



INFORMACIÓN & SOLUCIONES

CONSEJO DE ESTADO

SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO

SECCIÓN TERCERA

SUBSECCIÓN "B"

**Consejera Ponente: STELLA CONTO DÍAZ DEL CASTILLO**

Bogotá, D. C., veintinueve (29) de agosto de dos mil dieciséis (2016)

**Proceso número:** 05001-23-31-000-2006-01638-01 (37471)  
**Naturaleza:** Acción de reparación directa  
**Actor:** Juan David Vega Zuluaga  
**Demandado:** Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales-Dian

Procede la Sala a resolver el recurso de apelación interpuesto por el demandante contra la sentencia de 7 de mayo de 2009, proferida por el Tribunal Administrativo de Antioquia, por medio de la cual se denegaron las pretensiones.

### **SÍNTESIS DE LOS HECHOS**

Se señala en la demanda que (i) el 4 de enero de 2004, el señor Juan David Vega Zuluaga puso en conocimiento de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales-Dian irregularidades de carácter tributario que el mismo atribuyó a los contribuyentes Zapata y Velásquez S.A., Inversiones Astromelia,

Distrilubricantes Ltda, Fabio de Jesús Zapata Arias, Martha del Socorro Zuluaga de Zapata, Nicolás y María Claudia Zapata Zuluaga, con el fin de obtener la recompensa por denuncia de evasión de que trata el artículo 37 de la Ley 863 de 2003; (ii) el antes nombrado atendió los requerimientos efectuados por la Subdirección de Fiscalización Tributaria y allegó la documentación soporte de sus señalamientos; (iii) la investigación se siguió, únicamente, en contra de la sociedad Zapata y Velásquez S.A. por el año gravable 2003 y arrojó inconsistencias que acogidas dieron lugar a la corrección voluntaria a la declaración de renta y a la recuperación de \$28.313.000; (iv) pese a los resultados positivos obtenidos y al riesgo corrido, la Dian no le reconoció al actor la recompensa aludida, porque el articulado del proyecto de ley que definía y desarrollaba la base para liquidar este estímulo, esto es, las costas de fiscalización, no fue aprobado por el Congreso de la República.

## ANTECEDENTES

### 1. Lo que se demanda

Mediante escrito presentado el 19 de diciembre de 2005, ante el Tribunal Administrativo de Antioquia (f. 2-7 c ppl), el señor Juan David Vega Zuluaga presentó demanda de reparación directa con fundamento en las siguientes declaraciones y condenas:

**PRIMERA.** *Declarar administrativamente responsable a la administración Dirección Nacional de Impuestos y Aduanas Nacionales-DIAN de los daños y perjuicios causados en la persona de JUAN DAVID VEGA ZULUAGA. Debido a la omisión en la aplicación del artículo 37 de la ley 863 de 2003, en cuanto a la recompensa por denuncia por inexactitud en cuanto a evasores de impuestos.*

**SEGUNDA.** *Como consecuencia de lo anterior, se condene a la demandada (DIAN) a pagar los perjuicios materiales ocasionados en la persona de JUAN DAVID VEGA ZULUAGA, por la suma de CINCO MIL MILLONES DE PESOS (\$5.000.000.000), equivalente al cincuenta por ciento (50%) del valor de lo obtenido por la DIAN, a consecuencia de la información por inexactitud de los evasores de impuestos relacionados en esta demanda.*

**TERCERA.** *Que se condene a la demandada (DIAN) al pago de la cantidad mencionada en la pretensión segunda, debidamente indexada según los indicadores económicos al momento que se haga efectivo el pago; los que sin duda son hechos notorios (f. 4-5 c. ppl).*

El demandante señaló que *“compete al Estado ser garante de la seguridad jurídica de sus ciudadanos, respetar y hacer cumplir sus leyes, entre otras, la Ley 863 de 2003 que habla de las recompensas por denuncias por inexactitud en la contribución de los evasores de impuestos. La que, sin duda alguna, no ha sido cumplida por la DIAN con respecto a su solicitud y a la información brindada”* (f. 4 c. ppl).

## **2. Intervención pasiva**

La Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales-Dian propuso la excepción de falta de competencia, *“como quiera que lo demandado carece de cuantía determinada que pueda darse como resultado de la investigación, aunado al hecho de que una de las sociedades denunciadas corrigió voluntariamente la declaración de renta por el año gravable 2003 y en las demás sociedades no se concretaron las investigaciones por falta de pruebas, por tanto, es a los jueces administrativos a quienes les corresponde conocer por reparto de la acción aquí instaurada”* (f. 93 c. ppl.).

Explicó que la recompensa por denuncia de evasión se liquida con una base o referencia inexistente, por cuanto el articulado del proyecto de ley que definía y desarrollaba las costas de fiscalización no fue aprobado por el Congreso de la República.

Insistió en que dada la falta de regulación sobre las costas de fiscalización, no hay forma de liquidar la aludida recompensa, *“salvo que un pronunciamiento de la Corte Constitucional determinara como aplicar la misma y el alcance de la facultad reglamentaria”* (f. 96 c. ppl.). Evidenció que el artículo 37 de la Ley 863 de 2003 fue demandado y la Corte Constitucional se declaró inhibida por considerar que no se construyó un verdadero cargo de inconstitucionalidad.

Adujo que al denunciante *“se le reconoció la labor de denunciar, se le informó de manera palmaria que se iniciaría el proceso de investigación a los denunciados, si hubiere lugar a ello, no obstante, no poder, compensar en dinero dicha iniciativa por las razones que se expusieron en líneas atrás y que se le explicaron expresamente en cada uno de los oficios respondidos”* (f. 96 c. ppl.).

Señaló que *“la autoridad tributaria investigó a dicha sociedad -Zapata y Velásquez S.A.- por el año gravable 2003 en renta y las declaraciones de ventas por el mismo año, siendo corregido voluntariamente el denuncia rentístico por el año 2003 y frente a ventas no se encontró ninguna irregularidad, razón por la que se archivó el expediente, mediante auto de archivo de fecha 25 de noviembre de 2005//. En cuanto a las demás sociedades y personas naturales que según el denunciante eran conexos con la primera, mediante acta No. 3 de fecha 28 de marzo de 2006 de Comité Técnico de Denuncia de Terceros, se decidió no seleccionarlás para investigar, como quiera que no se aportaron pruebas”* (f. 97 c. ppl.).

Puntualizó que, así las cosas, *“el resultado de la denuncia por los hechos relatados no constituyó inexactitud, toda vez que no se aportaron pruebas concretas (.....) que permitieran liquidar oficialmente los impuestos”* (f. 97 c. ppl.).

### **3. Alegatos de conclusión**

- La Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales insistió en la excepción de falta de competencia y en la inexistencia de norma aplicable en materia de las costas de fiscalización.

Puntualizó que *“la recompensa no depende de la corrección voluntaria por parte del investigado con ocasión de la denuncia, depende de la pertinencia y conducencia de las pruebas arrimadas con ocasión de la denuncia que logren a la DIAN, determinarle un mayor impuesto a los contribuyentes, mediante*

*liquidación oficial de revisión, lo cual se desprende del artículo 37 de la Ley 863 de 2003” (f. 182-183 c. ppl.).*

*Reiteró que “la DIAN en comité valoró la denuncia presentada por el actor, solamente encontrando procedente abrir investigación a uno solo de los denunciados, dada la insuficiencia de las pruebas aportadas” (f. 183 c. ppl.).*

#### **4. Sentencia de primera instancia**

El Tribunal Administrativo de Antioquia, mediante sentencia de 7 de mayo de 2009, denegó las súplicas de la demanda.

*Estableció que “de acuerdo con la copia del expediente administrativo adelantado por la DIAN en contra de la sociedad denunciada, ZAPATA Y VELÁSQUEZ S.A., se tiene que no se configuró el primero de los supuestos exigidos por la disposición legal que establece el efecto jurídico pretendido – Que el denunciado que formuló dio lugar a la emisión de una declaración oficial de los impuestos evadidos en contra de la persona natural o jurídica presuntamente evasora-, esto es, que el denunciado de evasión hubiera dado lugar a la emisión de una liquidación oficial de revisión en contra del contribuyente por el lapso pretendido de 20 años o más a los que se refirió el denunciante en el escrito que radicó en las oficinas de la DIAN de esta ciudad, precisándose que el único año que podía ser materia de revisión fue el 2003, dado que el denunciado rentístico privado presentado por los años anteriores había ganado firmeza y en relación con este año, el 2003, el declarante procedió a corregir voluntariamente su declaración por una diferencia que es mínima en comparación con la pretendida en la demanda, lo que permite constatar que entre los hechos denunciados y la corrección voluntaria no existe ninguna relación de causalidad” (f. 145 vto c. ppl.).*

*Señaló que “el segundo de los requisitos que se enlistaron antes tampoco se cumple por las razones que insistentemente ha venido explicando la entidad accionada, esto es, que no existe disposición legal que defina el concepto*

*denominado costas de fiscalización ni un procedimiento regulado que establezca la forma de determinarlas, luego, aun cuando, en un momento dado pudiera presentarse un denuncia por evasión fiscal y el mismo diera lugar al adelantamiento de una investigación tributaria en contra de la persona –natural o jurídica- denunciada y que como consecuencia de ese informe de evasión se expidiera una liquidación oficial de revisión y se impusieran sanciones, no habría como reconocer recompensa en dinero a favor del denunciante dado que no existe una disposición que defina qué son ni cómo se determinan las plurimencionadas costas de fiscalización” (f. 197-1985 vto c. ppl.).*

Concluyó que, en este caso, *“no se establece omisión imputable a la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, DIAN, con lo cual la sentencia que se emita será denegando las súplicas de la demanda, sin que haga falta profundizar en otros razonamientos” (f. 198 c. ppl.).*

## **5. Recurso de apelación**

El demandante reiteró que en el *sub judice* no se puede soslayar que *“por lo menos el año 2003 fue objeto de revisión, así haya procedido la entidad denunciada a hacer el pago voluntariamente ante la DIAN; razón por la cual no se comparte el argumento del Despacho a folio 197, cuando afirma y en relación con este año, el 2003, el declarante procedió a corregir voluntariamente su declaración por una diferencia que es mínima en comparación con la pretendida en la demanda, lo que permite constatar que entre los hechos denunciados y la corrección voluntaria no existe ninguna relación de causalidad” (f. 201-202 c. ppl.).*

## **6. Alegaciones finales**

El Procurador Cuarto Delegado ante el Consejo de Estado conceptuó que se debe confirmar la decisión denegatoria, por cuanto *“si bien la ley consagra una recompensa para quien denuncie la evasión y el contrabando, siempre que las pruebas y la información aportadas lleven a una liquidación oficial de*

*impuestos y a la imposición de sanciones (...), para la DIAN no resultaba viable jurídicamente cancelar recompensa alguna, porque esta correspondería a un porcentaje del cincuenta por ciento (50%) de las costas de fiscalización, pero esta figura jurídica no fue prevista por el legislador, ni tampoco la consagra el Estatuto Tributario” (f. 216 c. ppl.).*

Explicó que *“como en el ordenamiento jurídico –la Ley 863 de 2003 y el Estatuto Tributario- no existen las costas de fiscalización –su concepto, los eventos, el procedimiento y la forma de liquidarlas-, no resulta aplicable la norma que consagra una recompensa de un porcentaje de la misma. No se puede pagar sobre algo que no existe ni se liquida” (f. 216 c. ppl.).*

Puntualizó que la aludida recompensa se estableció para los eventos en que la denuncia, junto con los soportes probatorios o la información concreta, permitiera liquidar oficialmente los impuestos y sancionar al infractor, supuesto que no se concretó en el *sub exámine*. En efecto, lo que hubo fue una corrección privada y no una liquidación oficial.

## **CONSIDERACIONES**

### **1. Competencia**

Corresponde a la Sala decidir el recurso de apelación interpuesto por el demandante contra la sentencia proferida por el Tribunal Administrativo de Antioquia el 7 de mayo de 2009, por cuanto la pretensión mayor excede la cuantía mínima exigida para que proceda la doble instancia ante esta Corporación, en aplicación del Decreto 597 de 1988, vigente en la época de presentación de la demanda<sup>1</sup>.

---

<sup>1</sup> Para el momento de presentación de la demanda (2005), la cuantía establecida para que un proceso tuviera vocación de segunda instancia era de \$51.730.000 y la pretensión mayor consignada en el escrito inicial del proceso asciende a \$5.000.000.000, suma que corresponde a la recompensa por denuncia de evasión y contrabando, esto es, el 50% de las costas de fiscalización (f. 7 c. ppl.).

## 2. Hechos probados

De conformidad con las pruebas aportadas al plenario, se tienen probados los siguientes hechos relevantes para resolver la controversia<sup>2</sup>:

- Por escrito de 4 de enero de 2004, el señor Juan David Vega Zuluaga puso en conocimiento de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales las presuntas irregularidades de carácter tributario cometidas, desde hace más de veinte años, por los contribuyentes Zapata y Velásquez S.A., Inversiones Astromelia, Distrilubricantes Ltda, Fabio de Jesús Zapata Arias, Martha del Socorro Zuluaga de Zapata, Nicolás y María Claudia Zapata Zuluaga, con el fin de *“obtener de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales el pago de la recompensa por denuncia, equivalente en dinero al 50% de las costas de fiscalización en que incurran el evasor principal y los conexos”*.

*Zapata y Velásquez evade impuestos desde hace más de 20 años (.....). El producido de esta evasión ha generado el incremento del patrimonio de sus socios, quienes son evasores conexos y participan como socios de otras dos sociedades evasoras de la principal. Las cuales son Inversiones Astromelias y Cia en C.S. (...), Distrilubricantes Ltda (...) y de otras catorce sociedades menores (f. 8-13 c. ppl.).*

- Mediante escrito de 18 de marzo de 2004, el señor Juan David Vega Zuluaga amplió la denuncia por evasión y pidió que su nombre *“quede en el anonimato por razones obvias de seguridad personal”* (f. 14-16 c. ppl.).

- El 26 de mayo de 2004, el Subdirector de Fiscalización Tributaria le solicitó al señor Juan David Vega Zuluaga que precise *“en que administración y si es posible ante que funcionario presentó su denuncia”* (f. 17 c. ppl.).

---

<sup>2</sup> La prueba documental que soporta los hechos probados fue anexada por el demandante o solicitada por éste, decretada y allegada por la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales.

- El 31 de mayo de 2004, el señor Juan David Vega Zuluaga le remitió una carta al Presidente de la República. Le informa al mandatario que su denuncia por evasión no fue tramitada, porque “según el funcionario de Fiscalización de turno no habían salido los reglamentarios de la Ley 863, art. 37, título II, capítulo I” (f. 18- 19 c. ppl.).
- Por escrito de 15 de julio de 2004, al Subdirección de Fiscalización Tributaria le indicó al señor Vega Zuluaga que “es nuestro interés hacerle un seguimiento al caso denunciado, en forma atenta le solicito informarnos en que dependencia exactamente radicó la denuncia y si es posible suministrarlos copia de la misma” (f. 20 c. ppl.).
- El 22 de julio de 2004, el señor Juan David Vega Zuluaga le informó al Subdirector de Fiscalización que presentó la denuncia en la Dirección Regional de Fiscalización de Medellín, lugar en donde fue entrevistado por la doctora Nora Rita Quiroz (f. 21-21 vto c. ppl.).
- **El 27 de julio de 2004, el Subdirector de Fiscalización le informó al demandante que** (i) antes de realizar una inspección tributaria, debe efectuar una labor investigativa preliminar; (ii) **como la Ley 863 de 2003, no definió lo relativo a la costas de fiscalización, base para liquidar la recompensa por denuncia, no es posible tramitar y reconocer este estímulo** y (iii) pese a lo anterior, continuará desplegando su actividad para esclarecer lo relacionado con la evasión puesta en conocimiento.

*La División de Fiscalización Tributaria de la referida administración es la encargada de adelantar la investigación contra las Empresas denunciadas por usted; por esta razón y debido a que antes de realizar algún tipo de visita de carácter tributario se debe contar con una labor preliminar con el fin de que los resultados sean positivos.*

*En relación con el punto de la recompensa, es importante mencionar que el artículo 37 de la Ley 863 del 29 de diciembre de 2003, señala “recompensas por denuncia de evasión y contrabando. El que denuncie hechos que constituyan inexactitud, aportando pruebas o información concreta que permita liquidar oficialmente los impuestos evadidos y sancionar al infractor, tendrá derecho a una recompensa en dinero equivalente al cincuenta por ciento (50%) de las costas de fiscalización”.*

*En la referida ley no fue aprobado el artículo que disponía tasar las costas de fiscalización, por lo que en principio, en materia tributaria, no es posible aplicar el procedimiento.*

*No obstante lo anterior y dado que Usted muy amablemente nos suministró la información relacionada con las presuntas irregularidades cometidas por las Sociedades, la División de Fiscalización Tributaria adelantará las investigaciones del caso (f. 25 c. ppl.).*

- El 3 de agosto de 2004, el señor Juan David Vega Zuluaga informó a la Subdirección de Fiscalización Tributaria que remitió vía correo certificado “los documentos solicitados al igual que otros datos” (f. 23-24 c. ppl.).

- El 3 y 4 de noviembre de 2004, el señor Juan David Vega Zuluaga le pidió a la Subdirección de Fiscalización Tributaria-Dian Bogotá información sobre la acusación que presentó, “ya que me interesa seguir su curso con el fin de cobrar la recompensa a que hay lugar por denuncia de evasores y de acuerdo a la Ley promulgada por la Presidencia de la República” (f. 22, 26 c. ppl.).

- **El 21 de diciembre de 2004, la Jefe de División de Fiscalización Tributaria le contestó al actor que** (i) a la denuncia se le está imprimiendo el trámite que le corresponde; (ii) **como la ley no definió la forma de tasar las costas de fiscalización, no hay forma de liquidar la recompensa, si hubiera lugar a ella** y (iii) le agradece su colaboración.

*A la denuncia enviada por usted, se le está siguiendo el trámite correspondiente para determinar si hay irregularidades de tipo tributario que puedan estar cometiendo las personas denunciadas. En desarrollo de la investigación se tendrán en cuenta los términos y plazos establecidos en el Estatuto Tributario, una vez terminada la investigación se aplicará la correspondiente sanción, si hay lugar a ello.*

*En relación con su solicitud de recompensa, es importante mencionar que el artículo 37 de la Ley 863 del 29 de diciembre de 2003, señala “recompensas por denuncia de evasión y contrabando. El que denuncie hechos que constituyan inexactitud, aportando pruebas o información concreta que permita liquidar oficialmente los impuestos evadidos y sancionar al infractor, tendrá derecho a una recompensa en dinero equivalente al cincuenta por ciento (50%) de las costas de fiscalización”.*

*En la referida ley no fue aprobado el artículo que disponía tasar las costas de fiscalización, por lo que en principio, en materia tributaria, no es posible aplicar el procedimiento.*

*Como ciudadano usted cumplió con su deber de denunciar las irregularidades de evasión, muchas gracias por su colaboración” (f. 27 c. ppl.).*

- La División de Fiscalización Tributaria, mediante auto 110632005003425 de 10 de noviembre de 2005, sólo inició investigación a la sociedad Zapata y Velásquez S.A., por el periodo 2003. Programa denuncias de terceros (f. 117 c. ppl.).
- La División de Fiscalización Tributaria, de acuerdo con el análisis efectuado, propuso (i) *“verificar diferencia de ingresos por valor de mil trescientos cuarenta y dos millones novecientos cincuenta y nueve mil pesos m.l. (1.342.959.000) que se presenta según declaración de renta -2003- y los informados en los seis bimestres de ventas”* y (ii) *“verificar aportes parafiscales”* (f. 130 c. ppl.).
- El Jefe de Grupo de Investigaciones de Fondo de la División de Fiscalización Tributaria, mediante auto de verificación o cruce de 27 de mayo de 2005, comisionó a la señora Ana Ruth Velásquez *“para solicitar la exhibición de los registros contables y demás soportes, igualmente solicitar todas las copias o fotocopias de los documentos que estime convenientes para la realización de sus funciones”* (f. 131 c. ppl.).
- El 15 de noviembre de 2005, la sociedad Zapata y Velásquez S.A entregó la corrección de la declaración de renta *“que se le asignó el autoadhesivo 51671855 3 del Banco Davivienda y corresponde al auto de verificación o cruce de mayo 27 de 2005”* (f. 162-163 c. ppl.).
- La División de Fiscalización Tributaria presentó el informe de gestión por corrección-gestión directa efectiva 110632005000816 de 24 de noviembre de 2005, con los siguientes valores (f. 164 c. ppl.):

Concepto	Declaración	Declaración	Diferencias
----------	-------------	-------------	-------------

	<b>privada</b>	<b>corrección</b>	
Renta presuntiva	\$52.268.000	\$52.268.000	\$0
Renta líquida	\$102.010.000	\$161.927.000	\$59.917.000
O pérdida líquida	\$0	\$0	\$0
Total Imp a cargo/Imp generado por operaciones gf	\$35.703.000	\$56.674.000	<b>\$20.971.000</b>
Más sanciones	\$0	\$5.245.000	<b>\$5.245.000</b>
Total saldo a pagar	\$14.610.000	\$42.923.000	<b>\$28.313.000</b>
O total saldo a favor	\$0	\$0	\$0
Valor total pago	\$7.305.000	\$0	\$0
Intereses de mora	\$0	\$0	\$0
Valor inversión en bonos	\$0	\$0	\$0
Impuesto neto de renta	\$35.703.000	\$56.674.000	<b>\$20.971.000</b>

- La División de Fiscalización Tributaria, mediante auto 110632005003023 de 25 de noviembre de 2005, dispuso el archivo de la investigación, porque la contribuyente Zapata y Velásquez S.A. corrigió la declaración inicial de renta del año 2003. En esta actuación se evidencia que una funcionaria comisionada de la Dian se hizo presente en las instalaciones de la aludida sociedad, en cumplimiento del auto de verificación o cruce de 27 de mayo de 2005, para efectuar las verificaciones de diferencia de ingresos y aportes parafiscales. Procedimiento que arrojó inconsistencias, las cuales fueron corregidas por la contribuyente de forma voluntaria.

*El 27 de mayo de 2005, la funcionaria comisionada se hizo presente en el domicilio de la sociedad, con el fin de dar cumplimiento a lo ordenado en el auto de verificación o cruce de la misma fecha. Comunicado este al señor Gonzalo Andrés Calle Jaramillo, en calidad de revisor fiscal.*

*En desarrollo de la verificación inicial se procedió a analizar los siguientes puntos contemplados dentro del plan de trabajo, así:*

*3.2.1 Verificar diferencia de ingresos por valor de mil trescientos cuarenta y dos millones novecientos cincuenta y nueve mil pesos m.l. (1.342.959.000) que se presenta según declaración de renta -2003- y los informados en los seis bimestres de ventas.*

*3.2.2 Verificar aportes parafiscales.*

*(.....)Tal como se había enunciado antes respecto de la adición de ingresos por valor de \$1.649.625.000 y el reconocimiento de costos por \$1.305.014.000 y rebajas y descuentos por \$284.377.000, el representante legal manifestó la decisión de corregir la declaración de renta del periodo en investigación, la cual fue presentada el 08 de Noviembre de 2005 en la entidad financiera*

*Davivienda, con sticker 51367050065401, incrementando el saldo a pagar a la suma de \$42.923.000 (.....).*

*Dado que el contribuyente corrigió la declaración de renta del año gravable 2003, se profirió el Informe de Gestión por Corrección-Directa Efectiva No. 11063200500816 del 24 de noviembre de 2005 para reportar la gestión lograda.*

*Con base a lo anterior, se profiere el auto de archivo al expediente DT 2003 2005 003425, por el periodo e impuesto arriba citado y se dará traslado a la División de Documentación del expediente para lo de su competencia (f. 165-170 c. ppl.).*

- La Jefe de División de Normativa y Doctrina Tributaria de la Dian conceptuó que (i) el artículo 37 de la Ley 863 de 2003 no ha sido objeto de modificación y (ii) el artículo del proyecto de ley que definía y desarrollaba lo relativo a las costas de fiscalización no fue aprobado por el Congreso de la República, lo que impide liquidar la recompensa por denuncia de evasión y contrabando.

*Sobre la mencionada disposición –artículo 37 de la Ley 863 de 2003-, le informamos que esta no ha sido objeto de modificación, pero el artículo del proyecto de ley que establecía las costas de fiscalización a cargo de los contribuyentes, finalmente no fue aprobado por el Congreso de la República, lo que impide obtener la base para la liquidación del valor de la recompensa (f. 173 c. ppl.).*

- Por oficio 8311063-000863 de 17 de julio de 2007, la Jefe de Fiscalización Tributaria en atención al requerimiento efectuado por el *a quo*, (i) presentó un recuento de la denuncia y de la ampliación; (ii) explicó que el Comité de Denuncias, de acuerdo a los criterios establecidos en la Orden Marco de Fiscalización y a la capacidad operativa que disponía, abrió investigación, únicamente, en contra de la sociedad Zapata y Velásquez S.A. por el año gravable de 2003, por cuanto se encontraron inconsistencias, las cuales fueron corregidas voluntariamente, lo que generó un aumento en el impuesto a cargo de \$20.971.000, sanción de corrección de \$5.245.000 e incremento en el saldo a pagar de \$28.313.000 y (iii) **reiteró que como el articulado del proyecto de ley que definía y desarrollaba lo relativo a las costas de fiscalización no fue aprobado por el Congreso de la República,**

**no hay forma de liquidar la recompensa por denuncia de evasión y contrabando.**

*El señor JUAN DAVID VEGA ZULUAGA (.....) instauró en enero 4 de 2004 ante la DIAN una denuncia de evasión del contribuyente ZAPATA Y VELÁSQUEZ S.A. (.....), como evasor principal y los evasores conexos a este son Inversiones Astromelia (.....), Distrilubricantes Ltda (.....), Fabio de J. Zapata Arias (.....), Martha del Socorro Zuluaga de Zapata (.....) y los hijos de los inmediatamente anteriores Nicolás y María Claudia Zapata Zuluaga.*

*Posteriormente, el 18 de marzo de 2004, el señor JUAN DAVID VEGA ZULUAGA presenta ampliación a la denuncia con relación a las propiedades que posee el denunciado.*

*Siguiendo el proceso establecido en la División de Fiscalización Tributaria para las denuncias de terceros y una vez realizados los análisis respectivos, se sometió a estudio por parte del Comité de Denuncias, el cual se reúne cada mes y analiza las denuncias presentadas en el mes anterior y está integrado por el Administrador de Impuestos, los Jefes de las Divisiones de Fiscalización, Liquidación y Jurídica Tributarias, el Jefe de Grupo de Investigaciones de Fondo y el funcionario encargado del grupo de las denuncias y luego de analizadas las respectivas denuncias y de acuerdo a la capacidad operativa del Grupo de Investigaciones de Fondo, el Comité decide cuales contribuyentes denunciados se investigarán de acuerdo a criterios establecidos en la Orden Marco de Fiscalización.*

*En el caso que nos ocupa, una vez realizado el Comité de Denuncias y teniendo en cuenta la capacidad operativa del grupo, decidió que se realizará verificación únicamente a la sociedad ZAPATA Y VELÁSQUEZ S.A. por el año gravable de 2003, asignando para tal fin a la funcionaria Ana Ruth Velásquez Paniagua (...) y dando inicio a la misma, mediante auto de verificación o cruce de mayo 27 de 2005.*

*Realizada la investigación a la sociedad ZAPATA Y VELÁSQUEZ S.A. se detectaron diferentes irregularidades, como fueron la omisión de ingresos por valor de \$1.649.625.000, costos contabilizados debidamente soportados y no solicitados por la sociedad en cuantía de \$1.305.014.000 y rebajas y descuentos por la suma de \$284.377.000 no solicitadas.*

*Ante tales inconsistencias, el representante legal de la sociedad corrigió la declaración de renta del año gravable 2003, presentada el 8 de noviembre de 2005, radicada con sticker 51367050065401, adicionando ingresos por valor de \$1.649.625.000 y aumentando costos y rebajas y descuentos por valor de \$1.305.014.000 y \$284.377.000, respectivamente, lo que generó un aumento en el impuesto a cargo de \$20.971.000, sanción de corrección de \$5.245.000 e incremento en el saldo a pagar de \$28.313.000.*

*Es de anotar con respecto a las "costas de fiscalización" de que trata el artículo 37 de la Ley 863 de 2003, la División de Normatividad y Doctrina Tributaria de la DIAN se pronunció mediante oficio No. 034040 de mayo 8 de 2007, en los siguientes términos:*

*“Sobre la mencionada disposición informamos que ésta no ha sido objeto de modificación, pero el artículo del proyecto de ley que establecía las costas de fiscalización a cargo de los contribuyentes, finalmente no fue aprobado por el Congreso de la República, lo que impide obtener la base para la liquidación del valor de la recompensa” (f. 115-116 c. ppl.).*

### **3. Problema jurídico**

Se concreta en establecer el daño ocasionado al actor por la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales-Dian, en razón de que no reconoció la recompensa por denuncia de evasión de que trata el artículo 37 de la ley 863 de 2003, pese a que sus señalamientos dieron lugar a que la sociedad Zapata y Velásquez S.A. corrigiera, voluntariamente, la declaración inicial de renta del año 2003 y pagara una suma adicional de \$28.313.000.

### **4. Análisis de la Sala**

El *a quo* denegó las pretensiones, porque (i) en el *sub lite* no se produjo una liquidación oficial, sino una corrección voluntaria a la declaración de renta del año 2003 y (ii) la recompensa por denuncia de evasión se liquida con una base o referencia inexistente –costas de fiscalización–.

El actor insiste en que para resolver el asunto se debe analizar que su denuncia fue efectiva y logró captar o recuperar dineros evadidos.

En el *sub iudice* no se puede soslayar que el Subdirector y el Jefe de División de Fiscalización Tributaria de la Dian, mediante oficios de 27 de julio y 21 de diciembre de 2004, informaron al demandante que (i) la denuncia formulada sería tramitada con el despliegue investigativo que corresponde y (ii) como la **Ley 863 de 2003, no definió lo relativo a la costas de fiscalización, esto es, la base para liquidar la recompensa, no sería procedente reconocer ese estímulo si hubiere lugar al mismo.**

#### **4.1. Indebida escogencia de la acción**

La configuración de las acciones previstas en el Código Contencioso Administrativo denota el paulatino control que al juez administrativo se le ha otorgado de las actuaciones de la administración, pues luego de la instauración de la primigenia acción de nulidad, para el control de los actos de contenido general, se fueron integrando al estatuto procesal administrativo, acciones apropiadas, como la de plena jurisdicción, contratos e indemnización por trabajos públicos, dirigidas a resolver todas las controversias en torno de las actuaciones de la administración, sean hechos, omisiones u operaciones administrativas.

Lo anterior, dio lugar a acciones diferenciadas, todas ellas con capacidad para activar el aparato judicial, pero con restricciones para su ejercicio en la causa y finalidad del litigio. Para el caso de la acción de reparación directa téngase en cuenta que fue prevista en el artículo 86 del Decreto 01 de 1984 para la reparación de daños antijurídicos causados por acciones u omisiones estatales.

Bajo esta lógica, la jurisprudencia de esta Corporación ha considerado de manera consistente que la acción es un requisito sustancial necesario para poder decidir de fondo. Así lo ha razonado<sup>3</sup>:

*En lo que tiene que ver con la indebida escogencia de la acción, se recuerda que, para acceder al trámite de una demanda ante la jurisdicción de lo contencioso administrativo, es menester que el demandante escoja la vía procesal adecuada para buscar que prosperen sus pretensiones, escogencia que depende de la causa generadora o fuente del daño cuyo restablecimiento se pretende. Ello implica que las solicitudes del demandante pueden resolverse de fondo, sólo si se accedió a la jurisdicción mediante la acción pertinente pues, de acuerdo con reiterado criterio de esta Sala, el adecuado ejercicio de las vías procesales para demandar es un requisito sustancial<sup>4</sup> indispensable para que se pueda analizar de fondo un determinado caso.*

---

<sup>3</sup> Consejo de Estado, Sección Tercera, Subsección B, sentencia del 31 de mayo de 2012, exp. 23.260, M.P. Danilo Rojas Betancourth.

<sup>4</sup> Cita original: Que la adecuada escogencia de la acción sea un requisito sustancial de la demanda, y no meramente formal, es un criterio que ha sostenido la Sala en forma reiterada y uniforme. Al respecto pueden consultarse las siguientes providencias de la Sección Tercera: auto del 22 de mayo de 2003, C.P. Ricardo Hoyos Duque, n.º interno 23532, radicación n.º 18001-23-31-000-2002-00084-01; auto del 30 de marzo de 2006, C.P. Alier Eduardo Hernández Enríquez, n.º interno 31789, radicación n.º 17001-23-31-000-2005-00187-01; y auto del 19 de julio de 2006, C.P. Mauricio Fajardo Gómez, n.º interno 30905, radicación n.º 25000-23-26-000-2005-00008-01; de la Subsección “B” la sentencia del 22 de agosto de

Y respecto a la procedencia de cada acción, ha señalado:

**Así las cosas, cuando el menoscabo cuyo restablecimiento se pretende tiene su causa en un acto administrativo, la acción procedente es la de nulidad y restablecimiento del derecho**, mientras que si el daño proviene de un hecho, una omisión, una operación administrativa o la ocupación temporal o permanente de un inmueble, entonces lo adecuado es la instauración de una acción de reparación directa; y, por su parte, en los eventos en los que se trata de un perjuicio causado en el marco de una relación contractual, el mecanismo procesal procedente para obtener su reparación es el ejercicio de la acción relativa a controversias contractuales. Al respecto, en la sentencia del 7 de junio de 2007 se dijo:

**“Por otra parte, como reiteradamente lo ha sostenido la Sala, es necesario establecer cuál es el origen del daño que se alega, para determinar así mismo, cuál es la acción correcta; puesto que si aquel procede o se deriva directamente de un acto administrativo que se considera ilegal, éste deberá demandarse en ejercicio de la acción de nulidad y restablecimiento del derecho, consagrada en el artículo 85 del C.C.A.; pero si el daño proviene del incumplimiento de una obligación contractual, o del proferimiento de actos administrativos contractuales, o, en fin, de una relación contractual existente entre el afectado y la entidad estatal, las reclamaciones que pretendan efectuarse con fundamento en la misma, deberán encauzarse por la vía de la acción relativa a controversias contractuales, contemplada en el artículo 87 del Código Contencioso Administrativo.**

*Pero si el daño proviene, como dice el artículo 86, de un hecho, una omisión, una operación administrativa o la ocupación temporal o permanente de un inmueble por causa de trabajos públicos o por cualquier otra causa, la acción procedente será la de reparación directa<sup>5</sup>”.*

*Ahora bien, cuando el actor escoge una vía inadecuada para demandar el restablecimiento de su situación, o para perseguir la indemnización de los perjuicios que le han sido irrogados, es procedente el rechazo de la demanda si ésta no se ha admitido, o la expedición de un fallo inhibitorio cuando el defecto sustantivo presente en el libelo introductorio no ha sido advertido por el juez en una etapa procesal anterior<sup>6</sup>.*

---

2011, C.P. Danilo Rojas Betancourth, n.º interno 19787, radicación n.º 25000-23-26-000-1998-01456-01; entre otras.

<sup>5</sup> Cita original: Consejo de Estado, Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Tercera, sentencia del 7 de junio de 2007, exp. 70001-23-31-000-1996-06022-01(16474), actor: municipio de Sampués, C.P. Ramiro Saavedra Becerra.

<sup>6</sup> Cita Original: En relación con este punto pueden consultarse las siguientes providencias de la Sección Tercera de esta Corporación: sentencia del 6 de julio de 2006, C.P. Ramiro Saavedra Becerra, n.º interno 15356, radicación n.º 25000-23-26-000-1995-000691-01; sentencia del 22 de marzo de 2007, n.º interno 13858, radicación n.º 11001-23-26-000-00397-01, C.P. Alier Eduardo Hernández Enríquez; sentencia del 23 de abril de 2008, n.º interno 15906, radicación n.º 25000-23-26-000-1995-01400-01, C.P. Mauricio Fajardo Gómez; sentencia del 3 de diciembre de 2008, n.º interno 16054, radicación n.º 50001-23-26-000-1996-01901-01, C.P. Ramiro Saavedra Becerra; sentencia del 3 de febrero de 2010, n.º

De este modo que la escogencia de la acción se erige en presupuesto necesario para decidir y su indebida estructuración puede conducir a un fallo inhibitorio, siempre que la elegida no dé lugar a resolver la controversia<sup>7</sup>. Caso que se presenta, por ejemplo, siempre que se pretenda hacer derivar un daño de la voluntad de la administración, amparada con presunción de legalidad, que habrá de ser desvirtuada, aunque la controversia se funde en una acción u omisión.

En el caso concreto, la Dian desde un comienzo le dio a conocer al actor, mediante oficios, que tramitaría su denuncia, pero que ello no era óbice para reconocerle el estímulo económico solicitado, por cuanto en la Ley 863 de 2003 no fijo la base de liquidación del mismo. Decisiones amparadas por presunción de legalidad, la que, para entrar a determinar el daño o restablecimiento, tendría que ser desvirtuada.

Siendo así y dado que la fuente del daño que se reclama en el presente asunto no se deriva de un hecho, omisión u operación administrativa, sino de actos administrativos que denegaron el reconocimiento de la recompensa por denuncia de evasión solicitado por el demandante, tenían que haberse controvertido mediante acción de nulidad y restablecimiento del derecho.

Para la Sala, las decisiones de la administración sólo se pueden controvertir mediante el ejercicio de la acción de nulidad y restablecimiento del derecho,

---

interno 19417, radicación n.º 44001-23-31-000-1999-00608-01, C.P. Myriam Guerrero de Escobar; sentencia del 10 de abril de 2010, n.º interno 17311, radicación 25000-23-26-000-1992-08151-01, C.P. Ruth Stella Correa Palacio; sentencia del 28 de abril de 2010, n.º interno 18530, radicación n.º 68001-23-15-000-1995-01096-01, C.P. Enrique Gil Botero; sentencia del 23 de junio de 2010, n.º interno 18319, radicación n.º 85001-23-31-000-1998-00129-01, C.P. Gladys Agudelo Ordóñez; sentencia del 11 de agosto de 2010, n.º interno 17609, radicación n.º 50001-23-31-000-196-05910-01, C.P. Mauricio Fajardo Gómez; entre otras.

<sup>7</sup> Al respecto, debe tenerse presente que existen eventos excepcionales en los que la Sala ha decidido de fondo, aun cuando la acción invocada no aparecía como la procedente, como ocurrió cuando la Sala Plena decidió como reparación directa unas pretensiones invocadas con fundamento en *la actio de in rem* verso que fueron formuladas en el marco de una acción contractual. En dicha sentencia, la Sección se dejó en claro que procesalmente vía procedente para enjuiciar eventos era la de reparación directa. Consejo de Estado, Sección Tercera, Sentencia de Unificación de 19 de noviembre de 2012, expediente 24897, C.P. Jaime Orlando Santofimio.

por cuanto esta es la única vía procesal adecuada para cercenar la presunción de legalidad que la ley les otorga a los actos administrativos. Esa situación da lugar a declarar la ineptitud sustantiva de la demanda por la indebida escogencia de la acción y, en consecuencia, inhibirse para fallar de mérito.

Por ese motivo, se revocará la providencia denegatoria de primera instancia.

## **5. Costas**

No hay lugar a la imposición de costas, debido a que no se evidencia, en el trámite del proceso, actuación temeraria de las partes, condición exigida por el artículo 55 de la Ley 446 de 1998 para que proceda la condena.

En mérito de lo expuesto, el Consejo de Estado, en Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Tercera, Subsección B, administrando justicia en nombre de la República de Colombia y por autoridad de la ley,

## **RESUELVE**

**REVOCAR** la sentencia de 7 de mayo de 2009, proferida por el Tribunal Administrativo de Antioquia. En su lugar, se dispone:

**PRIMERO: DECLARAR** de oficio la excepción de **INEPTA DEMANDA** por indebida escogencia de la acción y, en consecuencia, **INHIBIRSE** para pronunciarse de fondo sobre las pretensiones de la demanda.

**SEGUNDO:** Sin condena en costas.

**TERCERO:** En firme esta providencia, devuélvase el expediente al tribunal de origen para lo de su cargo.

**CÓPIESE, NOTIFÍQUESE y CÚMPLASE**

**STELLA CONTO DÍAZ DEL CASTILLO**

Presidente

Salvamento de voto

**RAMIRO PAZOS GUERRERO**

Magistrado

**DANILO ROJAS BETANCOURTH**

Magistrado