

CONSEJO DE ESTADO
SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO
SECCION CUARTA

Consejera ponente: CARMEN TERESA ORTIZ DE RODRIGUEZ

Bogotá D. C., dieciséis (16) de octubre de dos mil catorce (2014)

Radicación número: 05001-23-31-000-2008-1575 01 (19847)
Actor: GRUPO JUNIN S.A
Demandado: DIRECCION DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES

FALLO

Procede la Sala a decidir el recurso de apelación interpuesto por la demandante contra la sentencia del 24 de julio de 2012 proferida por el Tribunal Administrativo de Antioquia, que negó las súplicas de la demanda¹.

ANTECEDENTES

El 18 de marzo de 2005 la sociedad GRUPO JUNIN S.A presentó la declaración del impuesto sobre la renta y complementarios, correspondiente al año gravable 2003, en la que liquidó un saldo a pagar de \$1.898.000².

Mediante Resolución N° 83 11001i0049 del 3 de marzo de 2004, la División de Fiscalización de la Administración Local de Impuestos de Medellín ordenó

¹ Folios 145 a 160 c. demanda

² Folio 669 c. 3 antecedentes

el registro al establecimiento de comercio ubicado en la Carrera 49 N° 52-141 segundo piso, de esa ciudad³.

Del análisis de los documentos obtenidos en la diligencia de registro realizada en la misma fecha y de las declaraciones juramentadas tomadas a terceros, la Administración concluyó que la actora omitió en la declaración de la vigencia fiscal 2003, ingresos obtenidos por ventas gravadas en cuantía de \$243.767.000 , sobre las cuales facturó y cobró el impuesto sobre las ventas que no fue declarado ni pagado a la Administración Tributaria Nacional, razón por la cual profirió el Requerimiento Especial N° 110632006000104 de 17 de octubre de 2006, en el que propuso modificar la declaración citada y liquidar las sanciones por extemporaneidad e inexactitud, de conformidad con lo establecido en los artículos 641 y 647 del Estatuto Tributario⁴.

Mediante escrito radicado el 23 de enero de 2007, la demandante respondió el requerimiento especial, argumentó que el poder reconocido a la Administración Tributaria no es ilimitado, que las funciones investigadoras y sancionadoras deben ejercerse dentro de los límites de equidad y justicia y que el aspecto probatorio adolece de vicios, dado el dudoso procedimiento para el recaudo de las pruebas⁵.

El 10 de julio de 2007, la División de Liquidación practicó la Liquidación Oficial de Revisión N° 11642007000026 mediante la cual modificó la declaración privada en la forma propuesta en el requerimiento especial, adicionó ingresos y determinó sanción por inexactitud⁶.

³ Folios 19 y 20 c. 1 antecedentes

⁴ Folios 681 a 694 c. 3 antecedentes

⁵ Folios 702 a 704 c. 3 antecedentes

⁶ Folios 771 a 791 c. 3 antecedentes

El 7 de septiembre de 2007, la actora presentó recurso de reconsideración contra la liquidación oficial de revisión⁷, acto que fue confirmado el 24 de junio de 2008 mediante la Resolución N° 110662008000009, notificada por edicto desfijado el 28 de julio de 2008.⁸.

LA DEMANDA

La actora, en ejercicio de la acción de nulidad y restablecimiento del derecho consagrada en el artículo 85 del Código Contencioso Administrativo, formuló las siguientes pretensiones⁹:

“Comendidamente solicito a su despacho se sirva decretar la nulidad de los siguientes actos administrativos, que procedo a individualizar concretamente, de conformidad con lo establecido en el artículo 138 del Código Contencioso Administrativo (modificado por el Decreto 2304 de 1989 artículo 24):

“... La liquidación Oficial de Revisión número 110642007000026 del día 10 de julio de 2007, mediante la cual la división de Liquidación de la Administración Local de Impuestos Nacionales de Medellín establece un mayor impuesto a cargo y la sanción por inexactitud.

...La resolución número 110662008000009 del día 24 de junio de 2008, mediante la cual la división 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...COMPLETAR”

Invocó como normas violadas las siguientes:

⁷ Folios 793 a 797 c. 3 antecedentes

⁸ Folios 808 a 832 c. 3 antecedentes

⁹ Folios 2 a 23 c. demanda

- Artículos 29 y 363 de la Constitución Política.
- Artículos 742, 745, 746 y 750 del Estatuto Tributario.
- Capítulo III del Título VI del Libro V del Estatuto Tributario.
- Artículos 194, 207, 214-2 y 226 a 228 del Código de Procedimiento Civil.

Para desarrollar el concepto de la violación propuso los siguientes cargos:

Sostuvo que se equivoca la Administración al considerar que el debido proceso solo es aplicable a la justicia penal y no a la administrativa, pretendiendo desconocer el efecto de los fallos constitucionales citados por el contribuyente, ya que en ambas ramas del derecho el funcionario tiene como deber aplicar justicia en forma imparcial.

Que el funcionario administrativo no puede olvidar que además de parte interesada, es justicia imparcial y debe obrar con rectitud y respeto a los principios constitucionales y legales.

Manifestó que a la actuación administrativa le es aplicable todo el Título I, del Libro I del Código Contencioso Administrativo, que determina en sus artículos 2º y 3º el objeto de la actuación administrativa y los principios de economía, celeridad, eficacia e imparcialidad, que deben orientarla.

Que no es cierto que por tratarse de un juicio administrativo, donde la actuación es rogada, le corresponda al contribuyente la carga de la prueba, deber que está en cabeza de la Administración, pues es al contribuyente al que le asiste la presunción de veracidad.

Que el poder de la Administración no es ilimitado y discrecional, especialmente en lo que hace referencia a las funciones investigadoras y sancionadoras, que deben ejercerse dentro de los límites de equidad y justicia, aplicando los principios de legalidad, publicidad e imparcialidad, con respeto al debido proceso.

Indicó que el contribuyente siempre ha informado que los supuestos ingresos imputados a la sociedad corresponden a personas del régimen simplificado, los que, en caso de no haberlos declarado, son los directos responsables por la irregularidad, por lo que la investigación se dirigió contra el sujeto pasivo equivocado.

Precisó que en los actos administrativos no se indicó como se llega a la conclusión de que hubo ocultamiento de ingresos por parte del contribuyente y mal manejo contable, sospechas que surgen del estudio preliminar que se abre a raíz de la denuncia de un tercero, anónimo, con base en la cual ordena el registro para evidenciar las ventas no contabilizadas, con una motivación tan amplia que puede devenir en falsa motivación.

Señaló que aunque el registro se realizó en la dirección señalada, no se precisó a quien se debía investigar y los testimonios se recibieron sin citar a la contraparte ; que la orden de registro se utilizó indebidamente para hacerla extensiva a otros contribuyentes no identificados en la resolución que la ordena, lo que evidencia que se trata de una resolución indeterminada y genérica, en la que se puede mezclar cualquier clase de información de diferentes contribuyentes, establecimientos de comercio o contabilidades.

Precisó que la DIAN le da plena prueba a unos documentos que escasamente llegan a la categoría de indicios; que las pruebas se deben apreciar en conjunto, de acuerdo con las reglas de la sana crítica, exponiendo racional y lógicamente el mérito que se asigne a cada una, analizando y conjugando los diversos elementos probatorios.

Que es falso que en la diligencia de registro haya tenido la oportunidad de rebatir las pruebas y que se incumplieron todos los parámetros procesales relacionados con los principios, etapas y requisitos de las mismas.

CONTESTACIÓN DE LA DEMANDA

La apoderada de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales DIAN, en escrito de contestación a la demanda, se opuso a las pretensiones de la misma¹⁰.

Expresó que la autoridad tributaria tiene amplias facultades de fiscalización e investigación, entre estas, la diligencia de registro consagrada en el artículo 779-1 del Estatuto Tributario, cuyo fin es recolectar documentos y pruebas contables del contribuyente o de terceros depositarios de los documentos de aquel y para asegurar las obtenidas.

Aseguró que la entidad no ha pretendido desconocer que el debido proceso debe presidir todas las actuaciones administrativas, pero que los principios del derecho penal no se pueden trasladar de manera inflexible, ni exigir una regulación integral y en detalle de los criterios para la imposición de las sanciones.

Afirmó que la diligencia de registro se adelantó indicando en forma sumaria las razones que la justificaban y que su motivación no obedeció al capricho de un funcionario sino a la denuncia presentada por un tercero, que fue debidamente valorada por el Comité de Denuncias de la entidad. Que la Corte Constitucional, en la sentencia C-505 de 1999, avaló la exequibilidad de la disposición que la consagra.

Sostuvo que, en desarrollo de la facultad de registro, la entidad puede tomar todas las medidas necesarias para evitar que las pruebas sean alteradas, ocultadas o destruidas, mediante su movilización y aseguramiento. Anotó, que los cruces de información, las inspecciones tributarias y contables, permiten recoger las pruebas y la información que decide poner a disposición el investigado.

¹⁰ Folios 108 a 125 c. demanda

Observó que la declaración de terceros se recibió con estricta observancia de los requisitos que las normas procedimentales exigen para su existencia, validez y eficacia y, por tanto, no puede decirse que por haberlas realizado en desarrollo de la operación de registro, el contribuyente estuviera sometido a coacción alguna.

Aseguró la apoderada de la entidad que en la actuación fiscalizadora se recopilaron suficientes elementos testimoniales y documentales que permitieron dar estricto cumplimiento a lo establecido en el artículo 742 del Estatuto Tributario, desvirtuando la presunción de veracidad que en principio cobijó el denuncia rentístico del año 2003.

Señaló que se demostró, en sede administrativa, que los estados de resultado mensuales denominados INVERSIONES JUNELLI LTDA., de los meses enero a junio de 2003 y de CONJUNIN 2003 para los meses de julio a diciembre del mismo año, recaudados con motivo del registro, corresponden a la realidad económica de la sociedad GRUPO JUNIN S.A. Manifestó que al hacer la valoración de las pruebas en su conjunto, apoyados en las reglas de la sana crítica, con las verificaciones, documentos y testimonios allegados al proceso, se pudo inferir que los ingresos registrados en los libros auxiliares de un establecimiento de comercio perteneciente a la sociedad actora, correspondían a ingresos omitidos por la misma.

En cuanto a la violación del debido proceso, precisó que en tanto en la diligencia de registro, como con ocasión del requerimiento especial y la liquidación oficial, se dio oportunidad para que la sociedad presentara y rebatiera las pruebas recogidas en la investigación, las que no fueron refutadas, pues solo se manifestó, de manera general y superficial, que las mismas fueron violatorias del debido proceso y, por lo tanto, nulas de pleno derecho.

LA SENTENCIA APELADA

Mediante sentencia del 24 de julio de 2012¹¹, el Tribunal Administrativo de Antioquia, Sala Cuarta de Decisión, negó las pretensiones de la demanda.

Para el a-quo, la parte demandante presentó un concepto de violación genérico, sin precisar de qué manera se incurrió en vulneración de cada una de las disposiciones citadas. Indicó que las inconformidades propuestas hacen referencia a la violación al debido proceso por falta de investigación al aspecto que favorece al contribuyente, falta de aplicación de lo previsto en el artículo 745 del Estatuto Tributario, indebida notificación para efectos del recaudo de medios de prueba y oportunidad para ejercer el derecho de contradicción de la prueba.

Como fundamento de la decisión, expuso que la Administración de Impuestos de Medellín adelantó la investigación tributaria haciendo uso de las facultades consagradas en el artículo 779-1 del Estatuto Tributario, adicionado por el artículo 2° de la Ley 383 de 1997.

Que la Corte Constitucional, mediante la sentencia C-550 de julio 14 de 1999, declaró exequible los incisos primero y segundo del artículo 2° de la Ley 383 de 1997, señalando que el registro corresponde a una manifestación del poder tributario, un mecanismo que le permite a la DIAN verificar la veracidad de la declaración tributaria y que puede adelantarse por funcionarios administrativos.

Que, asimismo, el Consejo de Estado señaló¹² que el registro constituye un medio de prueba, como facultad de la autoridad administradora y recaudadora de los impuestos, para la correcta determinación de los tributos e imposición de la sanciones y por tanto cualquier controversia que se suscite en torno a su decreto y práctica, puede ser alegada en las etapas que se adelanten en la actuación administrativa, con lo que se garantiza el derecho de defensa y el debido proceso.

¹¹ Folios 145 a 160 C. demanda

¹² Sentencia de 29 de mayo de 2003, Rad. 13711, C. P. Dr. Germán Ayala Mantilla.

Afirmó el Tribunal que el registro fue ordenado por el funcionario competente, que señaló específicamente el objeto de la diligencia; observó que el contribuyente debió alegar y probar, durante el desarrollo del proceso, los aspectos favorables que considera que la Administración debió investigar.

Expresó que la Administración encontró prueba suficiente del incumplimiento de las obligaciones tributarias para iniciar el proceso a la sociedad y desvirtuar la presunción de veracidad de la declaración. que no se violó el debido proceso por falta de aplicación de lo previsto en el artículo 745 del Estatuto Tributario, porque, en este caso, no se presentó ninguna duda probatoria que debiera resolverse a favor del administrado; por el contrario, se encontraron pruebas suficientes que permitieron tener por acreditados los hechos materia de investigación.

Que no se incurrió en violación del derecho de defensa y de contradicción, con respecto a la práctica de la prueba testimonial, ya que en la diligencia de registro la DIAN podía obtener todas las pruebas que le permitan verificar la veracidad de la declaración tributaria y de la conducta del contribuyente.

Precisó que para adelantar el registro y asegurar las pruebas no se exige la presencia directa del contribuyente con apoderado judicial; que la diligencia se realiza con la persona que se encuentre en el lugar, a quien se le notifica el acto y, en este caso, la resolución que ordenó el registro se notificó a la señora Martha Cecilia Isaza.

Señaló que todos los documentos recaudados en la diligencia de registro constituyen medios de prueba que le permitieron a la entidad desvirtuar la presunción de veracidad de la declaración del contribuyente.

Consideró que el contribuyente tuvo oportunidad, durante todo el proceso, para ejercer el derecho de contradicción; que los medios de prueba estuvieron a su

disposición para desvirtuarlos; que pudo solicitar la práctica de otras pruebas y que, revisados los antecedentes administrativos, confrontados con las normas invocadas por la parte demandante, no se encuentra probada la violación al debido proceso consagrado en el artículo 29 de la Constitución Política ni se incurrió en vulneración de los artículos 742, 745, 746 y 750 del Estatuto Tributario.

Respecto de la violación del artículo 363 de la Constitución Política, aseveró que la Administración obró con equidad y eficiencia, ya que no hizo cosa distinta que emplear su competencia para investigar a un contribuyente, utilizando todos sus poderes y facultades de fiscalización.

Recordó que el acto de registro es un acto de trámite y un medio probatorio que se sujetó a lo previsto en el artículo 779-1 del Estatuto Tributario, y que los vicios o causales de nulidad se deben interponer contra el acto definitivo y no contra los actos de trámite.

Manifestó que la alegada violación del Capítulo III, del Título VI, del Libro V, del C.C.A. es tan genérica, que no permite establecer cuales son las normas violadas y cual es el concepto de la violación. Aseguró que no se probó la violación de los artículos 194, 207, 214, 226, 227 y 228 del Código de Procedimiento Civil.

Consideró que no se probó el vicio de falsa motivación, porque el demandante no expresó cual es la norma transgredida que exige la presencia de apoderado judicial en la diligencia de registro y, en cuanto a la oportunidad de controvertir las pruebas, el contribuyente lo pudo hacer durante todo el trámite del proceso administrativo.

En cuanto a la violación de los artículos 29 y 362 de la Constitución Política, 194 a 228 del Código de Procedimiento Civil y 746 del Estatuto Tributario, indicó que las normas fueron confrontadas con los cargos anteriores y la presunción de veracidad puede ser desvirtuada por la Administración dentro del proceso de determinación del tributo.

Concluyó que la administración analizó la prueba con ponderación, de acuerdo con las reglas de la sana crítica, lo que le permitió tener por probados los hechos investigados; que no se observa ninguna duda probatoria que deba resolverse a favor del contribuyente y que la parte demandante no acreditó la violación de ninguna de las normas invocadas en la demanda.

RECURSO DE APELACIÓN

Inconforme con la decisión de primera instancia, la demandante interpuso recurso de apelación¹³, alegando que se desconocieron los verdaderos fundamentos de la demanda.

Aseguró que nuestro sistema jurídico establece la presunción de veracidad de las declaraciones tributarias y la DIAN tiene que fundarse en hechos probados en forma legal, con respeto a las ritualidades propias de cada medio probatorio para adoptar sus decisiones.

Adujo que no se puede desconocer que las dudas probatorias se resuelven a favor del contribuyente y no le corresponde a este el recaudo de las pruebas; que por el contrario, si se alega que las pruebas adolecen de vicios, la entidad las debe depurar y no se le puede invertir la carga de la prueba al contribuyente con falsas o ilegales pruebas.

Sostuvo que le corresponde a la jurisdicción contenciosa, resolver si los medios probatorios que pretende hacer valer la entidad fueron válida y legalmente practicados para desvirtuar la presunción de veracidad que favorece al contribuyente, teniendo en cuenta que el registro no es un medio de prueba, sino una diligencia de aseguramiento de las pruebas recaudadas, por lo cual debe examinarse cada uno de los medios de prueba invocados por la entidad para

¹³ Folios 162 a 169 c. demanda

determinar si adolecen de algún vicio de nulidad en cuanto a su recaudo y valoración.

Alegó que no es el contribuyente el que tiene la carga de desvirtuar la presunción de legalidad de los actos administrativos proferidos por la entidad pública; que, por el contrario, le corresponde a la Administración tributaria la carga probatoria de desvirtuar la presunción de veracidad que reviste a las declaraciones tributarias.

Consideró extraño que se le repita que no aprovechó la vía gubernativa para hacer valer los medios de prueba que le favorecían, porque es la entidad pública la que debió aprovechar la vía gubernativa para depurar los vicios de nulidad de los diferentes medios de prueba que pretende hacer valer, continuando vigente la presunción de veracidad y sin invertir la carga de la prueba.

En relación con la prueba documental, advirtió que se le da el valor de plena prueba a unos informes que, a lo sumo, llegan a la categoría de indicios, sin explicar por qué se aceptan como pruebas en contra del contribuyente una serie de documentos o cifras que podían ser atribuidos a otras empresa involucradas en la diligencia de registro.

Sobre los testimonios, anotó que no pueden ser inundados de preguntas capciosas como las que figuran en el expediente, que insinúan la respuesta al interrogado, o está plagado de respuestas asertivas y sin que el contribuyente haya tenido la oportunidad procesal para contrainterrogar.

Alegó que solo el representante legal de la parte puede confesar y que el revisor fiscal no tiene la representación legal de la compañía, como parece entenderlo la Administración.

ALEGATOS DE CONCLUSIÓN

La **demandante** reiteró los argumentos del recurso de apelación¹⁴.

La **demandada** invocó los argumentos de la contestación de la demanda y adicionó argumentos sobre la presunción de legalidad y veracidad de las declaraciones tributarias y de los medios probatorios, con fundamento en el artículo 746 del Estatuto Tributario. Expresó que en los términos del artículo 74 del Código de Comercio, cuando el contribuyente lleva doble contabilidad, tal hecho se tiene como prueba en su contra, puesto que incurrió en fraude al fisco.¹⁵

El Ministerio Público no observó irregularidad en la expedición de la resolución que ordenó la diligencia de registro; en su criterio, la Administración no se extralimitó en sus facultades legales ni en el objeto de la diligencia. Para el Procurador no hay duda de que los medios probatorios en los que se basó la Administración son válidos y legales y, por tal razón, correspondía al contribuyente desvirtuar la glosa, actuando en todas las etapas del proceso administrativo, aportando o solicitando pruebas que demostraran lo contrario a lo hallado y concluido por la DIAN.

CONSIDERACIONES DE LA SALA

En los términos del recurso de apelación interpuesto por la parte demandante, la Sala decidirá si son nulos los actos administrativos por medio de los cuales la Administración de Impuestos de Medellín modificó la declaración del impuesto sobre la renta y complementarios presentada por la sociedad GRUPO JUNIN S.A. por el año gravable 2003.

¹⁴ Folios 177 a 181 C. demanda

¹⁵ Folios 187 a 193 c. demanda

De la diligencia de registro

En desarrollo de la facultad constitucional de inspección, vigilancia e intervención para efectos tributarios¹⁶, el Estatuto Tributario, en el artículo 684, permite:

“ARTICULO 684. FACULTADES DE FISCALIZACIÓN E INVESTIGACIÓN. La Administración Tributaria tiene amplias facultades de fiscalización e investigación para asegurar el efectivo cumplimiento de las normas sustanciales.

Para tal efecto podrá:

- a. Verificar la exactitud de las declaraciones u otros informes, cuando lo considere necesario.*
- b. Adelantar las investigaciones que estime convenientes para establecer la ocurrencia de hechos generadores de obligaciones tributarias, no declarados.*
- c. Citar o requerir al contribuyente o a terceros para que rindan informes o contesten interrogatorios.*
- d. Exigir del contribuyente o de terceros la presentación de documentos que registren sus operaciones cuando unos u otros estén obligados a llevar libros registrados.*
- e. Ordenar la exhibición y examen parcial de los libros, comprobantes y documentos, tanto del contribuyente como de terceros, legalmente obligados a llevar contabilidad.*
- f. En general, efectuar todas las diligencias necesarias para la correcta y oportuna determinación de los impuestos, facilitando al contribuyente la aclaración de toda duda u omisión que conduzca a una correcta determinación.”*

A su turno el artículo 779-1 ib. establece como uno de los medios de prueba para que la DIAN adelante sus investigaciones, la diligencia de registro. La norma en cita prevé:

“Art. 779-1 E.T. “Facultades de Registro- La Dirección de Impuestos y Aduanas nacionales podrá ordenar mediante resolución motivada, el registro de oficinas, establecimientos comerciales, industriales o de servicios y demás

¹⁶ CONSTITUCIÓN POLÍTICA. “Artículo 15. (...)”

Para efectos tributarios o judiciales y para los casos de inspección, vigilancia e intervención del Estado podrá exigirse la presentación de libros de contabilidad y demás documentos privados, en los términos que señale la ley.”

locales el contribuyente o responsable, o de terceros depositarios de sus documentos contables o sus archivos, siempre que no coincida con su casa de habitación, en el caso de personas naturales. En desarrollo de las facultades establecidas en el inciso anterior, la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales podrá tomar las medidas necesarias para evitar que las pruebas obtenidas sean alteradas, ocultadas o destruidas, mediante su inmovilización y aseguramiento

(. . .)

Parágrafo 1 ° La competencia para ordenar el registro y aseguramiento de que trata el presente artículo, corresponde al Administrador de Impuestos y Aduanas Nacionales y al Subdirector de Fiscalización de la dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales. Esta competencia es indelegable.

Parágrafo 2°.La providencia que ordena el registro de que trata el presente artículo, será notificada en el momento de practicarse la diligencia a quien se encuentre en e/lugar, y contra la misma no procede recurso alguno".

En cuanto a la naturaleza del acto que ordena el registro, como lo recordó el Tribunal en el fallo recurrido, la resolución que ordena esta diligencia es un acto de trámite, mediante el cual se impulsa el proceso de fiscalización y sirve para tomar la decisión final. Se trata de un acto administrativo, no recurrible, que no puede ser objeto de control en la vía jurisdiccional, como concluyó la Corte Constitucional en la Sentencia C-505 de 2009¹⁷, al estudiar la constitucionalidad del artículo 779-1 del Estatuto Tributario:

*“es razonable que no existan recursos contra la decisión de ordenar el registro, como quiera que este acto administrativo es de carácter preparatorio cautelar, esto **es un acto de trámite o instrumental que se constituye en un presupuesto importante para la decisión final que debe adoptar la administración.** Así pues, esta declaración de voluntad administrativa está inserta en el procedimiento que adelanta la DIAN, por lo que sólo se dirige a preparar que el acto definitivo y final se*

¹⁷ Corte Constitucional, sentencia de constitucionalidad C 505 de 1999, expediente D-2278, M.P. Alejandro Martínez Caballero.

dicte dentro de los parámetros legal y constitucionalmente determinados, el cual por su propia naturaleza no es impugnable.” (Se resalta).

La facultad de registro consiste en la potestad que tiene la DIAN para decretar la inspección de las oficinas, establecimientos comerciales, industriales o de servicios del contribuyente o responsable, o de terceros depositarios de sus archivos, siempre que, para el caso de las personas naturales, no coincida con su casa de habitación. El fin de este medio probatorio es evitar que las pruebas sean alteradas, ocultadas o destruidas¹⁸.

Como lo ha señalado la Sala¹⁹, *“Al efectuar el registro, los funcionarios comisionados disponen de este mecanismo legal para adelantar las investigaciones que conduzcan a establecer la realidad de los valores declarados por el contribuyente, protegiendo siempre los derechos y garantías constitucionales de los administrados”.*

En el caso concreto, la División de Fiscalización de la Administración de Impuestos de Medellín ordenó, mediante 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.

En la resolución que ordenó la diligencia de registro se expusieron las razones de la misma; se indicó que la Administración había realizado un análisis preliminar que hacía necesario practicarla para establecer el cumplimiento correcto de las obligaciones tributarias, constatar la realidad económica y tributaria del contribuyente o contribuyentes que resultaran involucrados y obtener las pruebas necesarias para iniciar el proceso administrativo tributario.

¹⁸Sentencia de 10 de septiembre de 2012. Rad. 196000 C.P DR. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas

¹⁹ Sentencia de 11 de octubre de 2012. Rad. 18559. C.P Dra. Carmen Teresa Ortiz de Rodríguez

Para la Sala, estos hechos justifican suficientemente el haber ordenado la diligencia, toda vez que, conforme lo señala el artículo 684 del Estatuto Tributario, cuando la Administración tenga conocimiento de un hecho que constituye una posible inexactitud, se encuentra facultada para realizar las diligencias necesarias a fin de establecer el cumplimiento de la obligación tributaria.

Para la Sala²⁰ *“No 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”*.

La demandante siempre ha cuestionado la diligencia de registro y las pruebas allegadas al proceso administrativo con ocasión de la misma, y ha puesto en duda la práctica de la prueba y la validez de los documentos y testimonios recaudados y recibidos por los funcionarios en esa oportunidad.

En la diligencia de registro adelantada en el domicilio de la sociedad actora, los funcionarios comisionados aseguraron documentos²¹ y recibieron declaraciones juramentadas tomadas a terceros²², que llevaron a la administración tributaria a concluir que el contribuyente GRUPO JUNIN S.A. no había declarado la totalidad de los ingresos durante el periodo gravable. Los documentos, que fueron agrupados por carpetas, contenían informes, resultados, movimientos de egresos, ingresos y reembolsos, entre otros y fueron puestos a buen resguardo, como consta en el acta que de la diligencia se levantó.

Las declaraciones rendidas bajo la gravedad de juramento por los señores Luis Fredy Rincón González, Oswaldo Pérez Balvin y Luis Carlos Flórez

²⁰ Sentencia de 26 de febrero de 2014. Rad.19090. C.P Dr. Jorge Octavio Ramírez Ramírez

²¹Folios 21 a 33 c. 1 antecedentes

²²Folios 35 a 50 c. 1 antecedentes

Ramírez, estuvieron precedidas de la lectura de los artículos 442 del Código Penal, relacionado con las conductas que tipifican el falso testimonio y de las amonestaciones indicadas en los artículos 282 y siguientes del Código de Procedimiento Penal y 33 de la Constitución Política²³.

Aunque el artículo 779-1, antes transcrito, faculta expresamente a los funcionarios que lleven a cabo la diligencia de registro para tomar las medidas necesarias tendientes a evitar el ocultamiento o destrucción de las posibles pruebas, mediante su inmovilización o aseguramiento, no describe un procedimiento puntual sobre la forma de practicar la diligencia. No obstante, el secuestro de documentos cumple ese cometido y constituye una medida necesaria para preservar las evidencias recogidas en la diligencia.

Del análisis de los documentos obtenidos en la diligencia de registro realizada el 3 de marzo de 2004 y de las declaraciones juramentadas tomadas a terceros, la Administración llegó al convencimiento de que la actora omitió declarar en su denuncia rentística la totalidad de los ingresos obtenidos durante la vigencia fiscal 2003 y que cobró un impuesto sobre las ventas que no fue declarado ni pagado a la Administración Tributaria Nacional, razón por la cual profirió el requerimiento especial en el que planteó la modificación de la declaración y la imposición de las sanciones por extemporaneidad e inexactitud, de conformidad con lo establecido en los artículos 641 y 647 del Estatuto Tributario.

Pese a que la sociedad dio respuesta al requerimiento especial y con ocasión de la práctica de la liquidación oficial de revisión que le fue notificada, interpuso el recurso de reconsideración que contra la liquidación procedía, en ninguna de esas oportunidades procesales alegó inconformidad alguna frente a las pruebas obtenidas en la diligencia de registro, pues centró su discusión en la validez de la diligencia.

²³ Folios 35 a 50 C. 1 antecedentes

De lo hasta aquí expuesto, la Sala no vislumbra la vulneración de los derechos fundamentales, alegada por la demandante.

Ahora bien, en cuanto a los testimonios recibidos en desarrollo de la diligencia de registro, se debe señalar que conforme con el artículo 750 del Estatuto Tributario, los hechos consignados en informaciones rendidas bajo juramento ante las oficinas de impuestos, se tendrán como testimonios sujetos a los principios de publicidad y contradicción de la prueba.

En ese sentido, 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 .

En lo que respecta a la presunción de veracidad de la declaración y la carga de la prueba, el artículo 746 del Estatuto Tributario establece:

“Se consideran ciertos los hechos consignados en las declaraciones tributarias, en las correcciones a las mismas o en las respuestas o requerimientos administrativos, siempre y cuando que sobre tales hechos, no se haya solicitado una comprobación especial, ni la ley la exija”

De la disposición en cita se desprende que, evidentemente, las declaraciones tributarias están cobijadas por la presunción de veracidad, presunción legal que puede ser desvirtuada, lo que hizo la Administración en los actos administrativos, con fundamento en las pruebas recaudadas en la

investigación que adelantó y de las que concluyó que el contribuyente había omitido declarar la totalidad de los ingresos recibidos en la vigencia fiscal 2003.

En consecuencia, el denuncia rentístico quedó desprovisto de la presunción de veracidad que lo cobijaba, a que hace referencia la apelante y, por lo tanto, la carga de la prueba no recaía ya sobre la Administración, sino sobre la contribuyente, con el fin de desvirtuar las glosas efectuadas en los actos administrativos.

Sobre las pruebas en las que la Administración fundamentó su actuación la actora nunca se pronunció, pues siempre su cuestionamiento se encaminó a tachar de ilegal la diligencia de registro.

Lo anterior evidencia que la demandante no asumió la carga de la prueba que la misma norma citada le impone, carga que por efectos de los planteamientos de la Administración se invirtió automáticamente y quedó en cabeza suya, debiendo proceder a rebatir los reparos hechos por la entidad a su declaración, con respaldo, a su vez, en las pruebas que demostraran que el ente oficial no tenía razón en las glosas propuestas en el requerimiento especial y confirmadas en la liquidación de revisión practicada.

Entonces, el planteamiento apropiado para el presente debate no es si la DIAN desvirtuó la presunción de veracidad de la declaración, como erróneamente afirma la apelante sino, si el GRUPO JUNIN S.A. demostró que sus ingresos reales fueron los efectivamente declarados.

Lo anterior indica que no se vulneró el derecho al debido proceso, ni el derecho de defensa de la demandante, pues la entidad demandada adelantó la actuación conforme con las normas constitucionales y legales.

Por lo anteriormente señalado, la Sala considera que los actos administrativos demandados se ajustaron a las disposiciones legales, como lo dispuso el *a-quo*, y en consecuencia, confirmará la sentencia apelada.

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

FALLA

Primero: CONFÍRMASE la sentencia del sentencia del 24 de julio de 2012 proferida por el Tribunal Administrativo de Antioquia, dentro de la acción de nulidad y restablecimiento del derecho instaurada por el GRUPO JUNIN S.A., contra la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales DIAN.

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

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

JORGE OCTAVIO RAMIREZ RAMIREZ
BARCENAS
Presidente

HUGO FERNANDO BASTIDAS



**MARTHA TERESA BRICEÑO DE VALENCIA
RODRÍGUEZ**

CARMEN TERESA ORTIZ DE