



Radicado: 54001-23-31-000-2006-00340-01 (21704)

Demandante: BELKIS YOLANDA GELVEZ OROZCO.

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

CONSEJERO PONENTE: JULIO ROBERTO PIZA RODRÍGUEZ

Bogotá D.C., diez (10) de septiembre de dos mil veinte (2020)

Referencia: Nulidad y Restablecimiento del Derecho
Radicación: 54001-23-31-000-2006-00340-01 (21704)
Demandante: Belkis Yolanda Gelvez Orozco
Demandado: DIAN

Temas: Renta 1999. Traslado de pruebas. Renta presunta por consignaciones bancarias. Carga de la prueba. Falsa motivación.

SENTENCIA SEGUNDA INSTANCIA

La Sala decide el recurso de apelación interpuesto por la parte demandante contra la Sentencia del 04 de septiembre de 2014, proferida por el Tribunal Administrativo de Norte de Santander que negó las pretensiones de la demanda sin condenar en costas (f. 141).

ANTECEDENTES DE LA ACTUACIÓN ADMINISTRATIVA

El 24 de mayo de 2002, la demandante presentó su declaración de renta del período gravable 1999, previa invitación a declarar por parte de la demandada (f. 6 caa¹²). Al efecto, declaró ingresos netos por \$69.978.000, liquidó un impuesto a cargo por \$180.000 y una sanción por extemporaneidad de \$216.000 (f. 29 caa¹). Como consecuencia de lo anterior, la demandada archivó el expediente nro. OI 1999-2002-256, adelantado contra la demandante dentro del programa de omisos.

Sin embargo, la Administración decidió continuar la investigación en el programa de evasión simple, con el fin de liquidar una renta presuntiva por consignaciones bancarias. Lo anterior, debido a que corroboró que se habrían consignado en la cuenta bancaria de la demandante \$1.258.296.858 que no habían sido declarados (f. 133 y 134 caa¹). Por ende, abrió el expediente nro. VR 1999-2003-865 (ff. 132 y 133 caa¹), al que trasladó las pruebas recolectadas en el primer expediente (f. 2 y 3 caa²).

Así las cosas, el 19 de diciembre de 2003, la demandada expidió el Requerimiento Especial nro. 070632003000101, mediante el cual sugirió: (i) adicionar ingresos por valor de \$188.745.000; (ii) liquidar un total impuesto a cargo de \$63.133.000 e, imponer

¹ Cuaderno de antecedentes administrativos.



una sanción por inexactitud de \$100.941.000 (ff. 21 a 28). Estas modificaciones efectuadas mediante Liquidación Oficial de Revisión nro. 070642004000072, del 23 de septiembre de 2004 (ff. 30 a 40), la cual fue confirmada en su totalidad en la Resolución nro. 070662005000006, del 19 de octubre de 2006 (ff. 41 a 54), que resolvió el recurso de reconsideración (ff. 204 a 217 caa2).

ANTECEDENTES PROCESALES

Demanda

En ejercicio de la acción de nulidad y restablecimiento del derecho previsto en el artículo 85 del Código Contencioso Administrativo (CCA, Decreto 1 de 1984), la parte actora formuló las siguientes pretensiones (ff. 4 y 5):

Declarativas:

PRIMERA: Declarar la nulidad del acto administrativo REQUERIMIENTO ESPECIAL N°. 070632003000101 de fecha 19 de diciembre de 2003, notificado por correo, según acuse 3642, el día 29 de diciembre de 2003, expedido por la doctora Rosana Elena Rondon Pérez, en su condición de Jefe División Fiscalización Tributaria, mediante el cual propone modificar mediante liquidación de revisión, la declaración privada del impuesto sobre la renta y complementarios del año gravable 1999, N° 6489441069002 de fecha 24 de mayo de 2002, correspondiente al año gravable 1999, de mi representada.

SEGUNDA: Declarar la nulidad de la "LIQUIDACIÓN OFICIAL RENTA NATURALES-REVISIÓN" N°.070642004000072 de fecha 23 de septiembre de 2004, notificada por correo con planilla 2890 el 24 de septiembre de 2004, proferida por el doctor Luís Mario García Díaz, en su condición de Jefe División de Liquidación, mediante el cual se modifica, la liquidación privada número 6489441069002 de fecha 24 de mayo de 2002, correspondiente al año gravable 1999, presentada por mi patrocinada.

TERCERA: Declarar la nulidad de la "RESOLUCIÓN RECURSO RECONSIDERACIÓN QUE CONFIRMA" 070662005000006 de fecha Octubre 19 de 2005, la cual fue notificada personalmente el día 08 de Noviembre de 2005, RESOLUCIÓN proferida por la Doctora NORA MELO DE LIZCANO Jefe División Jurídica Tributaria, acto mediante el cual confirma la "LIQUIDACIÓN OFICIAL RENTA NATURALES-REVISIÓN" N°.070642004000072 de fecha 23 de Septiembre de 2004, notificada por correo con planilla 2890 el 24 de septiembre de 2004, proferida por el doctor Luís Mario García Díaz, en su condición de Jefe División de Liquidación, mediante el cual se modifica, la liquidación privada número 6489441069002 de fecha 24 de mayo de 2002.

CUARTA: Que, se declare la nulidad de los antecedentes administrativos de los actos atacados, expediente VR 1999 2003 000865.

QUINTA: Que, como consecuencia de las anteriores pretensiones se confirme la liquidación privada número 6489441069002 de fecha 24 de mayo de 2002 correspondiente al año gravable 1999, por el impuesto de renta y complementarios presentada por mi poderdante.

CONDENATORIAS:

PRIMERA: Que, a título de Restablecimiento del Derecho se condene a la Nación Colombiana, Unidad Administrativa Especial Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, Administración de Impuestos Nacionales Local Cúcuta, a reintegrar a mi cliente, BELKIS YOLANDA GELVEZ OROZCO los valores que por cualquier concepto tenga que pagar a la DIAN, como consecuencia de la aplicación de los actos demandados, en caso de hacerse efectiva por medios coactivos.

SEGUNDA: Que, a título de Restablecimiento del Derecho, igualmente, se condene a la Nación



Colombiana, Unidad Administrativa Especial Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, Administración de Impuestos Nacionales Local Cúcuta, a pagar a BELKIS YOLANDA GELVEZ OROZCO el monto correspondiente a la pérdida del valor adquisitivo del peso Colombiano y de los intereses por las sumas que esa corporación ordene reintegrar, desde el momento de su acusación y hasta que se haga respectivo su fallo respectivo.

TERCERA: Condenar a la Nación Colombiana, Unidad Administrativa Especial Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, Administración de Impuestos Nacionales Local Cúcuta a reconocer y pagar el interés comercial sobre las sumas de dineros liquidadas reconocidas en la sentencia durante los seis (6) meses siguientes a la ejecutoria de la misma, y moratorios después de este término.

QUINTA: Que, se ordene a la Unidad Administrativa Especial Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales –DIAN- a dar cumplimiento a las sentencias conforme a lo establecido en los artículos 176, 177 y 178 del Código Contencioso Administrativo.

La demandante invocó como disposiciones violadas los artículos 2.º, 4.º, 6.º, 29, 83, 122 y 209 de la Constitución; 3.º y 84 inciso 2.º del CCA; 742 y siguientes del Estatuto Tributario (Decreto 624 de 1989, ET); y 6.º, 185, 228, 229, 243 y 289 del Código de Procedimiento Civil (Decreto 1400 de 1970, CPC). El concepto de violación planteado se sintetiza así (ff. 8 a 17):

Expuso que el expediente nro. VR 1999-2003-865, relativo a la liquidación de renta presuntiva, se abrió con pruebas trasladadas del expediente nro. OI 1999-2002-256, relativo a la omisión en la presentación de la declaración de renta, que solo pudo conocer con la entrega de la copia del expediente solicitada para contestar el requerimiento especial.

Alegó que la demandada obvió el proceso contenido en el artículo 185 del CPC para trasladar las pruebas de un expediente a otro. Señaló que el auto nro. 6, del 6 de octubre de 2003, incurrió en un vicio de nulidad por falsa motivación, en primer lugar, porque se fundamentó en el artículo 691 del ET, que contempla funciones de la división de liquidación de la autoridad tributaria, y no en el artículo 742 del ET. En segundo lugar, por no tener parte resolutive y, en tercer lugar, por convalidar el traslado de las pruebas sin haberle concedido previamente una oportunidad para controvertirlas. Sostuvo que la demandada omitió expedir otro auto en el que ordenara tener como pruebas dentro del expediente nro. VR 1999-2003-865, las pruebas del expediente nro. OI 1999-2002-256. Destacó que se trasladaron copias simples de las pruebas, pese a que el artículo 185 del CPC, por remisión del artículo 742 del ET, exige que se trasladen copias auténticas de las mismas. Consideró que la pretermisión de la oportunidad para controvertir las pruebas, tanto en la primera investigación, como en la segunda, vulneró su derecho de defensa y al debido proceso, y desconoció la condición de normas de orden público, que tienen las normas procesales (artículo 6.º del CPC). Para el efecto, reiteró lo dispuesto en sentencias esta Corporación, en las se aplicó el trámite del traslado de pruebas previsto en el CPC, en concreto, el trámite contemplado para trasladar pruebas testimoniales, a procesos contencioso administrativos.

Por otra parte, dispuso que la demandada no adelantó ninguna visita para verificar la existencia de los indicios graves dispuestos en el artículo 755-3 del ET, antes de liquidar la renta presuntiva por consignaciones bancarias. Al efecto, planteó que no se cumplió el primer indicio porque las cuentas bancarias no pertenecen a un tercero.



Manifestó que todos los actos administrativos expedidos en desarrollo del proceso de determinación oficial del impuesto sobre la renta del año 1999 estaban viciados de nulidad por falsa motivación. Respecto al requerimiento especial, afirmó que fue falsamente motivado debido a que erró al individualizar el expediente del que se trasladaron las pruebas. Consideró que la liquidación oficial fue falsamente motivada pues la demandada aceptó la falsa motivación del requerimiento especial, afirmó erróneamente que el auto de traslado de pruebas fue expedido por un funcionario competente, desconoció que el artículo 742 del ET remite al artículo 185 del CPC, e interpretó dicho artículo en contravención al artículo 6.º del CPC al derecho de defensa y al debido proceso. Lo anterior, dado que la demandada consideró que los traslados de pruebas solo operan cuando el ET lo dispone. En su opinión, ello implicó que las pruebas se recaudaron en secreto y, solo se exhibieron cuando se determinó que la demandante era responsable. Por último, manifestó que la resolución que resolvió el recurso de reconsideración incurrió en falsa motivación, pues en la séptima página, la demandada afirmó falsamente que la demandante conoció las pruebas recaudadas en el expediente nro. OI 1999-2002-256.

Contestación de la demanda

La parte demandada se opuso a las pretensiones de la actora (ff. 79 a 91), para lo cual manifestó que, en la resolución que resolvió el recurso de reconsideración analizó la totalidad de las pruebas y resolvió cada uno de los motivos de inconformidad formulados por la demandante en el recurso de reconsideración.

Precisó que la liquidación oficial de revisión se fundamentó en la adición de ingresos derivada de la renta presuntiva por consignaciones bancarias, contemplada en el artículo 755-3 del ET. Relató que construyó la presunción a partir del informe de la CIFIN en el que se le indicó que la demandante tenía una cuenta corriente en el Banco Santander y, de la información sobre las consignaciones que la entidad bancaria le remitió. Explicó que, por esa misma razón se le impuso a la demandante una sanción por inexactitud. Afirmó que respondió la petición de copias del expediente administrativo en debida forma y que la demandante pudo consultarlas en cualquier momento. Aceptó que incurrió en un error de transcripción al citar el auto de traslado de pruebas en el requerimiento especial. En todo caso, en el acto preparatorio se incorporó el auto de traslado de pruebas en el que se individualizó correctamente el número del expediente del que provinieron las pruebas.

Señaló que el jefe de fiscalización se sustentó en normas que le confieren facultades al jefe de liquidación para expedir el auto de traslado de pruebas. Planteó que el auto de traslado de pruebas fue expedido por el funcionario de fiscalización competente, en ejercicio de sus amplias facultades de investigación contenidas en el artículo 684 del ET. Resaltó que las pruebas trasladadas provinieron de otro expediente de la misma contribuyente, que ésta ya conocía, y pudo consultar en cualquier momento. Por lo tanto, respetó el derecho al debido proceso de la demandante a lo largo de la investigación y de la fiscalización. También resaltó que las causales de nulidad de la liquidación oficial de revisión están previstas en el artículo 730 del ET.

Insistió en que el punto central del debate jurídico en sede judicial consiste en la adición de ingresos provenientes de la renta presuntiva por consignaciones bancarias, prevista en el artículo 755-3 del ET, y no la vulneración del artículo 742 del ET y la falsa motivación del auto de traslado de pruebas. En seguida, explicó que el programa de



omisos tiene por finalidad la presentación de la declaración, por eso archivó el expediente nro. OI 1999-2002-256 cuando la demandante presentó su declaración. Sin embargo, corroboró que esta omitió declarar los ingresos derivados de las consignaciones bancarias, de ahí que hubiera abierto el expediente nro. VR 1999-2003-865, del programa evasión simple, al que trasladó las pruebas del primero. Argumentó que el hecho de que la demandante haya presentado la declaración sin formular ninguna objeción, implica que las pruebas trasladadas son válidas, además, pretendió determinar la realidad económica y la correcta determinación de los impuestos con dichas pruebas.

Sostuvo que respetó el derecho al debido proceso y el principio de necesidad de la prueba pues se basó en hechos probados, como las consignaciones bancarias, para expedir los actos administrativos demandados. Argumentó que la demandante tuvo la oportunidad de desvirtuar la presunción tanto en la respuesta al requerimiento especial, como en el recurso de reconsideración. Reiteró que no existen vacíos probatorios y que aplicó de forma correcta la presunción del artículo 755-3 del ET. Así mismo, destacó que era a la demandante a quien le correspondía desvirtuar la presunción de ingresos de que trata el artículo 755-3 del ET.

Finalmente, aseguró que la demandante incurrió en el hecho sancionable por inexactitud previsto en el artículo 647 del ET, de ahí que la sanción impuesta fuera legal.

Sentencia apelada

Mediante sentencia del 04 de septiembre de 2014, el Tribunal Administrativo de Norte de Santander negó las pretensiones de la demanda y se abstuvo de condenar en costas (ff. 130 a 141).

Resaltó que, si bien la demandada había adelantado dos investigaciones, ambas provenían de la investigación de la Administración a la actora respecto de la declaración de renta del año 2009. En consecuencia, el traslado de pruebas de un expediente al otro fue legal, ya que la demandada actuó dentro del marco de sus facultades de fiscalización reguladas en el artículo 684 del ET. Añadió que no era indispensable requerir a la demandante con antelación al traslado de las pruebas pues, en aplicación de los principios de economía, celeridad y eficacia establecidos en el artículo 3.º del CCA, lo importante fue brindarle, durante la fiscalización y el proceso de imposición de la multa, la oportunidad de conocer y controvertir las pruebas. Corroboró mediante el auto de archivo del primer proceso que la demandada informó a la demandante que continuaría con la investigación con el objetivo de reliquidar la declaración conforme a la presunción del artículo 755-3 del ET y, que, contrario a lo sostenido por la demandante, la demandada dio a conocer el traslado de pruebas en el requerimiento especial y le dio la oportunidad de controvertirlo en la respuesta al requerimiento especial. Así las cosas, precisó que según la sentencia del 22 de septiembre de 2005 (exp. 14559, CP: Ligia López Díaz), el artículo 185 del CPC no aplica al asunto bajo estudio porque es un tema tributario regido por el procedimiento contenido en el ET.

Evidenció que la demandante realizó actos mercantiles en el periodo gravable discutido, por ende, era una comerciante obligada a llevar contabilidad en los términos del artículo 19 del Código de Comercio (CCo) y 773, 780 y 781 del ET. Manifestó que la actora se limitó a negar que la demandada hubiera probado la procedencia de la presunción del



artículo 755-3 del ET, sin desvirtuar la presunción con sus libros de contabilidad. Por lo tanto, incumplió su carga de probar la veracidad de su declaración. Paralelamente, la demandada cumplió su carga de probar que se hicieron consignaciones bancarias a favor de la demandante e intentó corroborar la contabilidad de la demandante a través de una solicitud que presentó ante la Cámara de Comercio, para que exhibiera los libros contables de la demandante, y mediante el requerimiento de pruebas que hizo a la misma en el requerimiento especial y en la liquidación oficial de revisión. Ante la renuencia de la actora, se concluyó que no llevaba contabilidad, pese a que estaba obligada a ello, acreditando de ese modo los requisitos para aplicar la presunción del artículo 755-3 del ET.

En vista de que se probó que la demandada dio a conocer a la actora la investigación adelantada en su contra, y le concedió varias oportunidades para controvertir las pruebas recaudadas y aportar las que fueren necesarias, ante lo cual la demandante tomó una actitud pasiva, el concluyó que no se vulneró el derecho al debido proceso de la demandante.

Finalmente, consideró que procedía imponer la sanción por inexactitud.

Recurso de apelación

La **demandante** apeló la decisión de primera instancia en los siguientes términos (ff. 145 a 149):

Insistió en su inconformidad con el traslado de las pruebas del expediente nro. OI 1999-2002-256 al expediente nro. VR 1999-2003-865. Manifestó que la finalidad de la prueba trasladada es que en el proceso inicial se haya controvertido, lo que no ocurrió en el caso. Reiteró que la demandada debió seguir el procedimiento establecido en el artículo 742 del ET que remite al artículo 185 del CPC. Por otra parte, resaltó que la entidad bancaria certificó consignaciones, más no la percepción de ingresos como lo afirmó el *a quo*. Manifestó que en desarrollo de la investigación bajo el nro. OI 1999-2002-256, se le notificó un oficio en el que se le sugería presentar la declaración, sin embargo, no se le informó que se estaban recaudando pruebas en su contra. También insistió en que el auto de traslado de pruebas era nulo por falsa motivación y, que estaba incompleto, pues no se expidió un auto que ordenara practicar las pruebas.

Reiteró que la demandada no probó los indicios graves que exige el artículo 755-3 del ET para aplicar la renta presuntiva por consignaciones bancarias. Manifestó que ello acarreó la vulneración de los artículos 742, 743 y 745 del ET.

Por último, alegó que la liquidación oficial de revisión es nula por falsa motivación, en los mismos términos expuestos en la demanda.

Alegatos de conclusión

La **demandante** reiteró los argumentos expuestos en la demanda y en la apelación. Adicionalmente, citó las sentencias del 25 de octubre de 1991 (exp. 3584, CP: Consuelo Sarria Olcos), y del 21 de agosto de 1992 (exp. 3960, CP: Guillermo Chaín Lizcano) en donde la Sección cuestionó el método bancario para establecer el ingreso gravable y sostuvo que la Administración debe probar que las consignaciones bancarias constituyen ingresos gravables con el impuesto sobre la renta (f. 182 a 189).



Por su parte, la **demandada** sintetizó los argumentos expuestos en la contestación (ff. 190 a 193).

El **Ministerio Público** no rindió concepto.

CONSIDERACIONES DE LA SALA

1- La Sala juzga la legalidad de los actos administrativos enjuiciados, atendiendo a los cargos de apelación formulados por la parte demandante contra la sentencia de primera instancia que negó las pretensiones de la demanda sin condena en costas.

Así, corresponde a la Sala determinar: (i) si el traslado de las pruebas del expediente nro. OI 1999-2002-256 al expediente nro. VR 1999-2003-865 vulneró el derecho de defensa y al debido proceso de la demandante y, desconoció la aplicación del artículo 185 del CPC, en la medida en que la demandada, pretermitió concederle a la demandante una oportunidad para conocer las pruebas y debatirlas, antes de trasladarlas al expediente nro. VR 1999-2003-865; (ii) si procede estudiar la legalidad del auto de traslado de pruebas. En caso afirmativo, se debe establecer si este incurrió en falsa motivación; y, (iii) si la demandada incumplió su carga de probar los indicios previstos en el artículo 755-3 del ET, para aplicar la renta presuntiva por consignaciones bancarias; (iv) Por último, la Sala ha de establecer si la liquidación oficial de revisión adolece de falsa motivación por haber incurrido en un error de transcripción que afectase la legalidad del acto, por no ser proferido por un funcionario competente y por haber pretermitido el trámite para dar traslado a las pruebas en el procedimiento tributario.

2- A juicio de la demandante, la demandada le debió informar que estaba recaudando pruebas en su contra en la investigación correspondiente al expediente nro. OI 1999-2002-256. Además, pretermitió darle la oportunidad de controvertir el traslado de dichas pruebas a la investigación correspondiente al expediente VR 1999-2003-865, antes de expedir el requerimiento especial. En contraposición, la demandada destacó que ambas investigaciones fueron adelantadas contra la misma contribuyente, por el mismo impuesto y el mismo período gravable y, que, en todo caso, actuó conforme a sus amplias facultades de investigación, previstas en el artículo 684 del ET. También afirmó que la demandante sabía que las pruebas existían y que pudo consultarlas en cualquier momento. El *a quo* aceptó la posición de la demandada, destacando que el traslado de pruebas se rige por el ET, y no por el CPC.

2.1- El artículo 684 del ET confiere a la administración tributaria amplias facultades de fiscalización e investigación, de modo que asegure el efectivo cumplimiento de las normas sustanciales. Para el efecto, la Administración puede efectuar todas las diligencias necesarias para la correcta y oportuna determinación de los impuestos, como lo son, entre otras, requerir a terceros para que rindan informes, y exigir al contribuyente o a terceros que presenten los documentos en los que registran sus operaciones, cuando unos u otros estén obligados a llevar libros registrados. Si la Administración encuentra elementos probatorios que le permitan concluir que el contribuyente determinó de forma irregular su obligación tributaria sustancial, según el artículo 703 del ET, debe expedir un requerimiento especial en el que especifique los



puntos que se propone modificar y, explique las razones en las que se sustenta.

El requerimiento especial garantiza el derecho de defensa y contradicción en tanto que frente a este el contribuyente podrá formular sus objeciones, solicitar pruebas, subsanar las omisiones que permita la ley, solicitar a la Administración que se alleguen al proceso documentos que reposan en sus archivos, así como la práctica de inspecciones tributarias, siempre y cuando tales solicitudes sean conducentes, conforme al artículo 707 ibidem. Sin perjuicio de la opción que la Administración tiene de expedir una ampliación al requerimiento especial y, la consecuente oportunidad del contribuyente para controvertirla, podrá expedir una liquidación oficial de revisión dentro del término contemplado en el artículo 710 ib. Según el artículo 712 del ET, el acto liquidatorio debe contener, entre otras, la explicación sumaria de las modificaciones efectuadas a la declaración y si el contribuyente está inconforme puede interponer un recurso de reconsideración respetando las pautas fijadas en los artículos 720 y 722 ibidem.

Si bien el artículo 742 del ET remite al CPC en lo concerniente a la regulación de los medios de prueba (en la medida en que sea compatible con la regulación de los medios de prueba del ET), la jurisprudencia de esta corporación ha sido enfática en señalar que esta remisión no se extiende al artículo 185 del CPC, que regula el trámite para trasladar pruebas de un proceso judicial a otro y que exige que se realice en copias auténticas (sentencias del 20 de septiembre de 2017 exp. 21372, CP: Jorge Octavio Ramírez Ramírez, del 19 de marzo de 2019 exp. 22453, CP: Jorge Octavio Ramírez Ramírez, del 29 de abril de 2020 exp. 22854, CP: Julio Roberto Piza Rodríguez y, del 29 de abril de 2020 exp. 22747, CP Stella Jeannette Carvajal Basto). Lo anterior, dado que el traslado de pruebas en el procedimiento tributario se fundamenta en los principios de celeridad, eficacia y economía procesal, así como en las amplias facultades de investigación de la administración tributaria, contempladas en el artículo 684 del ET. Más aun, no se vulnera el derecho de contradicción cuando los procedimientos administrativos, entre los que se trasladan pruebas, se adelantan contra el mismo contribuyente.

En definitiva, trasladar copias simples de las pruebas de una investigación tributaria a otra, cuando ambas se adelantan contra el mismo contribuyente, no constituye una vulneración al debido proceso, ni al derecho de defensa, pues la regulación del procedimiento de determinación oficial de tributos, contempla oportunidades concretas para que el contribuyente solicite, aporte o controvierta las pruebas recolectadas por la administración tributaria. Estas son, la respuesta al requerimiento especial y su ampliación y, el recurso de reconsideración (artículo 744 ET).

2.2- Ahora bien, como bien lo señalaron la demandada y el *a quo*, tanto el expediente nro. OI 1999-2002-256, como el expediente nro. VR 1999-2003-865, se adelantaron contra la demandada, por el mismo impuesto y el mismo periodo gravable. Además, la Sala corroboró que en el requerimiento especial (ff. 23 a 25) y en la liquidación oficial de revisión (f. 32), la demandada explicó con detalle el contenido las pruebas que recaudó. De modo que la demandante tuvo la oportunidad de controvertir las pruebas recaudadas por la demandada y, aportar otras pruebas en la respuesta al requerimiento especial y el recurso de reconsideración. Con todo, la Sala concluye que la demandada al trasladar copias simples de las pruebas del expediente nro. OI 1999-2002-256 al expediente nro. VR 1999-2003-865 respetó el derecho de defensa y al debido proceso de la demandante.



No prospera el cargo de apelación.

3- Por otra parte, la demandante sostuvo que el auto de traslado de pruebas nro. 6 del 6 de octubre de 2003, es nulo por falsa motivación aunque omitió incluirlo expresamente en las pretensiones de la demanda. También planteó que este vicio afectaría al requerimiento especial y toda la actuación administrativa. La Sala advierte que los actos administrativos expedidos por la unidad de fiscalización de la administración tributaria son, por su propia índole y, porque las normas que los regulan así lo expresan (artículo 688 del ET), actos previos, preparatorios o de trámite (Sentencia del 9 de noviembre de 2001, exp: 12315, CP: Ligia López Díaz). En ese orden de ideas, el auto nro. 6, del 6 de octubre de 2003, es un acto de trámite, cuya función consistió en trasladar pruebas de una investigación administrativa a otra, sin decidir de forma definitiva la situación del contribuyente, ni poner fin al procedimiento de determinación oficial del impuesto de renta del año 1999, adelantado por la administración tributaria contra la demandante. Por ello no es susceptible de control jurisdiccional, como tampoco lo es el Requerimiento Especial N°. 070632003000101 de 19 de diciembre de 2003, lo cual lleva a la Sala a inhibirse de estudiar la legalidad de tales actos. Sin perjuicio de ello, en el fj. 5 se analizará el cargo de nulidad por falsa motivación de la liquidación oficial frente a los defectos que alega el demandante en el auto de trámite.

4- En lo relativo a la aplicación de la renta presuntiva por consignaciones bancarias, la demandante señaló que la demandada no probó que las cuentas pertenecieran a un tercero o, que no las registró en su contabilidad, ni visitó sus instalaciones para revisar su contabilidad. De ahí que no procediera la aplicación de la presunción.

En contraposición, la demandada argumentó que probó con las consignaciones realizadas en la cuenta bancaria de la demandante que esta omitió declarar ingresos y, en consecuencia, procedía la aplicación de la renta presuntiva por consignaciones bancarias. Así pues, concedió a la demandante la oportunidad para desvirtuar la presunción en la respuesta al requerimiento especial, así como en el recurso de reconsideración. Sin embargo, esta no suministró las pruebas que demostraran lo contrario.

El *a quo* encontró probado en el expediente que la demandante realizó actos comerciales en 1999 y, por ende, estaba obligada a llevar contabilidad. Por otra parte, evidenció que la demandada probó que se hicieron consignaciones a la cuenta bancaria de la demandante, que intentó verificar la contabilidad de la demandante solicitando a la Cámara de Comercio un certificado de los registros contables y, que solicitó a la demandante en el requerimiento especial y en la liquidación oficial de revisión que aportara su contabilidad. No obstante, la demandante incumplió su carga de desvirtuar la presunción de que trata el artículo 755-3 del ET.

4.1- De conformidad a la versión original del artículo 755-3 del ET, incorporada al estatuto tributario por el artículo 59 de la Ley 6 de 1992, cuando existan indicios graves de que los valores consignados en cuentas bancarias o de ahorro, que figuren a nombre de terceros o no correspondan a las registradas en la contabilidad, pertenecen a ingresos originados en operaciones realizadas por el contribuyente, se presumirá legalmente que el monto de las consignaciones realizadas en dichas cuentas durante el período gravable ha originado una renta líquida gravable equivalente a un 15% del valor total de las mismas. Esta presunción admite prueba en contrario. Conviene destacar



que la renta presuntiva por consignaciones bancarias no es igual al método bancario, que no era aceptado por la jurisprudencia de esta corporación debido a que no estaba previsto legalmente.

Dicha presunción opera, siempre que la administración tributaria pruebe que existen indicios graves de los que se puede deducir, que los valores consignados en cuentas bancarias de terceros o, en cuentas del contribuyente no registradas en su contabilidad, corresponden a ingresos derivados de operaciones realizadas por el mismo. Por el contrario, si el contribuyente no está obligado a llevar contabilidad, la administración tributaria no puede aplicar la presunción respecto de las cuentas bancarias a nombre del contribuyente (Sentencias del 4 de abril de 2013, exp. 18312, CP: Hugo Fernando Bastidas Bárcenas y del 8 de octubre de 2015, exp 19495, CP Jorge Octavio Ramírez Ramírez). De ser aplicable la presunción del artículo 755-3 del ET, corresponde al contribuyente desvirtuarla, demostrando que recibió las consignaciones en circunstancias que no las hacen constitutivas de renta, así como el origen de las transacciones (Sentencia del 3 de abril de 2008, exp 16043, CP: Ligia López Díaz).

Por lo tanto, si la administración tributaria prueba que se realizaron consignaciones a una cuenta bancaria de la que es titular un contribuyente obligado a llevar contabilidad y, que el mismo incumplió con dicho deber, está habilitada a aplicar la renta presuntiva por consignaciones bancarias. En ese sentido, será carga del contribuyente desvirtuar la presunción.

4.2- Respecto a la renta presuntiva por consignaciones bancarias, la Sala encuentra probados los siguientes hechos:

(i) El 30 de junio de 1999, la demandante suscribió con la Alcaldía de Cúcuta un contrato, en el que se comprometió a suministrar materiales para la pavimentación de vías urbanas. Como contraprestación recibió \$69.978.000 (ff. 128 y 127 caa1).

(ii) El 19 de abril de 2002, la demandada solicitó al Banco de Santander que certificara si la demandante tuvo durante el período gravable 1999 cuentas bancarias en la entidad (f. 7 caa1).

(iii) El 23 de abril de 2002, la demandada expidió el auto de apertura nro. 070632002000256, en el que inició, dentro del programa de omisos, ingresos por información exógena, una investigación contra la demandante por el impuesto sobre la renta del año 1999. Para el efecto se abrió el expediente nro. OI 1999-2002-256 (f. 1 caa1).

(iv) El 24 de abril de 2002, la demandada envió a la demandante un oficio invitándola a declarar el impuesto sobre la renta por el año gravable 2009, liquidando una sanción por extemporaneidad (f. 6 caa2).

(v) El 25 de abril de 2002, la Cámara de Comercio de Cúcuta certificó que, el establecimiento de comercio denominado Belkis Yolanda Gelvez Orozco estuvo matriculado en el registro mercantil desde el 7 de enero de 1998, hasta el 27 de diciembre de 1999 (ff. 17 y 18 caa1).

(vi) El 10 de mayo de 2002, la Asobancaria CIFIN expidió un informe en el que indicó que la demandante tenía una cuenta corriente abierta en el Banco Santander y certificó



que su actividad económica era el comercio al por menor de artículos de ferretería (ff. 22 a 25 caa1).

(vii) El 24 de mayo de 2002, la demandante presentó su declaración de renta del período gravable 1999, en la que declaró ingresos netos por \$69.978.000, liquidó un total impuesto a cargo por \$180.000 y una sanción por extemporaneidad de \$216.000 (f. 29 caa1).

(viii) El 31 de mayo de 2002, el Banco Santander certificó que la demandante tuvo dos cuentas bancarias. Una abierta el 29 de marzo de 1995 y cancelada el 28 de diciembre de 2000 y, otra, abierta el 28 de marzo de 1995 y cancelada el 20 de febrero de 1996 (f. 31 caa2). También aportó copia de los extractos bancarios de enero a diciembre de 1999 (ff. 45 a 71 caa2).

(ix) Mediante auto de archivo nro. 070632003000615, del 24 de septiembre de 2003, la demandada ordenó el archivo del expediente nro. OI 1999-2002-256, adelantado contra la demandante por el impuesto sobre la renta del período gravable 1999.

En este, a su vez relató que el 10 de mayo de 2002, la CIFIN le informó que la demandante manejó durante el período 1999 una cuenta corriente en el Banco Santander en la que registró ingresos por valor de \$1.258.296.858. Dado que la demandante presentó y pagó su declaración de renta del período gravable 1999 el 24 de mayo de 2003, la demandada decidió archivar el expediente nro. OI 1999-2002-256, para continuar la investigación en otro programa, con base en el artículo 755-3 del ET, individualizado con el nro. VR 1999-2003-865 (f. 133 y 134 caa1).

(x) El 6 de octubre de 2003, la demandada expidió el auto nro. 6, por medio del cual trasladó las pruebas del expediente nro. OI 1999-2002-256, al expediente nro. VR 1999-2003-865 (f. 2 y 3 caa2).

(xi) El 17 de febrero de 2004, la demandante solicitó a la demandada copias de los expedientes OI 1999-2002-256, VR 1999-2003-865 y VR 1999-2002-256 (f. 140 caa2).

(xii) A través del oficio nro. 8107064-273, del 9 de agosto de 2004, la demandada solicitó a la Cámara de Comercio de Cúcuta un certificado de inscripción de los libros contables de la demandante (f. 162 caa2). Frente a esta solicitud, la Cámara de Comercio de Cúcuta informó que la demandante había cancelado su matrícula mercantil y, anexó una copia del certificado de cancelación de matrícula mercantil (ff. 165 a 167 caa2).

(xxi) El 19 de diciembre de 2003, la demandada expidió el Requerimiento Especial nro. 070632003000101, mediante el cual sugirió: (i) adicionar ingresos por valor de \$188.745.000; (ii) un total impuesto a cargo de \$63.133.000 y una sanción por inexactitud de \$100.941.000 (ff. 21 a 28).

(xx) Previa respuesta de la demandante (ff. 144 a 161 caa2), la demandada expidió la Liquidación Oficial de Revisión nro. 070642004000072, del 23 de septiembre de 2004, a través de la cual liquidó oficialmente el impuesto sobre la renta por el período gravable 1999, en el mismo sentido indicado en el acto preparatorio.

La demandada sostuvo que sustentó la presunción del artículo 755-3 del ET, en el



informe de la CIFIN y las copias de los extractos bancarios de la demandante de enero a diciembre de 1999. Añadió que corroboró en el RUT, la información básica de la demandante y, con el cruce de información con el municipio de Cúcuta, encontró que esta ejerció actividades mercantiles, en los términos de los artículos 20, 21 y 23 del CCo, y, por lo tanto, debió llevar contabilidad, conforme lo exige el artículo 19 del CCo. En consecuencia, solicitó a la Cámara de Comercio de Cúcuta un certificado del registro de los libros contables, sin embargo, la entidad respondió que la demandante había cancelado su matrícula mercantil. De allí infirió que la demandante no llevó contabilidad. Con todo, la demandante no desvirtuó la presunción, pues no demostró que los valores consignados no le pertenecían o eran de menor cuantía. Tampoco aportó soportes contables que demostraran el origen de las consignaciones bancarias.

(xxi) Previa interposición del recurso de reconsideración (ff. 204 a 217 caa2), mediante la Resolución nro. 070662005000006, del 19 de octubre de 2006, la demandada confirmó en su integridad el acto administrativo liquidatorio (ff. 41 a 54).

4.3- De conformidad con el acervo probatorio expuesto, la Sala encontró acreditado en el expediente que la demandante tenía la calidad de comerciante, que ejerció actos de comercio en el periodo gravable objeto de discusión y, según el artículo 19 del CCo, estaba obligada a llevar contabilidad. Lo anterior, dado que, en el informe del 10 de mayo de 2002, la Asobancaria CIFIN, certificó que la actividad económica de la demandante era el comercio al por menor de artículos de ferretería (ff. 22 a 25 caa1). La Cámara de Comercio de Cúcuta certificó tanto el 25 de abril de 2002 (ff. 17 y 18 caa1), como el 10 de agosto de 2004 (ff. 165 a 167 caa2), que la demandante estuvo inscrita en el registro mercantil hasta el 27 de diciembre de 1999. Adicionalmente, se probó que la actora ejecutó un contrato de suministro de materiales para la pavimentación de vías urbanas a favor del municipio de Cúcuta (ff. 128 y 127 caa1), lo que constituye un acto de comercio conforme a los numerales 1° y 19 del artículo 20 del CCo, en concordancia con los artículos 968 a 980 del mismo compendio normativo.

Así mismo, la Sala evidenció que la demandada verificó los extractos bancarios de enero a diciembre de 1999 para aplicar la presunción del artículo 755-3 (ff. 45 a 71 caa2). También se constató que la demandada solicitó a la Cámara de Comercio de Cúcuta un certificado de inscripción de los libros contables de la demandante (f. 162 caa2), el cual no pudo obtener debido a que esta canceló su matrícula en el registro mercantil (ff. 165 a 167 caa2). Al efecto, la demandada le solicitó a la demandante en la liquidación oficial de revisión, que desvirtuara la presunción. No obstante, la demandante no aportó su contabilidad, ni probó que las consignaciones bancarias no eran ingresos gravados por el impuesto sobre la renta, así como tampoco el origen de las operaciones que generaron los montos reportados en su cuenta bancaria.

En definitiva, no prospera el cargo de apelación porque la demandante incumplió la carga de desvirtuar la renta presuntiva por consignaciones bancarias.

5- Ahora bien, la demandante afirmó que la liquidación oficial de revisión carece de falsa motivación, debido a que la demandada: (i) aceptó que en el requerimiento especial se incurrió en un error de transcripción; (ii) sostuvo que el auto de traslado de pruebas fue proferido por un funcionario competente; y (iii) afirmó que el trámite para dar traslado a las pruebas en el procedimiento tributario se rige por el ET, y no por el CPC.



Por su parte la demandada aseguró que el acto de liquidación se fundó en hechos probados, como lo son el informe de la CFIN en el que se le indicó que la demandante tenía una cuenta corriente en el Banco Santander, y en los extractos de los meses de enero a diciembre que la entidad bancaria le remitió. Añadió que incurrió en un error de transcripción en el requerimiento especial y que respetó el derecho al debido proceso, tanto en la fase de investigación, como en la fase de fiscalización.

El *a quo* no se pronunció sobre la nulidad por falsa motivación de la liquidación oficial de revisión.

5.1- Sobre el particular, en sentencia del 26 de julio de 2017 (exp. 22326, CP: Milton Chaves García), la Sala sostuvo que *«para que prospere la pretensión de nulidad de un acto administrativo con fundamento en la causal denominada falsa motivación (...) es necesario que se demuestre una de dos circunstancias: a) O bien que los hechos que la Administración tuvo en cuenta como motivos determinantes de la decisión no estuvieron debidamente probados dentro de la actuación administrativa; o b) Que la Administración omitió tener en cuenta hechos que sí estaban demostrados y que si hubiesen sido considerados habrían conducido a una decisión sustancialmente diferente»*.

5.2- Tal como se expuso en el acápite 4.3 de la presente providencia, la Sala evidenció que la demandada probó debidamente los hechos en los que se fundamentó para expedir la liquidación oficial de revisión, particularmente los indicios graves necesarios para aplicar la presunción del artículo 755-3 del ET. Por su parte, la demandante no probó que la Administración hubiera omitido valorar hechos probados que, de haberse considerado, habrían conducido a una decisión sustancialmente diferente, pues no exhibió en ninguna instancia procesal su contabilidad, para corroborar que en efecto había incluido la cuenta bancaria a la que le hicieron consignaciones o, en su defecto, que dichas consignaciones no constituían ingresos gravados a efectos del impuesto sobre la renta.

Contrario a lo que alegó la demandante en el recurso de apelación, se probó que la demandada no aceptó que el requerimiento especial fue falsamente motivado, sino que en este se incurrió en un error de transcripción. Adicionalmente, el auto de traslado de pruebas fue expedido por el funcionario competente, pues según el artículo 688 del ET, corresponde al jefe de la unidad de fiscalización, proferir los actos de trámite en los procesos de determinación de impuestos, como lo es el auto de traslado de pruebas. Por último, según se expuso arriba, la jurisprudencia de esta corporación ha sido enfática en sostener que el artículo 185 del CPC no aplica al procedimiento tributario, que el traslado de pruebas se fundamenta en el artículo 684 del ET y, que la estructura del procedimiento de determinación oficial del tributo, que contempla la respuesta al requerimiento especial y el recurso de reconsideración como oportunidades para presentar y controvertir pruebas, es acorde al debido proceso y derecho de defensa.

En definitiva, no prospera el cargo de apelación.

6- En vista de que el artículo 288 de la Ley 1819 de 2016 redujo el porcentaje de la sanción por inexactitud al 100% de la diferencia entre el saldo a pagar o saldo a favor, según el caso, de conformidad con el principio de favorabilidad (artículo 29 de la Constitución) y por ser, en este caso, menos gravosa la sanción prevista en los artículos 287 y 288 *ibidem*, la Sala procede reducir la sanción por inexactitud al 100% de la base determinada en los actos demandados.



Consecuentemente, el monto de la sanción procedente se calcula así:

Factor	Liquidación Oficial	Segunda Instancia
Base de la sanción	\$62.953.000	\$62.953.000
Porcentaje	160%	100%
Sanción determinada	\$100.725.000	\$62.953.000

En suma, procede la imposición de la sanción por inexactitud, aunque, por efecto del principio de favorabilidad en materia sancionadora, en cuantía menor a la determinada en los actos demandados. Consecuentemente, la Sala revocará en este aspecto la sentencia de primera instancia.

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

FALLA

1.- REVOCAR la sentencia apelada. En su lugar:

1.- INHIBIRSE de analizar la legalidad del Auto nro. 6, del 6 de octubre de 2003 y del Requerimiento Especial N°. 070632003000101 de fecha 19 de diciembre de 2003.

2.- DECLARAR la nulidad parcial de la Liquidación Oficial de Revisión nro. 070642004000072, del 23 de septiembre de 2004, y de la Resolución nro. 070662005000006, del 19 de octubre de 2006, por medio de la cual se resuelve el recurso de reconsideración interpuesto por Belkis Yolanda Gelvez Orozco contra la liquidación oficial de revisión.

3.- A título de restablecimiento del derecho, y en virtud del principio de favorabilidad en materia sancionatoria, FIJAR la sanción por inexactitud en \$62.953.000.

3.- RECONOCER personería jurídica a Carolina Jerez Montoya como apoderada de la parte demandada (f. 222).

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

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

(Firmado electrónicamente)

STELLA JEANNETTE CARVAJAL BASTO
Presidenta de la Sala

(Firmado electrónicamente)

MILTON CHAVES GARCÍA

(Firmado electrónicamente)

JULIO ROBERTO PIZA RODRÍGUEZ