



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

CONSEJERO PONENTE: WILSON RAMOS GIRÓN

Bogotá, D.C., once (11) de julio de dos mil veinticuatro (2024)

Referencia: Nulidad y restablecimiento del derecho
Radicación: 41001-23-33-000-2021-00142-01 (28621)
Demandante: Grupo GBC SAS en liquidación
Demandada: DIAN

Temas: Procedimiento tributario. Presencia de la fuerza pública en la diligencia de registro. Reiteración jurisprudencial.

SENTENCIA DE SEGUNDA INSTANCIA

La Sala decide el recurso de apelación¹ interpuesto por la demandante contra la sentencia del 30 de enero de 2024, proferida por el Tribunal Administrativo del Huila, que decidió²:

Primero. Negar las pretensiones de la demanda.

Segundo. Sin condena en costas en esta instancia. (...)

ANTECEDENTES

Actuación administrativa

Previo decreto de la diligencia de registro consagrada en el artículo 779-1 del ET (Estatuto Tributario) y el subsiguiente trámite administrativo, la demandada expidió la Liquidación Oficial de Revisión 900030, del 28 de agosto de 2019³, que modificó la declaración del 1.º bimestre del impuesto nacional al consumo de 2017, en el sentido de aumentar los ingresos recibidos por operaciones gravadas («base de impuesto»), lo cual derivó en un mayor tributo a cargo y en la determinación de sanción por inexactitud. Tras recurrirse el anterior acto administrativo, la DIAN confirmó su contenido a través de la Resolución 900017, del 13 de octubre de 2020⁴.

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), la parte demandante formuló las siguientes pretensiones⁵:

6.1. Que se declare la nulidad del Acto Administrativo contenido en la Liquidación Oficial de Revisión 900030 de fecha 28 de agosto de 2019, proferida por el doctor Ángel Alberto Laguna Cubillos, jefe de la [demandada] mediante la cual se propone la modificación de la declaración del impuesto

¹ Samai CE, índice 3, certificado AF2E32399FC94BDA 5A207C30C94535F4 76E27CD0DB686DB1 26A6F745ECECF3874 (pdf), p. 1.

² Samai tribunal, índice 38, certificado 45097A080803EB8B 22B1BECC5DA74C55 3728AA188E8DF90F 9D5A5F223A3B9AB8 (pdf), pp. 20 a 21.

³ Samai CE, índice 2, certificado EBFF097D50E0CD94 E26D2209CC594C04 05717E3DEB72967C CD0AE2944CAD68D1 (zip), 03 (pdf), pp. 36 a 98.

⁴ Samai CE, índice 2, certificado EBFF097D50E0CD94 E26D2209CC594C04 05717E3DEB72967C CD0AE2944CAD68D1 (zip), 01 (pdf), pp. 20 a 30.

⁵ Samai CE, índice 2, certificado EBFF097D50E0CD94 E26D2209CC594C04 05717E3DEB72967C CD0AE2944CAD68D1 (zip), 01 (pdf), pp. 11 a 12.



nacional al consumo período 01 año gravable 2017, y con ella todos y cada uno de los Actos Administrativos que anteceden el proceso.

6.2. De igual manera se declare la nulidad del Acto Administrativo contenido en la Resolución que Resuelve el Recurso de Reconsideración No. 900017 de fecha 13 de octubre de 2020, notificada por edicto el día 06 de enero de 2021, proferida por la doctora Alicia Portela Farfán, jefe de la [demandada], mediante la cual se propone la modificación de la declaración del impuesto nacional al consumo periodo 01 año gravable 2017, y con ella todos y cada uno de los Actos Administrativos que anteceden el proceso.

6.3. Compulsar (sic) 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).

6.4. En consecuencia y a título de restablecimiento del derecho que se declare, que mi poderdante no adeuda suma alguna.

...

Invocó como vulnerados los artículos 1, 13, 29, 83 y 95 de la Constitución; 683, 742, 743, 745 y 779-1 del ET; y 190, 191, 340, 416 y 428 del Código Penal (Ley 599 de 2000), bajo el siguiente concepto de violación⁶:

Señaló que el 04 de octubre de 2017, la Administración realizó un «despliegue operativo» en todas sus sedes para obtener pruebas contables y «sustanciar» la investigación, la cual culminó el 05 del mismo mes y año con la vulneración de la Constitución y la ley. Al respecto, adujo que el «núcleo» de los actos era el artículo 779-1 del ET y subrayó su vulneración porque en el desarrollo de la diligencia, como lo evidenciaba el acta de la misma, no se vinculó a la fuerza pública, pese a que su presencia era necesaria para salvaguardar las pruebas y garantizar sus derechos constitucionales y legales. Del mismo modo, alegó que la actuación de la demandada lesionó los artículos 683, 742, 743 y 745 ídem. Luego, manifestó que las decisiones infringieron las leyes en que debían fundarse, destacó la vulneración de los artículos 1, 13, 29, 83 y 95.9 de la Constitución por los excesos de los funcionarios en la diligencia de registro que materializaron las conductas de los artículos 190, 191, 340 y 416, 428 del Código Penal, por lo que los actos emitidos estaban viciados de ilegalidad.

Transcribió las anteriores disposiciones e insistió en su quebrantamiento, dado que los actos demandados le impusieron una carga fiscal desmesurada y porque los hechos y actuaciones desarrolladas dentro del proceso administrativo por parte de los funcionarios de la demandada se fundamentaron en atropellos y excesos de la función pública, lo cual desfiguró la razón de ser del Estado, desconoció el derecho a la igualdad, el debido proceso, desatendió su buena fe y materializó un tributo alejado de los conceptos de justicia y equidad, de ahí que las pruebas obtenidas en el procedimiento eran nulas de pleno derecho.

Contestación de la demanda

La demandada se opuso a las pretensiones de la actora⁷. En escrito separado⁸ invocó la excepción previa de «ineptitud de la demanda por incumplimiento de requisitos legales», pues aseguró que no existían fundamentos que sustentaran el concepto de violación, dado que la actora no argumentó los motivos por los cuales las normas citadas como fundamentos

⁶ Samai CE, índice 2, certificado EBFF097D50E0CD94 E26D2209CC594C04 05717E3DEB72967C CD0AE2944CAD68D1 (zip), 01 (pdf), pp. 4 a 12.

⁷ Samai tribunal, índice 16, certificado 43D5412A3FEB5C5C 5FABDE20877B6AE6 B88817C7E8BFA6DE 7E07D461FEB9011C (pdf), pp. 3 a 16.

⁸ Samai tribunal, índice 16, certificado 9276B8D6B63E4459 44C15149D5663F9A EF194D64B52E3E6A 96557881358A98D7 (pdf), pp. 1 a 4.



de derecho fueron presuntamente violadas por las decisiones. En ese sentido, destacó que la actora simplemente transcribió tales preceptos normativos y sostuvo que los pocos argumentos del concepto de violación no eran claros ni pertinentes, consecuentes o suficientes para soportar la hipotética ilegalidad de los actos. No obstante, ello fue desestimado por el despacho sustanciador del tribunal en auto del 13 de enero de 2023⁹, en vista de que la discusión versaba sobre las facultades de registro de la demandada y el incumplimiento de los requisitos del artículo 779-1 del ET, por lo que, la declaratoria de la excepción sería un exceso de ritual manifiesto.

Por otra parte, la demandada adujo que los actos observaron la ley, no adolecieron de vicios ni nulidades que afectaran su validez o eficacia. Durante la actuación se garantizó el debido proceso, los actos se soportaron debidamente en las pruebas legal y oportunamente allegadas al proceso, se le dieron las oportunidades para manifestarse respecto de las diferencias que encontró la Administración, se le notificaron las actuaciones y se le respetó el derecho de solicitar, aportar y controvertir pruebas, pese a no haberlo hecho en las diferentes etapas procesales. Añadió que la demandada no presentó argumentos para desvirtuar las glosas, ni aportó pruebas con tal fin, la contribuyente no discutió la adición a la «base de servicios gravados» ni la sanción por inexactitud por la omisión de ingresos, ni en sede administrativa y/o judicial.

Respecto de los requisitos del artículo 779-1 del ET, advirtió que, mediante la Resolución 0465, del 04 de octubre de 2017, el Director Seccional de Impuestos y Aduanas de Neiva ordenó el registro a los establecimientos de comercio inscritos en el Registro Único Tributario (Rut) por «posibles irregularidades» y facultó a los funcionarios comisionados para solicitar, revisar y allegar la documentación contable y cualquier otra pertinente, de ahí que la diligencia se basó en una decisión motivada. Seguidamente, precisó que no hubo coincidencia entre el lugar del registro y la casa de habitación, porque se trataba de una persona jurídica y la diligencia ocurrió en los establecimientos de comercio registrados en el Rut. Frente a la competencia para expedir la decisión, subrayó que se observó lo dispuesto en el artículo 1 del Decreto 2321 de 2011. Finalmente, sostuvo que el registro fue notificado al «administrador» de la actora y contó con la participación de su «auxiliar de sistemas y colaborador contable», quien suscribió la correspondiente acta.

En virtud de lo expuesto, aseguró que se cumplió con el artículo 779-1 ídem, a los efectos de verificar la veracidad de la autodeclaración y la conducta de la contribuyente¹⁰. Al respecto, citó la sentencia C-505 de 1999 (MP: Alejandro Martínez Caballero) y manifestó que el «registro» era un acto preparatorio. Posteriormente, reprodujo la sentencia del 11 de octubre de 2012 (exp. 18599, CP: Carmen Teresa Ortiz de Rodríguez) y destacó que el acto que ordenó la diligencia autorizaba «solicitar colaboración de la fuerza pública». En ese orden insistió en que la diligencia se practicó con estricto apego a la ley y respetando los derechos de los intervinientes, de manera que carecía de sustento la afirmación de la actora respecto de que las pruebas eran nulas, pues tanto la diligencia de registro como las pruebas recaudadas en desarrollo de la misma fueron legalmente obtenidas, incorporadas y valoradas dentro de la investigación adelantada. Adujo que la simple afirmación de nulidad no controvertía la legalidad de los actos y no se presentaron argumentos suficientes, claros y pertinentes que confrontaran la legalidad de los actos, por lo que, el medio de control carecía de litigio jurídico.

⁹ Índice 23 de Samai del tribunal. el a quo declaró no probada la excepción porque la actora refirió las facultades de registro de la DIAN y cuestionó que la diligencia incumplió los requisitos del artículo 779-1 del ET. Aunque el tribunal reconoció que la sustentación de la demanda no correspondía a una «técnica jurídica estricta», lo anterior no era óbice para declarar la prosperidad de la excepción so pena de incurrir en estricto ritual manifiesto.

¹⁰ Sentencia del 09 de junio de 2005 (exp. 13714, CP: Héctor J. Romero Díaz).



Frente a la acusación sobre la comisión de conductas penales por los funcionarios que adelantaron el registro, destacó que el demandante no relacionó ni siquiera sumariamente los supuestos fácticos y/o probatorios de tal afirmación; por el contrario, tal como lo evidenciaba el acta de la diligencia suscrita por el personal de la actora, estos se encontraban facultados para efectuar el procedimiento.

Por otra parte, en virtud de los artículos 188 del CPACA y 361, 365, 366.3 y 366.4 del CGP (Código General del Proceso, Ley 1564 de 2012) solicitó el reconocimiento de costas a favor de la DIAN. Señaló que las agencias en derecho no requerían prueba y debían tasarse según la valoración pertinente y a las tarifas del Consejo Superior de la Judicatura. Estimó los «gastos y expensas» en \$10.357,68, que correspondían al valor de los folios escaneados del expediente administrativo según el Contrato 00–170–2019, para lo cual allegó una certificación. Además, invocó la aplicación del inciso segundo del artículo 188 del CPACA¹¹, según el cual la sentencia dispondría sobre la condena en costas cuando la demanda se presentaba con «manifiesta carencia de objeto legal», pues la actora no desarrolló los fundamentos ni adecuó los hechos en la presunta vulneración del derecho aplicable.

Sentencia apelada¹²

El tribunal negó las pretensiones de la demanda¹³. Concluyó que la actora no desvirtuó la legalidad de los actos, puesto que la falta de presencia de la fuerza pública en la diligencia de registro no viciaba la actuación, pues se trataba de una «facultad de la administración» de conformidad con cada caso concreto. Luego de transcribir los artículos 684 y 779-1 del ET, anotó que la constitucionalidad de esta última fue analizada en la sentencia C-505 de 1999 (MP: Alejandro Martínez Caballero), donde se precisó que se trataba de una potestad reglada, sometida a límites formales y materiales, sin que su ejercicio pueda desconocer derechos y garantías constitucionales.

Anotó que los requisitos para la diligencia de registro eran: (i) que la orden estuviera contenida en un acto motivado; (ii) la decisión debía expedirse por el Administrador de Impuestos y Aduanas Nacionales y el Subdirector de Fiscalización de la DIAN en forma indelegable¹⁴; (iii) el acto debía notificarse en el momento inicial de la diligencia a quien estuviera en el lugar; y (iv) el lugar de registro no podía coincidir con el lugar de habitación del contribuyente si se trataba de una persona natural; además, destacó que acorde con la citada disposición, la Administración contaba con la facultad solicitar la colaboración de la fuerza pública para evitar la alteración de las pruebas, pero no era una obligación contar con su participación.

Tras aludir a las pruebas del expediente, en especial a la Resolución 0465, del 04 de octubre de 2017 que ordenó el registro del artículo 779-1 del ET, así como a las correspondientes actas de «registro» y «hechos», señaló que el principal cuestionamiento de la actora era el trámite de la diligencia sin la presencia de la fuerza pública, sobre lo cual advirtió que correspondía al mismo argumento del proceso que fue resuelto por esa corporación, mediante sentencia del 24 de mayo de 2022¹⁵, a través de la cual se resolvió una controversia idéntica entre las mismas partes, en la que se concluyó que la presencia de la fuerza pública no era un imperativo legal que viciara el procedimiento; decisión que

¹¹ Adicionado por el artículo 47 de la Ley 2080 de 2021.

¹² Negó la solicitud de prejudicialidad planteada por la demandante en sus alegatos de conclusión, dado que no existía otro proceso judicial del cual dependiera la decisión.

¹³ Samai tribunal, índice 38, certificado 45097A080803EB8B 22B1BECC5DA74C55 3728AA188E8DF90F 9D5A5F223A3B9AB8 (pdf), pp. 1 a 21.

¹⁴ Consejo de Estado, Sección Cuarta, sentencia del 14 de julio de 2016 (exp. 20547, CP: Jorge Octavio Ramírez Ramírez).

¹⁵ Exp. 41001-23-33-000-2021-00146-00.



fue confirmada por esta Sección mediante providencia del 14 de septiembre de 2023¹⁶. Adicionalmente, advirtió que las pruebas no daban cuenta de conductas contrarias a la ley por parte de los servidores públicos que intervinieron en la diligencia y tampoco procedía el envío de copias solicitadas por la demandante, al no haberse probado las presuntas conductas ilícitas de los servidores públicos, que viciaran las actuaciones y la recolección de pruebas en la actuación administrativa.

Recurso de apelación

La actora recurrió la decisión del tribunal¹⁷. Sostuvo que el fallo desatendió las consideraciones de la demanda sobre la ilegalidad de la diligencia de registro, por la desatención de la demandada del deber de contar con la presencia de la fuerza pública y aún más, del «*ministerio público*». Alegó que los funcionarios del fisco se alejaron de sus labores y violaron sus derechos fundamentales. Señaladamente, destacó la inexistencia de una solicitud a la fuerza pública (Policía Nacional) para que asistiera a la diligencia y, por tanto, no se le vinculó en el acta de la diligencia. Además, alegó que, el procedimiento se extendió hasta el día siguiente de su instalación, lo cual reveló su ilegalidad, porque la actividad no se desarrolló en forma administrativa sino «*operativa*», pues ocurrió en horas de la madrugada sin la presencia de la fuerza pública y en un horario donde los funcionarios públicos no podían fungir como tal.

Adujo la falta de competencia del *a quo* sobre «*el pronunciamiento en materia penal*» realizado en el fallo, pues la solicitud principal consistía en enviar copias a la Fiscalía General de la Nación, la Contraloría General de la República y la Procuraduría General de la Nación. Por otra parte, explicó que la diligencia de registro era un mecanismo subsidiario para obtener pruebas; sin embargo, la demandada solo utilizó dicho instrumento para recolectar información, sin utilizar los demás mecanismos previstos en el ET para tal fin. En ese orden, consideró que las pruebas obtenidas en la diligencia eran ilegales, con procedimientos erróneos, con violación de las normas legales y constitucionales, por lo que carecían de valor probatorio. Al respecto, citó la sentencia T-916 de 2008 de la Corte Constitucional¹⁸. Señaló que sus argumentos denotaban las transgresiones normativas y la afectación de los derechos de la demandante, imponiéndole una carga que no estaba obligada a soportar.

A continuación, transcribió como «*fundamentos de derecho*» la sentencia indicada y los artículos 1, 13, 29, 83 y 95 de la Constitución; 159, 179 y 247 del CPACA; y 683, 730.3, 730.6, 742, 743, 745, 779-1 del ET. Para finalizar, solicitó que se oficiara a su contraparte con el fin de obtener copia del requerimiento de los funcionarios fiscalizadores para el correspondiente acompañamiento de la fuerza pública para la ejecución de la diligencia de registro¹⁹.

Pronunciamientos finales

La Administración²⁰ reiteró los fundamentos fácticos y jurídicos de la contestación de la demanda y se adhirió a las consideraciones del fallo de primera instancia. El ministerio público guardó silencio en esta etapa procesal.

¹⁶ Consejo de Estado, exp. 27086, CP: Myriam Stella Gutiérrez Argüello.

¹⁷ Samai tribunal, índice 43, certificado A7143322E823262A 6D068EC91AD28918 65A5DED61980B774 02DEC48AC81C8C95 (pdf), pp. 3 a 12.

¹⁸ Sentencia T-916 del 18 de septiembre de 2008- MP: Clara Inés Vargas Hernández.

¹⁹ Mediante el auto del 02 de mayo de 2024 (índice 4 de Samai), el magistrado sustanciador negó la solicitud de pruebas en segunda instancia porque aquella no se ajustó a ninguna de las circunstancias contempladas en el artículo 212 del CPACA.

²⁰ Samai CE, índice 11, certificado 573BD448920D0247 74942F7D0158CAE3 0353BBF9A7D7DFC9 55C51022EBD36DC7 (pdf), pp. 1 a 3.



CONSIDERACIONES DE LA SALA

1- Juzga la Sala la legalidad del acto acusado, atendiendo los cargos de apelación planteados por la demandante, en calidad de apelante única, contra la sentencia de primera instancia que negó las pretensiones de la demanda y no condenó en costas.

Problema jurídico

En concreto, corresponde a la Sala definir si la presencia de miembros de la fuerza pública constituía un requisito obligatorio para la validez de la diligencia de registro prevista en el artículo 779-1 del ET, cuya ausencia implicara que los medios probatorios recaudados en la diligencia carecieran de validez probatoria y, en consecuencia, no pudieran fundamentar los actos definitivos que modificaron el denuncia privado.

Preliminarmente, se advierte que, dentro de los cargos de apelación, se incluyen planteamientos novedosos atinentes a la falta de presencia del ministerio público en la diligencia de registro, la extensión del procedimiento hasta el día siguiente de su instalación, el carácter subsidiario de la diligencia de registro y la improcedencia de su utilización como única fuente de elementos probatorios; aspectos que no hicieron parte de los planteamientos de la demanda y, por consiguiente, no pudieron ser considerados por el tribunal, de manera que su análisis excedería la competencia asignada al juez de segunda instancia, quien debe limitar su revisión a los aspectos controvertidos, aducidos y gestados en el trámite de primer grado (art. 328 del CGP). En consecuencia, no se pronunciará la Sala sobre los mismos.

En lo atinente a la falta de competencia del *a quo* sobre «*el pronunciamiento en materia penal*», por cuanto la solicitud principal consistía en enviar copias a la Fiscalía General de la Nación, la Contraloría General de la República y la Procuraduría General de la Nación, estima la Sala, al igual que lo hizo en el juicio análogo al debatido²¹, que dicho reparo no constituye un motivo de inconformidad contra la decisión de primer grado, pues el *a quo* no hizo ningún pronunciamiento de naturaleza penal, sino que se limitó a negar la remisión de copias por no encontrar mérito para hacerlo «*al no haberse probado las presuntas conductas ilícitas de los servidores públicos, que viciaran las actuaciones y la recolección de pruebas en la actuación administrativa*».

Análisis del caso concreto

2- Para resolver el problema jurídico relativo a la obligatoriedad de la presencia de miembros de la fuerza pública en la diligencia de registro del artículo 779-1 del ET, la apelante adujo que el fallo desatendió los argumentos de la demanda sobre la ilegalidad del procedimiento, pues este debió contar con esas autoridades y, además, los funcionarios de la entidad demandada se alejaron de sus labores y violaron sus derechos. Igualmente, destacó la inexistencia de una solicitud a la Policía Nacional para que asistiera a la diligencia, así como su falta de vinculación en la correspondiente acta. En ese orden, consideró que las pruebas fueron obtenidas de manera ilegal, con procedimientos erróneos y vulneraron las normas constitucionales y legales aplicables, de ahí que los documentos recaudados en la diligencia carecieran de valor probatorio.

En el otro extremo, la demandada alegó que la diligencia cumplió con los requisitos de la norma, ya que fue ordenada mediante acto motivado y expedido por la autoridad competente. Expresó que no hubo coincidencia entre el lugar del registro y la casa de habitación, porque se trataba de una persona jurídica y la diligencia ocurrió en los

²¹ Sentencia del 14 de septiembre de 2023, exp. 27086, CP: Myriam Stella Gutiérrez Argüello.



establecimientos de comercio registrados en el Rut. Del mismo modo, afirmó que la decisión fue notificada al «administrador» de la demandante y contó con la participación de su «auxiliar de sistemas y colaborador contable», quien suscribió la correspondiente acta. Precisó también que el acto que ordenó la diligencia, reflejó la autorización de «solicitar colaboración de la fuerza pública». Por ello, se opuso a la pretensión de nulidad de las pruebas obtenidas en la diligencia, ya que estas fueron legalmente incorporadas y valoradas en la investigación. Por su parte, el tribunal concluyó que el deber de colaboración de la fuerza pública era potestativo, de ahí que no era obligatoria su participación en el procedimiento.

2.1- En aras de dilucidar el debate, la Sala reiterará, en lo pertinente, el criterio de decisión adoptado recientemente entre las mismas partes del *sub lite* en las sentencias del 14 de septiembre de 2023 (exp. 27086, CP: Myriam Stella Gutiérrez Argüello) y del 09 de mayo de 2024 (exp. 27407, CP: Milton Chaves García), en las que se concluyó que la concurrencia de los miembros de la fuerza pública no era un requisito de validez de la diligencia de registro consagrada en el artículo 779-1 del ET, de modo que «su presencia o ausencia no tiene ninguna incidencia en la legalidad de dicha actuación». En consecuencia, las consideraciones jurídicas de tales precedentes orientarán la presente decisión.

Como se consideró en aquellas oportunidades, la Administración tributaria ejerce por mandato legal las potestades de fiscalización, lo cual la habilita para comprobar la veracidad o realidad de los hechos que soportan las declaraciones tributarias del contribuyente, así como el cumplimiento de los demás presupuestos legales para determinar y exigir los tributos a cargo del obligado tributario. Por tanto, la autoridad podía adelantar «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», de acuerdo con lo previsto en la letra f. del artículo 684 del ET.

Ahora bien, en el marco de tales facultades legales, el artículo 779-1 ídem 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»²².

En ese sentido la Sala²³ advirtió que esa diligencia no tiene más condicionamientos que ser decretada mediante acto administrativo motivado, el cual es notificado en el momento inmediatamente previo al inicio de la diligencia y tiene por finalidad «garantizar el objeto de la diligencia»; esto es, el recaudo y aseguramiento de pruebas, de manera que se proteja su integridad, para lo cual, la Administración puede apoyarse o no en la fuerza pública. Tal intervención en la diligencia será potestativa y no obligatoria, de ahí que su ausencia no suponga la nulidad de las pruebas recaudadas que fundamentan la actuación.

2.2- En el caso bajo análisis se advierte que, a través de la Resolución 0465, del 04 de octubre de 2017²⁴, el Director Seccional de Impuestos y Aduanas de Neiva ordenó el registro previsto en el artículo 779-1 del ET a los establecimientos de comercio registrados en el Rut de la actora (artículo 1), comisionando veinticuatro funcionarios para que desarrollaran tal procedimiento (artículo 3) y amplió los horarios de tales servidores «hasta la terminación» de la diligencia (artículo 6). Del mismo modo, el artículo 5 de la decisión

²² Sentencia del 06 de mayo de 2021 (exp. 22775, CP: Stella Jeannette Carvajal Basto).

²³ Sentencia del 23 de marzo de 2023 (exp. 26520, CP: Wilson Ramos Girón).

²⁴ Samai tribunal, índice 16, certificado 6CB11ACE3B0516F5 951550F7ED23C0AD 33988E85BE0F291C 45EBC76E73035073 (pdf), pp. 6 a 9.



solicitó «la colaboración de la Fuerza Pública, de conformidad con el inciso tercero del artículo segundo de la Ley 363 de 1997, con el objeto de garantizar la ejecución de las respectivas diligencias». Posteriormente, los resultados de la diligencia fueron consignados en el «acta de registro» del 05 de octubre de 2017²⁵, la cual recopiló las actividades realizadas durante el procedimiento y fue suscrita por el «auxiliar de sistemas y colaborador contable» de la actora, así como por doce de los funcionarios comisionados.

Acorde con el derecho aplicable y los precedentes que se reiteran, encuentra la Sala que la diligencia de registro se adecuó a lo previsto en el artículo 779-1 del ET, previsión que no señala como obligatorio el acompañamiento de la fuerza pública en la diligencia de registro. En consecuencia, no prospera la apelación.

Conclusión

3- Por lo razonado en precedencia, la concurrencia de los miembros de la fuerza pública a la diligencia de registro regulada en el artículo 779-1 del ET no corresponde a un imperativo legal, sino a una potestad de la Administración, que ejercerá si lo considera necesario. Por tanto, la Sala confirmará la sentencia de primera instancia.

Costas

4- Dado que la demandada probó expensas por valor de \$10.357,68 se condenará en costas por tal valor en segunda instancia, a cargo de la demandante, conforme al artículo 365.8 del CGP. Líquidense por Secretaría del tribunal.

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 de primera instancia, conforme a la parte motiva de la providencia.
2. **Condenar** en costas a la parte demandante. Por Secretaría del tribunal líquidense.

Cópiese, notifíquese, comuníquese. Devuélvase al tribunal de origen. Cúmplase.

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

(Firmado electrónicamente)
STELLA JEANNETTE CARVAJAL BASTO
Presidenta

(Firmado electrónicamente)
MILTON CHAVES GARCÍA

(Firmado electrónicamente)
MYRIAM STELLA GUTIÉRREZ ARGÜELLO
Salva parcial

(Firmado electrónicamente)
WILSON RAMOS GIRÓN

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

²⁵ Samai tribunal, índice 16, certificado 6CB11ACE3B0516F5 951550F7ED23C0AD 33988E85BE0F291C 45EBC76E73035073 (pdf), pp. 10 a 25.