

# Aplicación de los principios constitucionales de la prueba en el procedimiento administrativo tributario

## Implementation of the constitutional principles of proof in tax administrative procedure

Alex Shamir Obando Castiblanco\*

---

Fecha de recepción: 30 de julio de 2016

Fecha de aceptación: 18 de abril de 2016

---

*“Prueba, como sustantivo de probar, es, pues, el procedimiento dirigido a tal verificación. Pero las razones no pueden estar montadas en el aire; en efecto, el raciocinio no actúa sino partiendo de un dato sensible, que constituye el fundamento de la razón. En lenguaje figurado, también estos fundamentos se llaman pruebas; en este segundo significado, prueba no es un procedimiento, sino un quid sensible en cuanto sirve para fundamentar una razón”.*

Carnelutti, Francisco

*“El universo tiene un diseño, y también lo tiene un libro. Pero a diferencia del universo, un libro no aparece de la nada. Un libro requiere un creador, y ese papel no recae tan sólo en hombros de sus autores.”*

Stephen Hawkin & Leonard Mlodinow

### RESUMEN

Este artículo analiza los principios del debido proceso aplicados al procedimiento tributario. Expone como el procedimiento tributario, es garantista del debido proceso constitucional, con fundamento en que las administraciones tributarias, deben motivar válidamente sus actos administrativos, con el fin de garantizar la seguridad jurídica de la

administración tributaria, los derechos fundamentales de los contribuyentes y la institucionalidad y legalidad. Deben obrar las pruebas de conformidad con el procedimiento especial válidamente regulado, mediante el acatamiento a las reglas y principios del debido proceso, garantizando a los contribuyentes el conocimiento de las pruebas con las cuales la administración ejerce sus potestades de fiscalización, así mismo

---

\* Abogado, especialista en Derecho Administrativo de la Universidad Libre de Colombia, Magister en Derecho Procesal de la Universidad Nacional de Colombia. Funcionario de la Oficina de Recursos Tributarios de la Dirección Distrital de Impuestos Bogotá. Miembro de número del ICDT. Correo electrónico: abogalex3@gmail.com.

debe verificar que no se vulnere el debido proceso, garantizar que el contribuyente tenga la oportunidad de conocer y controvertir las pruebas en cualquier estado del proceso administrativo tributario. Por demás que las pruebas en sede administrativa tributaria, deben ser conocidas por los contribuyentes, para que estos tengan la oportunidad de controvertirlas y de esta forma la decisión que se tome, se haga con plena prueba y no con pruebas viciadas de legalidad, valorando en conjunto todas las pruebas aportadas al proceso.

**Palabras claves:** debido proceso, principios, procedimiento, probatorio, tributario

## ABSTRACT

This text analyzed the due process that is applied to the tax proceeding. It exposes how the tax proceeding is guarantor of due constitutional process, based on tax administrations must validly justify

its administrative acts in order to ensure legal certainty of tax administration, the fundamental rights of taxpayers, institutionality and legality. Should exercise testing in accordance with the special procedure validly regulated by complying with the rules and principles of due process, ensuring taxpayers knowledge of the tests which management exercises its powers of oversight, also must verify that due process is not violated, ensure that the taxpayer has the opportunity to meet and contest the evidence at any stage of the tax administrative process. Moreover that evidence on tax administrative authorities must be known by the taxpayers, so that they have the opportunity to controvert it. Thus the decision is made with full evidence, it is not with evidence produced in violation of the law and by assessing in set all evidence provided to the process.

**Key words:** due process, principles, procedure, probation, tax

## INTRODUCCIÓN

**E**l derecho Constitucional probatorio en el procedimiento tributario, es de importante interés al ser una disciplina regulada por normas propias tanto sustantivas como procedimentales, es por ello que este trabajo académico busca aportar a la discusión del problema jurídico, concerniente a que si, en cumplimiento de los principios probatorios constitucionales toda prueba obtenida en el proceso tributario en sede administrativa, se debe poner en conocimiento del contribuyente o dar traslado, según sea el caso, a fin de no vulnerar derechos fundamentales.<sup>2</sup>

Es indudable que el artículo 29 de la Constitución Política de Colombia establece la protección a las garantías fundamentales, esenciales y básicas de cualquier proceso, tales como el derecho al juez natural; el derecho a presentar y controvertir las pruebas; el derecho de defensa, el principio de predeterminación de las reglas procesales o principio de legalidad; el derecho a la publicidad de los procesos y decisiones judiciales y la prohibición de juicios secretos.<sup>3</sup> En efecto, todos son temas muy importantes, pero en esta oportunidad pretenderé realizar un análisis sobre la constitucionalización de la prueba y su aplicación en sede administrativa tributaria.

El debido, proceso y la prueba, hacen parte de la institucionalización del derecho procesal se define como: “... una “norma” auténtica y garante, porque el debido proceso se perfila como un derecho fundamental que desarrolla unos principios adecuados para lograr un proceso dialógico, esto es en resumen: sustentar una decisión racional y argumentada fundamentada probatoriamente.”<sup>4</sup> Aquí debemos encontrarnos en dos senderos, uno, si toda prueba obtenida por la administración tributaria se debe poner en conocimiento y/o dar traslado al contribuyente, para garantizar su derecho constitucional al debido proceso y por ende garantizar la contradicción de la prueba; y otro, si las amplias facultades que tiene la Administración para determinar la obtención de pruebas, puede continuar con el procedimiento, sin dar traslado o sin poner en conocimiento la prueba.

Es necesario hacer claridad a los límites de la Administración, en razón a que debe sujetarse a los requisitos que establece el artículo 168 del C.G.P.<sup>5</sup> esto es,

- 2 Formulación y mínima sustentación del problema.
- 3 Corte Constitucional de Colombia, sentencia T-781-11, Magistrado ponente: Humberto Antonio Sierra Porto. Disponible en páginas de internet. (24/11/12)
- 4 Londoño Jaramillo Mabel, Ramírez Carvajal Diana María, Muñoz Restrepo Alba Luz. “Sobre la conducta de las partes, efectos probatorios en el derecho civil”. Medellín, Colombia. Ed. Licromia Ltda (Universidad de Medellín), 2008. p 67.
- 5 La Ley 1564 de Julio 12 de 2012, “Por medio de la cual se expide el Código General del Proceso y se dictan otras disposiciones.” Desarrolla en la Sección Tercera, Título Único del Capítulo I al IX el régimen probatorio, el cual encuentra en vigencia y entra a regir el 1 de enero de 2014 con fundamento el numeral 6

que las pruebas deben ser lícitas, pertinentes, conducentes y útiles, como quiera que en la etapa administrativa el Estado actúa como juez y parte, entonces las pruebas que obtiene en desarrollo de las etapas de fiscalización, liquidación y discusión, las toma como válidas y ciertas, esto entra en discusión cuando los elementos probatorios no son suficientes o no se han tenido en cuenta los principios para obtener la verdad y la realidad.”<sup>6</sup>

Es cierto que la Administración Tributaria cuenta con unos poderes amplios pero limitados dentro de la legalidad, que puntualmente sintetiza el Consejo de Estado, mediante sentencia del 7 de Septiembre de 1990, dentro del expediente No. 2396; M.P. Dra.: Consuelo Sarria Olcos, veamos: “(...) los poderes de fiscalización e investigación que se conceden a la Administración de Impuestos, se deben entender no para crear o exigir requisitos no contemplados en la ley o eludir en tema de la prueba, sino para demostrar que no se dan las condiciones exigidas por la ley en cuanto forma o documentación de la declaración tributaria para que esté cobijada por tal presunción.”

Desde el punto de vista riguroso de la Constitución, toda prueba debe ser puesta en conocimiento, mas no a toda prueba se le debe dar traslado, ambos casos con el interés de proteger el debido proceso y derecho de contradicción, con fundamento en que se transgrede el derecho de defensa, en la medida que el ciudadano debe tener la oportunidad de asistir a contradecir, refutar la práctica de la prueba, de manera que ésta se constituye como un “*Derecho fundamental*” que tiende a la posibilidad de garantizar el debido proceso que se predica por existencia de la etapa probatoria tanto, en sede administrativa como en sede judicial.

Es indiscutible a primera vista que se infringe el derecho de defensa, cuando el contribuyente no tiene la oportunidad de presentar, solicitar, controvertir y allegar pruebas, en concreto, de conocer la prueba y refutarla, esto teniendo en cuenta los parámetros de valoración de la prueba como la conducencia, pertinencia, oportunidad. Por otra parte, es claro que contradecir la prueba sin el lleno de requisitos, la convierte en una prueba oculta, por lo tanto se vulnera el debido proceso, por ello debemos determinar si a toda prueba se debe poner en conocimiento, o dar traslado según sea el caso, pues en sede administrativa como en sede judicial su operación es la misma.<sup>7</sup>

del artículo 627 del al Ley 1564 de 2012. Además que por ser una norma nacional, en Sede Administrativa y por ende la Administración Tributaria, no se requiere transición para su desarrollo, además es concordante con normas probatorias señaladas en el CPACA.

6 Londoño Jaramillo, Mabel, Ramírez Carvajal, Diana María, Muñoz Restrepo, Alba Luz. “*Sobre la conducta de las partes, efectos probatorios en el derecho civil*”. Op. Cit. Pp. 61 - 62 – 67.

7 Hipótesis de trabajo.

Es recurrente, que la Administración Tributaria no considere que se ha vulnerado el debido proceso, cuando se decreta o recauda una prueba, con fundamento en que el contribuyente tiene la oportunidad de conocer y controvertir las pruebas en cualquier estado del proceso, aunado lo expresado, a que las actuaciones de la Administración siempre se deben fundamentar en hechos que aparecen demostrados en el expediente como lo indica el artículo 742 del Estatuto Tributario Nacional, lo cual hace que todo el procedimiento de determinación del impuesto, este revestido de legalidad, en este entender, la prueba no debe sufrir detrimento ni extralimitación en procura de garantizar el debido proceso constitucional y por ende el buen funcionamiento de la estructura administrativa tributaria.

Vale la pena traer un ejemplo básico del texto que prescriben los actos administrativos previos o de trámite, que profiere la Administración Tributaria, como es el caso del auto de pruebas donde informa las pruebas que necesita e indica *“y las demás pruebas que sean necesarias”* y *“hasta el término de duración de las mismas”* con lo cual hace uso de su potestad de fiscalización y pone al contribuyente a estar pendiente del proceso por el término que dure la práctica probatoria, esto con el fin de que controvierta una eventual prueba solicitada o adicional que se presente. El argumento sobre el cual recaen estas afirmaciones es que el expediente es un libro abierto y sin reservas para el contribuyente, lo cual, si bien es cierto puede ser garantista del debido proceso constitucional, no es menos cierto que altera y pone en detrimento la condición de contribuyente.

Se determina que las pruebas a que hace alusión el Estatuto Tributario Nacional, como fuente primaria del procedimiento, y que es traída a colación por los diferentes departamentos, distritos y municipios, todas se deben poner en conocimiento del contribuyente, ya sea porque se enunciaron en la respectiva actuación administrativa o mediante traslado como es el caso de la inspección tributaria, que sobre la puesta en conocimiento exige se suministre traslado al contribuyente a fin que se pronuncie sobre los hechos obtenidos como prueba, a manera de ejemplo conceptual, las normas procedimentales tributarias establecen que es válido y se prevé traslado en el dictamen pericial y en la inspección contable (CGP y ETN) por remisión exigida, las otras pruebas podrán ser puestas en conocimiento.

En efecto, la prueba testimonial practicada en sede administrativa, sin que se haya proferido auto que la decreta es violatoria del principio de publicidad y contradicción de la prueba y por ende la omisión del mismo constituye una flagrante violación al derecho fundamental al debido proceso, toda vez que las pruebas que se practiquen oficiosamente y aquellas que eventualmente se practiquen sin dar traslado del acto administrativo que las decreta, contrarían además, lo dispuesto en el artículo 174 del CGP. Así mismo, se debe dar traslado de la diligencia de inspección, para garantizar la debida transparencia.

Es lógico que se transgrede el derecho de defensa, en la medida que el contribuyente no tuvo la oportunidad de asistir a contradecir, refutar a la práctica de la prueba, de manera que ésta se constituyó como una prueba oculta en la que no tuvo posibilidad de garantizar su debido proceso que se predica por excelencia de la etapa probatoria tanto en sede administrativa como en sede judicial, de acuerdo con la norma constitucional.

Es correcto afirmar, que la norma tributaria es de carácter especial y la misma no regula específicamente el traslado de pruebas o la puesta en conocimiento en ninguna etapa del proceso<sup>8</sup>, sin embargo, es cierto que con ocasión de la expedición de los actos administrativos definitivos el contribuyente puede hacer uso del recurso de reconsideración, oportunidad procesal con la que cuenta para controvertir nuevamente las pruebas, situación que se presenta en este escenario, no obstante, este no es el deber ser, las pruebas deben ser discutidas desde el mismo inicio del proceso de investigación tributario, situación que evita el desarrollo de procesos inocuos e irrelevantes. El procedimiento tributario y probatorio evitaría a la Administración Tributaria desgastarse en casos en los que se presente ausencia de prueba y concentrarse en definir casos en los que haya una fortaleza de pruebas para determinar los tributos.

El análisis del problema planteado comprende, en primer lugar un “estado del arte” que desarrolla los capítulos, Debido proceso constitucional probatorio tributario, pretendiendo desglosar los principios constitucionales, procesales y administrativos de la prueba; Administración y contribuyente, que presenta la valoración, clases de pruebas y potestades de las administraciones tributarias frente a las pruebas y la prueba en la administración tributaria, que concluirá aspectos tales como: Derecho tributario como norma especial, La prueba en sede Administrativa y Requisitos de conducencia, pertinencia, aplicabilidad y oportunidad; y en segundo lugar un “marco teórico” contentivo de los capítulos: Debido proceso tributario, que contiene Inicio e Instrucción, interpretación eficacia y eficiencia de las normas procedimentales y probatorias; Validez de la prueba que desglosa: Reconocimiento, traslado, puesta en conocimiento y valoración de las pruebas, pruebas técnicas y/o exclusivas del derecho tributario y carga de la prueba y la prueba como fuente de confianza legítima, considerando el estudio de temas como: Justicia en sede administrativa, aplicación de los principios Constitucionales en las pruebas tributarias y afectación de la actividad Administrativa por la falta de validez de la prueba, contenidos todos estos que permitirán abordar a una conclusión precisa sobre el problema jurídico.<sup>9</sup>

8 La Administración Tributaria hace valer su poder de Estado para desarrollar las etapas de fiscalización, liquidación y discusión.

9 Itinerario.

Se ha planteado un objetivo general, consistente en determinar, si hay que poner en conocimiento y/o darle traslado a toda prueba, en desarrollo de las actuaciones surtidas en sede Administrativa, con el fin de garantizar los derechos al debido proceso constitucional probatorio tributario y unos objetivos específicos que comprenden: Comprobar si con la puesta en conocimiento o el traslado de pruebas al contribuyente en el proceso administrativo tributario, se garantiza el Derecho Procesal Probatorio Constitucional; Y analizar, si a las pruebas obtenidas en sede administrativa, que no se pongan en conocimiento o no se les provea de traslado, serían nulas de pleno derecho en cumplimiento del artículo 29 de la Constitución Política, al no ser una prueba garantista del contribuyente y por último concluir, si el procedimiento probatorio tributario, es garantista del debido proceso constitucional.

La presente es una investigación que contiene una estructura del método dogmática jurídica<sup>10</sup>, por tanto la misma, busca solucionar y desarrollar un problema jurídico desde una perspectiva estrictamente formalista, razón por la cual se han buscado fuentes rigurosamente formales.

Es de resaltar que existen métodos de interpretación normativos, que pueden distorsionar y/o enfocar la prueba, como pueden ser algunos de ellos la interpretación gramatical, histórica, teleológica, sistemática y por equidad, las cuales tienen como propósito común conocer el sentido de la norma atendiendo a su significado, con el fin de comprender la esencia de la norma jurídica para aplicarla a un caso particular.<sup>11</sup> Pero qué se puede interpretar de una norma procedimental que señala: “*Es nula toda prueba obtenida con violación al debido proceso*”, texto sobre el cual será el punto de partida del tema que desarrollaré y concretamente en cuanto se registrará a que toda prueba obtenida por la administración tributaria debe ser garantizada con principios constitucionales y lo que esto conlleva, aplicación de los principios de publicidad, contradicción, formalidad, oportunidad, necesidad y legitimidad, entre otros, los cuales ponen como condicionante que toda prueba deba ser conocida por el afectado, concretamente en tributario por el contribuyente o su apoderado.

Por otra parte, es conocido que cada disciplina del derecho, tiene su procedimiento, es decir, el derecho civil, el comercial, familia, administrativo y el tributario, entre otros derechos, señalan unos principios orientadores, un régimen probatorio pertinente a cada caso específico, los cuales hacen parte de normas

10 El Método de investigación de la “*dogmática jurídica*” es una disciplina perteneciente al Derecho. Consiste en desarrollar estudios de carácter formal, mediante operaciones lógicas. Está compuesta por dogmas jurídicos, que se extraen del contenido de normas jurídicas positivas, utilizando la abstracción, su carácter es estrictamente sistemático.

11 Franco Ruiz, Rafael y Martínez Sierra, Luis Fernando. “Contabilidad Tributaria,” Bogotá, Ed. Nueva Legislación, 2011, pp. 50 a 60.

especiales, no obstante no es viable salirse del marco conceptual constitucional, como lo es la “norma de normas”<sup>12</sup>, Es contundente el artículo 211 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo contencioso Administrativo CPACA, en cuanto prevé: “En los procesos que se adelanten ante la Jurisdicción de lo Contencioso Administrativo, en lo que no esté expresamente regulado en este Código, se aplicarán en materia probatoria las normas del Código de Procedimiento Civil”<sup>13</sup> en materia probatoria lo que no está regulado expresamente por este código. De igual manera el artículo 168 del Código de General del Proceso señala que para proveer sobre la admisión de una prueba, se deben valorar tres criterios básicos: conducencia, pertinencia y utilidad de la prueba, aquí vemos que el derecho probatorio está armónicamente concordado, y este a su vez obedece a la Constitución.

De igual modo, podemos abstraer con plena confianza que la Constitución prevalece sobre otras normas, en este entender el debido proceso goza de ser un derecho fundamental constitucional que regula el sistema procesal de todos los procesos, incluido obviamente el tema probatorio en cada campo del derecho procesal.

Para finalizar, la prueba es garante de derecho y su manejo en el marco de la generalidad de las especialidades del derecho, debe ser obligatoria la observancia como derecho fundamental, esto significa, sin lugar a duda alguna, que en nuestro sistema jurídico no tienen validez en ningún caso las pruebas respecto de las cuales se hayan desconocido los principios de contradicción, validez, eficacia y publicidad de las mismas, presupuestos indispensables para que pueda hacerse efectivo el derecho a controvertirlas.<sup>14</sup>

En efecto, el alcance de investigación probatoria tiene un énfasis sumamente importante, el cual es reconocido por la Administración Tributaria, al manifestar que el Estado no aspira a que el contribuyente se le exija más de aquello con lo que la misma ley ha querido que coadyuve a las cargas públicas de la nación, así mismo se está inmersa en el principio de necesidad de la prueba, el cual cobija los procesos administrativos, conforme al cual existen unos lineamientos constitucionales que deben estar precedidos del mínimo probatorio indispensable para pronunciarse acerca de los asuntos que son objeto de debate, pues de lo contrario esta Institución se convertirá en un peligroso camino de irresponsabilidad y subjetividad, sobre temas que afectan al común de la gente y que por el contrario, se encuentran celosamente protegidos en nuestra Constitución.<sup>15</sup>

12 Artículo 4 de la Constitución Política de Colombia.

13 Hoy aplicable Código general del Proceso. CGP, en materia probatoria

14 Corte Constitucional de Colombia, Sentencia SU1300-01. Magistrado ponente: Marco Gerardo Monroy Cabra. Disponible en páginas de internet. (15/05/2013)

15 Corte Constitucional de Colombia, sentencia T-202-07. Magistrado ponente: Jaime Córdoba Triviño. Disponible en páginas de internet. (15/05/2013)



## 1. LA PRUEBA CONSTITUCIONAL

### 1.1 Debido Proceso Constitucional Probatorio

Comencemos por afirmar que el debido proceso constitucional, es: “... *“Sui generis”, es más muy “sui generis” que comprenda en si la pluralidad de perspectivas, que deben reconstruirse alrededor de bienes jurídico múltiples. El derecho procesal es capaz de comprender las razones no siempre coincidentes de la tutela subjetiva de los derechos fundamentales, pero también las razones de tutela objetiva de la constitución.*”<sup>16</sup> Entonces el debido proceso constitucional probatorio tributario, goza de garantías fundamentales, contenidas en el ordenamiento jurídico colombiano, expresamente en el artículo 29 de la Constitución Política, el cual señala que aplica a “*a toda clase de actuaciones judiciales y administrativas*” es evidente una protección de la “*norma de normas*” sobre el reconocimiento y respeto al derecho administrativo, en el sentido que se garantizan los derechos como ciudadano en búsqueda de la justicia, mayor valor axiológico, y una de las bases en que se sustenta el Estado Social de Derecho, en otras palabras, estamos inmersos en un Estado con absoluto sometimiento al imperio de la ley, los cuales conllevan a estimar un respeto por los derechos fundamentales consagrados y su aplicación mediante la comisión en otras normas.

Quiriendo proveer una definición de debido proceso constitucional, la Corte Constitucional, señaló: “*El debido proceso constitucional protege las garantías esenciales o básicas de cualquier proceso. Tales garantías esenciales aparecen definidas en el artículo 29 constitucional y son el derecho al juez natural; el derecho a presentar y controvertir las pruebas; el derecho de defensa –que incluye el derecho a la defensa técnica–; el derecho a la segunda instancia en el proceso penal; el principio de predeterminación de las reglas procesales o principio de legalidad; el derecho a la publicidad de los procesos y decisiones judiciales y la prohibición de juicios secretos.*”<sup>17</sup>

Todas las clases de pruebas tienen como finalidad garantizar el debido proceso: “*Sería ilegal e inconstitucional que se determinara una obligación fiscal sin una previa fiscalización y sin la participación del contribuyente en el recaudo de las pruebas y sin la oportunidad de explicar a la Administración los hechos cuestionados. (...)*”<sup>18</sup>

16 Nogueira Alcalá, Humberto. “*El Derecho Procesal Constitucional a inicios del Siglo XXI en América Latina.*” Bogotá. Ed. Universidad Externado. (Xpress Estudio Grafico y Digital S.A. 2010. pp. 33 y 34

17 Corte Constitucional de Colombia, sentencia T-781-11, Magistrado ponente: Humberto Antonio Sierra Porto. Disponible en páginas de internet. (24/11/12)

18 Consejo de Estado de Colombia, Sala de lo Contencioso Administrativo, sección cuarta, radicado: 66001-23-31-000-2005-00996-03-17686. Consejera ponente: Martha Teresa Briceño de Valencia. Disponible en páginas de internet. (24/11/12)

Los principios garantes del debido proceso constitucional probatorio, son aquellos a que hace remisión el artículo 29 de la Constitución Política. En efecto, tales principios son los siguientes: El debido proceso, derecho de defensa, la prevalencia del derecho sustancial sobre el formal, el reconocimiento de la personería jurídica, el derecho a la contradicción, el derecho a presentar pruebas, el principio de justicia, el principio de igualdad de las partes frente a la ley.

### 1.1.1 Principios Constitucionales de la prueba

Los principios constitucionales de la prueba pueden ser muchos, entendiendo su carácter abstracto, los mismos “...no constituyen una frontera filosófica que no puede ser violada por el legislador, so pena de incurrir en un desconocimiento de las finalidades que el poder constituyente ha determinado como prioritarias al concebir el Estado.”<sup>19</sup> Unos porque propiamente la Constitución los consagra y otros porque la jurisprudencia los ha desglosado de acuerdo con la casuística, las escalas axiológicas y principios que mueven el Estado Social de Derecho, en otras palabras, estamos inmersos en un Estado con absoluto sometimiento al imperio de la ley, lo cual conlleva a estimar un respeto por los derechos fundamentales consagrados y su aplicación mediante la comisión en otras normas.

Es importante analizar y destacar algunos de los más importantes principios constitucionales de la prueba, lo cual se desarrolla puntual y relevantemente a fin de encaminarnos a la solución del problema jurídico.

En primer lugar, el *Principio de publicidad probatorio*, está consagrado normativamente en el artículo 29 de la Constitución Política de Colombia y tiene como finalidad e intencionalidad, la de poner en conocimiento del contribuyente la garantía en la obtención de la prueba, en consideración a una confianza legítima en la actuación judicial o administrativa, por ende la falta de publicidad y/o conocimiento de las pruebas que soportan las decisiones administrativas que se profieran pone en contravía garantías de transparencia y legitimidad que deben ser la base de la comunicación entre la Administración y el contribuyente.

La manera como se ejerce o se realiza el principio de publicidad está ligado a la publicación para los actos de contenido general o la notificación para actos de contenido particular, sea por ejemplo el caso de este último, las notificaciones en que conste con la simple introducción al correo, la notificación personal, aviso, edicto, publicación en el registro o cualquier otro medio que garantice el conocimiento del acto administrativo. Es importante que el interesado reciba efectivamente el acto, puesto que así se garantiza el derecho a ser informado

19 Departamento de Derecho Fiscal de la Universidad Externado de Colombia, “*Lecturas en Derecho Fiscal*” Bogotá, Ed. Cartagraphics, Impresión Digital. 2003, p. 99.

de las actuaciones judiciales o administrativas que conduzcan a la creación, modificación o extinción de una situación jurídica o a la imposición de una sanción.<sup>20</sup> En otras palabras el desarrollo de este principio permite que las partes puedan conocer las pruebas, los motivos, los fundamentos, las acusaciones, con el propósito de poner en marcha otro principio de gran importancia como lo es el de contradicción, sin el cual es imposible discutir, solicitar, en fin, participar de las pruebas.

Sin lugar a duda alguna, que en nuestro sistema jurídico no tienen validez en ningún caso las pruebas respecto de las cuales se haya desconocido el principio de la publicidad de las mismas, presupuesto indispensable para que pueda poner en marcha el derecho a controvertirlas.”<sup>21</sup> En efecto, la Constitución Política, en el inciso final del artículo 29, señala: es “*nula, de pleno derecho, la prueba obtenida con violación del debido proceso*” y, en el inciso inmediatamente precedente instituye como un derecho del procesado la posibilidad de “*presentar pruebas y a controvertir las que se alleguen en su contra*”. Generándose el origen del principio de publicidad, como un acto de conocimiento que pone al ciudadano y/o contribuyente en condiciones de defenderse.

En cumplimiento del principio de publicidad, las entidades administrativas tienen la obligación de dar a conocer sus decisiones mediante las comunicaciones, notificaciones o publicaciones señaladas en la ley de acuerdo al acto administrativo de que se trate, con el fin de proveer un pleno conocimiento del contenido y certeza de los términos dentro de los cuales puede hacer uso de los recursos pertinentes.<sup>22</sup>

En segundo lugar, el *Principio de contradicción probatorio*, tiene también un relevante desarrollo constitucional en el artículo 29 de la Constitución Política, tiene su fundamento en que los afectados tienen la oportunidad de controvertir las decisiones judiciales o administrativas.

Respecto a la contradicción de la prueba Cañón Ramírez, afirma: “*Los medios de Prueba deben ser aportados al proceso deben ser controvertidos por los sujetos procesales, cuando menos han debido tener, tales sujetos, la posibilidad de controversia, lo cual se materializa en la presencia y participación de la práctica, en su aporte o discusión; por lo menos, deben haber sido informados oportunamente*

- 20 Corte Constitucional, Sentencia C-1114/03, Magistrado Ponente: Jaime Córdoba Triviño. Disponible en páginas de internet. (07/09/2013) y Consejo de Estado, Sentencia No. 13972/2004, Consejero Ponente: Ligia López Díaz. Disponible en páginas de internet. (07/09/2013) – Texto traído a colación en por la Corte Constitucional mediante sentencia C-096 del 31 de enero de 2001, M.P. Dr. Alvaro Tafur Gálvis.
- 21 Corte Constitucional de Colombia, sentencia SU1300-01. Magistrado ponente: Marco Gerardo Monroy Cabra. Disponible en páginas de internet. (24/11/12)
- 22 Consejo de Estado, Sentencia No. 13096/2003, Consejero Ponente: Juan Ángel Palacio Hincapié. Disponible en páginas de internet. (07/09/2013)

sobre la existencia, práctica, aporte o recaudo procesal del respectivo medio de prueba...” Continúa señalando; “La igualdad de las partes y la publicidad de las pruebas son elementos de la contradicción de las mismas (sólo se puede controvertir la prueba que se ha dado a conocer).”<sup>23</sup> Es de resaltar que el artículo 29 de la Constitución Política señala como presupuesto del debido proceso, la oportunidad para controvertir las pruebas, como un derecho, entonces todos los medios probatorios deben ser puestos en conocimiento del ciudadano y/o contribuyente, con el fin que este, pueda hacer parte de la discusión probatoria, conociendo, controvirtiendo o allanándose.

El Consejo de Estado ha señalado que la oportunidad con que cuentan las partes para realizar la petición, solicitud o aporte de pruebas también hace parte del derecho de contradicción, así como del principio de lealtad procesal<sup>24</sup> con lo cual se asume la “carga de la prueba” conjuntamente con el principio de contradicción.

En tercer lugar, el *Principio de formalidad*, tiene igualmente origen en el artículo 29 de la Constitución Política de Colombia, al señalar que “Es nula, de pleno derecho, la prueba obtenida con violación del debido proceso.” donde se desprende que existen exigencias tendientes a un objetivo de demostración que pueden ser circunstancias de tiempo, modo y lugar, previstas para la configuración en cada uno de los medios de prueba.

Este principio está ligado a unas ritualidades, a unos lineamientos y formalidades que la misma norma exige para que la prueba sea aportada al cuaderno administrativo. Se traduce en el cumplimiento de unas circunstancias secuenciales, tales como: el tiempo que define una condición de oportunidad que se regula a través de unos términos establecidos para cada actuación en sede administrativa; la forma, que recae sobre cómo se debe presentar la prueba, cumpliendo una serie de requisitos y el lugar, da una percepción de ubicación, entidad, despacho, oficina habitada legalmente para intervenir en el debate probatorio.

### 1.1.2 Principios Procesales de la Prueba

Enfocados en los principios procesales, una definición concreta, la posee el tratadista Rueda Fonseca, al señalar: “Los principios procesales son máximas o reglas que dan forma, estructuran y limitan las diferentes fases del proceso, de manera tal que se logre el reconocimiento de derechos consagrados en la norma sustantiva. Son comunes a todos los procesos, con ciertas excepciones y variantes

23 Cañon Ramirez, Pedro Alejo, “Practica de la prueba judicial.” Ed. ECOE Ediciones, Bogotá, 2009, pp. 77 y 78.

24 Consejo de Estado, Sentencia 18311/2010, Consejero Ponente: William Giraldo. Disponible en páginas de internet. (07/09/2013)

cuya función es la de orientar al proceso con el fin de obtener el reconocimiento del derecho consignado en la ley la Constitución. Los códigos procesales latinoamericanos han matizado su carácter político en los principios procesales que han indicado el derrotero de la codificación.”<sup>25</sup> Cita que nos lleva a que un procedimiento lleva inmersa las etapas que se deben surtir en complemento de normas sustanciales y procesales, estas que deben abordar reglas probatorias y todo lo que conlleva a la demostración, verdad y justicia.

Una noción de prueba procesal, es entendida como la delimitación, comprobación que realiza el juez o funcionario, mediante la confrontación entre: las afirmaciones, los medios de prueba y la realidad, atribuciones sobre las cuales los principios de la prueba procesal no pueden elaborarse sino a través de unos principios o reglas que parten del mandato constitucional y legal.

Aquí podemos nuevamente destacar que en el conglomerado jurídico colombiano, existe gran cantidad de principios puramente procesales, que garantizan el derecho fundamental al debido proceso, algunos de ellos son: prevalencia constitucional, libre acceso a la justicia, gratuidad, interés público o general del proceso, obligatoriedad de los procedimientos fijados en la ley, carácter exclusivo y obligatorio de la función jurisdiccional, imparcialidad e independencia de la autoridad Judicial, publicidad, bilateralidad de la audiencia (Principio de contradicción o derecho de defensa e igualdad material de las partes.), Buena fe y lealtad procesal, presunción de inocencia, celeridad, impugnación y doble instancia.<sup>26</sup>

Habría que decir también que en la Constitución Política de Colombia y en las normas procedimentales se incluye como garantía, la consagración de unos principios que tienen como fin lograr un proceso que sustente una decisión: racional y argumentada<sup>27</sup>. Veamos algunos de ellos:

Comencemos por el *Principio de unidad*, el cual se encuentra expresamente desarrollado en el artículo 176 del C.G.P., el cual reza: “Las pruebas deberán ser apreciadas en conjunto, de acuerdo con las reglas de la sana crítica, sin perjuicio de las solemnidades prescritas en la ley sustancial para la existencia o validez de ciertos actos. - El juez expone siempre razonadamente el mérito que le asigne a cada prueba.” En otras palabras, atiende a que la Administración, debe apreciar en conjunto todos y cada uno de los medios de prueba.

25 María del Socorro Rueda Fonseca. *Fundamentos de Derecho Procesal Colombiano*, Medellín. Ed. Uniandes, 2008, p. 112.

26 Grupo de Investigaciones en Derecho Procesal “*Derecho Procesal contemporáneo*” Medellín Colombia. Ed. señal editores (Sello editorial Universidad de Medellín), 2010, pp. 84 a 116.

27 Londoño Jaramillo, Mabel, Ramírez Carvajal, Diana María, Muñoz Restrepo, Alba Luz. “*Sobre la conducta de las partes, efectos probatorios en el derecho civil*”. Op. cit. p 67.

Siguiendo con la descripción, el *Principio de preclusión*, se define como el deber de atender las distintas oportunidades procesales previstas en la ley para aportar y solicitar pruebas, su existencia es una garantía de certeza procesal, su característica más importante consiste en que la oportunidad para aportar pruebas, es una situación eminentemente taxativa.

Este principio lo podemos relacionar directamente con el contemplado en el artículo 744 del Estatuto Tributario Nacional, el cual prevé: “*Oportunidad para allegar pruebas al expediente: Para estimar el mérito de las pruebas, estas deben obrar en el expediente, por alguna de las siguientes circunstancias: (...)*” Entonces, cumpliendo con la secuencia, la etapa probatoria se debe surtir completamente, sea que las pruebas hayan sido allegadas o aportadas de oficio por el Juez o a la Administración o que el contribuyente las aporte en las oportunidades legales previstas para el efecto..

Para finalizar la descripción de los principios procesales de la prueba, el *Principio de Concentración*. En su estructura, encontramos que tiene un fin máximo, como lo es impedir prórrogas injustificadas propias del proceso de gestión en sede administrativa, teniendo como intención, hacerlo más rápido, ágil, continuo, permitiendo a cada una de las etapas avanzar con la motivación tanto de soporte sustantivo, como probatorio.<sup>28</sup>

### 1.1.3 Principios del Derecho Administrativo Tributario

Los principios del derecho administrativo tributario, llevan inmersas las premisas procesales y del debido proceso contemplados en la Constitución, así mismo en desarrollo de las normas procesales probatorias y las normas propias tributarias. En su conceptualización en sede administrativa tributaria, va ligada a la relación Administración y contribuyente, situación en la cual no es posible el desconocimiento de ninguna garantía, contabilizada la prueba como un todo. Algunos de tales principios, son:

El *Principio de Necesidad*, tiene como fuente formal, el artículos 103 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo CPACA, en cuanto prevé: “*Los procesos que se adelanten ante la jurisdicción de lo Contencioso Administrativo tienen por objeto la efectividad de los derechos reconocidos en la Constitución Política y la ley y la preservación del orden jurídico. \_ En la aplicación e interpretación de las normas de este Código deberán observarse*

28 Las pruebas propiamente dichas son aquellos elementos que son admitidos para generar la convicción judicial suficiente, sobre los recae el debate probatorio y, por tanto, solo a estas se aplica el principio de concentración, pues los actos de prueba no tienen vocación de permanencia dentro del proceso, lo que si sucede con las pruebas.

*los principios constitucionales y los del derecho procesal.*” concordante con el concepto del debido proceso, en virtud del cual es necesaria la prueba, caso contrario la actuación sería nula, razón por la que iniciaremos en este principio.

En desarrollo del principio de necesidad de la prueba, el artículo 742 del Estatuto Tributario Nacional, indica: *“Las decisiones de la administración deben fundarse en los hechos probados. La determinación de tributos y la imposición de sanciones deben fundarse en los hechos que aparezcan demostrados en el respectivo expediente, por los medios de pruebas señalados en las leyes tributarias o en el Código de Procedimiento Civil, en cuanto estos sean compatibles con aquéllos.”* Normativa conexas con el artículo 164 del C.G.P., que referencia la necesidad de la prueba, así: *“Toda decisión judicial debe fundarse en las pruebas regular y oportunamente allegadas al proceso.”*

El *Principio de legitimidad*, tiene su fundamento en normas aplicables en el campo procesal probatorio, entre estas el artículo 209 de la Constitución Política de Colombia<sup>29</sup>, que determina: *“La función administrativa está al servicio de los intereses generales y se desarrolla con fundamento en los principios de igualdad, moralidad, eficacia, economía, celeridad, imparcialidad y publicidad, mediante la descentralización, la delegación y la desconcentración de funciones.”* Y el artículo 230 Constitucional, según el cual *“Los jueces, en sus providencias, solo están sometidos al imperio de la ley. (...)”*

Así mismo, el artículo 683 del Estatuto Tributario Nacional, que para hacer referencia a los principios de justicia y equidad, prescribe: *“Los funcionarios públicos, con atribuciones y deberes que cumplir en relación con la liquidación y recaudo de los impuestos nacionales, deberán tener siempre por norma en el ejercicio de sus actividades que son servidores públicos, que la aplicación recta de las leyes deberá estar presidida por un relevante espíritu de justicia, y que el Estado no aspira a que al contribuyente se le exija más de aquello con lo que la misma ley ha querido que coadyuve a las cargas públicas de la Nación.”*

Tenemos en consecuencia, que el principio de legitimidad atiende a que los funcionarios se sujeten al cumplimiento de sus funciones, competencias y obligaciones constitucionales y legales y por otra parte a que las decisiones emanadas de las autoridades administrativas deben ser legales y en búsqueda de la justicia, bajo la aplicación estricta de la constitución y la ley. Este principio se hace efectivo por parte de la administración profiriendo actos administrativos

29 Concordante con el artículo 1 de la Ley 1066 de 2006, que dispone: *“GESTIÓN DEL RECAUDO DE CARTERA PÚBLICA. Conforme a los principios que regulan la Administración Pública contenidos en el artículo 209 de la Constitución Política, los servidores públicos que tengan a su cargo el recaudo de obligaciones a favor del Tesoro Público deberán realizar su gestión de manera ágil, eficaz, eficiente y oportuna, con el fin de obtener liquidez para el Tesoro Público.”*



motivados, actuando de conformidad con los medios probatorios señalados para tal fin, valorando integralmente el acervo probatorio y con la aplicación de las normas vigentes al momento de los hechos.

El *Principio de lealtad procesal*. El proceso administrativo se debe desarrollar en un ambiente de legalidad, probidad, justicia y confianza, tanto para el contribuyente, como para la administración, la vulneración al principio de lealtad procesal con que deben actuar las partes, la administración y el contribuyente implica que deben actuar de frente a la legalidad, sin afectar el derecho de defensa.

Corolario de lo indicado, para la exigencia de este principio se impide sorprender al contribuyente con hechos, pruebas y argumentos que no tenga la oportunidad de controvertir y que sobre ellos no pueda ejercer su derecho de defensa, haciendo relación a las oportunidades procesales previstas para aportar, solicitar y adjuntar pruebas por parte del contribuyente, así como para ordenarlas oficiosamente y practicarlas por parte de la Administración.

A manera de conclusión, los principios constitucionales de la prueba, tienen en su estructura una esencia abstracta, son garantes de la aplicación del derecho constitucional, procesal probatorio y procesal tributario, su cumplimiento en el proceso adelantado en sede administrativa tributaria es estrictamente necesario y no se pueden desconocer ni vulnerar precisas garantías constitucionales, toda vez que de estar lesionados estos principios se iría en contra vía del debido proceso.

## 1.2 Administración y contribuyente

Concepto preliminar.

La relación entre la administración y contribuyente, tal como está concebida en el ordenamiento jurídico permite entender que la Administración está dotada de las facultades de juez y parte en la actuación tributaria, en virtud de las cuales, recauda y aporta pruebas, que posteriormente ella misma valora, las cuales son producto de amplias facultades de fiscalización, otorgadas por ser un tema especial que maneja el Estado, como lo es la gestión, el recudo, la fiscalización, la determinación, la discusión, devolución y cobro de impuestos.

### 1.2.1 Valoración de la Prueba en sede Administrativa

Para comenzar, Cruz Tejada, al referirse sobre la valoración de la prueba, señala: *“Más aún, un ordenamiento que contenga numerosas y significativas reglas que excluyan medios probatorios que podrían llegar a ser relevantes no se inspira en*



*una concepción racional de la decisión, ya que prohíbe la entrada al proceso de elementos que serían útiles para un convencimiento racional acerca de la verdad sobre los hechos (...). Por el contrario, se opta por una concepción racional cuando se aplica el principio (...), según el cual deberían admitir todas las pruebas relevantes, ya que el empleo de todas ellas maximiza las probabilidades de que se llegue a una reconstrucción veraz de los hechos.”<sup>30</sup>*

La valoración de las pruebas que realiza el funcionario permitirá definir si los hechos investigados por la administración tributaria o los desvirtuados con las pruebas aportadas por el contribuyente se ajustan o no a la legalidad del hecho a probar, de conformidad con el artículo 743 del ETN, el cual destaca: *“La idoneidad de las pruebas depende, en primer término, de las exigencias para establecer determinados hechos preceptúen las leyes tributarias o las leyes que regulan el hecho por demostrarse y a falta de unos y otras, de su mayor o menor conexión con el hecho que trata de probarse y del valor de convencimiento que puede atribuírseles de acuerdo con las reglas de la sana crítica”*. Es decir, la Administración, en cabeza del funcionario u operador jurídico, debe resolver de acuerdo a los métodos de valoración, como son: la tarifa legal probatoria o la libre valoración de la prueba.

En la tarifa legal probatoria, entendemos que se desarrolla a través de imperativos legales que debe observar el funcionario u operador jurídico. Su manera de aplicación consiste en que para probar un hecho o circunstancia la ley taxativamente exige una prueba específica, no sustituible por otra, apartando otros medios de prueba del análisis.

La libre valoración de la prueba, definida en el sentido que cuando haya carencia de normas procesales probatorias que permitan discernir sobre la verdad y la justicia a decidir, aquí si es válida la aplicación de conocimientos propios del funcionario u operador jurídico, mediante el uso de su razón, lógica, conocimientos críticos, científicos, técnicos. Aquí, no existe límite frente al libre aporte de pruebas, dentro de parámetros de conducencia, pertinencia y utilidad.

Complementa lo anterior, el hecho que el funcionario u operador jurídico, forme libremente su convicción a través de la razón y la experiencia, que se basa en las reglas de la lógica, de la técnica, de la ciencia, de la misma experiencia, etc. Además exige una adecuada motivación. En otras palabras atiende a normas aplicables al caso concreto y recae sobre la experticia, experiencia, conocimiento legal, jurisprudencial y doctrinario, sin valoraciones subjetivas.

30 Cruz Tejada, Horacio (Coordinador). *“Nuevas tendencias del derecho probatorio.”* Bogota Ed. Kimpres Ltda (Ediciones UNIANDES). 2011, p. 41.

Para finalizar, las pruebas se deben valorar teniendo en cuenta los principios constitucionales procesales de la prueba, de manera unificada, de manera objetiva y abstracta, pretendiendo jurídicamente realizar razonamientos que permitan una interpretación relativa al querer de las normas, en búsqueda de la justicia; valorar la prueba supone, “... un análisis en conjunto de todas las evidencias aportadas, con base en una metodología que tenga en cuenta, entre otros factores, la razón, la lógica y los motivos que hacen posible la conclusión. Con tal valoración se dan o no por establecidos, los hechos objeto de controversia.”<sup>31</sup> En la administración tributaria, sobra advertir, solo se resolverá con las pruebas aprobadas válidamente, es decir aquellas que han sido aportadas y recaudadas de manera legal y válida.

### 1.2.2 Las Clases de pruebas en Derecho Tributario

Con ocasión de la remisión expresa de normas tributarias, al procedimiento civil probatorio, podemos destacar el artículo 742 del Estatuto Tributario, que dice: “La determinación de tributos y la imposición de sanciones deben fundarse en los hechos que aparezcan demostrados en el respectivo expediente, por los medios de prueba señalados en las leyes tributarias o en el Código de Procedimiento Civil, en cuanto estos sean compatibles con aquellos”<sup>32</sup> y el artículo 743 del mismo Estatuto establece que la idoneidad de los medios de prueba estriba, en la exigencia que para establecer determinados hechos preceptúen las leyes tributarias o las leyes que regulan el hecho por demostrarse y, a falta de unas y otras, de su mayor o menor conexión con el hecho que trata de probarse y del valor de convencimiento que pueda atribuirles, de acuerdo con las reglas de la sana crítica, la licitud, pertinencia, conducencia y utilidad, lo cual concuerda con lo expresado en el artículo 168 del CGP. Así las cosas, la Administración o el interesado podrán recolectar o aportar los medios de prueba a su alcance o de los terceros con los que efectuó las transacciones que consideren conducentes para llevar al convencimiento de la existencia o no de dicha obligación, correspondiéndole al funcionario competente estimar el valor probatorio correspondiente.<sup>33</sup>

Ahora bien, en el artículo 165 del Código General del Proceso, se consagran los siguientes medios probatorios: La declaración de parte, confesión, juramento, testimonio de terceros, dictamen pericial, inspección judicial, documentos,

31 Grupo de Investigación: Observatorio de Jurisprudencia Tributaria. (Rafael Mario Zapata Torres – La valoración de las Pruebas.) Estudios Críticos de Jurisprudencia Tributaria, Tomo II, Instituto Colombiano de Derecho Tributario ICDT, Bogotá. 2012, p. 412.

32 Hoy Código General del Proceso, en el tema probatorio.

33 Consejo de Estado de Colombia, Sala de lo Contencioso Administrativo, sección cuarta, radicado: 66001-23-31-000-2005-00798-01-16622. Consejera ponente: Carmen Teresa Ortiz de Rodríguez. Disponible en páginas de internet. (24/11/12)

indicios, informes y cualquiera otro medio que sea útil para la formación del convencimiento del juez u operador jurídico. Se practicaran pruebas no previstas de acuerdo con disposiciones que regulen medios semejantes, prudente juicio, preservando los principios y garantías constitucionales.

Las normas tributarias contenidas en los artículos 747 a 785 del Estatuto Tributario Nacional, se refieren a los siguientes medios de prueba: La confesión, el testimonio, los indicios y las presunciones, la prueba documental, la prueba contable, las inspecciones tributarias y la prueba pericial. La norma procedimental tributaria exige que la determinación de los tributos y la imposición de las sanciones se efectúe de acuerdo con los hechos que se demuestren con los medios de prueba señalados en las leyes tributarias o en remisiones expresas, en cuanto estos sean compatibles con aquellos.

A continuación nos ocuparemos brevemente de cada uno de los medios de prueba, tratados en el Estatuto Tributario Nacional.

La *prueba confesión*, es traída a colación por los artículos Nos. 747, 748 y 749 del E.T.N, como la manifestación escrita que el contribuyente legalmente capaz dirige a las oficinas de impuestos para informar la existencia de un hecho físicamente posible que incide en la obligación tributaria en su contra, es decir que del mismo deriva para él perjuicio. Es plena prueba y solo admite para ser desvirtuarla únicamente hechos taxativos, entre esos: error o fuerzas sufridos por el confesante, dolo de un tercero o falsedad del escrito contentivo de la confesión.

Algunas de sus características son: Que debe manifestarse por escrito, (Declaración tributaria, respuesta a requerimiento de información, actos de trámite, desarrollo o solicitud de prueba, uso de los recursos tributarios) Con relación de quien proviene, (Emana del contribuyente o su representante), con relación a la capacidad legal y con relación a los hechos materia de investigación. Aquí la confesión es considerada tanto en lo favorable como en lo desfavorable.

Para finalizar, es importante hacer claridad frente al concepto de confesión, pues esta conlleva a que son actos propios y no ajenos y que su incidencia tiene relación directa con la determinación de obligaciones y deberes inherentes al mismo contribuyente confeso.

La *Prueba testimonial*, consiste en la manifestación verbal o escrita que un tercero hace ante las autoridades de impuestos sobre hechos relacionados con obligaciones tributarias del contribuyente. Infiere que para la determinación de deberes inherentes a un contribuyente distinto del declarante ya sea a través de las declaraciones tributarias del tercero, de sus manifestaciones verbales o en escritos dirigidos a la administración.

De conformidad con la normativa procesal tributaria, podemos hablar de dos clases de testimonios, unos los escritos y otros los verbales. Los escritos son, la declaración tributaria, la respuesta a requerimientos administrativos de trámite, la interposición de los recursos tributarios, en desarrollo de otra prueba, en respuesta a requerimientos de información, sobre los cuales la Administración puede solicitar a terceros vinculados con la actividad económica, es decir, a proveedores, distribuidores, compradores, negociantes, para que informen sobre sus ingresos o egresos relacionados con la actividad económica del contribuyente fiscalizado. Otra eventual posibilidad de testimonio, es la denuncia de terceros sobre conducta tributaria anormal del contribuyente.

El testimonio verbal y escrito, está regulado en el artículo 750 del Estatuto Tributario Nacional. Norma que reza: *“En los hechos consignados en las declaraciones tributarias de terceros, en informaciones rendidas bajo juramento ante las oficinas de impuestos o en escritos dirigidos a estas, o en respuestas a los requerimientos administrativos, relacionados con obligaciones tributarias del contribuyente, se tendrán como testimonio sujeto a los principios de publicidad y contradicción de la prueba.”* Vale destacar que de todas las pruebas técnicas específicas que consagra el régimen probatorio tributario, esta es la única que consagra expresamente la sujeción a los principios de contradicción y publicidad de la prueba.

Para el Consejo de Estado, el testimonio está dirigido y tiene como finalidad *“... establecer obligaciones fiscales atribuibles a una persona distinta del declarante, al margen que las declaraciones rendidas por el puedan llegar a contener manifestaciones que le sean desfavorables o le perjudiquen, pues en el testimonio el declarante actúa como tercero y no como contribuyente, y además, porque el objeto de la prueba testimonial es la demostración de hechos ajenos a las obligaciones del declarante.”*<sup>34</sup> En efecto, la prueba testimonial pretende demostrar hechos ajenos a las obligaciones del declarante, es por ello el testimonio practicado dentro del proceso tributario no es violatorio del principio de publicidad y contradicción de la prueba, en la medida que si bien es cierto las pruebas son practicadas oficiosamente, no es menos cierto que tienen la garantía de estar expuestas en el cuaderno administrativo tributario y por ende ser el reflejo de la actividad económica del sujeto fiscalizado.

La *prueba de inspección tributaria*, se da en desarrollo de las facultades de fiscalización, que se concretan en una actuación de la administración, al haber sido decretada como prueba en un proceso tributario administrativo, solo viable por disposición de la Administración. Esta prueba goza de un soporte constitucional, distinguido en el artículo 15 de la Constitución Nacional que dispone:

34 Consejo de Estado de Colombia, Sala de lo Contencioso Administrativo, sección cuarta, sentencia del 3 de Octubre de 2007, expediente 15326, Consejero Ponente: Juan Ángel Palacio Hincapié. (Disponible en páginas de internet. (24/11/2013)

“Para efectos judiciales o tributarios y para los casos de inspección, vigilancia e intervención del Estado, podrá exigirse la presentación de libros de contabilidad y demás documentos privados, en los términos que señale la Ley”. Es importante destacar que dentro de la inspección tributaria se pueden decretar otras pruebas como pueden ser: inspecciones contables, testimonios, documentos, cruces de información, entre otros.

Para el Consejo de Estado, la inspección tributaria, luego de decretada debe estar relacionada con el medio probatorio, debe ser necesaria y útil, el auto que la decreta debe indicar los hechos materia de la prueba y los funcionarios comisionados para practicarla, caso contrario que se decrete y no se realice por lo menos una actividad probatoria luego de haber sido decretada, no puede entenderse, como es obvio, que se hubiese efectuado la “inspección” ni menos que hubiese operado suspensión de términos. Esto es, que al decretarse la práctica de la inspección tributaria su ejecución debe ser real.<sup>35</sup>

El objetivo de la prueba pretende la constatación directa de los hechos que interesan a un proceso adelantado por la administración tributaria, con los propósitos de verificar la exactitud de las declaraciones y para establecer la existencia de hechos gravables declarados o no, así mismo, para verificar el cumplimiento de las obligaciones formales, características y demás circunstancias de tiempo, modo y lugar, en la cual pueden decretarse todos los medios de prueba autorizados por la legislación tributaria y otros ordenamientos legales, previa la observancia de las ritualidades que les sean propias.<sup>36</sup>

El decreto de este medio de prueba pone en evidencia las potestades de fiscalización de la administración tributaria, así como el carácter de una norma exclusivamente procesal tributaria, interesada en la búsqueda de prueba, en la que es factible hacer uso de otros medios de prueba como por ejemplo es factible ordenar exhibición total o parcial de libros y documentos de contabilidad.<sup>37</sup>

Respecto del auto que decreta la inspección tributaria, este debe ser motivado y válidamente notificado. En los procesos de corrección aritmética y liquidación de aforo, de practicarse una inspección tributaria debe darse traslado del acta al contribuyente para garantizar el derecho de defensa y dar aplicación a los

35 Consejo de Estado de Colombia, Sala de lo Contencioso Administrativo, sección cuarta, radicado: 41001-23-31-000-2003-00774-01-17510. Consejero ponente: William Giraldo. Disponible en páginas de internet. (24/11/12)

36 Artículo 779 del Estatuto Tributario Nacional, Modificado por la Ley 223 de 1995, artículo 137. Inspección tributaria.

37 Artículo 778 del Estatuto Tributario Nacional, relacionado expresamente con la Ley 223 de 1995, en el marco de la inspección tributaria es posible ordenar exhibición total o parcial de libros y documentos de contabilidad, aquí puede ser del contribuyente o de terceros con vinculación económica de aquel que está siendo objeto de estudio.

principios de publicidad y contradicción de la prueba, de conformidad con el artículo 783 del ETN, el cual prevé: *“cuando no proceda requerimiento especial o traslado de cargos, del acta de visita de la inspección tributaria, deberá darse traslado por el término de un mes para que se presenten los descargos que se tenga a bien.”*

La *Prueba de inspección contable*. Tiene como fin verificar la exactitud de las declaraciones, confrontando la contabilidad del contribuyente, para establecer la existencia de hechos gravados o no, así mismo para verificar el cumplimiento de obligaciones formales. De esa diligencia también se levanta un acta que, a diferencia del acta de inspección tributaria, no sólo se suscribe por los funcionarios visitadores sino por las partes intervinientes, pero, además, conlleva la presunción de que los datos consignados en el acta fueron fielmente tomados de los libros de contabilidad, salvo que el contribuyente o responsable demuestre su inconformidad.

Este medio de prueba, se genera en desarrollo de las facultades de fiscalización en donde no se ha surtido una actuación administrativa, sino que ha sido decretada como prueba dentro de un proceso, se puede realizar tanto al contribuyente fiscalizado como a terceros con quienes se tenga vinculación económica, obviamente que estén legalmente obligados a llevar contabilidad, esto con el fin de verificar la exactitud de las declaraciones, para establecer la existencia de hechos gravados o no, y para verificar el cumplimiento de obligaciones formales.

Respecto de la prueba contable, el Consejo de Estado, se pronunció de la siguiente manera: *“Si bien, conforme con el artículo 777 del Estatuto Tributario, cuando se trata de presentar en la DIAN pruebas contables, son suficientes las certificaciones de los contadores o revisores fiscales, sin perjuicio de la facultad que tiene la Administración para hacer las comprobaciones pertinentes, ha sido criterio de la Sala que para que estos certificados sean válidos como prueba contable deben llevar al convencimiento del hecho que se pretende probar, sujetándose a las normas que regulan el valor probatorio de la contabilidad. Además, de expresar que la contabilidad se lleva de acuerdo con las prescripciones legales o que los libros se encuentran registrados en la Cámara de Comercio; deben informar si las operaciones están respaldadas por comprobantes internos y externos y si reflejan la situación financiera del ente económico. (...).”<sup>38</sup>*

Se resalta que la contabilidad no se tiene en cuenta como medio de prueba a favor del contribuyente, cuando, en el desarrollo de la investigación tributaria queda evidenciado que no era llevada en debida forma y que no refleja la reali-

38 Consejo de Estado de Colombia, Sala de lo Contencioso Administrativo, sección cuarta, radicado: 41001-23-31-000-2003-00788-01-17222. Consejero ponente: Hugo Fernando Bastidas Bárcenas. Disponible en páginas de internet. (24/11/12)

dad económica del contribuyente, fundamento suficiente para considerar que debido a que el contribuyente obligado a llevar contabilidad no la diligencia con el cumplimiento de requisitos, razón por la que se pierde su eficacia probatoria.<sup>39</sup> Corren igual suerte las certificaciones del contador público y el revisor fiscal, pues estamos hablando de la misma prueba contable condicionada a que la contabilidad se lleve en debida forma.

Complemento de lo anterior, la contabilidad está supeditada a unos requisitos formales, para que constituya prueba, entre estos: estar registrada en la Administración de Impuestos, cuando así lo exijan las normas específicas,<sup>40</sup> estar respaldada por comprobantes internos y externos, reflejar completamente la situación de la persona jurídica o persona natural. No haber sido desvirtuada por medios probatorios directos o indirectos que no estén prohibidos por la ley.<sup>41</sup>

Al respecto, el Consejo de Estado, ha indicado que la contabilidad: “... *constituye plena prueba de conformidad con el artículo 774 del E.T. al no haber sido desvirtuada por la administración. Por su parte los testimonios, como se explicó, no son pruebas idóneas y suficientes para despojar a los asientos contables de la eficacia probatoria que la ley le ha otorgado cuando se llevan en debida forma (art. 772 E.T.)...*”<sup>42</sup> Es decir, la contabilidad del contribuyente constituye prueba a su favor, siempre que se lleve en debida forma, lo que nos transporta a los art. 48 y 6o del Código de Comercio, los cuales indican la forma, manera y requisitos para llevar válidamente la contabilidad y su validez probatoria.

La *Prueba de dictamen pericial*. Es importante comenzar, por la definición de dictamen pericial del tratadista Azula Camacho, “... *la prueba pericial se impone cuando se requiere un pronunciamiento sobre cuestiones técnicas, científicas o artísticas. Tecnología, en su acepción corriente, de acuerdo con el Diccionario de la Real Academia de la Lengua, es el conjunto de conocimientos propios de un*

39 Consejo de Estado de Colombia, Sección Cuarta, Sentencia del 26 de noviembre de 2009, expediente 16479; Sentencia del 26 de noviembre de 2009, expediente 16493; Sentencia del 26 de febrero de 2009, expediente 16502; Sentencia del 6 de marzo de 2008, expediente 15931; Sentencia del 26 de septiembre de 2009, expediente 14078. Disponibles en páginas de internet. (24/11/2012)

40 De conformidad con el art. 28, numeral 7, del Código de Comercio, “*es deber de todo comerciante, registrar los libros de contabilidad...*” Es de resaltar que solo a partir del registro se adquiere un valor probatorio y llevada en debida forma puede se considera como una prueba válida y eficaz, no obstante esta apreciación es importante resaltar que el *Decreto Ley 19 de 2012*, “*Por el cual se dictan normas para suprimir o reformar regulaciones, procedimientos y trámites innecesarios existentes en la Administración Pública.*” *Se retira el requisito de estar registrado en la Cámara de comercio, como valor probatorio de la contabilidad.*

41 Otro requisito está consagrado en el artículo 74 del Código de Comercio, que consiste en llevar doble contabilidad, texto que fue derogado por el literal c) del artículo 626 de la Ley 1564 de 2012, ‘por medio de la cual se expide el Código General del Proceso y se dictan otras disposiciones’, publicada en el Diario Oficial No. 48.489 de 12 de julio de 2012. La derogatoria rige a partir del 1o. de enero de 2014, en los términos del numeral 6) del artículo 627.

42 Consejo de Estado de Colombia, Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Cuarta, Sentencia de 17 de julio de 2008, expediente 16156. Consejera Ponente Dra. María Inés Ortiz Barbosa.



*oficio mecánico o arte industrial. Artístico es lo perteneciente o relativo a las artes, especialmente las bellas. Es todo acto mediante el cual, valiéndose de la materia o de lo visible, imita o expresa el hombre lo material o lo invisible y crea copiando o fantaseando. La ciencia es un cuerpo de doctrina metódicamente formado y ordenado, que constituye un ramo particular del saber humano. Científico es quien posee alguna ciencia. Esto implica que existe una gran amplitud respecto de las materias susceptibles de dictamen, pudiendo citarse los avalúos, la calidad de un producto, el funcionamiento de una máquina, la autenticidad de la obra de un pintor, el estado psíquico de una persona, etc....<sup>43</sup>*

El dictamen pericial, es una prueba de la administración tributaria, en la que se nombra como perito a una persona o entidad especializada en la materia, y ante la objeción a su dictamen se ordenará un nuevo peritazgo. En otras palabras pretende se aporten al cuaderno administrativo, conocimientos especializados en la materia, su objeto principal es aportar elementos sobre realidad del estudio facticio que se desarrolla.<sup>44</sup>

El funcionario u operador jurídico deberá valorar el dictamen pericial dentro de la sana crítica y tomando en cuenta la calidad del trabajo presentado, el cumplimiento que se haya dado a las normas legales relativas a impuestos, las bases doctrinarias y técnicas en que se fundamente y la mayor o menor precisión o certidumbre de los conceptos y de las conclusiones.<sup>45</sup>

Cuando hablamos de dictamen pericial en sede administrativa, debemos hablar de poner en conocimiento el dictamen, con el fin que sea objetado o validado, según sea el caso.

*La Prueba documental.* Son las consideradas en escritos, impresos, planos, dibujos, cuadros, mensajes de datos, fotografías, sellos entre otros y en general todo objeto mueble que tenga carácter representativo o declarativo.

Las pruebas documentales, pueden ser privadas o públicas, las privadas, son las realizadas por los particulares y que no reúnen los requisitos para ser documento público; las públicas son aquellas que otorga un funcionario público en ejercicio de sus funciones o con su intervención<sup>46</sup> estas se subdividen en instrumento público y escritura pública, atienden a que se ordenó judicialmente tenerlo como reconocido y se sometió a inscripción en un registro público y se presume

43 Azula Camacho, Jaime. Manual de Derecho Probatorio. Temis. Bogotá. 1998, págs. 243-244.

44 Art. 784 y 785 del ET. - (Art. 784 del E.T.).

45 De acuerdo con el artículo 785 del ETN, La fuerza probatoria del dictamen pericial será apreciada por la oficina de impuestos, conforme a las reglas de sana crítica

46 Artículo 243 del Código General del Proceso.



auténtico cuando ha sido reconocido por juez o notario. Lo anterior, mientras no se demuestre lo contrario mediante tacha de falsedad.

Es válido, solicitar, invocar y aportar documentos que reposan en la Administración Tributaria, mediante la solicitud de prueba trasladada.

El procedimiento administrativo tributario se desarrolla en medio físico documental, se habla de que las pruebas deben obrar físicamente en el cuaderno administrativo, no obstante actualmente con el desarrollo de la tecnología y la Ley 527 de 1999, las Administraciones tributarias visualizan el expediente con pruebas virtuales, ya actualmente se tiene la factura electrónica las solicitudes de información por medios magnéticos y la posibilidad de acceder con formularios encontrados en las páginas Web oficiales de las oficinas de impuestos, las declaraciones tributarias por medio electrónico, todo lo cual son puntos de partida para esa implementación.

### 1.2.3 Potestades de las Administraciones Tributarias

El fundamento del debido proceso constitucional es el artículo 29 de la Constitución Política, y que si se quiere podemos darle fuerza de bloque de constitucionalidad mediante los artículos 8, 9 y 10 de la Ley 16 de 1978, que trae a referencia la Convención Americana sobre Derechos Humanos conocida como el Pacto de San José de Costa Rica, celebrada el 22 de noviembre de 1972, reunión en la que se aprueban las garantías judiciales, principio de legalidad y retroactividad y derecho a indemnización. Normas que van concatenadas explícitamente con los principios rectores de la actividad administrativa, y señaladas en el artículo 209 de la Constitución<sup>47</sup> en cuanto la función administrativa debe estar al servicio de los intereses generales.

En efecto, definir la actividad de la hacienda pública y la actividad que ejerce el derecho administrativo es importante, por ello podemos destacar las siguientes apreciaciones conceptuales sobre hacienda pública, derecho administrativo y debido proceso.

El derecho de la Hacienda Pública, es “... *una actividad de ejecución de la ley y está regulada, en la medida en que no dispone de leyes particulares referidas a la misma, por los Principios de Derecho Administrativo que regulan precisamente la actividad pública de ejecución de la ley.*”<sup>48</sup>

47 Horta Díaz Jaime, *Manual de Derecho al debido Proceso*, Bogotá, Ed. Ibáñez, 2008, pp. 27 a 56.

48 Abbamonte, Giuseppe, *Principios de Derecho de la Hacienda Pública*, (Traducido del Italiano por Sandra Cardona) Bogotá, Ed. Temis S.A., 2009, pp. 40.

El derecho Administrativo “... la rama del derecho público que estudia el desarrollo de la actividad concreta por parte de los entes públicos, obviamente también se relaciona con el ejercicio de la actividad financiera del estado, que es una actividad de derecho público y de ejecución en la ley.”<sup>49</sup>

El debido proceso frente a las actuaciones administrativas tributarias relacionadas con el señalamiento de facultades para fijar multas e imponer sanciones tributarias, se deriva directamente de la potestad sancionatoria de la administración. La administración es la encargada de diseñar directamente las sanciones si se considera que el contribuyente realizó una omisión.<sup>50</sup> Estas sanciones deben estar en obediencia al principio de legalidad.

Las administraciones tributarias, cuentan con: “(i) amplias facultades de fiscalización de conformidad con lo establecido en el artículo 684 del ETN, en cuya virtud tiene potestad de efectuar todas las diligencias necesarias para garantizar la correcta y oportuna determinación de los impuestos, y dentro de estas, la de exigir al contribuyente y a terceros la presentación de documentos que registren sus operaciones y ordenar la exhibición y examen de libros y comprobantes; (ii) El régimen probatorio contemplado en el ETN el cual desarrolla claramente las pruebas en las que se deben fundamentar las actuaciones de la administración, la oportunidad para su práctica y las consecuencias derivadas de los supuestos de resistencia del contribuyente a ser objeto de investigación.”<sup>51</sup> En otras palabras, la administración tributaria actúa como juez y parte, su actividad probatoria no se desarrolla ante terceros sino ante ella misma, quien busca las pruebas, determina y discute, a pesar de la imparcialidad y está al servicio de los intereses generales sin desconocer que es titular de la potestad tributaria<sup>52</sup> siempre en el marco de la legalidad.

A la Administración Tributaria<sup>53</sup> le corresponde ejecutar la gestión, recaudación, fiscalización, determinación, discusión, devolución y cobro, teniendo a su disposición pruebas específicas, como la inspección contable, la inspección tributaria que son únicamente decretadas por la administración, o el mismo

49 Ibid., p. 40.

50 Corte Constitucional de Colombia, sentencia C-231-0. Magistrado ponente: Eduardo Montealegre Lynett. Disponible en páginas de internet. (24/11/12)

51 Departamento de Derecho Fiscal de la Universidad Externado de Colombia, “Curso de Derecho Fiscal - Tomo I”. Bogotá, Ed. Proyectos Editoriales Curcio Penen, 2009, pp. 489.

52 Julio Roberto Piza Rodríguez (Coordinador) “Régimen Impositivo de la entidades Territoriales en Colombia.” Bogotá. Ed. Xpress Estudio Grafico y digital S.A. 2008. p. 487. p. 520.

53 El objetivo principal de la Administración Tributaria DIAN, por ejemplo es: “coadyuvar a garantizar la seguridad fiscal del Estado colombiano y la protección del orden público económico nacional, mediante la administración y control al debido cumplimiento de las obligaciones tributarias, (...) en condiciones de equidad, transparencia y legalidad.” Tomado de la página Web <http://www.dian.gov.co>. Donde se definen aspectos esenciales de la DIAN tales como: creación, naturaleza jurídica, objeto, representante legal, patrimonio y jurisdicción.

peritaje. Normas especiales que le permiten llevar un proceso administrativo corto, que admite valorar las actuaciones de acuerdo a sus propias normas procesales y probatorias. Estas amplias facultades tienen como fin verificar la exactitud de las declaraciones, y establecer la existencia de hechos grabados o no y así verificar el cumplimiento de obligaciones.

Es de advertir, que contra esa fuerza de facultades el contribuyente puede presentar objeciones, solicitar otras pruebas y subsanar omisiones, presentar recursos tributarios, debiendo la administración atenderlas en el marco de la pertinencia, conducencia y utilidad.

### 1.3 La Prueba en la Administración Tributaria

Uno de los grandes inspiradores del Derecho Procesal Civil, en relación con la función de la prueba, expresó:

*“Probar indica una actividad del espíritu dirigida a la verificación de un juicio. Lo que se prueba es una afirmación; cuando se habla de probar un hecho, ocurre así por el acostumbrado cambio entre la afirmación y el hecho afirmado. Como los medios para la verificación son las razones, esta actividad se resuelve en la aportación de razones.*

*“Prueba, como sustantivo de probar, es, pues, el procedimiento dirigido a tal verificación. Pero las razones no pueden estar montadas en el aire; en efecto, el raciocinio no actúa sino partiendo de un dato sensible, que constituye el fundamento de la razón. En lenguaje figurado, también estos fundamentos se llaman pruebas; en este segundo significado, prueba no es un procedimiento, sino un quid sensible en cuanto sirve para fundamentar una razón”.<sup>54</sup>*

#### 1.3.1 Derecho tributario como norma especial

El derecho tributario tiene un carácter de norma especial en aspectos sustanciales y procedimentales, sin el desconocimiento de normas constitucionales, como afirma la Corte Constitucional, al expresar lo siguiente: *“La Carta Política prescribe que la Constitución es norma de normas y que en todos los casos en los que exista incompatibilidad entre la Constitución y la ley u otra norma jurídica debe aplicarse la Constitución. De allí la existencia del control de constitucionalidad de las leyes y de las demás normas jurídicas. Sin embargo, en este caso*

54 CARNELUTTI, Francisco. Sistema de Derecho Procesal Civil. Trad. de Niceto Alcalá-Zamora y Castillo y Santiago Sentís Melendo. Buenos Aires, Editorial Uteha Argentina, 1944, Tomo II, pp. 398-399.

*el conflicto existente no se presenta entre una norma constitucional y una ley, sino entre dos disposiciones de rango legal, razón por la cual no se puede acudir a la normativa constitucional para la resolución del conflicto y no es viable la solicitud de declaración de inconstitucionalidad de uno de los preceptos. Con el objeto de contribuir a la solución de las contradicciones o antinomias que puedan presentarse entre las diferentes normas legales, las leyes 57 y 153 de 1887 fijaron diversos principios de interpretación de la ley. Entre los principios contemplados se encuentra el de que cuando en los códigos adoptados se hallen disposiciones incompatibles entre sí “la disposición relativa a un asunto especial prefiere a la que tenga carácter general”. El mismo Código Contencioso Administrativo establece que en materia procesal administrativa tendrán prelación las normas de carácter especial.”<sup>55</sup> Podemos concluir de lo anterior, que la constitución es norma de normas, y en caso de incompatibilidad entre la Constitución y la Ley se aplicara la Constitución, si, existe discusión entre dos normas legales, y existen criterios de interpretación, los cuales son los principios de prevalencia de la norma especial sobre la norma general.*

Como vimos en el párrafo que antecede la Constitución prevalece sobre otras normas, en este entender, el debido proceso goza de ser un derecho fundamental que regula el sistema procesal de todos los procesos, incluido el tema tributario y en materia procesal administrativa tendrán prelación las normas de carácter especial, este el caso de las normas tributarias, tanto sustanciales como procedimentales.

Las normas tributarias, son ordinarias, las mismas tienen un trámite especial de conformidad con el artículo 204 de la Ley 5 de 1992, que en términos generales señala: *“Los proyectos de ley orgánica, ley estatutaria, ley de presupuesto, ley sobre derechos humanos y ley sobre tratados internacionales se tramitarán por el procedimiento legislativo ordinario o común, con las especialidades establecidas en la Constitución y en el presente Reglamento.”* Son leyes ordinarias, aquellas que expide el Congreso en ejercicio de su facultad legislativa regular, corresponden a las que se dictan en virtud de sus funciones ordinarias.<sup>56</sup>

De conformidad con el artículo 146 de la Constitución Política y 117 y 118 de la Ley 5 de 1992, referentes a que las decisiones tomadas por el Congreso, por la mayoría de votos de los asistentes, las mayorías decisorias y mayoría simple; Entonces, las leyes ordinarias para su aprobación requieren que sean votadas afirmativamente por la mitad más uno de los asistentes a la sesión, siempre que

55 Corte Constitucional de Colombia, sentencia C-078/97 - Magistrado ponente: Eduardo Cifuentes Muñoz. Disponible en páginas de internet. (24/11/12). - Importante tener en cuenta que la sentencia de la Corte Constitucional es del año 1997, momento para el cual el Código Contencioso Administrativo estaba vigente, hoy debemos entender Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo –CPACA.

56 Artículo 150 de la Constitución Política de Colombia.

estén presentes la mitad más uno de los miembros de la Comisión o la Plenaria respectiva. Así mismo, luego de aprobada y firmada la ley, será revisada su equilibrio por parte de la Corte Constitucional.

Es de anotar que el derecho tributario se divide en sustantivo, sancionador y procesal. Lo sustantivo y sancionador, se refiere a los elementos del tributo y a las sanciones aplicables ante el incumplimiento de deberes y obligaciones. Es su aspecto procedimental establece tramites, garantías, las potestades de la administración, las obligaciones de los contribuyentes, la discusión de las actuaciones administrativas, temas a los que hemos referido en el presente escrito, enmarcados en los principios constitucionales de la prueba que deben aplicarlos por las administraciones tributarias, las formas jurídicas procesales que deben tenerse en cuenta, la aplicación de la justicia en sede administrativa.

En este orden de ideas, la normas procedimentales tributarias, son especiales, tan es así que goza de ser una especialidad del derecho con normas probatorias propias, en las cuales se reconoce a la administración facultades y poderes que la diferencian de otras disciplinas del derecho. Es de resaltar que el procedimiento tributario, como norma especial no puede desconocer las garantías constitucionales de los Contribuyentes para ejercer su derecho de defensa, tal como hemos visto, la prueba es garante del debido proceso derecho y su manejo en el marco del derecho tributario es obligatorio.

### 1.3.2 La prueba en sede administrativa

El Estatuto Tributario Nacional regula el régimen probatorio en materia tributaria, definiendo, caracterizando y señalando los medios de prueba de los que puede hacer uso la Administración para demostrar los hechos facticos y jurídicos del proceso de determinación tributario, así mismo para desvirtuar la presunción de que trata el artículo 746 del E.T., Dentro de esos medios de prueba se encuentran la inspección tributaria, la inspección contable entre otros ya señalados<sup>57</sup>

El artículo 29 de la Constitución Política, marco fundamental del debido proceso, derecho de defensa, de presentar, solicitar, decretar y controvertir pruebas y que las mismas sean practicadas en desarrollo de su conducencia, pertinencia, oportunidad y utilidad, implica que la prueba solo pueda ser negada mediante respuesta válidamente fundamentada y motivada por la administración tribu-

57 Consejo de Estado de Colombia, Sala de lo Contencioso Administrativo, sección cuarta, radicado: 25000-23-27-000-2002-01276-02-16571. Consejero ponente: HUGO FERNANDO BASTIDAS BÁRCENAS. Disponible en páginas de internet. (24/11/12)

taria, así mismo contra tal negativa deben proceder recursos pertinentes.<sup>58</sup> Su omisión, conlleva a la vulneración al derecho fundamental del debido proceso, toda vez que son iguales las reglas en las que se desarrolla el procedimiento tributario, tanto en sede administrativa como en la etapa jurisdiccional.

En esencia, la prueba en sede administrativa se debe regular por los principios y garantías constitucionales de la prueba, las reglas de las normas expresas del procedimiento administrativo tributario y por último las normas del procedimiento civil, de igual manera en la que se maneja en la jurisdicción de lo Contencioso Administrativo.

### 1.3.3 Requisitos de conducencia, pertinencia, utilidad y oportunidad

Partiendo de la idea procesal que *“affirmanti incumbit probatio”* – *“a quien afirma, incumbe la prueba.”* y esto dentro de los medios probatorios regulados, respecto de los cuales existe libertad probatoria para llevar al convencimiento probatorio, siempre que estos sean conducentes y pertinentes, es decir ceñirse al asunto materia de estudio y útiles para la decisión, rechazándose lógicamente aquellas pruebas que versen sobre hechos impertinentes o superfluos. Los medios de prueba, tienen su *“deber ser”* esto es, en convencer sobre la pertinencia, conducencia, aplicabilidad, utilidad y oportunidad de la prueba, toda vez que la misma debe permitir un conocimiento en lazos de justicia y verdad.

1. Las pruebas han de ser pertinentes, cuando es admisible y que influya decididamente en la solución del problema factico jurídico a resolver.<sup>59</sup> En otros términos pertinente quiere decir *“perteneciente o correspondiente a una cosa, adecuado, oportuno, prueba admisible, probanza eficaz”*<sup>60</sup>
2. Las pruebas deben ser conducentes: *“La conducencia de la prueba es la aptitud legal o jurídica de la prueba para convencer al juez sobre el hecho a que se refiere. Es requisito intrínseco para su admisibilidad, debe ser examinada por el juez cuando vaya a resolver sobre las pérdidas por las partes o las que oficiosamente puede decretar y persigue un doble fin: a) evitar un gasto inútil de tiempo, trabajo y dinero, pues la inconducencia significa que el medio que quiere utilizarse es ineficaz para demostrar el hecho a que se refiere.”*<sup>61</sup> Otra

58 Instituto Colombiano de Derecho Tributario. Zapata Torres Rafael Mario, Ensayo *“Valoración de las Pruebas”* - *“Estudios Críticos en Jurisprudencia Tributaria, Tomo II.”* Bogotá, 2012. Pág. 431.

59 Consejo de Estado de Colombia, Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Segunda-Subsección B, CP Bertha Lucía Ramírez de Páez, del 23 de julio de 2009, Radicación 25000-23-25-000-2007-00460-02(0071-09). Disponible en páginas de internet (26/12/2013)

60 Forero Romero, Alfredo. *“La Eficacia de la Prueba en Derecho,”* Bogotá, Ed. ABC, 2007, p. 53.

61 *Ibid.*, p. 54.

definición es que la conducencia es “... la idoneidad legal que tiene una prueba para demostrar determinado hecho. Es una comparación entre el medio probatorio y la ley, a fin de que, con la comparación que se haga se pueda saber si el hecho se puede demostrar en el proceso, con el empleo de este medio probatorio. La pertinencia es la relación de facto entre los hechos que se pretenden demostrar y el tema del proceso.”<sup>62</sup>

3. Las pruebas deben ser útiles, en el sentido de que debe prestar un servicio al procedimiento, tal como necesaria, convincente o conlleve a generar duda.

En el tema tributario la prueba igualmente ha de ser pertinente, lo que refiere a que tiende a demostrar un hecho afirmado, que por lo general es concreto y debe ser conducente, es decir llevar, conducir, portar el medio de prueba que lleva al conocimiento del funcionario, quien debe tener claridad sobre la utilidad de la prueba, pues si no es útil al proceso, se estaría en contradicción del principio de economía procesal, toda vez que pues se estaría desgastando la administración en recaudación y evaluación de pruebas inútiles. Por otra parte la prueba superflua, invita a un juicio cesante y la prueba invalida, permite la exclusión de la prueba, con la cual si bien es cierto puede hacer parte del cuaderno administrativo, no es menos cierto que se elimina, antes que entre al acervo probatorio.

Finalmente, respeto al tópic en estudio, el Consejo de Estado, puntualizó: “La conducencia denota la relación entre la prueba y los hechos que se pretenden acreditar, es decir, la idoneidad de la prueba para demostrar determinado hecho. Al respecto, no basta que la prueba sea conducente en sí misma, también debe ser necesaria y útil para la toma de decisiones, por tanto, el juez debe abstenerse de decretar pruebas superfluas, redundantes o corroborantes, cuando no sean absolutamente necesarias. Asimismo, el objeto de la prueba hace referencia a qué se debe probar, y procesalmente sólo aquello que tenga que ver con los hechos materia del debate es objeto de prueba, de modo que, los hechos ajenos al proceso, que no generan convicción al Juez sobre el asunto que debe decidir, son impertinentes. En concreto, la prueba testimonial, tiene por objeto,” [...] que personas naturales que no son parte dentro del proceso ilustren con sus relatos referentes a los hechos que interesan al mismo, para efectos de llevar certeza al juez acerca de circunstancias que constituyen el objeto del proceso [...]”<sup>63</sup>

En relación con la oportunidad de allegar pruebas al expediente, parte de la garantía de presentar y controvertir pruebas en el procedimiento tributario, en cualquier momento de las actuaciones de fiscalización y liquidación se pueden

62 Parra Quijano, Jairo. “Manual de Derecho Probatorio” Ediciones Librería El Profesional - Bogotá. p. 27.

63 Consejo de Estado de Colombia, Sala de lo Contencioso Administrativo, sección cuarta, radicado: 25000-23-27-000-2009-00036-01-18366- Consejera ponente: Carmen Teresa Ortiz De Rodríguez. Disponible en páginas de internet. (24/11/12)



aportar pruebas, en las respuestas a los actos administrativos de trámite, y hasta antes del fallo del recurso de reconsideración.

Si bien es importante aclarar que en toda oportunidad se pueden presentar y/o allegar, no en todas las etapas tienen los mismos efectos, pues por ejemplo si el contribuyente allega pruebas en su respuesta al Requerimiento Especial, y estas pruebas ameritan cerrar el proceso de fiscalización profiriendo un auto de archivo, aquí existe una oportunidad válida para aportarlas, que pone fin al proceso, sin que se profiera Liquidación Oficial de Revisión. Es de interés resaltar que proferido este acto administrativo la prueba surte otros efectos y es mediante el uso de los recursos que podrán aportarse pruebas tendientes a desvirtuar fundamentan la decisión administrativa, todo ello en bienestar de la seguridad jurídica.

Otra es la obligación de aportar las pruebas, en cumplimiento del principio de confianza legítima que debe existir entre la administración y el contribuyente, aunado que existen sanciones ante el incumplimiento de aportar pruebas, como es el caso de la solicitud de información y pruebas solicitadas mediante Requerimiento de Información, contemplada en el artículo 651 del ETN<sup>64</sup>.

## 2. DEBIDO PROCESO CONSTITUCIONAL, TRIBUTARIO PROBATORIO

### 2.1 Debido proceso tributario

La Corte Constitucional afirmó respecto del debido proceso en sede administrativa: “Desconocimiento supone también la violación del derecho de acceso a la administración de justicia y transgrede los principios de igualdad, imparcialidad, publicidad, moralidad y contradicción que gobiernan la actividad administrativa.”<sup>65</sup>

La Corte Constitucional, considera la violación del debido proceso administrativo Como una actuación arbitraria, en los siguientes términos: *“El debido proceso es un derecho fundamental que tiene una aplicación concreta no sólo en las actuaciones judiciales sino también en las administrativas. La garantía fundamental del debido proceso se aplica a toda actuación administrativa desde la etapa de inicio del respectivo procedimiento hasta su terminación, y su contenido debe asegurarse a*

64 Artículo 651 del Estatuto Tributario Nacional. Sanción por no enviar información. *“Las personas y entidades obligadas a suministrar información tributaria así como aquellas a quienes se les haya solicitado informaciones o pruebas, que no la suministren dentro del plazo establecido para ello o cuyo contenido presente errores o no corresponda a lo solicitado, incurrirán en la siguiente sanción: (...)”*

65 Corte Constitucional de Colombia, Sentencia C-012/13 (23 de enero de 2013). Magistrado Ponente: Mauricio González Cuervo. Disponible en páginas de internet. (26/12/2013)



*todos los sujetos. En este sentido, la actuación de las autoridades administrativas debe desarrollarse bajo la observancia del principio de legalidad, marco dentro del cual pueden ejercer sus atribuciones con la certeza de que sus actos podrán producir efectos jurídicos. De esta manera, se delimita la frontera entre el ejercicio de una potestad legal y una actuación arbitraria y caprichosa. (...)*<sup>66</sup>

El debido proceso se aplicara a toda actuación administrativa, de donde se desprende que el proceso de determinación tributario debe permitir las garantías constitucionales en todas las etapas procesales tributarias en sede administrativa., al respecto, la Corte Constitucional ha sostenido: “... los derechos de contradicción y controversia tiene vigencia desde la iniciación misma de cualquier procedimiento administrativo tributario, es decir desde el primer requerimiento hecho por la administración, hasta la conclusión del proceso de cobro coactivo, y debe cobijar a todas las personas que puedan resultar obligadas en virtud de lo resuelto por la Administración.”<sup>67</sup>

### **2.1.1 Inicio e Instrucción del Procedimiento tributario**

Partimos del concepto válido del tratadista, Vasco Martínez, quien señala: “*El proceso tributario, por regla general, comprende las siguientes etapas: presentación de las declaraciones, determinación oficial o fase de control e investigación conocida como fiscalización y liquidación del tributo, discusión o presentación de recursos en la vía gubernativa o jurisdiccional, cobro y, además, otros procesos colaterales o complementarios como son la devolución o compensación de saldos a favor.*”<sup>68</sup>

La actuación administrativa nace con dos eventos: El primero, parte de la presentación de la declaración por parte del contribuyente, la cual es un acto privado, que pasa eventualmente a ser un título ejecutivo, con un alto grado de valor probatorio, se encuentra su fundamento en la obligación de contribuir a los gastos e inversiones del Estado, la actuación lleva inmersa los derechos de los contribuyentes y declarantes, como son: el debido proceso, el derecho a la intimidad y el derecho de defensa. El segundo, que parte de la omisión del deber de declarar o el incumplimiento de otras obligaciones fiscales, hecho que lleva a que la Administración Tributaria, como garante del cumplimiento de las obligaciones tributarias profiera actos administrativos de manera organizada

66 Corte Constitucional de Colombia, Sentencia T-1082/12. Magistrado Ponente: Jorge Ignacio Pretelt Chaljub. Disponible en páginas de internet. (26/12/2013)

67 Corte Constitucional de Colombia, sentencia C-1201-03. Magistrado ponente: Marco Gerardo Monroy Cabra. Disponible en páginas de internet. (24/11/12)

68 Vasco Martínez, Rubén, *Procedimiento Tributario 2011*, Medellín. Ed. Centro Interamericano Jurídico y Financiero CIJUF, 2009, pp. 17 a 18.

tendientes a fiscalizar y liquidar los valores objeto de gravamen. En otras palabras, la omisión de la declaración acarrea que la Administración profiera una liquidación de aforo, la cual determina el impuesto a cargo del contribuyente.

De esta segunda etapa, se desprenden así mismo dos períodos, uno con el cual la Administración fiscaliza y otro con el cual liquida. La etapa de fiscalización comprende, cuando la declaración tributaria fue inexacta, la cual puede concluir se concluye con el requerimiento especial, un pliego de cargos, un emplazamiento para corregir. En el caso que se omitió presentar declaración se concluye con el emplazamiento para declarar o la sanción por no declarar. Todo concatenado con el principio de publicidad que se hace efectivo a través de la notificación de los actos administrativos, ya sea por correo, personal, por aviso, por edicto, electrónica, según sea el caso.

Lo anterior, conforme a las facultades de fiscalización e investigación de la Administración tributaria que se encuentran consignadas en el Artículo 684 ET, donde se reconoce amplitud para su ejercicio, siempre que se utilicen para asegurar el efectivo cumplimiento de las normas sustanciales, y la búsqueda de la justicia, derrotero que debe guiar el ejercicio de esta función, según establece el Artículo 683 del ET.

Un segundo periodo corresponde a la etapa de liquidación, que concluye con las liquidaciones oficiales como son: liquidación de corrección aritmética, liquidación de revisión (Art. 702 ET), liquidación de aforo, en donde se estudian las respuestas a los requerimientos especiales, los emplazamientos para corregir y los pliegos o la respuesta al emplazamiento para declarar en el caso de los omisos, así mismo se cuantifica el mayor impuesto a cargo del contribuyente y se determina el monto de las sanciones.

La etapa de discusión, se encuentra encargada de la resolución de los recursos ante la administración “vía recursos”<sup>69</sup>. Normalmente es una función a cargo de la división jurídica, oficinas de recursos tributarios, dependencias éstas que revisan la legalidad de los actos administrativos, o evalúan nuevamente las pruebas y el procedimiento aplicado, con el fin de proveer decisiones jurídicas que garanticen el orden jurídico entre administración y contribuyente, actuaciones que llevan una alta carga de motivación, pues son las que ponen fin a la sede administrativa.

En materia de impuestos se establece el recurso ordinario de reconsideración y el extraordinario de revocatoria directa, para todos los actos proferidos dentro

69 Antes llamada vía gubernativa.

de la actuación de determinación, liquidación, imposición de sanciones y reintegro de sumas devueltas.<sup>70</sup>

Es tan garantista el procedimiento administrativo tributario que cuenta con recursos y oportunidades para debatir los argumentos de la administración, que no deben ser utilizados de manera inocua y sin sentido, sino con soportes fáctico jurídicos serios que permitan brindar la mayor claridad y eficacia en el marco del debido proceso y del derecho de contradicción.

### 2.2.2 Interpretación de las normas procedimentales y probatorias

Las normas procesales “... tienen una función instrumental. Pero es un error pensar que esta circunstancia les reste importancia o pueda llevar a descuidar su aplicación. Por el contrario, el derecho procesal es la mejor garantía del cumplimiento del principio de la igualdad ante la ley. Es, además, un freno eficaz contra la arbitrariedad. Yerra, en consecuencia, quien pretenda que en un Estado de derecho se puede administrar justicia con olvido de las formas procesales. Pretensión que sólo tendría cabida en un concepto paternalista de la organización social, incompatible con el Estado de derecho.” Y su interpretación cuenta con que se “tengan en cuenta los principios generales del derecho, como sucede en la interpretación de todas las normas jurídicas.”<sup>71</sup>

Los principios generales del Derecho son criterios de valoración procesal de alto contenido axiológico, con un carácter abstracto disperso por el ordenamiento jurídico colombiano, los cuales en su aplicación deben ser incluidos en la interpretación por el método de la deducción buscando siempre la equidad, la justicia y el bienestar del Estado Social de Derecho. No obstante, para aterrizar esas abstracciones axiológicas, debemos en cada caso hacer el ejercicio de identificar la interpretación normativa traída a colación en nuestra normatividad positiva.

El desarrollo de la interpretación se surte mediante un método, el cual consiste en “un conjunto de normas, procedimientos, ejercicios, lecciones o comportamientos destinados al logro de un objetivo, planteando la posibilidad del paso de la observación de hechos particulares a la formación de teorías o interpretaciones socialmente válidas. En el caso de las normas jurídicas los métodos de interpretación, constituyen el conjunto de normas, procedimientos, actividades y actitudes

70 El mismo recurso de reconsideración es extensivo a todos los actos administrativos de contenido tributario, tanto adelantados a nivel nacional por la DIAN, como los departamentos distritos y municipios de conformidad con los artículos 66 de la Ley 383 de 1997, 59 la Ley 788 de 2002 y artículo 104 del Decreto Distrital 807 de 1993, respectivamente.

71 Corte Constitucional de Colombia. Sentencia No. C-029/95. Magistrado Ponente: Dr. Jorge Arango Mejía. Disponible en páginas de internet. (26/12/2013)

que permiten comprender la esencia de la norma jurídica para aplicarla a un caso particular, para solucionar un problema concreto. Los métodos de Interpretación normativa generalmente conocidos son<sup>72</sup> Interpretación gramatical, histórica, teleológica, sistemática y por equidad.

Acorde con lo anterior, los criterios interpretativos que trae a colación el Título Preliminar, Capítulo IV. - Interpretación de la ley, de los artículos 27 a 32 del Código Civil, aplican para normas de procedimiento tributario, sobre las cuales podemos resaltar.

La interpretación gramatical, la cual pretende que el sentido de la ley sea claro, va enmarcado estrictamente a su tenor literal, hace parte de la filosofía exegética. La interpretación por el sentido corriente de las palabras, en virtud del cual las palabras de la ley se entenderán en su sentido natural y obvio, y aplica para nuestro tema de procedimiento tributario tomando en cuenta que cuando el legislador las haya definido expresamente para esta materia, se les dará en ella su significado legal específico

La interpretación en el sentido técnico de las palabras, atiende a que toda ciencia o arte, las cuales se tomarán en el sentido que les den los que profesan la misma ciencia o arte; a menos que aparezca claramente que se han formado en sentido diverso.

La interpretación por contexto o sistemática: Se desarrolla en el contexto de la ley, pues ella misma servirá para ilustrar el sentido de cada una de sus partes, de manera que haya entre todas ellas la debida correspondencia y armonía.

La interpretación sobre la extensión de una ley: señala que la extensión que deba darse a toda ley se determinará por su genuino sentido y según las reglas de interpretación precedentes.

La interpretación por criterios subsidiarios de interpretación y/o interpretación por equidad, presupone que en los casos a que no pudieren aplicarse las reglas de interpretación anteriores, se interpretarán los pasajes oscuros o contradictorios del modo que más conforme parezca al espíritu general de la legislación y a la equidad natural.

Es importante resaltar, que: *“... no puede predicarse supremacía entre unos criterios interpretativos y otros, cualquier ejercicio dirigido a identificar la voluntad objetiva de la legislación debe partir de entender que las palabras no se incorporan en la norma de manera casual, sino que ellas están ordenadas por una finalidad*

72 Franco Ruiz, Rafael y Martínez Sierra, Luis Fernando. “Contabilidad Tributaria,” Bogotá, Ed. Nueva Legislación, 2011, pp. 50 a 60.

que las dota de un significado particular que, no en pocas ocasiones, difiere del que ellas en sí mismas y de manera autónoma pueden tener.”<sup>73</sup> En otras palabras, no podemos valorar unos criterios de interpretación más favorables que otros, pues se debe identificar objetivamente la intención de la norma procesal tributaria.

### 2.3.3 Eficacia y eficiencia de la prueba

Una prueba es eficaz cuando reúne los requisitos de conducencia, pertinencia y utilidad, es decir es tomada en cuenta por la administración tributaria para probar y/o demostrar determinada actuación factico jurídica, por ende es admitida toda vez que es idónea y su naturaleza es decisiva para determinar una situación jurídica concreta. Por tal circunstancia, “... tal proceso de admisión implica una actividad fiscalizadora del juez, que valora parcialmente la prueba observando ab initio la eficacia que la ley da. Una vez admitida, la prueba entra al mundo del proceso. Así la admisibilidad está relacionada con la valoración y con la eficacia de la prueba, aunque no se identifica con ellas.”<sup>74</sup> Logra hacer efectivo el propósito de la valides de la prueba.

Una prueba es eficiente, cuando se encuentra inmersa en el asunto materia de estudio en sede administrativa tributaria, es decir, se busca el mejor medio probatorio de buscar la prueba y los mejores resultados, dando plena garantía y convicción de su idoneidad, proveniencia y su disposición concreta en el tema investigado, le da validez al mismo hecho demostrado, atendiendo el valor y fuerza del medio probatorio.

## 2.2 Validez de la prueba

“Poner en conocimiento” del contribuyente toda actuación surtida en la administración tributaria, tiene como fin que el mismo tenga completo conocimiento de las actuaciones y por ende para que todas las pruebas existentes, tengan la oportunidad de controvertirlas según sea el caso. Por otra parte, el “traslado de la prueba” implica que la ley prevé los casos concretos y específicos en que se debe realizar dicho traslado, para este trámite se requiere la aplicación de los principios de publicidad, oportunidad, practica válida y contradicción, sumados a premisas de economía procesal y garantías al debido proceso, todos estos presentes en el momento de decretar una prueba o practicarla

73 Juan José Zornoza Pérez y Gabriel Muñoz Martínez. Julio Roberto Piza Rodríguez (Coordinador). Ensayo “La aplicación de las normas tributarias” - *“Derecho Tributario, procedimiento y régimen sancionatorio.”* Bogotá. Ed. Nomos Impresores. 2010. pp. 255.

74 Riofrio M.V, Juan Carlos. “La prueba electrónica” Bogotá. Ed. TEMIS S.A. 2004. pp. 47 a 51.

Cuando una prueba se pone en conocimiento o se le da traslado, se da aplicación al principio de publicidad, lo cual se debe desarrollar en la oportunidad garantista, con el fin de hacer efectivo el uso del derecho de contradicción, aunado a que se le da a la prueba un carácter de validez.

### 2.2.1 Poner en conocimiento y traslado de la prueba

El artículo 29 de la Constitución Política, consagra el derecho al debido proceso y el derecho de defensa, privilegiando la aplicación de los principios constitucionales de la prueba y cumplimiento sobre derechos de inferior categoría.

Así las cosas, se vulnera el debido proceso en la medida en que las pruebas que se practiquen por parte de la administración en sede tributaria sin dar traslado de la resolución que las decreta, a la parte interesada, contraria el artículo 174 del C.G.P, que prevé: “... *deberá surtirse la contradicción en el proceso al que están destinadas.*” Esto en desarrollo de los principios de publicidad y contradicción de la prueba, entonces, la garantía del traslado al contribuyente permite al contribuyente ejercer de manera plena el derecho constitucional de defensa y debido proceso, en el entendido que busca que la administración no expida actos fundamentados en pruebas arbitrarias.

El deber ser primordial es “poner en conocimiento toda prueba” y no menos importante “*trasladar la prueba en todos los casos*” de las diligencias de inspección tributaria, contable, peritaje, testimonio, lo cual garantiza la debida transparencia y que las respuestas quedaran de manera fiel, en cumplimiento de los principios de confianza legítima y lealtad procesal.

Se transgrede el derecho de defensa al contribuyente en la medida que no tenga la oportunidad de asistir a y/o conocer la prueba, como podemos apreciar de sentencia del Tribunal Administrativo de Cundinamarca, veamos: “*De lo anterior se extrae que si bien en la diligencia de visita, consecuencia de la práctica de los cruces de información o verificación, en la cual se recogen testimonios de terceros, prueba que es válida, no es menos cierto que para que dichos testimonios se consideren plena prueba, los mismos deben tener in situ la oportunidad de ser controvertidos por el contribuyente fiscalizado.*”

*En el caso que nos ocupa se tiene que la Administración al realizar los cruces de información recopiló testimonios de terceros sin la presencia de un representante del contribuyente LG, que tuviera la oportunidad de intervenir y controvertir las versiones rendidas en las mencionadas visitas.*

*Por lo anterior es claro que dichos testimonios no pueden tenerse en cuenta para la resolución del presente caso, toda vez que al no haber tenido el contribuyente la oportunidad de controvertir dichos testimonios los mismos carecen de la legitimidad con que la prueba debe allegarse al proceso. Adicionalmente porque al no ser controvertidos los mentados testimonios, se constituyen simplemente en una relación parcializada de hechos que tampoco permiten dilucidar el fondo del asunto, cual es determinar si la actividad comercial, entendida como el conjunto de procesos anteriormente establecidos del contribuyente se realiza en la ciudad de Bogotá.*

*Con todo y que en consideración de la Sala le asiste la razón a la parte demandante en la censura a los testimonios recogidos por la Administración, pero no es menos cierto que dicha censura no es suficiente para declarar la nulidad de los actos acusados, sino excluir del análisis correspondiente los referidos medios de prueba, por lo cual se continuara con el examen del caso sub lite.”<sup>75</sup> Entonces aquí queda claro que, la Administración, no puede pretender que unas pruebas practicadas con violación al debido proceso y derecho de defensa, puedan ser fundamento de la imposición de una sanción y de la determinación oficial del tributo.*

Se ponen en conocimiento todas las pruebas, con el fin de garantizar el debido proceso constitucional probatorio, por ende se pone en ejercicio el principio de publicidad que se realiza a través de la notificación de los actos administrativos, que es mecanismo legal válido y eficaz adoptado por las autoridades administrativas, tal como lo puntualiza la Corte constitucional, al señalar: “*Dentro de las diversas formas de notificación que han sido reguladas y desarrolladas por el legislador, este Tribunal ha reconocido en la notificación por correo, un mecanismo idóneo y eficaz para poner en conocimiento de las partes y terceros interesados algunas de las decisiones adoptadas por las autoridades -administrativas y judiciales- en una determinada actuación. (...) tanto el conocimiento real del acto administrativo a comunicar, como la posibilidad cierta del ejercicio del derecho de defensa.*”<sup>76</sup>

Entonces, poner en conocimiento es informar que se surtió una actuación administrativa, teniendo en cuenta las potestades de la administración tributaria entre las cuales está la de recaudar el acervo probatorio en cumplimiento de sus fines, siendo la forma más expedita de lograr tal finalidad, la notificación de la actuación administrativa, toda vez que a través de la notificación el contri-

75 Tribunal Administrativo de Cundinamarca. Expediente No. 25000-23-27-000-2010-00105-01 del tres (03) de agosto de dos mil once (2011), Magistrada Ponente: Dra. Gloria Isabel Cáceres Martínez.

76 Corte Constitucional de Colombia, Sentencia C-980/10. Magistrado Ponente: Gabriel Eduardo Mendoza Martelo.

buyente se entera de que están recaudando pruebas y puede prever los efectos jurídicos a que conducen las mismas.

Es de resaltar que mediante la notificación de los actos de trámite se informa que pruebas se han decretado o aportado y su importancia para el proceso administrativo tributario, con el fin de que el contribuyente, dentro de las oportunidades legales, se pronuncie sobre las mismas, igual ocurre con los actos definitivos.

Adicionalmente, en la etapa de discusión, la administración puede allegar pruebas de oficio al expediente, con el fin de corroborar las ya existentes, si es el caso o puede solicitar nuevas pruebas, para lo cual profiere un auto que las decreta, el cual se notificara al contribuyente para que tenga conocimiento de la gestión que está desarrollando la administración, o puede solicitar las pruebas, todas las cuales serán conocidas en el fallo del recurso, quedando a salvo de las acciones ante la jurisdicción de lo Contencioso Administrativo.

Por otra parte, están las actuaciones tributarias en las que consagrado expresamente el traslado al contribuyente, para que este haga uso de su derecho de contradicción probatoria, legal y argumentativa,<sup>77</sup> en una actuación particular y concreta, como lo es dar traslado del acta de inspección contable o traslado de la prueba obtenida propiamente dicha.

Puntualmente, el procedimiento que desarrolla la inspección contable indica que de la diligencia se extenderá un acta de la cual deberá entregarse una copia al contribuyente una vez cerrada y suscrita por los funcionarios y la parte interviniente.<sup>78</sup> Por su parte el artículo 783 del ETN señala que cuando no proceda requerimiento especial o traslado de cargos, del acta de inspección deberá darse traslado al contribuyente por el término de un mes, para que se presenten los descargos respectivos.<sup>79</sup>

De igual manera, en desarrollo de la inspección tributaria, pueden decretarse todos los medios de prueba autorizados por la legislación tributaria y aquellos que por remisión expresa se consagren en otros ordenamientos, tal como lo prevé el artículo 779 del E.T.N., tomando en cuenta que la inspección tributaria tiene como finalidad recaudar pruebas, tanto testimoniales como documentales, así

77 Artículos 260-10. Modificado por la Ley 863 de 2003, artículo 46, 616-3. Adicionado por la Ley 223 de 1995, artículo 39, 663, 669, 670, 688, 782 y 783 del Estatuto Tributario Nacional. Respecto a la documentación comprobatoria y a la declaración; libro fiscal de registro de operaciones; sanción por gastos no explicados; sanción por omitir ingresos o servir de instrumento de evasión; sanción por improcedencia de las devoluciones o compensaciones; competencia para la actuación fiscalizadora; inspección contable y casos en los cuales debe darse traslado del acta

78 Artículo 782 del Estatuto Tributario Nacional.

79 Elizabeth Whittingham Garcia. *“Las pruebas en el proceso tributario.”* Editorial Temis, 2ª edición 2011, pp. 119 – 120 - 122.



mismo la inspección contable. La inspección tributaria se decretará mediante auto que se notificará por correo o personalmente, debiéndose indicar en él los hechos materia de la prueba y los funcionarios comisionados para practicarla.<sup>80</sup>

Del mismo modo, respecto de la prueba pericial, el artículo 87 del Decreto Extraordinario 1651 de 1961 puntualiza respecto al traslado: *“El dictamen pericial no es materia de traslado especial, pero el interesado puede presentar las observaciones que tengan a bien, antes de, que el expediente se reparta para proyectar el fallo. En ningún caso el negocio será repartido sino, después de transcurridos diez días desde la presentación del dictamen.”* Los contribuyentes pueden solicitar que el dictamen se amplíe, aclare o fundamente, lo cual va en relación con el Artículo 231 del C.G.P. que señala: *“Rendido el dictamen pericial permanecerá en secretaria a disposición de las partes hasta la fecha de audiencia (...)”*

## 2.2.2 Pruebas técnicas y/o exclusivas del derecho tributario

Las pruebas técnicas, y/o exclusivas del derecho tributario, son una alternativa de amplia utilidad *“en las investigaciones que se realizan en el campo del derecho Tributario, dada la sofisticación que con el tiempo han adquirido las diferentes modalidades de las conductas de evasión en que pueden incurrir los contribuyentes y que, sin lugar a dudas, presentan características que entorpecen el establecimiento de cargas tributarias ciertas y verdaderas.”*<sup>81</sup> La Administración tributaria, cuenta con un régimen probatorio propio, dentro del cual encontramos las pruebas técnicas que le permiten proceder con eficacia y eficiencia en el cumplimiento de sus fines y objetivos.

Veamos algunas características de las pruebas a que nos referimos:

La *presunción*, es definida por la Dra. Whittingham, como *“el juicio lógico del legislador en virtud del cual se considera cierto o probable un hecho, con fundamento en las máximas generales de la experiencia, que le indican cual es el modo normal como suceden los hechos y las cosas”*<sup>82</sup> En otras palabras, es una suposición que la ley considera afirmación, que desde la especialidad tributaria, se enmarca dentro de la razón, y la establece como cierta y verdadera.

El Código Civil, define la presunción en los siguientes términos: *“Se dice presumirse el hecho que se deduce de ciertos antecedentes o circunstancias conocidas.*

80 Ibid., p. 127

81 José Hilario Araque Cardenas, *“REGIMEN PROBATORIO Y MEDIOS DE PRUEBA EN EL DERECHO TRIBUTARIO COLOMBIANO”* Documento publicado en internet. WEB [http://www.araqueasociados.com/es/REGIMEN\\_PROBATORIO.pdf](http://www.araqueasociados.com/es/REGIMEN_PROBATORIO.pdf).

82 Elizabeth Whittingham García. *“Las pruebas en el proceso tributario.”* op. cit. p. 176. 73.

*/ Si estos antecedentes o circunstancias que dan motivo a la presunción son determinados por la ley, la presunción se llama legal. Se permitirá probar la no existencia del hecho que legalmente se presume, aunque sean ciertos los antecedentes o circunstancias de que lo infiere la ley, a menos que la ley misma rechace expresamente esta prueba, supuestos los antecedentes o circunstancias. / Si una cosa, según la expresión de la ley, se presume de derecho, se entiende que es inadmisibile la prueba contraria, supuestos los antecedentes o circunstancias.”<sup>83</sup>*

Las presunciones<sup>84</sup> pueden ser de hecho o de derecho, las primeras admiten prueba en contrario y las segundas no admiten prueba en contrario.

En el régimen probatorio tributario encontramos que prevalecen las presunciones legales y excepcionalmente se consagran las de pleno derecho. Entre estas últimas tomaremos la revista en el artículo 35 del E.T.N. Que prevé: *“Para efectos del impuesto sobre la renta, se presume de derecho que todo préstamo en dinero, cualquiera que sea su naturaleza o denominación, que otorguen las sociedades a sus socios o accionistas o estos a la sociedad, genera un rendimiento mínimo anual y proporcional al tiempo de posesión, equivalente a la tasa para DTF vigente a 31 de diciembre del año inmediatamente anterior al gravable.”* (Se subraya) En este evento, se presume de derecho una rentabilidad mínima originada en los préstamos efectuados entre sociedad y socios.

Entre las presunciones legales encontramos las siguientes: Ingresos por la omisión del NIT, nombre o razón social, en la correspondencia, facturas, recibos y demás documentos (Art. 755), Juegos de azar (Art. 755-1), Ingresos en divisas (Art. 755-2), Renta presuntiva por consignaciones en cuentas bancarias y de ahorros (Art. 755-3), Utilizadas para determinar obligaciones tributarias (Art. 756 al 760 E.T.), Por diferencia en inventarios (Art. 757), Ingresos por control de ventas o ingresos gravados (Art. 758), Omisión de registro de ventas o prestación de servicios (Art. 759), Ingresos por omisión del registro de compras (Art.760).

Respecto a las presunciones legales el artículo 761 del E.T.N. prevé: *“Las presunciones para la determinación de ingresos, costos y gastos admiten prueba en contrario, pero cuando se pretenda desvirtuar los hechos base de la presunción con la contabilidad, el contribuyente o responsable deberá acreditar pruebas adicionales.”* Es decir, para cuando se pretenda desvirtuar la presunción con la contabilidad se requiere que el interesado presente pruebas adicionales, pues

83 Artículo 66 del Código Civil Colombiano. “Presunciones.”

84 En la Administración Tributaria Nacional, se aplican las presunciones: por diferencia en inventarios, de ingresos por control de ventas o ingresos gravados, por omisión de registro de ventas o prestación de servicios, de ingresos por omisión del registro de compras, del valor de la transacción en el impuesto a las ventas, de ingresos gravados con impuesto a las ventas, por no diferenciar las ventas y servicios gravados de los que no lo son, las presunciones admiten prueba en contrario para la determinación de ingresos, costos y gastos.

la contabilidad no se admite como plena prueba para desmeritar el valor probatorio de la presunción, debiendo el contribuyente esmerarse probatoriamente aportando con todos los medios de prueba válidos.

Ahora bien, la aplicación de las presunciones tiene como finalidad la determinación oficial de la carga impositiva del contribuyente, pues jurídicamente es posible incrementar los ingresos declarados aportando las pruebas de los supuestos de hecho en que se estructura la presunción.

El *Indicio*: Es un mecanismo probatorio, utilizado por la Administración Tributaria, consistente en que frente a la imposibilidad o dificultad de probar ciertos hechos de manera directa y puntual, la ley admite apropiarse de otros instrumentos con el objetivo de determinar la ocurrencia de hechos ciertos, mediante aplicación de principios de la razón, la lógica, la deducción, la conexidad y aplicación de las reglas de la sana crítica, mecanismos con los que se permitirá concluir la existencia de hechos factico jurídicos generadores de obligaciones tributarias, mediante la demostración y prueba de otros hechos.

Los artículos 240 y 242 del C.G.P, definen las características del indicio, respectivamente: *“Para que un hecho pueda considerarse como indicio deberá estar debidamente probado en el proceso”* \_ *“El juez apreciara los indicios en conjunto, teniendo en consideración su gravedad, concordancia y convergencia, y su relación con las demás pruebas que obren en el proceso.”* La prueba del indicio da certeza sobre la realidad de un hecho mediante el cual es posible dar valor probatorio a los hechos que se deducen.

Por su parte, los artículos 754 y 754-1 del Estatuto Tributario Nacional, señalan sobre el indicio, respectivamente: *“Los datos estadísticos producidos por la Dirección General de Impuestos Nacionales, por el Departamento Administrativo Nacional de Estadística y por el Banco de la República, constituyen indicio grave en caso de ausencia absoluta de pruebas directas, para establecer el valor de ingresos, costos, deducciones y activos patrimoniales, cuya existencia haya sido probada.”* \_ *“Los datos estadísticos oficiales obtenidos o procesados por la Dirección General de Impuestos Nacionales<1> sobre sectores económicos de contribuyentes, constituirán indicio para efectos de adelantar los procesos de determinación de los impuestos, retenciones y establecer la existencia y cuantía de los ingresos, costos, deducciones, impuestos descontables y activos patrimoniales.”* La Administración, es responsable de la carga de la prueba si pretende certificar el indicio como medio de prueba, mediante la cual permita la obtención de otras pruebas que le permitan tener certeza sobre la omisión y/o inexactitud de los hechos que inciden en las obligaciones tributarias de los contribuyentes.

*Las bases de datos:* En los procesos adelantados por las Administraciones Tributarias, las bases de datos “constituyen un medio de prueba legalmente admisible,” de conformidad con el artículo 165 del C.G.P según el cual sirven como pruebas, “cualesquiera otros medios que sean útiles para la formación del convencimiento del juez,” catalogándose como un documento que, si bien es cierto puede ser electrónico, el mismo no debe dejar de gozar de ser constituido como válido, idóneo, conducente y auténtico.<sup>85</sup>

La anterior afirmación se sustenta en el artículo 10 de la Ley 527 de 1999, en cuanto indica: “Los mensajes de datos serán admisibles como medios de prueba y con la fuerza probatoria otorgada en el código de procedimiento civil a los documentos, recordando que en toda actuación administrativa o judicial no se negará eficacia, validez o fuerza obligatoria y probatoria a todo tipo de información en forma de mensaje de datos por el sólo hecho de que se trate de un mensaje de datos o por no haber sido presentado en su forma original” normativa que no deja duda sobre el valor probatorio que se asigna al documento electrónico como medio de prueba y su fuerza probatoria.<sup>86</sup>

En consecuencia, un documento electrónico contenido en un medio magnético<sup>87</sup>, como por ejemplo la contabilidad de una empresa, es en esencia la conformación de los datos que deben corresponder a la información contable y tributaria, allí consignados. No sobra advertir que en sede administrativa se debe valorar la prueba en “bases de datos” de acuerdo con reglas de la sana crítica y demás criterios reconocidos legalmente para la apreciación de pruebas.<sup>88</sup>

A manera de ejemplo, el manejo y cooperación entre administraciones tributarias como puede ser el caso de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales DIAN y la Secretaria Distrital de Hacienda, Dirección de Impuestos Bogotá DIB, al proveerse la utilización de las bases de datos de las declaraciones del impuesto sobre la renta, por parte del Distrito Capital, como una de las pruebas que puedan soportar la actuación administrativa tendientes a determinar la base gravable del Impuesto de Industria y Comercio.

No sobra reiterar, que las pruebas técnicas requeridas, esto es, la presunción, el indicio, y las bases de datos, deben ser puestas en conocimiento de los contri-

85 Memorando No. 2009IE40701 del 16/12/2009, proferido por la Subdirección Jurídico Tributario de la Dirección Distrital de Impuestos DIB de la Secretaria Distrital de Hacienda, tema: “fuerza probatoria bases de datos”.

86 La fuerza probatoria del documento electrónico, radica en tres aspectos, a saber: “la forma como se generó, la forma como se ha conservado y la forma como se identifique el iniciador.” por lo tanto, el medio físico admisible se cumple en la unión del hardware y software que permite al intérprete, conocer la procedencia y la forma como se provea la información. (Ley 527 de 1999)

87 Artículo 243 del C.G.P. Distintas clases de documentos.

88 Artículo 11 de la Ley 527 de 1999. Para la valoración de la fuerza probatoria de los mensajes de datos.

buyentes, con el objetivo que pueda controvertir en la oportunidad o situación procesal en que se decretan o practican, para garantizar así el debido proceso.

### 2.2.3 Carga de la Prueba

La carga de la prueba pretende básicamente que quien deba probar sea aquel a quien le resulte más fácil hacerlo.

Dos nociones, se entienden por carga de la prueba: “1. *por una parte, es una regla para el juzgador o regla de juicio, porque le indica cómo fallar cuando no encuentre la prueba de los hechos sobre los cuales debe basar su decisión, permitiéndole hacerlo en el fondo y evitándole proferir un nonliquet, esto es, una sentencia inhibitoria por falta de pruebas, de suerte que viene a ser un sucedáneo de tales hechos;* 2. *Por otro aspecto, es una regla de conducta para las partes, porque indirectamente les señala cuáles son los hechos que a cada una le interesa probar para que sean considerados como ciertos por el juez y sirvan de fundamento a sus pretensiones o excepciones.*”<sup>89</sup> Tomaremos esta última definición, pues es la que más se acerca al pretendido normativo.

En efecto a tenor del artículo 167 del C.G.P., la carga de la prueba, se enuncia así: “*incumbe a las partes probar el supuesto de hecho de las normas que consagran el efecto jurídico que ellas persiguen.*” Entonces, una de las premisas es que “*se debe demostrar lo que afirma*” y que “*quien alega a su favor un hecho o el reconocimiento de un derecho está obligado a probarlo, salvo que corresponda a los que no requieren prueba.*”

*Es importante resaltar que en la expedición de la Ley 1564 de Julio 12 de 2012<sup>90</sup>, el régimen probatorio adquiere modificaciones, entre estas se contempla, la “Distribución de la carga de la prueba,” en la sede jurisdiccional, pues es conocido que en el ordenamiento jurídico general aplica el principio de carga de la prueba o de autorresponsabilidad, entendido desde el punto de vista que a cada una de las partes debe probar el supuesto de hecho de las normas que consagran el efecto jurídico que persiguen. Entonces, la diferencia según la citada normativa, radica en que se atribuye carga de la prueba al sujeto que se encuentre en mejor posición de probar un determinado hecho, esto se desarrolla respetando el derecho de contradicción.<sup>91</sup>*

89 Devis Echandía, Hernando. “*Teoría General de la Prueba Judicial*”. Editor Víctor de Zavala, 5a. edición, 1981, Tomo 1, p. 424.

90 Código General del Proceso.

91 No obstante una conjetura propia y crítica a este argumento, es que, se pone en detrimento a la parte que no tenga los medios, facultades o garantías para probar los hechos que afirma.

Ahora bien, el procedimiento tributario, la legislación consagra circunstancias y hechos que deben ser probados por el contribuyente, es decir, se le traslada la carga de la prueba de conformidad con los artículos 749 (inciso 2), 786 al 791 del Estatuto Tributario Nacional, los cuales describen que el “(...) *el contribuyente debe probar tales circunstancias*”

Sobre el tema de la carga de la prueba, debemos atender la siguiente reflexión, que realiza la Corte Constitucional de Colombia: *“existe un mito frente a cual la Administración Tributaria, señala que la carga de la prueba la tiene el contribuyente, frente a tal afirmación, es necesario precisar que la corte constitucional, precisó lo siguiente: “La carga de la prueba, en general, la tiene la administración. Pero si existió mala fe por parte del administrado al suministrar un dato erróneo, o una información que no correspondía a la solicitada, la carga de la prueba se trasladará a éste, quien deberá demostrar que no existió mala fe, y que del error suministrado, no se generó para él un beneficio no establecido en la ley, o daño a un tercero. Por tanto, la aplicación del principio de la buena fe, en los términos del artículo 83 de la Constitución, no es de carácter absoluto en esta materia.”*<sup>92</sup>

En este entender, la Administración tributaria debe probar los hechos que afirma mediante la recaudación de los medios probatorios, en aras de garantizar la seguridad jurídica y no pretender trasladar la carga de la prueba a los contribuyentes, obligándolos a desvirtuar las afirmaciones contenidas en los actos administrativos.

No obstante, es común que los contribuyentes deban aportar las pruebas que pretendan hacer valer con sus escritos en oposiciones, contestaciones y recursos, con el fin de controvertir las afirmaciones de la Administración Tributaria, sobre las cuales decidió ampliar su investigación, requerir, emplazar o liquidar, porque de esta forma tratan de evitar sanciones o la determinación de un mayor impuesto.

Otra cosa es que, la administración, no pretenda trasladar su responsabilidad en la actividad probatoria los contribuyentes investigados y solo procura que bajo las reglas de la oposición y contradicción, se desvirtúen, demuestren y/o corrijan los enfoques brindados a las pruebas y por ende los resultados que han arrojado en el proceso de determinación. Esto de conformidad con el artículo 742 del ETN, que señala que la imposición de sanciones deben fundarse en los hechos que aparezcan demostrados en el respectivo expediente, por los medios de prueba señalados en las leyes tributarias o en el Código de Procedimiento Civil, hoy Código general del Proceso, en cuanto estos sean compatibles con aquellos.<sup>93</sup>

92 Corte Constitucional de Colombia, sentencia C-160-98. Magistrado ponente: Carmenza Isaza De Gómez. Disponible en páginas de internet. (24/11/12)

93 Concepto No. 1086 del 6 de Julio de 2007, proferido por la Subdirección Jurídico Tributario de la Dirección Distrital de Impuestos DIB de la Secretaría Distrital de Hacienda. Disponible en páginas de internet. (24/11/12)

## 2.3 La prueba, fuente de confianza legítima

El principio de la confianza legítima, puede enunciarse como *“el mecanismo para conciliar, de un lado el interés general que se concreta en el deber de la administración de conservar y preservar el espacio público y, de otro lado, los derechos al trabajo e igualdad de las personas que ejercen el comercio informal.”*<sup>94</sup>

También la Corte Constitucional al referirse al debido proceso administrativo, refiere la confianza legítima, así: *“(i) el conjunto complejo de condiciones que le impone la ley a la administración, materializado en el cumplimiento de una secuencia de actos por parte de la autoridad administrativa, (ii) que guarda relación directa o indirecta entre sí, y (iii) cuyo fin está previamente determinado de manera constitucional y legal”. Lo anterior, con el objeto de “(i) asegurar el ordenado funcionamiento de la administración, (ii) la validez de sus propias actuaciones y, (iii) resguardar el derecho a la seguridad jurídica y a la defensa de los administrados.”*<sup>95</sup>

El derecho de defensa implica, *“la plena posibilidad de controvertir las pruebas allegadas en contra; la de traer al proceso y lograr que sean decretadas, practicadas y tenidas en cuenta las existentes a favor, o las que neutralizan lo acreditado por quien acusa; la de ejercer los recursos legales; la de ser técnicamente asistido en todo momento, y la de impugnar la sentencia condenatoria.”*<sup>96</sup>

Las decisiones administrativas deben conectar el régimen probatorio con los principios constitucionales de la prueba, proceder que impide situación que impide la arbitrariedad de la administración tributaria, donde el debido proceso juega como una protección a la justicia, al valor inmaterial y permite que en sede administrativa se garantice de protección del derecho de defensa y contradicción de los contribuyentes.

### 2.3.1 Justicia en sede administrativa

Comencemos por señalar que, la justicia es un elemento axiológico, que para para la Corte Constitucional, se define, así: *“Justicia y Derecho, tienen un origen etimológico similar ius ((derecho) y iusum (lo justo). La justicia es un elemento integrante de la definición de derecho, ya que el discurso jurídico ha de contar con la dimensión axiológica ofrecida por la reflexión sobre dicho valor, para que las*

94 Corte Constitucional de Colombia. Sentencia SU-601A/99. Magistrado Ponente: Dr. Vladimiro Naranjo Mesa. Disponible en páginas de internet: 26/12/2013.

95 Corte Constitucional, Sentencia T-957/11. Magistrado Ponente: Gabriel Eduardo Mendoza Martelo. Disponible en páginas de internet. (26/12/2013)

96 Corte Constitucional de Colombia, sentencia C-1714-00. Magistrado ponente: Jairo Charry Rivas. Disponible en páginas de internet. (24/11/12)



*normas jurídicas no se consideren como formas abstractas e indiferentes a un contenido en particular.*"<sup>97</sup>

Ahora bien, el derecho administrativo en esencia, está enfocado a propender por el cumplimiento de los fines del estado y está puesto al servicio de la justicia e igualdad de todos los ciudadanos, con el fin de proveer bienestar y mejoramiento de la calidad de vida de la población, en garantía de aplicar el debido proceso imperativamente a todas las actuaciones.<sup>98</sup>

En la sentencia C-506 de 2002 la Corte abordó en detalle el tema y concluyó que la administración puede ejercer la potestad sancionatoria en materia tributaria desarrollada en función de los principios constitucionales que gobiernan la función pública. Al respecto señaló lo siguiente: "... la actividad sancionadora de la Administración persigue la realización de los principios constitucionales que gobiernan la función pública a los que alude el artículo 209 de la Carta (igualdad, moralidad, eficacia, economía, celeridad, imparcialidad y publicidad), al paso que la actividad jurisdiccional en lo penal se orienta a la preservación de bienes sociales más amplios y a la consecución de fines de tipo retributivo, preventivo o resocializador."<sup>99</sup>

En igual sentido la misma Corporación afirmó: "... en materia tributaria la actividad sancionatoria de la Administración persigue lograr unos fines constitucionales específicos: a la Administración Pública compete recaudar los tributos destinados a la financiación de los gastos públicos con los cuales se logra en gran medida cumplir los fines del Estado,..."<sup>100</sup>

Entonces, la actuación administrativa se rige por los principios de igualdad, moralidad, eficacia, economía, celeridad, imparcialidad y publicidad,<sup>101</sup> los cuales gobiernan el ejercicio de la función pública, sumados a los principios del sistema tributario, como son: equidad, eficiencia y progresividad del sistema tributario.<sup>102</sup> Así mismo, contando con los principios generales del derecho y los principios constitucionales del debido proceso probatorio, entre esos: publicidad, contradicción, formalidad, unidad, preclusión, concentración, necesidad, legitimidad lealtad, los cuales aplican a la administración el ejercer sus amplias facultades

97 Agudelo Ramírez, Martín, *Introducción al Estudio del Derecho Procesal*, Bogotá, Ed. Librería Señal Editora. 1999. pp. 69.

98 Artículos 29, 209 y 366 de la Constitución Política.

99 Corte Constitucional de Colombia, sentencia C-506-02. Magistrado ponente: Marco Gerardo Monroy Cabra. Disponible en páginas de internet. (24/11/12)

100 Corte Constitucional de Colombia, sentencia C-616-02. Magistrado ponente: Manuel José Cepeda Espinosa. Disponible en páginas de internet. (24/11/12)

101 Artículo 209 de la Constitución Política de Colombia

102 Artículo 363 de la Constitución Política de Colombia

de fiscalización y al funcionario y/o operador jurídico al desarrollar la función administrativa tributaria, por estar inmersos en las garantías fundamentales constitucionales, al realizar la función encargada, proveyendo justicia.

De acuerdo con la anterior, el debido proceso, visto desde el punto de vista de principio de justicia, conlleva unos derechos, entre estos el acceder a la autoridad administrativa, obtener decisiones válidamente motivadas, interponer recursos contra los actos administrativos definitivos, ejercer derecho de defensa y contradicción, igualdad ante la ley procesal, buena fe y lealtad entre la administración y el contribuyente, y que las decisiones sean proferidas de conformidad con el ordenamiento jurídico, soportadas con las pruebas, pertinentes, conducentes y útiles.<sup>103</sup>

En otras palabras, el debido proceso, es un conglomerado de garantías previstas en el ordenamiento jurídico, a través de las cuales se busca la protección del individuo incurso en una actuación judicial o administrativa, para que durante su trámite se respeten sus derechos y se logre la aplicación correcta de la justicia.

El acto administrativo, es el medio a través del cual la administración pública cumple su objetivo de satisfacer los intereses colectivos o interés público y en la especialidad del derecho tributario, son las actuaciones tendientes a hacer efectivo el cumplimiento de obligaciones tributarias, fiscalizar, liquidar y las respuestas a las discusiones presentadas y de esta manera se formaliza la voluntad de la administración tributaria, la cual debe estar de acuerdo con el principio de legalidad.

De acuerdo con lo anterior, tenemos que los actos administrativos definitivos, proferidos bajo los principios de publicidad y contradicción, en otras palabras, que la administración ha puesto en conocimiento y/o ha dado traslado de los argumentos, motivaciones, pruebas con las que cuenta para iniciar el proceso de determinación y discusión, gozan de presunción de legalidad, todo lo que se traduce en proveer justicia en sede administrativa. Esta justicia, parte de que los actos administrativos deben estar válidamente motivados y en su expedición, se debieron surtir los principios de publicidad, contradicción.

En conclusión, en todas las etapas de la actuación administrativa tributaria se deben respetar las garantías inherentes al debido proceso, situación que supone el cumplimiento de un mínimo de garantías,<sup>104</sup> las cuales generan justicia en la medida que la administración actué de acuerdo a la constitución y la ley, al

103 Corte Constitucional de Colombia. Sentencia C-980/10 Magistrado Ponente: Gabriel Eduardo Mendoza Martelo. Disponible en páginas de internet. (26/12/2013)

104 Para Ortiz, Harold Ferney. “El proceso administrativo de Cobro Coactivo” Bogotá. Ed. Nueva legislación, 2010, pp. 5-6.

desarrollar un procedimiento especial, acorde con su régimen probatorio. Sin duda alguna se insiste en que la aplicación del derecho, en el caso concreto de la Administración Tributaria, debe corresponder estrictamente al concepto de justicia, aplicando rigurosamente las normas constitucionales y legales.<sup>105</sup>

La justicia en el tema probatorio, debe reflejar, en la apreciación unificada de las pruebas, en la valoración de las mismas, en su motivación, evitando el desgaste administrativo y corresponde a la administración exigir la tributación, en la justa proporción que a cada contribuyente que deba tributar y en caso de duda la prueba resolviendo a favor del contribuyente.

### 2.3.2 Aplicación de los principios Constitucionales en las pruebas tributarias

Como hemos visto, la prueba se ha constitucionalizado y su diligencia en sede administrativa es indiscutible, razón por la que las normas sobre el debido proceso, el conocimiento de las pruebas con las que se profieren los actos administrativos, su discusión y/o contradicción en sede administrativa, deben ser aplicación intrínseca en el procedimiento y en las actuaciones.

Es claro que en el procedimiento tributario, el régimen probatorio es rígido en materia de legalidad, pues no solo se pretende que el servidor público cumpla con sus funciones, sino que es imperativo que su función sea ejercida de acuerdo al ordenamiento jurídico. En efecto, la actuación administrativa tributaria esta reglada y ligada rigurosamente al principio de legalidad, lo cual hace posible que los contribuyentes con ocasión a sus intereses puedan controvertir, discutir y presentar pruebas.<sup>106</sup>

“El debido proceso ha dicho la Corte Constitucional, es un *“instrumento dirigido a satisfacer las exigencias imprescindibles para la efectiva garantía del derecho material,...*”<sup>107</sup> esto es que, la protección del derecho material, garantiza la eficaz aplicación del derecho sustancial.

La garantía del debido proceso, en el evento en que la administración decreta pruebas, si bien, estas deben corresponder a las reguladas en el ordenamiento jurídico, expresadas en el Estatuto Tributario Nacional que deben igualmente aplicar los demás ordenamientos, departamentales, distritales y municipales,

105 Hernández Villareal, Gabriel, *Temas Vigentes en Materia de Derecho Procesal y Probatorio*, Bogotá, Ed. Universidad del Rosario, 2008., p. 160.

106 Corte Constitucional de Colombia, sentencia T-1341-01. Magistrado ponente: Álvaro Tafur Galvis. Disponible en páginas de internet. (24/11/12)

107 Corte Constitucional de Colombia, sentencia T-827-05. Magistrado ponente: Humberto Antonio Sierra Porto. Disponible en páginas de internet. (24/11/12)

bajo una ritualidad imperativa a que están obligados la administración tributaria y los contribuyentes, no obstante la aplicación de estas ritualidades no puede impedir el derecho de defensa, ni desconocer los principios de contradicción y publicidad. La Corte lo ha sostenido en los siguientes términos: “... el juez como director del proceso, debe garantizar, en aras del derecho de defensa de las partes, los principios generales de la contradicción y publicidad de la prueba, y en este sentido, debe sujetarse a las exigencias consagradas en el procedimiento para cada una de las pruebas que se pidan. Es decir, señalando para cada una en la providencia correspondiente, el día y la hora en que habrán de practicarse, y en fin, cumpliendo con los requisitos exigidos para decretar y practicar cada prueba en particular.”<sup>108</sup>

Ahora bien, como se ha dicho el principio de publicidad, llevado a cabo mediante la notificación de los actos administrativos es un requisito “sine qua non” para poder ejercer el derecho de defensa y por ende contradecir, aportar y/o solicitar pruebas, en palabras de la Corte Constitucional: “Para que las partes de un proceso puedan ejercer su derecho de defensa y contradecir lo que se le endilga, es indispensable que se les notifique cualquier tipo de actuación que se surta, de la forma más idónea y diligente posible, con el fin de que los interesados puedan ejercitar el derecho de contradicción.”<sup>109</sup>

Respecto al tópico en estudio, la Corte Constitucional, ha puntualizado: “Tan perentoria afirmación no deja duda acerca de la operancia en el derecho administrativo y dentro de él en el procedimiento administrativo tributario, del conjunto de garantías que conforman la noción de debido proceso. Así, los derechos de contradicción y de controversia de las pruebas, entre otros, deben considerarse como garantías constitucionales que presiden la actividad de la administración llevada a cabo para la determinación y cobro de los tributos y el procedimiento administrativo que se lleva a cabo para ello.”

Continúa la misma sentencia más adelante señalando: “Por lo anterior, y partiendo de una concepción del procedimiento administrativo, y dentro de él el proceso de determinación de las obligaciones tributarias, que lo entiende como un conjunto de actos independientes pero concatenados con miras a la obtención de un resultado final que es la decisión administrativa definitiva, cada acto, ya sea el que desencadena la actuación, los instrumentales o intermedios, el que le pone fin, el que comunica este último y los destinados a resolver los recursos procedentes por la vía gubernativa, deben responder al principio del debido proceso. Dentro de este contexto, el acto mediante el cual se vincula a los interesados a dicha actuación

108 Corte Constitucional de Colombia, sentencia T-504-98. Magistrado ponente: Alfredo Beltrán Sierra. Disponible en páginas de internet. (24/11/12)

109 Corte Constitucional de Colombia, sentencia T-148-10. Magistrado ponente: Jorge Ignacio PreteltChaljub. Disponible en páginas de internet. (24/11/12)

*tiene como finalidad garantizar los derechos de defensa y de contradicción como nociones integrantes del concepto de debido proceso a que se refiere el artículo 29 de la Constitución Política, y por ello reviste especial importancia que se lleve a cabo de manera tal que permita una participación real de tales interesados en el procedimiento administrativo iniciado.”<sup>110</sup>*

En síntesis, el artículo 29 de la Constitución Política, que consagra el derecho fundamental al debido proceso se aplicará a toda actuación administrativa, desde su inicio hasta su terminación, de donde es posible afirmar que el procedimiento tributario en sede administrativa debe permitir las garantías y la aplicación estricta de los principios constitucionales de la prueba.

### **2.3.3 Cómo se afecta la actividad Administrativa por la falta de validez de la prueba**

Los actos administrativos deben de ser motivados. Es preciso destacar que la motivación de los actos administrativos, es requerida para garantizar el derecho de defensa, toza vez que al expedirse sin explicación suficiente se afecta la validez del acto administrativo, por ende de la actuación procesal en sede administrativa, tal como lo considera el Consejo de Estado. Veamos: *“Ha sido jurisprudencia constante de la Sala considerar que, tanto el requerimiento especial como la liquidación oficial, son actos administrativos que requieren ser motivados, pues si la autoridad tributaria rechaza la liquidación privada presentada por el contribuyente, debe poner en conocimiento de éste los motivos de desacuerdo para permitirle ejercer su derecho de contradicción”<sup>111</sup>*

La exigencia legal y constitucional de motivar válidamente los actos administrativos, radica en que en ellos se prevén situaciones jurídicas concretas, las cuales en su contenido afectan o favorecen a los contribuyentes.

Si es en el sentido de que favorezcan, deben ser igualmente motivados, como garantía que la actuación se realizó conforme al derecho aplicable y en caso de ser desfavorable, aún más se hace necesaria la motivación pues la decisión debe garantizar el correcto ejercicio del derecho de defensa.

La falta de motivación o la explicación incorrecta de los actos administrativos constituye una falsa o ausencia de motivación, situación que desencadenaría

110 Corte Constitucional de Colombia, sentencia C-1201-03. Magistrado ponente: Marco Gerardo Monroy Cabra. Disponible en páginas de internet. (24/11/12)

111 Consejo De Estado de Colombia, sala de lo Contencioso Administrativo, sección cuarta. Expediente: 17145, del 08/10/2009. Consejera ponente: Martha Teresa Briceño De Valencia. Disponible en páginas de internet. (26/12/2013)

en nulidad del acto, pues aquí se afecta la validez del proceso tributario en sede administrativa.<sup>112</sup>

2. Los actos administrativos deben ser notificados. Los actos administrativos que profiere la Administración Tributaria, deben ser válidamente notificados por los medios idóneos y exigibles para tal fin.

La notificación debe ser efectiva, de lo contrario no producirá efectos legales. *“La notificación en consecuencia implica poner en conocimiento real y no aparente, la decisión al administrado, conforme a las formas propias establecidas para cada tipo de acto administrativo. (...)”*<sup>113</sup>

Como sabemos las actuaciones tributarias tienen un objetivo primordial que es la obtención de recursos, entonces hay un manejo económico, si fuera el caso y si determina sin el cumplimiento de los plenos requisitos y por ende el proceso no prospera para la administración, la administración en primer lugar habrá desgastado sus potestades de fiscalización y en segundo lugar, perdería ese ingreso, que se verá reflejado en el recaudo final.

En síntesis, la administración debe motivar cada una de las actuaciones y en ningún momento, desconocer los argumentos y pruebas aportados por el contribuyente, así mismo dar a conocer cada una de las actuaciones expedidas, dando la oportunidad de controvertirlas para que el contribuyente ejerza su derecho de defensa.

## CONCLUSIONES<sup>114</sup>

### A - Solución sistemática al problema jurídico y comprobación de hipótesis

Con el propósito de definir una solución sistemática al problema jurídico, consistente en que *“si, en cumplimiento de los principios probatorios constitucionales toda prueba obtenida en el proceso tributario en sede administrativa, se debe poner en conocimiento del contribuyente o dar traslado, según sea el caso, a fin de no vulnerar derechos fundamentales.”*<sup>115</sup> Debemos comenzar señalando que a partir de los principios constitucionales de la prueba, se prevén unas garantías del

112 Se afecta la validez, de la decisión de la administración tributaria, con fundamento en los artículos 703 y 730-4 del Estatuto Tributario.

113 Concepto No. 1189 del 19 de mayo de 2009, proferido por la Subdirección Jurídico Tributario de la Dirección Distrital de Impuestos DIB de la Secretaría Distrital de Hacienda

114 Demostración de la hipótesis.

115 Formulación y mínima sustentación del problema.

debido proceso constitucional, aplicables en sede administrativa, en desarrollo del principio de legalidad.

Los principios constitucionales de la prueba pueden ser muchos, entendiendo su carácter abstracto, unos porque son expresamente señalados en la Constitución, otros porque las normas procesales los desarrollan y otros porque la jurisprudencia los ha desglosado de acuerdo con la casuística, las escalas axiológicas y principios que mueven el Estado Social de Derecho, siempre con respeto por los derechos fundamentales y la legalidad.

Principios constitucionales de la prueba, tales como los de publicidad, contradicción y formalidad, pretenden que todas las decisiones administrativas deben ser comunicadas, es decir, puestas en conocimiento, con el fin que el ciudadano y/o contribuyente pueda hacer uso de su derecho a la defensa, en el caso puntual, a controvertir, solicitar, allegar pruebas en una estricta relación de conducencia, pertinencia, oportunidad y utilidad. En caso contrario la falta de publicidad y/o conocimiento de las decisiones administrativas que se profieran pone en contravía garantías de transparencia y legitimidad, verdad y justicia, que deben ser la base de la comunicación entre la Administración y el contribuyente.

Las administraciones tributarias están en la obligación de dar a conocer sus decisiones mediante las comunicaciones, notificaciones o publicaciones señaladas en la ley de acuerdo al acto administrativo de que se trate, con el fin de proveer un pleno conocimiento del contenido y certeza de los términos, ritualidades, formalidades, valoración integral de las pruebas, sobre los cuales puede hacer uso del debido proceso.

El principio de necesidad de la prueba, hace indiscutible el hecho que las Administraciones tributarias deben fundar sus decisiones en hechos probados, motivados<sup>116</sup>, legales, en desarrollo de la función administrativa, la cual parte de que los funcionarios sean legítimos en el cumplimiento de sus funciones, competencias y obligaciones.

La relación entre la administración y contribuyente, permite entender que la Administración tiene más facilidades al considerarla juez y parte de la actuación tributaria, en efecto ésta cuenta con pruebas propias y valoración de las mismas, las cuales son producto de amplias facultades de fiscalización, otorgadas por ser un tema especial que maneja el Estado, como lo es la gestión, el recudo, la fiscalización, la determinación, la discusión, devolución y cobro de impuestos. Sobra advertir que el procedimiento tributario, como norma especial, no puede desconocer garantías constitucionales de los contribuyentes para ejercer su

116 Departamento de Derecho Fiscal de la Universidad Externado de Colombia, "*Curso de Derecho Fiscal - Tomo I*". Bogotá, Ed. Proyectos Editoriales Curcio Penen, 2009, pp. 592 y 593.



derecho de defensa, tal como hemos visto, la prueba es garante de derecho y su manejo en el marco del derecho tributario es obligatorio.

La valoración de las pruebas que realiza el funcionario, en cumplimiento de las potestades de fiscalización de la administración, permitirá definir si los hechos investigados, se ajustan a la realidad factico jurídica o no, aquí debemos precisar que la tarifa legal probatoria, se desarrolla a través de imperativos legales que debe observar el funcionario u operador jurídico y la libre valoración de la prueba, aplica cuando hay carencia de normas procesales probatorias que permitan discernir sobre la verdad y la justicia. En efecto, las pruebas se deben valorar teniendo en cuenta los principios constitucionales procesales de la prueba, de manera unificada, objetiva y abstracta, pretendiendo jurídicamente realizar razonamientos que permitan una interpretación relativa al querer de las normas.

Las pruebas en derecho tributario, contienen medios de prueba, tales como: La confesión, el testimonio, los indicios y las presunciones, la prueba documental, la prueba contable, las inspecciones tributarias y la prueba pericial y se practican pruebas no previstas de acuerdo con disposiciones que regulen medios semejantes, de acuerdo a los principios y garantías constitucionales.

Las pruebas deben ser pertinentes, lo que refiere a que tienden a demostrar un hecho afirmado, que por lo general es concreto, ser conducentes, es decir llevar, conducir, portar el medio de prueba que lleva al conocimiento del funcionario, quien debe tener claridad sobre la utilidad de la prueba en el proceso.

Se estaría en contradicción del principio de economía procesal sino se cumplen tales condiciones de la prueba, pues se estaría desgastando la administración en pruebas inútiles.

La oportunidad, parte de la garantía de presentar y controvertir pruebas, en el procedimiento tributario, en cualquier momento de las actuaciones de fiscalización y liquidación se pueden aportar pruebas, en las respuestas a los actos administrativos de trámite, y hasta antes del fallo del recurso de reconsideración.

Ahora bien, respecto a “*Poner en conocimiento la prueba*” al contribuyente toda actuación surtida en la administración tributaria, tiene como fin que el mismo, tenga completo conocimiento de las actuaciones y por ende tenga la oportunidad de controvertir, según sea el caso.

Y el “*traslado de la prueba*” está previsto en la ley en casos concretos y específicos en los que se debe realizar, para este trámite se requiere la aplicación de los principios de publicidad, oportunidad, practica válida y contradicción,

sumados a premisas de economía procesal y garantías al debido proceso, todos estos presentes en el momento de decretar una prueba o practicarla. - Cuando una prueba se pone en conocimiento o se le da traslado, bajo el amparo de los principios de publicidad, legalidad, necesidad, lo cual se debe desarrollar en la oportunidad garantista, con el fin de hacer uso del derecho de contradicción, aunado a que se le da a la misma un carácter de validez.

En el desarrollo del presente trabajo describimos los medios probatorios previstos en el régimen tributario, con la finalidad de definir aquellos para los que está previsto el traslado y cuales deben ponerse en conocimiento en sede administrativa. En síntesis, veamos:

Las pruebas referentes a la confesión, documental y contable, se deben poner en conocimiento del contribuyente de conformidad con los artículos 747 a 749, 754, 765, 772 a 776 de ETN, pues las normativas, no señalan lo contrario.

La prueba Testimonial, descrita en el artículo 750 del ETN, señala que el desarrollo de este medio de prueba, se está “... sujeto a los principios de publicidad y contradicción de la prueba.” Siendo viable sintetizar que es el único medio de prueba que de manera expresa consagra el traslado de la prueba, trayendo a colación además los principios constitucionales de la prueba de publicidad y contradicción.

La Inspección tributaria, configurada en el artículo 799 del ETN, señala: “La inspección tributaria se decretará mediante auto que se notificara por correo o personalmente, debiéndose en el indicar los hechos materia de la prueba y los funcionarios comisionados para practicarla. La inspección tributaria se iniciará una vez notificado el auto que la ordene. De ella se levantará un acta que contenga todos los hechos, pruebas y fundamentos en que se sustenta y la fecha de cierre de investigación debiendo ser suscrita por los funcionarios que la adelantaron. – Cuando de la práctica de la inspección tributaria se derive una actuación administrativa, el acta respectiva constituirá parte de la misma.” Aquí la inspección tributaria se decretará mediante auto que deberá ser válidamente notificado, poniéndose en conocimiento la potestad administrativa tributaria y llegada la diligencia en la que se desarrolla al inspección tributaria, se elaborará un acta, la cual será puesta en conocimiento del contribuyente investigado.

La Inspección contable, descrita en el artículo 782 del ETN, indica textualmente: “De la diligencia de inspección contable, se extenderá un acta en la cual deberá entregarse copia una vez cerrada y suscrita por los funcionarios visitantes y las partes intervinientes” Hasta aquí solo se pone en conocimiento. No obstante continua el libelo legalista del artículo 783 del ETN, en el siguiente tenor literal: “Casos en los cuales debe darse traslado del acta. Cuando no proceda el requeri-

miento especial o el traslado de cargos, del acta de visita de inspección tributaria, deberá darse traslado por el término de un mes para que se presenten los descargos que se tenga a bien.” Siendo evidente tener que dar traslado del acta de inspección contable por el término de un mes y aquí se ponen en marcha el debido proceso y los principios constitucionales de la prueba, tales como publicidad, contradicción, legalidad, etc.

La Prueba pericial, definida en los arts. 784 y 785 del ETN, normas concordantes con el artículo 87 del Decreto No. 1651 de 1961, el cual dispone: *El dictamen pericial no es materia de traslado especial, pero el interesado puede presentar las observaciones que tenga a bien...*” continua señalando *“Las oficinas de impuestos pueden ordenar oficiosamente y los contribuyentes pueden solicitar, que el dictamen se amplíe, aclare o fundamente.”* En nuestro criterio es necesario dar traslado de la prueba de dictamen pericial, con el fin de garantizar el debido proceso, concretamente mediante el derecho de contradicción que le permite solicitar, que el dictamen se amplíe, aclare o fundamente, además si es el caso lo objete.

Consecuentemente con lo indicado, la prueba en sede administrativa se debe regular por los principios y garantías constitucionales de la prueba, las reglas de las normas expresas del procedimiento administrativo y tributario y por ultimo las normas del procedimiento civil, de igual manera en la que se maneja en la jurisdicción de lo contencioso administrativo.

La síntesis del problema: *“Si, se configura violación al debido proceso y derecho de contradicción en el procedimiento tributario en el evento en que no se ponga en conocimiento y/o se provea de traslado de la prueba que pretende hacer valer la Administración contra el contribuyente.”*<sup>117</sup> Se valida en afirmar que todas las pruebas deben gozar del derecho fundamental al debido proceso, a pesar de las potestades de la administración tributaria y de ser el derecho procesal tributario una norma especial, se está obligada al cumplimiento de la legalidad y acatamiento obligatorio de los principios constitucionales de la prueba en sede administrativa tributaria.

Corolario de lo indicado, la síntesis de solución del problema: *“Es necesario en todo caso poner en conocimiento y/o dar traslado de toda prueba gestionada por la Administración Tributaria, y que pretenda hacer valer contra él contribuyente, con el fin de garantizar los derechos al debido proceso, contradicción y garantías señalados en el artículo 29 de la Constitución Política, esto previo a proferir sus actos administrativos, bien sea de tramite o definitivos, razón por la que es importante destacar su beneficio y aplicabilidad legal en el campo del derecho procesal tributario.”*<sup>118</sup> Permite

117 Hipótesis de trabajo, síntesis problema:

118 Hipótesis de trabajo, síntesis solución.

afirmar que siempre y en todo caso es imperativo poner en conocimiento y/o dar traslado de toda prueba obtenida por la administración tributaria.

En efecto, todas las pruebas se deben poner en conocimiento del contribuyente ya sea mediante actos de tramite o definitivos, entre estos, el auto de pruebas, los requerimientos de información; Y se debe dar traslado a las pruebas que la ley señala, en estricto sentido el traslado al contribuyente, con el fin de que se pronuncie al respecto, haciendo uso del derecho de contradicción.

En todos los casos, se trate de poner en conocimiento o dar traslado de la prueba, la administración tributaria es garante del debido proceso constitucional, y es precisamente por ello que el procedimiento administrativo tributario cuenta con recursos y oportunidades de debatir los argumentos de la administración, que no se deben usar de manera inocua y sin sentido sino con soportes fáctico jurídicos que permitan brindar la mayor cantidad de eficacia en el marco del debido proceso y del derecho de contradicción.

La esencia del derecho administrativo está enfocada al cumplimiento de los fines del estado y está puesto al servicio de la justicia e igualdad de todos los ciudadanos. En todas las etapas de la actuación administrativa tributaria se deben respetar las garantías inherentes al debido proceso, situación que supone el cumplimiento de garantías las cuales generan justicia, legalidad y seguridad jurídica. Las decisiones administrativas se deben conectar con el régimen probatorio y con los principios constitucionales de la prueba, situación que impide la arbitrariedad de la administración tributaria, donde el debido proceso, juega como una protección a la justicia como valor inmaterial, que permite que en sede administrativa exista una garantía de protección del derecho de defensa y contradicción de los contribuyentes.

## **B - Soluciones sistemáticas al cumplimiento del objetivo general y específico**

Se ha cumplido el objetivo general, consistente en *determinar, si hay que poner en conocimiento y/o darle traslado a toda prueba, en desarrollo de las actuaciones surtidas en sede Administrativa, con el fin de garantizar los derechos al debido proceso constitucional probatorio tributario*, pues la respuesta es que en todos los casos hay que poner en conocimiento toda prueba y/o dar traslado. La prueba se ha constitucionalizado y su diligencia en sede administrativa es indiscutible, razón por la que las normas sobre debido proceso, conocimiento de las pruebas con las que se profieren los actos administrativos, su discusión y/o contradicción en sede administrativa, deben ser aplicación intrínseca en el procedimiento y en las actuaciones.

Es claro que en el procedimiento tributario, el régimen probatorio es rígido en materia de legalidad, pues no solo se pretende que el servidor público cumpla con sus funciones, sino que es imperativo que su función sea de acuerdo al ordenamiento jurídico, en efecto, la actuación administrativa tributaria esta reglada y ligada rigurosamente al principio de legalidad, lo cual hace posible que los contribuyentes con ocasión a sus intereses puedan controvertir, discutir y presentar pruebas.

Se ha comprobado que todas las pruebas generadas por la administración tributaria deben ponerse en conocimiento del contribuyente y aquellas que requieren traslado deben ser notificadas válidamente, con el fin de garantizar el debido proceso y los principios constitucionales tributarios de la prueba.

Se ha analizado que las pruebas obtenidas en sede administrativa, que no se pongan en conocimiento o no se les provea de traslado, serían nulas de pleno derecho en cumplimiento del artículo 29 de la Constitución Política, al no ser una prueba garantista del contribuyente. Las pruebas practicadas oficiosamente en sede administrativa sin el desarrollo de los principios de publicidad y contradicción constituyen violación al debido proceso.

Es posible concluir que del procedimiento probatorio tributario, es garantista del debido proceso constitucional, con fundamento en que las Administraciones tributarias, deben motivar válidamente sus actos administrativos, con el fin de garantizar la seguridad jurídica de la administración tributaria, los derechos fundamentales de los contribuyentes, la institucionalidad y legalidad. Deben obrar las pruebas de conformidad con el procedimiento especial válidamente regulado, mediante el acatamiento a las reglas y principios del debido proceso, garantizando a los contribuyentes el conocimiento de las pruebas con las cuales la Administración ejerce sus potestades de fiscalización, así mismo debe verificar que no se vulnere el debido proceso, garantizar que el contribuyente tenga la oportunidad de conocer y controvertir las pruebas en cualquier estado del proceso administrativo tributario. Por demás que las pruebas en sede administrativa tributaria, deben ser conocidas por los contribuyentes, para que estos tengan la oportunidad de controvertirlas y de esta forma la decisión que se tome se haga con plena prueba y no con pruebas viciadas de legalidad, valorando en su conjunto todas las pruebas aportadas al proceso.

En desarrollo de los principios de publicidad y contradicción de la prueba, se ha establecido la garantía de poner en conocimiento y en dar traslado al contribuyente, pues únicamente así puede el contribuyente ejercer de manera plena el derecho constitucional de defensa y debido proceso, en el entendido que busca que la administración no expida actos fundamentados en pruebas arbitrarias. El deber ser primordial es “*poner en conocimiento la prueba*” y no

menos importante “*trasladar la prueba en todos los casos*” de las diligencias de inspección tributaria, contable, peritaje, testimonio, de esta manera se garantiza la debida transparencia y que las respuestas quedaran de manera fiel, en cumplimiento de los principios de confianza legítima y lealtad procesal. Caso contrario, transgrede el derecho de defensa al contribuyente en la medida que no tenga la oportunidad de asistir a y/o conocer la prueba. La Administración, no puede validar pruebas practicadas con violación al debido proceso y derecho de defensa.

La constitucionalización de la prueba tributaria permite proteger al contribuyente del posible agravio o vulneración del derecho al debido proceso probatorio, en el entendido que si bien es cierto existen normas cerradas o propias de cada disciplina del derecho, no es menos cierto que debe prevalecer la Constitución, por encima de toda norma secundaria. En efecto: Para que una prueba sea “*plena prueba*”, la misma debe tener la oportunidad de ser controvertida por el contribuyente fiscalizado, cierto es que la administración debe proveer al contribuyente la oportunidad de controvertir, dando validez a la actuación administrativa y garantizándose el derecho fundamental al debido proceso.

Finalmente, se demuestra que existe suficiente respaldo constitucional, legal, jurisprudencial y doctrinario para afirmar que solo dando aplicación a los principios constitucionales que rigen el tema probatorio puede la administración tributaria garantizar la efectividad del derecho fundamental al debido proceso y concretamente en lo que se relaciona con la oportunidad de conocer y controvertir las pruebas recaudadas en sede administrativa.

## BIBLIOGRAFÍA

### Doctrina

- Abbamonte, Giuseppe, Principios de Derecho de la Hacienda Pública, (Traducido del Italiano por Sandra Cardona) Bogotá, Ed. Temis S.A., 2009.
- Agudelo Ramírez, Martin, *Introducción al Estudio del Derecho Procesal*, Bogotá, Ed. Librería Señal Editora. 1999.
- Azula Camacho, Jaime. *Manual de Derecho Probatorio.* Temis. Bogotá. 1998.
- Cañón Ramírez, Pedro Alejo, *Practica de la prueba judicial.* Ed. ECOE Ediciones, Bogotá, 2009.
- Carnelutti, Francisco. *Sistema de Derecho Procesal Civil.* Trad. de Niceto Alcalá-Zamora y Castillo y Santiago Sentís Melendo. Buenos Aires, Editorial Uteha Argentina, 1944, Tomo II.
- Cruz Tejada, Horacio (Coordinador). *Nuevas tendencias del derecho probatorio.* Bogotá Ed. Kimpres Ltda (Ediciones UNIANDES). 2011.
- Departamento de Derecho Fiscal de la Universidad Externado de Colombia, *Curso de Derecho Fiscal - Tomo I.* Bogotá, Ed. Proyectos Editoriales Curcio Penen, 2009.
- Departamento de Derecho Fiscal de la Universidad Externado de Colombia, *Lecturas en Derecho Fiscal* Bogotá, Ed. Cartagraphics, Impresión Digital. 2003.
- Devis Echandía, Hernando. *Teoría General de la Prueba Judicial.* Editor Víctor de Zavala, 5a. edición, 1981, Tomo 1.
- Elizabeth Whittingham García. *Las pruebas en el proceso tributario.* Editorial Temis, 2ª edición 2011.
- Forero Romero, Alfredo. *La Eficacia de la Prueba en Derecho,* Bogotá, Ed. ABC, 2007.
- Franco Ruiz, Rafael y Martínez Sierra, Luis Fernando. *Contabilidad Tributaria,* Bogotá, Ed. Nueva Legislación, 2011.



Grupo de Investigaciones en Derecho Procesal “*Derecho Procesal contemporáneo*” Medellín Colombia. Ed. señal editores (Sello editorial Universidad de Medellín), 2010.

Grupo de Investigación: Observatorio de Jurisprudencia Tributaria. (Rafael Mario Zapata Torres – La valoración de las Pruebas.) Estudios Críticos de Jurisprudencia Tributaria, Tomo II, Instituto Colombiano de Derecho Tributario ICDT, Bogotá. 2012.

Hernández Villareal, Gabriel, *Temas Vigentes en Materia de Derecho Procesal y Probatorio*, Bogotá, Ed. Universidad del Rosario, 2008.

Horta Díaz Jaime, “*Manual de Derecho al debido Proceso*”, Bogotá, Ed. Ibáñez, 2008.

Instituto Colombiano de Derecho Tributario. Zapata Torres Rafael Mario, Ensayo “*Valoración de las Pruebas*” - “*Estudios Críticos en Jurisprudencia Tributaria, Tomo II.*” Bogotá, 2012.

Juan José Zornoza Pérez y Gabriel Muñoz Martínez. Julio Roberto Piza Rodríguez (Coordinador). Ensayo “La aplicación de las normas tributarias” - “*Derecho Tributario, procedimiento y régimen sancionatorio.*” Bogotá. Ed. Nomos Impresores.

Julio Roberto Piza Rodríguez (Coordinador) “*Régimen Impositivo de la entidades Territoriales en Colombia.*” Bogotá. Ed. Xpress Estudio Grafico y digital S.A. 2008.

Londoño Jaramillo Mabel, Ramírez Carvajal Diana María, Muñoz Restrepo Alba Luz. “Sobre la conducta de las partes, efectos probatorios en el derecho civil”. Medellín, Colombia. Ed. Licromia Ltda (Universidad de Medellín), 2008.

María del Socorro Rueda Fonseca. *Fundamentos de Derecho Procesal Colombiano*, Medellín. Ed. Uniandes, 2008.

Nogueira Alcalá, Humberto. “*El Derecho Procesal Constitucional a inicios del Siglo XXI en América Latina.*” Bogotá. Ed. Universidad Externado. (Xpress Estudio Grafico Y Digital S.A. 2010.

Para Ortiz, Harold Ferney. “*El proceso administrativo de Cobro Coactivo*” Bogotá. Ed. Nueva legislación, 2010.

Parra Quijano, Jairo. *“Manual de Derecho Probatorio”* Ediciones Librería El Profesional - Bogotá.

Riofrio M.V, Juan Carlos. *“La prueba electrónica”* Bogotá. Ed. TEMIS S.A. 2004.

Vasco Martínez, Rubén, *Procedimiento Tributario 2011*, Medellín. Ed. Centro Interamericano Jurídico y Financiero CIJUF, 2009.

## **Jurisprudencia**

### **Sentencias de la Corte Constitucional**

Corte Constitucional de Colombia, sentencia T-781-11, Magistrado ponente: Humberto Antonio Sierra Porto.

Corte Constitucional de Colombia, Sentencia SU1300-01. Magistrado ponente: Marco Gerardo Monroy Cabra.

Corte Constitucional de Colombia, sentencia T-202-07. Magistrado ponente: Jaime Córdoba Triviño.

Corte Constitucional de Colombia, sentencia T-781-11, Magistrado ponente: Humberto Antonio Sierra Porto.

Corte Constitucional, Sentencia C-1114/03, Magistrado Ponente: Jaime Córdoba Triviño. Disponible en páginas de internet. (07/09/2013)

Corte Constitucional de Colombia, sentencia SU1300-01. Magistrado ponente: Marco Gerardo Monroy Cabra.

Corte Constitucional de Colombia, sentencia C-231-0. Magistrado ponente: Eduardo Montealegre Lynett.

Corte Constitucional de Colombia, sentencia C-078/97 - Magistrado ponente: Eduardo Cifuentes Muñoz.

Corte Constitucional de Colombia, Sentencia C-012/13 (23 de enero de 2013). Magistrado Ponente: Mauricio González Cuervo.

Corte Constitucional de Colombia, Sentencia T-1082/12. Magistrado Ponente: Jorge Ignacio Pretelt Chaljub.

- Corte Constitucional de Colombia, sentencia C-1201-03. Magistrado ponente: Marco Gerardo Monroy Cabra.
- Corte Constitucional de Colombia. Sentencia No. C-029/95. Magistrado Ponente: Dr. Jorge Arango Mejía. Disponible en páginas de internet.
- Corte Constitucional de Colombia, Sentencia C-980/10. Magistrado Ponente: Gabriel Eduardo Mendoza Martelo.
- Corte Constitucional de Colombia, sentencia C-160-98. Magistrado ponente: Carmenza Isaza De Gómez.
- Corte Constitucional. Sentencia SU-601A/99. Magistrado Ponente: Dr. VLADIMIRO NARANJO MESA.
- Corte Constitucional, Sentencia T-957/11. Magistrado Ponente: Gabriel Eduardo Mendoza Martelo.
- Corte Constitucional de Colombia, sentencia C-1714-00. Magistrado ponente: Jairo Charry Rivas.
- Corte Constitucional de Colombia, sentencia C-506-02. Magistrado ponente: Marco Gerardo Monroy Cabra.
- Corte Constitucional de Colombia, sentencia C-616-02. Magistrado ponente: Manuel José Cepeda Espinosa.
- Corte Constitucional de Colombia. Sentencia C-980/10 Magistrado Ponente: Gabriel Eduardo Mendoza Martelo.
- Corte Constitucional de Colombia, sentencia T-1341-01. Magistrado ponente: Álvaro Tafur Galvis.
- Corte Constitucional de Colombia, sentencia T-827-05. Magistrado ponente: Humberto Antonio Sierra Porto.
- Corte Constitucional de Colombia, sentencia T-504-98. Magistrado ponente: Alfredo Beltrán Sierra.
- Corte Constitucional de Colombia, sentencia T-148-10. Magistrado ponente: Jorge Ignacio Pretelt Chaljub.

Corte Constitucional de Colombia, sentencia C-1201-03. Magistrado ponente: Marco Gerardo Monroy Cabra.

### **Sentencias del Consejo de Estado**

Consejo de Estado de Colombia, Sala de lo Contencioso Administrativo, sección cuarta, radicado: 66001-23-31-000-2005-00996-03-17686. Consejera Ponente: Martha Teresa Briceño de Valencia.

Consejo de Estado de Colombia, Sentencia No. 13972/2004, Consejero Ponente: Ligia López Díaz.

Consejo de Estado de Colombia, Sentencia No. 13096/2003, Consejero Ponente: Juan Ángel Palacio Hincapié.

Consejo de Estado de Colombia, Sentencia 18311/2010, Consejero Ponente: William Giraldo.

Consejo de Estado de Colombia, Sala de lo Contencioso Administrativo, sección cuarta, radicado: 66001-23-31-000-2005-00798-01-16622. Consejera Ponente: Carmen Teresa Ortiz de Rodríguez.

Consejo de Estado de Colombia, Sala de lo Contencioso Administrativo, sección cuarta, sentencia del 3 de Octubre de 2007, expediente 15326, Consejero Ponente: Juan Ángel Palacio Hincapié.

Consejo de Estado de Colombia, Sala de lo Contencioso Administrativo, sección cuarta, radicado: 41001-23-31-000-2003-00774-01-17510. Consejero ponente: William Giraldo.

Consejo de Estado de Colombia, Sala de lo Contencioso Administrativo, sección cuarta, radicado: 41001-23-31-000-2003-00788-01-17222. Consejero ponente: Hugo Fernando Bastidas Bárcenas.

Consejo de Estado de Colombia, Sección Cuarta, Sentencia del 26 de noviembre de 2009, expediente 16479;

Consejo de Estado de Colombia, Sentencia del 26 de noviembre de 2009, expediente 16493.

Consejo de Estado de Colombia, Sentencia del 26 de febrero de 2009, expediente 16502.

Consejo de Estado de Colombia, Sentencia del 6 de marzo de 2008, expediente 15931.

Consejo de Estado de Colombia, Sentencia del 26 de septiembre de 2009, expediente 14078.

Consejo de Estado de Colombia, Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Cuarta, Sentencia de 17 de julio de 2008, expediente 16156. Consejera Ponente Dra. María Inés Ortiz Barbosa.

Consejo de Estado de Colombia, Sala de lo Contencioso Administrativo, sección cuarta, radicado: 25000-23-27-000-2002-01276-02-16571. Consejero ponente: Hugo Fernando Bastidas Bárcenas.

Consejo de Estado, Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Segunda-Subsección B, CP Bertha Lucia Ramírez de Páez, del 23 de julio de 2009, Radicación 25000-23-25-000-2007-00460-02(0071-09).

Consejo de Estado de Colombia, Sala de lo Contencioso Administrativo, sección cuarta, radicado: 25000-23-27-000-2009-00036-01-18366- Consejera ponente: Carmen Teresa Ortiz De Rodríguez.

Consejo De Estado, sala de lo Contencioso Administrativo, sección cuarta. Expediente: 17145, del 08/10/2009. Consejera ponente: Martha Teresa Briceño De Valencia.

### **Sentencias, Tribunal Administrativo de Cundinamarca**

Tribunal Administrativo de Cundinamarca. Expediente No. 25000-23-27- 000-2010-00105-01 del tres (03) de agosto de dos mil once (2011), Magistrada Ponente: Dra. Gloria Isabel Cáceres Martínez.

### **Referencias Normativas**

#### **Constitución Política de Colombia**

Decreto 624 del 30 de marzo de 1989. Publicada en Diario Oficial No. 38.756 de 30 de marzo de 1989, *“Por el cual se expide el Estatuto Tributario de los Impuestos Administrados por la Dirección General de Impuestos Nacionales”* Con sus vigencias, concordancias y anotaciones.

Ley 1564 de julio 12, Publicada en Diario Oficial No. 48.489 de 12 de julio de 2012, “*Por medio de la cual se expide el Código General del Proceso y se dictan otras disposiciones.*” Con sus vigencias, concordancias y anotaciones.

Ley 1437 del 18 de enero de 2011, publicada en Diario Oficial No. 47.956 de 18 de enero de 2011. “*Por la cual se expide el Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo.*” Con sus vigencias, concordancias y anotaciones.

### **Páginas de internet**

José Hilario Araque Cárdenas, “*REGIMEN PROBATORIO Y MEDIOS DE PRUEBA EN EL DERECHO TRIBUTARIO COLOMBIANO*” Documento publicado en internet. WEB [http://www.araqueasociados.com/es/REGIMEN\\_PROBATORIO.pdf](http://www.araqueasociados.com/es/REGIMEN_PROBATORIO.pdf).

### **Doctrina de la Administración Tributaria**

Memorando No. 2009IE40701 del 16/12/2009, proferido por la Subdirección Jurídico Tributario de la Dirección Distrital de Impuestos DIB de la Secretaría Distrital de Hacienda.

Concepto No. 1086 del 6 de Julio de 2007, proferido por la Subdirección Jurídico Tributario de la Dirección Distrital de Impuestos DIB de la Secretaría Distrital de Hacienda.

Concepto No. 1189 del 19 de mayo de 2009, proferido por la Subdirección Jurídico Tributario de la Dirección Distrital de Impuestos DIB de la Secretaría Distrital de Hacienda.