



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

**CONSEJERO PONENTE: WILSON RAMOS GIRÓN**

Bogotá, D.C., doce (12) marzo de dos mil veintiséis (2026)

**Referencia:** Nulidad y restablecimiento del derecho  
**Radicación:** 05001-23-33-000-2019-00191-01 (27785)  
**Demandante:** Tulio Enrique Osorio Hoyos  
**Demandada:** DIAN

**Temas:** Impuesto sobre la renta. 2013. Notificación procesal apoderado. Adición de ingresos, consignaciones bancarias. Valoración probatoria.

**SENTENCIA DE SEGUNDA INSTANCIA**

La Sala decide el recurso de apelación interpuesto por el demandante<sup>1</sup> contra la sentencia del 03 de mayo de 2023, proferida por el Tribunal Administrativo de Antioquia, que decidió<sup>2</sup>:

Primero. Negar las pretensiones de la demanda, de conformidad con lo expresado en la parte motiva de esta sentencia.

Segundo. Aplicar el principio de favorabilidad en materia sancionatoria tributaria, contenido en el artículo 282 de la Ley 1819 de 2016, que modificó el artículo 640 del Estatuto Tributario, fijándose la sanción por inexactitud en el 100% de la diferencia entre el saldo a pagar o saldo a favor determinado en la liquidación oficial y el declarado por el contribuyente.

Tercero. No condenar en costas de primera instancia a la parte demandada.

**ANTECEDENTES**

**Actuación administrativa**

La demandada, por medio de la Liquidación Oficial de Revisión 112412017000132, del 12 de octubre de 2017, adicionó ingresos brutos operacionales, desconoció una parte de los gastos operacionales de ventas e impuso sanción por inexactitud<sup>3</sup>. Este acto fue confirmado en su integridad por la Resolución 010537, del 10 de octubre de 2018, que resolvió el recurso de reconsideración<sup>4</sup>.

**Demanda**

En ejercicio del medio de control de nulidad y restablecimiento del derecho, previsto en el artículo 138 del CPACA (Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo, Ley 1437 de 2011), la parte demandante formuló las siguientes pretensiones<sup>5</sup>:

<sup>1</sup> SAMAI Tribunal, índice 31, certificado F892FE5641251BD5 E4D9A73C669F8CCE F491EDFB09E40833 6CC08AFC27DC6D4D (pdf), pp. 1 a 11.

<sup>2</sup> SAMAI Tribunal, índice 27, certificado 9F65E12294030145 9FC3708DE8ACEDF0 BBD5F81542EBB208 83E438A017E0198B (pdf), p. 24.

<sup>3</sup> SAMAI CE, índice 3, certificado BB630634999A29D6 F0C7ABC78503D8DC 58AF48AE02C93AAE FBAD9C4CB6B681B5 (pdf), pp. 380 a 405.

<sup>4</sup> SAMAI CE, índice 3, certificado BB630634999A29D6 F0C7ABC78503D8DC 58AF48AE02C93AAE FBAD9C4CB6B681B5 (pdf), pp. 461 a 485.

<sup>5</sup> SAMAI CE, índice 3, certificado D5E2660E472079E2 7F57FC9CE81FE144 AD32FDF53DDA2E7B 6CE1D57AF5895F98 (rar) 3 (pdf), p. 35.



Primero. Se declare la nulidad de la Liquidación Oficial 11241201700132 de 2017 proferida por la [DIAN] en la cual se modifica la declaración privada de renta de Tulio Enrique Osorio Hoyos del año gravable 2013, por las razones expuestas en los capítulos anteriores y que se resumen en: (i) falsa motivación y violación al debido proceso por la nula valoración de las pruebas allegadas en la respuesta al requerimiento especial para sustentar los costos, deducciones y depósitos en cuentas bancarias; (ii) falsa motivación por adicionar ingresos sin sustento probatorio o jurídico en contravía del artículo 742 del ET, haciendo uso del «método bancario» de forma arbitraria, sin valorar las pruebas allegadas al proceso, y excediendo el alcance del artículo 786 del ET. (iii) proferir una liquidación oficial sin previamente notificar adecuadamente [el] Acta de Inspección Tributaria y/o Requerimiento Especial a mi apoderada Karen Alejandra Osorio Rojas.

Segundo. Que como consecuencia de la declaratoria de nulidad del acto demandado, a título de restablecimiento del derecho, se declare la firmeza de la declaración privada del año 2013 que fue modificada por la Liquidación Oficial 11241201700132 de 2017 proferida por la DIAN y cese el cobro de los relacionados tributos por la vigencia 2013.

(...)

Invocó como vulnerados los artículos 29 de la Constitución; 26, 565 (parágrafo 2), 705, 706, 714, 730 (numerales 2, 3 y 4), 731, 742, 743, 744, 745, 746, 771-2, 774, 776, 779, 780 y 781 del ET (Estatuto Tributario); y el artículo 2 del Decreto 1354 de 1987, bajo los siguientes conceptos de violación<sup>6</sup>:

*-Violación de la presunción de veracidad de la declaración tributaria y violación al debido proceso por no tomar la contabilidad como prueba a favor del contribuyente.* Precisó que, contrario a lo afirmado en los actos acusados, en respuesta a los requerimientos ordinarios, así como al requerimiento especial, entregó material probatorio suficiente que comprueba que lleva contabilidad en debida forma; que prepara comprobantes internos y externos; y que sus transacciones se soportan con pruebas documentales. Además, entregó una certificación de contador público que constituía prueba, conforme al artículo 777 del ET.

Además, indicó que obraba en el expediente un libro auxiliar general de la contabilidad que discriminaba la fecha, monto, beneficiario y concepto de cada una de las deducciones declaradas, así como el material documental que soportaba las transacciones, al igual que comprobantes de contabilidad y soportes internos y externos que resumían los movimientos bancarios más importantes del año 2013. No obstante, la liquidación demandada señaló que no se presentó ningún libro contable ni documentos soporte que dieran cuenta de que los ingresos consignados fueran para terceros; en cambio, invocaron los artículos 774, 780 y 781 del ET para desvirtuar la contabilidad y la presunción de veracidad de la declaración tributaria.

Si bien, la Administración cuestionaba que lo solicitado era la exhibición de libros contables en el domicilio del contribuyente, lo cierto fue que no agotó el procedimiento para la exhibición de la contabilidad, previsto en el artículo 2 del Decreto 1354 de 1987, el cual determina que cuando la solicitud se haga por escrito el contribuyente tiene 05 días hábiles para exhibirlos, lo cual explica que las visitas realizadas por la demandada fueran infructuosas, pues no se recibió ningún auto de inspección contable o de registro. Sin embargo, posteriormente su apoderada se presentó en las oficinas de la Administración para suministrar la información contable y documental solicitada, lo que «demuestra que en ningún momento se buscó entorpecer la investigación».

Además, reprochó que la resolución que resolvió el recurso señalara que en la inspección tributaria se podía utilizar cualquier medio probatorio incluida la verificación de la

<sup>6</sup> SAMAI CE, índice 3, certificado D5E2660E472079E2 7F57FC9CE81FE144 AD32FDF53DDA2E7B 6CE1D57AF5895F98 (rar) 3 (pdf), pp. 7 a 35.



contabilidad, pues esto contrariaba la última parte del inciso 2 del artículo 779 del ET, puesto que *«la ley si exige los rituales propios de cada medio de prueba que pretenda decretarse en desarrollo de la inspección tributaria»*, conforme ha señalado tanto la jurisprudencia como la doctrina de la entidad. Entonces, mal podía la Administración incumplir el procedimiento previsto en los artículos 774 *ibidem* y 2 del Decreto 1354 de 1987, acerca de la inspección contable y la exhibición de libros, con fundamento en las disposiciones señaladas anteriormente, para ignorar *«...el alto valor probatorio de la información contable y documental que aportó (...) en respuesta a los actos de trámite de la liquidación demandada...»*.

Destacó que los comprobantes aportados cumplían los requisitos del Decreto 2649 de 1993, así como el resumen mensual de todos los recibos de caja expedidos por los depósitos en las cuentas bancarias, extraídos del reputado sistema contable *«contai»*, suscrito por quien lo elaboró y aprobó. Por lo descrito, afirmó que la contabilidad debía tenerse como prueba a su favor. Así, siendo esta la base de la declaración del impuesto de renta 2013, no podía desvirtuarse la presunción de veracidad consagrada en el artículo 746 del *ejusdem*.

*-Violación del artículo 29 de la Constitución Política, derecho al debido proceso y falsa motivación del acto administrativo ante la nula valoración de las pruebas y explicaciones entrega[das] en la respuesta al requerimiento especial para sustentar costos, deducciones y depósitos bancarios.* Sostuvo que se adelantaron etapas del procedimiento con desconocimiento de las *«normas sustantivas y procedimentales»*, tales como los artículos 565 (parágrafo 2), 705, 706, 714, 730 (numerales 2, 3 y 4), 742, 743, 744, 745, 780 y 781 del ET, entre otros; así como el artículo 29 de la Constitución<sup>7</sup>.

Respecto de la vulneración al debido proceso, adujo que, según lo previsto en el artículo 702 del ET, la liquidación oficial -por la cual se modificó la declaración privada- debe contener los hechos, las pruebas recaudadas, su valoración, el fundamento de derecho aplicable y el criterio aplicado. Si bien en la resolución que resolvió el recurso se afirmó que contenía los fundamentos de hecho y derecho, no podía asegurarse que estuviera bien motivada cuando *«...omitió, de forma arbitraria, el análisis de las pruebas e informes disponibles...»*, mientras que el contribuyente *«...aportó pruebas contables, documentales y testimoniales como respuestas a los requerimientos que hizo la Administración que comprenden más de 80 folios y que reposan en el expediente de la investigación»*; sin embargo, no existió valoración de las pruebas, como lo demostraba la liquidación oficial al señalar que *«la Administración no les confirió valor probatorio»*. De manera que no podía hablarse de debido proceso, derecho de defensa y contradicción, pese a que la liquidación oficial estaba obligada a garantizarlos por medio de la valoración de las pruebas allegadas con la respuesta al requerimiento especial y de las demás pruebas aportadas; sin embargo, al no haberse hecho se evidenciaba una falta de motivación que afectaba sus derechos de defensa y debido proceso, lo que conllevaba a su anulación de conformidad con el artículo 730-6 y el inciso 2 del artículo 137 del CPACA.

Cuestionó que la autoridad no hubiera valorado las pruebas porque supuestamente no aportó la contabilidad, pues, inclusive, aunque no se valorara la contabilidad como prueba a favor del contribuyente, no podía omitirse el estudio de las demás pruebas e información entregadas, pues estas eran de naturaleza documental y testimonial, que no solo contable. En apoyo de ello, reprodujo el artículo 781 del ET, que prevé que el contribuyente que no hubiera exhibido los libros y comprobantes, cuando así lo solicite la autoridad, no podrá, posteriormente, invocar la contabilidad a su favor, procediéndose, en tal caso, al desconocimiento de costos y deducciones, salvo que el contribuyente los

<sup>7</sup> Al respecto, citó la sentencia del 5 de marzo de 2015 (exp. 19382, CP: Hugo Fernando Bastidas Bárcenas) y la sentencia T-261 de 2013<sup>7</sup> explicando que el debido proceso es una garantía y derecho fundamental cuyos ejes centrales son: (i) los derechos de defensa y contradicción, (ii) las formas propias de cada juicio o procedimiento y (iii) la garantía del juez o funcionario competente así como la correcta valoración probatoria.



acreditara plenamente. En ese orden, aseguró que no le fueron explicadas las razones por las que se desconocieron las deducciones, cuando el actor explicó su necesidad, relación de causalidad y proporcionalidad e, igualmente, aportó los documentos que cumplieran los requisitos del artículo 771-2 del ET.

Insistió en que, aunque la Administración hubiera desechado la contabilidad, no podía descartarse el valor probatorio de los comprobantes, pues estos prevalecían sobre los asientos contables (artículo 776 *ejusdem*). Señaló que la demandada interpretó erróneamente el artículo 781 *ibidem* y subrayó que, de acuerdo con el artículo 744 *ídem*, la respuesta al requerimiento especial era una de las oportunidades para allegar pruebas.

Finalmente, previno que la autoridad tributaria, en la resolución que resolvió el recurso de reconsideración, «...cometió el error de desestimar todo el material probatorio alegando que la única prueba posible para demostrar los hechos de interés de la liquidación era la contable...», lo que a su vez contravino la jurisprudencia de esta Corporación ya que «...no puede desconocerse las pruebas que sean diferentes a las contables por la aplicación del artículo 781 del ET...», tal y como se explicó en la sentencia del 20 de noviembre de 2014 (exp. 20047, CP: Martha Teresa Briceño de Valencia).

Con base en todo lo anterior, concluyó que «...no puede[n] ser desestimados los costos y deducciones solicitados en la declaración de renta, toda vez que en el Anexo 1 de la respuesta al requerimiento [especial] se aportó evidencia suficiente de las erogaciones incurridas, entre las que se incluían facturas con el lleno de requisitos legales, comprobantes de egreso, contratos de trabajo, planillas de autoliquidación de aportes a la seguridad social, entre otros», así como del «...anexo número 2 con prueba documental y contable que explica la naturaleza de los depósitos en las cuentas bancarias de Tulio Enrique Osorio Hoyos... tales como: devolución de cheques devueltos (SIC), traslados entre una cuenta y otra del mismo contribuyente...». Agregó que resultó tan arbitraria la omisión del estudio de tales pruebas que la liquidación oficial terminó adicionando ingresos que correspondían a transacciones que no tenían tal carácter, como cheques devueltos y traslados entre cuentas del mismo contribuyente.

*-Falsa motivación por adición de ingresos sin sustento probatorio o jurídico y basándose en meras presunciones que no son de ley.* Señaló que el artículo 742 del ET exige que la determinación de los tributos e imposición de sanciones debe fundarse en los hechos demostrados en el respectivo expediente, lo que, a su juicio, no ocurrió.

Al respecto, adujo que la Administración fundamentó la adición de ingresos en el hecho de que el actor no presentó su contabilidad, pese a que la entidad no adelantó el procedimiento reglado de exhibición de libros y a que tomó como único sustento para adicionar ingresos la información exógena y la copia de los extractos bancarios emitidos por Bancolombia, configurándose una falsa motivación. Añadió que ni siquiera se le señaló si se estaba aplicando alguna presunción para la referida adición de ingresos.

Sostuvo que la demandada adicionó el valor bruto de las consignaciones en cuentas bancarias sin haber demostrado que los depósitos bancarios incrementaran el patrimonio (art. 26 ET). Señaló que ese método, conocido como «*método bancario*», ha sido proscrito por la jurisprudencia del Consejo de Estado<sup>8</sup>. En ese contexto, argumentó que era «*imperativo que la administración tributaria prueba (sic) la existencia y cuantifique hechos gravables que no fueron incluidos en la declaración de renta, so pena de estar insuficientemente motivada su decisión, lo cual no puede basarse en sospechas o indicios graves o (...) presunciones no autorizadas por la ley*».

Reconoció que, si bien existía la posibilidad de adicionar ingresos no probados aplicando presunciones, conforme al artículo 756 *ibidem*, los actos no describían la aplicación de

<sup>8</sup> Sobre la improcedencia del «*método bancario*», el actor citó las sentencias del 31 de julio de 1992 (exp. 3395, CP: Jaime Abella Zárate), 21 de agosto de 1992 (exp. 3960, CP: Guillermo Chahin Lizcano) y 11 de diciembre de 1992 (exp. 4420, CP: Guillermo Chahin Lizcano).



ninguna de tales normas, lo que vulneró el artículo 29 de la Constitución. Agregó que, por ejemplo, pudo citarse el artículo 755-3, pero fue totalmente descartado por la Administración. Adicionalmente, aseveró que, contrario a los indicios de la demandada, el actor «*aportó pruebas contables y documentales tendientes a explicar el origen de las consignaciones*», todo lo cual fue desechado por la autoridad bajo el entendimiento de que el contribuyente no exhibió los libros contables en su domicilio; inclusive, en la resolución que resolvió el recurso, la entidad aseguró que el contribuyente no logró explicar la diferencia entre los ingresos declarados y los informados por terceros, lo cual no era cierto.

En línea con lo anterior, adujo que, no obstante haber aportado documentos idóneos, la actuación de la Administración dio lugar a que nuevamente se gravaran ingresos ya incluidos en la declaración, que fueron recaudados en la cuenta bancaria. Seguidamente, describió el contenido del «*Anexo 2*», de la respuesta al requerimiento especial, que incluía pruebas contables y documentales de los depósitos en sus cuentas bancarias, así: (i) recursos que le fueron depositados, pero que eran de propiedad de su controlada, Inmobiliaria Gecol S.A.S, de la cual es gerente vitalicio, por concepto de la venta de un inmueble por el valor de \$550.000.000. Esto, dado que la sociedad no contaba con una cuenta bancaria, sin embargo, los valores si fueron incluidos en la declaración de renta 2013 de la compañía; (ii) ingresos recibidos por la venta de un inmueble por valor de \$213.500.000, el cual declaró como ganancia ocasional pero que nuevamente adicionó la liquidación oficial; (iii) transferencias entre las cuentas de ahorro y corriente del mismo actor por el valor de \$169.850.000, lo que no implicaba un aumento en su patrimonio; (iv) recursos, depositados en sus cuentas en el marco de un contrato de mandato, cuya propiedad correspondía al señor Raúl Rodrigo López Ramírez, cuñado del actor, provenientes, a su vez, de la ejecución de un contrato de prestación de servicios a la sociedad Sugaberrío S.A., los cuales fueron declarados por la señalada persona; y (v) cheques devueltos por fondos insuficientes girados por el señor Gonzalo Orlando Villa Londoño, por concepto de una promesa de venta de un inmueble que resultó fallida en el año 2013. Así, parte de las consignaciones eran ingresos percibidos para terceros y, por ello, estaba obligado a restituirlos.

A continuación, reprochó que la demandada sustentara su cuestionamiento en el artículo 786 del ET que determina que cuando exista prueba de la existencia de un ingreso y el contribuyente alegue haberlo recibido en circunstancias que no lo hacen constitutivo de renta, está obligado a demostrarlas. Al respecto, señaló que la liquidación oficial incurrió en un «*gravísimo error conceptual*» respecto de los conceptos de «*ingreso recibido para terceros e ingresos no constitutivos de renta*». Por cuanto los primeros corresponden a pasivos por tratarse de recursos que debían ser restituidos a su dueño, mientras que los segundos corresponden a transacciones que, aunque aumentan el patrimonio, están exceptuadas de impuesto, de ahí que el prenotado artículo exigiera su comprobación.

Aseguró que, con las pruebas arrimadas al expediente administrativo, quedaba demostrado que «*en los libros contables existe un correcto reconocimiento de estos dineros que se depositan en las cuentas de Tulio Enrique Osorio Hoyos en calidad de mandatario y con la posterior obligación de restituirlo a los terceros que se identifican plenamente en la contabilidad y con razón de transacciones que fueron asimismo probadas documentalente en la vía gubernativa*». Asimismo, destacó que los comprobantes contables, que cumplían los requisitos del Decreto 2649 de 1993, reunían mensualmente los recibos de caja expedidos por los depósitos en sus cuentas bancarias como mandatario, identificando los dueños de los recursos; no siendo entonces cierto que no hubiera desvirtuado que las consignaciones no configuraban ingresos, como lo afirmaba la liquidación oficial.



*-Proferir liquidación oficial sin requerimiento especial previo dada la inobservancia del inciso segundo del artículo 565 del Estatuto Tributario por la no notificación del acto administrativo.* Afirmó que la Administración vulneró su derecho al debido proceso en tanto no le notificó a su apoderada especial el requerimiento especial, contrariando el mandato legal del párrafo 2 del artículo 565 y los artículos 779 y 783 del ET, pues «... como se encuentra acreditado dentro del expediente fiscal, la notificación del requerimiento especial se dirigió no a la apoderada sino al contribuyente» y «...no se le allegó acta de inspección tributaria dentro del mes siguiente a su suscripción...». Fundado en ello, concluyó que la notificación del requerimiento especial y del acta, que hacía parte integrante de este, fue ineficaz, por lo que no produjo efectos jurídicos y, por ende, comportó la firmeza de la declaración de renta 2013 en tanto el término para notificarlo venció el 22 de enero de 2017; sin embargo, fue notificado, por conducta concluyente, hasta el 18 de abril de 2017.

Agregó que, siendo el requerimiento especial un requisito previo de la liquidación oficial, se configuraron las causales de nulidad de los numerales 2 y 3 del artículo 730 del ET, sin que pudiera entenderse saneada la situación con la respuesta al requerimiento especial, pues, según el artículo 731 *ejusdem*, «las nulidades solo pueden alegarse en el escrito de interposición del recurso de reconsideración», conforme lo hizo. Añadió que igualmente era causal de nulidad el hecho de que ninguno de los actos hubiera sustentado la adición de ingresos (art. 730-4 ídem).

Por último, alegó que la autoridad notificó el auto de inspección tributaria únicamente con el propósito de suspender el término de notificación del requerimiento especial, pues no adelantó la visita ordenada con el auto de verificación 112382016000986, del 25 de julio de 2016. Inclusive, en el periodo comprendido entre el 27 de julio y septiembre de 2016, ningún funcionario hizo visita, pues se limitaron a hacer informes. Luego, subrayó que el requerimiento ordinario dirigido a Bancolombia fue enviado antes de que se notificara el auto de inspección tributaria, lo que significaba que no era necesario decretar una inspección tributaria para solicitar información de terceros, evidenciándose la intención dilatoria de dicha diligencia, considerada la inminencia de la firmeza de la declaración.

*-Improcedencia de la sanción por inexactitud.* Tras reproducir el artículo 647 del ET, aseveró que no se evidenciaba que, en la declaración de renta 2013, el actor hubiera incurrido «...en alguna de las causales dolosas o culposas para ser digno de la sanción mencionada...», ya que, por el contrario, «con las pruebas que obran en el expediente se acredita debidamente que no existió conducta defraudatoria por parte del contribuyente, razón por la que debe levantarse esta sanción».

## **Contestación de la demanda**

La demandada se opuso a las pretensiones del actor<sup>9</sup>. A tal efecto, aseguró que los actos administrativos demandados no violaron el debido proceso del actor; en cambio, el demandante fue reacio a presentar su contabilidad, haciéndose merecedor de las consecuencias legales de los artículos 774, 780 y 781 del ET. Fundamentó así su oposición:

*-Frente al primer cargo.* Advirtió que, con sustento en el material probatorio, que reposa en el expediente, el contribuyente no soportó en debida forma parte de sus deducciones y gran parte de los dineros ingresados a sus cuentas; insistió en que se negó a exhibir su contabilidad, a pesar de que se le requirió.

Advirtió que la investigación surgió con ocasión de una denuncia de terceros por llevar doble contabilidad, así como por una «diferencia patrimonial entre los años 2012 y 2013». Explicó

<sup>9</sup> SAMAI CE, índice 3, certificado EA11EEC28F2EAEDC 08B6062F8FE835E5 401E0B30981ED10C B1681E3523FFFD4A (pdf), pp. 1 a 31.



que específicamente se le solicitó al contribuyente que justificara el origen de la suma de \$1.043.508.734 que había ingresado a sus cuentas bancarias, según la información exógena, y que no estaban declarados como ingresos en la autoliquidación de renta 2013.

Luego, destacó que el contribuyente se negó a que se realizara la diligencia en su domicilio, aduciendo que no le gustaba que sus compañeros de oficina se enteraran de ese tipo de visitas, lo que constaba en el acta de comparecencia, del 04 de octubre de 2016; inspección que se realizó posteriormente en las oficinas de la demandada. También, resaltó que al actor se le solicitó poner a disposición los libros de contabilidad, como constaba a folio 103.

A continuación, describió que la demandada envió dos requerimientos ordinarios al actor (112382016000853, del 06 de octubre, y 112382016000916, del 19 de octubre de 2016); en el primero se le solicitó explicar en detalle el origen de los valores consignados en dos cuentas de Bancolombia. Si bien al responder el demandante el segundo de tales requerimientos aportó pruebas, lo cierto fue que no respondió en su totalidad lo requerido, lo que es contrario a lo afirmado por el demandante acerca de haber entregado el material probatorio suficiente. Es así como, respecto de la solicitud de explicar detalladamente el origen de los valores consignados en las cuentas, se limitó a señalar que correspondía a ingresos operacionales, no operacionales e ingresos recibidos de terceros.

Por otra parte, refirió que la apoderada del actor explicó que algunas consignaciones de sus cuentas bancarias se originaron en la venta de un bien de la sociedad Gecol SAS, por no tener esta compañía cuenta bancaria -sin adjuntar soportes-, o en una promesa de venta de otro inmueble de la misma sociedad que no se realizó, por lo que fueron devueltos los recursos; e igualmente, consignaciones para algunos amigos o por cambio de cheques para otros, respecto de lo cual tampoco adjuntó soportes. Dado que no se respondió la totalidad de lo requerido, la Administración concluyó que el contribuyente no justificó el origen de esos dineros ni demostró que hubiesen correspondido a ingresos de terceros, pues «... se limitó a afirmar que eran por cambio de cheques o recibidos para un amigo, pero no aclaró en debida forma, a pesar de que así se lo había solicitado la Administración», ni tampoco justificó parte de las deducciones declaradas.

En relación con la violación al debido proceso por no haberse decretado inspección contable, en los términos del artículo 782 del ET y el artículo 2 del Decreto 1354 de 1987, y al no haber seguido la Administración los procedimientos establecidos para su práctica, señaló que la inspección contable es un medio de prueba autónomo a cualquier otro, el cual debe seguir las formalidades establecidas en la ley. Seguido de lo cual, y tras reproducir la definición de la inspección tributaria y contable, manifestó que ambas compartían la misma finalidad de determinar las obligaciones tributarias con la verificación de los hechos, las declaraciones o soportes contables, pero se diferenciaban en que en la contable se podía investigar exclusivamente la contabilidad, al paso que durante la inspección tributaria «... puede decretarse para determinar hechos o circunstancias diversas mediante todos los medios probatorios autorizados (...) dentro de los cuales se puede efectuar la verificación de la contabilidad sin que sea necesario tener que proferir el auto de inspección...»<sup>10</sup>; como lo reclamaba el demandante. Por ello, no resultaba necesario que para su práctica se comisionara a un contador, pues la verificación de dichos documentos no lo requería<sup>11</sup>, pues la inspección realizada fue la tributaria, que no exige que quien la desarrolle tenga tal calidad, lo cual ha ratificado esta corporación<sup>12</sup>.

<sup>10</sup> Al respectó, citó las sentencias del 30 de septiembre de 2007 (exp. 14684, CP: Héctor Januario Romero Díaz) y del 04 de abril de 2016 (exp. 20661, CP: Carmen Teresa Ortiz de Rodríguez).

<sup>11</sup> En concordancia con lo expuesto por esta Sección en la sentencia del 27 de abril de 2001 (exp. 11639, CP: Juan Ángel Palacio Hincapié).

<sup>12</sup> Sentencia del 27 de abril del año 2000, exp No. 11639, C.P. Juan Ángel Palacio Hincapié.



También señaló que no resultaba válido que el contribuyente limitara la validez de la inspección tributaria al hecho de que se practicara visita física al lugar establecido, pues al respecto se ha pronunciado el Consejo de Estado,<sup>13</sup> precisando que la constatación directa no implica que los funcionarios deban desplazarse a la sede del contribuyente, siendo viable hacerlo a través de otros medios de prueba, como cruces, testimonios y documentos, entre otros.

En relación con la certificación de contador público, advirtió que esta se encontraba supeditada a que la contabilidad se llevara en debida forma y que el certificado condujera al convencimiento del hecho que se pretendía probar, con base en los comprobantes internos y externos, acorde con lo señalado por esta Sección en sentencia del 19 de agosto de 2010 (exp. 16750, CP: Hugo Fernando Bastidas Bárcenas). Al hilo de ello, afirmó: «...la contabilidad del contribuyente investigado no cumple con los requisitos señalados en la norma tributaria en concordancia con las disposiciones contables que debía acatar, razón por la que se descartó el argumento de que con la prueba de certificación de contador público (...) se desvirtúe la adición de ingresos y el desconocimiento de los gastos operacionales de ventas, ya que el investigado en ninguna etapa del proceso (...) soportó en debida forma los rubros registrados en su denuncia rentística del año 2014 (SIC)».

*-Respecto del segundo cargo, atinente a la violación al debido proceso y falsa motivación ante la nula valoración de las pruebas y explicaciones entregadas,* señaló que el principal motivo por el que la Administración le desconoció al actor los gastos operacionales y le adicionó ingresos brutos operacionales obedeció a que no aportó su información contable como se le solicitó, con fundamento en los artículos 780 y 781 del ET. Lo anterior, sin que se demostrara la ocurrencia de algún hecho constitutivo de fuerza mayor o caso fortuito que justificara tal omisión.

Explicó que la decisión de restar valor probatorio a los documentos aportados en la respuesta al requerimiento especial obedeció a la aplicación de las citadas normas; de modo que si el contribuyente no estaba de acuerdo debió manifestarlo en el recurso de reconsideración, para que la demandada tuviera la posibilidad de analizar la procedencia de tales pruebas, lo que no hizo, pues solo planteó, de manera general, la existencia de una insuficiencia probatoria, pero no manifestó inconformidad por restarle valor probatorio a unos documentos que pretendían acreditar hechos que debió probar con los libros de contabilidad. Por tanto, para la Administración, la decisión de restar valor probatorio a las pruebas allegadas fue aceptada por el actor.

Al hilo de lo anterior e invocando el artículo 731 del ET, solicitó que no se tuviera en cuenta el cargo anterior para la fijación del litigio, «...toda vez que la Administración no tuvo la oportunidad de analizar en sede administrativa, con ocasión del recurso de reconsideración, dicha circunstancia y por tanto, el debate quedó planteado frente al resto de inconformidades y cargos de nulidad». Bajo tal ilación, aseveró que si el contribuyente hubiese propuesto tal argumento en el recurso de reconsideración, probablemente se hubieran analizado que los documentos arrimados al expediente administrativo «...no son plena prueba de la contabilidad del contribuyente, toda vez que los mismos son la impresión de la información de un software contable de nombre Multimes 2016-2e, el cual, como muchos otros aplicativos del mismo tipo, permite crear y exportar documentos al formato Word y allí se pueden editar de cualquier manera (...) por eso es que era relevante en la investigación tributaria, que el contribuyente exhibiera su contabilidad ante la DIAN y no simplemente unos reportes que se pueden editar en forma posterior...». En este punto, aclaró que no afirmaba que así hubiera sucedido, solo que, al no plantearlo el demandante en su recurso, no era posible abordar dicho debate en sede judicial.

*-En cuanto al tercer cargo, concerniente a la falsa motivación del acto demandado por la adición de ingresos sin sustento probatorio o jurídico,* adujo que, conforme se explicó en

<sup>13</sup> Sentencia del 5 de junio de 2014, exp18758. CP: Hugo Fernando Bastidas Bárcenas.



el acta de inspección tributaria, el fundamento de la Administración para adicionar ingresos operacionales fueron las consignaciones efectuadas en las cuentas bancarias del contribuyente en Bancolombia, cuyo origen no soportó el actor, pese a los requerimientos efectuados, de modo que no desvirtuó que no fueran ingresos suyos.

A continuación, destacó que, en desarrollo de la inspección tributaria, realizó una visita el 24 de noviembre de 2016, la cual no fue atendida por el contribuyente aduciendo que no se encontraba en el lugar, pese a habersele comunicado a la apoderada los documentos requeridos para verificar la información allegada con la respuesta al requerimiento ordinario. Reiteró que, según el acta de comparecencia del 30 de noviembre de 2016, la apoderada del actor explicó las consignaciones como cambios de cheques a amigos del actor, sin suministrar soporte. Igualmente, subrayó que la funcionaria comisionada visitó a la sociedad Gecol SAS para verificar las operaciones con el demandante; sin embargo, esta fue infructuosa porque la apoderada del contribuyente no se encontraba.

Señaló que lo anterior desvirtuaba lo afirmado por el actor acerca de que el único fundamento de la actuación fue la información exógena, puesto que la autoridad desplegó toda su actividad fiscalizadora, solo que el contribuyente no desvirtuó la adición de ingresos con documentos idóneos. De otra parte, resaltó que el demandante, dada su actividad económica, estaba obligado a llevar contabilidad y a cumplir con lo previsto en el artículo 52 del Código de Comercio, que impone elaborar periódicamente un inventario y un balance general; sin embargo, pese a ser la documentación idónea para constatar sus afirmaciones, no la aportó.

Agregó que su decisión se había fundamentado en los soportes allegados por el actor; de manera que los actos no estaban falsamente motivados, al no haber aplicado la presunción establecida en el artículo 755-3 del ET. Al hilo de esto, rechazó la argumentación de la actora referida a la aplicación de las presunciones de los artículos 752-2 y 755-2 del ET, en la medida en que no tenía cabida en el caso concreto, pues de lo que realmente se trataba era de que el contribuyente no logró desvirtuar la información obtenida a través de los medios probatorios autorizados por la ley, pese a todas las oportunidades que le fueron conferidas. Agregó que no estaba en discusión el hecho de que los dineros no fueron consignados en cuentas de terceros.

Precisó que la adición de ingresos devino de las consignaciones, las cuales no explicó en debida forma ni soportó con la contabilidad, como estaba obligado. Al respecto, describió que dentro de los documentos soporte entregados por el demandante, en respuesta al requerimiento especial, no estaba la contabilidad, pues solo allegó facturas, contratos de trabajo y comprobantes de egreso, lo que no correspondía a lo que se exigía a los obligados a llevar contabilidad.

*-Respecto del cuarto cargo, relacionado con la inobservancia del inciso segundo del artículo 565 del ET por la falta de notificación del acto administrativo, señaló, en primer lugar, que el poder especial que le fue otorgado a la apoderada «...estaba limitado al trámite del Auto de Inspección 112382016000238 y no para toda la investigación tributaria y mucho menos para la notificación del requerimiento especial y/o la liquidación oficial de revisión». En consecuencia, la actuación de la apoderada estaba restringida a esa actuación en particular. Por tanto, el requerimiento especial no debía notificársele a la apoderada, sino al contribuyente, como efectivamente se hizo el 19 de enero de 2019, dentro del término legal.*

En segundo lugar, señaló como «falso que no se haya dado traslado del acta de inspección tributaria con el requerimiento especial», pues la resolución que resolvió el recurso de reconsideración expresamente señaló que al demandante se le notificó el requerimiento especial y el acta



de inspección tributaria.

Luego, se opuso al argumento de que la notificación se hubiera efectuado por conducta concluyente el día en que se respondió el requerimiento especial y que, por ello, la declaración quedó en firme. Al respecto, reiteró que la apoderada solo estaba facultada para el trámite de la inspección tributaria, por lo que, en consecuencia, la notificación efectuada al contribuyente fue la procedente y se efectuó dentro del término de firmeza

Por último, rechazó que el propósito de la inspección tributaria hubiese sido suspender el término de firmeza de la declaración, dado que no era cierto que el requerimiento ordinario proferido a Bancolombia se hubiera expedido antes de notificar el auto de inspección tributaria, pues ambas actuaciones son de la misma fecha, de modo que no se violaron los derechos del actor; y además el mencionado requerimiento fue ordenado en ejercicio de la actividad fiscalizadora de la Administración. Clarificó que tampoco era cierto que la inspección no se hubiese realizado efectivamente, ya que, en desarrollo de ella, se efectuaron diferentes actuaciones mediante las cuales se allegaron pruebas, como consta en la correspondiente acta. Seguidamente, afirmó que el actor pretendía abrir el debate sobre detalles menores para desviar la atención sobre lo fundamental: el hecho de que fue renuente para mostrar su contabilidad, a pesar de habersele solicitado.

*-Con relación al quinto cargo de la improcedencia de la sanción por inexactitud, subrayó que los hechos que sirvieron de base para imponer tal sanción fueron la adición de ingresos brutos operacionales y el desconocimiento de gastos operacionales de ventas. Por último, informó que, en aplicación del principio de favorabilidad en materia sancionatoria, ajustó la sanción al 100% de la diferencia entre el saldo a pagar declarado y el determinado.*

### **Sentencia apelada**

El tribunal<sup>14</sup> negó la nulidad de los actos demandados; se advierte que, si bien manifestó aplicar el principio de favorabilidad fijando la sanción por inexactitud en el 100% de la diferencia entre el saldo a pagar determinado en la liquidación oficial y el declarado por el contribuyente, la demandada ya había aplicado la favorabilidad y ajustado la sanción en los actos demandados.

Luego de describir la actuación administrativa adelantada por la demandada y los medios de convicción recaudados, destacó los intentos de la autoridad para obtener información y advirtió que, si bien el contribuyente dio respuesta al requerimiento ordinario 112382016000916, del 19 de octubre de 2016, no se aportaron los documentos soporte de la información allí consignada.

Frente a la argumentación del actor referida al incumplimiento de lo previsto para la exhibición de libros de contabilidad en el artículo 2 del Decreto 1354 de 1987, señaló que no advertía vulneración alguna por parte de la Administración; en cambio, resaltó que al demandante se le dieron todas las garantías para que allegara las pruebas al proceso (dos autos de inspección, dos requerimientos ordinarios y, finalmente, el requerimiento especial), no siendo aceptable que adujera «...que no se cumplió con una exigencia legal, que para el caso no es aplicable, dado que no se trataba solo de una exhibición de libros de contabilidad».

Estimó que lo anterior condujo a que se plantearan las glosas de adición de ingresos brutos operacionales por \$1.236.325.000, el rechazo de gastos operacionales de ventas, en cuantía de \$99.101.000, y la sanción por inexactitud, por \$439.080.000. A juicio del

<sup>14</sup> SAMAI Tribunal, índice 27, certificado 9F65E12294030145 9FC3708DE8ACEDF0 BBD5F81542EBB208 83E438A017E0198B (pdf), pp. 1 a 25.



tribunal, el contribuyente no entregó el material probatorio suficiente para acreditar la información solicitada por la Administración, pues *«...no basta con afirmar que se aportaron las pruebas sin que se indique a que pruebas se refiere y que demuestra con las mismas»*; *«...no puede la parte demandante solo manifestar que en 80 folios se acreditó lo solicitado por la DIAN, sin darle una lectura a los mismos, a fin de probar los requerimientos echados de menos por la autoridad tributaria»*.

Sobre el cuestionamiento de que las visitas de la demandada fueron sorprendidas, consideró tal afirmación como infundada, puesto que todas las decisiones fueron notificadas y algunas fueron devueltas, lo que no era lógico, toda vez que otros actos pudieron ser notificados a la misma dirección; con todo, estos, fueron publicados en la página web de la entidad. Así, sostuvo que no podía pretenderse que la evasión de notificaciones pudiera emplearse como un argumento de que las vistas fueron sorprendidas; máxime cuando era de conocimiento del actor la investigación adelantada en su contra, de manera que no encontró vulnerado el debido proceso.

Frente a los ingresos adicionales, respecto de los que, explicó el actor, que parte eran de propiedad de su controlada Inmobiliaria Gecol SAS (\$550.000.000), por concepto de la venta de un inmueble, resaltó que la sociedad no atendió la visita ordenada, de modo que no pudo verificarse que esa compañía hubiera declarado los ingresos en el período de 2013, como lo afirmaba el demandante. Si bien este afirmó haber aportado el material probatorio que lo demostraba, este no los enlistó ni citó, sin que pudiera trasladarle a la judicatura la carga de analizar los documentos aportados en el procedimiento administrativo, *«... ello por cuanto de ser así, se trata de una prueba técnica que debió aportar la parte demandante, dándole lectura a tales soportes que dice son las pruebas determinantes para decidir a su favor la contienda»*.

Igualmente, estimó que no se violó la presunción de veracidad de la declaración privada dado que la Administración, en ejercicio de sus facultades y funciones, *«...realizó el trámite correspondiente, sin que ello suponga vulneración de la presunción de veracidad alegada»*. Así, desestimó la configuración de la falsa motivación aducida por el actor.

Frente al reparo del actor concerniente a que la adición de ingresos solo tuvo en cuenta la información exógena remitida por Bancolombia, explicó que lo ocurrido fue que el actor no probó la justificación que dio respecto de las consignaciones en sus cuentas; en consecuencia, no se trató de la aplicación de una presunción de ingresos gravados, como lo afirmó el demandante, sino que este no logró acreditar las justificaciones que dio. Señaló que no encontró omisión en la valoración de las pruebas o informes disponibles, sino que el demandante hacía afirmaciones que no soportaba, lo que ocurrió también en sede administrativa, no logrando probar el cargo.

Agregó, que el requerimiento ordinario dirigido a Bancolombia fue concomitante con la notificación del auto de inspección tributaria, pues ambas actuaciones se expidieron el 07 de septiembre de 2016. Seguidamente, destacó que para la fecha en que el actor compareció ante la demandada ya se tenía respuesta del banco, la cual se le dio a conocer. Así que *«...mal puede decirse que se constituya una violación al debido proceso como lo afirma la parte demandante»*. Así, el *a quo* concluyó que *«...no es cierto que se hayan adicionado ingresos sin sustento probatorio o jurídico, como ha quedado explicado se demuestra que luego de múltiples oportunidades procesales no se logra probar que se alude a recursos de terceros»*.

Por último, desestimó la vulneración al debido proceso por la presunta indebida notificación del requerimiento especial, en tanto la apoderada *«...no contaba con poder especial para todo el trámite que se adelantaba en contra del demandante. Nótese que el poder especial, amplio y suficiente (...) tuvo como alcance "realizar todos los trámites pertinentes relacionados con el Auto de Inspección Tributaria N° 112382016000238"»*, que no para todo el trámite de investigación adelantado por la Administración. En consecuencia, advirtió que *«...no es cierto que sea la*



*apoderada del demandante para todo el trámite adelantado por la DIAN, motivo por el cual debía la autoridad tributaria notificar el mismo contribuyente, siendo en todo caso, indebido que notificara el Requerimiento Especial y/o la Liquidación Oficial a quien no contaba con poder».*

## Recurso de apelación

El actor recurrió<sup>15</sup> la decisión del tribunal. Sostuvo que la sentencia (i) violó el debido proceso y el derecho de defensa, por no haber analizado las pruebas aportadas, que incluían la contabilidad llevada en debida forma y certificada, además de otras pruebas documentales y testimoniales; (ii) transgredió el artículo 338 de la Constitución y los principios de favorabilidad y buena fe del contribuyente, al darse valor probatorio a las consignaciones bancarias (método bancario), pese a que ello no estaba previsto en la ley; (iii) no estudió el cargo de falsa motivación por error de derecho, ante la inobservancia de los artículos 755-3 y 756 del ET; y (iv) vulneró el debido proceso por indebida notificación del requerimiento especial a la apoderada especial.

**Como primer cargo de apelación**, adujo que la sentencia no analizó las pruebas que fueron aportadas con la demanda, sino que se fundamentó exclusivamente en las actuaciones de la Administración, lo cual desconoció las pruebas allegadas al expediente que fueron nombradas, enlistadas, citadas y foliadas y que se acompañaron de una descripción de lo que se buscaba con cada prueba «...de manera que fuera de fácil comprensión para el fallador».

Al respecto, refirió que era deber natural de la justicia valorar las pruebas y que el *a quo* desconoció «...que el contribuyente llevó la contabilidad en debida forma, certificada por contador público, soportada en comprobantes internos y externos, con sus debidos soportes documentales y legales (...) que también fueron aportados con la demanda, pero además que nunca fueron controvertidos o glosados en sede administrativa como resultado de un procedimiento de inspección contable, reglada en el art. 774 del ET y art. 2 del Decreto 1354 de 1987, que exige un ritual propio y autónomo a la inspección tributaria en sí...». En ese sentido, consideró que la inspección contable debió adelantarse por un contador público titulado, haberse requerido expresamente por escrito y conferido un plazo de entrega de cinco días.

Planteó que si el tribunal tenía dudas de la veracidad y autenticidad de la información o de las pruebas debió decretar oficiosamente un dictamen pericial (SU-768 de 2014<sup>16</sup> y la T-074 de 2018<sup>17</sup>), aunque ello no era necesario, pues un análisis de las pruebas aportadas era suficiente para rebatir la legalidad de los actos demandados. Adujo que bastaba con comparar las consignaciones bancarias con las pruebas para evidenciar «lo grotesco que fue el método bancario aplicado en la liquidación oficial», lo cual condujo a la Administración a adicionar como ingresos los dineros trasladados entre cuentas del mismo demandante, o las transacciones que no fueron efectivas, pues se trató del depósito de cheques sin fondos, de lo cual, se aportó la respectiva denuncia; así como ingresos recibidos para terceros -registrados como pasivos por el actor- los cuales fueron declarados por estos, en sus respectivas autoliquidaciones. Además, se duplicaron ingresos que ya había declarado el demandante, por el solo hecho de haberse consignado en sus cuentas bancarias.

En ese sentido, consideró que la providencia violó el debido proceso al no haber analizado los cargos de la demanda ni evaluado las pruebas contables por desconocimiento de dicha materia, ni haber practicado pruebas de oficio que facilitarían su interpretación.

<sup>15</sup> SAMAI Tribunal, índice 31, certificado F892FE5641251BD5 E4D9A73C669F8CCE F491EDFB09E40833 6CC08AFC27DC6D4D (pdf), pp. 1 a 11.

<sup>16</sup> Corte Constitucional, sentencia SU-768 de 2014, MP: Jorge Iván Palacio Palacio.

<sup>17</sup> Corte Constitucional, sentencia T-074 de 2018, MP: Luis Guillermo Guerrero Pérez.



**Como segundo cargo de apelación**, adujo que la Administración «...desconoció que el método bancario que aplicó la DIAN en nuestro caso concreto ha sido históricamente censurado en la jurisprudencia del Consejo de Estado [la cual] ha sostenido que las consignaciones del contribuyente no pueden presumirse como ingreso (...), puesto que esa presunción no se encuentra prevista en la ley...». Lo anterior, por cuanto la demandada solo identificó una diferencia de recursos entre los movimientos de consignaciones bancarias en la información en medios magnéticos, que le fue reportada; circunstancia que no equivalía, ni podía asimilarse a un ingreso.

De acuerdo con lo antedicho, planteó que la liquidación oficial pretendió darle a un indicio mayor jerarquía que a la amplia actividad probatoria del actor. Además, aludió a que en desarrollo del proceso administrativo se hizo constar que desaparecieron los ajustes por el aumento patrimonial, en tanto estuvo justificado con las rentas del período e igualmente fueron aceptadas las deducciones por pagos laborales, pese a lo cual los actos definitivos las desconocieron. Señaló que en los procesos -administrativo y judicial- se suministraron pruebas contables, documentales y testimoniales que rebatían las «meras» presunciones de la autoridad; sin embargo, recibió una respuesta negligente por parte de esta.

Explicó que, acorde con los artículos 26 del ET y 38 del Decreto 2649 de 1993, los ingresos eran el punto de partida para obtener la renta líquida gravable, los cuales configuraban flujos de entrada de recursos. Por ello, indicó que no resultaba correcto que el fundamento de derecho incorporado en la liquidación oficial fuera el artículo 786 ídem, referido a que los ingresos no constitutivos de renta deben ser probados por el contribuyente, pues, en la investigación, no se demostró la existencia de ingresos, sino diferencias en movimientos bancarios.

Aseveró que la Administración, en la liquidación oficial, no identificó el origen de cada partida, su valor y la prueba de realización del ingreso, lo que era lo mínimo para concluir la omisión de ingresos. A partir de esto, afirmó que se dio un indebido traslado de la carga de la prueba exigiéndole al actor la demostración de una negación indefinida -la no realización de ingresos-, respecto de transacciones que no fueron individualizadas, porque no existieron. A partir de ello, concluyó que se desconocieron los principios de favorabilidad y buena fe del contribuyente, tanto en la actuación oficial como en la sentencia de primera instancia debido a que «...el demandante se encuentra en posición de debilidad o subordinación frente a la autoridad tributaria, y que por su parte atendió diligentemente los requerimientos hechos por ella durante la investigación» (arts. 742, 745 y 746 del ET).

Seguidamente, explicó que los recursos consignados en sus cuentas de Bancolombia correspondieron a los siguientes conceptos:

- (i) \$166.850.000, por transferencias entre cuentas bancarias del mismo actor (cuenta 62503203176 a la cuenta 62504789326 de Bancolombia), según los libros auxiliares obrantes en el proceso y el detalle del movimiento entregado por Bancolombia, los cuales discriminó en un cuadro.
- (ii) \$3.000.000, por el mismo concepto (de la cuenta 62504789326 a la cuenta 62503203176).
- (iii) \$550.000.000 por la venta del inmueble de matrícula 001-58047, a través de la Escritura Pública 1160 de 2013, de propiedad de la sociedad Inmobiliaria Gecol SAS, en tanto dicha entidad no tenía, para ese momento, cuenta bancaria. Anotó que en la matrícula del bien se observaba el valor de la venta y la citada sociedad como enajenante. De esa forma, aseguró haber registrado tal suma como un pasivo por ingreso recibido para terceros y que la citada compañía declaró el ingreso en el renglón 45 de su autoliquidación. Al respecto, explicó que los compradores pagaron



el valor del inmueble mediante consignaciones en la cuenta 62503203176, según se observaba en la información entregada por Bancolombia, la cual podía ser cotejada con los comprobantes de contabilidad adjuntos a la demanda como pruebas [para lo cual relacionó siete pagos que sumaban \$585.500.000], De modo que resultaba ilógico que dos personas debieran declarar el mismo ingreso.

- (iv) \$213.500.000, producto de la venta del inmueble de matrícula 001-1057056, de propiedad del actor, la cual fue declarada en el reglón de ingresos brutos no operacionales, pero que nuevamente fue adicionada en la liquidación oficial.
- (v) \$97.143.724, suma de propiedad de un tercero -su cuñado- quien los declaró, acorde con el anexo de la autoliquidación de renta 2013.
- (vi) \$115.000.000, derivados de un contrato de promesa de compraventa suscrito por la sociedad Inmobiliaria Gecol SAS con un tercero, sobre un inmueble identificado con matrícula 001-1040793, de propiedad de dicha sociedad, para lo cual aportaba copia de la promesa de venta y denuncia penal [contra el promitente comprador, quien giró un cheque sin fondos].

Según el actor, todo lo anterior, se encontraba debidamente probado en los documentos que reposan en el expediente.

**Como tercer cargo de apelación**, cuestionó que el *a quo* no estudió el planteamiento de «...falsa motivación por error de derecho por inobservancia de los artículos 755-3 y 756 del ET»; normas que son las únicas fuentes jurídicas de presunciones de ingresos, pero que no fueron aplicadas por la demandada para motivar los actos, lo que generaba su nulidad, en los términos de artículo 730.4 *ejusdem*. Adujo que aunque ese «obstáculo insalvable» le fue puesto de presente a la Administración, desde la respuesta al acto preparatorio, esta no lo atendió; por el contrario, se limitó a retomar los argumentos relativos a las circunstancias inherentes a una eventual adición de ingresos -que no se materializó- y a cuestionar la falta de justificación de los movimientos financieros -que no de ingresos-. Adicionalmente, reprochó que la liquidación no se refirió a las objeciones que presentó en la respuesta al requerimiento especial.

**Como último cargo**, insistió en que la «la omisión de notificación (SIC) del requerimiento especial a la apoderada del contribuyente (...) significa una violación al debido proceso». Explicó que el párrafo 2 del artículo 565 del ET exige que la notificación de las actuaciones administrativas se le efectúe al apoderado, cuando se actúe a través de este. Así, señaló que, en el caso concreto, le otorgó «poder especial, amplio y suficiente a Karen Alejandra Osorio Rojas para realizar todos los trámites pertinentes relacionados con el Auto de Inspección Tributaria 11382016000238», por lo que debió notificársele el requerimiento especial a esta, pues estaba facultada para notificarse del acto administrativo con que culminara la inspección y a que no había duda de que la inspección tributaria derivó en la expedición del requerimiento especial. En ese sentido, arguyó que, acorde con el inciso final de artículo 779 *ejusdem*, «el acta de inspección tributaria y el requerimiento especial forman un solo cuerpo».

Así, la única forma de que la apoderada fuera notificada del acta de inspección tributaria era mediante la notificación del requerimiento especial, puesto que dicha acta únicamente fue firmada por los funcionarios y no por el contribuyente o su apoderado, de modo que se desconocía el contenido de la decisión adoptada en la investigación. Por otra parte, indicó que, acorde con el artículo 77 del CGP, en el poder no tenía que obrar expresamente la facultad para recibir notificaciones de los actos, pues ello le era inherente. De manera que ante la falta de notificación del requerimiento especial y del acta de inspección a la apoderada, el acto previo no fue oportunamente notificado, por lo



que debía declararse la nulidad de los actos demandados y la firmeza de la liquidación privada.

### **Pronunciamientos finales**

El ministerio público y la demandada guardaron silencio en esta etapa procesal.

### **CONSIDERACIONES DE LA SALA**

1- Juzga la Sala la legalidad de los actos demandados atendiendo los cargos de apelación del demandante -apelante único-, contra la sentencia de primera instancia que negó las pretensiones.

### **Problemas jurídicos**

2- En concreto, corresponde a la Sala resolver (i) si operó la firmeza de la declaración, por no haberse notificado oportunamente el requerimiento especial ni el acta de inspección tributaria a la apoderada, en su dirección registrada en el RUT; (ii) si el *a quo* no estudió la falsa motivación por error de derecho, al haber inobservado la Administración los artículos 755-3 y 756 del ET; (iii) si la demandada desconoció que el «*método bancario*» no era una presunción autorizada por la ley tributaria para la adición de ingresos; y (iv) si el tribunal violó el debido proceso y el derecho de defensa, al dejar de analizar las pruebas obrantes en el expediente.

En cambio, la Sala se abstendrá de examinar la vulneración de los principios constitucionales de favorabilidad y buena fe, por tratarse de cargos novedosos. Esto en garantía del debido proceso y del derecho de defensa del extremo contra quien se presentan dichos argumentos. Al respecto, la Sección ha reiterado<sup>18</sup> que al juez de segunda instancia le está vedado estudiar y decidir reproches expuestos por primera vez en la apelación, que no fueron oportunamente formulados en la demanda o en su contestación y que, en consecuencia, no pudieron ser analizados por el juez de primer grado.

Adicionalmente, debe la Sala advertir que la apelación resulta insuficiente respecto de los gastos rechazados por valor de \$99.101.00, pues el apelante se limitó a señalar que los había probado y que la Administración se los había aceptado; no obstante, lo cual, habían sido rechazados en los actos definitivos. Al respecto, la Sala observa que el requerimiento especial da cuenta de que, tras la respuesta a uno de los requerimientos ordinarios, la Administración aceptó deducciones por pagos laborales, por valor de \$29.462.396, pero propuso el desconocimiento de \$99.101.000 por falta de soportes, lo cual fue confirmado en el acto definitivo. Dado lo anterior, el apelante debía desvirtuar el fundamento de la glosa acreditando que los gastos fueron debidamente soportados, lo que no ocurrió pues solo destaca una presunta inconsistencia de la autoridad durante la actuación administrativa, por supuestamente haberlos reconocido y luego rechazado, lo que tampoco encuentra la Sala configurado.

Por último, se observa que el apelante no impugnó la sanción por inexactitud, lo que impide a la Sala pronunciarse al respecto; sin embargo, de prosperar total o parcialmente los cargos de apelación, esta deberá ser ajustada.

<sup>18</sup> Sentencias del 01 de agosto de 2019 (exp. 24074, CP: Jorge Octavio Ramírez); del 29 de abril de 2020 (exp. 22085, CP: Julio Roberto Piza Rodríguez); del 16 de noviembre de 2023, del 07 de marzo y 20 de junio de 2024 (exps. 27886, 27822 y 28106, CP: Myriam Stella Gutiérrez Argüello); y del 08 de febrero y del 13 de junio de 2024 (exps. 27843 y 27826, CP: Wilson Ramos Girón).



### Análisis del caso concreto

3- Con miras a resolver el primero de los problemas jurídicos, el actor insistió en que la declaración, objeto de revisión, adquirió firmeza pues adujo que el requerimiento especial y el acta de inspección no fueron notificados a la dirección del RUT de su apoderada, conforme lo determina el parágrafo 2 del art. 565 del ET, pese a que se le había conferido «...poder especial, amplio y suficiente (...) para realizar todos los trámites pertinentes relacionados con el auto de inspección tributaria 112382016000238». A tales efectos, argumentó que la única forma en que la apoderada fuera notificada del acta de inspección era mediante la notificación del requerimiento especial, al que esta se integraba, pues dicho documento solo se firmó por los funcionarios y no por el contribuyente o su apoderado, de modo que estos últimos no conocían el contenido de la decisión adoptada en la investigación. Adicionalmente, precisó que, a la luz del artículo 77 del CGP, en el poder no tenía que obrar expresamente la facultad para recibir notificaciones de los actos, pues ello le era inherente. Arguyó que, derivado de lo anterior, el acto previo no fue oportunamente notificado, razón por la que operó la firmeza de la liquidación privada.

En contraposición, la demandada enfatizó que el poder se otorgó «para realizar todos los trámites pertinentes relacionados con el auto de inspección tributaria 112382016000238» lo que, restringía las actuaciones de la apoderada; de manera que dicho acto preparatorio no debía ser notificado a la apoderada, sino directamente al contribuyente. Dicha tesis fue avalada por el tribunal, al considerar que la actuación de la apoderada no podía entenderse para todo el trámite adelantado por la demandada «...motivo por el cual debía la autoridad tributaria notificar el mismo contribuyente, siendo en todo caso, indebido que notificara el requerimiento especial y/o la liquidación oficial a quien no contaba con poder».

3.1- A los efectos de dilucidar el debate planteado, debe precisarse que, en los términos del artículo 779 del ET, el acta que se levante con ocasión de la inspección tributaria integra la actuación administrativa que de ella se derive; ahora, cuando no proceda el requerimiento especial, el artículo 783 ídem prevé que debe trasladarse el acta. En ese contexto, resulta claro que, de emitirse el acto previo, no habría lugar a trasladar el acta al contribuyente dado que la discusión de las pruebas recaudadas por la autoridad, producto de dicha diligencia, podrán ser controvertidas en la etapa de contestación del requerimiento especial, lo que constituye una etapa diferente.

El hecho de que las pruebas recaudadas hagan parte del acto preparatorio no significa que se trate de una misma actuación, pues, mientras la inspección tributaria es una diligencia para recaudar elementos de convicción relevantes en la investigación, el requerimiento especial es el acto a través del cual se efectúan las propuestas de modificación a la declaración privada, exponiendo los fundamentos de hecho y de derecho que la sustentan, no resultando procedente extender la habilitación otorgada a un apoderado para atender la diligencia de inspección, más allá de ella.

Precisado lo anterior, si bien el parágrafo 2 del artículo 565 del ET establece que cuando el obligado tributario actúe mediante apoderado, la notificación de los actos «... se surtirá a la dirección de correo físico, o electrónico que dicho apoderado tenga registrado en el (...) RUT», a tal fin, resulta determinante establecer si las facultades del apoderado comprenden la actuación que se notifica, pues no puede perderse de vista que la representación puede otorgarse para todo el proceso, o restringirse a una determinada etapa o actuación; caso en el cual, el apoderamiento no puede proyectarse a etapas subsiguientes.

3.2- Así, verificado el poder otorgado por el actor a su apoderada (f. 272 caa), se advierte que este se confirió para efectuar «todos los trámites pertinentes relacionados con el auto de inspección tributaria 112382016000238», que no para atender todo el proceso de fiscalización



o los actos que pudieran derivarse de dicha diligencia, como ocurrió en el caso bajo análisis con el requerimiento especial, de manera que ese acto solo podía notificársele al contribuyente.

Por lo anterior, la Sala coincide con el tribunal y la demandada en que el requerimiento especial fue debidamente notificado al contribuyente, ya que no podía surtirse con la apoderada como lo reclamaba el actor, en tanto, se reitera, solo había sido facultada para atender la diligencia de inspección tributaria. No prospera el cargo de apelación.

4- A continuación, la Sala atenderá los problemas jurídicos (ii) y (iv) atinentes a que el tribunal no analizó el cargo de «falsa motivación por error de derecho por inobservancia de los artículos 755-3 y 756 del ET» ni efectuó la valoración de las pruebas aportadas por el actor, lo que vulneró el debido proceso.

En relación con lo primero, el apelante señaló que dichas normas eran las únicas fuentes jurídicas de presunción de ingresos; sin embargo, la demandada no las aplicó para sustentar los actos, lo que comportaba su nulidad, conforme al artículo 730 *ejusdem*. Afirmó que, aunque ello fue señalado desde la respuesta al acto preparatorio, la autoridad no lo atendió, sino que se limitó a retomar los argumentos relativos a las circunstancias de una eventual adición de ingresos y a formular cuestionamientos sobre la falta de justificación de movimientos financieros, que no de ingresos.

Por su parte, la demandada señaló que las presunciones de los artículos 752-2 y 755-2 del ET (sic) no tenían cabida en el caso concreto, pues de lo que realmente se trataba era de que el contribuyente no logró desvirtuar la información obtenida a través de los medios probatorios autorizados por la ley, pese a todas las oportunidades que le fueron conferidas. A su turno, el tribunal señaló que no se estaba ante la aplicación de una presunción de ingresos, sino de la falta de prueba de la explicación concerniente a que las consignaciones, en las cuentas del contribuyente, correspondían a ingresos de terceros.

Respecto de la vulneración del debido proceso, aducida por el actor, por no valorarse las pruebas, la demandada relató que este fue reacio a presentar su contabilidad, haciéndose acreedor a las consecuencias de los artículos 774, 780 y 781 del ET, dado que el contribuyente no soportó debidamente las deducciones ni los dineros ingresados en sus cuentas. Sobre esto último, explicó que «...los fundamentos que tuvo la Administración para que en la liquidación oficial de revisión se adicionaran ingresos brutos operacionales (...) fueron las consignaciones efectuadas en las cuentas bancarias del contribuyente», cuyo origen no soportó y que pese a los requerimientos efectuados no desvirtuó que no fueran ingresos suyos.

Describió que intentó practicar visita al demandante, pero que esto fue infructuoso y, resaltó que, conforme al acta de comparecencia ante la DIAN, la apoderada del actor explicó algunas consignaciones como originadas en la venta de un bien de la sociedad Gecol SAS, que no tenía cuenta bancaria -sin adjuntar soportes-; otras, en una promesa de venta de la misma sociedad que no se concretó; y en consignaciones para algunos amigos o cambio de cheques -sin adjuntar los respectivos soportes-. Así, manifestó que el demandante no respondió la totalidad de lo requerido y concluyó que el contribuyente no justificó el origen de esos dineros ni demostró que corresponderán a ingresos de terceros. Bajo la misma ilación, subrayó que intentó visitar la sociedad Gecol SAS para verificar las operaciones con el demandante; sin embargo, esta no pudo efectuarse porque se adujo que no se encontraba la apoderada del contribuyente.

Luego, aseguró que la decisión se había sustentado en los soportes allegados por el actor, dentro de los cuales no estaba la contabilidad, que era lo idóneo para probar sus



afirmaciones y, agregó, que no estaba en discusión el hecho de que los dineros no fueron consignados en cuentas de terceros.

El tribunal concluyó que no era cierto que los ingresos hubieran sido adicionados sin sustento probatorio o jurídico, pues se demostró que, luego de múltiples oportunidades procesales, el actor no logró probar que se trataba de recursos de terceros. A los fines anteriores, describió la actuación administrativa, adelantada por la demandada, y los medios de convicción recaudados. En especial, listó los intentos infructuosos de la autoridad para obtener información, así como la visita que no pudo adelantarse por la negativa del contribuyente a atenderla y la que se intentó efectuar a la sociedad Gecol SAS -de la que el demandante era el mayor accionista y gerente vitalicio- en aras de verificar las transacciones con este; diligencia que tampoco fue atendida, aduciendo la ausencia de la apoderada del actor.

Bajo tal contexto, el *a quo* concluyó que el contribuyente no entregó el material probatorio suficiente para acreditar la información solicitada por la Administración, pues «...no basta con afirmar que se aportaron las pruebas sin que se indique a que pruebas se refiere y que demuestra con las mismas». En concreto, afirmó que «...no puede la parte demandante solo manifestar que en 80 folios se acreditó lo solicitado por la DIAN, sin darle una lectura a los mismos, a fin de probar los requerimientos echados de menos por la autoridad tributaria No el (sic) lógico pensar, que teniendo las pruebas por el contribuyente no las muestre de forma que sean claras para quien investiga y por supuesto para este tribunal» y que no podía trasladársele al *a quo* «la carga de analizar los documentos aportados en el procedimiento administrativo, ello por cuanto de ser así se trata de una prueba técnica que debió aportar la parte demandante, dándole lectura a tales soportes que dice son las pruebas determinantes para decidir a su favor la contienda».

4.1-. Para la Sala, lo anterior pone de presente que, en efecto, el tribunal no se refirió a los artículos 755-3 y 756 del ET, cuya inobservancia alegó el impugnante para sustentar el cargo de falsa motivación. Adicionalmente, también se extrae que no se efectuó una valoración individual y pormenorizada de los medios de convicción allegados, en orden a determinar su pertinencia y la aptitud para desvirtuar las glosas de la Administración; en específico, la concerniente a la omisión de ingresos que corresponde al cargo de apelación que fue debidamente propuesto en la apelación.

Acorde con lo señalado, le asistirá razón al apelante acerca de que el tribunal no abordó el reparo concerniente a la falsa motivación por inobservancia de los preceptos antes señalados, ni analizó los medios probatorios obrantes en el expediente; sin embargo, tal circunstancia no afecta la legalidad de los actos demandados, sino que únicamente determina que en esta oportunidad deba abordarse el análisis y efectuar la correspondiente valoración probatoria, esto último exclusivamente respecto del cargo de la adición de ingresos.

4.2- Sin perjuicio de lo anterior, se precisa desestimar el señalamiento del apelante respecto de que el juzgador debió decretar oficiosamente un dictamen contable; primero, porque tal facultad judicial no puede reemplazar la carga probatoria del demandante, conforme al artículo 167 del CGP. Y, segundo, porque dicha prueba se justifica cuando se requieran dilucidar aspectos que requiera conocimientos especializados, lo que no advierte la Sala necesario en el asunto bajo análisis.

5- A continuación, procederá la Sala a resolver los planteamientos de la apelación consistentes en que los actos demandados incurrieron en falsa motivación, por la inobservancia de los artículos 755-3 y 756 del ET y en cambio aplicó una presunción de ingresos no prevista en la ley tributaria.



A los efectos anteriores, se advierte que la fiscalización fue efectuada a partir de la detección de las consignaciones en las cuentas de Bancolombia del actor, en desarrollo del programa DT (denuncia de terceros), de manera que no se derivó de la aplicación de alguna presunción de ingresos, este no fue el fundamento de la actuación, como lo evidencian los actos demandados.

Así, la pretendida inobservancia de las normas que regulan las presunciones de ingresos, como lo son los artículos 756 del ET y 755-3 del ET, a que expresamente alude el actor, carecería de fundamento. No podía la Administración sustentarse en una presunción porque no estaba aplicando ninguna; menos aún podía invocar este último precepto, cuyo supuesto es la existencia de un indicio grave de que las consignaciones en cuentas bancarias de terceros pertenecen a operaciones del contribuyente, lo que a todas luces no corresponde al caso concreto, ya que las consignaciones fueron efectuadas en las cuentas del contribuyente. En línea con ello, la propia demandada clarificó que no se trataba de la aplicación de una presunción, sino de que el contribuyente no había probado que las consignaciones no correspondían a ingresos suyos, sino de terceros. Por tanto, el cargo será desestimado.

6- A continuación, se analizará el cuestionamiento acerca de que el *a quo* desconoció que el «*método bancario*», aplicado por la demandada, ha sido históricamente censurado por la jurisprudencia de esta corporación desde 1984<sup>19</sup>, donde se ha precisado que «*no puede de la simple existencia de unas consignaciones en cuenta corriente inferirse válidamente que constituyen ingreso, porque tal consecuencia no la permite la ley*». Seguidamente, se establecerá si los medios probatorios aportados demuestran que las consignaciones no configuraban ingresos para el demandante, sino que la mayor parte pertenecía a terceros y la otra parte a ingresos declarados en el periodo en cuestión como a transferencias entre sus cuentas.

Al respecto, aseguró el apelante que allegó el material probatorio suficiente (documentos y testimonios); que llevó la contabilidad en debida forma, certificada por contador público y con los comprobantes internos y externos, que también fueron aportados en la demanda; y que no fueron controvertidos en sede administrativa como resultado de una inspección contable, la cual exige un ritual propio y autónomo de la inspección tributaria -arts. 774 del ET y 2 del Decreto 1354 de 1987-. Advirtió que el artículo 26 *ibidem*, en consonancia con el artículo 38 del Decreto 2649 de 1993, disponen que los ingresos corresponden a flujos de entrada de recursos que incrementen un activo o disminuyan un pasivo (incrementan el patrimonio), por lo que no es procedente que la Administración le adicione ingresos con fundamento en el artículo 786 ídem, por cuanto esto no se probó, sino solo una diferencia en sus movimientos bancarios.

Explicó que los recursos recibidos en sus cuentas bancarias correspondieron a las siguientes transacciones:

Valor de la transacción	Explicación del concepto
\$166.850.000	Transferencias entre cuentas bancarias propias del actor (cuenta 62503203176 a la cuenta 62504789326 de Bancolombia), según libros auxiliares contables.
\$3.000.000	Transferencias entre cuentas bancarias del mismo actor (cuenta 62504789326 a la cuenta 62503203176).
\$550.000.000	Venta del inmueble de matrícula 001-58047, a través de la Escritura Pública 1160 de 2013, de propiedad de la sociedad Gecol SAS, en tanto dicha entidad no tenía cuenta bancaria propia [relacionó siete

<sup>19</sup> El demandante citó, para el efecto, las sentencias del 18 de octubre de 1991 (exp. 3005, CP: Carmelo Martínez Conn); del 21 de julio de 1992 (exp. 3395, CP: Jaime Abella Zárate); del 21 de agosto y 11 de diciembre de 1992 (exps. 3960 y 4420, CP: Guillermo Chahin Lizcano); del 16 de abril de 1993 (exp. 3996, CP: Delio Gómez Leyva); del 12 de agosto de 2007 (exp. 14974, CP: Héctor J. Romero Díaz); del 1 de enero de 2008 (exp. 16043, CP: Ligia López Díaz); y, del 10 de septiembre de 2020 (exp. 21704, CP: Julio Roberto Piza Rodríguez).



	pagos que sumaban \$585.500.000; aseguró que en la matrícula del bien se observaba el valor de la venta, así como el nombre de la enajenante; valor que registró como un pasivo por ingreso para terceros y, fue declarado por tal compañía en el renglón 45 de su autoliquidación privada, resultando ilógico que dos personas debieran declarar el mismo ingreso.
\$213.500.000	Venta del inmueble de matrícula 001-1057056 de propiedad del actor, la cual fue declarada en el reglón de ingresos brutos no operacionales, pero que nuevamente adicionaba la liquidación oficial acusada.
\$97.143.724	Recurso que pertenecía a un tercero -su cuñado, el señor, Raúl Rodrigo López-, quien lo declaró, acorde con el anexo de la declaración de renta 2013.
\$115.000.000	Producto del pago de un contrato de promesa de compraventa suscrito por la sociedad Inmobiliaria Gecol SAS con un tercero, para la venta de un inmueble de dicha entidad (matrícula 001-1040793), para lo cual aportaba copia de la promesa de venta y denuncia penal [contra el promitente comprador, quien giró un cheque sin fondos].

Aseguró que todo lo anterior se encontraba debidamente probado en los documentos que reposaban en el expediente.

La DIAN afirmó que el contribuyente no logró desvirtuar que las consignaciones no fuesen ingresos suyos, pues no demostró que correspondieran a ingresos de terceros, sino que el actor explicó que algunos depósitos correspondían a cambio de cheques de algunos amigos. Refirió que intentó adelantar varias visitas en diferentes oportunidades con el objetivo de recaudar el material probatorio que clarificara los movimientos bancarios, pero que fue infructuoso, lo cual desvirtuaba lo alegado por el actor acerca de que los actos acusados se basaron únicamente en la información exógena para adicionar los ingresos. También recalcó que el contribuyente estaba obligado a llevar contabilidad, la cual no aportó, pese a ser la documentación idónea para acreditar su dicho.

6.1- Para resolver el problema jurídico planteado, partirá la Sala de advertir que la normativa tributaria no consagra una presunción de ingresos o de renta líquida respecto del valor de las consignaciones en las cuentas del contribuyente «*método bancario*», conforme lo ha precisado esta judicatura, entre otras, en la sentencia del 02 de marzo de 1984 (exp. 7044, CP: Enrique Low Murtra), así: «...*aumentar la renta de un ciudadano bajo el supuesto de que todas sus consignaciones bancarias son ingresos constitutivos de enriquecimiento sin considerar para nada la naturaleza o las fuentes de tales consignaciones. Para aumentar la renta declarada es preciso demostrar inequívocamente que los ingresos económicos son susceptibles de enriquecimiento y ello no es posible si la actuación administrativa se reduce a aplicar al llamado "método bancario". Este bien puede servir de indicio, pero no es suficiente para desvirtuar la presunción de veracidad de la declaración de renta*».

Sin embargo, lo anterior no obsta para que tal hecho configure válidamente un indicio, a partir del cual pueda la Administración desplegar sus facultades de fiscalización -artículo 684 *ejusdem*- para determinar si corresponden a un ingreso del contribuyente, en orden a asegurar la correcta determinación del impuesto y a fundar sus decisiones sobre hechos que estén debidamente probados en el expediente, como lo ordenan los artículos 742 *idem*<sup>20</sup> y 167 del CGP; teniendo, en todo caso, el contribuyente la posibilidad de explicar y demostrar el origen de las consignaciones.

Ahora, tratándose de un contribuyente obligado a llevar contabilidad, esta debería ser la principal prueba de los diferentes conceptos declarados; de ahí que el artículo 781 del ET prevé que la no presentación de libros, comprobantes y demás documentos de contabilidad -cuando la Administración así lo exija-, constituye indicio en contra del

<sup>20</sup> Artículo 742. La determinación de tributos y la imposición de sanciones deben fundarse en los hechos que aparezcan demostrados en el respectivo expediente, por los medios de prueba señalados en las leyes tributarias o en el Código de Procedimiento Civil, en cuanto éstos sean compatibles con aquellos.



contribuyente y da lugar al desconocimiento de los correspondientes costos, deducciones, descuentos y pasivos; sin embargo, no puede omitirse que ese mismo precepto autoriza que el contribuyente pueda, posteriormente, acreditarlos plenamente con otros medios probatorios.

Ahora en lo que respecta al artículo 786 del ET, se precisa que tal precepto regula el supuesto en que es reclamado un ingreso como no constitutivo de renta, caso en el cual el contribuyente está obligado a demostrar tal situación.

6.2- Pues bien, para el caso analizado, la Administración fundó la adición de los ingresos en un indicio que se concretaba en los depósitos bancarios informados por Bancolombia, lo cual explicó el actor como ingresos de terceros, consignaciones entre sus cuentas e ingresos ya declarados.

De dicha actuación administrativa, se advierte que uno de los principales cuestionamientos de la demandada fue la falta de exhibición de la contabilidad, por considerar que era la prueba idónea para acreditar que se trataba de recursos de terceros, lo que fundó en el prenotado artículo 781 del ET; sin embargo, según se explicó en precedencia, aunque tal disposición prevé que la falta de presentación de la contabilidad constituye indicio en contra del contribuyente y da lugar al desconocimiento de costos, deducciones, descuentos y pasivos, lo cierto es que esto no impide que el contribuyente, posteriormente, pueda acreditarlos plenamente con otros medios probatorios, porque así lo autoriza la misma disposición. En consecuencia, el entendimiento de la demandada respecto de que la única prueba idónea era la contabilidad a los efectos de probar los ingresos de terceros y demás conceptos aducidos por el contribuyente no fue acertado.

Ahora, considerado el supuesto regulado en el artículo 786 del ET, la Sala encuentra que le asistiría razón al apelante en que esa norma, que fue invocada por la demandada, no le era aplicable, pues el supuesto allí regulado -como ya se indicó- es que el contribuyente alegue haber percibido un ingreso en circunstancias que lo hacen no constitutivo de renta, lo cual estaría obligado a probar; al paso que, en el caso bajo estudio, lo que se discute es la inexistencia del ingreso propiamente tal. Con todo, esto no resulta suficiente para anular los actos demandados en tanto no fue el único ni el principal sustento de estos, como sí lo fue que, para la demandada, el actor no probó que las consignaciones correspondieran a ingresos de terceros, como lo explicó para justificar los movimientos de sus cuentas bancarias.

6.3- Al hilo de lo anterior, resulta procedente abordar el cargo de apelación atinente a la falta de valoración de las pruebas por parte del *a quo*.

6.3.1- En primer término, se precisa aclarar que no se requería que la demandada ordenara una inspección contable, a efectos de solicitar la contabilidad, pues, conforme lo ha precisado la Sección, entre otras, en sentencia del 29 de septiembre de 2022 (exp. 25871. CP: Stella Jeannette Carvajal Basto), dentro de las amplias potestades de las que goza la Administración es legítimo que practique cualquier medio de prueba, incluyendo la posibilidad de examinar los libros contables «... sin que ello implique un análisis a profundidad de la contabilidad que deba ser objeto de inspección contable, con las ritualidades del artículo 782 del Estatuto Tributario...».

6.3.2- Así, con la finalidad de determinar la suficiencia o no de los elementos de convicción aportados por el actor apelante, resultan relevantes los siguientes hechos y medios probatorios obrantes en el expediente:



(i) Mediante consulta del reporte de la información exógena de terceros del 26 de julio de 2016, la DIAN determinó que en una de las cuentas bancarias del contribuyente (cuenta ahorro nro. 62503203176) el valor del movimiento de toda la anualidad fue del orden de \$1.028.838.734 y en otra de \$14.670.000 (cuenta corriente nro. 62504789326), por lo cual se determinó verificar dichos montos (f. 53 caa).

(ii) Mediante Requerimiento Ordinario 112382016000717, del 07 de septiembre de 2016, la demandada solicitó a Bancolombia S.A. copia de los extractos bancarios del contribuyente que reflejara el movimiento de las cuentas 62503203176 y 62504789326, de ahorros y corriente, respectivamente, con indicación del valor y fuente de los abonos efectuados, tales como traslados, abonos por tarjetas débito o crédito, consignaciones en efectivo o cheque, pagos virtuales como proveedor y demás (f. 67 caa). En respuesta del 16 de septiembre de 2016, la mencionada entidad aportó extractos bancarios y los movimientos del año 2013 de ambas cuentas, acompañada de certificado de revisor fiscal, con dos anexos del resumen de movimientos bancarios de las citadas cuentas 62503203176 por valor de \$2.152.774.749 y 62504789326 por \$363.612.198; las cuales incluían tanto pagos, como depósitos y recargos aplicados por la entidad financiera; relación que detalló movimientos de abono de rendimientos financieros, consignaciones de cheques y efectivo, pagos interbancarios, pago de proveedores, traslado de cuentas y de fondos de ambas cuentas, los cuales no reflejaron los nombres de los depositarios (ff. 82 a 98 y 261 a 266 caa).

Posteriormente, Bancolombia remitió a la demandada la relación de las consignaciones que le fueron efectuadas al demandante durante el año 2013, conforme al documento que obra en antecedentes y que se identifica como: «*Valores consignados en las cuentas 62503203176 y 62504789326 año 2013 CD remitido por Bancolombia*», el cual se observa totalizado en la suma de \$1.236.325.172 por parte de la DIAN; suma que corresponde a la adicionada como ingresos, tras deducir la cifra de 62.500.000 de una operación de venta de un inmueble de la sociedad Gecol que no se llevó a cabo. Tal listado solo relaciona un código de transferencia, la descripción (abono, consignación, entre otros), los números de las cuentas del actor, el monto de la transferencia, las fechas «*efectivo*» y «*vinculado*» (ff. 261 a 266 caa).

(iii) Mediante Auto 112382016000218, del 07 de septiembre de 2016, la demandada decretó inspección tributaria respecto del impuesto sobre la renta 2013 (f. 69 caa).

En desarrollo de lo anterior, se levantó el Acta de Comparecencia, del 04 de octubre de 2016, que da cuenta de que la inspección se debió adelantar en las instalaciones de la entidad demandada, dado que el contribuyente se negó a atender la diligencia en su dirección del RUT, bajo el motivo de que «*no le gusta que sus compañeros de oficina se enteren de este tipo de visitas*» (f. 103 caa). En tal oportunidad, el actor indicó que los ingresos no operacionales provinieron de la venta de un apartamento, sin entregar soporte, y por ello le fue solicitado. En tal oportunidad, aportó la relación de ventas, así como el anexo de la declaración de renta de 2013. La demandada le solicitó, entre otros aspectos, la explicación de los movimientos bancarios de las cuentas en Bancolombia 62503203176 y 62504789326, junto con los respectivos soportes. Finalmente, se le solicitó poner a disposición los libros de contabilidad. Para la entrega de la información, se le indicó como plazo el 06 de octubre de 2016, el cual señaló el contribuyente no poder cumplir y en su lugar pidió que le fuera emitido un requerimiento ordinario (ídem).

(iv) Mediante el Requerimiento Ordinario 112382016000853, del 06 de octubre de 2016, notificado el 15 de octubre de 2016, la demandada le solicitó al actor información de varios de los rubros declarados y, en lo que interesa al proceso, «*para las cuentas bancarias 62503203176 y 62504789326 explicar detalladamente el origen de los valores consignados en las*



*mismas*» (ff. 111 y 111 vto. caa). [La Sala no encuentra en el expediente la respuesta a tal requerimiento].

(v) El anterior requerimiento fue insistido por la autoridad con el Requerimiento Ordinario 112382016000916, del 19 de octubre de 2016; notificado el 21 de octubre de 2016 (ff. 118 a 119 vto. caa). En respuesta, el actor allegó un escrito con los rubros solicitados, y, en lo relevante al proceso, un listado de las consignaciones bancarias, así como la discriminación de los ingresos declarados por valor de \$136.156.513: nombres, Nit, conceptos y valores de los clientes a quienes prestó servicios hoteleros y de asesoría financiera -contabilidad-. Asimismo, indicó que los ingresos no operacionales correspondieron a la venta de un apartamento -de lo cual adjuntó el certificado de tradición-. Frente a los movimientos de sus cuentas bancarias, indicó que *«corresponden a ingresos operacionales, no operacionales e ingresos recibidos para terceros»* (ff. 125 a 135 caa). [No consta que hubiera puesto a disposición los libros de contabilidad].

Adicionalmente, acompañó, entre otros documentos, copias de escrituras públicas de compraventa de inmuebles, certificación de contador público, en el que se indica que: *«1. La contabilidad es llevada de acuerdo con normas de contabilidad generalmente aceptadas... 2. Los libros de contabilidad son llevados de conformidad con la normatividad vigente. 3. La contabilidad está soportada por comprobantes internos y externos que a su vez están justificados por documentos que cumplen con las formalidades de ley. 4. La contabilidad refleja fielmente la situación económica y financiera del contribuyente»* (f. 267 caa).

(vi) En el acta de visita del 24 de noviembre de 2016, consta que, en virtud del auto de inspección tributaria, se ordenó visitar al contribuyente a la dirección registrada en el RUT, con el fin de verificar la información relacionada con el impuesto sobre la renta del período 2013; sin embargo, no pudo llevarse a cabo en tanto el portero indicó que no había nadie en la oficina. Por ello, la funcionaria llamó a dicha oficina, siendo informada por la recepcionista de que no había personal para atenderla *«porque don Tulio se encuentra en un foro y Karen la asistente y apoderada se encuentra en una empresa, que ella no sabe nada del área contable. Es de notar que antes de realizar esta visita se llama varias veces para concretar una cita y se informó a la señora Karen de los documentos que se requerían para verificar la información suministrada en el requerimiento ordinario. Por lo anterior no es posible realizar alguna verificación en el domicilio del contribuyente investigado»* (ff. 270 y 270 vto. caa).

(vii) El Acta de Comparecencia, del 30 de noviembre de 2016, da cuenta de que la apoderada del actor se hizo presente en las instalaciones de la demandada, [con posterioridad a la visita que se pretendió efectuar en el domicilio del contribuyente pero que fue infructuosa], porque el contribuyente adujo *«que no le gusta que sus compañeros de oficina se enteren de este tipo de visitas»*.

Además, obra constancia de que se le indicó a la apoderada que la información solicitada en el requerimiento ordinario, del 19 de octubre de 2016, no fue *«soportada»*; requerimiento que incluyó, entre otros documentos, los soportes de las consignaciones en las cuentas bancarias. Por otra parte, se hizo constar que la apoderada explicó algunas de las consignaciones de las dos cuentas bancarias mencionadas en el requerimiento ordinario (ff. 271 y 271 vto. caa), así:

\$550.000.000 discriminado en varias consignaciones corresponde a la venta de una propiedad que la sociedad Gecol SAS realiza y cuyos dineros, producto de la venta, son consignados en la cuenta del investigado, el cual es el mayor accionista de esta sociedad y representante legal de la misma argumentando que la sociedad no tiene cuenta bancaria. No se adjuntan soportes de las consignaciones.

Otras consignaciones originadas en una promesa de compraventa de propiedad de la misma empresa ... por \$10.000.000 y por \$52.500.000, los cuales fueron devueltos porque la transacción no se realizó.



Argumenta que tiene en las cuentas consignaciones de amigos del investigado como el señor Gilberto Polanía que consigna \$80.000.000 y \$20.241.000 y otras de \$2.875.000 en julio y \$2.875.000 en octubre. Deja copia de dos de estas consignaciones.

Igualmente explica que el investigado cambiaba cheques a algunos amigos por ejemplo la consignación de julio por \$15.000.000. no adjunta soportes. Otro amigo al que le recibió consignaciones en su cuenta fue al señor Rodrigo López revisor fiscal de Sugaberrío. No se adjuntan soportes.

En la misma oportunidad, el contribuyente, a través de su apoderada, suministró los siguientes documentos: copia del cheque de Gilberto Polanía por valor de \$20.241.000, girado al actor, y otro cheque ilegible; denuncia penal ante la fiscalía por la emisión y transferencia de cheques sin fondos por el pago pactado en un contrato promesa de venta de un inmueble (certificado de tradición 001-58047), de propiedad de Gecol SAS, cuya anotación 13 señala la venta en el año 2013 a dos personas jurídicas y a una natural, por valor de \$550.000.000. [Tampoco consta que se hubieran puesto a disposición los libros de contabilidad].

(viii) Auto de Verificación o Cruce 112382016001878, del 29 de diciembre de 2016, notificado por correo el 02 de enero de 2017 a la sociedad Inmobiliaria Gecol SAS, por el cual se ordenó practicar visita a dicha compañía con motivo de las consignaciones bancarias efectuadas en las cuentas del actor (ff. 318 y 319 caa). El día y la hora de la diligencia fue levantada el Acta de Cruce con Terceros 1104605432194, del 10 de enero de 2017, en la cual se dejó constancia de que esta no fue atendida, habiendo informado la recepcionista que la apoderada no se encontraba porque se acababa de reintegrar de vacaciones y estaba atendiendo una teleconferencia (f. 320 y 320 vto. caa).

(ix) La demandada profirió el Requerimiento Especial 112382017000002, del 17 de enero de 2017, proponiendo modificar la declaración del impuesto sobre la renta 2013 en el sentido de rechazar las deducciones -cuyo estudio no se aborda en esta instancia- y adicionar ingresos brutos operacionales por valor de \$1.236.325.000, con fundamento en los artículos 24, 26, 632, 684, 774, 780, 781 y 786 del ET, así como el 46 de la Ley 962 de 2005; cifra obtenida de los depósitos efectuados en las cuentas del demandante, sin incluir las consignaciones por \$10.000.000 y por \$52.500.000 (para un total de \$62.500.000), que el actor explicó que se derivaron de la venta de un inmueble que no se culminó.

Allí se explicó que, obtenida la información exógena de los movimientos de las cuentas bancarias del actor, no fue posible realizar la visita de inspección tributaria en su domicilio y, además, este no entregó sus libros de contabilidad. Así, al no haberse aportado prueba alguna que permitiera «acreditar que las consignaciones realizadas a sus cuentas eran ingresos recibidos para terceros como lo exige el artículo 786 del Estatuto Tributario», procedía su inclusión.

(x) En la respuesta al requerimiento especial, el actor aseguró haber entregado los correspondientes soportes de las consignaciones bancarias y adujo que la autoridad no invalidó las pruebas aportadas. En específico, argumentó que sus ingresos ascendieron únicamente a «351 millones» («136 millones» que se respaldaban en las facturas que emitió y «215 millones» en la venta de un inmueble de su propiedad). Asimismo, explicó que recibió consignaciones bancarias por valor de \$550.000.000, de la sociedad Gecol SAS, de la cual era el único accionista y gerente vitalicio, al igual que de su cuñado Raúl Rodrigo (\$10.715.724). Aseguró que estas dos transacciones las contabilizó en la cuenta 2815 «ingresos recibidos para terceros» [sin aportar el registro ni el respectivo soporte, solo presentó un cuadro relacionando las consignaciones]. Así también, aseveró que recibió consignaciones por canje de cheques de los señores Jesús Ángel Restrepo y Gilberto



Polanía. Respecto de la suma de \$170.000.000 explicó que correspondió a traslados entre sus dos cuentas y la suma de \$62.500.000 correspondió a cheques devueltos (ff. 350 a 353 caa).

Para acreditar los ingresos, aportó: a) certificado de tradición del inmueble 001-58047, en cuya anotación 13 se describía la venta de Gecol SAS a unos terceros, por valor de \$550.000.000. Explicó que ese dinero le fue consignado porque la compañía no tenía cuenta bancaria y él era el único accionista; b) declaración de renta 2013 de Gecol SAS en la que, la sociedad declaró ingresos brutos operacionales la suma de \$550.000.000. Al respecto, señaló que lo anterior, junto con el correspondiente anexo de la declaración, acreditaba que la entidad reportó como ingreso la señalada suma; c) certificado de tradición del inmueble 001-1057056, de propiedad del actor sin anotación del valor de la venta; sin embargo, según el certificado de retención en la fuente, el valor fue de \$213.500.000; d) copia de la promesa de venta de un inmueble de Gecol SAS por valor de \$115.000.000, operación por la cual se depositaron recursos por valor de \$62.500.000 en dos cheques, los cuales resultaron sin fondos, razón por la que, presentó denuncia penal; e) declaración de renta 2013 del señor Raúl Rodrigo López, en la que declaró ingresos brutos de \$97.144.000 y cuyo anexo describe que obtuvo ingresos por honorarios, comisiones y servicios de Sugaberrio S.A. (\$10.715.724), Inversiones Lina María (\$10.600.000), Sistrel (\$18.000.000), Diversien (\$4.458.000), Resista (\$18.000.000) y Lima y Cia S.A. (\$35.370.000) --sin soportes-; f) copia de la consignación de un cheque (ilegible) y de otro en el que Gilberto Polanía consigna a la cuenta del actor la suma de \$20.241.667; g) documento denominado auxiliar general histórico a 31 de diciembre de 2013, contentivo del detalle de los traslados de \$169.850.000 entre cuentas del mismo actor -documento elaborado por este - y extractos bancarios; relación de los presuntos registros contables en cuentas del activo relacionadas con sus cuentas bancarias en Bancolombia, sin soportes y sin firma de contador público; h) copias de comprobantes de contabilidad de los meses de febrero a octubre de 2013 que resumen los registros de cuentas del activo y pasivo firmado, pero sin identificar quien lo suscribe, ni su calidad de contador o revisor fiscal o su tarjeta profesional; y i) copia de la declaración de renta 2013 presentada por el demandante (ff. 397 a 243 caa).

(xi) Mediante liquidación Oficial de Revisión 112412017000132, del 11 de diciembre de 2017, le fueron adicionados al actor ingresos operacionales por valor de \$1.236.325.000 con fundamento en la información suministrada por Bancolombia S.A. (punto probatorio ii). Al respecto, señala el acto acusado: «... el total de las consignaciones realizadas en ambas cuentas fue de \$1.298.825.172», de los cuales \$62.500.000 fueron devueltos al no haberse efectuado la operación de venta del inmueble 001-1057056, entre Gecol SAS con Gonzalo Orlando Villa Londoño, por lo que fueron reintegradas las cifras depositadas; y seguidamente, explica: «... no existe prueba alguna que permita acreditar que las consignaciones realizadas en las cuentas del contribuyente eran ingresos recibidos para terceros (...) por lo tanto, no es admisible aceptar tal justificación, por tal razón dichos ingresos se adicionan como ingresos (...) por valor de \$1.236.325.172», y adicionalmente precisa que «... las demás pruebas aportadas con la respuesta al requerimiento especial (documentos), la Administración no les confirió valor probatorio porque, conforme con el artículo 781 [del ET], al contribuyente le correspondía aportar los libros de contabilidad, los comprobantes y los respectivos soportes cuando le fue solicitado en visita de verificación que se practicó y en requerimiento ordinario. Que, como no lo hizo, no puede luego aportarlos después para mejorar las pruebas».

6.4- Analizado el acervo probatorio, en especial, los puntos (vii) y (x), se advierten inconsistencias entre los valores de los ingresos individualizados de los terceros, que el actor pretendió justificar, en comparación con el listado de los ingresos de terceros que relacionó en el escrito de apelación -el cual se detalla en el fundamento jurídico 6-. Particularmente, en la apelación ya no menciona los ingresos que presuntamente el señor Gilberto Polanía depositó en sus cuentas por valor total de \$105.991.000 (punto



probatorio vii). En cuanto a la cifra que depositó su cuñado Raúl Rodrigo en sus cuentas, se detalla en el punto probatorio (x) que en respuesta al requerimiento especial había indicado que era por el monto de \$10.715.724, mientras que en la apelación señaló \$97.143.724 (fundamento jurídico 6).

Igualmente, en el acta de comparecencia y en la respuesta al requerimiento especial (puntos probatorios vii y x), el demandante sostuvo que frente a una venta fallida de un inmueble perteneciente a Gecol SAS, por valor de \$115.000.000, se depositaron dos cheques sin fondos por valor de \$62.500.000; sin embargo, en el memorial de apelación señala que por esa operación se consignó la suma de \$115.000.000 (punto probatorio x).

Dadas las señaladas inconsistencias, la Sala se plegará a la relación de los ingresos de terceros junto con la discriminación de los depósitos que fueron listados en su escrito de impugnación.

6.4.1- Para comenzar, la Sala advierte que frente a la suma presuntamente depositada de \$550.000.000, correspondiente a la venta de un inmueble (001-58047) de propiedad de Gecol SAS, obra en el expediente un anexo explicativo de las cifras registradas en la declaración de renta del período 2013 de esa compañía -punto probatorio (x) – letra b.-, donde se detalló que ese monto fue incorporado en el renglón de ingresos brutos operacionales e, igualmente, en el certificado de tradición la anotación 13 indica que la venta que hizo esa sociedad fue por la suma de \$550.000.00 -punto probatorio (x) – letra a.-.

Ahora bien, el actor, en el planteamiento del cargo, relacionó siete pagos que suman un total de \$585.500.000 (pese a que en el mismo escrito también hizo referencia al valor de \$550.000.000) recibidos por concepto de esa venta, discriminados por montos y fechas, en las que presuntamente le fueron transferidos. En específico, describió consignaciones de cheques por \$180.000.000, \$36.000.000, \$110.000.000 y \$30.000.000 los días 01 de febrero de 2013, 08 de julio de 2013, 30 de septiembre de 2013 y 13 de septiembre de 2013, respectivamente, y depósitos en efectivo por \$130.000.000, 19.500.000 y 80.000.000 de los días 15 de abril de 2013, 08 de junio de 2013 y 13 de noviembre de 2013, respectivamente.

A fin de verificar esto, la Sala confrontó los depósitos por fechas y montos anteriormente indicados en la relación de los valores consignados en las dos cuentas bancarias del actor con el reporte de Bancolombia, donde, como se indicó en el punto probatorio (ii) no fueron discriminados los nombres de los depositarios, ni la cuenta de origen, ni el concepto de la transacción. Si bien, los valores informados en la apelación se encuentran listados en el reporte de la entidad financiera -salvo por la consignación del cheque de \$30.000.000, del 13 de septiembre de 2013 (ff. 261 a 266 vto. caa)-, se observa que la relación de valores por concepto de cheques y depósitos en efectivo –que, destaca la Sala, solo fue listada por el actor con ocasión de la apelación- suman \$585.500.000, pese a que en el curso de todo el proceso judicial el demandante siempre informó que la venta fue por \$550.000.000 (valor que igualmente detalla la anotación 13 del certificado de tradición). Incluso, si se detrae la cifra de \$30.000.000 -cheque del 13 de septiembre de 2013- que no se encuentra en la relación de depósitos indicados por el banco-, los valores restantes por concepto de cheques y depósitos en efectivo sumarían \$555.000.000, monto que tampoco coincide con el precio de la venta indicado por el actor desde el inicio de la actuación; lo cual se suma a que en ninguna etapa del proceso administrativo ni en las oportunidades del trámite judicial se allegó la escritura pública por medio de la cual se solemnizó el contrato de compraventa que sustenta la explicación de los ingresos de terceros recibidos, producto de la venta del bien inmueble de matrícula inmobiliaria 001-



58047.

En todo caso, dada la obligación del contribuyente de acreditar que se trataba de recursos de terceros, resultaría insuficiente la coincidencia de las sumas descritas en la apelación por concepto de la venta del mencionado inmueble que pretende asociar como pertenecientes a Gecol SAS (vendedora), con las cifras reportadas por Bancolombia, pues, como se describió en las pruebas, la relación de depósitos que entregó tal entidad Bancolombia solo indica los números de las cuentas del demandante, fechas y montos de los depósitos pero no los depositarios; datos que no permiten identificar el consignante, ni mucho menos el concepto de la transacción.

Adicionalmente, se observa que los depósitos que lista el demandante apelante como recibidos en su cuenta por esta venta están fechados del 01 de febrero de 2013, 08 de julio de 2013, 30 de septiembre de 2013 y 13 de septiembre de 2013, las consignaciones en cheque y 15 de abril de 2013, 08 de junio de 2013 y 13 de noviembre de 2013 las consignaciones en efectivo, al paso que el certificado de tal inmueble da cuenta de que la venta se perfeccionó con la escritura 1160 del 18 de abril de 2013, lo que no es razonable y no fue explicado, pues la escritura pública, tal como se advirtió en precedencia, no fue entregada en ninguna instancia por el actor, lo que no permitió establecer las condiciones pactadas por las partes para el pago del precio, en orden a verificar que las consignaciones que atribuye el actor a la operación de venta del inmueble de la sociedad Gecol.

Asimismo, la Sala destaca que mediante el Auto de Verificación o Cruce 112382016001878, del 29 de diciembre de 2016, notificado por correo el 02 de enero de 2017 a la compañía Gecol, la autoridad intentó visitar a dicha compañía con el fin de esclarecer las supuestas consignaciones que recibió el actor, que fueron explicadas como de propiedad de la sociedad referida -punto probatorio viii-; actuación que de haberse atendido le hubiese permitido tanto a la Administración como a esta judicatura tener plena convicción de la acreditación de que las consignaciones, descritas en el recurso de alzada, en realidad correspondieron a ingresos de la entidad mencionada, que no del actor. Al efecto, se reitera que el motivo por el que no pudo llevarse a cabo la visita quedó en el Acta de Cruce con Terceros 1104605432194, del 10 de enero de 2017, en la cual se dejó constancia de que la compañía no la atendió, habiendo informado la recepcionista que la apoderada no se encontraba porque se acababa de reintegrar de vacaciones y estaba atendiendo una teleconferencia, con lo cual, la contumacia en el aporte de medios probatorios para develar las condiciones en que esa empresa utilizó las cuentas del demandante y que el dinero de la venta del inmueble efectivamente fue consignado al demandante, no se pudo constatar.

Dado lo anterior, no encuentra la Sala acreditado que la titular de las consignaciones discriminadas por \$585.000.000 fuera la sociedad Gecol SAS.

6.4.2- Respecto de la consignación de \$115.000.000 que, según el apelante, correspondía a los recursos depositados por Gonzalo Orlando Villa Londoño para la adquisición de otro inmueble de propiedad de Gecol SAS; referenció los folios del expediente que demostrarían dicho depósito; [al verificar se advierte que corresponde a los anexos de la respuesta al requerimiento especial (punto probatorio x)], en los cuales reposa la promesa de venta del señalado inmueble, operación prometida por la cual aduce que se hicieron dos depósitos, uno por \$10.000.000 y otro por \$52.500.000, para un total de \$62.500.000. Sin embargo, advierte la Sala que tal suma fue descontada por la Administración de los ingresos a adicionar en el entendido que la venta no se llevó a cabo (punto probatorio xi). En consecuencia, no resulta procedente la explicación atinente a que la suma de \$62.500.000 hizo parte de las consignaciones adicionadas.



Adicionalmente, la diferencia por valor \$52.500.000 no fue acreditada como consignada por el señalado comprador; la denuncia penal solo da cuenta de la devolución de dos cheques que suman \$62.500.000.

6.4.3- En relación con el valor de \$97.143.724, que en la apelación señala como perteneciente a Raúl Rodrigo López Ramírez -cuñado del actor- y que asegura haber sido declarado por este en el año 2013, al cotejar la cifra indicada con el monto declarado por el señor López esta coincide (punto probatorio X) y, según el anexo de la declaración, corresponde a ingresos por honorarios, comisiones y servicios de Sugaberrio S.A. (\$10.715.724), Inversiones Lina María (\$10.600.000), Sistrel (\$18.000.000), Diversien (\$4.458.000), Resista (\$18.000.000) y Lima y Cia S.A. (\$35.370.000), lo que, igualmente, resulta insuficiente para acreditar su consignación en las cuentas del actor, no solo porque tal cifra no fue correlacionada con los movimientos reportados por Bancolombia, sino que, se reitera, con las pruebas aportadas no es posible identificar al depositante. Ni tampoco el demandante acreditó su reintegro al presunto titular.

Respecto de las presuntas consignaciones del tercero Gilberto Polanía no se pronunciará la Sala porque como se señaló al inicio de la valoración probatoria, el análisis se circunscribió a los valores que fueron señalados en la apelación, dentro de la cual no quedó comprendido movimiento alguno con el señalado señor.

6.4.4- Frente a la suma de \$169.850.000, el demandante explicó que se trataba de movimientos entre sus propias cuentas bancarias, a cuyos efectos hizo una relación de inter-transferencias en cuantía de \$166.850.000 y otra por \$3.000.000, discriminando fechas y montos depositados, a fin de que se ubicaran tales cifras en la relación de depósitos de Bancolombia, las cuales estarían identificadas en su concepto por «*traslados Bancol Suc Virtu*».

Consultada la relación de depósitos de Bancolombia, se evidencia bajo el concepto «*traslados bancol suc virt*», movimientos de las siguientes sumas: \$6.000.000, \$11.000.000, \$3.000.000, \$25.000.000, \$24.350.000, \$10.000.000, \$25.000.000, \$5.000.000, \$3.500.000, \$44.000.000 y \$10.000.000, que totalizan \$166.850.000 entre cuentas interbancarias en las fechas 27 de mayo, 21 de agosto, 22 de agosto, 30 de agosto, 13 de septiembre, 17 de septiembre, 16 de octubre, 21 de octubre, 12 de noviembre, 14 de noviembre y 28 de diciembre, todas de 2013, y de \$3.000.000 del 04 de febrero de 2013. Para la Sala, las pruebas obrantes no permiten determinar con certeza que las consignaciones provinieron de otra cuenta del demandante, por cuanto la entidad financiera no identificó las cuentas de origen, lo que solo permitiría inferir, en principio, que se trató de un ingreso del contribuyente; sin embargo, esto no resultaría suficiente para concluir que estos fueron omitidos bajo el exclusivo indicio del movimiento bancario, a diferencia de lo decidido respecto de los recursos detectados en la cuenta del contribuyente, cuya titularidad le atribuyó el actor a terceros sin demostrarlo.

6.4.5- En relación con el valor de \$213.500.000, el actor señaló que tal suma fue declarada en su autoliquidación de renta 2013 como ingreso bruto no operacional y que esta se derivó de la venta del inmueble de su propiedad (001-1057056). La Sala advierte que, según la anotación 3 del certificado de tradición, el inmueble fue vendido en el año 2013, operación que se observa relacionada en el anexo de la declaración de renta, adjunta al acta de comparecencia (punto probatorio iii). Así, aunque correspondía a un ingreso del actor, este ya había sido declarado, por lo que su adición implicaría su duplicidad; sobre todo cuando se observó que la demandada adicionó como ingresos la totalidad del valor de los movimientos de las cuentas bancarias -detrayendo solo \$62.500.000-, con lo cual asumió que ninguno de los ingresos declarados por esa anualidad (\$136.157.000 ingresos brutos operacionales y \$214.831.000 no



operacionales), hicieron parte de las consignaciones en las cuentas del demandante, lo cual no resulta razonable.

6.5- Por lo analizado, la Sala excluirá de la adición de ingresos del impuesto sobre la renta de 2013 las sumas de \$169.850.000 y \$213.500.000 y mantendrá la glosa restante por valor de \$852.975.000. Prospera parcialmente el cargo de apelación.

Acorde con lo anterior, la Sala revocará la sentencia apelada, para en su lugar declarar la nulidad parcial de los actos acusados. Asimismo, se modificará el ordinal segundo, a fin de reconocer como restablecimiento del derecho, la liquidación efectuada en esta instancia:

Concepto	Declaración privada	Liquidación actos demandados	Liquidación tribunal	Liquidación CE
Ingresos brutos operacionales	136.157.000	1.372.482.000	1.372.482.000	989.132.000
Ingresos brutos no operacionales	214.831.000	214.831.000	214.831.000	214.831.000
Intereses y demás rendimientos financieros	3.142.000	3.142.000	3.142.000	3.142.000
Total ingresos brutos	354.130.000	1.590.455.000	1.590.455.000	1.207.105.000
Devoluciones, descuentos y rebajas	0	0	0	0
INCRNGO	1.331.000	1.331.000	1.331.000	1.331.000
Total ingresos netos	352.799.000	1.589.124.000	1.589.124.000	1.205.774.000
Costo de venta	0	0	0	0
Otros costos	147.055.000	147.055.000	147.055.000	147.055.000
Total costos	147.055.000	147.055.000	147.055.000	147.055.000
Gastos operacionales de administración	0	0	0	0
Gastos operacionales de venta	128.563.000	29.462.000	29.462.000	29.462.000
Deducción inversiones en activos fijos	0	0	0	0
Otras deducciones	0	0	0	0
Total deducciones	128.563.000	29.462.000	29.462.000	29.462.000
Renta líquida ordinaria del ejercicio	77.181.000	1.412.707.000	1.412.707.000 <sup>21</sup>	1.029.257.000 <sup>22</sup>
O pérdida líquida	0	0	0	0
Compensaciones	0	0	0	0
Renta líquida	77.181.000	1.412.707.000	1.412.707.000	1.029.257.000
Renta presuntiva	27.488.000	27.488.000	27.488.000	27.488.000
Rentas exentas	0	0	0	0
Rentas gravables	0	0	0	0
Renta líquida gravable	77.181.000	1.412.707.000	1.412.707.000	1.029.257.000
Ingresos por ganancias ocasionales	0	0	0	0
Costos y deducciones por GO	0	0	0	0
Ganancias ocasionales no gravadas y exentas	0	0	0	0
Ganancias ocasionales gravables	0	0	0	0
Impuesto sobre la renta gravable	11.948.000	451.028.000	451.028.000	324.490.000
Descuentos tributarios	0	0	0	0
Impuesto neto de renta	11.948.000	451.028.000	451.028.000	324.490.000
Impuesto de ganancias ocasionales	0	0	0	0
Total impuesto a cargo	11.948.000	451.028.000	451.028.000	324.490.000
Menos anticipo de renta por el año 2013	0	0	0	0
Menos saldo a favor año anterior	11.894.000	11.894.000	11.894.000	11.894.000
Autorretenciones	0	0	0	0
Otras retenciones	9.292.000	9.292.000	9.292.000	9.292.000
Total retenciones en la fuente año 2013	9.292.000	9.292.000	9.292.000	9.292.000
Más anticipo de renta año siguiente	0	0	0	0
Saldo a pagar por impuesto	0	429.842.000	429.842.000	303.304.000
Más sanciones	0	439.080.000	439.080.000	312.542.000
Total saldo a pagar	0	868.922.000	868.922.000	615.846.000
O total saldo a favor	9.238.000	0	0	0

## Conclusión

7- Por lo razonado en precedencia, la Sala establece como contenido interpretativo de esta sentencia que (i) la exigencia de la notificación de los actos administrativos, expedidos por la autoridad tributaria, a los apoderados especiales de los obligados tributarios estará supeditada al alcance de las facultades otorgadas al apoderado, no

<sup>21</sup> La suma correcta debía ser \$1.412.607.000, por error aritmético fue sobrestimada en \$100.000 en la liquidación oficial.

<sup>22</sup> Al sumar correctamente las cifras en la liquidación efectuada, desaparece la diferencia de \$100.000 pesos derivado del error aritmético incurrido en la liquidación oficial.



siendo procedente extenderlas a otras actuaciones; (ii) la normativa tributaria no consagra una presunción de ingresos o de renta líquida respecto del valor de las consignaciones en las cuentas del contribuyente «*método bancario*». Sin embargo, esto no es óbice para que tal hecho configure válidamente un indicio, a partir del cual pueda la Administración desplegar sus facultades de fiscalización -artículo 684 *ejusdem*-, caso en el cual, el contribuyente debe explicar y demostrar el origen de las consignaciones alegadas como pertenecientes a terceros; y (iii) si bien, en los términos del artículo 781 del ET, no exhibir la contabilidad constituye un indicio en contra del obligado a llevarla y determina el desconocimiento de costos, gastos y pasivos, esto no excluye la posibilidad de probar plenamente tales conceptos con posterioridad mediante otros medios de convicción, pues esto fue previsto por la propia disposición.

## Costas

8- Conforme al criterio jurisprudencial mayoritario adoptado por esta Sección, en la sentencia del 23 de septiembre de 2025 (exp. 28292, CP: Wilson Ramos Girón) y al Acuerdo PCSJA25-12355, del 28 de noviembre de 2025, proferido por el CSJ, la Sala se abstendrá de condenar en costas a las partes, en la medida en que en esta instancia prosperó parcialmente el recurso de apelación, por lo que no hubo una parte vencida en el proceso (ordinal 3 del artículo 365 del CGP).

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

## FALLA

### 1. Revocar la sentencia apelada, en su lugar:

*Primero. Declarar la nulidad parcial de la Liquidación Oficial de Revisión 112412017000132, del 12 de octubre de 2017, y de la Resolución 010537, del 10 de octubre de 2018, proferidas por la demandada, mediante las cuales modificó la autoliquidación del impuesto sobre la renta del período 2013, presentada por el demandante.*

*Segundo. A título de restablecimiento del derecho, declarar como impuesto a cargo y sanción por inexactitud, las sumas indicadas en el cuadro inserto en la decisión de segunda instancia.*

### 2. Sin condena en costas en esta instancia, por los motivos expuestos.

Notifíquese y comuníquese. Devuélvase al tribunal de origen. Cúmplase.

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

(Firmado electrónicamente)  
**LUIS ANTONIO RODRÍGUEZ MONTAÑO**  
Presidente

(Firmado electrónicamente)  
**MYRIAM STELLA GUTIÉRREZ ARGÜELLO**  
Aclaro voto

(Firmado electrónicamente)  
**WILSON RAMOS GIRÓN**

(Firmado electrónicamente)  
**CLAUDIA RODRÍGUEZ VELÁSQUEZ**

La integridad de este documento electrónico puede comprobarse con el «*validador de documentos*» disponible en:  
<https://samai.consejodeestado.gov.co/Vistas/documentos/evalidador>