

**BENEFICIO DE AUDITORIA – Firmeza anticipada de las declaraciones de renta. Presupuestos / EMPLAZAMIENTO PARA CORREGIR – Interrumpe el término de firmeza de la declaración que tiene beneficio de auditoría / NOTIFICACION DE ACTOS TRIBUTARIOS – Derecho de defensa. Permite que los actos produzcan efectos. Notificación personal / NOTIFICACION POR CORREO - Se entenderá surtida para la administración, en la primera fecha de introducción al correo y para el contribuyente el término para responder o impugnar se contará desde el día hábil siguiente a la publicación del aviso**

El beneficio de auditoría es una figura especial para otorgar firmeza a las declaraciones tributarias que se configura por el cumplimiento de unos presupuestos de hecho que el legislador ha consagrado para su procedencia y que hace que la declaración se torne inmodificable tanto por la Administración como por los administrados. De la norma antes transcrita se tiene que: El beneficio se aplica a las declaraciones privadas de los contribuyentes del impuesto sobre la renta y complementarios de los períodos gravables 2000 a 2003. Se debe aumentar el impuesto neto de renta en dos veces la inflación causada del respectivo período gravable, en relación con el impuesto neto de renta del año inmediatamente anterior. La declaración debe presentarse con pago y en los plazos que para tal efecto fije el Gobierno Nacional. La declaración quedará en firme si dentro de los doce (12) meses siguientes a la fecha de su presentación, no se hubiere notificado emplazamiento para corregir. Frente a este último requisito, la Sala, en la sentencia antes anotada, reconoció que “si bien en las normas generales el emplazamiento para corregir sólo suspende el término de firmeza, la naturaleza que le da el legislador a esta actuación, en la Ley 633 de 2000, es la de frustrar el beneficio, si se notifica dentro de los 12 meses siguientes a la fecha de la presentación de la declaración (...)”. La notificación de las decisiones oficiales es un elemento esencial del derecho fundamental al debido proceso, pues, así, se dan a conocer éstas a los administrados para que puedan ejercer su derecho de defensa; a su vez, mientras los actos no se notifiquen, no producen efecto ni son oponibles a los destinatarios (artículo 48 del Código Contencioso Administrativo). Conforme con el artículo 563 del Estatuto Tributario, la notificación de las actuaciones de la Administración Tributaria deberá efectuarse a la dirección informada por el contribuyente, responsable, agente retenedor o declarante, en su última declaración de renta o de ingresos y patrimonio, según el caso, o mediante formato oficial de cambio de dirección. Por su parte, el artículo 564 del mismo estatuto dispone que si durante el proceso de determinación y discusión del tributo, el contribuyente, responsable, agente retenedor o declarante, señala expresamente una dirección para que se le notifiquen los actos correspondientes, la Administración deberá hacerlo a dicha dirección. A

su vez, el artículo 565 ibídem, vigente para la fecha de ocurrencia de los hechos objeto de la demanda, señalaba que los requerimientos, autos que ordenen inspecciones o verificaciones tributarias, emplazamientos, citaciones, resoluciones en que se impongan sanciones, liquidaciones oficiales y demás actuaciones administrativas, deben notificarse personalmente o a través de la red oficial de correos o de cualquier servicio de mensajería especializada debidamente autorizada por la autoridad competente. Según el artículo 566 del Estatuto Tributario, también vigente para la fecha de notificación del emplazamiento para corregir, la notificación por correo se practica mediante entrega de una copia del acto correspondiente a la dirección informada por el contribuyente a la Administración en su última declaración de renta o de ingresos y patrimonio, según el caso, o a través del formato oficial de cambio de dirección. A su turno, el artículo 568 ibídem señala que las actuaciones de la Administración notificadas por correo, que por cualquier razón sean devueltas, serán notificadas mediante aviso en un periódico de amplia circulación nacional; la notificación se entenderá surtida para efectos de los términos de la Administración, en la primera fecha de introducción al correo, pero para el contribuyente, el término para responder o impugnar se contará desde la publicación del aviso o de la corrección de la notificación. Evidencia la Sala que la Administración adelantó el proceso de notificación del emplazamiento para corregir, conforme con el señalado en las disposiciones antes citadas que prescriben que los actos administrativos enviados por correo, que por cualquier razón sean devueltos, serán notificados mediante aviso en un diario de amplia circulación. La notificación así realizada, se entenderá surtida, para efectos de los términos de la administración, en la primera fecha de introducción al correo y para el contribuyente, el término para responder o impugnar se contará desde el día hábil siguiente a la publicación del aviso.

**FUENTE FORMAL:** ESTATUTO TRIBUTARIO - ARTICULO 689-1 / CODIGO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO – ARTICULO 48

**REQUERIMIENTO ESPECIAL – Contenido. Oportunidad para proferirla / PRINCIPIO DE CONGRUENCIA – Debe existir entre el requerimiento especial y la liquidación oficial de revisión / LIQUIDACION OFICIAL DE REVISION – Cuando analiza la respuesta al requerimiento especial no está vulnerando el principio de correspondencia**

De conformidad con el artículo 703 del Estatuto Tributario, antes de efectuar la liquidación oficial de revisión, la Administración Tributaria debe enviar al contribuyente, responsable, agente retenedor o declarante, por una sola vez, un requerimiento especial que contenga todos los puntos que se proponga modificar, con explicación de las razones en que se sustenta. A su turno, el

artículo 711 ibídem señala que la liquidación de revisión deberá contraerse exclusivamente a la declaración del contribuyente y a los hechos que hubieren sido contemplados en el requerimiento especial o en su ampliación si la hubiere. De las normas en cita se puede concluir que antes de proferir la liquidación oficial de revisión, la Administración debe notificar al contribuyente un requerimiento especial con cada uno de los aspectos que propone modificar y con las explicaciones en que se fundamenta y que el acto de determinación se debe concretar únicamente a la información contenida en la declaración privada del contribuyente y a los hechos que fueron planteados en el requerimiento especial o en su ampliación. De acuerdo con lo anterior no es cierto que se haya violado el derecho de defensa y el debido proceso o que hubiera falta de correspondencia entre el requerimiento especial y la liquidación de revisión. Cosa diferente es que en la liquidación de revisión se analizaron los argumentos expuestos por la contribuyente en la respuesta al requerimiento especial, como correspondía, y se mantuvo la confirmación de la glosa propuesta por la División de Fiscalización; por lo tanto, el desconocimiento propuesto en el requerimiento especial no se modificó en la liquidación de revisión.

**FUENTE FORMAL:** ESTATUTO TRIBUTARIO – ARTICULO 711 / ESTATUTO TRIBUTARIO – ARTICULO 703

**PROFESION LIBERAL – No están obligados a llevar contabilidad. Tiene la obligación de expedir factura y de conservar la copia de la misma / ANULACION DE FACTURAS – Cuando se trata de servicios no se puede devolver el mismo como consecuencia de la anulación. Requisitos de anulación / ADICION DE INGRESOS – Procede al no haberse efectuado la anulación de las facturas conforme a lo señalado en la norma. Ingresos por cánones de arrendamiento**

Parte la Sala de advertir que la actora es una persona natural que ejerce una profesión liberal que, por lo tanto, no está obligada a llevar contabilidad. Por otra parte, el artículo 615 del Estatuto Tributario dispone que quienes ejerzan profesiones liberales, o presten servicios inherentes a éstas, deberán expedir factura o documento equivalente, y conservar copia de la misma por cada una de las operaciones que realicen, independientemente de su calidad de contribuyente o no contribuyente de los impuestos administrados por la DIAN. Expedida una factura respecto de una operación económica realizada, con el lleno de los requisitos legales, puede aseverarse que el vendedor o prestador del servicio cumplió con su obligación. Con posterioridad a tal hecho puede ocurrir que deban anularse algunas facturas ya expedidas porque: i) se ha facturado un valor diferente del producto vendido; ii) la identificación del comprador es equivocada; y por yerros en otros conceptos

que afectan su validez. Si bien es cierto, en la venta de productos cuando se anula una factura la mercancía vuelve al vendedor, cuando se trata de la prestación de un servicio no es posible que el servicio prestado regrese al prestador, así como tampoco es posible que el cliente se despoje o devuelva el servicio recibido ya que el servicio, una vez prestado, es imposible de recuperar. Para la Sala, diferente a lo afirmado por la actora, existe respaldo probatorio para adicionar ingresos por concepto de facturas anuladas, que fueron recaudadas en la diligencia de registro y en la verificación realizada a la contribuyente los días 29 y 30 de junio y 15 de julio de 2005 a la dirección Calle 22 N° 15-53 Oficina 505 de Armenia, y como antes se anotó, las facturas no tienen la constancia de anulación ni se aportó la original y copia de las mismas. Se resalta, además que la actora no aportó pruebas que desvirtuaran la adición determinada por la Administración y, que igual que el cargo anterior, se limitó a alegar la improcedencia de la adición de ingresos. Así las cosas se mantendrá la adición de ingresos por conceptos de arriendos de bienes inmuebles y por facturas anuladas por el valor determinado por la Administración Tributaria en la liquidación oficial de revisión.

**FUENTE FORMAL: ESTATUTO TRIBUTARIO – ARTICULO 617**

**LIMITACION DE LOS COSTOS A PROFESIONALES INDEPENDIENTES Y COMISIONISTAS – Fiscalmente no puede exceder del 50 por ciento de los ingresos obtenidos por razón de su actividad. Eventos en los que no se aplica. Procede siempre que se prueben / SISTEMA DE CAUSACION – Para el reconocimiento de costos debe aportarse las facturas con el cumplimiento de requisitos**

Del artículo 87 del E.T. se concluye que existe una limitación de orden legal para la procedencia de costos y deducciones imputables a la actividad de servicios relacionados con los profesionales independientes, en el sentido de que fiscalmente no pueden exceder del 50% de los ingresos obtenidos por razón de su actividad, esta limitación no se aplica si el contribuyente factura la totalidad de las operaciones y sus ingresos fueron sometidos a retención en la fuente, cuando ésta sea procedente. Para la Sala, lo cierto es que, en todo caso, los costos que se reconocen son aquellos que, conforme con las normas que regulan su procedencia, son los que aparezcan probados, para, a partir de ese momento, determinar si debe aplicarse o no alguna limitación. La DIAN manifestó que los costos se limitaron al valor establecido en el artículo 87 del Estatuto Tributario, esto es, al 50% de los ingresos obtenidos por la contribuyente como bacterióloga, por no adjuntar los documentos soportes. Agregó que por los cruces de información con terceros, relacionados con la actora, determinó el valor real de los mismos,

estableciendo diferencias. Según las disposiciones transcritas, quienes no están obligados a llevar contabilidad por el sistema de causación, como ocurre en el presente caso, sus costos se entenderán realizados cuando se paguen efectivamente y requerirán para su reconocimiento de las facturas con el cumplimiento de los requisitos establecidos en los literales b), c), d), e), f) y g) de los artículos 617 y 618 del Estatuto Tributario, requisitos que no fueron acreditados por la actora. Para la Sala, estas diferencias no fueron desvirtuadas por la demandante, a quien le correspondía, conforme con el artículo 771-2 del Estatuto Tributario, antes citado, pues, en efecto, no aportó las facturas o documentos equivalentes con el cumplimiento de los requisitos establecidos en los literales b), c), d), e), f) y g) de los artículos 617 y 618 del Estatuto Tributario. En consecuencia, en este aspecto, la Sala confirmará la decisión del Tribunal que negó la procedencia de los costos solicitados, por falta de pruebas que demuestren que la actuación de la Administración Tributaria no corresponde con la realidad económica de la actora.

**FUENTE FORMAL:** ESTATUTO TRIBUTARIO – ARTICULO 87

**FACULTAD DE REGISTRO – Procedimiento autónomo. Facultades de los funcionarios. Respeto al debido proceso y al derecho de defensa. Protección de las pruebas. No procede recurso para su decreto**

Reitera la Sala que el registro es una facultad que la Ley concede a la Administración de Impuestos, cuyo procedimiento es autónomo. Dicha facultad se encuentra establecida en el artículo 779-1 del Estatuto Tributario. En la práctica de esta diligencia la Administración Tributaria observará de manera rigurosa el respeto por las personas, el debido proceso y el derecho de defensa. Se advierte que los funcionarios de la Administración, comisionados para la práctica de una diligencia de registro, están facultados para tomar las medidas necesarias para evitar que las pruebas obtenidas sean alteradas, ocultadas o destruidas por el contribuyente vinculado con la investigación. Al efectuar el registro, los funcionarios comisionados disponen de este mecanismo legal para adelantar las investigaciones que conduzcan a establecer la realidad de los valores declarados por el contribuyente, protegiendo siempre los derechos y garantías constitucionales de los administrados. En el caso *sub examine* la única prueba, de la presunta vulneración de los derechos fundamentales, alegada por la actora, es la constancia antes anotada. Precisa la Sala que dicha constancia no demuestra la transgresión aludida; en ella se narra con detalle la labor desarrollada por los funcionarios de la Administración Tributaria con el fin de evitar que las pruebas obtenidas fueran alteradas, ocultadas o destruidas.

**FUENTE FORMAL:** ESTATUTO TRIBUTARIO – ARTICULO 779-1

## **SANCION POR INEXACTITUD – Procede cuando se omiten ingresos**

El artículo 647 del Estatuto Tributario dispone que habrá lugar a la sanción por inexactitud cuando exista omisión de ingresos, de impuestos generados por operaciones gravadas, de bienes o actuaciones susceptibles de gravamen, inclusión de costos, deducciones, descuentos, exenciones, pasivos, impuestos descontables, retenciones o anticipos inexistentes y en general, la utilización en las declaraciones de datos o factores falsos, equivocados, incompletos o desfigurados, de los cuales se derive un menor impuesto o saldo a pagar o un mayor saldo a favor para el contribuyente o responsable. No concuerda el argumento de la actora con las causales que para exonerar de la sanción por inexactitud consagra el artículo citado, ya que en forma textual indica como una de las conductas sancionables: “*la omisión de ingresos...*”; como quedó demostrado, en la declaración tributaria presentada por el año gravable 2002, la actora incurrió en dicha conducta tipificada como causal de sanción.

**FUENTE FORMAL:** ESTATUTO TRIBUTARIO – ARTICULO 647

**NOTA DE RELATORIA:** Con salvamento de voto de la doctora Martha Teresa Briceño de Valencia

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

**Consejera Ponente:** CARMEN TERESA ORTIZ DE RODRÍGUEZ

Bogotá D. C., once (11) de octubre de dos mil doce (2012)

**Radicación:** 630012331000200601181 01  
**Número interno:** 18599  
**Demandante:** MARTHA LUCÍA HOYOS GUTIÉRREZ  
**Demandado:** Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales  
DIAN  
**Asunto:** RENTA 2002

**FALLO**

Procede la Sala a decidir el recurso de apelación interpuesto por la demandante contra la sentencia del 26 de agosto de 2010 proferida por el Tribunal Administrativo del Quindío, que negó las súplicas de la demanda<sup>1</sup>.

## **ANTECEDENTES**

El 8 de mayo de 2003 la señora Martha Lucía Hoyos Gutiérrez presentó la declaración del impuesto sobre la renta y complementarios, correspondiente al año gravable 2002, acogiéndose al beneficio de auditoría, en la que liquidó un saldo a pagar de \$192.000<sup>2</sup>.

Por denuncia de terceros de fecha 27 de mayo de 2003, la Administración conoció de posibles irregularidades tributarias cometidas por la actora en el año 2002.

Para establecer los hechos y recaudar pruebas, la División de Fiscalización de la Administración de Impuestos de Armenia ordenó, mediante la Resolución 0282 de fecha 10 de septiembre de 2003, el registro del Laboratorio Clínico Automatizado Martha Lucia Hoyos ubicado en la Calle 17 Norte N° 14-39 de esa ciudad.

Del análisis de los documentos obtenidos en la diligencia de registro y de los cruces de información con entidades financieras, la Administración infirió que la actora no incluyó en la declaración la totalidad de los ingresos obtenidos durante la vigencia fiscal 2002, razón por lo cual profirió el Emplazamiento para Corregir N° 0163200400004 del 5 de mayo de 2004<sup>3</sup>, en el que invitó a

---

<sup>1</sup> Folios 231 a 283 del cuaderno principal

<sup>2</sup> Folio 77 del Tomo 1

<sup>3</sup> Folios 516 a 522 del Tomo 3

la demandante a corregir la declaración en cuestión, enviado a la última dirección registrada ante la DIAN por la contribuyente.

Este emplazamiento fue devuelto por Adpostal el 6 de mayo del mismo año, por la causal “cerrado”<sup>4</sup>, por lo que la Administración procedió a notificarlo mediante aviso en el diario EL Tiempo.

El 24 de diciembre de 2004 la aludida división emitió el Requerimiento Especial N° 010632004000091<sup>5</sup>, en el que propuso modificar la declaración privada del contribuyente en el sentido de adicionar ingresos en cuantía de \$164.644.000, lo que generó un mayor valor a pagar.

El 31 de marzo de 2005, la actora respondió el requerimiento especial manifestando su desacuerdo con las glosas planteadas y, el 14 de septiembre de 2005, la División de Liquidación profirió la Liquidación Oficial de Revisión N° 010642005000009 mediante la cual modificó la declaración privada en la forma propuesta en el requerimiento especial<sup>6</sup>.

El 15 de noviembre de 2005, la actora presentó recurso de reconsideración contra la liquidación oficial de revisión<sup>7</sup>, el que fue resuelto el 31 de mayo de 2006 con la Resolución N° 010012006000001 que confirmó la actuación administrativa impugnada<sup>8</sup>.

## LA DEMANDA

---

<sup>4</sup> Folio 515 del Tomo 3

<sup>5</sup> Folios 557 a 569 del Tomo 3

<sup>6</sup> Folios 32 a 65 del cuaderno principal

<sup>7</sup> Folios 1287 a 1346 del Tomo 7

<sup>8</sup> Folios 1356 a 1385 del Tomo 7



La actora, en ejercicio de la acción de nulidad y restablecimiento del derecho consagrada en el artículo 85 del Código Contencioso Administrativo, formuló las siguientes pretensiones<sup>9</sup>:

*“1) La nulidad de la Liquidación Oficial de Revisión # 01064200500009 de Septiembre 14 de 2005 proferida por la División de Liquidación de la Administración de Impuestos y Aduanas Nacionales de Armenia por concepto de impuesto de renta del año gravable de 2002, así como la nulidad de la Resolución #010012006000001 de Mayo 31 de 2006 (notificada personalmente el 7 de Junio de 2006) proferida por la Administradora de Impuesto Nacional de Armenia, por medio de la cual se confirmó el acto administrativo antes citado y se definió en la vía gubernativa el impuesto de renta por el año gravable 2002 a cargo de MARTHA LUCÍA HOYOS GUTIÉRREZ, identificada con la C.C.#42.984.663.*

*2. Que como consecuencia de dicha nulidad y para restablecer a la demandante MARTHA LUCÍA HOYOS GUTIÉRREZ, identificada con la C.C. #42.984.663 de Medellín en su derecho, se declare que mi patrocinada no está obligada a pagar suma alguna derivada de la operación administrativa demandada.*

*3. Que se comunique la sentencia a quien corresponda para su debido cumplimiento.*

Invocó como normas violadas las siguientes:

- Artículo 29 de la Constitución Política.
- Artículos 26, 27, 58, 87, 89, 178, 683, 685, 689-1, 711, 714, 742, 743, 744, 745, 746, 750, 753, 777, 779-1, 786 a 791 del Estatuto Tributario.
- Artículo 84 del Código Contencioso Administrativo.
- Artículo 170 del Código de Procedimiento Civil.

Para desarrollar el concepto de violación propuso los siguientes cargos:

### **Beneficio de auditoría.**

---

<sup>9</sup> Folios 66 a 102 del cuaderno principal

Afirmó que, de acuerdo con el artículo 689-1 del Estatuto Tributario, la declaración del impuesto sobre la renta y complementarios del año gravable 2002 goza del beneficio de auditoría pues cumplió con los requisitos exigidos por la norma en cita; por lo tanto, adquirió firmeza doce (12) meses después de su presentación.

Señaló que en el caso de las declaraciones cobijadas por dicho beneficio, la interrupción del término de firmeza ocurre por la notificación de un emplazamiento para corregir, lo que no ocurrió en el presente caso.

El 5 de mayo de 2004, la DIAN envió emplazamiento para corregir a la dirección informada por la actora, el que fue devuelto por Adpostal por la causal “cerrado”, por lo que el 21 de mayo de 2004 lo publicó en un periódico de amplia circulación, es decir, con posterioridad a la ocurrencia de la firmeza de la declaración.

Manifestó que el laboratorio clínico, donde ejerce su profesión, funciona a puerta cerrada ya que para poder ingresar es necesario hacer uso del timbre; por lo anterior, es inexplicable que Adpostal, sin realizar un segundo intento de entrega, certifique que los días cinco (5) y seis (6) de mayo de 2004 el establecimiento se encontraba cerrado, desconociendo el principio constitucional de la buena fe.

Para corroborar su dicho, aduce como prueba las declaraciones juramentadas presentadas ante notario por sus empleadas, acerca de la actividad desarrollada en el laboratorio clínico durante los días citados.

Aseguró que el 7 de mayo de 2004 se presentó en las oficinas de la Administración Tributaria para recibir los documentos que fueron retirados el día de la diligencia de registro, fecha en la que la demandada debió notificarle personalmente el emplazamiento para corregir.

### **Adición de ingresos.**

- Por arrendamientos \$18.708.000

La adición de ingresos por arrendamientos no es procedente porque la Administración Tributaria tomó como fundamento para hacerlo un documento retirado el día de la diligencia de registro, sin información de quien lo suscribe y sin identificar a los terceros de quienes dice recibió los ingresos.

En cuanto a las certificaciones de las empresas de servicios públicos domiciliarios, manifestó que el hecho de que se expida la factura del servicio público durante el año, no demuestra que se hayan recibido ingresos, pues una cosa es el consumo y otra diferente que se cancele el valor del canon al arrendador.

Afirmó que durante el año gravable 2002 recibió por concepto de arrendamientos la suma de \$12.000.000 y no \$18.708.000, como lo determinó la entidad demandada.

Por lo tanto, la actuación administrativa se basó en hechos que no están plenamente probados.

-

Por facturas anuladas \$115.890.741

Adujo que para que una factura sea considerada nula las normas exigen una nota en tal sentido y el original y copia de la misma; no requiere de explicación de los motivos. Por tanto, no puede la Administración cuestionar la cantidad de facturas anuladas, el valor de ellas y menos manifestar que solo se invalidaron las correspondientes a personas naturales.

Precisó que, contrario a lo afirmado por la demandada, la mayor parte de las facturas en dicha circunstancia corresponden a personas jurídicas en cuantía de \$108.198.061, mientras que sólo \$15.000.000 corresponden a personas naturales.

Anotó que las circunstancias descritas no están establecidas en las normas tributarias ni en las contables, razón por la cual no existe fundamento legal para adicionar ingresos por este concepto; es deficiente la motivación, pues no se cita el fundamento jurídico que respalda la actuación oficial.

**Falta de correspondencia entre el requerimiento especial y la liquidación oficial de revisión; limitación de costos a la cifra de \$547.867.000**

Precisó que en este caso no hay correspondencia entre lo manifestado en el requerimiento especial y en la liquidación oficial de revisión; en el primero se indica que la limitación de los costos obedece a que los libros de contabilidad no estaban registrados en la Cámara de Comercio, mientras que en la liquidación se afirmó que los costos no estaban debidamente soportados.

Aseveró que, de acuerdo con las certificaciones expedidas por los proveedores, los costos declarados corresponden a las transacciones realizadas durante el año gravable 2002; transcribe los pagos efectuados durante el ejercicio fiscal investigado a Biomerieux Colombia Ltda., Especialidades Diagnósticas, Laboratorio Clínico Hematológico S.A., Biosystem Antioquia S.A., Bayer S.A., Prolab S.A. y Alarmas Dissel Ltda.

#### **Sanción por inexactitud.**

Manifestó que en el caso analizado no se presentan las conductas determinadas en el artículo 647 del Estatuto Tributario para la imposición de la sanción por inexactitud pues no hubo omisión de ingresos.

#### **Presunción de veracidad.**

Precisó que de conformidad con el artículo 746 del Estatuto Tributario, la declaración del impuesto sobre la renta del ejercicio fiscal 2002 goza de presunción de veracidad.

#### **Exceso en la diligencia de registro.**

Expresó que el proceso de determinación tuvo su origen en una denuncia de terceros que nunca fue presentada por la autoridad tributaria ni hizo parte del expediente y que en la diligencia de registro adelantada en las instalaciones

del Laboratorio Clínico Automatizado los funcionarios excedieron sus atribuciones.

## **CONTESTACIÓN DE LA DEMANDA**

La apoderada de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales DIAN, en escrito de contestación a la demanda, se opuso a las pretensiones de la misma<sup>10</sup>.

### **Beneficio de auditoría.**

Expresó que, en el caso concreto, la declaración tributaria se presentó el 8 de mayo de 2003 y el emplazamiento para corregir se notificó el 5 de mayo de 2004, fecha en la que Adpostal devolvió el correo por la causal “cerrado”, según acuse de recibo N° 15586 de la misma fecha.

Según el artículo 568 del Estatuto Tributario, las notificaciones devueltas por correo deben surtirse mediante aviso en un periódico de amplia circulación nacional, y se entenderá surtida, para la administración, en la fecha de introducción al correo, esto es, el 5 de mayo de 2004 y para la contribuyente el 21 del mismo mes y año, fecha de publicación.

Precisó que la Corte Constitucional retiró del ordenamiento jurídico la frase “y se entenderá surtida en la fecha de introducción al correo” del artículo 566 del Estatuto Tributario, decisión que no se aplica al artículo 568 ibídem.

---

<sup>10</sup> *Folios 116 a 148 cuaderno principal*

Manifestó que las declaraciones extra proceso de las empleadas de la actora, sobre la presencia de ellas en el laboratorio clínico los días 5 y 6 de mayo de 2004, no son indispensables, porque la función de notificación la cumple el funcionario de la empresa de correos y, por tanto, su informe es la prueba idónea que demuestra que el establecimiento estaba cerrado.

Precisó que el día 7 de mayo de 2004, cuando la actora se acercó a recoger los documentos que fueron retirados el día de la diligencia de registro, la División de Recursos Físicos y Financieros no tenía conocimiento de la devolución del correo, lo que hacía imposible notificar ese día, y personalmente el emplazamiento para corregir.

#### **Adición de ingresos.**

- Arriendos.

Manifestó que en la diligencia de registro se recolectaron pruebas sobre los bienes inmuebles de propiedad de la actora y sobre el canon de arrendamiento que por ellos recibe; que, además, se encontró un escrito en borrador en el que aparecen los ingresos percibidos por la actora, así como copias de las facturas expedidas por las empresas de servicios públicos domiciliarios, donde se evidencia el consumo por parte de los arrendatarios.

Que la actora se contradice porque en la respuesta al requerimiento especial adujo que los inmuebles estuvieron desocupados durante la mayor parte del año 2002, y posteriormente, en el memorial del recurso de reconsideración, afirmó que el consumo de los servicios públicos no demostraba el ingreso por arrendamientos.

Resaltó que, de acuerdo con las pruebas, la contribuyente obtuvo ingresos por el mencionado concepto en cuantía de \$30.798.000 cuya adición no desvirtuó y que no basta con aducir un hecho sino que éste debe probarse.

- Facturas anuladas.

La División de Liquidación, en la diligencia de verificación o cruce, pudo constatar que la contribuyente conservaba las facturas en original y copia y que carecían de la constancia de anulación.

Cuestionó que la actora durante el proceso de fiscalización, determinación y discusión no suministró información relacionada con el software de facturación, con el fin de establecer la confiabilidad de los mecanismos de control que debe implementar el usuario.

### **Incongruencia entre el requerimiento especial y la liquidación oficial de revisión; limitación de los costos.**

Manifestó que la Administración Tributaria no se contradijo en los argumentos expuestos en el requerimiento especial y en la liquidación oficial, pues ambas actuaciones limitaron los costos de acuerdo con las pruebas existentes.

Que según el artículo 87 del Estatuto Tributario los costos y deducciones imputables a la actividad propia de los profesionales independientes, personas naturales, no pueden exceder del cincuenta por ciento (50%) de los ingresos que por razón de su actividad propia perciban, limitación que no se aplicará cuando el contribuyente facture la totalidad de sus operaciones.



Que, en este caso, el software aplicativo de facturación refleja una información sustancialmente diferente a la declarada; además, la actora no presentó los soportes que justificaran los costos, por lo que fue necesario que la Administración oficiara a los proveedores y que, en las respuestas de ellos, se evidenció que la diferencia no se limitó a la suma de \$44.728.106, como lo pretende la actora, sino que asciende a \$141.494.655.

#### **Sanción por inexactitud.**

Señaló que cuando en la declaración del impuesto sobre la renta y complementarios se omiten ingresos o se incluyen costos, habrá lugar a la imposición de la sanción por inexactitud equivalente al 160% del menor impuesto o saldo a pagar.

#### **Presunción de veracidad.**

Precisó que no hay ninguna comprobación especial para los ingresos y los costos y que en el expediente hay suficiente acervo probatorio para modificar la declaración tributaria del impuesto sobre la renta del año 2002.

#### **Exceso en la diligencia de registro.**

Indicó que la Administración Tributaria goza de plenas facultades para inspeccionar el sitio del registro; dicha diligencia está prevista para recolectar documentos y pruebas contables de un contribuyente o de terceros depositarios de los documentos de aquel y para asegurar las obtenidas, con

el propósito de ejercer las facultades de fiscalización y determinación de los tributos y de las sanciones.

Por lo tanto, la actora no puede hablar de excesos cuando es la norma la que autoriza a los funcionarios para desarrollar todas las actividades tendientes a recopilar el máximo de pruebas, como soporte de la actuación administrativa.

### **LA SENTENCIA APELADA**

Mediante sentencia del 26 de agosto de 2010<sup>11</sup>, el Tribunal Administrativo del Quindío negó las pretensiones de la demanda. Las razones aducidas en la decisión son las siguientes:

#### **Notificación del emplazamiento para corregir - beneficio de auditoría.**

Advirtió que las pruebas testimoniales con las cuales pretendía la actora corroborar las alegaciones respecto al tema en estudio, no se obtuvieron porque los testigos no asistieron a la audiencia programada para tal fin.

Después de hacer un análisis de las normas que regulan la notificación y de referirse a la jurisprudencia de la Corte Constitucional, precisó el *a-quo* que la obligatoriedad de las decisiones administrativas y su ejecución, dependen de

---

<sup>11</sup> Folios 231 a 283 del cuaderno principal

que los particulares las hayan conocido efectivamente; por tal razón, la simple expedición del acto no lo reviste de la facultad de aplicabilidad, pues esto solo sucede cuando el acto es debidamente notificado a quien afecta.

Señaló que en el caso concreto la entidad demandada intentó, el 5 de mayo de 2004, la notificación del emplazamiento para corregir por medio del correo certificado, enviado a la dirección informada por la actora, como lo establece el artículo 563 del Estatuto Tributario; que no obstante lo anterior, el acto fue devuelto por Adpostal por la causal “cerrado”, como consta en el acuse de recibo N° 15586 del 6 de mayo de 2004.

Que la causal de devolución es ajena a la entidad demandada, por lo que era procedente notificar el emplazamiento para corregir mediante aviso en un periódico de amplia circulación nacional, como en efecto lo hizo el 21 de mayo de 2004, en el Diario El Tiempo.

Advirtió que la norma vigente para la época de la actuación administrativa disponía que la notificación por aviso surtía efectos, para la Administración Tributaria, en la primera fecha de introducción al correo, esto es, el 5 de mayo de 2004. Por lo tanto, y teniendo en cuenta que la declaración tributaria fue presentada el 8 de mayo de 2003, no se cumplió con los requisitos previstos en el artículo 689-1 del Estatuto Tributario para reconocer el beneficio de auditoría.

## **Adición de ingresos.**

### Arriendos.

La parte actora para precisar la falta de autoría de los documentos soporte de la adición de ingresos, pretendió en sede judicial una prueba grafológica que no fue posible practicar por imposibilidad física, advertida por el perito, por la inexistencia del documento original para cotejar la copia que reposaba en el expediente administrativo.

Cuando se requirió dicho documento, la entidad demandada esgrimió que no lo poseía en original porque lo había devuelto a la contribuyente, y cuando se le solicitó a la actora indicó no tenerlo en su poder.

Posteriormente, analizó las pruebas recaudadas por la Administración Tributaria para considerar que la adición de ingresos por arriendos está respaldada con pruebas documentales que no fueron desvirtuadas por la actora, pues las simples afirmaciones no son prueba de que la adición no corresponde a la realidad.

### Facturas anuladas.

Según la normativa tributaria, para que una facture proporcione veracidad en su contenido debe cumplir con los requisitos exigidos en los artículos 617 y 618 del Estatuto Tributario, así mismo consagra una sanción en caso de no expedirla o hacerlo sin el cumplimiento de los requisitos.

Para tener una factura como anulada, el vendedor debe conservar original y copia con la nota "anulada" y, si debe emitir una nueva, en ella debe indicarse el número y fecha de la que reemplaza.

Advirtió que según el acta de verificación, firmada por la persona que atendió la visita, la Administración dejó constancia de que algunas facturas no tenían la nota "anulada" y otras no fueron entregadas para corroborar esa circunstancia. Por lo tanto, sí hay pruebas para la adición de los ingresos, aunado a que no se desvirtuó lo examinado por la demandada.

### **Limitación de los costos.**

Para la procedencia de costos y deducciones se requiere de facturas con el cumplimiento de los requisitos establecidos en los literales b), c), d), e), f) y g) del artículo 617 del Estatuto Tributario.

De acuerdo con los documentos recaudados en la diligencia de registro y los aportados en la respuesta al requerimiento ordinario, así como los allegados en esa instancia, se pudieron establecer diferencias respecto del valor de los costos informados por la actora y la inclusión de pagos realizados en el año gravable 2003, que no corresponden al período debatido, esto es, al 2002.

Aunque debe el contribuyente demostrar la existencia de los costos, la actora no presentó pruebas de cada uno de ellos; en consecuencia, ante la carencia de facturas que comprueben que la limitación de los costos determinados por la Administración no está acorde con la realidad, la presunción de legalidad de los actos acusados permanece intacta.

### **Falta de correspondencia entre el requerimiento especial y la liquidación oficial de revisión.**

Señaló que del examen de los actos antes mencionados se evidencia que el motivo principal para limitar los costos fue la falta de respaldo probatorio de los mismos, por lo que el principio de correspondencia no se vulneró; que el marco de las decisiones lo constituyen la declaración privada y los cargos propuestos en el requerimiento especial; que, además, los actos fueron debidamente motivados.

### **Exceso en la diligencia de registro.**

La diligencia de registro está orientada a la recolección de documentos y pruebas contables de un contribuyente o de terceros depositarios de los documentos de aquel, con el propósito de ejercer las facultades de fiscalización y determinación de los tributos y de las sanciones.

En el caso concreto no se prueba la presunta vulneración pues sólo se narra la minuciosidad con que se desplegó la diligencia; no se demuestra un hecho concreto que revele el daño, el perjuicio o la amenaza de peligro de los derechos fundamentales.

### **Sanción por inexactitud.**

La sanción por inexactitud es procedente pues la contribuyente omitió incluir en su denuncia rentística ingresos y costos gravados y, a su vez, solicitó descuentos improcedentes; además no existió diferencia de criterios sino desconocimiento de las normas tributarias y contables.

## RECURSO DE APELACIÓN

Inconforme con la decisión de primera instancia, la demandante interpuso recurso de apelación<sup>12</sup> en el que solicitó revocar la sentencia impugnada y acceder a las súplicas de la demanda.

Manifestó, respecto de los testimonios, que el *a-quo* dijo que en este asunto debió obrarse con inmediatez; que, en aras de dicho principio, solicita valorar y criticar los testimonios obrantes en los antecedentes administrativos.

En lo que atañe al beneficio de auditoria, reiteró los argumentos expresados en la demanda y agregó que no es cierto que la Administración Tributaria haya intentado notificar personalmente el emplazamiento para corregir, ya que no agotó los medios que la ley le permite para garantizar plenamente el derecho de defensa de la actora, sino que optó por el aviso en el diario El Tiempo.

La notificación por aviso es excepcional, pues con ella no se garantiza el conocimiento efectivo de los actos administrativos y se viola el postulado constitucional del debido proceso y derecho de defensa.

En cuanto a lo demás, reiteró los argumentos expuestos en la demanda.

---

<sup>12</sup> Folios 286 a 309 del cuaderno principal

## **ALEGATOS DE CONCLUSIÓN**

La **demandante** no intervino en esta etapa procesal.

La **demandada** insistió en la legalidad de la actuación y en los argumentos expuestos al contestar la demanda<sup>13</sup>.

El Ministerio Público no actuó en esta etapa procesal.

## **CONSIDERACIONES DE LA SALA**

En los términos del recurso de apelación interpuesto por la parte demandante, la Sala decidirá sobre la legalidad de los actos administrativos por medio de los cuales la Administración de Impuestos de Armenia modificó la declaración del impuesto sobre la renta y complementarios presentada por la contribuyente Martha Lucía Hoyos Gutiérrez por el año gravable 2002.

Para el efecto, analizará si el emplazamiento para corregir que propuso la modificación de la declaración del referido impuesto presentada con beneficio de auditoría fue notificado oportunamente, o sí, por el contrario, se produjo la firmeza del denuncia rentístico presentado por la actora.

Igualmente examinará, en caso de no prosperar el cargo anterior, si el requerimiento especial y la liquidación oficial de revisión violaron el principio de congruencia, si es procedente la adición de ingresos y la limitación de los

---

<sup>13</sup> Folios 320 a 331 del cuaderno principal



costos, si hubo exceso en la diligencia de registro y si hay lugar a la imposición de la sanción por inexactitud.

### **Notificación del emplazamiento para corregir – beneficio de auditoría.**

La actora controvierte la decisión de primera instancia e insiste en que la liquidación privada presentada el 8 de mayo de 2003 adquirió firmeza, porque el emplazamiento para corregir expedido el 5 de mayo de 2004, con el cual la DIAN pretendió interrumpirla, fue notificado con posterioridad a los doce meses (12), señalados en el artículo 689-1 del Estatuto Tributario.

Conforme con el artículo 689-1 del Estatuto Tributario, modificado por el artículo 17 de la Ley 633 de 2000, el beneficio de auditoría, para las declaraciones del impuesto sobre la renta y complementarios, estaba dispuesto así:

*“Artículo 689-1. Beneficio de Auditoría. Para los períodos gravables 2000 a 2003, la liquidación privada de los contribuyentes del impuesto sobre la renta y complementarios que incrementen su impuesto neto de renta en por lo menos un porcentaje equivalente a dos (2) veces la inflación causada del respectivo período gravable, en relación con el impuesto neto de renta del año inmediatamente anterior, quedará en firme si dentro de los doce (12) meses siguientes a la fecha de su presentación no se hubiere notificado emplazamiento para corregir, siempre que la declaración sea debidamente presentada en forma oportuna y el pago se realice en los plazos que para tal efecto fije el Gobierno Nacional. (...)”*

El beneficio de auditoría es una figura especial para otorgar firmeza a las declaraciones tributarias que se configura por el cumplimiento de unos presupuestos de hecho que el legislador ha consagrado para su procedencia

y que hace que la declaración se torne inmodificable tanto por la Administración como por los administrados<sup>14</sup>.

De la norma antes transcrita se tiene que:

- El beneficio se aplica a las declaraciones privadas de los contribuyentes del impuesto sobre la renta y complementarios de los períodos gravables 2000 a 2003.
- Se debe aumentar el impuesto neto de renta en dos veces la inflación causada del respectivo período gravable, en relación con el impuesto neto de renta del año inmediatamente anterior.
- La declaración debe presentarse con pago y en los plazos que para tal efecto fije el Gobierno Nacional.
- La declaración quedará en firme si dentro de los doce (12) meses siguientes a la fecha de su presentación, no se hubiere notificado emplazamiento para corregir.

Frente a este último requisito, la Sala, en la sentencia antes anotada, reconoció que *“si bien en las normas generales el emplazamiento para corregir sólo suspende el término de firmeza, la naturaleza que le da el legislador a esta actuación, en la Ley 633 de 2000, es la de frustrar el beneficio, si se notifica dentro de los 12 meses siguientes a la fecha de la presentación de la declaración (...)”*.

---

<sup>14</sup> Expediente 13463 del 22 de abril de 2004, C.P. Juan Ángel Palacio Hincapié.

La actora, con el fin de acogerse al beneficio de auditoría, incrementó el impuesto neto de renta en dos veces la inflación causada del año gravable 2002, en relación con el impuesto de renta del año inmediatamente anterior; la declaración fue presentada el 8 de mayo de 2003, por lo que, la Administración tenía hasta el 8 de mayo de 2004 para notificar el emplazamiento para corregir y, de no hacerlo, operaba la firmeza de la declaración.

La Administración, por su parte, profirió y notificó el 5 de mayo de 2004, el emplazamiento para corregir la declaración y ante la devolución del correo publicó el correspondiente aviso en el diario El Tiempo, el 21 de mayo de 2004.

En relación con la notificación de las actuaciones de la Administración, la Sala precisa:

La notificación de las decisiones oficiales es un elemento esencial del derecho fundamental al debido proceso, pues, así, se dan a conocer éstas a los administrados para que puedan ejercer su derecho de defensa; a su vez, mientras los actos no se notifiquen, no producen efecto ni son oponibles a los destinatarios (artículo 48 del Código Contencioso Administrativo)<sup>15</sup>

La forma de cumplir la notificación debe ser adecuada a la finalidad de que el administrado conozca verdaderamente los actos administrativos y pueda ejercer los medios de defensa pertinentes<sup>16</sup>.

---

<sup>15</sup> Sentencia del 26 de noviembre de 2009, Exp. 17295, C.P. Dr. Héctor J. Romero Díaz.

<sup>16</sup> *Ibidem*

Conforme con el artículo 563 del Estatuto Tributario, la notificación de las actuaciones de la Administración Tributaria deberá efectuarse a la dirección informada por el contribuyente, responsable, agente retenedor o declarante, en su última declaración de renta o de ingresos y patrimonio, según el caso, o mediante formato oficial de cambio de dirección.

Por su parte, el artículo 564 del mismo estatuto dispone que si durante el proceso de determinación y discusión del tributo, el contribuyente, responsable, agente retenedor o declarante, señala expresamente una dirección para que se le notifiquen los actos correspondientes, la Administración deberá hacerlo a dicha dirección.

A su vez, el artículo 565 ibídem, vigente para la fecha de ocurrencia de los hechos objeto de la demanda, señalaba que los requerimientos, autos que ordenen inspecciones o verificaciones tributarias, emplazamientos, citaciones, resoluciones en que se impongan sanciones, liquidaciones oficiales y demás actuaciones administrativas, deben notificarse personalmente o a través de la red oficial de correos o de cualquier servicio de mensajería especializada debidamente autorizada por la autoridad competente.

Según el artículo 566 del Estatuto Tributario, también vigente para la fecha de notificación del emplazamiento para corregir, la notificación por correo se practica mediante entrega de una copia del acto correspondiente a la dirección informada por el contribuyente a la Administración en su última declaración de renta o de ingresos y patrimonio, según el caso, o a través del formato oficial de cambio de dirección.

A su turno, el artículo 568 *ibídem* señala que las actuaciones de la Administración notificadas por correo, que por cualquier razón sean devueltas, serán notificadas mediante aviso en un periódico de amplia circulación nacional; la notificación se entenderá surtida para efectos de los términos de la Administración, en la primera fecha de introducción al correo, pero para el contribuyente, el término para responder o impugnar se contará desde la publicación del aviso o de la corrección de la notificación<sup>17</sup>.

En el asunto *sub júdice* se encuentran probados los siguientes hechos:

- El 8 de mayo de 2003, la señora Martha Lucía Hoyos Gutiérrez presentó la declaración del impuesto sobre la renta y complementarios, correspondiente al año gravable 2002, acogiéndose al beneficio de auditoría.
- El 5 de mayo de 2004 la División de Fiscalización Tributaria de la Administración de Impuestos de Armenia profirió el Emplazamiento para Corregir N° 0163200400004, instando a la actora a que modificara la declaración en razón de los indicios de inexactitud que en ella advirtió.
- El 6 de mayo de 2004 Adpostal, con el fin de surtir la notificación por correo del emplazamiento aludido, se dirigió a la Calle 17 N° 14-39 de Armenia, esto es, a la dirección informada por la actora en su declaración de renta correspondiente al año gravable 2002.

---

<sup>17</sup> Modificado por los artículos 47 de la Ley 1111 de 2006 y 58 del Decreto 19 de 2012.

- No obstante la certeza que había sobre la dirección del contribuyente, el correo fue devuelto por la causal “cerrado”, según consta en el acuse de recibo N° 15586 del 6 de mayo del mismo año<sup>18</sup>.
- El 21 de mayo de 2004, haciendo uso del procedimiento descrito en el artículo 568 del Estatuto Tributario, la Administración Tributaria publicó aviso de notificación del citado acto en el periódico El Tiempo<sup>19</sup>.

Los antecedentes antes anotados permiten inferir que la notificación del emplazamiento para corregir se surtió antes de la firmeza de la declaración del impuesto sobre la renta del año gravable 2002, esto es, antes del 8 de mayo de 2004, por lo siguiente:

Evidencia la Sala que la Administración adelantó el proceso de notificación del emplazamiento para corregir, conforme con el señalado en las disposiciones antes citadas que prescriben que los actos administrativos enviados por correo, que por cualquier razón sean devueltos, serán notificados mediante aviso en un diario de amplia circulación. La notificación así realizada, se entenderá surtida, para efectos de los términos de la administración, en la primera fecha de introducción al correo y para el contribuyente, el término para responder o impugnar se contará desde el día hábil siguiente a la publicación del aviso.

Por lo tanto, la notificación efectuada el día 6 de mayo de 2004 se hizo dentro del término indicado en el artículo 689-1 del Estatuto Tributario, esto es, dentro de los doce (12) meses siguientes a la fecha de presentación de la

---

<sup>18</sup> Folio 514 del Tomo 3

<sup>19</sup> Folio 552 del Tomo 3

declaración y, por ende, tiene la entidad suficiente para interrumpir el término de firmeza de la declaración presentada con beneficio de auditoría.

Según el artículo 689-1 del Estatuto Tributario, las liquidaciones privadas del impuesto de renta presentadas con beneficio de auditoría quedarán en firme si dentro de los doce (12) meses siguientes a la fecha de su presentación no se hubiere notificado emplazamiento para corregir; como, en este caso, el emplazamiento para corregir fue notificado el 6 de mayo de 2004, esto es, dentro de los doce meses establecidos en la norma, tal firmeza no operó.

Precisado lo anterior, la Sala pasa a examinar los demás cargos planteados en el recurso de apelación.

### **Congruencia entre el requerimiento especial y la liquidación oficial de revisión.**

A juicio de la actora no hubo correspondencia entre lo propuesto en el requerimiento especial y el acto administrativo de determinación porque en el primero se planteó la limitación de los costos en razón de que la contribuyente no poseía contabilidad, mientras que en la liquidación oficial de revisión el argumento fue la falta de soporte de los mismos.

De conformidad con el artículo 703 del Estatuto Tributario, antes de efectuar la liquidación oficial de revisión, la Administración Tributaria debe enviar al contribuyente, responsable, agente retenedor o declarante, por una sola vez, un requerimiento especial que contenga todos los puntos que se proponga modificar, con explicación de las razones en que se sustenta.

A su turno, el artículo 711 ibídem señala que la liquidación de revisión deberá contraerse exclusivamente a la declaración del contribuyente y a los hechos que hubieren sido contemplados en el requerimiento especial o en su ampliación si la hubiere.

De las normas en cita se puede concluir que antes de proferir la liquidación oficial de revisión, la Administración debe notificar al contribuyente un requerimiento especial con cada uno de los aspectos que propone modificar y con las explicaciones en que se fundamenta y que el acto de determinación se debe concretar únicamente a la información contenida en la declaración privada del contribuyente y a los hechos que fueron planteados en el requerimiento especial o en su ampliación.

Precisado lo anterior se observa, en cuanto a la limitación de los costos, que tanto en el requerimiento especial como en la liquidación oficial de revisión, la Administración siempre aludió a la falta de soporte legal de los mismos como causa de la glosa, esto es, el incumplimiento del artículo 87 del Estatuto Tributario que dispone que los costos y deducciones imputables a la actividad propia de los profesionales independientes y de los comisionistas, que sean personas naturales, no podrán exceder del cincuenta por ciento (50%) de los ingresos que por razón de su actividad propia perciban tales contribuyentes.

Según la disposición la limitación no se aplicará cuando el contribuyente facture la totalidad de sus operaciones y sus ingresos hayan estado sometidos a retención en la fuente, cuando esta fuere procedente, circunstancias que la actora no demostró.



De acuerdo con lo anterior no es cierto que se haya violado el derecho de defensa y el debido proceso o que hubiera falta de correspondencia entre el requerimiento especial y la liquidación de revisión. Cosa diferente es que en la liquidación de revisión se analizaron los argumentos expuestos por la contribuyente en la respuesta al requerimiento especial, como correspondía, y se mantuvo la confirmación de la glosa propuesta por la División de Fiscalización; por lo tanto, el desconocimiento propuesto en el requerimiento especial no se modificó en la liquidación de revisión.

No prospera el cargo.

### **Adición de ingresos**

- Por arrendamientos \$18.708.000

La actora controvierte la decisión de primera instancia e insiste en que la Administración Tributaria no puede adicionar ingresos por arrendamientos con fundamento en un documento retirado el día de la diligencia de registro, sin identificar quien lo suscribe y a los terceros de quienes dice recibió los ingresos; pretendió una prueba grafológica que no fue practicada por el *a quo*.

Observa la Sala que mediante auto del 20 de marzo de 2007<sup>20</sup>, el *a quo* ordenó la prueba grafológica solicitada. Para el efecto, requirió a la Administración de Impuestos de Armenia el documento antes mencionado, en original<sup>21</sup>, con el fin de remitirlo al Laboratorio del Cuerpo Técnico de Investigaciones de la Fiscalía General de la Nación, para su estudio.

---

<sup>20</sup> Folios 170 y 171 del cuaderno principal

<sup>21</sup> Folio 284 a 288 del Tomo II

La entidad demandada, mediante oficio del 24 de julio de 2007<sup>22</sup>, esgrimió que no lo poseía en original porque lo había devuelto a la contribuyente, según acta de entrega de los documentos recaudados en la diligencia de registro de fecha 7 de mayo de 2004<sup>23</sup>.

En esas circunstancias, mediante auto del 9 de agosto de 2007, el *a-quo* solicitó a la actora que aportara el original del documento sobre el que pretendía se practicara la prueba grafológica; la demandante respondió que no lo encontraba dentro de los archivos devueltos por la DIAN, conforme se observa en el folio 196 del cuaderno principal.

De lo expuesto, advierte la Sala que la prueba grafológica no se practicó porque la demandante no atendió la solicitud que el Tribunal le hizo de aportar el original del documento el que según el acta antes mencionada, fue firmada y entregada por la Administración y recibido por la señora Martha Lucía Hoyos Gutiérrez.

Así las cosas, la actora no desvirtuó la prueba documental recaudada por la DIAN en la diligencia de registro, que soportó la adición de ingresos por los arrendamientos recibidos.

Por otra parte, alegó la apelante que las certificaciones de las empresas de servicios públicos domiciliarios no demuestran que se hayan recibido ingresos, pues una cosa es el consumo de aquellos y otra diferente que se cancele el valor del canon al arrendador; dice que la Administración no

---

<sup>22</sup> Folio 27 del cuaderno de pruebas

<sup>23</sup> Folio 543 del Tomo III

identificó las personas que, afirma, hicieron los pagos, por lo que la actuación administrativa se basó en hechos que no están plenamente probados.

Afirmó que carece de pruebas sobre los ingresos por arrendamientos, por lo que se debe dar aplicación al artículo 745 del Estatuto Tributario.

En efecto, para la adición de ingresos, la Administración Tributaria tuvo en cuenta las pruebas recaudadas en la diligencia de registro ordenada mediante la Resolución 0282 de fecha 10 de septiembre de 2003, al establecimiento de propiedad de la actora, esto es, al Laboratorio Clínico Automatizado Martha Lucia Hoyos, ubicado en la Calle 17 Norte N° 14-39 de la ciudad de Armenia. Entre esas pruebas están las siguientes:

#### **Adición de Ingresos por Arrendamiento.**

- Relación de bienes inmuebles con detalle de los apartamentos de propiedad de la actora, especificación del canon mensual percibido por el arrendamiento de cada uno de ellos, nombre del arrendatario, y los pagos realizados a EMDEPSA, Aeroenvíos, Alarmas Dissel, Musicar, EPA y EDEQ, por papelería y servicio de teléfono.
- Acta de entrega de documentos de fecha 7 de mayo de 2004.
- Respuesta de las empresas de servicios públicos domiciliarios en que se certifica el consumo por concepto de acueducto, alcantarillado y aseo de cada uno de los inmuebles, indicando los metros cúbicos de agua y el valor total facturado de enero a diciembre de 2002, así<sup>24</sup>:

---

<sup>24</sup> Folios 1060 a 1070 del Tomo 6

| DIRECCION INMUEBLE                       | TOTAL CONSUMO AÑO 2002 | CONSUMO PROMEDIO M <sub>3</sub> | VALOR TOTAL |
|--|------------------------|---------------------------------|-------------|
| Cra 13 16N-12 Apto 301                   | 187                    | 15.58                           | 445.040     |
| Cra 15 15N-40 Apto 402 Bl. 4 El Retiro   | 72                     | 6                               | 335.854     |
| Calle 19N 12-49 Apto 101 El Retiro       | 171                    | 14.25                           | 425.890     |
| Cra 14 8N-38 Apto 701 Torre 4            | 282                    | 2.5                             | 573.467     |
| Calle 19N 12-49 Apto 203 Bl 12 El Retiro | 247                    | 20.58                           | 494.159     |
| Calle 19N 12-49 Apto 203 Bl 4            | 151                    | 12.25                           | 373.598     |
| Cra 14 14N-80 Apto 404                   | 247                    | 20.08                           | 544.053     |
| Cil 10N 18-70 Apto 201 Bl.1              | 235                    | 19.58                           | 442.942     |

- Respuesta de Colombia Comunicaciones S.A. E.S.P. , que certifica el uso de la líneas telefónicas ubicadas en los predios antes mencionados, con indicación de la dirección, número de teléfono y el número y valor de la factura<sup>25</sup>.

Lo anterior evidencia que los inmuebles relacionados estaban habitados y permiten concluir que la adición de ingresos por concepto de arrendamientos encuentra respaldo en las pruebas recaudadas por la DIAN, sin que fueran desvirtuadas por la actora, quien se limitó en su intervención, tanto en la vía gubernativa como ante la jurisdicción, a alegar la improcedencia de la adición de ingresos sin aportar elementos de prueba que justificaran su dicho.

---

<sup>25</sup> Folios 1149 a 1151 del Tomo VI

Considera la Sala que las pruebas aducidas por la DIAN son suficientes para demostrar que la actora recibió ingresos por el arrendamiento de los ocho inmuebles de su propiedad.

- Adición de ingresos por facturas anuladas  
\$115.890.741

Adujo la actora que para que una factura sea considerada nula las normas exigen una nota en tal sentido y el original y copia de la misma; que no se requiere de explicación de los motivos; que, por tanto, no puede la Administración cuestionar la cantidad de facturas anuladas, el valor de ellas y menos manifestar que solo se invalidaron las correspondientes a personas naturales.

En el caso concreto la actora, en la respuesta al requerimiento especial, aportó certificación de contador público en la que se dice” *Que en los registros de las operaciones que lleva la doctora HOYOS GUTIÉRREZ se encuentran debidamente anuladas las siguientes facturas, con observancia de los principios y normas contables generalmente aceptados: Facturas Personas Jurídicas ANULADAS (...) RELACION FACTURAS ANULADAS PERSONAS NATURALES (...) Que el total de facturas anuladas con observancia de los requerimientos legales asciende a la suma de \$123.198.061.00<sup>26</sup>*

Parte la Sala de advertir que la actora es una persona natural que ejerce una profesión liberal que, por lo tanto, no está obligada a llevar contabilidad.

---

<sup>26</sup> Folio 609 a 621 del Tomo 4

Por otra parte, el artículo 615 del Estatuto Tributario dispone que quienes ejerzan profesiones liberales, o presten servicios inherentes a éstas, deberán expedir factura o documento equivalente, y conservar copia de la misma por cada una de las operaciones que realicen, independientemente de su calidad de contribuyente o no contribuyente de los impuestos administrados por la DIAN.

Expedida una factura respecto de una operación económica realizada, con el lleno de los requisitos legales<sup>27</sup>, puede aseverarse que el vendedor o prestador del servicio cumplió con su obligación.

Con posterioridad a tal hecho puede ocurrir que deban anularse algunas facturas ya expedidas porque: i) se ha facturado un valor diferente del

---

<sup>27</sup> Artículo 617 del Estatuto Tributario: Para efectos tributarios, la expedición de factura a que se refiere el artículo 615 consiste en entregar el original de la misma, con el lleno de los siguientes requisitos:

- a. Estar denominada expresamente como factura de venta.
- b. Apellidos y nombre o razón y NIT del vendedor o de quien presta el servicio.
- c. <Literal modificado por el artículo 64 de la Ley 788 de 2002. El nuevo texto es el siguiente:> Apellidos y nombre o razón social y NIT del adquirente de los bienes o servicios, junto con la discriminación del IVA pagado.
- d. Llevar un número que corresponda a un sistema de numeración consecutiva de facturas de venta.
- e. Fecha de su expedición.
- f. Descripción específica o genérica de los artículos vendidos o servicios prestados.
- g. Valor total de la operación.
- h. El nombre o razón social y el NIT del impresor de la factura.
- i. Indicar la calidad de retenedor del impuesto sobre las ventas.
- j. <Literal INEXEQUIBLE>

Al momento de la expedición de la factura los requisitos de los literales a), b), d) y h), deberán estar previamente impresos a través de medios litográficos, tipográficos o de técnicas industriales de carácter similar. Cuando el contribuyente utilice un sistema de facturación por computador o máquinas registradoras, con la impresión efectuada por tales medios se entienden cumplidos los requisitos de impresión previa. El sistema de facturación deberá numerar en forma consecutiva las facturas y se deberán proveer los medios necesarios para su verificación y auditoría.

PARAGRAFO. En el caso de las Empresas que venden tiquetes de transporte no será obligatorio entregar el original de la factura. Al efecto, será suficiente entregar copia de la misma.

PARÁGRAFO. <Parágrafo adicionado por el artículo 45 de la Ley 962 de 2005. El nuevo texto es el siguiente:> Para el caso de facturación por máquinas registradoras será admisible la utilización de numeración diaria o periódica, siempre y cuando corresponda a un sistema consecutivo que permita individualizar y distinguir de manera inequívoca cada operación facturada, ya sea mediante prefijos numéricos, alfabéticos o alfanuméricos o mecanismos similares.

producto vendido; ii) la identificación del comprador es equivocada; y por errores en otros conceptos que afectan su validez.

Si bien es cierto, en la venta de productos cuando se anula una factura la mercancía vuelve al vendedor, cuando se trata de la prestación de un servicio no es posible que el servicio prestado regrese al prestador, así como tampoco es posible que el cliente se despoje o devuelva el servicio recibido ya que el servicio, una vez prestado, es imposible de recuperar.

En el caso concreto, argumentó la apoderada de la DIAN que las facturas anuladas por la demandante corresponden a personas naturales por la suma \$107.621.645 y a personas jurídicas \$15.000.000; además que algunas facturas no tenían el sello de anuladas.

Observa la Sala que el total de las facturas anuladas corresponde a la sumatoria de los valores concernientes a \$108.198.061, expedidas a personas jurídicas. Así mismo, obra en el expediente, en los folios 289 a 344 del Tomo 2; 347 a 348, 350 a 357, 359 a 370, 373 a 399, 401 a 421 del Tomo 3 la relación de las facturas expedidas a nombre de personas naturales que totalizan \$107.621.645.

Por otra parte, la actora utilizó 7922 facturas durante el ejercicio fiscal 2002, de las cuales 4.603 fueron emitidas y anuladas a personas naturales y 710 a personas jurídicas.

Además se advierte, de conformidad con el acta de verificación de fecha 1° de septiembre de 2005, visible en los folios 1158 a 1160 del Tomo 7, firmada por la persona que atendió la diligencia y por los funcionarios de la DIAN, que las facturas Nos. 11666, 11473, 11519, 11524, 11817, 12356, 12535, 12542,

12798, 13201, 13265, 13905, 16073 que fueron expedidas a personas naturales; las números 10598 y 11991, a nombre del Hospital San Juan de Dios; 10783, 11295 y 12420 a nombre de la Policía Nacional; la N°. 3110 a la Clínica El Prado y la N°. 14169 a nombre de S.O.S, no contienen en el texto la constancia de anulación alegada por la actora.

Así mismo, se evidencia que en cuanto a la factura 13331, a nombre de Comfamiliar, sólo se anuló la copia; las N° 15451, 16289, 16672 y 17922 no indican la razón social o nombre del adquirente del servicio ni tienen el sello de anulación y las 18003 y 12498 no fueron presentadas a la comisión verificadora.

Para la Sala, diferente a lo afirmado por la actora, existe respaldo probatorio para adicionar ingresos por concepto de facturas anuladas, que fueron recaudadas en la diligencia de registro y en la verificación realizada a la contribuyente los días 29 y 30 de junio y 15 de julio de 2005 a la dirección Calle 22 N° 15-53 Oficina 505 de Armenia, y como antes se anotó, las facturas no tienen la constancia de anulación ni se aportó la original y copia de las mismas.

Se resalta, además que la actora no aportó pruebas que desvirtuaran la adición determinada por la Administración y, que igual que el cargo anterior, se limitó a alegar la improcedencia de la adición de ingresos.

Así las cosas se mantendrá la adición de ingresos por conceptos de arriendos de bienes inmuebles y por facturas anuladas por el valor determinado por la Administración Tributaria en la liquidación oficial de revisión.



En consecuencia, no prospera el cargo.

### **Limitación de los costos.**

Precisa la actora que de acuerdo con las certificaciones expedidas por los proveedores, los costos declarados corresponden a las transacciones realizadas durante el año gravable 2002 con las empresas Biomerieux Colombia Ltda., Especialidades Diagnósticas, Laboratorio Clínico Hematológico S.A., Biosystem Antioquia S.A., Bayer S.A., Prolab S.A. y Alarmas Dissel Ltda.

El artículo 87 del Estatuto Tributario dispone:

*“LIMITACIÓN DE LOS COSTOS A PROFESIONALES INDEPENDIENTES Y COMISIONISTAS. Los costos y deducciones imputables a la actividad propia de los profesionales independientes y de los comisionistas, que sean personas naturales, no podrán exceder del cincuenta por ciento (50%) de los ingresos que por razón de su actividad propia perciban tales contribuyentes.*

*Cuando se trate de contratos de construcción de bienes inmuebles y obras civiles ejecutados por arquitectos o ingenieros contratistas, el límite anterior será del noventa por ciento (90%), pero deberán llevar libros de contabilidad registrados en la Cámara de Comercio o en la Administración de Impuestos Nacionales.*

*Las anteriores limitaciones no se aplicarán cuando el contribuyente facture la totalidad de sus operaciones y sus ingresos hayan estado sometidos a retención en la fuente, cuando esta fuere procedente. En este caso, se aceptarán los costos y deducciones que procedan legalmente.*

*PARAGRAFO. Lo dispuesto en el presente artículo será aplicable a los concejales municipales y distritales”.*

De la norma transcrita se concluye que existe una limitación de orden legal para la procedencia de costos y deducciones imputables a la actividad de servicios relacionados con los profesionales independientes, en el sentido de

que fiscalmente no pueden exceder del 50% de los ingresos obtenidos por razón de su actividad, esta limitación no se aplica si el contribuyente factura la totalidad de las operaciones y sus ingresos fueron sometidos a retención en la fuente, cuando ésta sea procedente<sup>28</sup>.

Para la Sala, lo cierto es que, en todo caso, los costos que se reconocen son aquellos que, conforme con las normas que regulan su procedencia, son los que aparezcan probados, para, a partir de ese momento, determinar si debe aplicarse o no alguna limitación<sup>29</sup>.

La DIAN manifestó que los costos se limitaron al valor establecido en el artículo 87 del Estatuto Tributario, esto es, al 50% de los ingresos obtenidos por la contribuyente como bacterióloga, por no adjuntar los documentos soportes. Agregó que por los cruces de información con terceros, relacionados con la actora, determinó el valor real de los mismos, estableciendo diferencias.

Ahora bien, en cuanto a la procedencia y reconocimiento de los costos, el Estatuto Tributario dispone:

*“ARTICULO 58. REALIZACIÓN DE LOS COSTOS. Los costos legalmente aceptables se entienden realizados cuando se paguen efectivamente en dinero o en especie o cuando su exigibilidad termine por cualquier otro modo que equivalga legalmente a un pago.*

*Por consiguiente, los costos incurridos por anticipado sólo se deducen en el año o período gravable en que se causen.*

*Se exceptúan de la norma anterior, los costos incurridos por contribuyentes que lleven contabilidad por el sistema de causación, los cuales se entienden*

---

<sup>28</sup> Sentencia del 10 de junio de 2010, Expediente 16889 C.P. Dra Carmen Teresa Ortiz de Rodríguez.

<sup>29</sup> Idem

*realizados en el año o período en que se causen, aún cuando no se hayan pagado todavía.*

*ARTICULO 59. CAUSACIÓN DEL COSTO. Se entiende causado un costo cuando nace la obligación de pagarlo, aunque no se haya hecho efectivo el pago.*

*(...)*

*ARTICULO 771-2. PROCEDENCIA DE COSTOS, DEDUCCIONES E IMPUESTOS DESCONTABLES. Para la procedencia de costos y deducciones en el impuesto sobre la renta, así como de los impuestos descontables en el impuesto sobre las ventas, se requerirá de facturas con el cumplimiento de los requisitos establecidos en los literales b), c), d), e), f) y g) de los artículos 617 y 618 del Estatuto Tributario.*

*Tratándose de documentos equivalentes se deberán cumplir los requisitos contenidos en los literales b), d), e) y g) del artículo 617 del Estatuto Tributario.*

*Cuando no exista la obligación de expedir factura o documento equivalente, el documento que pruebe la respectiva transacción que da lugar a costos, deducciones o impuestos descontables, deberá cumplir los requisitos mínimos que el Gobierno Nacional establezca.*

*PARAGRAFO. En lo referente al cumplimiento del requisito establecido en el literal d) del artículo 617 del Estatuto Tributario para la procedencia de costos, deducciones y de impuestos descontables, bastará que la factura o documento equivalente contenga la correspondiente numeración”.*

Según las disposiciones transcritas, quienes no están obligados a llevar contabilidad por el sistema de causación, como ocurre en el presente caso, sus costos se entenderán realizados cuando se paguen efectivamente y requerirán para su reconocimiento de las facturas con el cumplimiento de los requisitos establecidos en los literales b), c), d), e), f) y g) de los artículos 617 y 618 del Estatuto Tributario, requisitos que no fueron acreditados por la actora.

La Administración Tributaria, para limitar los costos tuvo en cuenta la información reportada por los proveedores vinculados con la actora<sup>30</sup>, de los que concluyó que: i) los valores certificados son diferentes a los declarados; ii) relaciona pagos del año 2003; y iii) la diferencia no se limitó a \$44.728.106, como lo pretende hacer valer la actora, sino que equivale a la suma de \$141.494.655.

Evidencia la Sala, de los antecedentes del proceso y del análisis de las pruebas recaudadas por la Administración Tributaria para determinar el impuesto sobre la renta del año 2002, una diferencia entre los costos incluidos en la declaración tributaria y los valores certificados por los proveedores, así:

| Nombre o Razón Social                | Valor Informado por los terceros | Valor informado por la contribuyente | Diferencia  | Folio |
|--------------------------------------|----------------------------------|--------------------------------------|-------------|-------|
| BIOMERIEUX COLOMBIA LTDA             | 69.009.120                       | 116.200.232                          | 47.191.112  | 1030  |
| BIO DIAGNOSTICOS LTDA                | 7.280.250                        | 9.476.000                            | 2.195.750   | 1025  |
| ESPECIALIDADES DIAGNOSTICAS IHR LTDA | 11.974.787                       | 12.814.945                           | 840.158     | 1035  |
| LABORATORIO CLÍNICO HEMATOLOGICO     | 4.860.127                        | 5.941.920                            | 1.081.793   | 1077  |
| BIOSYSTEMS ANTIOQUÍA S.A.            | 6.022.008                        | 7.512.408                            | 1.490.400   | 1047  |
| BAYER S.A                            | 61.651.588                       | 111.588.332                          | 49.936.744  | 1057  |
| PROLAB S.A.                          | 22.000                           | 5.518.000                            | 5.496.800   | 1040  |
| MEDISERVICIOS S.A.                   | 0                                | 30.000.000                           | 30.000.000  | 976   |
| ALARMAS DISSEL LTDA                  | 1.435.620                        | 2.590.918                            | 1.155.298   | 1032  |
| TOTAL                                | 180.287.180                      | 320.781.835                          | 141.494.655 |       |

Para la Sala, estas diferencias no fueron desvirtuadas por la demandante, a quien le correspondía, conforme con el artículo 771-2 del Estatuto Tributario,

<sup>30</sup> Folios 1108 a 1148 del Tomo 7

antes citado, pues, en efecto, no aportó las facturas o documentos equivalentes con el cumplimiento de los requisitos establecidos en los literales b), c), d), e), f) y g) de los artículos 617 y 618 del Estatuto Tributario.

En consecuencia, en este aspecto, la Sala confirmará la decisión del Tribunal que negó la procedencia de los costos solicitados, por falta de pruebas que demuestren que la actuación de la Administración Tributaria no corresponde con la realidad económica de la actora.

No prospera el cargo.

### **Excesos en la diligencia de registro**

Afirma la actora que en la diligencia de registro se vulneraron sus derechos fundamentales; se refirió al acta de fecha 10 de septiembre de 2003, en el que dejó constancia de que *“abusaron de mí, me requisaron hasta el pesebre y los adornos de navidad y una botella de vino. Me indispuse con todo el grupo comisionado para el registro porque me sentía atacada por uno de los comisionados. Entendí que se encuentran bajo la ley, pero que se salieron de la misión, requisaron el closet, mi libreta personal. El policía andaba detrás de mi como si yo fuera una delincuente”*<sup>31</sup>.

Reitera la Sala<sup>32</sup> que el registro es una facultad que la Ley concede a la Administración de Impuestos, cuyo procedimiento es autónomo. Dicha facultad se encuentra establecida en el artículo 779-1 del Estatuto Tributario, que a la letra dice:

---

<sup>31</sup> Folio 62 del Tomo 1

<sup>32</sup> Consejo de Estado. Sección Cuarta. Sentencia del 16 de julio de 2009. Expediente No. 25000-23-27-000-2003-00771-01(16653). C.P. doctora Martha Teresa Briceño de Valencia.

*“Art. 779-1 E.T. “Facultades de Registro- La Dirección de Impuestos y Aduanas nacionales podrá ordenar mediante resolución motivada, el registro de oficinas, establecimientos comerciales, industriales o de servicios y demás locales el contribuyente o responsable, o de terceros depositarios de sus documentos contables o sus archivos, siempre que no coincida con su casa de habitación, en el caso de personas naturales. En desarrollo de las facultades establecidas en el inciso anterior, la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales podrá tomar las medidas necesarias para evitar que las pruebas obtenidas sean alteradas, ocultadas o destruidas, mediante su inmovilización y aseguramiento*

*(. . .)*

*Parágrafo 1 ° La competencia para ordenar el registro y aseguramiento de que trata el presente artículo, corresponde al Administrador de Impuestos y Aduanas Nacionales y al Subdirector de Fiscalización de la dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales. Esta competencia es indelegable.*

*Parágrafo 2°.La providencia que ordena el registro de que trata el presente artículo, será notificada en el momento de practicarse la diligencia a quien se encuentre en e/lugar, y contra la misma no procede recurso alguno”.*

En la práctica de esta diligencia la Administración Tributaria observará de manera rigurosa el respeto por las personas, el debido proceso y el derecho de defensa.

Se advierte que los funcionarios de la Administración, comisionados para la práctica de una diligencia de registro, están facultados para tomar las medidas necesarias para evitar que las pruebas obtenidas sean alteradas, ocultadas o destruidas por el contribuyente vinculado con la investigación.

En el caso concreto, la División de Fiscalización de la Administración de Impuestos de Armenia ordenó, mediante la Resolución 0282 de fecha 10 de septiembre de 2003, el registro del Laboratorio Clínico Automatizado Martha Lucia Hoyos ubicado en la Calle 17 Norte N° 14-39 de Armenia.

Al efectuar el registro, los funcionarios comisionados disponen de este mecanismo legal para adelantar las investigaciones que conduzcan a establecer la realidad de los valores declarados por el contribuyente, protegiendo siempre los derechos y garantías constitucionales de los administrados.

El 14 de julio de 1999, en la sentencia C-505 de 1999, la Corte Constitucional declaró exequible los incisos primero y segundo y la expresión “*y contra la misma no procede recurso alguno*” del parágrafo 2 del artículo 2º de la Ley 383 de 1997, que autoriza a la DIAN a ordenar el registro de establecimientos comerciales e industriales de personas jurídicas y naturales para impedir que las pruebas sean alteradas, ocultadas o destruidas.

En el caso *sub examine* la única prueba, de la presunta vulneración de los derechos fundamentales, alegada por la actora, es la constancia antes anotada.

Precisa la Sala que dicha constancia no demuestra la transgresión aludida; en ella se narra con detalle la labor desarrollada por los funcionarios de la Administración Tributaria con el fin de evitar que las pruebas obtenidas fueran alteradas, ocultadas o destruidas.

En consecuencia, no prospera el cargo.

### **Sanción por inexactitud.**

Asegura la demandante que en el presente caso no se presentan las conductas señaladas en el artículo 647 del Estatuto Tributario para la imposición de la sanción por inexactitud pues no hubo omisión de ingresos.

El artículo 647 del Estatuto Tributario dispone que habrá lugar a la sanción por inexactitud cuando exista omisión de ingresos, de impuestos generados por operaciones gravadas, de bienes o actuaciones susceptibles de gravamen, inclusión de costos, deducciones, descuentos, exenciones, pasivos, impuestos descontables, retenciones o anticipos inexistentes y en general, la utilización en las declaraciones de datos o factores falsos, equivocados, incompletos o desfigurados, de los cuales se derive un menor impuesto o saldo a pagar o un mayor saldo a favor para el contribuyente o responsable.

No concuerda el argumento de la actora con las causales que para exonerar de la sanción por inexactitud consagra el artículo citado, ya que en forma textual indica como una de las conductas sancionables: “*la omisión de ingresos....*”; como quedó demostrado, en la declaración tributaria presentada por el año gravable 2002, la actora incurrió en dicha conducta tipificada como causal de sanción.

Indudablemente, como lo señaló el *a quo*, no existe diferencia de criterios porque ésta se presenta respecto del derecho aplicable, a partir de la declaración de hechos y cifras veraces y completos.

En el presente caso es procedente porque la demandante, se reitera, omitió ingresos y costos en la declaración del impuesto sobre la renta del año gravable 2002.

No prospera el cargo.



Por lo anteriormente señalado, la Sala considera que los actos administrativos demandados se ajustaron a las disposiciones legales, como lo dispuso el *a-quo*, y en consecuencia, se confirmará la sentencia apelada.

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

### **FALLA**

**Primero: CONFÍRMASE** la sentencia del 26 de agosto de 2010 del Tribunal Administrativo del Quindío, proferida dentro de la acción de nulidad y restablecimiento del derecho instaurada por la señora Martha Lucía Hoyos Gutiérrez, contra la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales DIAN.

**Segundo: RECONÓCESE** personería a la doctora Maritza Alexandra Díaz Granados como apoderada de la parte demandada, según poder que obra en el folio 332 del cuaderno principal.

Cópiese, notifíquese, comuníquese y devuélvase el expediente al Tribunal de origen. Cúmplase.

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

**HUGO FERNANDO BASTIDAS BÁRCENAS**    **MARTHA TERESA BRICEÑO DE VALENCIA**  
Presidente

**WILLIAM GIRALDO GIRALDO**

**CARMEN TERESA ORTIZ DE RODRÍGUEZ**