del 16 de noviembre de 2016, la autoridad tributaria propuso la liquidación del impuesto sobre la renta para el periodo de la litis a cargo del actor, conforme a lo previsto en el artículo 10 de la Ley 26 de 1989, para lo cual del costo de venta declarado por la suma de \$56.939.882.000 propuso rechazar el correspondiente a la «compra de combustible» por \$54.735.986.658, dado que el valor de esas compras se tuvo en cuenta para establecer el margen de comercialización a partir del cual se determinaron los ingresos brutos. Por otro lado, aceptó la aminoración de la base gravable con los «costos por arrendamientos» por \$694.247.928, los «costos por actividades conexas» por \$934.592.730, y los «costos por lubricantes» por \$575.054.384, pero detrayendo la suma de \$139.062.000 determinada por concepto de margen de pérdida por evaporación del combustible, argumentando que con ese valor el obligado se estaría beneficiando doble vez por el efecto de la evaporización (ff. 627 a 643 caa). Esos planteamientos se reiteraron en la liquidación oficial de revisión, mediante la cual la demandada modificó la declaración privada del impuesto sobre la renta presentada por el actor para el año gravable 2013, en el sentido propuesto en el acto preparatorio, con la disminución de la multa impuesta a título de sanción por inexactitud, en aplicación del principio de favorabilidad (ff. 667 a 678 caa).

(v) El demandante presentó recurso de reconsideración contra la liquidación oficial referida, con el cual allegó certificación del contador según la cual para trasladar el combustible desde la planta del proveedor hasta las estaciones de servicio, el actor «debió contratar a terceros con vehículos adecuados para realizar dicho transporte» y añadió que en la subcuenta contable nro. 61350801 se registraba un gasto por transporte de combustible en cuantía de \$409.508.553, que hacía parte de la cuenta nro. 6135 «costo de venta de combustible», que rechazó la demandada (ff. 702 a 707 caa).

(vi) Mediante la Resolución nro. 004824, del 21 de junio de 2018, la Administración confirmó la liquidación oficial de revisión (ff. 58 a 71).

4.4- Del anterior recuento fáctico, la Sala advierte que no le asiste razón a la Administración al rechazar el valor determinado por concepto de margen de pérdida por evaporación de las erogaciones en las que incurrió el actor en el desarrollo de las demás actividades económicas (*i.e.* arrendamiento, venta de lubricantes y actividades conexas), como quiera que está probado en el plenario que el demandante no declaró ese concepto

como parte de los costos, sino que fue liquidado por la autoridad tributaria en aplicación del artículo 10 de la Ley 26 de 1989. Así, la contabilidad y sus documentos soporte, dan cuenta de que el contribuyente no tomó en cuenta la pérdida por evaporación para la autoliquidación de su impuesto sobre la renta, de manera que, contrariamente a lo manifestado por la demandada, no está probado en el plenario su doble efecto tributario. En esa medida, era improcedente el rechazo de la suma de \$139.062.000.

4.5- En torno al transporte del combustible, la Sala parte de precisar que la demandada no discute su deducibilidad del impuesto sobre la renta, sino que asegura que el demandante no probó que hiciera parte del costo de venta del combustible que se rechazó para integrarlo a los ingresos brutos (artículo 10 *ibidem*). Ese planteamiento de la demandada no se acompasa con las pruebas que obran en el plenario, las cuales dan cuenta de que el costo de venta rechazado en los actos demandados incluía los gastos de transporte en los que incurrió el contribuyente para trasladar el combustible de la planta del distribuidor mayorista hasta sus estaciones de servicio. Además, como se vio, el transporte no forma parte de los costos a considerar para el cálculo especial de los ingresos brutos de los minoristas, sino que corresponde extraerlos de la base gravable, siguiendo las reglas generales. Por lo expuesto, era deducible el costo del transporte por la suma de \$409.508.553.

4.6- En suma, como prosperan los argumentos de apelación del demandante, le corresponde a la Sala revocar la sentencia de primera instancia, para en su lugar, declarar la nulidad parcial de los actos administrativos demandados y, como restablecimiento del derecho, una nueva liquidación del impuesto que incluya los costos de ventas analizados. Prosperan los cargos de apelación.

5- Resta decidir sobre la sanción por inexactitud impuesta al demandante. Al respecto, precisa la Sala que el artículo 647 del ET, prevé como conducta punible la omisión de ingresos e inclusión de costos improcedentes, a menos que concurra alguna circunstancia constitutiva de un error de apreciación sobre el derecho aplicable (que no sobre los hechos del caso) que actúe como causal de exoneración punitiva en la medida en que excluye la conciencia del agente sobre la antijuridicidad de su conducta (sentencia del 11 de junio de 2020, exp. 21640, CP: Julio Roberto Piza). En vista de que en el caso enjuiciado la Sala determinó que el contribuyente incluyó en la autoliquidación objetada ingresos y costos cuya cuantía fue desacreditada a lo largo del proceso, por cuanto no atendían a la regla especial prevista en el artículo 10 de la Ley 26 de 1989, hay adecuación típica entre la conducta juzgada y el tipo infractor descrito normativamente, sin que se advierta un error en la apreciación del derecho aplicable, pues, como se vio, la decisión de avalar las glosas planteadas por la Administración se debió a que el actor desatendió la disposición que regía para la autoliquidación del impuesto a su cargo y no demostró los supuestos fácticos que alegó a su favor (como que se añadió la sobretasa como parte del margen de comercialización)⁶. No prospera el cargo de apelación.

Con todo, por el cargo de apelación que prosperó, el monto de la sanción procedente se calcula así:

Factor	Valor
Saldo a pagar autoliquidado antes de sanciones	\$127.051.000
Saldo a pagar determinado antes de sanciones	\$1.684.307.000
Base de la sanción por inexactitud	\$1.557.256.000

⁶ Sentencias del 23 de abril del 2009, exp. 16627, CP: Martha Teresa Briceño de Valencia; del 10 de febrero del 2011, exp. 17177, William Giraldo Giraldo; del 23 de mayo del 2013, exp. 19019, CP: Carmen Teresa Ortiz de Rodríguez; y del 12 de noviembre del 2015, exp. 20955, CP: Martha Teresa Briceño de Valencia.



Porcentaje	100%
Sanción por inexactitud	\$1.557.256.000

6- En definitiva, la liquidación del impuesto sobre la renta a cargo del demandante por el año gravable 2013 se calcula así:

Concepto	Demandante	Demandada	Sentencia
Ingresos brutos operacionales	\$59.433.286.000	\$9.825.767.000	\$9.825.767.000
Ingresos brutos no operacionales	\$139.457.000	\$139.457.000	\$139.457.000
Intereses y rendimiento financiero	\$124.000	\$124.000	\$124.000
Total ingresos brutos	\$59.572.867.000	\$9.965.348.000	\$9.965.348.000
Total ingresos netos	\$59.572.867.000	\$9.965.348.000	\$9.965.348.000
Costos de venta	\$56.939.882.000	\$2.064.833.000	\$2.613.404.000
Otros costos	\$0	\$0	\$0
Total costos	\$56.939.882.000	\$2.064.833.000	\$2.613.404.000
Total deducciones	\$2.170.725.000	\$2.170.725.000	\$2.170.725.000
Renta líquida	\$462.260.000	\$5.729.790.000	\$5.181.219.000
Renta presuntiva	\$65.416.000	\$65.416.000	\$65.416.000
Renta líquida gravable	\$462.260.000	\$5.729.790.000	\$5.181.219.000
Impuesto sobre la renta gravable	\$137.381.000	\$1.875.666.000	\$1.694.637.000
Total impuesto a cargo	\$137.381.000	\$1.875.666.000	\$1.694.637.000
Anticipo por el año gravable	\$72.725.000	\$72.725.000	\$72.725.000
Total retenciones	\$18.895.000	\$18.895.000	\$18.895.000
Anticipo por el año gravable siguiente	\$81.290.000	\$81.290.000	\$81.290.000
Saldo a pagar por impuesto	\$127.051.000	\$1.865.336.000	\$1.684.307.000
Sanciones	\$0	\$1.738.285.000	\$1.557.256.000
Total saldo a pagar	\$127.051.000	\$3.603.621.000	\$3.241.563.000

7- Por no estar probadas en el expediente, la Sala se abstendrá de condenar en costas en segunda instancia, conforme con lo establecido en el artículo 365.8 del CGP.

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

FALLA

1. **Revocar** la sentencia de primera instancia. En su lugar se dispone:

Primero: Declarar la nulidad parcial de los actos demandados

Segundo: A título de restablecimiento del derecho, **fijar** el impuesto sobre la renta y complementarios del año gravable 2013 a cargo de Gilberto Mejía Rivera, de acuerdo con la cifra determinada en la parte motiva de la sentencia de segunda instancia, además, **fijar** la sanción por inexactitud en la suma de \$1.557.256.000.

2. Sin condena en costas en segunda instancia.

3. **Reconocer** personería a Néstor Alonso Delgado Cabrera como abogado de la demandada, conforme al poder conferido (índice 36).



Radicado: 66001-23-33-000-2018-00549-01 (25371)
Demandante: Gilberto Mejía Rivera

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

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

(Firmado electrónicamente)
MYRIAM STELLA GUTIÉRREZ ARGÜELLO
Presidente

(Firmado electrónicamente)
STELLA JEANNETTE CARVAJAL BASTO

(Firmado electrónicamente)
MILTON CHAVES GARCÍA

(Firmado electrónicamente)
WILSON RAMOS GIRÓN