



CONSEJO DE ESTADO

SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO

SECCIÓN CUARTA

Consejero ponente: JORGE OCTAVIO RAMÍREZ RAMÍREZ

Bogotá, D.C., julio catorce (14) de dos mil dieciséis (2016)

Radicado número: 050012331000-2009-00090-01 [20547]

Actor: INVER AGUA S.A. – EN LIQUIDACIÓN

Demandado: UAE - DIAN

Referencia: IMPUESTO SOBRE LA RENTA AÑO GRAVABLE 2003. DILIGENCIA DE REGISTRO. MOTIVACIÓN DEL ACTO ADMINISTRATIVO QUE ORDENA EL REGISTRO. LA PRESUNCIÓN DE VERACIDAD DE LA DECLARACIÓN PRIVADA Y LA CARGA DE LA PRUEBA EN MATERIA TRIBUTARIA

Conoce la Sala del recurso de apelación interpuesto por la parte demandada contra la sentencia del cuatro (4) de octubre de dos mil doce (2012), proferida



por el Tribunal Administrativo de San Andrés, Providencia y Santa Catalina, que en su parte resolutive dispuso lo siguiente:

PRIMERO: *DECLÁRASE* la Nulidad (sic) de las Resoluciones No. 110642007000027 de julio 12 de 2007, proferida por la División de Liquidación, por medio de la cual modificó la Declaración (sic) Privada (sic) del contribuyente INVER AGUA S.A., de Impuesto (sic) de renta año gravable 2003; y la No. 110662008000010 de agosto 05 de 2008, proferida por la División Jurídica, mediante la cual confirma la liquidación oficial. Ambas Divisiones de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales de Medellín.

SEGUNDO: Como consecuencia de la anterior declaración y a título de restablecimiento del Derecho (sic), **DECLÁRASE** en firme la Declaración Privada de Impuesto de Renta año gravable 2003, presentada por INVER AGUA S.A.

TERCERO: Sin condena en costas.

[...]

1. ANTECEDENTES

1.1 Los hechos



El 18 de marzo de 2005, la sociedad INVER AGUA S.A.¹ presentó, en forma extemporánea, la declaración del impuesto sobre la renta correspondiente al año gravable 2003, en la que liquidó un saldo a pagar por la suma de \$1.871.000.

Con la Resolución Nro. 83 11 001i 0049 del 3 de marzo de 2004, la Administración de Impuestos Nacionales de Medellín ordenó el registro *“al establecimiento o establecimientos ubicados en la dirección carrera 49 No. 52 -141 segundo piso, Medellín Antioquia”*.

Mediante el Auto de Apertura Nro. 110632006003599 del 20 de septiembre de 2006, la División de Fiscalización Tributaria de la Administración de Impuestos y Aduanas Nacionales de Medellín inició investigación a INVER AGUAS S.A. por el impuesto de renta del año 2003, por el programa denuncia de terceros.

El 17 de octubre de 2006, la División de Fiscalización Tributaria de la Administración de Impuestos Nacionales de Medellín expidió el Requerimiento Especial Nro. 110632006000101 en el que se propuso modificar la declaración privada del impuesto sobre la renta por la vigencia 2003, en el sentido de adicionar ingresos por la suma de \$266.375.000 correspondientes a las ventas realizadas y facturadas por el restaurante AGUA CLARA de propiedad de la sociedad INVER AGUA S.A., lo que dio lugar a un mayor valor del impuesto a cargo por la suma de \$93.231.000, un

¹ En el Certificado de Existencia y Representación expedido el 20 de enero de 2008 por la Cámara de Comercio de Medellín, consta que con la Escritura Pública Nro. 2585 del 20 de octubre de 2006, de la Notaría Séptima de Medellín, se aprobó la disolución de la sociedad (Cfr. los fls. 95 a 96 c.p.). El término de duración de la sociedad se estipuló hasta el 30 de junio de 2050.



mayor valor en la sanción por extemporaneidad de \$56.371.000 y la sanción por inexactitud por la suma de \$164.086.000.

El 23 de enero de 2007, el apoderado de la sociedad respondió el anterior requerimiento especial.

El 12 de julio de 2007, la División de Liquidación de la Administración de Impuestos Nacionales de Medellín profirió la Liquidación Oficial de Revisión Nro. 110642007000027 a nombre de la sociedad INVER AGUA S.A. – EN LIQUIDACIÓN, en los mismos términos planteados en el requerimiento especial.

El 7 de septiembre de 2007, la liquidadora de la sociedad interpuso recurso de reconsideración contra la citada liquidación oficial de revisión.

El 5 de agosto de 2008, la División Jurídica Tributaria de la Administración de Impuestos Nacionales de Medellín confirmó la liquidación oficial al resolver el recurso de reconsideración mediante la Resolución No. 110662008000010.

1.2 Las pretensiones

En ejercicio de la acción de nulidad y restablecimiento del derecho, la parte demandante solicitó que se decrete la nulidad de los siguientes actos administrativos:



6.1 La liquidación oficial de revisión 110642007000027 del día 12 de julio de 2007, mediante la cual la división (sic) de Liquidación de la Administración Local de Impuestos Nacionales de Medellín establece un mayor impuesto a cargo y la sanción correspondiente por inexactitud.

6.2 La resolución número 110662008000010 del 5 de agosto de 2008, mediante la cual la división (sic) Jurídica de la referida administración de impuestos ratifica la liquidación oficial de revisión del numeral anterior.

Como consecuencia, de prosperar la nulidad de los anteriores actos administrativos, se restablecerá el derecho del contribuyente aquí demandante de tal forma que no se le haga efectivo el cobro de los mayores impuestos y sanciones establecidos por la administración tributaria y por tanto se ordene a la DIAN reliquidar la cuenta del contribuyente, en el valor aquí discutido para evitar su cobro forzoso, teniendo como firme la declaración privada presentada por el contribuyente.

1.3 Las normas violadas y el concepto de la violación

Para la parte demandante, la actuación UAE - DIAN está viciada de nulidad por vulnerar los artículos 29 y 363 de la Constitución Política, 742, 745, 746, 750 y 786 a 791 del Estatuto Tributario y 194, 207, 214-2, 227, 227 y 228 del Código de Procedimiento Civil.

El concepto de la violación lo desarrolló de la siguiente manera:



La Administración se equivocó al considerar que el debido proceso solo se aplica en la justicia penal, porque conforme con la Constitución Política, este es extensivo a todas las actuaciones judiciales y administrativas [sentencia T-145/1993].

Se debió tener en cuenta el objeto de la actuación administrativa y los principios orientadores de la misma, en especial, los de economía, celeridad, eficacia e imparcialidad, elevados a rango constitucional en el artículo 209 de la Constitución Política, que se relacionan con el consagrado en el artículo 683 del ET—espíritu de justicia- y que debe ser observado por los funcionarios de la Administración Tributaria.

Se equivocó la Administración al entender que, por tratarse de un juicio administrativo en el que la actuación es rogada, le corresponde al contribuyente la carga de la prueba, cuando en realidad es la UAE - DIAN la que tiene el deber de fundarse en hechos plenamente probados [art. 742 ET], en uso de las amplias facultades de fiscalización.

Es preciso observar que al contribuyente lo cobija la presunción de veracidad [art. 746 ET] y le corresponde la carga de la prueba cuando de manera expresa lo disponga la ley.

El poder reconocido a la Administración Tributaria no es ilimitado y discrecional, especialmente en lo que tiene que ver con las funciones de investigación y sancionatorias, que deben ejercerse dentro de los límites de equidad y justicia, aplicando principios de legalidad, publicidad e imparcialidad, con respeto al debido



proceso, lo que obliga a los funcionarios a realizar todas las diligencias e indagaciones necesarias para proteger los intereses generales del Estado, sin descuidar los individuales de los contribuyentes [arts. 786 a 791 ET]

Los derechos fundamentales de los contribuyentes se verán comprometidos cuando la Administración omita investigar puntos que han podido favorecerlo en el curso de la inspección tributaria.

Desde el comienzo de la investigación: (i) la sociedad informó que los ingresos que se le están imputando corresponden a personas del régimen simplificado, que en el evento de no haber sido declarados, son esos sujetos pasivos los responsables y (ii) reconoció *“la verdadera diferencia con el esquema que se manejaba con las sociedades preexistentes y que fueron liquidadas”*², hechos que se confirman con las pruebas que fueron recaudadas por la UAE - DIAN en la diligencia de registro, pero que la Administración ha valorado con evidente error de hecho al tomarlas en forma fraccionada y en lo que conviene a la entidad.

No se hace explícita o por lo menos no se indica cómo es que la Administración arriba a la conclusión sobre el ocultamiento de ingresos.

Tampoco se explica el por qué de la falta de certeza sobre el buen manejo contable de la sociedad.

² Cfr. el folio 7 del c.p.



La Administración le pretende dar una apariencia de legalidad a la orden de registro, pero, en realidad, la investigación preliminar es clandestina, secreta y sesgada, fundada en denuncias de terceros, sin sopesar los intereses que a estos les pueden asistir en el caso particular.

La naturaleza de la investigación es "ventas no contabilizadas" y esta es la razón que motiva la orden de registro.

Se trata de una motivación tan amplia que puede devenir en falsa motivación porque se ordena verificar la información del contribuyente o contribuyentes del establecimiento o de los establecimientos, sin identificación precisa, como debería provenir de un estudio preliminar serio.

La operación de registro tenía como tarea concreta obtener la mayor cantidad de pruebas que inculparan al contribuyente sospechoso, porque así lo exigía el asunto que fue determinado en la investigación preliminar, con lo que se olvidó que se está en ejercicio de una función pública que debe observar los principios de justicia e imparcialidad.

Precisó que la diligencia de registro y la investigación que de ella se desprende, estaban ya predirigidas a un fin específico, que consistía en simplemente recaudar las pruebas que inculparan al contribuyente.



No obstante las amplias facultades de investigación que le asisten a la Administración Tributaria, esta no hizo uso de la infinidad de herramientas con las que cuenta para tal fin.

Para la Administración, en la diligencia de registro se obtuvieron todas las pruebas, es decir, se cumplió con el cometido previamente establecido que no era otro que recaudar pruebas o por lo menos indicios que inculparan al contribuyente.

En sede administrativa se pusieron de presente los vicios que afectaban los elementos de prueba que en criterio de la UAE - DIAN resultaron concluyentes para decidir este asunto, pero, antes de hacer uso de las facultades para depurar la investigación de vicios formales y complementar el acervo probatorio sin asomos de duda, prefirió entrar en argumentaciones teóricas como si se tratara de una contraparte y no de un funcionario administrativo regido por la imparcialidad.

Es preciso tener en cuenta que en materia tributaria las dudas provenientes de vacíos probatorios se resuelven a favor del contribuyente [art. 745 ET], acotando que no es función de este aportar pruebas en su contra o subsanar las nulidades que revisten las obtenidas.

Para la Administración, el registro es válido por el hecho de haberse adelantado en la dirección indicada, aun cuando no se haya precisado a quién se debía investigar en ese lugar.



Al parecer, lo anterior subsana (i) la falsa motivación proveniente de la indeterminación del sujeto pasivo objeto de la investigación, (ii) la indebida notificación para efectos de recaudo de medios de prueba que exigen para su validez el ejercicio del derecho de contradicción [aunque la ley permite que la resolución que ordena el registro se pueda notificar al administrador, los medios de prueba como el testimonio deben cumplir con las ritualidades previstas en la ley] y (iii) la falta de garantías por haber recibido testimonios sin la citación de la contraparte para que ejerciera el derecho de contradicción, ante la imposibilidad de nombrar apoderado.

La DIAN aceptó que utilizó indebidamente la orden de registro para hacerla extensiva a otros contribuyentes, aun cuando no estuvieran identificados en la resolución que lo ordenó, quedando en evidencia la ilegalidad de este medio de recaudo de pruebas.

Al parecer, en criterio de la DIAN, la violación del derecho a la defensa y los vicios de nulidad en la ritualidad de las pruebas se subsana por el hecho de haberse citado las normas que respaldaron su actuación.

En la diligencia de interrogatorio a testigos no consta cuál o cuáles funcionarios recibieron los testimonios o declaraciones juramentadas y se echó de menos la participación de un apoderado o representante de la sociedad.

Lo anterior conduce a que dichas pruebas resulten inválidas o por lo menos que no sean apreciadas por falta de citación a la contraparte.



Se confunde el medio de prueba testimonial con el interrogatorio de parte, lo que se evidencia porque se aceptan respuestas asertivas o simplemente afirmativas a un testigo, además, se habla de confesión de la evasión cuando un testigo no puede confesar sino informar sobre lo que conoce.

Es notable el error de hecho cuando se valora la prueba testimonial porque se seleccionan, a propósito, los apartes que hacen entender a la Administración lo que necesita, sin tomar u observar las respuestas en su conjunto y con los antecedentes de cada pregunta, que vale decir, confirman los argumentos expuestos por el contribuyente.

Los oficios dirigidos a los accionistas no se valoraron en debida forma, de haber sido así, se habría confirmado *“la aseveración del contribuyente de haber utilizado la figura del régimen simplificado, exponiendo que de esta manera el procedimiento de ventas se hace legal, para no tener que cobrar un Iva (sic) que tiene perdiendo dinero a la empresa, ante la imposibilidad de cobrarlo a los consumidores”*³.

El IVA no se cobró porque en los ingresos declarados por la sociedad se asume el valor registrado por este concepto, *“porque la estructura de costos no permite cobrarlo realmente ante la inelasticidad de la demanda”* y aclaró que *“se estaba cumpliendo con disposiciones de tipo legal que admiten el uso de la figura y eso lo hizo gran multitud de contribuyentes, en particular en esta actividad económica, incluso en los más prestigiosos centros comerciales y supermercados, razón por la*

³ Cfr. el folio 17 del c.p.



cual el derecho constitucional de igualdad también entra a jugar aquí como factor de conducta eximente al contribuyente, que en caso de no ser aceptada por la DIAN si debió por lo menos ser investigada en sus detalles y pormenores como lo pedía el interesado, pero definitivamente la DIAN, en franca vía de hecho, hace caso omiso de lo favorable al contribuyente y solo usa las partes que lo acusan”⁴.

La DIAN le dio el valor de plena prueba y obtuvo certeza de unos documentos que escasamente llegan a la categoría de indicios o pruebas semiplenas, que aunque son importantes, resultan insuficientes para catalogarlos como plena prueba.

La Administración expuso multitud de suposiciones para combinar unos documentos con otros “y sin explicación clara de porque (sic) no podrían corresponder a otras de las muchas contabilidades o contribuyentes ilícita y automáticamente involucrados al proceso, pretendiendo darle validez con los testimonios que ya se observó no pueden ser tenidos en cuenta para la decisión final o con las cartas de la revisoría, que contrario a lo que afirma la DIAN, antes favorecen las explicaciones del contribuyente”⁵.

No es cierto que en la diligencia de registro se le haya dado la oportunidad al representante legal de debatir las pruebas recaudadas.

El problema fundamental en este caso no es que el contribuyente o su representante hayan omitido aportar los medios de prueba para demostrar las

⁴ Cfr. el folio 18 del c.p.

⁵ Cfr. el folio 18 del c.p.



afirmaciones que le favorecían, porque a la sociedad contribuyente la cobija la presunción de veracidad de las declaraciones [art. 746 ET].

El tema principal radica en que los funcionarios de la DIAN no respetaron las ritualidades procesales de cada medio de prueba en la diligencia de registro y en las demás etapas no se valoraron las pruebas que ellos mismos obtuvieron y en lo que le era favorable al contribuyente, porque su misión consistía desde el estudio preliminar *“básicamente en incriminarlo y proceder a aplicar las sanciones respectivas”*⁶, olvidando el principio de imparcialidad.

1.4 La contestación de la demanda

La parte demandada se opuso a las pretensiones de la demanda, por las razones que se exponen a continuación:

De conformidad con el artículo 779-1 del ET, declarado exequible por la Corte Constitucional en la sentencia C-505 de 1999, la diligencia de registro hace parte del régimen probatorio que establece el ordenamiento tributario.

Esta diligencia está prevista para recolectar documentos y pruebas contables de un contribuyente o de terceros depositarios de los documentos de aquel y para asegurar las obtenidas con el propósito de ejercer las facultades de fiscalización y determinación de los tributos y de las sanciones.

⁶ Cfr. el folio 20 del c.p.



Se trata de un acto de fuerza autorizado por el legislador para que el ente fiscal tome las medidas necesarias para impedir que las pruebas se oculten, se alteren o se destruyan, con el fin de establecer la realidad económica del contribuyente.

Es por lo anterior, que los cargos propuestos por la parte demandante, por la presunta violación del derecho al debido proceso no están llamados a prosperar.

La Administración en ningún momento pretende establecer que el debido proceso solo es predicable en materia penal.

El apoderado de la parte demandante interpretó de forma indebida lo expuesto en sede administrativa, porque lo que se dijo es que una es la jurisdicción penal y otra la administrativa, al referirse a una cita jurisprudencial que no venía al caso.

En la jurisdicción penal es principio fundamental de la investigación la oficiosidad en el impulso del proceso y, por mandato del artículo 20 del CPP se debe investigar tanto lo favorable como lo desfavorable al imputado, en tanto que en la jurisdicción administrativa el procedimiento es rogado y tiene por finalidad hacer el control de legalidad y veracidad del acto administrativo que se presume legal.

El debido proceso se aplica a toda clase de actuaciones judiciales y administrativas [art. 29 CP] y uno de sus principios es el de legalidad que garantiza a las personas



que van a ser objeto de sanción conocer las conductas que son reprochables y las sanciones que habrán de imponerse. Con este principio se otorga seguridad jurídica y se hacen efectivos los derechos de las personas implicadas.

En la resolución que ordenó la diligencia de registro se indicó en forma sumaria las razones para adelantar su práctica, motivación que no está supeditada al capricho del funcionario y que para el caso concreto obedeció a la denuncia de un tercero, que fue estudiada y valorada por el comité de denuncias.

No es cierto que se haya omitido indicar cómo es que surgió la duda en la Administración respecto del posible ocultamiento de ingresos por parte del contribuyente, porque es claro que la misma nació del estudio preliminar que se abrió a raíz de la denuncia recibida.

Cuando la Administración conoce de una denuncia, siempre la somete a una valoración juiciosa y minuciosa ante el comité de denuncias celebrado en el despacho de la administradora de impuestos y, en el evento en el que se encuentre válida, se procede a efectuar la investigación a la persona natural o jurídica respecto de la que recae la correspondiente denuncia.

Por lo anterior, no se puede predicar la falsa motivación del acto administrativo que ordenó la diligencia de registro, como tampoco se puede admitir que tal decisión obedeció a un hecho subjetivo, porque lo cierto es que la citada diligencia se ordenó en vista de la necesidad, conducencia y pertinencia de las pruebas a asegurar.



Al respecto, transcribió apartes de la sentencia C-505 de 1999 que declaró exequible el artículo 779-1 del ET.

Tampoco es cierto que con la diligencia de registro la Administración pretendía obtener la mayor cantidad de pruebas que inculparan a la sociedad, porque, precisamente, para determinar las obligaciones tributarias a cargo de los contribuyentes, verificar la existencia de infracciones e imponer las sanciones a que haya lugar, es necesario desplegar una actividad probatoria eficaz dentro de la actuación correspondiente.

Mediante la inspección de los documentos, la autoridad tributaria puede constatar de manera directa todos los hechos que interesan en el proceso y le permite determinar si debe continuar con la investigación o proceder a su archivo por no encontrar mérito para continuar con el procedimiento.

Con ocasión de la diligencia de registro se obtuvieron las pruebas suficientes [documentos, libros, comprobantes, etc.] para constatar las ventas efectuadas por la contribuyente, que no fueron registradas en su contabilidad, motivo por el cual se decidió que era necesario continuar con la investigación, por lo que se abrió el proceso de determinación mediante el Auto de Apertura del 26 de septiembre de 2006.



La parte actora interpretó indebidamente el objeto de la diligencia de registro y olvidó que es un instrumento para que el funcionario obre de manera discrecional atendiendo la apreciación que se pueda tener al recaudar la prueba, que comprende, entre otras, la confesión.

En lo que tiene que ver con la declaración rendida por los terceros en el curso de la diligencia de registro, advirtió que el artículo 779-1 del ET le permite al funcionario hacer uso de todos los medios probatorios que permitan evidenciar la realidad económica del contribuyente.

Entre esos medios de prueba se encuentra el interrogatorio, que conforme con el literal c) del artículo 684 del ET, la Administración podrá “[***c***]itar o ***requerir al contribuyente o a terceros para que rindan informes o contesten interrogatorios***” (Subraya y negrilla original), esto es, bajo juramento y por recaudarse con ocasión de una orden de registro, para la práctica de esta prueba no debe mediar auto que la decrete, en los términos previstos en el CPC.

En este caso, la declaración juramentada se llevó a cabo con estricta observancia de los requisitos que las normas procedimentales exigen para su existencia, validez y eficacia; por lo tanto, mal podría decirse que por el hecho de haberse practicado en desarrollo de la operación de registro, que se llevó a cabo con la intervención de la fuerza pública, el contribuyente se encontrara sometido a algún tipo de coacción.

Con la actuación de fiscalización se recopilaron suficientes elementos testimoniales y documentales que permitieron, contrario a lo expuesto por la parte demandante,



darle estricto cumplimiento a lo ordenado en el artículo 742 del ET y, por ende, desvirtuar la presunción de legalidad prevista en el artículo 476 del mismo ordenamiento, que en un principio cobijó al denunciado rentístico presentado por la sociedad por el año 2003.

Según se constató en sede administrativa, la sociedad RESAGUA LTDA suspendió actividades y se liquidó, al tiempo que se creó una nueva sociedad, que para el caso es INVER AGUA S.A., y como se expone en el oficio remitido por el revisor fiscal de fecha 22 de octubre de 2002, esto se hizo con el propósito de dar un nuevo manejo fiscal y contable a los restaurantes, disminuyendo así los riesgos de tipo legal; sin embargo, del análisis de los documentos retenidos y conforme con la declaración juramentada del señor Luis Carlos Flórez Ramírez [suplente del revisor fiscal], para esta sociedad no se manejó la figura de personas inscritas al régimen simplificado, mecanismo que *“fue utilizado en otras empresas que se encuentran igualmente en demanda y que tienen relación (GRUPO FONDA S.A., y GRUPO JUNÍN S.A.), pero sí llevó a cabo un hecho aún más grave, como fue el facturar ingresos a su nombre cobrando el IVA sobre los mismos y no declarándolos ante la DIAN”*⁷, es decir, está plenamente probado que la sociedad utilizó maniobras fraudulentas para evadir impuestos.

Las declaraciones tomadas en la diligencia de registro constituyen plena prueba y cumplieron los requisitos de validez en los términos previstos en los artículos 750 y 751 del ET.

⁷ Cfr. el folio 114 del c.p.



No es cierto que en la recolección de pruebas y en su posterior evaluación se haya vulnerado el derecho a la defensa y estén viciadas de nulidad porque como se ha dicho con anterioridad, estas se aportaron en el proceso en cumplimiento de los mandatos legales y su valoración fue determinada con base en la información recibida por la Administración y proveniente de los revisores fiscales y auxiliares contables [empleados de la sociedad], que en las declaraciones bajo la gravedad de juramento confesaron la evasión de impuestos.

No se vulneró el derecho al debido proceso porque tanto en la diligencia de registro, como con ocasión del requerimiento especial y en la liquidación oficial de revisión, la Administración le dio la oportunidad a la sociedad contribuyente para que presentara y refutara las pruebas recogidas en el curso de la investigación, pese a lo cual, no se aportaron pruebas con tal fin.

Solo de manera general y superficial se sostuvo que las pruebas obtenidas por la Administración fueron violatorias del debido proceso y se afirmó que la carga de la prueba la tiene la Administración Tributaria, exceptuando lo previsto en los artículos 786 a 791 que establecen las circunstancias especiales que deben ser probadas por los contribuyentes, olvidando que si bien, en principio, la carga de la prueba está en cabeza de la autoridad tributaria, una vez demostrados los hechos que desvirtúan la veracidad de la declaración, dicha carga se traslada al contribuyente, como sucedió en este caso, aplicando lo dispuesto en el artículo 177 del CPC.



Puso de presente que en los Juzgados Administrativos del Circuito de Medellín, en situaciones similares y respecto del Grupo Junín S.A. y del Grupo Fonda S.A, se le dio la razón a la Administración.

Por todo lo expuesto, concluyó que en este asunto no se desconoció lo previsto en los artículos 95 de la Constitución Política y 683 del ET.

1.5 La sentencia apelada

El Tribunal anuló los actos administrativos demandados y, a título de restablecimiento del derecho, declaró la firmeza de la declaración del impuesto sobre la renta del año 2003, presentada por la sociedad demandante, con fundamento en las siguientes razones:

Luego de analizar el contenido del artículo 779-1 del ET, concluyó que la resolución que ordenó la diligencia de registro, en el caso concreto, carece de motivación porque se ordenó en un establecimiento de comercio sin indicar su nombre, simplemente se señaló la dirección del mismo.

Tampoco se determinó el propietario del establecimiento de comercio y se omitió explicar las razones o motivos que justificaron la orden de registro.



Los fundamentos expuestos en la resolución que ordenó el registro son vagos y generales, contrario a la motivación que debe tener todo acto administrativo, que se materializa por medio de la declaración sobre las circunstancias de hecho y de derecho de una manera cierta, seria, adecuada y congruente⁸.

Destacó que la DIAN “no justificó suficientemente las razones que la conllevaron a tomar la decisión de registro, ya que lo hizo de manera muy generalizada, sin indica (sic) además, del contribuyente o propietario del establecimiento de comercio, a que (sic) establecimiento de comercio se le iba a practicar la aludida diligencia de registro”⁹.

Es decir, “la providencia que ordena el registro, no contiene el motivo ni las razones por las cuales se decide llevar a cabo la enunciada diligencia, tornándose esta prueba, que fue la determinante para la adopción de la decisión que puso fin al procedimiento en el cual se determinó el impuesto, violatoria al debido proceso”¹⁰.

Puso de presente que en el Acta de Diligencia de Registro consta que esta diligencia se realizó en la carrera 49 Nro. 52-111 segundo piso, es decir, en una dirección diferente a la que se refiere la orden de registro.

Por lo anterior, y teniendo en cuenta que la liquidación oficial de revisión demandada se fundamentó en la diligencia de registro y en las pruebas obtenidas

⁸ Al respecto, transcribió apartes de la sentencia de esta Sala, del 16 de septiembre de 2011, radicado Nro. 17398, C.P. Carmen Teresa Ortiz de Rodríguez.

⁹ Cfr. el folio 157 del c.p.

¹⁰ Ib.



en la misma, advirtió su ilegalidad por basarse en pruebas obtenidas de manera irregular –con violación al debido proceso-, porque, reiteró, el acto administrativo que ordenó la diligencia de registro “*fue expedido sin motivación alguna*”¹¹.

1.6 El recurso de apelación

La **parte demandada** interpuso recurso de apelación y solicitó que se revoque la sentencia de primera instancia.

Para el efecto, expuso que en la resolución que ordenó la diligencia de registro se expresaron con claridad los fundamentos de hecho y de derecho que justificaban la actuación de la Administración. Es decir, contaba con la motivación suficiente.

En desarrollo de la facultad de fiscalización atribuida a la Administración Tributaria, esta puede hacer uso de todos los instrumentos legales consagrados por las normas de procedimiento civil, penal y de policía, siempre que no resulten contrarias a las disposiciones del Estatuto Tributario [art. 684-1 ET] y sin dejar de lado que las facultades de comprobación e investigación no son potestades absolutas, porque no pueden desconocerse los derechos y garantía constitucionales a favor del contribuyente.

En el caso concreto, la actuación de la Administración en contra de la sociedad demandante estuvo determinada por la denuncia de un tercero.

¹¹ Cfr. el folio 158 del c.p.



Luego del análisis de la citada denuncia, se dio inicio a los respectivos trámites fiscalizadores y con fundamento en lo previsto en el artículo 779-1 del ET se ejerció la facultad de registro en la carrera 49 Nro. 52-141 segundo piso, de la ciudad de Medellín, en donde se recaudaron pruebas documentales y testimoniales en debida forma, tomando las medidas necesarias para evitar que dichas pruebas fueran alteradas, ocultadas o destruidas mediante su inmovilización y aseguramiento.

Transcribió apartes de la sentencia de la Corte Constitucional C-505 de 1999 y de la sentencia proferida por esta Sección el 15 de mayo de 2003, sin número de radicado, para concluir que, contrario a lo dicho por la parte demandante, el registro constituye un medio de probatorio para la correcta determinación de los impuestos.

En la diligencia de registro se pudo verificar que en el computador de la sociedad INVER AGUA S.A, adicionalmente se llevaba la contabilidad de otras empresas y personas naturales, hecho corroborado con las declaraciones juramentadas aportadas en el expediente.

Aunque la orden de registro se originó con ocasión de la denuncia de un tercero, esta resultaba procedente en los términos del artículo 779-1 del ET, por lo que no puede predicarse la falsa motivación por este hecho, menos aún, si se tiene en cuenta que con ocasión de la misma se encontraron pruebas que condujeron a que la Administración profiriera la correspondiente liquidación oficial de revisión.



El artículo 779-1 del ET no consagra limitante alguno, como tampoco exigencia expresa en cuanto a las razones o motivos por los cuales la DIAN puede hacer uso de la facultad de ordenar el registro a los establecimientos y/o personas obligadas a declarar y pagar tributos.

Tampoco existe límite respecto del número de contribuyentes contra los cuales se puede ordenar la práctica de la diligencia de registro. De la norma se deduce el otorgamiento de una facultad amplia en ese aspecto, como consecuencia de la obligación de fiscalización que se le ha asignado a la DIAN.

La resolución que ordenó la diligencia de registro en el caso concreto se encuentra debidamente motivada porque se citaron las normas que autorizaban el proceder de la Administración y se relacionaron los hechos que motivaron su expedición, que no son otros que establecer el cumplimiento correcto de las obligaciones tributarias, constatar la realidad económica tributaria del contribuyente o contribuyentes que resulten involucrados y obtener las pruebas necesarias para iniciar el correspondiente proceso administrativo tributario de encontrarse probada alguna irregularidad o inconsistencia. Acto administrativo que se notificó de manera personal a quien se encontró en el lugar, en el momento de realizarse la diligencia.

Con fundamento en las pruebas recaudadas en la diligencia de registro, que fueron practicadas conforme con las normas que regulan la materia, se concluyó que los ingresos obtenidos durante el año 2003 resultaron superiores a los declarados por el contribuyente. Pruebas que no fueron desvirtuadas por la sociedad en sede administrativa o jurisdiccional.



Está demostrado que la Administración obró en cumplimiento de principios de publicidad y de contradicción, garantizando el debido proceso.

En cuanto a la afirmación del Tribunal, que la diligencia se practicó en un sitio diferente al ordenado en la Resolución Nro. 83-11-001i-0049 del 3 de marzo de 2004, precisó que la dirección señalada en la diligencia de registro obedeció a un simple error de transcripción al señalar el número 111 y no el 141 al que efectivamente corresponde el lugar en el que se ordenó y practicó la diligencia.

Es decir, la diligencia de registro se llevó a cabo en la carrera 49 Nro. 52-141, segundo piso, de la ciudad de Medellín, hecho irrefutable que se demuestra con la simple consideración de que la parte demandante no alegó en sede administrativa y jurisdiccional que la diligencia se llevó a cabo en una dirección diferente.

Además de lo anterior, se debe tener en cuenta el hecho de que la dirección carrera 49 Nro. 52-111, segundo piso, de la ciudad de Medellín, es inexistente, por lo que no puede ser de recibo este error de transcripción para efectos de considerar nula la actuación.

Finalmente, se remitió a todos los argumentos expuestos en la contestación de la demanda y en los alegatos de conclusión presentados en primera instancia, que demuestran que los actos administrativos proferidos en desarrollo del proceso



administrativo se expidieron con garantía del debido proceso y se encuentran debidamente motivados.

1.7 Los alegatos de conclusión

La **parte demandante** reiteró los argumentos expuestos en la demanda y en los alegatos presentados ante el Tribunal.

La **parte demandada** solicitó que se tengan en cuenta los argumentos expuestos con ocasión del recurso de apelación.

El **Agente del Ministerio Público** guardó silencio.

CONSIDERACIONES DE LA SALA

1. Problema jurídico

En los términos del recurso de apelación, debe la Sala determinar: (i) si el acto administrativo que ordenó la diligencia de registro se encontraba debidamente motivado, (ii) si los medios de prueba recaudados en el curso de la diligencia de



registro y su posterior valoración vulneraron el derecho al debido proceso y a la defensa de la sociedad demandante y (iii) a quién le correspondía la carga de la prueba respecto de la realidad de las cifras declaradas en el denuncia rentístico del año 2003.

2. La diligencia de registro

2.1 El artículo 779-1 del ET, adicionado por el artículo 2 de la Ley 383 de 1997, prevé las facultades de registro que tiene la Administración de Impuestos.

2.2 La Corte Constitucional, mediante la sentencia C-505 de 1999, M.P. Alejandro Martínez Caballero, declaró exequibles los incisos primero y segundo del artículo 2 de la Ley 383 de 1997, así como la expresión “*contra la misma no procede recurso alguno*” contenida en el parágrafo segundo de la norma en cita.

2.3 Del contenido del artículo 779-1 del ET y del pronunciamiento de la Corte Constitucional en la sentencia C-505 de 1999, se destaca lo siguiente:

2.3.1 El “*registro para efectos tributarios es una facultad que desarrolla la administración en ejercicio de una investigación fiscal*” y está planteado “*como un instrumento que se dirige a verificar la conducta del contribuyente, esto es, a facilitar la búsqueda de la prueba que permite la comprobación de la declaración tributaria en los libros y documentos del contribuyente, pues es allí en donde se plasma su realidad económica*”.

Por eso “*es razonable que la autoridad que adelanta el procedimiento*



administrativo, que es quien conoce la especial situación del contribuyente, analice con detenimiento si el allanamiento es indispensable, por lo cual la orden administrativa se justificaría en defensa del interés general que se concreta en el registro como mecanismo ágil y eficiente para adelantar la investigación tributaria”.

2.3.2 El registro se puede llevar a cabo en las oficinas, establecimientos comerciales, industriales o de servicios y demás locales del contribuyente o responsable, o de terceros depositarios de sus documentos contables o sus archivos. Pero, tratándose de personas naturales, está prohibido adelantar esta diligencia cuando las oficinas del comerciante coincidan con su casa de habitación.

2.3.3 Para la práctica de la diligencia de registro es indispensable que se cumplan los siguientes requisitos: (i) la legalidad del motivo que originó el registro, que no es otro que obtener las pruebas que le permitan a la Administración verificar la veracidad de la declaración tributaria y la conducta del contribuyente y (ii) el estricto cumplimiento de las formalidades legales, es por esto que se debe tener en cuenta que el funcionario competente para ordenar el registro es el Administrador de Impuestos y Aduanas Nacionales y el Subdirector de Fiscalización de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales [competencia indelegable] y que la orden debe estar contenida en un acto administrativo motivado.

La orden de registro, conforme con lo dicho por la Corte Constitucional debe estar “*adecuadamente motivada*”, es decir, “*debe justificar suficientemente las razones que conducen a tomar la decisión del registro y debe precisar igualmente su ámbito material, el cual debe estar directamente vinculado al objeto de la investigación tributaria*”.



2.3.4 El acto administrativo que ordena el registro se debe notificar en el momento de practicarse la diligencia a quien se encuentre en el lugar, porque el registro “*es un mecanismo efectivo para obtener las pruebas sólo si opera de tal manera que las pruebas que inculpan al contribuyente o agente retenedor no se alteren, oculten o destruyan. Por lo tanto, la eficacia del acto administrativo (C.P. art. 209) depende, en buena parte, de la oportunidad, la celeridad y lo imprevisible que alcance a ser la orden de allanamiento*”.

2.3.5 Contra la orden de registro no procede recurso alguno, lo que se justifica porque conforme lo expuso la Corte Constitucional, el contribuyente cuenta con oportunidades procesales que le otorgan los artículos 703¹² y 720¹³ del ET para aportar el material probatorio suficiente, con el fin de desvirtuar las pruebas que con ocasión al registro la Administración recolectó en contra del sujeto pasivo de la investigación tributaria.

2.3.6 Si el registro se ordenó “*con un motivo manifiestamente por fuera del objeto de la investigación*” y sin que existan razones objetivas que sustenten la decisión, las pruebas obtenidas podrían resultar nulas conforme con el artículo 29 de la Constitución Política.

2.3.7 Las facultades de la Administración Tributaria “*no son potestades absolutas, pues no pueden desconocer derechos y garantías constitucionales*”, como es el debido proceso y el derecho de contradicción.

2.3.8 La DIAN está facultada para tomar las medidas necesarias para evitar que las pruebas obtenidas en la diligencia de registro sean alteradas, ocultadas o

¹² Requerimiento especial como requisito previo a la liquidación.

¹³ Recurso de reconsideración contra los actos de la Administración.



destruidas [conservación de la prueba], mediante su inmovilización y aseguramiento.

3. La diligencia de registro ordenada en el caso concreto

3.1 Está probado en el expediente que mediante la Resolución Nro. 83 11 001i 0049 del 3 de marzo de 2004, la Administradora de Impuestos Nacionales de Medellín, en ejercicio de las facultades conferidas por el artículo 779-1 del ET, el artículo 1 del Decreto 3050 de 1997, en concordancia con el literal a) del artículo 33 del Decreto 1071 de 1999, ordenó la diligencia de registro.

En dicho acto administrativo se expuso lo siguiente:

[..]

Que en análisis preliminar llevado a cabo en la Administración de Impuestos y Aduanas Nacionales de Medellín, al establecimiento o establecimientos ubicados en la dirección carrera 49 No. 52-141 segundo piso, Medellín Antioquia se hace necesario practicar la presente diligencia de registro, a fin de establecer el cumplimiento correcto de las obligaciones tributarias, constatar la realidad económica – tributaria del contribuyente o contribuyentes que resulten involucrados, obtener las pruebas necesarias para iniciar el correspondiente proceso administrativo tributario de encontrarse comprobada alguna irregularidad o inconsistencia.



Que el Artículo 779-1 del Estatuto Tributario en concordancia con el Artículo 1 del Decreto 350 de 1997 faculta al Administrador de Impuestos Nacionales para ordenar mediante Resolución motivada el registro de las instalaciones del contribuyente, y a los funcionarios comisionados para solicitar, revisar, allegar la documentación relacionada con la contabilidad y en general todas aquellas pruebas que se consideren pertinentes para llevar a cabo la investigación, de conformidad con las normas vigentes.

Que dentro de la investigación de los hechos se estima pertinente ejercer las facultades de registro consagradas en el Artículo 779-1 del Estatuto Tributario; por lo tanto, de conformidad con las anteriores consideraciones de hecho y de derecho la Administradora de Impuestos Nacionales de Medellín,

RESUELVE

Artículo Primero (sic): Ordenar el registro al establecimiento o establecimientos públicos ubicados en la dirección carrera 49 No. 52-141 segundo piso, Medellín Antioquia (sic) A fin de constatar los hechos planteados en la parte motiva de esta providencia.

En desarrollo de esta diligencia los funcionarios que participen en la misma podrán "... tomar las medidas necesarias para evitar que las pruebas obtenidas sean alteradas, ocultadas o destruidas, mediante su inmovilización o aseguramiento". Y practicar todos los medios de prueba determinados en la legislación tributaria y las normas del Código de procedimiento (sic) civil (sic) y penal (sic).

Artículo segundo: Para el cumplimiento de la diligencia se comisiona a los siguientes funcionarios adscritos a la División de Fiscalización Tributaria.



NOMBRES Y APELLIDOS

CÉDULA

ADRIANA BERNAL MARTÍNEZ [...]

[...]

OSCAR DIERGO ACOSTA [...]

[...]

Artículo Tercero (sic): *Para el desarrollo de la presente diligencia se contará, con el apoyo de la Policía Fiscal y Aduanera en los términos previstos en el Artículo 80 de la Ley 488 de 1998, Decreto 2690 de 1999, el Artículo 779-1 del Estatuto Tributario y la Ley 633 de 2,000 (sic), Artículo 53.*

Artículo Cuarto (sic): *Notificar el presente acto personalmente a quien se encuentre en el lugar al momento de practicarse el registro advirtiéndole que contra la presente resolución no procede recurso alguno de conformidad con el párrafo segundo del Artículo 779-1 del Estatuto Tributario.*

3.2 El Tribunal manifestó que la resolución que ordenó la diligencia de registro carecía de motivación porque “no justificó suficientemente las razones” para practicarla, en la medida en que lo “hizo de manera muy generalizada”, sin indicar el contribuyente o propietario del establecimiento de comercio y en cuál establecimiento de comercio se realizaría el registro.

3.3 La Sala no comparte lo expuesto por el *a quo*, porque del contenido de la



Resolución Nro. 83 11 001i 0049 del 3 de marzo de 2004, se evidencia que lo pretendido con esta diligencia era, por una parte, verificar la conducta del contribuyente respecto del cumplimiento de las obligaciones tributarias a su cargo y, por otra, recaudar y conservar las pruebas que sirvieran para esclarecer los hechos materia de investigación en el proceso administrativo.

3.4 Esta Sala ha dicho que “[n]o es necesario que en el acto de registro se señalen de manera precisa las supuestas irregularidades en que incurrió el contribuyente, en tanto las mismas se encuentran sujetas a verificación y solo se constatará su existencia con el desarrollo de esa diligencia”¹⁴.

3.5 En lo que tiene que ver con la falta de identificación del contribuyente y del establecimiento de comercio en el que se llevaría a cabo la diligencia de registro, la Sala advierte que esta diligencia de registro tuvo como origen la denuncia de un tercero.

Ante dicha denuncia, la DIAN realizó un “análisis preliminar” “al establecimiento o establecimientos ubicados en la dirección carrera 49 No. 52-141 segundo piso, Medellín Antioquia”, es decir, examinó si el registro resultaba indispensable.

Las particularidades de este caso permiten evidenciar que fruto de la denuncia de un tercero y del estudio preliminar practicado por la Administración, existían serios indicios de que en el establecimiento de comercio ubicado en la citada dirección, podría encontrarse información de varios contribuyentes, por eso, en la resolución de registro se expuso que uno de los fines de la diligencia consistía en “establecer el cumplimiento correcto de las obligaciones tributarias, constatar la realidad

¹⁴ Cfr. la sentencia del 26 de febrero de 2014, radicado Nro. 19090, C.P. Jorge Octavio Ramírez Ramírez.



económica – tributaria del contribuyente o contribuyentes que resulten involucrados”.

Hecho que se corroboró en el curso de la citada diligencia, porque en el inmueble en el que se llevó a cabo el registro, se encontró información, entre otros, de COMERCIAL MONARA, FONTER, ÁNGEL FRANCO, INV. FONTER, GRUPO FONDA, GRUPO ESTILO y ÁNGEL JIMÉNEZ¹⁵ y se constató que en un mismo computador se llevaba el registro de la contabilidad del GRUPO JUNÍN, INVER AGUA, SANTIAGO ÁNGEL y PARQUE DE LOS DESEOS¹⁶.

3.6 Obsérvese que la diligencia de registro fue “*practicada a la sociedad y/o establecimiento de comercio denominado Restaurante Agua Clara ubicado en la dirección carrera 49 No. 52-111 (sic) segundo piso, perteneciente a Inveragua S.A. C.C. o NIT 811.035.223-9¹⁷, sociedad que tiene la **calidad de contribuyente**, motivo por el cual, respecto de la misma, la DIAN bien podía ejercer la facultad prevista en el artículo 779-1 del ET, con el fin de verificar posibles irregularidades de carácter tributario, denunciadas por un tercero.*

3.7 En lo que tiene que ver con el hecho advertido por el Tribunal, en el sentido que la diligencia de registro se llevó a cabo en una dirección diferente a la que se refiere la orden de registro, la Sala tiene en cuenta lo explicado por la Administración con ocasión del recurso de apelación, oportunidad en la que se dijo que la dirección registrada en el acta de registro obedece a un error de transcripción al señalar el número 111 y no el 141 al que efectivamente corresponde la dirección.

¹⁵ Cfr. los folios 24 a 35 del c. a. Nro. 1, documentos en los que se relacionan las pruebas documentales aseguradas con ocasión de la diligencia de registro practicada el 3 de marzo de 2004.

¹⁶ Según lo manifestó el señor Luis Fredy Rincón González, en su calidad de Auxiliar Contable para INVER AGUA S.A. y que consta en el acta de diligenciamiento de declaración juramentada del 3 de marzo de 2004 (Cfr. el folio 38 del c.a. Nro. 1).

¹⁷Cfr. el acta de la diligencia de registro que obra en el folio 22 del c.a. Nro. 1.



Al respecto, se observa que en las actas de diligenciamiento de declaración juramentada de los señores Oswaldo Pérez Balvin, Luis Fredy Rincón González y Luis Carlos Flórez Ramírez, que corresponden a pruebas practicadas con ocasión de la diligencia de registro, aparece registrada como dirección la Carrera 49 Nro. 52-141 de la ciudad de Medellín¹⁸.

Y finalmente, se pone de presente que la parte demandante no desconoce que dicha diligencia se haya practicado en la dirección en la que funciona el establecimiento de comercio Restaurante Agua Clara de su propiedad.

Por lo anterior, no existe lugar a dudas de que la diligencia de registro se realizó en el establecimiento de comercio de la sociedad demandante, motivo suficiente para que las consideraciones del Tribunal queden sin sustento.

3.8 Por otra parte, en la demanda se expuso que la orden de registro estaba falsamente motivada porque la actuación preliminar resultó ser clandestina, secreta y sesgada, fundada en denuncias de terceros, sin que la Administración sopesara los intereses que a estos les pudieran asistir en el caso particular.

Sobre este particular, se advierte que la diligencia de registro obedeció a razones objetivas que sustentaron la actuación de la Administración y que si su objetivo consistía en obtener y conservar las pruebas que sirvieran en el curso de la investigación para establecer el cumplimiento correcto de las obligaciones tributarias y constatar la realidad económica – tributaria del contribuyente, la eficacia de la

¹⁸ Cfr. los folios 36 a 44 del c.a. Nro. 1.



misma, dependía, “*en buena parte, de la oportunidad, la celeridad y lo imprevisible que alcance a ser la orden de allanamiento*”¹⁹.

3.9 Por último, en lo que concierne al argumento, según el cual, se habría incurrido en falsa motivación porque se involucró a otros contribuyentes aunque no fueran objeto de la investigación, la Sala encuentra que este argumento no compromete la motivación del acto que ordenó el registro, porque como se estudió con anterioridad, en el lugar en el que se llevó a cabo el registro, la Administración encontró información de varios contribuyentes²⁰, lo que corrobora la “*necesidad*” de la diligencia en los términos en los que se hizo en la Resolución Nro. 83 11 001i 0049 del 3 de marzo de 2004, diligencia que se insiste, tuvo como origen la denuncia de un tercero y un estudio preliminar realizado por la Administración.

3.10 Por lo expuesto, se concluye que la resolución que ordenó la diligencia de registro se encuentra debidamente motivada porque (i) se fundamentó en las facultades legales que permiten su realización y (ii) se expusieron las razones que determinaron la necesidad del registro, que se encuentran vinculadas a las funciones legales de la DIAN para verificar la correcta determinación de los tributos y combatir el incumplimiento de las obligaciones tributarias.

3.11 Lo anterior, resultaría suficiente para revocar la sentencia apelada y, en su

¹⁹ Cfr. la sentencia C-505 de 1999, M.P. Alejandro Martínez Caballero.

²⁰ En la sentencia del 16 de octubre de 2014, radicado Nro. 18987, C.P. Carmen Teresa Ortiz de Rodríguez, se analizó y descartó el cargo relacionado con la falsa motivación de la “*Resolución 83 11 001i 0049 de fecha 3 de marzo de 2004, el registro del establecimiento o establecimientos ubicados en la dirección Carrera 49 N° 52-141, segundo piso, en la ciudad de Medellín*”, que coincide con la estudiada en este proceso, solo que en esa oportunidad se conoció de la legalidad de los actos administrativos de determinación del tributo a cargo del Grupo Junín S.A., que como se advirtió en este providencia, corresponde a una de las sociedades respecto de las que se encontró información en el establecimiento de comercio de propiedad de la sociedad demandante en este asunto.

lugar, negar las pretensiones de la demanda.

3.12 Pero, habida consideración de que la parte apelante es la UAE - DIAN y, por ende, esta entidad interpuso el recurso de apelación respecto del cargo de ilegalidad analizado por el Tribunal “*falsa de motivación*”²¹, que dio lugar a la nulidad de los actos administrativos demandados, le corresponde a la Sala analizar los argumentos que en primera instancia no se estudiaron, porque al proferirse decisión de mérito favorable a sus pretensiones, la parte demandante no podía interponer el recurso de apelación²², toda vez que la sentencia le fue favorable, lo que excluye su interés legítimo para recurrir²³.

4. Violación al debido proceso y al derecho de defensa. Indebido recaudo y valoración de las pruebas

4.1 El Título VI del Estatuto Tributario regula el régimen probatorio de las actuaciones tributarias y, concretamente, se refiere a los medios de prueba de los que puede hacer uso tanto la Administración [para desvirtuar la presunción de que trata el artículo 746 del ET] como el contribuyente [para respaldar los hechos que

²¹ Cfr. el folio 153 del c.p.

²² El artículo 350 del Código de Procedimiento Civil [art. 320 del CGP], dispone: “**FINES DE LA APELACIÓN E INTERES PARA INTERPONERLA:** El recurso de apelación tiene por objeto que el superior estudie la cuestión decidida en la providencia de primer grado y la revoque o reforme. Podrá interponer el recurso la parte a quien le haya sido desfavorable la providencia; respecto del coadyuvante se tendrá en cuenta lo dispuesto en el inciso segundo del artículo 52” (Se subraya).

²³ “Para poder interponer el recurso se requiere tener interés, por serle la providencia desfavorable; estar legitimado, por ser parte o tercero con interés reconocido, e interponerlo en el tiempo y forma estatuidos en la ley procesal ante el juez competente, sin que sea necesario fundamentar el recurso”, en MONROY CABRA, “Principios de Derecho Procesal Civil”, citado por BONILLA ECHEVERRI, Oscar y USECHE LÓPEZ, Carlos Arturo, “Código de Procedimiento Civil Colombiano”, EDICOLDA, Editorial Colombiana Ltda., Bogotá, D.E. 1976, p. 350.



declara en el denuncia rentístico]²⁴.

4.2 Entre los medios de prueba permitidos se encuentran: el testimonio [arts. 750 a 753 ET] y la prueba documental [arts. 765 a 771-5 *ib*].

4.2.1 **Las pruebas documentales:** con ocasión de la diligencia de registro ordenada mediante la Resolución Nro. 83 11 001i 0049 del 3 de marzo de 2004, los funcionarios de la DIAN, comisionados para adelantar dicha diligencia, en ejercicio de las facultades conferidas por la ley y en presencia de los empleados del establecimiento, procedieron a revisar los archivos que reposaban en las instalaciones del restaurante Agua Clara, de propiedad de la sociedad INVER AGUA S.A.

En vista del hallazgo de documentos con valor probatorio para la investigación tributaria adelantada contra la sociedad demandante, los funcionarios comisionados procedieron a su aseguramiento.

4.2.2 Los documentos asegurados están relacionados en el “**ACTA DE DILIGENCIAMIENTO DE ASEGURAMIENTO DE PRUEBAS**” y corresponden a “*Fólderes y documentos sueltos*” individualizados en el documento anexo a dicha acta²⁵.

4.2.3 Estas pruebas documentales fueron valoradas por la Administración en

²⁴ Sobre el tema, ver la sentencia del 15 de abril de 2010, radicado Nro. 16571 Acumulado, C.P. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas.

²⁵ Cfr. los folios 22 a 35 del c.a. Nro. 1.

conjunto con los otros medios de prueba que se recaudaron en el curso de la diligencia de registro y las razones que llevaron a la formación del convencimiento por parte de la DIAN, respecto de la omisión de ingresos en la que incurrió el demandante por el año 2003, fueron expuestos en el requerimiento especial y, con posterioridad, en la liquidación oficial de revisión.

4.2.4 De manera que, con la respuesta a dicho requerimiento especial y de manera posterior, con el recurso de reconsideración²⁶, la sociedad contribuyente contaba con la oportunidad no solo de desestimar su contenido, sino que, adicionalmente, podía aportar los medios de prueba que desvirtuaran las conclusiones expuestas por la Administración, pese a lo cual, no lo hizo, ni en sede administrativa ni jurisdiccional.

4.2.5 **Las pruebas testimoniales:** está probado que en el curso del registro realizado el 3 de marzo de 2004, los funcionarios comisionados para adelantar esta diligencia, previo a poner en conocimiento el contenido de los artículos 33 de la Constitución Política²⁷, 442 del Código Penal²⁸ y 266 y s.s. del Código de Procedimiento Penal procedieron a recibir el testimonio bajo la gravedad de juramento, de los señores Oswaldo Pérez Balvin [digitador de información], Luis Fredy Rincón González [Auxiliar Contable para INVER AGUA S.A.] y Luis Carlos

²⁶ **“ARTICULO 744. OPORTUNIDAD PARA ALLEGAR PRUEBAS AL EXPEDIENTE.** Para estimar el mérito de las pruebas, éstas deben obrar en el expediente, por alguna de las siguientes circunstancias: [...]

3. Haberse acompañado o solicitado en la respuesta al requerimiento especial o a su ampliación;

4. Haberse acompañado al memorial de recurso o pedido en éste; y

[...]

²⁷ “Nadie podrá ser obligado a declarar contra sí mismo o contra su cónyuge, compañero permanente o parientes dentro del cuarto grado de consanguinidad, segundo de afinidad o primero civil”.

²⁸ “Falso testimonio. El que en actuación judicial o administrativa, bajo la gravedad del juramento ante autoridad competente, falte a la verdad o la calle total o parcialmente, incurrirá en prisión de cuatro (4) a ocho (8) años”.



Flórez Ramírez [Revisor Fiscal Suplente de INVER AGUA S.A., entre otras sociedades].

4.2.6 Estas pruebas resultaban procedentes porque de acuerdo con el artículo 750 del ET²⁹, las informaciones suministradas por terceros son prueba testimonial.

4.2.7 Según esta norma, constituye prueba testimonial, entre otras, las informaciones rendidas por terceros, bajo juramento y ante funcionarios de la Administración Tributaria, relacionadas con obligaciones tributarias del contribuyente objeto de investigación.

4.2.8 La parte demandante afirmó que “[n]o consta en las diligencias de interrogatorio a testigos, cuál o cuáles funcionarios recibieron los testimonios o declaraciones juramentadas”³⁰.

Argumento que no es de recibo porque en las actas correspondientes consta que la declaración rendida por el señor Oswaldo Pérez Balvin fue recibida por el funcionario comisionado Oscar Diego Acosta y que las declaraciones de los señores Luis Fredy Rincón González y Luis Carlos Flórez Ramírez fueron recibidas por la funcionaria comisionada Adriana Bernal Martínez³¹.

4.2.9 Adicionalmente, la parte actora puso de presente que en el curso de la diligencia de testimonios no se citó al apoderado o representante del contribuyente, “lo cual hace inválidas o por lo menos no podrán ser apreciadas al momento de

²⁹ “Los hechos consignados en las declaraciones tributarias de terceros, en informaciones rendidas bajo juramento ante las oficinas de impuestos, o en escritos dirigidos a éstas, o en respuestas de éstos a requerimientos administrativos, relacionados con obligaciones tributarias del contribuyente, se tendrán como testimonio, sujeto a los principios de publicidad y contradicción de la prueba”.

³⁰ Cfr. el folio 16 del c.p.

³¹ Cfr. los folios 36 a 44 del c.a. Nro. 1.



decidir por falta de citación a la contraparte, que anula de plano la oportunidad de contradicción, que es vital al debido proceso y por ello es que se encuentran graves situaciones como: preguntas que se hacen con intimidación a los testigos y preguntas capciosas que llevan implícita la respuesta”³².

Respecto de este cargo, se recuerda que la diligencia de testimonio se surtió en el curso del registro previsto en el artículo 779-1 del ET, motivo por el cual, es entendible que no se le haya informado al representante legal ni al apoderado de la realización de la diligencia, lo que conduce a que en la recepción del testimonio recibido en el curso de la misma, este no haya intervenido.

Lo anterior no significa que se haya impedido el derecho de contradicción respecto de la prueba testimonial recibida en el curso de la diligencia de registro, porque la sociedad demandante conoció el contenido de las actas en las que reposaban los testimonios³³, pudo controvertir la veracidad de las afirmaciones hechas por los testigos ante los funcionarios de la Administración Tributaria y demostrar la veracidad de las cifras declaradas en el denuncia rentístico.

4.2.10 No es suficiente que la parte demandante manifieste reparos para que no se

³² Cfr. el folio 16 del c.p.

³³ En un caso similar al estudiado en esta oportunidad, en el que se recibieron testimonios en el curso de una diligencia de registro, la Sala, en la sentencia del 16 de octubre de 2014, radicado Nro. 18987, C.P. Carmen Teresa Ortiz de Rodríguez, expuso lo siguiente:

“[...] la prueba testimonial debe ser puesta en conocimiento de la parte que pueda verse afectada con la misma, a fin de que tenga la posibilidad de ejercer su derecho de defensa y de contradicción.

En este caso se encuentra demostrado que la prueba testimonial fue puesta en conocimiento del contribuyente con ocasión del requerimiento especial proferido y en la liquidación oficial de revisión practicada, ocasiones en que bien pudo manifestarse sobre su valoración como prueba a tener en cuenta en el proceso administrativo que se le adelantaba”.



tengan en cuenta o valoren los testimonios recibidos en el curso de la diligencia de registro practicada por la UAE - DIAN, porque, en todo caso, es necesario que aporte los medios de prueba que ratifiquen su decir.

4.2.11 Como en este caso no se aportaron elementos probatorios que desvirtúen la veracidad de las manifestaciones hechas por los testigos y que permitan evidenciar la supuesta intimidación de estos, es del caso darle pleno valor a cada una de las declaraciones recibidas por los funcionarios de la Administración.

4.2.12 Nótese que en el requerimiento especial, la Administración transcribió apartes de las declaraciones juramentadas de los señores Luis Carlos Flórez Ramírez y Luis Fredy Rincón González, luego de lo cual, concluyó que *“el señor LUIS CARLOS FLÓREZ confirma lo detectado y determinado en todos los documentos retenidos afirmando de esta manera que el contribuyente maneja la doble contabilidad”*³⁴ y que con las respuestas dadas por el señor Luis Fredy Rincón González *“se aprecia claramente que a través de los llamados “reembolsos”, se registran los ingresos por ventas no declaradas, ingresos que son manejados a través de la contabilidad denominada “AGUA CLARA”, ventas que fueron facturadas y sobre las cuales se cobro un IVA no pagado a la DIAN y que los informes diarios de ventas a nombre de INVERAGUA S.A. reportan las ventas parciales las cuales son declaradas”*³⁵.

4.2.13 Es decir, que estos medios de prueba reforzaron las conclusiones a las que llegó la Administración al analizar las pruebas documentales recaudadas en la diligencia de registro, que no fueron controvertidas ni desvirtuadas por la parte demandante, pese a contar con las etapas procesales para hacerlo, tanto en sede

³⁴ Cfr. los folios 33 a 34 del c.p.

³⁵ Cfr. el folio 34 del c.p.



administrativa como jurisdiccional.

4.2.14 Ahora bien, es cierto que en la resolución que decidió el recurso de reconsideración la Administración afirmó que la valoración de las pruebas “*fue determinada con base en la información recibida por la administración de sus propios revisores fiscales y auxiliares contables, que en las declaraciones bajo la gravedad de juramento **confesaron** la evasión de impuestos*”³⁶ (Negrilla de la Sala), pero, no por este hecho, de incurrirse en una imprecisión, al hablarse de confesión por parte de un tercero, es de recibo que la parte demandante pretenda restarle eficacia probatoria y validez a la prueba testimonial, máxime si se tiene en cuenta que en líneas atrás se dijo que el testimonio “*confirma lo detectado y determinado en todos los documentos retenidos*”³⁷.

4.2.15 Finalmente, debe aclarar la Sala que los argumentos explicativos del contribuyente, respecto de “*la figura*” utilizada y la aplicación de la misma por “*multitud de contribuyentes, en particular en esta actividad económica, incluso en los más prestigiosos centros comerciales y supermercados*”³⁸, no es admisible para obviar el fraude fiscal detectado por la Administración y mucho menos da lugar a que se aplique el derecho a la igualdad, porque la práctica generalizada de una figura o de mecanismos que conduzcan a conductas reprochables en el ámbito fiscal, no legitima la actuación del contribuyente.

4.2.16 En conclusión, la Sala advierte que la parte demandante tuvo la oportunidad de conocer y controvertir las pruebas documentales y testimoniales que fueron tenidas en cuenta por la DIAN en el curso del proceso administrativo adelantado por concepto del impuesto sobre la renta del año 2003, es decir, se le permitió el

³⁶ Cfr. el folio 93 del c.p.

³⁷ Cfr. el folio 90 del c.p.

³⁸ Cfr. el folio 18 del c.p.



legítimo derecho de defensa y de contradicción a la sociedad demandante.

Pruebas, que fueron debidamente recaudadas en el curso de la diligencia de registro ordenada mediante acto administrativo motivado en debida forma, sin que se advierta la indebida valoración a la que se refiere la parte demandante, razón por la cual, este cargo de ilegalidad no está llamado a prosperar.

5. La presunción de veracidad de la declaración privada y la carga de la prueba en materia tributaria

5.1 El artículo 746 del Estatuto Tributario prevé la presunción de veracidad de las declaraciones tributarias en los siguientes términos: “[s]e consideran ciertos los hechos consignados en las declaraciones tributarias, en las correcciones a las mismas o en las respuestas a requerimientos administrativos, siempre y cuando que sobre tales hechos, no se haya solicitado una comprobación especial, ni la ley la exija”.

5.2 La Sala ha precisado que esta norma “establece una presunción legal³⁹, pues el contribuyente no está exento de demostrar los hechos que expuso en las

³⁹ En cuanto a las presunciones el artículo 66 C.C. dice: “Se dice presumirse el hecho que se deduce de ciertos antecedentes o circunstancias conocidas.

Si estos antecedentes o circunstancias que dan motivo a la presunción son determinados por la ley, la presunción se llama legal. Se permitirá probar la no existencia del hecho que legalmente se presume, aunque sean ciertos los antecedentes o circunstancias de que lo infiere la ley, a menos que la ley misma rechace expresamente esta prueba, supuestos los antecedentes o circunstancias.

Si una cosa, según la expresión de la ley, se presume de derecho, se entiende que es inadmisibile la prueba contraria, supuestos los antecedentes o circunstancias.”



*declaraciones tributarias, en las correcciones a las declaraciones o en las respuestas a los requerimientos administrativos*⁴⁰.

5.3 Y ha dicho que *“la Administración puede desvirtuar los hechos declarados por el contribuyente, pues tiene la facultad de comprobar la certeza, veracidad o realidad de los hechos, datos y cifras consignados en las declaraciones privadas, debido a sus amplias facultades de fiscalización para asegurar el cumplimiento de las normas sustanciales, conforme lo prevé el artículo 684 del Estatuto Tributario*⁴¹.

5.4 En el caso concreto, se advierte que la declaración del impuesto sobre la renta del año 2003, presentada por la sociedad demandante el 18 de marzo de 2005, gozó de la presunción de legalidad hasta que la Administración Tributaria, en ejercicio de las facultades de fiscalización que le asisten, la desvirtuó con fundamento en las pruebas recaudas en debida forma, en el curso de la investigación administrativa adelantada, porque en esta etapa, es a la Administración la que le corresponde la carga de la prueba, para demostrar que las cifras declaradas, que la ley presumió como ciertas, en realidad no lo son.

En efecto, la DIAN probó que las cifras declaradas en el denuncia rentístico del año 2003, que en un principio se presumieron ciertas, más no indiscutibles, no correspondían a la realidad, porque se estableció que *“el contribuyente no incluyó la totalidad de los ingresos”* en el año 2003, *“utilizando evasión por ocultamiento”*.

5.5 Desvirtuada la presunción de veracidad de la declaración privada presentada

⁴⁰ Cfr. la sentencia del 1º de marzo de 2012, radicado Nro. 17568, C.P. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas, reiterada en la sentencia del 13 de agosto de 2015, radicado Nro. 20822, C.P. Martha Teresa Briceño de Valencia.

⁴¹ Cfr. la sentencia del 13 de agosto de 2015, radicado Nro. 20822, C.P. Martha Teresa Briceño de Valencia, en la que se citó la sentencia del 1º de marzo de 2012, radicado Nro. 17568, C.P. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas.

por la sociedad demandante por concepto del impuesto sobre la renta del año 2003, la carga de la prueba, en esta etapa, se invirtió de manera automática, correspondiéndole al contribuyente probar la improcedencia de la adición de ingresos planteada por la DIAN.

5.6 Al respecto, la Sala ha dicho que *“con fundamento en los artículos 746 y 684 del Estatuto Tributario y en razón de la presunción de veracidad de las declaraciones, la Administración tiene la carga de desvirtuar dicha presunción. No obstante, en ejercicio de la facultad de fiscalización que le otorga el ordenamiento jurídico, la carga probatoria se invierte automáticamente a cargo del contribuyente en dos eventos: cuando la DIAN solicita una comprobación especial o cuando la ley exige tal comprobación”*⁴².

5.7 En este orden de ideas, los argumentos expuestos por la parte demandante para justificar la inactividad probatoria, ya fuera aportando o solicitando las pruebas que en sede administrativa demostraran la veracidad de las cifras declaradas, carecen de sustento legal.

Por otra parte, se advierte que esa misma inactividad se hizo evidente en sede jurisdiccional, a pesar de que le correspondía la carga de la prueba para desvirtuar la presunción de legalidad de la que están investidos los actos administrativos⁴³.

5.8 En conclusión, a la parte demandante, en sede administrativa, le correspondía la carga de la prueba para demostrar la realidad de las cifras

⁴² Cfr. la sentencia del 13 de agosto de 2015, radicado Nro. 20822, C.P. Martha Teresa Briceño de Valencia, en la que se citó la sentencia del 18 de octubre de 2012, radicado Nro. 18329, C.P. Carmen Teresa Ortiz de Rodríguez.

⁴³ El artículo 66 del CCA disponía que *“[s]alvo norma expresa en contrario, los actos administrativos serán obligatorios mientras no hayan sido anulados o suspendidos por la jurisdicción en lo contencioso administrativo [...]”*



declaradas en el denuncia rentístico del año 2003 y en sede jurisdiccional para demostrar la ilegalidad de los actos administrativos demandados, por lo que este cargo de ilegalidad tampoco está llamado a prosperar.

5.9 Comoquiera que la parte demandante no desvirtuó la presunción de legalidad de los actos administrativos demandados, lo procedente es revocar la sentencia del Tribunal y, en su lugar, negar las pretensiones de la demanda.

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

FALLA

Primero: REVÓCASE la sentencia del cuatro (4) de octubre de dos mil doce (2012), proferida por el Tribunal Administrativo de San Andrés, Providencia y Santa Catalina En su lugar:

NIÉGANSE las pretensiones de la demanda.



Segundo: RECONÓCESE PERSONERÍA al doctor Augusto Fernando Rodríguez Rincón, como apoderado de la parte demandada, en los términos y para los fines del poder conferido que obra en el folio 197 del c.p.

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

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

MARTHA TERESA BRICEÑO DE VALENCIA
Presidenta de la Sección

HUGO FERNANDO BASTIDAS BÁRCENAS

ORGE OCTAVIO RAMÍREZ RAMÍREZ