



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

CONSEJERO PONENTE: WILSON RAMOS GIRÓN

Bogotá D.C., catorce (14) de noviembre de dos mil veinticuatro (2024)

Referencia: Nulidad y restablecimiento del derecho
Radicación: 25000-23-37-000-2016-01397-01 (25873)
Demandante: Álvaro de Jesús Tirado Montero
Demandada: DIAN

Temas: Renta. 2011. Ingresos por comisiones. Renta gravable. Omisión de activos.

SENTENCIA DE SEGUNDA INSTANCIA

La Sala decide los recursos de apelación¹ interpuestos por ambas partes contra la sentencia del 11 de junio de 2020, proferida por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Subsección B, que resolvió (f. 347):

Primero: Declarar la nulidad parcial de la Liquidación Oficial de Revisión 32241201500008, del 08 de enero de 2015 y de la Resolución 000876, del 11 de febrero de 2016, mediante las cuales fue modificada la declaración del impuesto sobre la renta y complementarios del año gravable 2011 del actor, en los términos expuestos en la parte motiva de esta providencia.

Segundo: A título de restablecimiento del derecho, estarse a los rubros liquidados en la parte considerativa de esta providencia.

Tercero: Negar las demás pretensiones de la demanda.

Cuarto: Por no haberse causado, no se condena en costas.

ANTECEDENTES

Actuación administrativa

Mediante el Requerimiento Especial 322392014000008, del 15 de abril de 2014 (ff. 354 a 364 caa), la demandada propuso modificar la declaración de renta presentada por el actor para el año gravable 2011, en el sentido de incrementar el patrimonio bruto a consecuencia de añadir una cuenta por cobrar; adicionar ingresos; determinar una renta gravable por el activo omitido; reclasificar como «*otros costos y deducciones*» el GMF (gravamen a los movimientos financieros) declarado como retenciones en la fuente; y sancionar por inexactitud. A efectos de allanarse parcialmente a las glosas propuestas por la Administración, el actor presentó una corrección a la autoliquidación del impuesto con la que incrementó el patrimonio bruto y, por ello, determinó una renta gravable por comparación patrimonial; reclasificó el GMF como «*otros costos y deducciones*»; y liquidó

¹ El expediente entró al despacho sustanciador el 17 de septiembre de 2021 (índice 3. Esta y las demás menciones de «*índices*» aluden al historial de actuaciones registradas en el repositorio informático Samai).



la sanción por inexactitud reducida en los términos del artículo 709 del ET (Estatuto Tributario) (f. 379 caa). Respecto a esa declaración de corrección, la demandada profirió la Liquidación Oficial de Revisión 32241201500008, del 08 de enero de 2015 (ff. 520 a 543 caa), con la cual adicionó ingresos, determinó una renta gravable por el valor de la cuenta por cobrar omitida en la declaración inicial y sancionó por inexactitud. Esa decisión fue confirmada por la Resolución 000876, del 11 de febrero de 2016 (ff. 593 a 598 caa).

Demanda

En ejercicio del medio de control de nulidad y restablecimiento del derecho, previsto en el artículo 138 del CPACA (Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo, Ley 1437 de 2011), el actor formuló las siguientes pretensiones (f. 2):

Que se declare la nulidad de la Liquidación Oficial de Revisión 32241201500008, del 08 de enero de 2015 y la Resolución 000876, del 11 de febrero de 2016 y, a título de restablecimiento del derecho, se declare la validez de la declaración de corrección presentada el 17 de julio de 2014.

A los anteriores efectos, invocó como normas vulneradas los artículos 27 y 742 del ET; y 167 del CGP (Código General del Proceso, Ley 1564 de 2012), bajo el siguiente concepto de violación (ff. 3 a 14):

Sostuvo que la demandada incurrió en falsa motivación, pues al resolver el recurso de reconsideración se abstuvo de pronunciarse sobre la corrección practicada a la autoliquidación, así como sobre los fundamentos jurídicos y las pruebas allegadas para rebatir las glosas, en cambio, se limitó a reiterar las consideraciones de las actuaciones anteriores que se basaron en indicios y declaraciones subjetivas carentes de idoneidad probatoria; negó que su contraparte pudiera invertir la carga de la prueba con fundamento en el artículo 167 del CGP como quiera que, en su criterio, esa norma era inaplicable en el procedimiento de revisión.

Sobre el fondo, explicó que el grupo empresarial del que era integrante la entidad para la que trabajó en el periodo de la litis manejó un plan de incentivos denominado «*fondo de disponibilidad*» con el propósito de recompensar, por mera liberalidad, el cumplimiento de metas comerciales de los trabajadores. Relató que esos incentivos se registraban en una cuenta extracontable que era manejada por funcionarios de una compañía «*holding*» y que las bonificaciones se acumulaban mensualmente hasta que cada empleado solicitara el pago, de manera que era en ese momento que se originaba un registro contable en la empresa y, consecuentemente, se causaba un ingreso a favor del trabajador; añadió que incluso algunos funcionarios negociaban internamente las bonificaciones reportadas en la referida cuenta, de modo que en esta se registraban los traslados respectivos. Adujo que con ocasión de la liquidación de la empresa le fue rechazada la solicitud de pago que presentó por concepto de bonificaciones de los años 2010 a 2012 en cuantía de \$2.401.000.000 derivadas del «*fondo de disponibilidad*», en la medida en que no se causaron como gastos de la compañía y de ello daba cuenta la resolución del liquidador que resolvió las reclamaciones de créditos. Por lo anterior, reprochó que la demandada considerara que un documento extra-contable presentado por la entidad «*holding*» con los registros realizados en el «*fondo de disponibilidad*» fuera una prueba idónea para concluir que percibió los ingresos de la litis, pues no daba cuenta de giros efectivos de dinero sino de la expectativa de una contraprestación.

Aseguró que las otras pruebas del expediente acreditaban que esa «*holding*» no era su empleadora, y, por tanto, no recibió pagos de su parte en el periodo de la litis. Cuestionó que dentro de los ingresos adicionados se incluyeran rubros como cánones mensuales



de vehículos o pagos realizados con tarjetas de crédito, pues eran gastos de su empleadora quien era la arrendataria de los vehículos y ponía a su disposición esas tarjetas como herramientas de trabajo. Adujo que los testimonios que recaudó su contraparte daban cuenta de que no percibió los ingresos de la litis ni en dinero ni en especie, no tuvo relación con el manejo del «*fondo de disponibilidad*» y tampoco realizó movimientos de dinero desde o hacia fondos del exterior; asimismo adujo que carecía de credibilidad uno de los testigos respecto del cual se estaba adelantando un proceso penal y cuyas aseveraciones carecían de respaldo en pruebas documentales. También negó que los «*traslado de cuenta*» a dos personas naturales reportados en la información extra-contable entregada por la «*holding*» por \$2.000.000.000 y \$44.000.0000 fueran ingresos, pues de serlo habrían estado en el reporte de medios magnéticos de su empleadora y soportados mediante otros documentos que acreditaran su traslado como cheques o transferencias bancarias.

Invocando el artículo 236 del ET, se opuso a la renta gravable por activos omitidos pues, aunque en la corrección provocada de su declaración privada aceptó la adición de activos en cuantía de \$255.000.000, el incremento en su patrimonio estaba justificado hasta la suma de \$212.827.999, de manera que lo procedía como renta gravable era el monto restante como lo declaró en la corrección provocada por el requerimiento especial y respecto de la cual pagó la sanción por inexactitud reducida. Se abstuvo de formular cargos en contra de la multa impuesta a título de sanción por inexactitud.

Contestación de la demanda

La demandada se opuso a las pretensiones del actor (ff. 164 a 171). Defendió la correcta motivación de los actos, para lo cual negó haber omitido los planteamientos y pruebas aportadas con en el recurso de reconsideración. Expuso que del análisis de esas pruebas y las que recaudó en el curso de la actuación pudo constatar la dinámica del «*fondo de disponibilidad*» y, a partir de ello, detectar la omisión de ingresos *sub lite*. Adujo que, contrario a lo alegado por el actor, la carga de la prueba se invirtió una vez propuso las modificaciones a su autoliquidación del impuesto sobre la renta.

Descartó que la falta de vínculo laboral entre el actor y la compañía «*holding*» fuera relevante a efectos de probar la percepción de ingresos omitidos, pues de las pruebas recaudadas se acreditó que los registros relacionados con el «*fondo de disponibilidad*» implicaban a todas las compañías del grupo. Aseguró que, al margen de la connotación extrasalarial de los beneficios reconocidos, esas retribuciones tenían efectos fiscales por corresponder a un ingreso del contribuyente. Planteó que a pesar de que las bonificaciones no se hubieran pagado en efectivo, los montos registrados en el «*fondo de disponibilidad*» podían ser utilizados y negociados allí mismo tal como lo reconoció el demandante, lo cual justificaba la falta de registro en la contabilidad de la empleadora o su transferencia a través de entidades bancarias. Por ello, rebatió que su contraparte cuestionara la falta de soportes como cheques o movimientos bancarios, pues precisamente se comprobó que el propósito de ese fondo era evitar las pruebas sobre la trazabilidad de las transacciones.

Reconoció el carácter extra-contable de la cuenta del «*fondo de disponibilidad*» pero puntualizó que esa connotación atendía al objetivo demostrado de reducir las bases de retención en la fuente para los trabajadores y aprovechar los gastos registrados como expensas deducibles para las compañías. Así porque en esa cuenta se registraban los ingresos por bonificaciones y los gastos propios de los trabajadores (como el pago de tarjetas de crédito, gasolina, parqueaderos y planes de telefonía) y, de ese modo la información reportada en medios magnéticos, los registros contables, los giros efectivos



de dinero y extractos bancarios, reflejaban traslados de recursos en una cuantía inferior. Por lo anterior, adujo que era improcedente realizar cruces de la información reportada por terceros, pues insistió en la imposibilidad de rastrear los movimientos registrados en la cuenta del «fondo de disponibilidad». Sostuvo que el hecho de que el liquidador de la empleadora rechazara la solicitud de pago de las bonificaciones presentada por el actor no desacreditaba que percibió los ingresos, pues esa consideración desconocería que mientras permaneció vigente el «fondo de disponibilidad» pudo realizar transacciones con esos rubros y, en cualquier caso, el documento de rechazo no daba cuenta del monto de la petición.

Reprobó que el actor pretendiera que se les otorgara validez a los testimonios recaudados de forma parcial, pues fundó sus alegaciones en algunas de las declaraciones rendidas y cuestionó la veracidad de otras; asimismo, planteó que los argumentos del demandante eran insuficientes para desvirtuar la idoneidad de las pruebas del expediente. Por todo lo anterior, defendió la adición de ingresos a la declaración privada del contribuyente en la cuantía reportada a su nombre en las cuentas del «fondo de disponibilidad».

De otra parte, defendió la determinación de la renta líquida gravable por activos omitidos por cuanto el monto que adicionó al patrimonio correspondía a una cuenta por cobrar omitida en el periodo gravable 2010, sin que esa modificación conllevara la determinación de una renta por comparación patrimonial. Por último, pidió condenar en costas al actor.

Sentencia apelada

El tribunal declaró la nulidad parcial de los actos acusados sin dictar condena en costas (f. 347). Descartó el valor probatorio de las certificaciones expedidas por la empleadora del actor que se respaldaron en sus registros contables así como de la información en medios magnéticos que reportó a la Administración y de la resolución del liquidador que le negó al demandante el pago de las bonificaciones porque su causación no se registró en la contabilidad, toda vez que era un hecho reconocido por las partes que la cuenta del «fondo de disponibilidad» que originó la adición de ingresos de la litis era de carácter extracontable, por lo que aquellos documentos eran inconducentes para cuestionarla, lo cual además se acompañaba con los testimonios recaudados por la autoridad fiscal, a los que les reconoció valor probatorio por ser consonantes entre sí, así como por la falta de soportes documentales de las transacciones, pues en su criterio acreditaron que la contabilidad de las empresas del grupo así como los reportes ante la Administración reflejaban de forma incompleta los ingresos que percibió el contribuyente. También negó la idoneidad probatoria de las certificaciones expedidas por el liquidador y la contadora de la «holding» sobre la falta de vínculo laboral con el actor y la inexistencia de pagos a su favor, pues quedó acreditado que las operaciones del «fondo de disponibilidad» eran de funcionarios de todo el grupo empresarial. Además, destacó que las afirmaciones del actor sobre la inexistencia de los ingresos discutidos se contradecían con la solicitud de pago que presentó con ocasión de la liquidación de la compañía por concepto de bonificaciones de los periodos 2010 a 2012.

Así, de la valoración de las pruebas constató que en la cuenta del «fondo de disponibilidad» se registraban las bonificaciones a favor del actor (y los demás funcionarios del grupo) con cargo a las cuales se descontaban los gastos personales en que incurrió, pero que eran asumidos por la empresa quien a su vez se beneficiaba de forma improcedente con la aminoración de esas expensas de su base gravable del impuesto sobre la renta; además consideró que por ser de índole personal y descontarse de las bonificaciones que percibió, esos gastos conllevaban pagos indirectos en favor del



actor. Por ende, avaló la adición de ingresos por \$106.211.220, correspondientes a los gastos personales que se registraron con cargo al «fondo de disponibilidad».

Pero negó la adición de ingresos derivados de los registros por concepto de «traslado de cuenta» a dos personas naturales por valores de \$2.000.000.000 y \$44.000.0000, en tanto los indicios que recaudó la Administración, sobre quien recaía la carga de la prueba, eran insuficientes para acreditar el hecho discutido; en concreto señaló que las declaraciones de otros empleados que realizaron movimientos de «traslado de cuenta» en el fondo versaron sobre casos particulares que no se relacionaban con el *sub examine*; uno de los testimonios recaudados era impertinente, ya que no conoció del hecho discutido de forma directa; y la cuenta extra-contable, en tanto los movimientos por ese concepto carecían de trazabilidad; además puntualizó que, en todo caso según las declaraciones, después del «traslado de cuenta» el dinero les era pagado a los funcionarios a través del sistema financiero, por lo que estimó que debía existir registro de una transacción bancaria a favor del actor en esa cuantía. En definitiva, consideró que la duda sobre la existencia de ingresos del actor por valor de \$2.044.000.000 debía resolverse a su favor en los términos del artículo 745 del ET.

Por otra parte, señaló que el contribuyente excedió el límite para la procedencia de la corrección provocada por el requerimiento especial en tanto la aceptación parcial de la modificación del renglón 51 «rentas gravables» ocurrió bajo una consideración jurídica diferente a la planteada por la autoridad de impuestos, pues determinó una renta líquida gravable por comparación patrimonial que no fue propuesta en el acto previo; sin embargo, puntualizó que en la liquidación oficial la demandada otorgó validez a la referida corrección aunque se abstuvo de reducir la sanción por inexactitud en los términos del artículo 709 del ET. Por ello, aceptó la sanción reducida que pagó el demandante y ordenó a la autoridad tributaria que la tuviera como medio de pago de los mayores valores determinados a su cargo.

Aclaró que pese a lo anterior, en el curso de la actuación administrativa no se zanjó la discusión respecto a la consecuencia jurídico-tributaria que conllevaba, para efectos de la determinación del impuesto sobre la renta, la aceptación del incremento patrimonial por parte del actor. Consecuentemente, avaló la determinación de la renta líquida gravable por omisión de activos porque constató que la cuenta por cobrar que el contribuyente aceptó incluir en su patrimonio del periodo de la litis correspondió a un activo que omitió en un periodo no revisable (*i.e.* año gravable 2010), de manera que la consecuencia jurídica que cabía aplicar era la prevista en el artículo 239-1 del ET.

Por último, indicó que procedía la multa impuesta a título de sanción por inexactitud, pero ajustada conforme al cargo de nulidad que prosperó parcialmente y al principio de favorabilidad en materia punitiva.

Recurso de apelación

Ambas partes apelaron la decisión del tribunal (f. 348).

El demandante insistió en la improcedencia de la adición de ingresos por \$106.211.220; para ello, cuestionó que el tribunal fundara su decisión en los testimonios de terceros ajenos a la litis, que aceptaron que en la cuenta del «fondo de disponibilidad» se registraron gastos personales. Reprobó que la demandada omitiera tanto en el curso de la actuación administrativa como en sede judicial, acreditar con documentos idóneos que los pagos referidos eran ingresos suyos, aun cuando la carga de la prueba le correspondía; en cambio, sostuvo que se trató de expensas incurridas para ejecutar las



funciones propias de su cargo y que asumió su empleadora; en concreto, se refirió a los pagos para el mantenimiento de vehículos -i.e. gasolina, seguros e impuestos- pues los mismos eran propiedad de la empresa, y a gastos por concepto de viajes, dentro de los cuales se incluían aquellos que realizó en cumplimiento de sus funciones; por lo tanto, sostuvo que el tribunal debió analizar cada uno de los rubros para determinar cuáles correspondían a gastos de su empleadora.

De otra parte, negó que el artículo 239-1 del ET le exigiera determinar una renta líquida gravable por activos omitidos, en cambio, en su criterio la norma le otorgó la posibilidad de escoger entre esa determinación y la del artículo 236 *ibidem*, esto es, la renta por comparación patrimonial, por ello, explicó que en la declaración de corrección optó por la segunda alternativa por serle más favorable y en ese sentido modificó el renglón 51 «rentas gravables» para incluir la diferencia patrimonial no justificada entre el periodo de la litis y el año gravable anterior.

Por su parte, la demandada cuestionó que el tribunal negara la adición de ingresos en cuantía de \$2.044.000.000 por no encontrar un documento que soportara el pago a favor del contribuyente, pues insistió en que el objetivo del esquema de pago de bonificaciones de las empresas del grupo era precisamente evitar la trazabilidad de las transacciones; al efecto aseguró que asumió la carga inicial de la prueba y acreditó mediante documentos, testimonios e indicios -que en su criterio eran idóneos y conducentes- que el actor omitió declarar esos réditos en su autoliquidación del periodo de la litis, sostuvo que incluso el tribunal reconoció el propósito del «fondo de disponibilidad» y la forma en que se manejaba la cuenta extracontable con fines elusivos.

Alegatos de conclusión

El demandante guardó silencio. La demandada (índice 30) reiteró los argumentos expuestos en etapas procesales previas y solicitó que se condenara al actor en costas y agencias en derecho. El ministerio público (índice 31) solicitó que se confirmara la sentencia recurrida, pues en su criterio las pruebas del expediente daban cuenta de que los gastos reportados en la cuenta del «fondo de disponibilidad» eran de índole personal e incluso el actor aceptó que se trataba de reconocimientos por mera liberalidad de su empleadora; en cambio, sostuvo que de esas pruebas no se podía concluir que percibiera ingresos derivados de las transacciones por concepto de «traslado de cuenta»; por último, aseguró que procedía determinar la renta líquida gravable prevista en el artículo 239-1 del ET al haberse constatado la omisión de un activo.

CONSIDERACIONES DE LA SALA

Problema jurídico

1- Juzga la Sala la legalidad de los actos acusados, atendiendo a los cargos de apelación planteados por las partes, contra la sentencia de primera instancia que declaró la nulidad parcial de los mismos sin dictar condena en costas. Por lo apelado en primer lugar se decidirá sobre la adición de ingresos determinada por la Administración; en concreto se establecerá si los gastos registrados a nombre del actor en la cuenta del «fondo de disponibilidad» correspondían a expensas de su empleadora, o si en cambio la Administración acreditó que se trató de gastos personales y en consecuencia correspondían a ingresos suyos; también se estudiará si los indicios que recaudó la autoridad fiscal fueron suficientes para acreditar que los registros por \$2.044.000.000 bajo el concepto «traslado de cuenta» eran ingresos del actor. Seguidamente, se definirá



si procedía la determinación de la renta líquida gravable por omisión de activos como consecuencia jurídico-tributaria de la aceptación por parte del actor de incrementar su patrimonio con un activo omitido.

Pero la Sala no se referirá a la solicitud de condena en costas y agencias en derecho planteada por la demandada en los alegatos de conclusión de esta instancia, toda vez que la etapa de alegaciones no es la adecuada para formular cargos de apelación en contra de lo resuelto en la sentencia de primer grado (artículo 328 del CGP)², de manera que le está vedado a la Sala emitir un pronunciamiento al respecto.

Análisis del caso concreto

2- Sobre la primera cuestión debatida, el tribunal juzgó que carecían de valor probatorio los documentos que se respaldaron en la contabilidad de la empleadora del actor toda vez que era un hecho reconocido por las partes que la cuenta del «*fondo de disponibilidad*» que originó la adición de ingresos de la litis era de carácter extracontable, por lo que aquellos eran inconducentes para cuestionarla, lo cual además se acompañaba con los testimonios recaudados por la autoridad fiscal, a los que les reconoció valor probatorio por ser consonantes entre sí, así como por la falta de soportes documentales de las transacciones, pues en su criterio acreditaron que la contabilidad de las empresas del grupo así como los reportes ante la Administración reflejaban de forma incompleta los ingresos que percibió el contribuyente. También negó la idoneidad probatoria de las certificaciones expedidas por el liquidador y la contadora de la «*holding*» sobre la falta de vínculo laboral con el actor y la inexistencia de pagos a su favor, pues quedó acreditado que las operaciones del «*fondo de disponibilidad*» eran de funcionarios de todo el grupo. Además, destacó que las afirmaciones del actor sobre la inexistencia de los ingresos discutidos se contradecían con la solicitud de pago que presentó con ocasión de la liquidación de la compañía por concepto de bonificaciones de los periodos 2010 a 2012. Del análisis de las pruebas constató que en la cuenta del «*fondo de disponibilidad*» se registraron las bonificaciones a favor del actor con cargo a las cuales se descontaban los gastos personales en que incurrió pero que eran asumidos por la empresa quien a su vez se beneficiaba de la figura elusiva con la aminoración de esas expensas de su base gravable del impuesto sobre la renta; además consideró que por ser de índole personal y descontarse de las bonificaciones que percibió, esos gastos conllevaban pagos indirectos en favor del actor. Con todo, avaló la adición de \$106.211.220 correspondientes a los gastos personales del actor que se registraron con cargo al «*fondo de disponibilidad*». Pero negó la adición de ingresos derivados de los registros por concepto de «*traslado de cuenta*» por valor de \$2.044.000.000, en tanto los indicios que recaudó la Administración, sobre quien recaía la carga de la prueba, eran insuficientes para acreditar el hecho discutido; en concreto señaló que las declaraciones de otros empleados que realizaron movimientos de «*traslado de cuenta*» en el fondo versaron sobre casos particulares que no se relacionaban con el *sub examine*; uno de los testimonios recaudados era impertinente ya que no conoció del hecho discutido de forma directa; y la cuenta extracontable, en tanto los movimientos por ese concepto carecían de trazabilidad; además puntualizó que, en todo caso según las declaraciones, después del «*traslado de cuenta*» el dinero les era pagado a los funcionarios a través del sistema financiero, por lo que estimó que debía existir registro de una transacción bancaria a favor del actor en esa cuantía. En definitiva, consideró que la duda sobre la existencia de ingresos del actor por valor de \$2.044.000.000 debía resolverse a su favor en los términos del artículo 745 del ET.

² Sentencias del 29 de abril de 2020 y 07 de mayo de 2020, exps. 24222 y 23572, CP: Julio Roberto Piza.



A esa decisión se oponen ambas partes. El actor censura que el tribunal fundara su decisión en los testimonios de terceros ajenos a la litis, que aceptaron que en la cuenta del «fondo de disponibilidad» se registraron gastos personales; además reprueba que la demandada omitiera acreditar con documentos idóneos que los pagos por \$106.211.220 eran ingresos suyos, aun cuando la carga de la prueba le correspondía; en cambio, sostiene que se trató de expensas incurridas para ejecutar las funciones propias de su cargo y que asumió su empleadora; en concreto, se refiere a los pagos para el mantenimiento de vehículos -i.e. gasolina, seguros e impuestos- pues los mismos eran propiedad de la empresa, y a gastos por concepto de viajes, dentro de los cuales se incluían aquellos que realizó en cumplimiento de sus funciones. Con todo, insiste en la improcedencia de la adición de ingresos por \$106.211.220 y sostiene que el tribunal debió analizar cada uno de los rubros para determinar cuáles correspondían a gastos de su empleadora.

Por su parte, la demandada cuestiona que el tribunal negara la adición de ingresos en cuantía de \$2.044.000.000 por no encontrar un documento que soportara el pago a favor del contribuyente, pues insiste en que el objetivo del esquema de pago de bonificaciones de las empresas del grupo era precisamente evitar la trazabilidad de las transacciones; al efecto asegura que asumió la carga inicial de la prueba y acreditó mediante documentos, testimonios e indicios -que en su criterio eran idóneos y conducentes- que el actor omitió declarar esos réditos en su autoliquidación del periodo de la litis, sostiene que incluso el tribunal reconoció el propósito del «fondo de disponibilidad» y la forma en que se manejaba la cuenta extracontable con fines elusivos.

Conforme esas alegaciones la Sala debe determinar en primer lugar si los gastos registrados a nombre del actor en la cuenta del «fondo de disponibilidad» correspondían a expensas de su empleadora, o si en cambio, la Administración acreditó que se trató de gastos personales y en consecuencia correspondían a ingresos suyos; además se establecerá si los indicios que recaudó la autoridad fiscal fueron suficientes para acreditar que los registros por \$2.044.000.000 bajo el concepto «traslado de cuenta» eran ingresos del actor.

2.1- Para efectos del impuesto sobre la renta, el artículo 26 del ET dispone que la renta líquida gravable se determina a partir de la totalidad de «los ingresos ordinarios y extraordinarios realizados en el año o periodo gravable, que sean susceptibles de producir un incremento neto del patrimonio en el momento de su percepción»; además de lo cual el artículo 27 del ET (en la redacción original, anterior a que fuera modificado por el artículo 27 de la Ley 1819 de 2016) prevé que «se entienden realizados los ingresos cuando se reciben efectivamente en dinero o en especie, en forma que equivalga legalmente a un pago, o cuando el derecho a exigirlos se extingue por cualquier otro modo legal distinto al pago, como en el caso de las compensaciones o confusiones».

De otra parte, se precisa que para corroborar la percepción de ingresos por parte de los administrados, la autoridad fiscal puede practicar los distintos medios de prueba previstos en las leyes tributarias o en el CGP, en cuanto estos sean compatibles con aquellos, según lo señala el artículo 742 del ET, de ahí que su demostración se enmarque en la regla general de libertad probatoria consagrada en el artículo 165 del CGP. En consecuencia, la eficacia de los medios probatorios aportados para ese fin dependerá «de [su] mayor o menor conexión con el hecho que trata de probarse» (artículo 743 del ET), que sería, en el presente caso, la existencia de los ingresos en cuestión, situación en la que la prueba indiciaria adquiere preponderancia, dado que, si la operación económica se registró en un documento de carácter extracontable, por obvias razones no habrá evidencia directa de ese tipo de afirmación indefinida (i.e. la trazabilidad de la



operación). De modo que, la percepción de ingresos debe ser acreditada mediante la prueba de otros hechos a partir de los cuales, por inferencia lógica, esta se colija. En este esquema, un hecho base debe estar plenamente demostrado en el proceso mediante otros medios de prueba y este hecho indicador debe tener la propiedad de demostrar otro mediante un proceso de inferencia lógica, con fundamento en las reglas de la experiencia (sentencias del 19 de febrero de 2020 y del 05 de agosto de 2021, exps. 23296 y 22478, CP: Julio Roberto Piza).

Ahora bien, la Sala ha precisado que bajo la regla de carga de la prueba del artículo 167 del CGP, le *«incumbe a cada una de las partes probar el supuesto de hecho de las normas que consagran el efecto jurídico que ellas persiguen»*, razón por la cual, en el marco de un sistema en el que la prestación tributaria es autoliquidada por el obligado, si la Administración acreedora de la prestación cuestiona la veracidad de los hechos que sirvieron de base a esa determinación privada del tributo, le corresponde al declarante acreditar con medios de prueba idóneos y fehacientes tales hechos, so pena de que quede desvirtuada la autoliquidación por efecto de la regla de carga de la prueba (sentencias del 26 de septiembre de 2024, exp. 28498, CP: Wilson Ramos Girón; del 31 de mayo y del 29 de agosto del 2018, y del 08 de marzo de 2019, exps. 20813, 21349 y 21295, CP: Julio Roberto Piza).

2.2- Visto el derecho aplicable, de cara a resolver el litigio que ocupa a la Sala, se encuentran acreditados en el plenario los siguientes hechos:

(i) El 04 de septiembre de 2012, el actor presentó su declaración del impuesto sobre la renta del periodo de la litis en la que reportó, para lo que interesa a la litis: (a) ingresos por salarios y demás pagos laborales por la suma de \$184.632.000; (b) ingresos por honorarios por valor de \$10.540.000; e (c) ingresos no constitutivos de renta ni ganancia ocasional de \$61.039.00 (f. 4 caa).

(ii) Mediante requerimiento ordinario 322392013000062, del 30 de enero de 2013, la Administración solicitó al contribuyente, entre otra información, la *«relación detallada por concepto y tercero de las personas o entidades de las cuales recibió ingresos durante el año 2011»* (ff. 40 y 41 caa). En respuesta a la petición de la demandada, el contribuyente informó que su actividad principal en el periodo de la litis fue la de *«asalariado»* y explicó que por la misma percibió ingresos por \$184.632.000, también recibió ingresos por honorarios de \$10.539.800, por rendimientos financieros de \$15.798 y por dividendos de \$397.068 (ff. 201 a 203 caa).

(iii) Previo requerimiento de información del 01 de febrero de 2013 (f. 51 caa), la Secretaría de Hacienda Distrital de Bogotá informó que a nombre del actor aparecían reportados un inmueble y un vehículo de placa BIH 119 (ff. 72 a 74 caa). Respecto del inmueble, la Oficina de Registro de Instrumentos Públicos allegó el certificado de tradición y libertad en el que se evidencia que el derecho de dominio fue transferido por el actor a un tercero mediante escritura pública del 27 de diciembre de 2010 (ff. 97 y 08 caa); en relación con el vehículo la oficina de Servicios Integrales para la Movilidad de la Secretaría de Movilidad de Bogotá entregó un certificado de tradición que da cuenta de que su propietario era el actor (ff. 129 y 130 caa).

(iv) Al responder el requerimiento de información de la Administración del 05 de febrero de 2013 (f. 53 caa), la contadora de la *«holding»* certificó que para el periodo de la litis no se registraron movimientos o transacciones con el actor (ff. 117 a 119 caa). Asimismo, como respuesta al requerimiento de información del 06 de febrero de 2013 (f. 64 caa), la empleadora del actor allegó un certificado de su contadora en el que se reportaron los



siguientes movimientos con corte a 31 de diciembre de 2011: (a) cuentas por pagar en cuantía de \$750.000; (b) «vacaciones consolidadas» por la suma de \$20.219.866; (c) ingresos por «otras recuperaciones» por \$840.000, (d) pagos por viáticos de \$1.357.304 y por «taxis y buses» de \$50.000. Asimismo certificó, entre otros, los siguientes movimientos de nómina del periodo: (a) «vacaciones tiempo salario integral» por \$20.219.867; (b) salario integral por \$181.762.133; (c) aporte voluntario a pensiones en cuantía de \$52.127.000; (d) parqueadero por \$840.000; (e) «asobursatil cuota sostenimiento» por \$900.552; y (f) «sodexo pass» por \$18.000.000 (ff. 247 a 253 caa).

(v) En atención al requerimiento de información del 18 de marzo de 2013 (ff. 175 y 176 caa) la Unidad Administrativa Especial Migración Colombia certificó que en el periodo de la litis el actor tuvo 18 movimientos migratorios -i.e. nueve salidas y nueve ingresos al país- (ff. 193 y 194 caa).

(vi) Mediante comunicación del 23 de mayo de 2013, la «holding», con ocasión de la solicitud de información que le realizó la Administración, adjuntó los archivos *Excel* en los que se registraron los movimientos de la cuenta del «fondo de disponibilidad» durante los años 2010 a 2012; al respecto, precisó que la cuenta incluía personas con las que tenía vínculo laboral «así como también a personas que no hacían parte de esta sociedad» (ff. 268 y 269 caa). En el expediente obra el extracto del archivo entregado por la «holding» con los movimientos anotados a nombre del actor por el periodo de la litis (ff. 270 a 273 caa); en concreto, se registraron «ingresos» por valor de \$2.360.969.879 y «egresos» totalizados en cuantía de \$2.150.211.200; sin embargo, se observa que la suma real de los rubros reportados en la columna de «egresos» asciende a \$2.150.640.532 que corresponden a los siguientes conceptos:

(a) «gastos varios» en el que se registraron transportes a nombre del actor y de un tercero, así como mantenimientos, arreglos, blindajes y el pago de impuestos de tres vehículos de placas BLE 483, BTC 673 y CYJ 368; (b) pagos a tarjetas de crédito de franquicia nacional e internacional por consumos personales y compartidos; (c) pagos de telefonía de dos líneas celulares; (d) «CWT» en el que se registraron pagos por concepto de tiquetes aéreos nacionales e internacionales y de trenes en Europa a nombre del actor y un tercero; (e) donaciones; (f) gasolina; (g) «seguros» en el que se incluyó el pago del SOAT (seguro obligatorio contra accidentes de tránsito) y una póliza de seguro colectiva de los tres vehículos referidos y el que, según el certificado de tradición allegado por la oficina de Servicios Integrales para la Movilidad, pertenecía al contribuyente; y (h) «traslado de cuenta» en el que se registraron movimientos desde la cuenta del demandante a favor de dos personas naturales.

(vii) Asimismo, el liquidador de la empleadora del actor allegó la Resolución nro. 0003, del 05 de marzo de 2013 (ff. 274 a 318 caa), por medio de la cual se decidió entre otros, sobre «las reclamaciones de créditos presentadas oportunamente en relación con los bienes que integran la masa de liquidación», que contenía además una relación de las personas que presentaron reclamaciones de créditos por conceptos laborales con ocasión de la liquidación forzosa de la compañía. De la referida resolución se destaca lo siguiente:

(a) Al pronunciarse sobre los créditos de naturaleza laboral explicó que «se recibieron solicitudes de acreencias presentadas por funcionarios o ex funcionarios» y algunas de esas peticiones versaron sobre la «devolución de bonificaciones por producción causadas en periodos mensuales con anterioridad a la orden de la liquidación de [la empresa], y que no habían retirado», detalló que según los reclamantes, las bonificaciones de cada funcionario se consolidaban mensualmente «en una cuenta



interna de [la empresa] denominada fondo disponible (FD)» la cual además «generaba rendimientos y que su retiro se realizaba mediante órdenes impartidas por los correos electrónicos institucionales de cada empleado, a un funcionario de [la empresa] que administraba y autorizaba con cargo a los recursos de [la empresa], descontar mensualmente los gastos personales señalados» (f. 293 caa).

(b) Sobre la cuenta del «fondo de disponibilidad» se señaló que «*tampoco se evidenció en los archivos o documentos de [la empresa], un procedimiento que determinara la metodología práctica de los procesos de causación o contabilización y manejo del FD, de conformidad con el esquema adoptado, incluidas las bonificaciones por producción*» además relató que no obraban «*políticas, procedimientos o manuales que establecieran claramente la metodología trazada para la consolidación, revisión de los esquemas de remuneración extra salarial o documentos en los cuáles se pactaran por escrito los manejos de las garantías por servicios y productos que mencionan los reclamantes como tarjetas de crédito corporativa, bonos Sodexo, descuentos para la fundación, convenios de celular y otros pagos mensuales que autorizaba el trabajador mediante un correo electrónico al área de planeación de [la empresa] como pago de tiquetes, hoteles, donaciones, seguros, servicios de clubes, renting, leasing y traslados a compañeros de mesa o terceros según acuerdos privados, entre otros*» (ff. 294 y 295 caa).

(c) Dispuso como causales de rechazo de la reclamación de créditos laborales entre otras, «*que no se evidencia existencia de las bonificaciones reclamadas en los registros y soportes de la producción*» y que «*se solicita el reconocimiento y pago de reajustes salariales, indemnizaciones legales y moratorias derivadas de la incidencia salarial de las bonificaciones recibidas durante el contrato laboral como factor salarial en la liquidación de aportes sociales, vacaciones y prestaciones sociales*» (f. 298 caa).

(d) En el anexo 4-A en el que se relacionaron las reclamaciones presentadas por conceptos laborales se evidencia que la reclamación que presentó el actor fue por valor de \$2.401.000.000, por concepto de «*bonificaciones por resultados de 2010, 2011 y 2012, saldo FD*», y que el liquidador decidió rechazar «*la pretensión de la reclamación respecto de las bonificaciones por resultados de 2010, 2011 y 2012 por tratarse de una obligación sobre la cual no hay certeza de su existencia*» al tener «*dudas de su procedencia y validez, pues en el archivo de la entidad y las pruebas aportadas solo referencian la negociación de la misma entre el reclamante y [el presidente de la holding] mas no su aceptación*» (f. 318 caa).

(viii) El Banco de la República le reportó a la autoridad de impuestos que el contribuyente poseía dos inversiones internacionales por valor total de \$21.500.000 registradas bajo el numeral cambiario 4587 - inversiones financieras en valores extranjeros emitidos en el exterior e inscritos en el RNVE (Registro Nacional de Valores y Emisores); también que canalizó por el mercado cambiario operaciones por concepto de «*servicios transferencias y otros conceptos*» bajo el numeral cambiario 2904 – otros conceptos (ff. 323 a 329 caa).

(ix) Con el Requerimiento Especial 322392014000008, del 15 de abril de 2014 (ff. 354 a 364 caa), la demandada propuso adicionar la suma de \$2.150.641.000 al renglón 35 «*salarios y demás pagos laborales*» de la autoliquidación del impuesto sobre la renta presentada por el actor derivados de la información registrada en la cuenta del «*fondo de disponibilidad*» y puntualizó que «*se llevan como ingresos los pagos realizados a nombre del contribuyente teniendo en cuenta que el contribuyente no está obligado a llevar libros de contabilidad de acuerdo a su actividad registrada en el RUT que es la de asalariado y a lo establecido en el artículo 27 del Estatuto Tributario*». Al contestar el acto previo (ff.



369 a 376 caa), el contribuyente se opuso a la adición de ingresos bajo los mismos argumentos en que sustentó la demanda con la que acudió a esta jurisdicción, y como pruebas de sus afirmaciones allegó:

(a) Comunicación enviada por el apoderado general de la «holding» en la que aseguró que durante el año 2011 el actor no tuvo vínculo laboral con esa sociedad y, por lo tanto, «no genera registros de pagos por nómina o de alguna otra naturaleza» (f. 388 caa).

(b) Certificados de tradición expedidos por la oficina de Servicios Integrales para la Movilidad de la Secretaría de Movilidad de Bogotá, relacionados con los vehículos de placas BLE 483, BTC 673 y CYJ 368 en los que se evidencia que la propietaria era la «holding» y en el historial de traspasos no aparece reportado el actor (ff. 389 a 394 caa).

(x) Mediante auto de traslado de pruebas del 26 de noviembre de 2014 (f. 456 caa), la autoridad fiscal incorporó al expediente el testimonio del funcionario de la «holding» que estuvo encargado del manejo de la cuenta del «fondo de disponibilidad». El testigo (ff. 458 y 459 caa) declaró que «el “FD” era un Excel por año» y «las únicas personas con permisos de modificación y/o escritura del “FD” eran [el presidente de la holding] y yo», explicó que «consistía en una hoja de cálculo Excel donde se registraban y controlaban ingresos y egresos de diversos funcionarios de las empresas del grupo» entre ellas la empleadora del actor y «el objeto era controlar que los gastos no fueran superiores a los ingresos»; además aseguró que «no había políticas del manejo del “FD” ni manuales ni nada. Lo que debería ser escrito me lo comunicaban verbal» de modo que cada funcionario podía hacer seguimiento de los registros en su cuenta «personal o telefónicamente únicamente». En relación con los egresos, relató que «se registraba por conceptos los cuales se detallan en el “acta de entrega proceso cuenta FD” ... que eran aproximadamente 30 y los más representativos eran “tarjetas de crédito”, “bonificaciones”» y «todos los egresos registrados eran personales excepto para el caso de tarjetas de crédito que podía ser mixto. Es decir, personal e invitaciones a clientes» y añadió que dentro de los gastos personales se registraban «leasing de vehículos con [dos bancos], seguros de vida, vehículos, hogar, vida-grupo, etc... y para traslado de recursos entre los comerciales».

Sobre los movimientos que se registraron por concepto «traslado de cuenta» explicó que «era un cruce de cuentas en papel eran “traslados de dinero” entre “FD” pero nunca se giraba dinero por ese concepto ... era un egreso para el que lo solicitaba y un ingreso generalmente por el mismo valor para el beneficiario ... eran manejos internos entre los comerciales, es decir que siempre y cuando el solicitante tuviera saldo disponible para la solicitud se procedía a realizar el traslado»; al respecto, relató que los recursos para los traslados de cuentas entre los funcionarios se derivaban «del saldo de las comisiones acumuladas».

Junto con la declaración, el referido testigo allegó el «acta de entrega proceso cuenta corriente (FD)» en la que además de explicar el funcionamiento de la cuenta del «fondo de disponibilidad» en los términos descritos, detalló a qué correspondía cada uno de los conceptos de los movimientos registrados, de los cuales se destaca que los pagos a tarjetas de crédito nacionales e internacionales correspondían a «consumos personales de las tarjetas de crédito corporativas con cargo al FD»; los pagos de telefonía eran del «celular personal con cargo al FD»; los movimientos por concepto «CWT» eran «gastos por conceptos de viajes de los funcionarios»; las donaciones eran «a la fundación [del grupo empresarial] con cargo al FD»; el concepto gasolina correspondía a «débito para



adquirir bonos Petrobras»; el concepto «gastos varios» se refería a «cualquier otro egreso no contemplado dentro de los conceptos generales»; los rubros registrados por «seguros» eran los que se adquirían «exclusivamente con [la compañía aseguradora del grupo]»; y el concepto «traslado de cuenta» se refería a «traslados de dineros entre FD (nunca se giraba dinero por este concepto)» (ff. 459 vto. y 460 caa).

(xi) Posteriormente, con el auto de traslado de pruebas del 18 de diciembre de 2014 (f. 462 caa) se incorporó la declaración rendida por quien en el periodo de la litis fungió como vicepresidente financiero de la «holding» en relación con el manejo de los controles de producción y bonificaciones del grupo de empresas a través del documento denominado «informe con la explicación del funcionamiento del control de producción y el control de bonificaciones en [el grupo empresarial]» (ff. 464 a 466 caa). El testigo declaró que en el grupo empresarial existía «una cuenta denominada FD (Fee Distribution) que era una cuenta extracontable que se utilizaba para el control de las bonificaciones de los comerciales y de los ejecutivos de la compañía» y relató que la persona encargada de manejar el archivo de control «mensualmente le sumaba el valor de la producción y se descontaban una serie de gastos que se autorizaban a los comerciales. Entre esos gastos estaban los de tarjeta de crédito para viajes personales, restaurantes, hoteles, leasing para vehículos, seguros personales. [La empresa] asumía estos gastos y luego se le descontaban de la cuenta individual a cada uno teniendo en cuenta los gastos de estos» y añadió que «eso servía para que [la empresa] se beneficiara de la deducibilidad del gasto para efectos tributarios» además que «los comerciales podían sacar sus bonificaciones trimestralmente solicitando por escrito el retiro ... en el momento del retiro se aplicaban los descuentos fiscales y las retenciones del caso y se reflejaba en la contabilidad de la compañía. Las bonificaciones se contabilizaban en el momento del pago y no en el momento de su causación». Al respecto agregó que como la cuenta era extracontable «no hacía parte de los estados financieros de [la compañía]. Solamente al momento del pago quedaban registradas como bonificaciones pagadas en el estado de ganancias y pérdidas de [la compañía] pero las bonificaciones que estaban registradas en el control de bonificaciones (FD) y que no habían sido retiradas no hacía parte de la contabilidad de la compañía y no se incluían como provisiones en el pasivo».

Adicionalmente, explicó que «como lo que se generaba por bonificaciones era significativamente superior a los salarios entonces era muy importante que estas no hicieran parte de la remuneración salarial para efectos de las liquidaciones o para el pago de vacaciones y, por lo tanto, la importancia de que quedara constancia de que se trataba de bonificaciones otorgadas por mera liberalidad por la compañía». Aseguró que «había varios ejecutivos [del grupo empresarial, entre ellos mencionó al actor] que tenían unos salarios garantizados que hacían parte de su remuneración fija mensualmente que se sumaban a la cuenta individual de cada uno en el FD y que después se podían retirar como bonificaciones». También indicó que «los saldos del FD tenían un interés fijo que se reconocía por parte de la compañía aproximadamente del 6% al 8% ... la cuenta del FD manejaba un promedio de \$10 mil millones, que era el equivalente de las bonificaciones aun no retiradas de los comerciales y ejecutivos. Igualmente se podían hacer traspasos entre las cuentas del FD donde un corredor le pasaba saldos concretos directamente a otro corredor y [la persona encargada del manejo de la cuenta] hacía los débitos y créditos correspondientes».

De otra parte, se refirió a «una cuenta de FD denominada GB que era única y exclusivamente utilizada para hacer operaciones con [otras] empresas ... y que no correspondía a una persona real» pero agregó que «la cuenta de GB también se utilizaba para comprar los saldos de FD de personas que quisieran retirar sus bonificaciones pero no pagando las tasas de retención en la fuente de ley. Para esto se les ofrecía a través



de [el gerente administrativo³], comprar el FD a una tasa del 15% al 20% muy por debajo de lo que le costaría a la persona hacer el retiro asumiendo la debida retención en la fuente. Entonces se hacía el traslado de la cuenta del FD de la persona a la cuenta FD de GB e inmediatamente se le creaba una cuenta en el Fondo Premium y se cambiaban por unidades equivalentes del Fondo. Estas unidades inmediatamente se negociaban en el mercado secundario para conseguir la liquidez y con esta liquidez pagarle a la persona. Entonces la persona terminaba con su plata en efectivo pagando una tarifa menor a lo que debió pagar por retención; y a su vez, el fondo se ganaba la diferencia entre lo que le cobraba al corredor y lo que le pagaba a sus clientes»; añadió que el gerente administrativo «era quien le hacía el seguimiento a la cuenta de GB en el FD y se encargaba de cuadrar los ingresos y los egresos de la mesa».

En relación con los gastos que se cargaban a la cuenta del «fondo de disponibilidad» relató que «los asumía la compañía para poderlos deducir en impuestos cuando en realidad eran gastos personales de los comerciales que no tenían ninguna relación con la actividad productiva de la firma»; se refirió a los vehículos y explicó que «los comerciales podían adquirir carros pero estos se hacían a través de [la compañía]. Los carros eran de uso exclusivo del comercial respectivo pero estaban a nombre de la compañía así como los gastos de mantenimiento y combustible. También se hacía esta operación utilizando la figura de leasing donde era [la compañía] la que pagaba los cánones mensuales pero estos se descontaban de la cuenta del FD de cada persona ... Al final del periodo del leasing generalmente se le hacía el traspaso a la persona respectiva».

(xii) Con el auto de traslado de pruebas del 19 de diciembre de 2014 (f. 467 caa), la Administración incorporó el testimonio rendido por un exfuncionario de la compañía que desempeñó funciones de asesor comercial. En concreto sobre la cuenta del «fondo de disponibilidad» el testigo declaró que «sabía que existía un archivo Excel llamado "FD"» y relató que con ocasión de la liquidación forzosa de la compañía realizó una reclamación por concepto de bonificaciones adeudadas y en relación con los soportes de su reclamo afirmó que eran «un estimativo de las métricas de comisión para el mes de octubre de 2012». Sobre los movimientos de «traslado de cuenta» señaló que corresponden a «traslados de la métrica comisionista que se realizaban con otros asesores comerciales» y añadió que «los asesores comerciales por autorización de [la compañía] podíamos hacer traslados entre nosotros». Sobre los traslados de cuenta realizados a nombre del gerente administrativo, afirmó que «corresponden a la métrica de comisionistas que fueron pagadas por el gerente administrativo vía transferencia, descontadas en lo que a mi entender era la retención en la fuente» (ff. 468 a 472 caa).

(xiii) En la misma fecha, se profirió el auto de traslado de pruebas (f. 478 caa) que incorporó el testimonio rendido por otro exfuncionario de la compañía que desempeñó funciones de promotor bursátil quien declaró que la cuenta del «fondo de disponibilidad» era «una hoja de cálculo que lleva la presidencia de la compañía de acuerdo con las atribuciones otorgadas por los Estatutos con el fin de otorgar las bonificaciones por desempeño y por mera liberalidad no hacen parte de los libros oficiales». Además, en relación con los movimientos de «traslados de cuenta» declaró que «eran entre mesas por negocios compartidos, los cuales podrían ser de utilidad o de pérdida» y agregó que se podían hacer préstamos entre los titulares de la cuenta del «fondo de disponibilidad» y se registraban bajo el mismo concepto. Sobre los traslados de cuenta a nombre del gerente administrativo afirmó que «obedecían a ventas de producción, las cuales eran

³ Se aclara que el nombre que refiere el testigo como gerente administrativo, es la misma persona que se relaciona en uno de los movimientos de «traslado de cuenta» en la relación de movimientos del «fondo de disponibilidad» del actor.



pagadas por esta persona fuera de los mecanismos normales como eran bonificación o pago de comisiones, para lo cual este señor cobraba la suma de un 15% sobre el valor trasladado» y sostuvo que los funcionarios que hacían esos traslados sabían de la operación «porque había sido negociada con anterioridad verbalmente» y «por iniciativa del comercial a lo cual el [gerente administrativo] le decía a uno si sí lo podía hacer o no lo podía hacer», agregó que el retorno del dinero ocurría en un tiempo «no mayor a una semana y se giraba el dinero a nombre del comercial o a nombre de un tercero ... por transferencia a cuentas bancarias o vía cheque» (ff. 479 a 482 caa).

(xiv) Con el Requerimiento Ordinario 322412014000012, del 22 de diciembre de 2014 (ff. 494 y 495 caa), la autoridad de impuestos solicitó a quien fungió como vicepresidente financiero de la «*holding*» que informara entre otros datos, «en qué consistían las cuentas FD y si [el actor] fue objeto de pagos ya sea en dinero o en especie por este medio y a cuanto ascendieron los mismos». Al responder la solicitud de la Administración (ff. 505 a 510 caa) el tercero informó que tuvo conocimiento «que en el año 2012 [el contribuyente] fue objeto de un pago por una suma cercana a los \$2 mil millones correspondientes a su bonificación por los resultados alcanzados por [la compañía] del año 2011. Este pago ... se realizó utilizando la figura del Fondo Premium, donde [al actor] se le acreditaron unidades del fondo por ese valor e inmediatamente se procedió al retiro de esas unidades en efectivo con dineros girados por el Fondo Premium. Es decir, que [el actor] si recibió su bonificación por esa suma aproximada con recursos del Fondo».

En relación con los gastos que se registraban en la cuenta del «*fondo de disponibilidad*» relató que «existía una serie de gastos que se hacían en cabeza de la compañía y que después se le descontaban a cada persona de su cuenta de FD dependiendo si tenían o no relación con la actividad de la compañía. Entre estos estaban los gastos de viaje, gastos de tarjeta de crédito, celulares, tiquetes aéreos y gastos de leasing de vehículos. Cada persona se tenía que sentar con el asistente administrativo y mostrar mensualmente los soportes de estos gastos para determinar si eran personales o de la compañía. En caso de ser personales estos se descontaban de la cuenta de cada persona. Una vez descontados quedaba el saldo neto para retiro. Y este saldo era el que cada persona podía retirar y en ese momento se le aplicaban todas las deducciones de ley».

(xv) Con la Liquidación Oficial de Revisión 32241201500008, del 08 de enero de 2015 (ff. 520 a 543 caa), la Administración adicionó ingresos por salarios y demás pagos laborales, en los términos propuestos en el acto previo y después de valorar las pruebas que recaudó y las que aportó el actor aseguró que «las declaraciones transcritas contienen dichos específicos y claros frente al manejo de la cuenta FD, rol e injerencia del contribuyente que de manera contundente permiten afirmar que a través de la cuenta FD [el actor] obtiene ingresos a través del modus operandi ideado en el caso del [grupo empresarial]». Al interponer el recurso de reconsideración el contribuyente se opuso a la adición de ingresos por considerar que las pruebas que recaudó la Administración eran insuficientes para acreditar que percibió los réditos discutidos, por lo que solicitó que se practicaran cruces de información para acreditar documentalmente la adición pretendida (ff. 552 a 569 caa). La liquidación oficial fue confirmada por la Resolución 000876, del 11 de febrero de 2016 (ff. 593 a 598 caa).

(xvi) Al interponer la demanda, el actor solicitó que se oficiara a la Administración para que remitiera la información en medios magnéticos de las dos personas naturales que aparecían en los movimientos de «*traslado de cuenta*» por valor total de \$2.044.000.000 en la cuenta del «*fondo de disponibilidad*» a su nombre. También allegó como pruebas los documentos descritos en los ordinales (iv), (vi), (vii), (ix) de este fundamento jurídico.



Durante la audiencia inicial del 18 de septiembre de 2017, el tribunal decretó la prueba solicitada por el demandante y ordenó oficiar a la Administración para que allegara la información en medios magnéticos de las dos personas referidas (ff. 190 a 196). La información solicitada fue entregada por la Administración mediante oficio del 22 de enero de 2018 (ff. 1 a 11 cp⁴).

2.3- A la luz de los hechos probados y del derecho aplicable al *sub lite*, la Sala destaca que la demandada adicionó como ingresos del actor, los rubros registrados en la columna de «egresos» de la cuenta del «fondo de disponibilidad» a su nombre, porque del análisis de las pruebas que recaudó pudo constatar que en esa cuenta se reportaron las bonificaciones que percibió el contribuyente de parte de su empleadora por el desempeño de sus funciones, con cargo a las cuales se descontaron los gastos que según los testigos, eran de índole personal como tarjetas de crédito, tiquetes aéreos y de trenes, telefonía celular, transportes, mantenimientos, arreglos, impuestos y seguros de vehículos, entre otros, y que se registraban en la referida cuenta después de la validación junto con la persona encargada del manejo del «fondo de disponibilidad» de las cuantías que correspondían a gastos de la compañía y aquellas que eran personales; también se registraron los movimientos de traslado de cuenta que realizó a terceras personas, en concreto la anotación a nombre del gerente administrativo de la «holding», que según las declaraciones, los movimientos reportados en la cuenta a nombre de ese tercero correspondían a traslados con el propósito de retirar parte de las bonificaciones sin asumir el porcentaje correspondiente a la retención en la fuente, lo cual podía ocurrir mediante una transferencia bancaria o mediante la acreditación de unidades del «fondo premium», que posteriormente podían enajenarse para obtener el efectivo. Para la Administración, las pruebas que recaudó constituyen indicios que le permiten concluir que el actor omitió declarar la totalidad de los ingresos que percibió en el periodo de la litis.

Los medios probatorios aportados por el demandante para desvirtuar la adición de ingresos se reducen a las certificaciones del apoderado general y del contador de la «holding», según las cuales por el periodo de la litis no existió un vínculo laboral y en consecuencia no existen registros contables de pagos a favor del actor; una certificación de la contadora de su empleadora en la que se detallan los movimientos contables relacionados con este en el periodo de la litis -i.e. cuentas por pagar, vacaciones, pagos de nómina, viáticos, entre otros-; los certificados de tradición de tres de los vehículos respecto de los cuales se registraron movimientos en la cuenta del «fondo de disponibilidad», según los cuales estos pertenecían a la «holding» y en el historial de traspasos no aparecía reportado el actor; la resolución por medio de la cual el liquidador de la empleadora decidió sobre las reclamaciones de créditos presentadas, que da cuenta que el actor solicitó el reconocimiento de la suma de \$2.401.000.000, por concepto de bonificaciones de los años 2010 a 2012, y le fue negado por «tratarse de una obligación sobre la cual no hay certeza de su existencia»; y la información en medios magnéticos de las dos personas naturales a las que les realizó «traslados de cuenta» a través del «fondo de disponibilidad».

Para la Sala, esos documentos por si solos no permiten concluir la improcedencia de la adición de ingresos; en concreto, las certificaciones expedidas por los contadores de la «holding» y de la empleadora del actor, así como la información en medios magnéticos de los dos terceros carecen de valor probatorio toda vez que, como lo indicó el *a quo*, las partes no discuten que la cuenta del «fondo de disponibilidad» era de carácter

⁴ Cuaderno de pruebas. Mediante auto del 19 de julio de 2019 el tribunal ordenó separar los folios contentivos de la información en medios magnéticos de las dos personas, con el propósito de garantizar la reserva de la información suministrada (f. 300).



extracontable -pues así lo reconoció el actor en las diferentes etapas del proceso-, de modo que las pruebas que tienen como base los registros contables de las compañías o la información reportada ante la autoridad fiscal resultan insuficientes para desvirtuar los indicios de la Administración, pues solo cumplen el cometido de mostrar una apariencia de movimientos a favor del actor en menor cuantía a la discutida y evitar la trazabilidad de los pagos por bonificaciones; del mismo modo, carece de valor probatorio la certificación de la «*holding*» sobre la inexistencia de vínculo laboral con el actor, en tanto los testimonios recaudados por la demandada acreditan que en la cuenta del «*fondo de disponibilidad*» se registraban las bonificaciones y gastos de los funcionarios de todas las empresas del grupo, entre ellas, la empleadora del actor. Tampoco son pruebas idóneas los certificados de tradición de tres de los vehículos respecto de los que se registraron movimientos en la cuenta del «*fondo de disponibilidad*», porque según las declaraciones recibidas, a través de esta los funcionarios podían adquirir vehículos, los cuales eran de su uso exclusivo, pero estaban a nombre de la compañía, lo cual también podía ocurrir bajo la figura de *leasing*, caso en el cual la compañía pagaba los cánones mensuales, pero estos se descontaban de la cuenta del «*fondo de disponibilidad*» de los funcionarios, y una vez concluido el periodo de renta, se procedía con el traspaso de la propiedad, por lo tanto, el hecho de que los tres vehículos aparecieran registrados como propiedad de la «*holding*» no desvirtúa que los gastos de mantenimiento, gasolina, impuestos y seguros se anotaron como gastos personales del actor.

Ahora bien, en relación con la resolución del liquidador de la empleadora del actor en la que le fue negado el reconocimiento de la suma de \$2.401.000.000, por concepto de «*bonificaciones por resultados de 2010, 2011 y 2012, saldo FD*», por la falta de certeza sobre la existencia de esa obligación, la Sala estima que, al margen de la negativa de reconocer el pago por considerar insuficiente el único soporte para su cobro -i.e. el documento de control de la cuenta del «*fondo de disponibilidad*»-, la reclamación presentada por el contribuyente corresponde a un reconocimiento de los derechos que adquirió en los periodos reclamados, entre ellos el de la litis, y que se concretaron en las bonificaciones que se registraron en el «*fondo de disponibilidad*».

2.4- En cuanto a los movimientos de traslado de cuenta en cuantía de \$2.044.000.000, la Sala estima que lleva la razón la demandada al asegurar que ante la falta de pruebas directas de la percepción de esos rubros por parte del actor -en razón a la naturaleza extracontable del «*fondo de disponibilidad*»- los indicios resultaban idóneos para acreditar que correspondían a réditos que no fueron declarados por este. Al respecto, de los testimonios recaudados se extrae que los movimientos de traslado de cuenta se realizaban con cargo a las bonificaciones que se abonaban a cada funcionario en la cuenta del «*fondo de disponibilidad*», quienes podían disponer de esos recursos; además se observa que con posterioridad a uno de los traslados que realizó el actor por valor de \$44.000.000, la persona a la que le trasladó los fondos le reintegró con tres movimientos diferentes, la suma de \$34.000.000, lo cual evidencia la posibilidad que tenían los funcionarios de negociar los recursos reportados en la cuenta libremente. De otra parte, en cuanto al traslado por \$2.000.000.000 al gerente administrativo de la «*holding*» se destaca que según las declaraciones de los testigos, las operaciones con este tercero ocurrían previa negociación de forma verbal y tenían como propósito el retiro de los recursos sin asumir la retención en la fuente que correspondería, para lo cual el gerente les cobraba un estimado del 15% del monto trasladado, y posteriormente les giraba los recursos vía transferencia bancaria o cheque a nombre del funcionario o de un tercero, o le acreditaba al funcionario unidades del «*fondo premium*» las cuales podía enajenar posteriormente y obtener el efectivo; incluso uno de los testigos aseguró que esta última figura fue utilizada para el pago de bonificaciones al actor en el periodo de la litis. Al respecto, contrario a lo afirmado por el tribunal, la Sala estima que se acreditaron los



ingresos en la referida cuantía con los indicios que recaudó la Administración, sin que se requirieran soportes bancarios, pues de los testimonios recaudados se logra establecer que la entrega de los recursos de parte del gerente administrativo a favor del actor ocurrió a través del «fondo premium».

De esta forma, la Sala verifica que la Administración cumplió con la carga de demostrar, a través de los indicios, que los rubros registrados en la cuenta del «fondo de disponibilidad» correspondían a ingresos del actor, de manera que le correspondía a este allegar pruebas que permitieran desvirtuar esa adición o comprobar que en efecto los gastos allí registrados correspondían a expensas de su empleadora y que los traslados de cuenta a terceros no se originaron en recursos que le pertenecían; es decir, que fue el demandante quien no desplegó alguna actividad probatoria tendiente a cuestionar los hallazgos de la autoridad de impuestos. En cambio, limitó su defensa a cuestionar la existencia de los réditos con las pruebas documentales cuya idoneidad fue descartada y a hacer señalamientos sobre los indicios, pero sin desvirtuar las declaraciones de los testigos que recaudó su contraparte, ni acreditar que los gastos registrados en la cuenta del «fondo de disponibilidad» correspondieron a herramientas de trabajo como aseguró.

En definitiva, para la Sala, en el expediente está acreditado que los movimientos registrados en la columna de «egresos» de la cuenta del «fondo de disponibilidad» dentro de los cuales se registraron gastos del actor y traslados de cuenta a terceros, correspondían a ingresos suyos, como quiera que se trató de recursos provenientes de las bonificaciones que le fueron abonadas. Por lo expuesto, no prospera el cargo de apelación del actor, y prospera el cargo de apelación de la demandada.

3- En torno a la siguiente cuestión, se pone de presente que el actor en la vía administrativa -con la corrección de su declaración privada provocada por el acto previo- y en sede judicial aceptó que omitió un activo en la declaración del impuesto sobre la renta del año gravable 2011 en cuantía de \$255.000.000 y, además no controvierte que tal activo se originó en un período no revisable como lo determinó la Administración, de manera que su censura se concentra en asegurar que la consecuencia jurídica de adicionar ese activo a su patrimonio podía ser o bien la determinación de una renta líquida gravable por omisión de activos en los términos del artículo 239-1 del ET, o bien la determinación de la renta por comparación patrimonial que contempla el artículo 236 *ibidem*, motivo por el cual explica que al corregir su autoliquidación del impuesto sobre la renta optó por la segunda alternativa al ser más favorable y en ese sentido modificó el renglón 51 «rentas gravables» para incluir la diferencia patrimonial no justificada entre el periodo de la litis y el año gravable anterior. En contraste, el extremo pasivo y el *a quo* estiman que procede la determinación de la renta líquida gravable por omisión de activos porque la cuenta por cobrar que el contribuyente aceptó incluir en su patrimonio del periodo de la litis corresponde también a un activo omitido en el año gravable 2010 de manera que la consecuencia jurídica que debe aplicarse es la prevista en el artículo 239-1 del ET.

Planteada la litis en esos términos, en esta instancia le corresponde a la Sala establecer si como consecuencia de la adición del activo omitido en el patrimonio del contribuyente, procedía calcular la renta por comparación patrimonial, o si en cambio correspondía practicar la determinación de que trata el artículo 239-1 del ET.

3.1- El artículo 239-1 del ET, adicionado por la Ley 863 de 2003, preceptúa que los contribuyentes podrán incluir como renta líquida gravable en su declaración del impuesto sobre la renta o las correcciones a esta «el valor de los activos omitidos y los pasivos inexistentes originados en períodos no revisables», a efectos de lo cual deberán adicionar



ese valor «como renta líquida gravable y liquidando el respectivo impuesto, sin que se genere renta por diferencia patrimonial»; asimismo, los activos omitidos o pasivos inexistentes que detecte la Administración en desarrollo de los procedimientos de fiscalización «constituirán renta líquida gravable del periodo objeto de revisión» y se liquidará la sanción por inexactitud conforme el mayor valor de impuesto a cargo determinado por ese concepto; además la norma en cita señala que esa misma consecuencia se aplicará en los casos en que el contribuyente «incluya activos omitidos o excluya pasivos inexistentes sin declararlos como renta líquida gravable». Por su parte, el artículo 236 del ET dispone que se considera renta gravable la diferencia entre «el patrimonio líquido del último período gravable y el patrimonio líquido del período inmediatamente anterior» que exceda la «suma de la renta gravable, las rentas exentas y la ganancia ocasional neta» determinada por el contribuyente al momento de autoliquidar su impuesto sobre la renta, a menos que demuestre que el aumento patrimonial obedece a causas justificativas.

Sobre la primera de las normas, la Sala⁵ ha precisado que cuando la autoridad tributaria en desarrollo de sus acciones de fiscalización detecta que un contribuyente ha omitido activos o ha incluido pasivos inexistentes, el valor de estos constituirá renta líquida gravable para el contribuyente en el periodo gravable objeto de revisión, sin perjuicio de la sanción por inexactitud que corresponda. En cambio, según el criterio de la Sección⁶, la renta por comparación patrimonial constituye un «sistema de determinación del impuesto de renta supletorio», previsto como una excepción a la depuración ordinaria del artículo 26 del ET para aquellos casos en que la Administración encuentre un incremento injustificado de los patrimonios declarados por el contribuyente, y se fundamenta en que el incremento del patrimonio líquido de un contribuyente al cierre del periodo gravable, en comparación con el patrimonio líquido poseído al cierre del periodo gravable anterior, debe estar soportado por la suma de los rubros que inciden en dicho incremento, esto es la renta gravable, las rentas exentas y la ganancia ocasional neta.

3.2- Para la Sala, los fundamentos jurídicos expuestos resultan suficientes para descartar el planteamiento del actor según el cual podía optar por calcular la renta por comparación patrimonial de que trata el artículo 236 del ET como consecuencia de aceptar -mediante corrección provocada por el requerimiento especial- la adición del activo omitido por \$255.000.000 a su patrimonio del periodo de la litis, en tanto la determinación de la renta líquida gravable por omisión de activos del artículo 239-1 *ibidem* era opcional. Al respecto, se precisa que la renta por comparación patrimonial advierte la existencia de ingresos que no fueron declarados y que incrementaron el patrimonio de un contribuyente, en la medida en que si el incremento patrimonial entre dos periodos gravables consecutivos excede la suma de la renta líquida, las rentas exentas y la ganancia ocasional neta se infiere que existió un ingreso no declarado, que debe ser objeto de gravamen. Pero ese sistema de determinación no contiene la consecuencia jurídica aplicable a los activos omitidos pues de esa irregularidad se ocupa el artículo 239-1 del ET que consagra el procedimiento que debe seguirse tanto por los obligados tributarios como por la Administración en el curso del procedimiento de revisión, de modo que conforme a la disposición en cita, como la omisión del activo aceptada por el actor se originó en un periodo no revisable según lo determinó la autoridad tributaria -y no es objeto de discusión por el demandante-, esa irregularidad debe subsanarse incluyendo la totalidad del valor del activo como renta líquida gravable del periodo de la litis. No prospera el cargo de apelación.

⁵ Entre otras, ver las sentencias del 05 de noviembre de 2020 (exp. 22985, CP: Stella Jeannette Carvajal Basto) y del 12 de agosto de 2021 (exp. 24856, CP: Milton Chaves García).

⁶ Entre otras, ver las sentencias del 27 de agosto de 2020 (exp. 23699, CP: Milton Chaves García); del 03 de septiembre de 2020 (exp. 21156, CP: Julio Roberto Piza); y del 25 de mayo de 2023 (exp. 26083, CP: Stella Jeannette Carvajal Basto).



En definitiva, la Sala avala la legalidad de la modificación que los actos acusados hicieron a la autoliquidación del tributo.

4- Establecida la juridicidad de la determinación oficial del tributo, corresponde estudiar la procedencia de la sanción por inexactitud impuesta al actor. Al tenor del artículo 647 del ET, entre otros hechos, la omisión de activos o de ingresos susceptibles de gravamen en la autoliquidación de los tributos de la cual derive un menor impuesto o saldo a pagar, o un mayor saldo a favor para el contribuyente es una conducta sancionable, a menos de que concurra sobre el sujeto infractor alguna circunstancia constitutiva de un error sobre el derecho aplicable (no sobre los hechos del caso) que actúe como causal de exoneración punitiva, en la medida que excluye la conciencia del agente sobre la antijuridicidad de su conducta (sentencia del 11 de junio de 2020, exp. 21640, CP: Julio Roberto Piza). En vista de que en el caso enjuiciado se acreditó que el actor omitió declarar la cuenta por cobrar a una compañía en cuantía de \$255.000.000, así como los ingresos por salarios y demás pagos laborales derivados del «fondo de disponibilidad» en su autoliquidación del impuesto sobre la renta, hay adecuación típica entre la conducta juzgada y el tipo infractor descrito normativamente, sin que el infractor hubiera esgrimido, en tiempo, ninguna causal exculpatoria.

Por consiguiente, se avala la imposición de la sanción por inexactitud, teniendo como base para el cálculo de la multa la totalidad del impuesto determinado oficialmente. Pero, tal como lo indicó el tribunal, debido a que el artículo 288 de la Ley 1819 de 2016 redujo el porcentaje de la sanción del 160% al 100% del impuesto dejado de autoliquidar, procede, en el caso se debe cuantificar la sanción atendiendo al principio de favorabilidad en materia punitiva (artículo 29 Superior), motivo por el cual se debe reducir la multa impuesta en los actos acusados. En consecuencia, el monto de la sanción procedente se calcula así:

Factor	Valor
Saldo a pagar autoliquidado antes de sanciones	\$13.744.000
Saldo a pagar determinado antes de sanciones	\$793.688.000
Base de la sanción por inexactitud	\$779.944.000
Porcentaje	100%
Sanción por inexactitud	\$779.944.000

Conclusión

5- Por lo razonado en precedencia, la Sala reitera que, para corroborar la percepción de ingresos por parte de los administrados, la autoridad fiscal puede practicar los distintos medios de prueba previstos en las leyes tributarias o en el CGP, entre los que se encuentran los indicios, los cuales adquieren relevancia en los eventos en los que no sea posible adquirir evidencia directa de la operación discutida, de modo que, la percepción de ingresos debe ser acreditada mediante la prueba de otros hechos a partir de los cuales, por inferencia lógica, esta se colija; también que en los casos en que se pretenda alterar el aspecto positivo de la base gravable la carga de la prueba recae sobre la autoridad tributaria, y cuando esta la ejerza y demuestre la procedencia de aumentar la base imponible autoliquidada por el sujeto pasivo, es a este a quien corresponde desvirtuar los hallazgos de aquella. Además, se precisa que la consecuencia jurídica aplicable a los eventos en que la Administración detecta la omisión de activos por parte de los contribuyentes en periodos no revisables, es la prevista en el artículo 239-1 del ET, esto es, la renta líquida gravable por activos omitidos.

Con arreglo a dichas pautas, en el caso la Sala procederá a modificar los ordinales primero y segundo de la decisión del *a quo* pero únicamente porque se requiere declarar



la nulidad parcial de los actos demandados a efectos de adecuar la multa por inexactitud impuesta al demandante, de acuerdo con la norma posterior favorable. Así, porque quedó acreditado, con los indicios recaudados por la Administración, que los movimientos registrados en la columna de «egresos» de la cuenta del «fondo de disponibilidad» dentro de los cuales se registraron gastos del actor y traslados de cuenta a terceros, correspondían a ingresos del actor originados en las bonificaciones que le fueron reconocidas por su empleadora, sin que el contribuyente demostrara, con las pruebas que allegó, la improcedencia de la adición determinada. También porque el activo que aceptó incluir en su autoliquidación del periodo de la litis, correspondía a una cuenta por cobrar que omitió declarar en el periodo anterior.

Costas

6- Finalmente, acatando el criterio de interpretación del artículo 365.8 del CGP acogido por esta Sección, la Sala se abstendrá de imponer condena en costas en segunda 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. **Modificar** los ordinales primero y segundo de la sentencia apelada. En su lugar:

Primero: Declarar la nulidad parcial de la Liquidación Oficial de Revisión 32241201500008, del 08 de enero de 2015, y de la Resolución 000876, del 11 de febrero de 2016, mediante las cuales fue modificada la declaración del impuesto sobre la renta y complementarios del año gravable 2011 del actor, en los términos expuestos en la parte motiva de la sentencia de última instancia.

*Segundo: A título de restablecimiento del derecho, **fijar** la sanción por inexactitud en \$779.944.000.*

2. En lo demás, **confirmar** la sentencia apelada.

3. Sin condena en costas en segunda instancia.

4. **Reconocer** personería a Esteban Charria López como apoderado de la demandada según el poder conferido (índice 30).

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

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

(Firmado electrónicamente)
WILSON RAMOS GIRÓN
Presidente

(Firmado electrónicamente)
MILTON CHAVES GARCÍA

(Firmado electrónicamente)
MYRIAM STELLA GUTIÉRREZ ARGÜELLO

Este documento fue firmado electrónicamente. La validez e integridad pueden comprobarse acudiendo a la siguiente dirección electrónica:
<https://samai.consejodeestado.gov.co/Vistas/documentos/validador>