



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

**CONSEJERO PONENTE: WILSON RAMOS GIRÓN**

**Bogotá D.C., seis (06) de marzo de dos mil veinticinco (2025)**

**Referencia:** Nulidad y restablecimiento del derecho  
**Radicación:** 17001-23-33-000-2018-00123-02 (27677)  
Acumulados:  
2018-00345-00; 2018-00337-00; 2018-00307-00;  
2018-00305-00; 2018-00317-00; y 2018-00346-00<sup>1</sup>  
**Demandante:** Amparo Montes de Zuluaga  
**Demandada:** DIAN  
**Temas:** Renta 2014 e IVA cuatrimestres 1 a 3 de 2014 y 2015. Diligencia de registro. Valoración probatoria.

**SENTENCIA DE SEGUNDA INSTANCIA**

La Sala decide el recurso de apelación<sup>2</sup> interpuesto por la demandante contra la sentencia del 18 de noviembre de 2022, proferida por el Tribunal Administrativo de Caldas, que decidió<sup>3</sup>:

Primero: Negar las pretensiones que dentro del medio de control de nulidad y restablecimiento del derecho que presentó la señora Amparo Montes de Zuluaga contra la DIAN, dentro de los procesos con radicados 17 001 23 33 000 2018 00123, 17 001 33 06 2018 00346 00, 17 001 33 04 2018 00317 00, 17 001 33 07 2018 00305 00, 17 001 33 01 2018 00307 00, 17 001 33 39 2018 00337 00 y 17 001 33 39 2018 00345 acumulados.

Segundo: Sin condena en costas.

**ANTECEDENTES**

**Actuación administrativa**

Mediante Liquidación Oficial de Revisión 102412017000012 del 18 de abril de 2017 la DIAN modificó la declaración del impuesto sobre la renta del año 2014, presentada por Amparo Montes de Zuluaga<sup>4</sup>, para adicionar ingresos brutos operacionales, ingresos brutos no operacionales e imponer sanción por inexactitud -100%-<sup>5</sup>. Acto confirmado en reconsideración por la Resolución 102362017000002 del 30 de octubre de 2017.<sup>6</sup>

Concordantemente, con sustento en las pruebas recaudadas en la misma diligencia de registro, en relación con el impuesto sobre las ventas, profirió los siguientes actos de modificación para adicionar ingresos por operaciones gravadas e imponer sanción por inexactitud -100%-.

<sup>1</sup> Por auto del 12 de julio de 2019, el tribunal ordenó la acumulación de estos procesos al 17001-23-33-000-2018-00123-00. SAMAI CE. Índice 2. ED\_EXPEDIENTE\_001CDNO1201800123(.pdf) NroActua 2. ff.173 a 177.

<sup>2</sup> Ingresó al despacho el 12 de mayo de 2023. SAMAI CE, índice 3.

<sup>3</sup> SAMAI CE. Índice 2. ED\_SENTENCIA\_043SENTENCIA(.pdf) NroActua 2. p.27.

<sup>4</sup> Con actividad comercial 4752: «comercio al por mayor de artículos de ferretería, pinturas y productos de vidrio en establecimientos especializados».

<sup>5</sup> La demandante no cuestionó los ingresos brutos no operacionales ni la sanción por inexactitud.

<sup>6</sup> Expediente 2018-00123-00. SAMAI CE. Índice 2. ED\_EXPEDIENTE\_002CDNO2201800123(.pdf) NroActua 2. ff.104 a 106 y 132 a 140.



**Declaraciones**

2014-01<sup>7</sup>  
2014-02<sup>8</sup>  
2014-03<sup>9</sup>  
2015-01<sup>10</sup>  
2015-02<sup>11</sup>  
2015-03<sup>12</sup>

**Liquidaciones oficiales de revisión**

102412017000006 (abril 20 de 2017)  
102412017000007 (abril 20 de 2017)  
102412017000008 (abril 20 de 2017)  
102412017000011 (abril 19 de 2017)  
102412017000010 (abril 19 de 2017)  
102412017000009 (abril 19 de 2017)

**Resoluciones confirmatorias**

102362018000002 (febrero 26 de 2018)  
102362018000003 (febrero 26 de 2018)  
102362018000004 (febrero 26 de 2018)  
102362018000005 (febrero 26 de 2018)  
102362018000006 (febrero 26 de 2018)  
102362018000007 (febrero 26 de 2018)

**Demanda**

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

2018-123 (Renta 2014)<sup>13</sup>

- Principales

Se declare la nulidad de la Liquidación Oficial de Revisión No. 102412017000012 del 18/abr/2017.  
Se declare la nulidad de la Resolución Recurso de Reconsideración No. 102362018000002 del 30/oct/2017.

Que a título de restablecimiento del derecho, se declare la firmeza de la declaración privada del impuesto sobre la renta y complementarios asociada al año gravable 2014 y en consecuencia, se declare que mi prohijada no está obligada a pagar suma alguna por concepto de las obligaciones determinadas en los actos demandados.

Condenar en costas procesales y agencias en derecho a la entidad demandada.

- Subsidiarias

Se reconozca los costos estimados o presuntos de conformidad conforme lo ordena el artículo 82 del Estatuto Tributario.

2018-00345 (IVA cuatrimestre 1/2014)<sup>14</sup>

Se declare la nulidad de la Liquidación Oficial de Revisión No. 102412017000006 del 20/abr/2017.  
Se declare la nulidad de la Resolución Recurso de Reconsideración No. 102362018000002 del 26/feb/2018.

Que a título de restablecimiento del derecho, se declare la firmeza de la declaración privada del impuesto sobre las ventas (2014-1), y en consecuencia, se declare que mi prohijada no está obligada a pagar suma alguna por concepto de las obligaciones determinadas en los actos demandados.

Condenar en costas procesales y agencias en derecho a la entidad demandada.

2018-00337 (IVA cuatrimestre 2/2014)<sup>15</sup>

Se declare la nulidad de la Liquidación Oficial de Revisión No. 102412017000007 del 20/abr/2017.  
Se declare la nulidad de la Resolución Recurso de Reconsideración No. 102362018000003 del 26/feb/2018.

Que a título de restablecimiento del derecho, se declare la firmeza de la declaración privada del impuesto sobre las ventas (2014-2), y en consecuencia, se declare que mi prohijada no está obligada a pagar suma alguna por concepto de las obligaciones determinadas en los actos demandados.

Condenar en costas procesales y agencias en derecho a la entidad demandada.

2018-00307 (IVA cuatrimestre 3/2014)<sup>16</sup>

Se declare la nulidad de la Liquidación Oficial de Revisión No. 102412017000008 del 20/abr/2017.  
Se declare la nulidad de la Resolución Recurso de Reconsideración No. 102362018000004 del 26/feb/2018.

Que a título de restablecimiento del derecho, se declare la firmeza de la declaración privada del impuesto sobre las ventas (2014-3), y en consecuencia, se declare que mi prohijada no está obligada a pagar suma alguna por concepto de las obligaciones determinadas en los actos demandados.

Condenar en costas procesales y agencias en derecho a la entidad demandada.

<sup>7</sup> Expediente 2018-00345-00. SAMAI CE. Índice 2. ED\_EXPEDIENTE\_009CDNO1201800345(.pdf) NroActua 2. ff.165 a 177 y 205 a 210.  
<sup>8</sup> Expediente 2018-00337-00. SAMAI CE. Índice 2. ED\_EXPEDIENTE\_003CDNO1201800337(.pdf) NroActua 2. ff.150 a 162 y 188 a 195.  
<sup>9</sup> Expediente 2018-00307-00. SAMAI CE. Índice 2. ED\_EXPEDIENTE\_004CDNO1201800307(.pdf) NroActua 2. ff.11 a 23 y 25 a 32.  
<sup>10</sup> Expediente 2018-00305-00. SAMAI CE. Índice 2. ED\_EXPEDIENTE\_006CDNO2201800305(.pdf) NroActua 2. ff.75 a 87 y 113 a 120.  
<sup>11</sup> Expediente 2018-00317-00. SAMAI CE. Índice 2. ED\_EXPEDIENTE\_008CDNO1201800317(.pdf) NroActua 2. ff.146 a 158 y 184 a 191.  
<sup>12</sup> Expediente 2018-00346-00. SAMAI CE. Índice 2. ED\_EXPEDIENTE\_007CDNO1201800346(.pdf) NroActua 2. ff.148 a 160 y 186 a 193.  
<sup>13</sup> SAMAI CE, Índice 2. ED\_EXPEDIENTE\_002CDNO2201800123(.pdf) NroActua 2. f.86.  
<sup>14</sup> SAMAI CE, Índice 2. ED\_EXPEDIENTE\_009CDNO1201800345(.pdf) NroActua 2. f.225.  
<sup>15</sup> SAMAI CE, Índice 2. ED\_EXPEDIENTE\_003CDNO1201800337(.pdf) NroActua 2. f.208.  
<sup>16</sup> SAMAI CE, Índice 2. ED\_EXPEDIENTE\_004CDNO1201800307(.pdf) NroActua 2. f.75.



2018-00305 (IVA cuatrimestre 1/2015)<sup>17</sup>

Se declare la nulidad de la Liquidación Oficial de Revisión No. 102412017000011 del 19/abr/2017.  
Se declare la nulidad de la Resolución Recurso de Reconsideración No. 102362018000005 del 26/feb/2018.  
Que a título de restablecimiento del derecho, se declare la firmeza de la declaración privada del impuesto sobre las ventas (2015-1), y en consecuencia, se declare que mi prohijada no está obligada a pagar suma alguna por concepto de las obligaciones determinadas en los actos demandados.  
Condenar en costas procesales y agencias en derecho a la entidad demandada.

2018-00317 (IVA cuatrimestre 2/2015)<sup>18</sup>

Se declare la nulidad de la Liquidación Oficial de Revisión No. 102412017000010 del 19/abr/2017.  
Se declare la nulidad de la Resolución Recurso de Reconsideración No. 102362018000006 del 26/feb/2018.  
Que a título de restablecimiento del derecho, se declare la firmeza de la declaración privada del impuesto sobre las ventas (2015-2), y en consecuencia, se declare que mi prohijada no está obligada a pagar suma alguna por concepto de las obligaciones determinadas en los actos demandados.  
Condenar en costas procesales y agencias en derecho a la entidad demandada.

2018-00346 (IVA cuatrimestre 3/2015)<sup>19</sup>

Se declare la nulidad de la Liquidación Oficial de Revisión No. 102412017000009 del 19/abr/2017.  
Se declare la nulidad de la Resolución Recurso de Reconsideración No. 102362018000007 del 26/feb/2018.  
Que a título de restablecimiento del derecho, se declare la firmeza de la declaración privada del impuesto sobre las ventas (2015-3), y en consecuencia, se declare que mi prohijada no está obligada a pagar suma alguna por concepto de las obligaciones determinadas en los actos demandados.  
Condenar en costas procesales y agencias en derecho a la entidad demandada.

Invocó como vulnerados los artículos 29, 33, 95.9 y 206 de la CP (Constitución Política); 26, 82, 683, 730, 742, 745 y 779-1 del ET (Estatuto Tributario); 3, 42, 137 y 138 del CPACA (Ley 1437 de 2011); y 193.6 de la Ley 1607 de 2012, bajo el siguiente concepto de violación<sup>20</sup>:

Las pruebas recaudadas durante la diligencia de registro deben ser excluidas por ilícitas al haberse recaudado con violación del debido proceso, del principio de dignidad humana, de no autoincriminación e infracción del artículo 779-1 del ET que radica en los funcionarios de la DIAN la obligación de preservar la integridad de los medios de prueba recaudados en el registro, sin embargo, el «*libro de pasta negra*» obtenido durante esa diligencia fue alterado con ocasión de la coerción derivada de la presencia de la fuerza pública y funcionarios de la administración tributaria quienes solicitaron a Kristy Dayana Rivera Valencia -empleada del establecimiento de comercio Ferretería Maryzul, de propiedad de la demandante- nombrar el libro como «*Ferretería Maryzul Libro de Ventas*» y propiciaron la inclusión de la firma de la demandante en el mencionado documento. Modificación que tuvo por finalidad crear un vínculo entre el contenido del libro, la razón social del establecimiento de comercio y la actora, puesto que al incluir su firma se pretendía legitimar un documento que, en su entender, carece de alcance para justificar la adición de ingresos propuesta en los actos demandados.

Se suma a lo anterior, el testimonio de José Albeiro Zuluaga Montes -administrador de la Ferretería Maryzul-, obtenido en el mismo registro, que debe ser excluido en razón al vínculo con la señalada prueba documental, aparte que esa declaración no constituye una confesión en tanto no proviene de la actora y porque carece por sí sola de fuerza probatoria para fundar los actos acusados.

Los actos demandados incurren en infracción del artículo 742 del ET, pues reprochan a la actora el incumplimiento de una carga probatoria que no debe asumir, en tanto afirmó

<sup>17</sup> SAMAI CE, Índice 2. ED\_EXPEDIENTE\_005CDNO2201800305(.pdf) NroActua 2. f.95.

<sup>18</sup> SAMAI CE, Índice 2. ED\_EXPEDIENTE\_008CDNO1201800317(.pdf) NroActua 2. f.206.

<sup>19</sup> SAMAI CE, Índice 2. ED\_EXPEDIENTE\_007CDNO1201800346(.pdf) NroActua 2. f.208.

<sup>20</sup> *Ibidem*.



mediante negación indefinida que desconocía el contenido del libro, no está probado que diligenció el libro, no se le permitió dar testimonio en el proceso judicial y la adición de ingresos no está soportada en asientos contables, comprobantes internos o externos, facturas de venta, comprobantes de egreso, recibos de caja o algún otro elemento probatorio, ante lo cual debe aplicarse el artículo 745 ib., que determina la resolución de las dudas por vacíos probatorios a favor del contribuyente.

Subsidiariamente<sup>21</sup>, de mantenerse la adición de ingresos, es procedente reconocer costos presuntos dada la inexistencia de pruebas directas distintas a las informadas en la declaración privada<sup>22</sup>, la valoración en conjunto del libro de pasta negra y el espíritu de justicia y equidad. Sobre la sanción por inexactitud, no efectuó reproche.

### **Contestación de la demanda**

La DIAN se opuso a las pretensiones de la demanda<sup>23</sup>. Adujo que la diligencia de registro y las pruebas recaudadas son lícitas y legales por cuanto la entidad ordenó su práctica previa denuncia de tercero -relativa a que en el establecimiento de comercio de propiedad de la demandante no se facturaban las ventas realizadas- y en desarrollo de sus facultades de fiscalización, cuyo decreto se dio por acto administrativo emitido por funcionario competente -Resolución 00327 del 26 de abril de 2017- motivado en la necesidad de asegurar las pruebas para verificar la veracidad de las declaraciones tributarias, el cual se notificó previo al inicio de la diligencia llevada a cabo el 27 de abril de 2017 en el establecimiento de comercio “Ferretería Maryzul” de propiedad de la actora.

Aunque la demandante afirmó que ella y la empleada Kristy Dayana Rivera fueron coaccionadas para alterar la prueba documental recaudada durante el registro -libro de pasta negra-, lo cierto es que, no ha indicado en forma clara el supuesto mecanismo de intimidación capaz de influir en ellas -su naturaleza verbal, física o psicológica-, por el contrario, en el acta de registro que documentó la diligencia se dejó constancia del respeto a los derechos y garantías constitucionales y se informó el derecho de aclarar, corregir y adicionarla; sin embargo, fue suscrita por la contribuyente y el administrador del establecimiento de comercio sin reproche alguno. No puede endilgarse a dicha prueba tacha de falsedad material por cuanto la actora firmó ese libro sin que mediara suplantación.

Contrario a la afirmación de la demandante, la autenticidad, veracidad y vínculo del libro de pasta negra con la Ferretería Maryzul, no deriva de su denominación o firma, sino de la circunstancia de ser hallado dentro del establecimiento de comercio y de lo que es relevante, el reconocimiento que realizó el administrador quien en declaración jurada señaló que allí se registraban las ventas diarias de la ferretería; testimonio que es válido al tenor de lo dispuesto en el artículo 750 del ET y que ofrece credibilidad en razón a la antigüedad del empleado -21 años- y al conocimiento de las operaciones realizadas para omitir los ingresos por ventas. Así, la prueba recaudada en el registro demuestra con suficiencia que la actora declaró ingresos inferiores a los realmente obtenidos en cada vigencia fiscal, conclusión que la demandante no desvirtuó en el procedimiento administrativo ni en vía judicial, pues no ejerció actividad probatoria alguna para desestimar los actos enjuiciados, sino que se limitó a reprochar la titulación dada al libro «de pasta negra» pero no su contenido.

<sup>21</sup> Planteado en torno a la modificación de la declaración del impuesto de renta 2014 (exp 2018-00123).

<sup>22</sup> Los costos registrados en la declaración privada no fueron modificados.

<sup>23</sup> SAMAI CE. Índice 2. CP. ED\_EXPEDIENTE\_001CDNO1201800123 (.pdf) NroActua 2. ff.51 a 64 y 195 a 205 reverso. ED\_CONTESTACI\_012CONTESTACION(.pdf) NroActua 2.



Es improcedente una estimación de costos cuando estos no fueron glosados y si bien los ingresos adicionales podrían estar afectados por un costo competía a la demandante su demostración, lo que no ocurrió, aunado a que las maniobras evasivas de la actora no pueden ser premiadas con tal reconocimiento.

### **Sentencia apelada**

El tribunal negó las pretensiones sin condenar en costas<sup>24</sup>. Juzgó legales y lícitas las pruebas recaudadas en el registro porque estuvo precedido de acto administrativo motivado y notificado a la actora, la diligencia de registro -originada en la denuncia de un tercero- se desarrolló en atención a las facultades previstas en el artículo 779-1 del ET y consta en acta suscrita por la contribuyente y el administrador del establecimiento de comercio sin ninguna salvedad de la que pueda inferirse la coerción alegada.

No existe prueba siquiera indiciaria que permita inferir que el libro de pasta negra fue modificado en la diligencia o de constreñimiento a algún empleado de la ferretería Maryzul para alterar dicho elemento de prueba -que, por tanto, corresponde a una mera afirmación sin prueba-, tanto es así que en la demanda no se indica qué funcionario supuestamente emitió la orden de nombrar dicho libro y cuál empleado de la ferretería habría actuado en ese sentido. Tampoco se formularon preguntas sugestivas ni conclusivas en desarrollo de la declaración del referido administrador, todas ellas se relacionan con el desarrollo de la actividad comercial de la ferretería, está firmado por quien lo rindió y su contenido es acorde con el contexto de la diligencia.

Encontró que la demandante discutió solamente la denominación -libro de ventas Ferretería Maryzul- dada al libro de pasta negra, que no su contenido -el cual no fue controvertido-, de ahí que si en gracia de discusión se aceptara la alteración a la prueba documental -que no está probada-, ello no derivaría en su invalidez ni en vulneración a las normas y principios aducidos, y menos aún desvirtuaría su contenido, en tanto el libro se halló en la ferretería propiedad de la actora y da cuenta del registro de las operaciones diarias de dicho negocio, lo que corroboró su administrador al declarar que en aquel libro se registraban las ventas y compras de la aludida ferretería, aunado a que la actora no desconoció ni tachó los valores consignados en éste por lo que constituye prueba de los movimientos realizados por el establecimiento de comercio.

Halló improcedente una estimación de costos, siendo que a la actora le correspondía demostrar que incurrió en ellos o la imposibilidad de acreditarlos, lo que esta incumplió. Igualmente, decidió no condenar en costas ante la falta de prueba en su causación.

### **Recurso de apelación**

La parte demandante apeló la sentencia de primera instancia<sup>25</sup>. Censuró al tribunal haber incurrido en el defecto sustantivo de aplicación indebida del artículo 779-1 del ET por avalar la diligencia de registro practicada en la casa de habitación de la contribuyente<sup>26</sup>, pese a que esa norma lo prohíbe expresamente. Esa situación aparejó la transgresión del derecho a la intimidad, el incumplimiento de las responsabilidades asignadas a los servidores públicos -art. 6 CP- y la ilicitud de la diligencia y pruebas allí recaudadas. Agregó, que esto lo entiende aceptado por la DIAN cuando en la contestación asintió el hecho 3.1.3 de la demanda<sup>27</sup>.

<sup>24</sup> SAMAI CE. Índice 2. ED\_SENTENCIA\_043SENTENCIA(.pdf) NroActua 2.

<sup>25</sup> SAMAI CE. Índice 2. ED\_RECURSODE\_045APELACIONDEMANDAN(.pdf) NroActua 2.

<sup>26</sup> Se precisa que consta en el RUT, hoja de establecimiento de comercio, que la ferretería se ubica en la CL 8 8 21, municipio de Neira-Caldas, misma dirección en la que se practicó la diligencia de registro, acorde con el acta y el hecho 3.1.2 de la demanda. La actora no documenta ni informa dirección de su casa de habitación.

<sup>27</sup> La diligencia de registro se efectuó en el domicilio de la actora. [alude a la ferretería, hecho 3.1.2, acorde con nota pie anterior]



Ese mismo defecto -sustantivo- lo adujo por interpretación errónea del señalado artículo 779-1, en tanto el tribunal restó importancia a la modificación de la prueba documental siendo que con esa alteración sustancial la DIAN creó el nexo entre el libro, el establecimiento de comercio y la demandante a partir del cual sustentó la adición de ingresos, sobre el que a la actora no se le interrogó.

Además, en su opinión, la primera instancia dio a la firma del acta de registro una relevancia probatoria que no tiene por tratarse de un evento fortuito insuficiente para dotar de legalidad la actuación, aunado a lo intimidante que resultó la presencia de la fuerza pública y los funcionarios de la DIAN como para negarse a firmar el documento por ellos entregado.

Advirtió que el fallo de primera instancia no valoró la totalidad de los argumentos de la demandante, pues contrario a lo afirmado en esta, en la demanda consta el nombre de la empleada de la ferretería coaccionada para otorgar un nombre al libro de pasta negra y puntualmente, en el acápite de solicitud de prueba testimonial se enuncian los funcionarios de la DIAN que participaron en la diligencia.

También adujo la falta de aplicación del artículo 745 del ET debido a que la adición de ingresos no cuenta con facturas, comprobante internos ni externos, cuentas de cobro, comprobantes de pago ni ningún otro elemento de prueba, se fundamentó solamente en el citado libro negro, respecto del cual no se interrogó a la actora<sup>28</sup> y siendo ello así, en este asunto se presentan dudas sobre la relación de ese libro con la actividad económica de la demandante que imponen aplicar dicha norma. En forma genérica, expresó que ese mismo vacío probatorio, a su juicio, propicia el reconocimiento de costos presuntos.

### **Pronunciamientos finales**

Las partes y el Ministerio Público guardaron silencio en esta etapa procesal.

## **CONSIDERACIONES DE LA SALA**

### **Problema jurídico**

1- Se juzga la legalidad de los actos demandados atendiendo a los cargos de la apelación propuestos por la demandante -apelante única-, contra la sentencia de primera instancia que negó las pretensiones de la demanda sin condenar en costas. En concreto, corresponde determinar la validez de la prueba documental -libro de pasta negra- recaudada en la diligencia de registro y en ese orden la procedencia de la adición de ingresos realizada en los actos demandados, así como el pedido de reconocimiento de costos presuntos.

Previamente, se precisa que la actora no objetó en el proceso la sanción por inexactitud -100%- impuesta en los actos demandados y que en la apelación no se opuso a la validez del testimonio del administrador de la ferretería Albeiro Montes Zuluaga, avalado por la primera instancia. Igualmente, se advierte que los valores de ingresos adicionados no son discutidos.

<sup>28</sup> En auto del 26 de octubre de 2021, el tribunal negó por inconducente la declaración de parte pedida por la actora [SAMAI CE índice 2. ED\_ACTAAUDIE\_028ACTAAUDIENCIA(.pdf) NroActua 2]. Decisión confirmada por esta corporación en providencia del 16 de mayo de 2022 (exp. 26015, CP: Julio Roberto Piza Rodríguez). SAMAI CE. Índice 13. exp. 26015 AUTOQUERESUELVEAPELACIONDEAUTO(.pdf) NroActua 13.

Asimismo, no se analizará el cargo de apelación atinente a la realización de la diligencia de registro en casa de habitación, por cuanto no se planteó en la demanda<sup>29</sup>, consecuentemente no fue objeto de controversia en el trámite judicial, razón por la que el tribunal tampoco se pronunció al respecto en la sentencia impugnada, no siendo esta la oportunidad para proponer dicho debate, en tanto «no le es permitido a las partes la inclusión en sede de apelación de cargos novedosos, desconocidos y ausentes a lo largo del debate judicial, pues supone el planteamiento de asuntos que no han sido objeto de controversia, siendo este un requisito de las normas que regulan el derecho procesal administrativo y las garantías del debido proceso»<sup>30</sup>, y es que, al tratarse de cargos que proponen abrir una nueva discusión en esta instancia, abordarlos excedería la competencia asignada al juez de segunda instancia, restringida a la revisión a los aspectos aducidos y controvertidos en el trámite de primer grado -artículo 328 del CGP-, llevaría a incurrir en un fallo incongruente -artículo 281 del CGP- que, además, violaría los derechos al debido proceso, defensa y contradicción de la contraparte.

### Análisis del caso concreto

2- El tribunal juzgó lícitas y legales las pruebas recaudadas en la diligencia de registro -originada en la denuncia de un tercero- ceñida a las exigencias del artículo 779-1 del ET, comoquiera que se documentó en acta suscrita por el administrador de la Ferretería Maryzul y la contribuyente sin advertencias sobre hechos de coacción u orden impartida por la DIAN a fin de alterar el *libro de pasta negra* obtenido en esa diligencia, tampoco se proporcionó el nombre del funcionario que supuestamente ordenó tal alteración ni el de la empleada que la ejecutó. También porque la sola censura a la titulación de tal libro, sin cuestionamiento alguno al contenido -el cual no fue controvertido-, no enerva la realidad de las operaciones en él descritas que hallan consonancia con el testimonio del administrador de la citada ferretería.

La demandante censuró al *a quo* una indebida valoración probatoria, en tanto la firma del acta de registro no comporta la aceptación de lo ocurrido durante la diligencia de registro, siendo esta un evento fortuito sin alcance de conferir validez a la prueba recaudada y en la demanda sí se encuentran los nombres de la empleada coaccionada y de los funcionarios que participaron en la diligencia. Contrario a lo indicado por el tribunal, la modificación del libro constituye una irregularidad sustancial por ser el punto de conexión entre el libro de pasta negra, el establecimiento de comercio y la contribuyente.

Para dar solución al debate propuesto, se precisa que en el marco de las facultades legales de fiscalización conferidas a la administración de impuestos, el artículo 779-1 del ET autorizó al fisco para registrar las oficinas o establecimientos comerciales, industriales o de servicios de los contribuyentes, responsables o terceros que posean documentos contables, para recaudarlos y asegurarlos con la finalidad de preservar su contenido y «evitar que se maquillen, alteren, oculten o destruyan», de ahí que la diligencia tenga una marcada finalidad de «preservación de la prueba» para que sobre ellos «puedan realizarse los estudios detallados y necesarios que posibiliten el debido control de los tributos, su correcta fiscalización y la efectiva y eficiente recaudación de los mismos»<sup>31</sup>.

En tanto dicho procedimiento «busca evitar que las pruebas obtenidas sean alteradas, ocultadas o destruidas», este tipo de diligencia no es anunciada o comunicada previamente al

<sup>29</sup> Si bien en la apelación se aduce que esto se indicó en el hecho 3.1.3 de la demanda, lo cierto es que se extraña explicación o sustentación en el concepto de violación o en parte alguna de la demanda. Además, contrario a expresado por la demandante, la DIAN restringió la aceptación del citado hecho a: «El hecho 3.1.3. ES CIERTO, en el sentido de que, en la diligencia de registro realizada por funcionarios de la DIAN se recopiló información contenida en "un libro de pasta negra" de 3 columnas, en donde se observa consignadas las cifras correspondientes a las ventas diarias y los pagos por conceptos de compras y gastos de la ferretería MARIZUL de propiedad de la señora Amparo Montes de Zuluaga», de manera que esa entidad no ha aceptado la práctica del registro en casa de habitación que indica la actora apelante. Además, como se precisó en nota pie anterior, la actora no documenta ni informa dirección de su casa de habitación. En línea con el acta y los hechos 3.1.2 y 3.1.3 de la demanda, la diligencia de registro se efectuó en el domicilio de la actora ubicado en la calle 8 #8-21, municipio de Neira-Caldas que, acorde con el RUT corresponde al establecimiento de comercio Ferretería Maryzul.

<sup>30</sup> Sentencias del 23 de septiembre de 2023 y 08 de agosto de 2024 (exps. 27320 y 28522, CP: Wilson Ramos Girón)

<sup>31</sup> Sentencia del 06 de mayo de 2021 (exp. 22775, CP: Stella Jeannette Carvajal Basto)

contribuyente o sujeto sometido a investigación, toda vez que los resultados de la práctica de este medio de prueba y la eficacia del acto administrativo que la decreta, dependerá «en buena parte, de la oportunidad, la celeridad y lo imprevisible que alcance a ser la orden de allanamiento, por lo cual la norma acusada se justifica constitucionalmente»<sup>32</sup>.

Es relevante mencionar que atendiendo el inciso final del artículo 779-1 en comentario, para el desarrollo del registro la administración puede apoyarse en la fuerza pública con el objeto de «garantizar el objeto de la diligencia», esto es, el recaudo y aseguramiento de pruebas, de manera que se proteja su integridad.

Las pruebas recaudadas están llamadas a respetar los derechos fundamentales y el procedimiento de recolección o aducción al trámite. A ese respecto la Sala<sup>33</sup> ha expuesto que «el incumplimiento del primero de ellos vicia de ilicitud la prueba y ameritaría su exclusión en la valoración probatoria, mientras que la prueba practicada con violación del procedimiento de su recolección derivaría en una eventual ilegalidad que no necesariamente implicaría la exclusión de su valoración, pues al tenor de la distinción que la Corte Suprema de Justicia ha hecho sobre la prueba ilícita y la ilegal; tratándose de esta última “corresponde al juez determinar si el requisito legal pretermitido es esencial y discernir su proyección y trascendencia sobre el debido proceso, toda vez que la omisión de alguna formalidad insustancial por sí sola no autoriza la exclusión del medio de prueba”.».

En el expediente se encuentran probados los siguientes hechos relevantes:

(i) RUT<sup>34</sup> y Certificado de existencia y representación legal<sup>35</sup> de Amparo Montes de Zuluaga que registran como actividad económica de la actora la identificada con el código 4752: «comercio al por mayor de artículos de ferretería, pinturas y productos de vidrio en establecimientos especializados» y domicilio del establecimiento Ferretería Maryzul, en la Calle 8 8-21 Neira, Caldas.

(ii) Previa denuncia de terceros, por Resolución 00327 del 26 de abril de 2016<sup>36</sup> la DIAN ordenó el registro -art. 779-1 del ET- al establecimiento de comercio de la actora -con domicilio fiscal en la CL 8 8 21 de Neira, Caldas-, con acompañamiento de la fuerza pública para de garantizar el desarrollo de la diligencia, al tiempo que comisionó a cinco servidores de la entidad para ejecutar el registro. Acto que se notificó a la actora en calidad de propietaria del establecimiento de comercio Ferretería Maryzul en la fecha de inicio de la diligencia - 27 de abril de 2016-<sup>37</sup>.

(iii) Acta de la diligencia de registro<sup>38</sup>, mediante la cual se hizo constar la intervención de los funcionarios comisionados por la DIAN, quienes, para los fines pertinentes del artículo 779-1 del ET, procedieron a asegurar mediante su inmovilización la documentación física consistente en «1. Libro de pasta negra bautizado libro de ventas Ferretería MARYZUL» el cual sería trasladado a la Dirección de Impuestos y Aduanas de Manizales. En el acta se lee que:

Realizada la diligencia se deja constancia de los siguientes hechos: se respetaron los derechos fundamentales, derecho a la integridad personal, derecho al trabajo, a la comunicación y se permitió el desarrollo de la actividad económica en el establecimiento objeto de registro. No se afectaron ni sustrajeron bienes; la revisión de archivos y documentos se hizo en presencia del personal del establecimiento, quienes constataron que únicamente se retiraron los documentos antes relacionados. Los computadores se dejaron en el estado en que se encontraron y de tal hecho firman en constancia los señores AMPARO MONTES DE ZULUAGA CC ... y JOSÉ ALBEIRO ZULUAGA MONTES CC ... y los funcionarios comisionados por la DIAN en el Acta de Hechos la cual sea anexa.

<sup>32</sup> Corte Constitucional. Sentencia C-505 de 1999, MP: Alejandro Martínez Caballero.

<sup>33</sup> Sentencia del 23 de marzo de 2023 (exp 26520, CP: Wilson Ramos Girón)

<sup>34</sup> SAMAI CE. Índice 2, f.8. ED\_EXPEDIENTE\_002CDNO2201800123(.pdf) NroActua 2.

<sup>35</sup> SAMAI CE. Índice 2, ff.9 y 9 reverso. ED\_EXPEDIENTE\_002CDNO2201800123(.pdf) NroActua 2.

<sup>36</sup> SAMAI CE. Índice 2, ff.3 y 3 reverso. ED\_EXPEDIENTE\_002CDNO2201800123(.pdf) NroActua 2.

<sup>37</sup> SAMAI CE. Índice 2, f.4. ED\_EXPEDIENTE\_002CDNO2201800123(.pdf) NroActua 2.

<sup>38</sup> SAMAI CE. Índice 2, ff.5 y 5 reverso. ED\_EXPEDIENTE\_002CDNO2201800123(.pdf) NroActua 2.



Observaciones: Ninguna

De igual manera los señores AMPARO MONTES DE ZULUAGA CC ... y JOSÉ ALBEIRO ZULUAGA MONTES CC ... en calidad de propietaria y administrador fueron informados del derecho que les asiste para agregar, corregir o enmendar lo registrado en el Acta de Hechos y cuyas observaciones quedan registradas en la misma.

(iv) Acta de testimonio del 27 de abril de 2016<sup>39</sup>, rendido en la citada diligencia de registro por el señor José Albeiro Zuluaga Montes, administrador de la Ferretería Maryzul, a quien se le previno de las consecuencias del falso testimonio y de las garantías del artículo 33 de la Constitución de no estar obligado a declarar contra sí mismo, ni sus parientes en el cuarto grado de consanguinidad, segundo de afinidad o primero civil, después de manifestar sus generales de ley se le interrogó:

PREGUNTADO: ¿Sírvese informar qué tiempo lleva como administrador del almacén Maryzul? CONTESTADO: veintiún años. PREGUNTADO: Qué actividad económica desarrolla el establecimiento de comercio? CONTESTADO: Venta por mostrador de artículos de ferretería. PREGUNTADO: Cuál es la hora en el que el establecimiento abre al público? CONTESTADO: de lunes a sábado de 7 de la mañana a las 6 de la tarde. PREGUNTADO: Cómo se realizan las ventas? CONTESTADO: contado y crédito y se factura en facturas de talonario. PREGUNTADO: Todas las ventas que se realizan en el establecimiento de comercio son facturadas? CONTESTADO: sí. PREGUNTADO: En el establecimiento de comercio se lleva algún libro o cuaderno para registrar las ventas diarias? CONTESTADO: Sí. Se pone de presente un libro de pasta negra denominado libro de ventas Ferretería Maryzul. PREGUNTADO: Conoce usted el contenido de ese libro? CONTESTADO: sí. PREGUNTADO: Nos puede informar de que se trata este contenido? CONTESTADO: se trata de ventas diarias, compras y gastos de la ferretería Maryzul. Se pone de presente el anexo No. 1 realizado por los funcionarios comisionados que contienen la sumatoria de las ventas correspondientes al cuatrimestre enero, febrero, marzo y abril de 2015, tomadas del libro que el señor José Albeiro manifiesta que corresponde a ventas, compras y gastos del establecimiento de comercio que administra. El valor de las ventas de este cuatrimestre suma \$402.149.681. Igualmente, se le pone de presente la declaración de IVA correspondiente a este cuatrimestre. PREGUNTADO: Podría explicar el por qué se presenta la diferencia? CONTESTADO: Hacer la pregunta al contador CARLOS EDUARDO PALACIO HURTADO CC ... Número de celular ... PREGUNTADO: Qué documentos le entrega usted al contador para realizar las declaraciones tributarias. CONTESTADO: facturas de compras, facturas de venta y gastos. PREGUNTADO: el contador tiene conocimiento de la información contenida en el libro de pasta negra en donde manifiesta que contiene información de ventas, compras y gastos del establecimiento de comercio. CONTESTADO: no.

No siendo más el motivo de la diligencia se da por terminada a las once horas y cuarenta y cinco minutos (...) y para constancia se firma una vez leída y aprobada en todas sus partes por las personas que en ella han intervenido.

Del recuento fáctico precedente es relevante que la diligencia de registro estuvo precedida de denuncia de terceros; y que el acta de registro, elemento de prueba sobre lo acaecido en dicha diligencia, fue suscrita por la actora en calidad de propietaria del establecimiento de comercio Ferretería Maryzul, así como por el administrador de dicho negocio, sin observación o salvedad que sugiriera el desconocimiento de derechos fundamentales o la alteración de los elementos de prueba. Así, lo advertido es que la aducida coerción responde solamente a la afirmación de la demandante sin más justificación que su propia narrativa en cuanto a que la presencia de las autoridades administrativas y policiales la llevó a sentirse intimidada -como es propio de estas situaciones-, sin concretar acción alguna de aquellos funcionarios, como tampoco consta en la señalada acta anotación sobre la alegada modificación de la prueba documental.

La apelante reprochó el valor probatorio que el tribunal confirió a la firma del acta de registro, por considerarla contraria a la sana crítica, sin embargo, lo constatado es la

<sup>39</sup> SAMAI CE. Índice 2, ff.6 y 6 reverso. ED\_EXPEDIENTE\_002CDNO2201800123(.pdf) NroActua 2.

inactividad probatoria de la actora en el trámite judicial para desvirtuar el contenido de dicho documento, pese a que para su defensa y a propósito de conseguir el resultado de su interés, le correspondía actuar como lo determina el artículo 167 del CGP «*incumbe a las partes probar el supuesto de hecho de las normas que consagran el efecto jurídico que ellas persiguen*».

Tal pasividad probatoria se consumó cuando la demandante desistió<sup>40</sup> de los testimonios del administrador de la ferretería, de los funcionarios que participaron en el registro y de la empleada de la ferretería -Kristy Dayana Rivera Valencia- que, según el dicho de la actora, fue quien a pedido de los funcionarios de la DIAN denominó el libro de pasta negra con el nombre de «*Libro de Ventas de la Ferretería Maryzul*». Prueba que el tribunal decretó precisamente por su utilidad en la demostración de los hechos objeto de litigio<sup>41</sup>. Así que, desistidos esos testimonios la demandante tan sólo proporcionó a la primera instancia el acta de registro, constituyéndose en el único elemento de convicción para establecer la veracidad de sus afirmaciones, cuyo contenido no fue desvirtuado por la vaguedad de lo afirmado por ella en cuanto a que la presencia de los funcionarios de la DIAN causaron intimidación, especialmente cuando es la ley la que establece la asistencia de dichos funcionarios -art. 779-1 del ET-, orden que estos pueden acatar conforme con las funciones legalmente establecidas y las competencias asignadas mediante acto administrativo.

En criterio de la apelante, el *a quo* restó relevancia a la alteración del libro de pasta negra que, a su modo de ver, es sustancial por ser el único nexo entre dicho libro, el establecimiento de comercio y la contribuyente. Al efecto se enfatiza que la decisión del tribunal la determinó la falta de elementos de convicción sobre la aducida modificación de la prueba documental y de hechos que comprometieran las garantías constitucionales, el derecho al debido proceso y el respecto al procedimiento establecido en el artículo 779-1 del ET, de manera que el argumento esbozado por la demandante se mantiene en el plano de las afirmaciones y no demerita el razonamiento del juez de primera instancia. Además, en línea con el tribunal, se destaca que la sola censura a la titulación de tal libro, sin cuestionamiento alguno al contenido -el cual no fue controvertido-, no enerva la realidad de las operaciones en él descritas, que hallan consonancia con el testimonio del administrador de la citada ferretería y que fundamentaron la adición de ingresos realizada en los actos acusados.

Sumado a lo anterior, el argumento de apelación referente a que el *a quo* inadvirtió que en la demanda se identificaron los funcionarios de la DIAN y empleados de la ferretería relacionados con la alteración del libro de pasta negra, no hace incongruente el fallo apelado, porque el análisis pedido sobre la presunta coerción para alterar el citado libro lo adelantó la primera instancia, al punto de advertir la necesidad de identificar las personas involucradas, pero aún más relevante es que, precisamente, lo que el tribunal echó en falta fue la concreción de los hechos de coacción, no sólo quien ejecutó la supuesta alteración, sino quién la ordenó, aspecto que no esclarece la simple manifestación de la actora en cuanto a que en la demanda enlistó los nombres de los funcionarios que participaron en la diligencia. No prospera el cargo de apelación.

3- Para la demandante, el asunto debe ser dirimido a su favor dados los vacíos probatorios que surgen del único elemento de prueba -libro de pasta negra- que motivó la adición de ingresos, comoquiera que la DIAN no aportó elementos probatorios adicionales. Tales vacíos, señala, obedecen a que libro de pasta negra no es de su conocimiento, fue alterado en la diligencia de registro y sobre el cual no se le interrogó, incluso la administración se opuso a que fuera escuchada en el trámite judicial.

Sobre la idoneidad de las pruebas obtenidas en diligencia de registro para fundamentar actos administrativos, la Sala precisó «*Cumplido el trámite de notificación que prevé el artículo 779-*

<sup>40</sup> SAMAI CE. Índice 2. ED\_ACTAAUDIE\_033ACTAAUDIENCIA(.pdf) NroActua 2.

<sup>41</sup> SAMAI CE. Índice 2. ED\_ACTAAUDIE\_028ACTAAUDIENCIA(.pdf) NroActua 2.

1 del ET, los medios de prueba obtenidos podrán fundar la expedición de los actos administrativos correspondientes, dado que se incorporarán a las actuaciones administrativas como resultado del ejercicio de las facultades de fiscalización, dentro de las oportunidades que señala el artículo 744 ET.»<sup>42</sup>. También que «el artículo 779-1 del ET no indica que las pruebas obtenidas en la diligencia de registro solo puedan tomarse como medios probatorios subsidiarios de otro, de tal manera que haya lugar a descartarlas por ausencia de medios de prueba complementarios.»<sup>43</sup>

En el presente asunto está probado que en la diligencia de registro a la Ferretería Maryzul de propiedad de la actora, la demandada halló un libro de pasta negra donde se aprecian 5 columnas: (i) fecha [mes y día]; (ii) concepto [pagos, ventas y compras]; (iii) valor de las ventas; (iv) valor de los pagos y compras; y, (v) una de resultado cuyo valor aumenta o disminuye según se haya registrado una venta, un pago o una compra. Libro que, según declaración tomada en la misma diligencia al administrador del establecimiento de comercio -por más de 21 años-, contiene las ventas diarias, compras y gastos de la señalada ferretería.

Pues bien, se precisa que sobre ese testigo no recayó ninguna tacha ni sus afirmaciones fueron desmentidas, estando revestido de la fuerza probatoria establecida en el artículo 750 del ET, también que, como se indicó al inicio de las consideraciones, los valores de ingresos por ventas consignados en el referido libro y que resultaron ser superiores a los declarados por la actora por los cuatrimestres 1 a 3 de los años 2014 y 2015 así como por renta del año gravable 2014, no fueron materia de discusión por las partes.

Se advierte entonces, que no se está en presencia de duda probatoria -art. 745 del ET- pues al encontrar el libro al interior del establecimiento de comercio -prueba indiciaria-convalidado por la prueba testimonial en cuanto a que su contenido corresponde al registro de operaciones diarias de la ferretería, a manera de libro contable, es manifiesto el ocultamiento de ingresos por la demandante, quien ante las glosas y medios de convicción expuestos por la administración, conocidos desde la etapa de fiscalización, no desplegó actividad probatoria tendiente a respaldar la veracidad de sus afirmaciones conforme lo estatuye el artículo 167 del CGP, tan sólo fundó sus alegaciones en una supuesta coerción y alteración de los medios de prueba que no demostró, como tampoco puso a disposición de la DIAN documentos soporte de las operaciones comerciales que realizó durante las vigencias en discusión ni contra evidencia de lo registrado en el señalado libro avalado por el administrador del establecimiento de comercio.

Precisado que sobre este asunto no se edifica una duda probatoria, cabe añadir que la contundencia de los elementos probatorios anotados hace infructuoso el argumento de la demandante acerca de que no se le interrogó sobre el conocimiento del citado libro, pues esa sola afirmación no tiene la capacidad de desvirtuar lo probado en tanto no demerita la prueba física del libro de marras que goza del señalado refrendamiento testimonial. Aunado a que, se reitera, el contenido del citado libro no fue controvertido y por ende, en línea con el tribunal, no se desvirtuó la adición de ingresos.

4- Resta por establecer la procedencia de costos presuntos, que al decir de la parte apelante, en forma genérica, se propician por la señalada duda probatoria derivada de la carencia de elementos de prueba que den cuenta de la realidad económica de la demandante y su relación con el libro de pasta negra.

Al efecto y pese a la afirmación genérica de la apelante en torno a que la duda probatoria -desestimada en el punto anterior- conlleva a su aceptación, se observa que no hay lugar al reconocimiento de tales costos en tanto no fueron declarados, con lo cual la carga de probarlos y acreditarlos según las exigencias para su aceptación -arts. 617, 618 y 771-2 del

<sup>42</sup> Sentencia del 23 de marzo de 2023 (exp. 26520, CP: Wilson Ramos Girón)

<sup>43</sup> Sentencia del 09 de mayo de 2024 (exp. 27407, CP: Milton Chaves García)



ET- no podía ser trasladada a la demandada en la actuación administrativa y en esta instancia judicial, y es que, la presunción de costos no surge de la sola invocación de la norma -art. 82 ib.-, se requiere justificar su aplicación como método de estimación indirecta al que sólo se acude ante la imposibilidad de establecerlos mediante pruebas directas y no por la inactividad probatoria del directamente interesado y beneficiado en que estos sean reconocidos, por lo demás, obligado a esa carga probatoria según la normativa tributaria, más aún cuando siendo para su beneficio de manera libre y consciente optó por no declarar y advertida tal situación no la enmendó<sup>44</sup>. No prospera el cargo.

En consecuencia, se confirmará la sentencia apelada.

### **Conclusión**

5- Por lo razonado en precedencia se establece que en este caso es procedente la adición de ingresos cimentada en las pruebas legalmente recaudadas cuya idoneidad no fue desvirtuada por la actora, asimismo, no procede el reconocimiento de los costos que de forma libre y consciente optó por no declarar.

### **Costas**

6- Acorde con el criterio mayoritario de la Sección, por no estar probadas en el expediente, no procede condenar en costas, conforme con el artículo 365.8 del CGP.

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

### **FALLA**

- 1. Confirmar** la sentencia apelada.
- 2. Sin condena** en costas de segunda instancia.

Notifíquese y comuníquese. Devuélvase al tribunal de origen. Cúmplase. La anterior providencia se estudió y aprobó en la sesión de la fecha.

*(Firmado electrónicamente)*  
**WILSON RAMOS GIRÓN**  
Presidente

*(Firmado electrónicamente)*  
**MILTON CHAVES GARCÍA**

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

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

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

<sup>44</sup> Sentencias del 10 de octubre de 2019 (exp. 23175, CP. Jorge Octavio Ramírez Ramírez; 04 de junio de 2020 (exp. 24265, CP: Julio Roberto Piza Rodríguez [E]); 20 de junio y 11 de julio de 2024 (exps. 27526 y 27764, CP: Milton Chaves García), entre otras.