



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

CONSEJERA PONENTE: MYRIAM STELLA GUTIÉRREZ ARGÜELLO

Bogotá, D.C., trece (13) de febrero dos mil veinticinco (2025)

Referencia	Nulidad y restablecimiento del derecho
Radicación	41001-23-33-000-2020-00688-01 (28619)
Demandante	GRP GBC S.A.S. EN LIQUIDACIÓN
Demandada	DIRECCIÓN DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES DIAN
Temas	Impuesto al consumo. Bimestre 3 del año 2016. Diligencia de registro. Reiteración de jurisprudencia.

SENTENCIA DE SEGUNDA INSTANCIA

La Sala decide el recurso de apelación interpuesto por la parte demandante contra la sentencia del 30 de enero de 2024, proferida por el Tribunal Administrativo del Huila, Sala Sexta de Decisión, que resolvió lo siguiente¹:

«**PRIMERO: NEGAR** las pretensiones de la demanda.

SEGUNDO: SIN condena en costas en esta instancia (...).»

ANTECEDENTES DE LA ACTUACIÓN ADMINISTRATIVA

GRP GBC S.A.S. en liquidación (en adelante **GRP GBC**) presentó la declaración del impuesto al consumo por el tercer periodo del año 2016 el 15 de julio de 2016, declaración que por carecer de la firma del revisor fiscal fue dada por no presentada. El 7 de mayo de 2018 la sociedad presenta la declaración subsanando la inconsistencia planteada por la DIAN.

El día 4 de octubre de 2017, la DIAN ordenó diligencia de registro a los establecimientos de comercio que tenía la actora registrados en el RUT de acuerdo con lo establecido en el artículo 779-1 del Estatuto Tributario.

Previa expedición de requerimiento especial, la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (en adelante DIAN) profirió la Liquidación Oficial de Revisión Nro. 900.024 del 26 de noviembre de 2018, en la que adicionó ingresos brutos operacionales e impuso sanción por inexactitud.

La sociedad interpuso recurso de reconsideración en contra del acto de liquidación, el cual fue negado mediante la Resolución Nro. 900012 del 2 de diciembre de 2019.

ANTECEDENTES DEL PROCESO

Demanda

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

¹ SAMAI del Tribunal, índice 27.



pretensiones :

- «5.1. Que se **DECLARE** la nulidad del Acto Administrativo contenido en la **LIQUIDACIÓN OFICIAL DE REVISIÓN No. 900024 DE FECHA 26 DE NOVIEMBRE DE 2018**, proferida por el Doctor **ÁNGEL ALBERTO LAGUNA CUBILLOS**, Jefe de la división de Gestión de Liquidación Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales - Seccional Neiva, mediante la cual se propone la modificación de la declaración del **IMPUESTO NACIONAL AL CONSUMO PERIODO 03 AÑO GRAVABLE 2016**, y con ella todos y cada uno de los Actos Administrativos que anteceden el proceso.
- 5.2 De igual manera se **DECLARE** la nulidad del Acto Administrativo contenido en la **RESOLUCIÓN QUE RESUELVE EL RECURSO DE RECONSIDERACIÓN No. 900012 DE FECHA 02 DE DICIEMBRE DE 2019**, notificada mediante **EDICTO** con fecha de des fijación del **DIA 31 DE DICIEMBRE DE 2019**, proferida por la Doctora **ALICIA PORTELA FARFAN**, Jefe de la división de Gestión Jurídica Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales - Seccional Neiva, mediante la cual se propone la modificación de la declaración del **IMPUESTO NACIONAL AL CONSUMO PERIODO 03 AÑO GRAVABLE 2016**, y con ella todos y cada uno de los Actos Administrativos que anteceden el proceso.
- 5.3. Compulsar copias del proceso a la Fiscalía General de la Nación, a la Contraloría General de la República, a la Procuraduría General de la Nación, para que se inicien las investigaciones por los hechos ocurridos dentro del proceso de competencia de cada entidad (Responsabilidad Penal y Disciplinaria).
- 5.4. En consecuencia y a título de restableciendo del derecho que se **DECLARE**, *poderdante no adeuda suma alguna.*»

La demandante precisó como normas vulneradas los artículos 1, 13, 29, 83 y 95 de la Constitución Política; 683, 742, 743, 745 y 779-1 del Estatuto Tributario; 190, 191, 340, 416 y 428 de la Ley 599 del 2000.

El concepto de violación se resume así:

Indicó que en el trámite de fiscalización se violó el debido proceso, pues al realizarse la diligencia de registro prevista en el artículo 779-1 del Estatuto Tributario, la DIAN omitió vincular a la fuerza pública, de modo que no se garantizaron los derechos constitucionales y legales de la demandante.

Como consecuencia de lo anterior, estimó que se desconoció el espíritu de justicia del artículo 683 del Estatuto Tributario y los principios de justicia y equidad y buena fe de los artículos 13, 83 y 95 de la Constitución. Adicional, consideró que se inaplicó el artículo 742 del Estatuto Tributario, que ordena que las decisiones de la administración deben basarse en hechos probados, el artículo 743 *ibidem* relativo a la idoneidad de los medios de prueba, y el artículo 745 *ibidem* que propende por la resolución de las dudas en favor del contribuyente.

Añadió que los excesos cometidos corresponden a actividades de los servidores públicos, no de la entidad, por lo que se incurrió en las conductas tipificadas como delitos en los artículos 190, 191, 340, 416 y 428 de la Ley 599 del 2000. Consideró que, por este motivo, también se deben considerar nulos los actos acusados.

Oposición de la demanda

La DIAN controversió las pretensiones de la demanda, con fundamento en lo siguiente:

Señaló que se configuró la excepción de inepta demanda porque la actora no desarrolla el concepto de la violación. Los pocos argumentos expuestos no son



claros, pertinentes ni consecuentes, así como tampoco suficientes para soportar la supuesta ilegalidad o vicio que pudiese dar lugar a la nulidad de los actos administrativo objeto del medio de control². Se anticipa que esta excepción fue negada por el *a quo* mediante auto del 11 de agosto de 2022³.

Indicó que no se desvirtuó la presunción de legalidad de los actos acusados y que la actora no controvertió la adición de ingresos y la imposición de la sanción por inexactitud en el procedimiento administrativo ni en el judicial.

Aseguró que la diligencia de registro cumplió lo dispuesto en el artículo 779-1 del Estatuto Tributario porque *i)* contó con resolución motivada, pues fue ordenada mediante la Resolución Nro. 0465 del 4 de octubre de 2017 exponiendo las razones de la decisión; *ii)* la diligencia no se practicó en la casa de habitación de una persona natural, dado que el contribuyente es una persona jurídica y el registro se practicó en el establecimiento de comercio; *iii)* se ordenó por el director seccional de impuestos y aduanas de Neiva, quien es competente conforme el Decreto 2321 de 2011; y *iv)* se notificó el acto a los presentes, entre quienes se encontraban el administrador, el auxiliar de sistemas y el asistente contable de la entidad⁴.

Con relación a que los funcionarios de la entidad incurrieron en delitos, manifestó que la demandante no indicó de modo siquiera sumario el motivo para esa afirmación. Transcribió apartes del acta en la que consta la terminación del trámite sin ningún tipo de salvedad.

Adujo que no es cierto que las pruebas recaudadas en la diligencia de registro fueran nulas, pues su recaudo fue acorde con la ley y el respeto del derecho al debido proceso.

Destacó que la demandante no aportó prueba o argumento alguno dirigido a cuestionar la liquidación oficial de la declaración objeto de debate. Sin embargo, mencionó que las pruebas sobre las cuales se reliquidó la obligación y se impuso la sanción por inexactitud son conducentes, pertinentes y útiles para sustentar la diferencia en los ingresos dejados de declarar en el año gravable 2016.

Solicitó no condenar en costas a la DIAN, pues la entidad obró en pro del interés público⁵. Pero sí solicitó condenar en costas a la demandante.

Sentencia apelada

El Tribunal Administrativo del Huila negó las pretensiones con base en las siguientes consideraciones:

Relacionó los hechos que encontró probados y, frente al caso concreto, puso de presente que reiteraba lo expuesto en la sentencia del 24 de mayo de 2022 (Rad. 41001-23-33-000-2021-00146-00), expedida por la Sala Quinta del mismo Tribunal, en la que resolvió un caso idéntico relacionado con actos de liquidación oficial del impuesto nacional al consumo del segundo periodo del año gravable 2017.

Indicó que, conforme la sentencia reiterada, la diligencia de registro es una facultad

² Citó la sentencia del 07 de septiembre de 2018, exp. 60578 del Consejo de Estado; y sentencia C-197 de 1999 de la Corte Constitucional.

³ Samai del Tribunal, índice 14.

⁴ Citó la sentencia C-505 de 1999 de la Corte Constitucional; y la sentencia del 11 de octubre de 2012, exp. 18599, C.P. Carmen Teresa Ortiz de Rodríguez.

⁵ Citó la sentencia C-714 de 2001 de la Corte Constitucional; y la sentencia del 25 de octubre de 2015, C.P. Jorge Octavio Ramírez Ramírez (rad. 73001-23-33-000-2013-00019-01).



reglada de la Administración. Pese a ello, la demandante no controvierte la omisión de alguna de ellas, ni su irregularidad o incumplimiento total o parcial, sino que se limitó a realizar afirmaciones genéricas y alegaciones de delitos sin sustento probatorio.

Aseguró que el acompañamiento de la fuerza pública corresponde a una colaboración que la DIAN puede solicitar cuando la considere necesaria para impedir la alteración, ocultamiento o destrucción de pruebas. Empero, no se trata de un imperativo legal cuya ausencia vicia el procedimiento.

El Tribunal puso de presente que la anterior decisión fue confirmada por la Sección Cuarta del Consejo de Estado en sentencia del 14 de septiembre de 2023 (exp. 27086, C.P. Myriam Stella Gutiérrez Argüello), la cual reafirmó que la diligencia de registro únicamente tiene dos formalidades, que consisten en el decreto mediante resolución motivada y su notificación inmediata al momento de su inicio, por lo que la DIAN no está obligada a convocar a la fuerza pública, y el artículo 779-1 del Estatuto Tributario no prevé ninguna consecuencia adversa para la Administración cuando omite solicitar su colaboración.

Finalmente, no condenó en costas por no encontrarlas probadas.

Recurso de apelación

La demandante sustentó su impugnación en que era necesario que en la diligencia de registro contara con la presencia de la fuerza pública por mandato del artículo 779-1 del Estatuto Tributario, de modo que la omisión en solicitar su colaboración vicia los actos de liquidación oficial. Reiteró que la presencia de los miembros de la fuerza pública no es una potestad sino un deber con el que debe cumplir la Administración.

Señaló que la diligencia de registro se extendió hasta la madrugada del día siguiente a su inicio, situación que hace más evidente la vulneración a los derechos de la demandante, pues en dicho horario el personal comisionado no podía fungir como funcionarios.

Indicó que, como consecuencia de ello, el material probatorio recaudado debe desecharse⁶, pues se obtuvo en desconocimiento de los derechos fundamentales de la demandante. Así, al fundarse la modificación de los actos en pruebas obtenidas ilegalmente, se debe desconocer el contenido de los mismos.

Adujo que la obtención de pruebas mediante la diligencia de registro constituye un mecanismo subsidiario de convicción, por lo que a la DIAN le era exigible acudir a otros medios de prueba y no basar la liquidación oficial exclusivamente en la diligencia de registro.

Sostuvo que el pronunciamiento en materia penal no es de competencia de la Jurisdicción de lo Contencioso Administrativo, por lo que la petición de la demanda se dirigió a que se compulsaran copias a la Fiscalía General de la Nación, a la Contraloría General de la República y a la Procuraduría General de la Nación.

Finalmente solicitó como prueba documental que se oficie a la demandada para que remita copia del requerimiento de los funcionarios que asistieron a la diligencia de registro para el correspondiente acompañamiento de la fuerza pública. Esta

⁶ Citó la sentencia T-916 de 2008 de la Corte Constitucional.



petición fue negada por el despacho ponente mediante auto del 22 de octubre de 2024⁷.

Oposición a la apelación

La DIAN solicitó⁸ confirmar la sentencia de primera instancia porque la diligencia de registro se desarrolló en cumplimiento de las exigencias legales, por lo que las pruebas que se recaudaron de forma lícita⁹. Señaló que la demandante no expuso un concepto de violación suficiente, claro o pertinente.

Intervención del Ministerio Público

El Ministerio Público guardó silencio.

CONSIDERACIONES DE LA SALA

1. Problema jurídico

En el recurso de apelación, la demandante plantea argumentos no propuestos en la demanda. Estos son: *i*) la práctica del registro por fuera de horas hábiles, y *ii*) el carácter subsidiario de la diligencia de registro, por lo cual se considera improcedente su utilización como única fuente de elementos probatorios.

Estos nuevos cargos no pueden ser estudiados en virtud del principio de justicia rogada, que impone al interesado la carga de exponer los argumentos que sustentan su pretensión de nulidad en la demanda¹⁰ y le impide proponer nuevos cargos de nulidad durante el trámite judicial¹¹. Así mismo, el principio referido prohíbe al juez analizar los argumentos no propuestos en el escrito de la demanda, so pena de incurrir en una sentencia *extra petita*¹².

Precisado lo anterior, corresponde a la Sala estudiar la legalidad de la Liquidación Oficial de Revisión Nro. 900.024 del 26 de noviembre de 2018 y de la Resolución Nro. 900012 del 2 de diciembre de 2019, actos administrativos proferidos por la DIAN para determinar el impuesto nacional al consumo por el tercer periodo de 2016 a cargo del **GRP GBC S.A.S.** en Liquidación.

2. Sobre la validez de la diligencia de registro

La apelante sostiene que la diligencia de registro se efectuó sin intervención de la fuerza pública, lo que a su juicio desconoce el artículo 779-1 del Estatuto Tributario.

Para resolver la apelación, se pone de presente que la Sección decidió un caso idéntico y en el que se propuso el mismo argumento, pero con relación al bimestre 2 de 2017, en sentencia del 14 de septiembre de 2023 (exp. 27086, C.P. Myriam Stella Gutiérrez Argüello), por lo que se reiterarán las consideraciones expuestas en esa oportunidad.

⁷ Samai, índice 16.

⁸ SAMAI, índice 11.

⁹ Citó la sentencia del 29 de noviembre de 2021, exp. 20635, C.P. Julio Roberto Piza Rodríguez.

¹⁰ Sentencia del 16 de octubre de 2019, exp. 23331, CP: Julio Roberto Piza Rodríguez.

¹¹ Sentencia del 11 de julio de 2019, exp. 21636, CP: Milton Chaves García.

¹² Sentencia del 3 de agosto de 2016, exp. 20865, C.P. Martha Teresa Briceño de Valencia. En el mismo sentido, ver sentencias del 16 de septiembre del 2010, exp. 16605, C. P. Carmen Teresa Ortiz de Rodríguez, y del 30 de agosto de 2017, exp. 20778, C.P. Jorge Octavio Ramírez Ramírez. Reiteradas en sentencias del 30 de julio de 2020, exp. 24179 C.P. Milton Chaves García y del 14 de julio de 2022, exp. 26024, C.P. Myriam Stella Gutiérrez Argüello.



En la mencionada providencia se explicó que el artículo 684 del Estatuto Tributario confiere amplias facultades de fiscalización a la Administración para verificar la correcta determinación de los tributos y el cabal cumplimiento del deber de contribuir.

En ejercicio de dichas facultades, el artículo 779-1 *ibidem* autoriza a la DIAN para registrar las oficinas o establecimientos comerciales, industriales o de servicios de los contribuyentes, responsables o terceros que posean documentos contables, para retenerlos y asegurarlos, con la finalidad de preservar su contenido y evitar que se maquillen, alteren, oculten o destruyan.

El fallo reiterado indicó que la diligencia de registro tiene una marcada finalidad de preservación de la prueba recaudada en ella, así:

“(…) el registro abre un espacio para recolectar todo tipo de pruebas que, en criterio de quien lo realiza, tengan plena relevancia para la investigación fiscal previamente avistada, sin ninguna restricción en cuanto al medio a asegurar, ni al individual criterio de utilidad que asista a la Administración; de allí que el referido artículo 779-1 de ET lo haya incluido en la regulación de los diferentes medios probatorios tributarios, sin más condicionamientos expresos que su decreto mediante acto administrativo motivado, notificado en momento inmediatamente anterior al inicio de la diligencia y no recurrible.

Asimismo, la perspectiva legal del registro advierte en él un claro propósito de conservación documental auténtica, dirigido a mantener intacto el contenido de los documentos recaudados dentro de la diligencia y a evitar que se maquillen, alteren, oculten o destruyan; 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”¹³ (subraya la Sala).

De igual forma, se puso de presente que la Sala¹⁴ advirtió que esta diligencia no tiene más condicionamientos expresos que su decreto mediante acto administrativo motivado, notificado en el momento inmediatamente previo al inicio de la diligencia, el cual no es susceptible de recursos.

Respecto a la intervención de la fuerza pública, el inciso tercero del artículo 779-1 del Estatuto Tributario establece lo siguiente: *“Para tales efectos, la fuerza pública deberá colaborar, previo requerimiento de los funcionarios fiscalizadores, con el objeto de garantizar la ejecución de las respectivas diligencias. La no atención del anterior requerimiento por parte del miembro de la fuerza pública a quien se le haya solicitado, será causal de mala conducta”* (subraya la Sala).

Con base en lo anterior, el precedente invocado para decidir este caso concluyó que *“la norma transcrita no establece la obligación para la DIAN de solicitar la intervención de la fuerza pública para practicar el registro, sino el deber que recae sobre ella de prestar su colaboración a la autoridad tributaria. Es por esto que el inciso transcrito no prevé ninguna consecuencia adversa para la Administración cuando omite pedir el apoyo correspondiente, pero si considera que el miembro de la fuerza pública que no atienda el requerimiento incurre en causal de mala conducta”*.

De este modo, contrario a lo dicho por la apelante, el artículo 779-1 del Estatuto Tributario no dispone que la concurrencia de la fuerza pública sea un requisito de validez de la diligencia de registro practicada por la autoridad tributaria, de tal modo que su presencia o ausencia no tiene ninguna incidencia en la legalidad de dicha actuación.

Con relación al caso concreto, en el expediente obra la Resolución Nro. 0465 del 4 de octubre de 2017, que en el artículo 5, dispuso *“Solicitar la colaboración de la Fuerza*

¹³ Sentencia del 6 de mayo de 2021, exp. 22775, C.P. Stella Jeannette Carvajal Basto.

¹⁴ Sentencia del 23 de marzo de 2023, exp. 26520, C.P. Wilson Ramos Girón.



*Pública, de conformidad con el inciso tercero del artículo segundo de la Ley 383 de 1997, con el objeto de garantizar la ejecución de las respectivas diligencias*¹⁵. Entonces, contrario a lo expuesto en el recurso de apelación, existe una constancia de que la demandada se encontraba facultada para solicitar la colaboración de la Fuerza Pública.

De otro lado, la Sala observa que el acta de la diligencia de registro¹⁶ y en el informe de auditoría de la misma actuación¹⁷ no tienen constancia alguna de que se hubiera requerido a la fuerza pública o que no haya prestado su colaboración. Sin embargo, se reitera que esto no tiene ninguna incidencia en la validez de la actuación, pues el artículo 779-1 del Estatuto Tributario no establece que sea un requisito para su práctica.

Por lo expuesto, no prospera la apelación.

3. Sobre la condena en costas

No habrá condena en costas en esta instancia porque no existe prueba sobre su causación, tal y como lo exige el numeral 8 artículo 365 del Código General del Proceso, aplicable en virtud del artículo 188 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo.

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

FALLA

- 1. Confirmar** la sentencia de primera instancia proferida por el Tribunal Administrativo del Huila, el 30 de enero de 2024.
- 2.** Sin condena en costas en segunda instancia.

Cópiese, notifíquese, comuníquese y devuélvase el expediente al tribunal de origen. **Cumplase.**

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**

Señor ciudadano este documento fue firmado electrónicamente. Para comprobar su validez e integridad lo puede hacer a través de la siguiente dirección electrónica: <https://samai.consejodeestado.gov.co/Vistas/documentos/validador>

¹⁵ Samai, índice 2, PDF de la oposición a la demanda, página 66.

¹⁶ *Ibidem*, páginas 68 a 74.

¹⁷ *Ibidem*, páginas 338 a 344.