

**DETERMINACION DE COSTOS ESTIMADOS Y PRESUNTOS – Se aplica a contribuyentes que no llevan en debida forma la contabilidad / COSTOS DE ACTIVOS ENAJENADOS – Se pueden determinar por el artículo 82 del Estatuto Tributario / SERVICIOS PRESTADOS – No se les aplica para su determinación en el artículo 82 del Estatuto Tributario**

La Sala considera que el artículo 82 del E.T. si es aplicable cuando los contribuyentes no llevan en debida forma la contabilidad, pues ese es uno de los presupuestos que la misma norma consagra para que se determine un costo estimado o presunto. En efecto, la norma expresamente dice que el funcionario que esté adelantando el proceso de fiscalización respectivo puede fijar el costo cuando no sea posible su determinación mediante pruebas directas, tales como las declaraciones de renta del contribuyente o de terceros, la contabilidad o los comprobantes internos o externos. No obstante, la Sala reitera que el artículo 82 del E.T. se previó, exclusivamente, para estimar el costo de los activos enajenados. Adicionalmente, precisa, que en la medida en que haya pruebas aportadas por los contribuyentes para la determinación de los costos, éstas deben ser objeto de valoración. Con fundamento en los hechos que aparecen probados en el expediente, la Sala considera que no era pertinente aplicar al caso concreto el artículo 82 del E.T., puesto que la empresa se dedicaba, mayoritariamente, a la prestación de servicios. Y, como se precisó, el artículo 82 del E.T. permite estimar el costo pero de los activos enajenados, no de los servicios prestados. Adicionalmente, aunque la parte actora no aportó prueba contable para demostrar los costos, sí aportó otra documentación comprobatoria a efectos de justificar los costos que declaró en el denuncia rentístico. La DIAN valoró esas pruebas y a partir de las mismas fijó los costos correspondientes y modificó tanto el renglón de costos, como otros renglones de la declaración de renta que, por cierto, no fueron objeto de análisis por el Tribunal, ni cuestionados por la parte actora. Por tanto, le asiste razón a la DIAN en que no era dable estimar los costos con fundamento en el artículo 82 E.T.

**FUENTE FORMAL:** ESTATUTO TRIBUTARIO – ARTICULO 82

**DECLARACION QUE SE TIENE POR NO PRESENTADA – No requiere auto declarativo. Liquidación oficial / CORRECCION PROVOCADA – Requisitos. Firma del revisor fiscal cuando se trata de contribuyentes obligados a llevar contabilidad**

La Sala considera que no le asiste razón a la demandante, por cuanto, la corrección que presentó el 3 de septiembre de 2003 fue provocada y, en esa medida, el denuncia presentado debía cumplir los requisitos generales que se exigen para todo denuncia rentístico, previstos en el artículo 596 E.T, y los especiales a que alude el artículo 709 del E.T. En el presente caso, la demandante incumplió el requisito previsto en el numeral 6 del artículo 596 del E.T., según el cual, la declaración de renta debe llevar la firma del revisor fiscal cuando se trate de contribuyentes obligados a llevar libros de contabilidad y que de conformidad con el Código de Comercio y demás normas vigentes sobre la materia, estén obligados a tener revisor fiscal. No era necesario que la DIAN proferiera un acto administrativo independiente de la liquidación oficial para tener como no presentado el denuncia del 3 de septiembre de 2003, puesto que, conforme con la doctrina judicial reiterada de la Sala, con el auto declarativo se pretende garantizar el derecho de defensa del contribuyente. Por eso, esa decisión no puede operar de pleno derecho. En el caso concreto, la decisión no operó de pleno derecho, sino que se tomó en la liquidación oficial, acto administrativo que la demandante impugnó, para ejercer su derecho de defensa. Sin embargo, no justificó las

razones por las cuales omitió el deber de presentar el denuncia rentístico sin la firma del revisor fiscal, sino para alegar que la misma decisión debió tomarse en otro acto administrativo, lo que resulta contrario a los principios de eficacia, economía y celeridad. En esa medida, fue acertada la decisión que tomó la DIAN. La Sala considera que no le asiste razón a la demandante, por cuanto, la corrección que presentó el 3 de septiembre de 2003 fue provocada y, en esa medida, el denuncia presentado debía cumplir los requisitos generales que se exigen para todo denuncia rentístico, previstos en el artículo 596 E.T, y los especiales a que alude el artículo 709 del E.T. En el presente caso, la demandante incumplió el requisito previsto en el numeral 6 del artículo 596 del E.T., según el cual, la declaración de renta debe llevar la firma del revisor fiscal cuando se trate de contribuyentes obligados a llevar libros de contabilidad y que de conformidad con el Código de Comercio y demás normas vigentes sobre la materia, estén obligados a tener revisor fiscal. No era necesario que la DIAN proferiera un acto administrativo independiente de la liquidación oficial para tener como no presentado el denuncia del 3 de septiembre de 2003, puesto que, conforme con la doctrina judicial reiterada de la Sala, con el auto declarativo se pretende garantizar el derecho de defensa del contribuyente. Por eso, esa decisión no puede operar de pleno derecho. En el caso concreto, la decisión no operó de pleno derecho, sino que se tomó en la liquidación oficial, acto administrativo que la demandante impugnó, para ejercer su derecho de defensa. Sin embargo, no justificó las razones por las cuales omitió el deber de presentar el denuncia rentístico sin la firma del revisor fiscal, sino para alegar que la misma decisión debió tomarse en otro acto administrativo, lo que resulta contrario a los principios de eficacia, economía y celeridad. En esa medida, fue acertada la decisión que tomó la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales.

**FUENTE FORMAL:** ESTATUTO TRIBUTARIO – ARTICULO 709 / ESTATUTO TRIBUTARIO – ARTICULO 596

**CONSEJO DE ESTADO**

**SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO**

**SECCION CUARTA**

**Magistrado ponente: HUGO FERNANDO BASTIDAS BÁRCENAS**

Bogotá D.C., veinticinco (25) de junio de dos mil doce (2012)

**Radicación número: 25000-23-27-000-2005-00570-01(17845)**

**Actor: EMPRESAS RIGHETTI LTDA. EN LIQUIDACIÓN**

**Demandado: U.A.E. DIAN.**

**FALLO**

La sala decide el recurso de apelación interpuesto por la DIAN, contra la sentencia del 23 de abril de 2009, proferida por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Subsección "B", que dispuso lo siguiente:

*"1. NO SE ACCEDE a la objeción del dictamen.*

*2. ANULAR PARCIALMENTE LA LIQUIDACIÓN OFICIAL DE REVISIÓN N° 3006420030000251 DE 21 DE ENERO DE 2004 Y LA RESOLUCIÓN N°300662004000046 DE 5 DE NOVIEMBRE DE 2003 (SIC), PROFERIDAS POR LA ADMINISTRACIÓN ESPECIAL DE LAS PERSONAS JURÍDICAS DE BOGOTÁ, POR MEDIO DE LAS CUALES SE MODIFICA LA DECLARACIÓN DE RENTA Y COMPLEMENTARIOS POR EL AÑO GRAVABLE 2000, A LA SOCIEDAD EMPRESAS RIGHETTI LTDA. EN LIQUIDACIÓN.*

*3. A título de restablecimiento del derecho la liquidación del impuesto de renta de la empresa Righetti Ltda en Liquidación, por el año gravable 2000, quedará así:*

CONCEPTO	RENG	PARCIALES	LIQ. TRIB.
<b>TOTAL INGRESOS NETOS</b>	<b>IG</b>	<b>\$507.313.000</b>	
Menos: costos y deducciones aceptadas por el Tribunal (Costos Presuntos 75% de los Ingresos)	<b>CI</b>	<b>\$380.485.000</b>	
<b>RENDA LÍQUIDA ESTABLECIDA POR EL TRIBUNAL</b>	<b>RA</b>		<b>\$126.828.000</b>
<b>RENDA PRESUNTIVA</b>	<b>RC</b>		-
MENOS: RENTAS EXENTAS LEY PÁEZ	EA		-
MENOS: RENTAS EXENTAS EJE CAFETERO	EE		-
MENOS: OTRAS RENTAS EXENTAS	EC		-
TOTAL RENTAS EXENTAS	ED		-
<b>RENDA LÍQUIDA GRAVABLE</b>	<b>RE</b>		<b>\$126.828.000</b>
INGRESOS SUSCEP. DE CONSTITUIR. GAN. OCAS.	GA		-
GANANCIA OCASIONAL GRAVABLE	GC		-
<b>IMPUESTO SOBRE LA RENTA GRAVABLE</b>	<b>LA</b>		<b>\$44.390.000</b>
MENOS: DESCUENTO IVA POR BNS. CAPITAL	DI		-
GENERACIÓN DE EMPLEO	LO		-
DONACIONES	LR		-

MENOS: OTROS DESCUENTOS TRIBUTAR.	LB		-
<b>IMPUESTO NETO DE RENTA</b>	<b>LC</b>		<b>\$44.390.000</b>
IMPUESTO RECUPERADO (ART. 258-1)	LL		-
<b>TOTAL IMPUESTO NETO DE RENTA</b>	<b>LN</b>		<b>\$44.390.000</b>
IMPUESTOS DE GANANCIAS OCASIONALES	LD		-
IMPUESTO DE REMESAS	LF		-
<b>TOTAL IMPUESTO A CARGO</b>	<b>FU</b>		<b>\$44.390.000</b>
RTE. FUENTE REMESAS Y PAGOS AL EXTERIOR	MA		-
RTE. FUENTE RENDIMIENTOS FINANC.	MC		-
RTE. FUENTE HONORARIOS, COMISIONES Y SERVICIOS.	MY		\$1.915.000
RTE. FUENTE ARRENDAMIENTOS	MG		-
RTE. FUENTE VENTAS	MH		\$13.653.000
AUTORRETENCIONES	MJ		-
RTE. FUENTE OTROS CONCEPTOS	MI		-
<b>TOTAL RETENCIONES AÑO GRAVABLE</b>	<b>GR</b>		<b>\$15.568.000</b>
MENOS: SALDO A FAVOR AÑO ANT. SIN DEV./COMP.	GN		-
MENOS: ANTICIPO POR EL AÑO GRAVABLE	GX		-
MAS: SANCIONES	VS		\$71.361.000
<b>TOTAL SALDO A PAGAR</b>	<b>HA</b>		<b>\$100.183.000</b>
O TOTAL SALDO A FAVOR	HB		\$

<b>REGLÓN RA: RENTA LÍQUIDA ESTABLECIDA POR EL TRIBUNAL</b>		\$126.828.000
Renglón IG: Total ingresos netos	\$507.313.000	
Menos: Renglón CI: Total costos y Deducciones (75% de los ingresos)	\$380.485.000	
<b>REGLÓN RE: RENTA LÍQUIDA GRAVABLE</b>		<b>\$126.828.000</b>
<b>REGLÓN LA: IMPUESTO SOBRE LA RENTA GRAVABLE</b>		<b>\$44.390.000</b>
Renglón RE: Renta líquida Gravable.	\$126.828.000	
Por tarifa:	35%	
<b>Renglón LC, LN Y FU: Impuesto Neto de Renta E Impuesto a cargo</b>		<b>\$44.390.000</b>
<b>REGLÓN VS: SANCIONES</b>		<b>\$71.361.000</b>
Impuesto establecido por el Tribunal:	\$44.390.000	
Menos: Impuesto liquidación privada	\$ -	
Mayor Impuesto	\$44.390.000	
Por porcentaje de sanción de inexactitud	160%	
<b>SANCIÓN DE INEXACTITUD:</b>	<b>\$ 71.024.000</b>	
Más: Sanción Liquidación privada	\$337.000	

<b>Renglón HB: TOTAL SALDO A FAVOR</b>		<b><u>\$100.183.000</u></b>
Renglón FU: Impuesto a cargo	\$44.390.000	
Menos: Renglón GR: Total Retenciones	\$15.568.000	
Año Gravable		
Más: Renglón VS: Sanciones	<u>\$71.361.000</u>	

4. No se condena en costas ni en agencias de derecho, como lo prevé el artículo 171 del Código Contencioso Administrativo por cuanto no aparecen causas, de conformidad con el numeral 8° del artículo 392 del Código de Procedimiento Civil.

5. En firme esta providencia, archívese el expediente previa devolución de los antecedentes administrativos a la oficina de origen y del sobrante o excedente de gastos del proceso. Déjense las constancias del caso”.

#### **ANTECEDENTES ADMINISTRATIVOS**

- El 4 de abril de 2001, la empresa Righetti Ltda. presentó la declaración de renta número 07032250650041-9 por el año gravable 2000.
- El 2 de junio de 2001, la empresa demandante corrigió la anterior declaración, mediante el denuncia identificado con el número 2322701056482-5.
- El día 4 de junio de 2003 la DIAN profirió el requerimiento especial.
- El 3 de septiembre de 2003, en respuesta al requerimiento especial, la parte actora corrigió nuevamente la declaración de renta correspondiente al año gravable 2000, mediante formulario identificado con el número 0703025078841.
- El 21 de enero de 2004, la Administración profirió liquidación oficial de revisión número 300642003000251, en la que modificó los siguientes renglones: (i) el costo de ventas de \$565.235.000 a \$1.473.000, (ii) los honorarios y comisiones de \$5.137.000 a \$0, (iii) los intereses y demás gastos financieros nacionales de \$3.333.000 a \$1.302.000, (iv) otras deducciones de \$63.201.000 a \$11.291.000, (v) la renta líquida de \$0 a \$485.791.000, (vi) el impuesto sobre la renta de \$0 a \$170.027.000, (vi) las sanciones de \$337.000 a \$271.841.000, y rechazó el saldo a favor de \$15.231.000 y fijo un saldo a pagar de \$426.300.000.

- El 23 de diciembre del 2004, previa interposición del recurso de reconsideración, la Administración profirió la Resolución 300662004000046, que confirmó la liquidación oficial.

## **ANTECEDENTES PROCESALES**

### **LA DEMANDA**

El apoderado de la parte actora propuso las siguientes pretensiones:

"1. Que se declare la nulidad del acto administrativo que culminó con la Resolución N° 300662004000046, mediante la cual se resolvió el recurso de reconsideración interpuesto en tiempo contra la liquidación oficial de Revisión No. 300642003000251 de fecha 21 de enero de 2004, con constancia de introducción al correo el 22 de enero de 2004, y todos los actos complementarios o previos que dieron origen a la misma, conforme se relaciona en el título "LO QUE SE DEMANDA" para que estos queden perfectamente individualizados y precisos conforme a las formalidades del CCA.<sup>1</sup>

2. Que como consecuencia del punto anterior y a título de restablecimiento del derecho se declare aceptada la declaración de renta y complementarios presentada el día 3 de septiembre de 2003 distinguida con el autoadhesivo No. 0703025078841.

PRIMERA SUBSIDIARIA: Se tengan en cuenta los costos y los gastos relacionados en la declaración de renta corrección del día 2 de junio del año 2001, radicada bajo el autoadhesivo No. 2322701056482-5 correspondiente al año gravable 2000 conforme al material probatorio que reposa en las instalaciones de la DIAN, y/o se aplique el rigorismo tributario consagrado en el artículo 82 del estatuto tributario."

Invocó como disposiciones violadas los artículos 1, 29, 34 y 228 de la Constitución Política de Colombia y 26, 82, 683 y 711 del Estatuto Tributario.

El concepto de violación lo sustentó así:

### **1. VIOLACIÓN DEL ARTÍCULO 1 DE LA CONSTITUCIÓN POLÍTICA DE COLOMBIA.**

Indicó que la administración tributaria violó el artículo 1º de la Constitución Política porque inaplicó las normas relativas al debido proceso, desconoció los derechos sustanciales del contribuyente como era el derecho a la deducción de costos, e hizo prevalecer los requisitos de forma sobre los derechos sustanciales. Que,

---

<sup>1</sup> La parte actora se refiere a los siguientes actos administrativos:

- Auto Admisorio del recurso de reconsideración N° 300662004000037 del 13 de abril de 2004.
- Liquidación Oficial de revisión N° 300642003000251 de 21 de enero de 2004.
- Requerimiento especial N° 30063620030000 del 4 de junio de 2003.
- Requerimiento Ordinario 300632003000445 del 6 de mayo de 2003.
-

además, porque fue evidente la falta de correspondencia entre la declaración, el requerimiento y la liquidación oficial de revisión.

## **2. VIOLACIÓN DEL ARTÍCULO 29 DE LA CONSTITUCIÓN POLÍTICA**

Alegó que la administración, de pleno derecho, sin que medie auto declarativo, decidió tener por no presentada la declaración de corrección hecha a instancia de la notificación del requerimiento especial.

## **3. VIOLACIÓN DEL ARTÍCULO 34 DE LA CONSTITUCIÓN POLÍTICA DE COLOMBIA.**

Adujo que la DIAN desconoció que los sistemas informáticos remplazaron a las tarjetas individualizadas para cada producto (tarjetas kárdex). Que, por tanto, no debió rechazar los costos, ni decir que se omitió la obligación de llevar el registro de inventarios.

Dijo que la DIAN debió presumir los costos en cuantía equivalente al 75 % del valor total de los ingresos, de conformidad con el artículo 82 del E.T.

## **4. VIOLACIÓN DEL ARTÍCULO 228 de la CP.**

Manifestó que la DIAN violó el artículo 228 de la C.P. porque, a su juicio, le dio mayor importancia al aspecto formal, pues, desconoció los costos porque, supuestamente, la empresa no llevaba control de los inventarios mediante el sistema de tarjetas kárdex. Que, por tanto, desconoció *“el artículo 26 del E.T.”*

## **5. VIOLACIÓN DEL ARTÍCULO 26 DEL E.T.**

El demandante argumentó que la resolución impugnada violó el artículo 26 del E.T. *“toda vez, que al desconocer olímpicamente los costos de producción, está menguando el capital de trabajo con el cual la empresa (...) podía generar productividad para el país, generando empleo y desarrollo.*

## **6. VIOLACIÓN DEL ARTÍCULO 82 DEL E.T.**

Alegó que si la DIAN no pudo establecer los costos, debió presumirlos y calcularlos en el 75% del valor de la enajenación o del servicio prestado, conforme lo dispone el artículo 82 del E.T.

## **7. VIOLACIÓN DEL ARTÍCULO 711 DEL E.T.**

Señaló que la DIAN violó el artículo 711 E.T., porque los actos administrativos demandados no tuvieron en cuenta la declaración de corrección que presentó el 3 de septiembre de 2003. Que, por eso, se le violó el debido proceso.

#### **8. VIOLACIÓN DEL ARTÍCULO 683 DEL E.T.**

Trascribió el artículo 683 del E.T. y adujo que la DIAN no tuvo en cuenta esta norma. No suministró explicación adicional al contenido de la norma.

#### **CONTESTACIÓN DE LA DEMANDA**

La DIAN propuso la excepción de indebido agotamiento de la vía gubernativa habida cuenta de que el recurso de reconsideración que interpuso la demandante ante la DIAN no controvirtió la liquidación oficial, pues, en concreto, no se opuso a ninguna de las glosas que tuvo en cuenta la entidad para formular la liquidación oficial.

En cuanto al concepto de violación, se opuso a los cargos propuestos.

Respecto de la violación del artículo 1º de la Carta Política, explicó que la parte actora presentó la declaración de renta por el año gravable 2000, el 4 de abril de 2001 y que ese denuncia lo corrigió el 7 de junio del mismo año. Que en la declaración corregida se determinó un saldo a favor de \$15.231.000. Que respecto de la declaración corregida, la DIAN formuló el requerimiento especial en el que propuso desconocer costos (\$565.235.000) y deducciones (\$79.127.000) por cuanto no fueron suministrados los soportes externos. Que, por tanto, liquidó la sanción por inexactitud en cuantía de \$284.096.000.

Que, en la liquidación oficial, determinó el costo de ventas en \$1.473.000, en síntesis, porque la parte actora no llevaba en debida forma la contabilidad.

Respecto de la violación del artículo 29 de la Carta Política, adujo que la Administración adelantó el procedimiento administrativo correspondiente para formular la liquidación oficial. Que, por tanto, no se violó el derecho al debido proceso y de defensa.

Sobre la violación del artículo 228 de la C.P. dijo que no era relevante ese argumento, porque, en el caso concreto, a la parte actora se le desconocieron los costos que declaró pero que no pudo probar. Que, por tanto, no era cierto que se le desconocieron por falta de requisitos formales.

De otra parte, explicó que a la parte actora no se le tuvo en cuenta la declaración de corrección que presentó a instancia del requerimiento especial, porque la presentó sin la firma del revisor fiscal. Que, por tanto, ese denuncia debe tenerse como no presentado al tenor del literal d) del artículo 580 ibídem. Que, adicionalmente, no cumplió los requisitos previstos en el artículo 709 del E.T.

Precisó también, que no se vulneró el principio de correspondencia de que trata el artículo 711 E.T., porque las modificaciones hechas a la declaración de renta para el año gravable 2000 son las mismas, tanto en el requerimiento especial como en la liquidación oficial de revisión y en la resolución que resolvió el recurso de reconsideración.

En cuanto al cargo de violación del artículo 34 de la C.P., también alegó que no se vulneró.

Explicó que el costo de los activos movibles se establece mediante la aplicación del sistema de juego de inventarios, del sistema de inventarios permanentes o continuos o cualquier otro sistema de reconocido valor técnico dentro de las prácticas contables autorizado por la DIAN.

Señaló que los contribuyentes obligados a presentar la declaración del impuesto de renta firmada por revisor fiscal o contador público deben establecer los costos mediante la utilización del sistema de inventarios permanentes o continuos. Que, conforme con ese sistema, el control de los inventarios se lleva mediante tarjetas por producto. Que solo con autorización previa de la DIAN, tales contribuyentes pueden utilizar otro sistema de valuación de los costos. Que, en el caso concreto, está demostrado que la parte actora debía presentar la declaración de renta debidamente suscrita por el revisor fiscal y que, además, estaba obligada a establecer el costo de los activos movibles mediante el sistema de inventarios permanentes. Que, sin embargo, en el expediente se encuentra acreditado que la demandante no llevaba ningún sistema de control y, además, los costos no cumplían los requisitos previstos en el artículo 107 E.T.

Sobre la violación del artículo 26 del E.T. precisó que era irrelevante el cargo, puesto que, en el caso concreto, no era objeto de discusión la determinación de la renta líquida, sino el desconocimiento de los costos.

Por último, manifestó que no se viola el principio de justicia y equidad previsto en el artículo 683 E.T. *“por cuanto para el reconocimiento de los costos, debe demostrarse la*

*existencia de los mismos, mediante prueba contable o documentos idóneos, caso que no se demostró en el expediente (...)*

#### **LA SENTENCIA APELADA**

Dado que el Tribunal Administrativo de Cundinamarca decretó la prueba pericial y que fue objetada por error grave, en la sentencia decidió declarar no probada la objeción.

En lo de fondo, desestimó la excepción de “inepta demanda”, pues, consideró, que de la lectura integral y sistemática de la demanda se podía dictar sentencia de mérito.

También decidió anular parcialmente los actos administrativos.

Para el efecto, como primera medida, analizó si la DIAN debió tener en cuenta la corrección que presentó la demandante a instancia del requerimiento especial. Concluyó que no, porque la parte actora, en realidad, no aceptó ningún hecho en concreto como lo demanda el artículo 709 E.T., sino que modificó las cifras del denuncia en el sentido de aumentar el costo de ventas y las deducciones y no varió el saldo a pagar.

Luego, analizó si la DIAN debió proferir un auto declarativo para tener como no presentada la declaración de corrección que presentó la actora a instancia del requerimiento especial y dijo que no, porque no es necesario cuando se está llevando a cabo un proceso de determinación del impuesto.

Concluyó que se violaron los artículos 26, 82 y 711 del E.T., porque el contribuyente manifestó que el computador en el que llevaba la contabilidad se lo robaron y porque la demandante no atendió los requerimientos ordinarios que le hizo la DIAN. Que, por lo tanto, fue imposible establecer el costo de los bienes enajenados y que, en consecuencia, era procedente subsumir los hechos en el artículo 82 E.T., para presumir los costos y estimarlos en el 75% del valor de la respectiva venta. Aclaró que del dictamen pericial tampoco se pudo establecer los costos.

#### **RECURSO DE APELACIÓN**

El apoderado de la U.A.E. DIAN interpuso el recurso de apelación que se fundamentó, en concreto, en la aplicación indebida del artículo 82 del E.T.

Explicó que la presunción prevista en el artículo 82 del E.T, es una prerrogativa que tiene la administración cuando existan indicios sobre la falta de certeza y realidad de los costos en que incurra el contribuyente por su actividad comercial. Que esa presunción no puede ser tomada a la ligera porque las personas obligadas a llevar contabilidad deben hacerlo conforme con los requisitos legales y conservar los respectivos documentos soportes. Que, por tanto, a falta de la contabilidad, procede el rechazo de los costos mas no la estimación presunta de los mismos, como lo dijo el Tribunal.

Dijo que el Tribunal aplicó mal el artículo 82 E.T porque, si fuera procedente su aplicación, la liquidación del 75% debió hacerse sobre los ingresos netos aceptados (\$507.313.000) y no sobre las ventas brutas (\$ 455.887.000).

### **ALEGATOS DE CONCLUSIÓN**

**La DIAN** reiteró lo dicho en la contestación de la demanda y en el recurso de apelación.

La parte actora no alegó de conclusión y el Ministerio Público no rindió concepto.

### **CONSIDERACIONES DE LA SALA**

En los términos del recurso de apelación interpuesto por la U.A.E. DIAN, la Sala decidirá si son nulos: la Liquidación Oficial de Revisión número 3006420030000251 de 21 de enero de 2004 y la Resolución N°300662004000046 de 23 de diciembre de 2004.

Para el efecto, la Sala debe precisar si el Tribunal violó el artículo 82 del E.T. por aplicación indebida.

El artículo 82 del E.T. dispone lo siguiente:

**“ARTICULO 82. DETERMINACIÓN DE COSTOS ESTIMADOS Y PRESUNTOS.** Cuando existan indicios de que el costo informado por el contribuyente no es real o cuando no se conozca el costo de los activos enajenados ni sea posible su determinación mediante pruebas directas, tales como las declaraciones de renta del contribuyente o de terceros, la contabilidad o los comprobantes internos o externos, el funcionario que esté adelantando el proceso de fiscalización respectivo, puede fijar un costo acorde con los incurridos durante el año o período gravable por otras personas que hayan desarrollado la misma actividad del contribuyente, o hayan hecho operaciones similares de enajenación de activos, atendiendo a los datos estadísticos producidos por la Dirección General de Impuestos Nacionales, por el Departamento Administrativo Nacional de Estadística, por el Banco de la República, por la Superintendencia de Industria y Comercio, por la Superintendencia de Sociedades u otras entidades cuyas estadísticas fueren aplicables.

Su aplicación y discusión se hará dentro del mismo proceso.

Si lo dispuesto en este artículo no resultare posible, se estimará el costo en el setenta y cinco por ciento (75%) del valor de la respectiva enajenación, sin perjuicio de las sanciones

que se impongan por inexactitud de la declaración de renta o por no llevar debidamente los libros de contabilidad.”

La DIAN adujo que el artículo 82 del E.T. no es aplicable al caso concreto, porque la parte actora no llevó en debida forma la contabilidad.

La Sala considera que el artículo 82 del E.T. si es aplicable cuando los contribuyentes no llevan en debida forma la contabilidad, pues ese es uno de los presupuestos que la misma norma consagra para que se determine un costo estimado o presunto.

En efecto, la norma expresamente dice que el funcionario que esté adelantando el proceso de fiscalización respectivo puede fijar el costo cuando no sea posible su determinación mediante pruebas directas, tales como las declaraciones de renta del contribuyente o de terceros, **la contabilidad o los comprobantes internos o externos.**

No obstante, la Sala reitera que el artículo 82 del E.T. se previó, exclusivamente, para estimar el costo de los activos enajenados<sup>2</sup>. Adicionalmente, precisa, que en la medida en que haya pruebas aportadas por los contribuyentes para la determinación de los costos, éstas deben ser objeto de valoración.

En el caso concreto están probados los siguientes hechos:

- La Empresa Righetti Ltda. se creó, fundamentalmente, como una empresa prestadora de servicios, pues, según se lee en el certificado de existencia y representación legal, se dedica a:

“(…) (A) EL DISEÑO, CONSTRUCCIÓN MONTAJE Y DECORACIÓN DE TODA CLASE DE EDIFICACIONES, DE INTERIORES, DE RESIDENCIAS, CENTROS COMERCIALES, SUPERMERCADOS, ALMACENES, OFICINAS, HOTELES, AEROPUERTOS, CENTROS DE CONVENCIONES Y EN GENERAL TODA LA LÍNEA DE PROYECTO, CONFECCIÓN DISEÑO Y EJECUCIÓN DE DECORACIONES; (B) PROYECTAR, DISEÑAR Y EJECUTAR DIVISIONES DE OFICINAS; (C) REPRESENTAR CASAS, FIRMAS NACIONALES Y EXTRANJERAS EN LOS RAMOS DE DECORACIÓN, ARQUITECTURA, MATERIALES DE CONSTRUCCIÓN, DIVISIONES, DISEÑOS Y DECORACIÓN; (D) DESARROLLAR ACTIVIDADES DE INDUSTRIA Y (E) IMPORTAR O EXPORTAR CUALQUIER TIPO DE BIENES. (…)”<sup>3</sup>

---

<sup>2</sup> En sentencia del 4 de marzo de 2010, la Sala precisó que no es pertinente aplicar este artículo cuando la actividad que desarrolla el contribuyente es la de prestación de servicios y no de compra-venta de activos. También precisó que como el artículo 82 se refiere únicamente a la determinación del costo de los activos, no es pertinente extender analógicamente su contenido al caso de las deducciones de la empresa. CONSEJO DE ESTADO. SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO. SECCIÓN CUARTA. Consejero ponente: HUGO FERNANDO BASTIDAS BÁRCENAS. Bogotá, D.C., cuatro (4) de marzo de dos mil diez (2010). Radicación número: 25000-23-27-000-2005-91746-01(16531). Actor: TIERRA, MAR, AIRE S.A. -T.M.A. EN LIQUIDACIÓN. Demandado: DIRECCIÓN DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES.

<sup>3</sup> Folio 16 c.p.

- El 4 de abril de 2001, la empresa Righetti Ltda. presentó la declaración de renta número 07032250650041-9 por el año gravable 2000.
- El 2 de junio de 2001, la empresa demandante corrigió la anterior declaración, mediante el denuncia identificado con el número 2322701056482-5.
- El 6 de mayo de 2003, la DIAN, mediante requerimiento ordinario, le pidió a la parte actora que remitiera los documentos soporte de la declaración de renta del año 2000.<sup>4</sup> Ese requerimiento no fue atendido.
- El día 4 de junio de 2003, la DIAN profirió el requerimiento especial.

En este requerimiento, la DIAN da cuenta de que el requerimiento ordinario de información del 6 de mayo de 2003 fue devuelto por correo. De manera que, previas las pesquisas del caso, logró ubicar al liquidador de la sociedad. Que, citó al señor liquidador para que le permitiera, a los funcionarios comisionados de la DIAN, verificar los documentos soportes tanto internos como externos de las diferentes transacciones que realizó la sociedad. Que, como no atendió tales citaciones, le formuló otro requerimiento ordinario de información que fue atendido, pero de manera parcial, el día 22 de mayo de 2003, con radicado 34521. La administración da cuenta de que la parte actora no anexó los documentos soporte externos.

- El 3 de septiembre de 2003, en razón del requerimiento especial, la parte actora corrigió nuevamente la declaración de renta correspondiente al año gravable 2000, mediante formulario identificado con el número 0703025078841. Esa declaración la presentó con la respuesta al requerimiento especial.
- El 21 de enero de 2004, la Administración profirió liquidación oficial de revisión número 300642003000251.

---

<sup>4</sup> Folios 61 y 61 c.p.

En este acto administrativo, la DIAN decidió no incorporar la declaración de corrección que la parte actora presentó el 3 de septiembre de 2003, porque estaba incurso en la causal prevista en el literal d) del artículo 580 del E.T.

Adicionalmente, modificó el denuncia rentístico de la parte actora en los siguientes renglones:

- Fijó el renglón de costos en \$1.473.000<sup>5</sup>, con fundamento en las facturas, declaraciones de importación recibos, cuentas de cobro y relaciones de consumo de materia prima. Estas pruebas las desconoció la DIAN porque no cumplían los requisitos previstos en los artículos 2 y 3 del Decreto 3050 de 1997 y en el artículo 123 del Decreto 2649 de 1993. También precisó que la parte actora no llevó la contabilidad en debida forma, como lo demandan los artículos 774, 775, 776 y 781 E.T., Fue enfática en que la demandante estaba obligada a establecer el costo de venta de los activos movibles por el sistema de inventarios permanentes o continuos, porque estaba obligada a presentar la declaración de renta debidamente suscrita por el revisor fiscal. En consecuencia, desconoció costos por \$499.950.000. Así mismo, en virtud de que los costos no cumplían los requisitos de necesidad, proporcionalidad y relación de causalidad a que alude el artículo 107 E.T., desconoció dos partidas que sumadas ascendieron a \$624.020. Por último, por falta de documentación comprobatoria, desconoció el pago de servicios debidos a terceras personas.
- Fijó el renglón de “Honorarios y Comisiones” en cero<sup>6</sup>, por falta de documento soporte.
- Fijó el renglón de “Intereses y demás gastos financieros nacionales” en \$1.302.000<sup>7</sup>, por carecer de documentos soporte.
- Fijó el renglón de “Otras Deducciones” en \$11.291.000<sup>8</sup> por falta de documentos soporte. La liquidación oficial discrimina el monto de los rechazos.

---

<sup>5</sup> En el denuncia privado se fijaron en \$565.235.000

<sup>6</sup> En el denuncia privado se fijaron en \$5.137.000

<sup>7</sup> En el denuncia privado se fijaron en \$3.333.000. Aceptó \$1.302.000 con fundamento en las pruebas aportadas.

<sup>8</sup> En el denuncia privado se fijaron en \$63.201.000

- La parte actora presentó el recurso de reconsideración en el que limitó su inconformidad con la liquidación oficial a tres aspectos: (i) en el hecho de que tuvo como no presentada la declaración de corrección que radicó ante la DIAN en virtud del requerimiento especial; (ii) en el hecho de que la DIAN rompió la unidad de la prueba porque no incorporó la declaración de corrección, pero tuvo como ciertos los hechos económicos allí denunciados. Y (iii) en el hecho de que no estaba obligado a presentar la declaración de renta suscrita por revisor fiscal.
- El 23 de diciembre del 2004, la Administración profirió la Resolución 300662004000046, que resolvió el recurso de reconsideración en el sentido de confirmar la liquidación oficial.

En este acto administrativo, la DIAN explicó el por qué era procedente tener como no presentada la declaración de corrección que la parte actora presentó en virtud del requerimiento especial; precisó que no rompió la unidad de la prueba y reiteró que rechazó los costos por falta de prueba mas no porque hubiera tomado como probados los hechos que denunció en la declaración de corrección. Y, por último, sustentó las razones por las cuales la parte actora sí debió presentar la declaración de corrección debidamente suscrita por revisor fiscal.

Con fundamento en los hechos que aparecen probados en el expediente, la Sala considera que no era pertinente aplicar al caso concreto el artículo 82 del E.T., puesto que la empresa se dedicaba, mayoritariamente, a la prestación de servicios. Y, como se precisó, el artículo 82 del E.T. permite estimar el costo pero de los activos enajenados, no de los servicios prestados.

Adicionalmente, aunque la parte actora no aportó prueba contable para demostrar los costos, sí aportó otra documentación comprobatoria a efectos de justificar los costos que declaró en el denuncia rentístico. La DIAN valoró esas pruebas y a partir de las mismas fijó los costos correspondientes y modificó tanto el renglón de costos, como otros renglones de la declaración de renta que, por cierto, no fueron objeto de análisis por el Tribunal, ni cuestionados por la parte actora.

Por tanto, le asiste razón a la DIAN en que no era dable estimar los costos con fundamento en el artículo 82 E.T.

Ahora bien, la demandante adujo que la DIAN también violó los artículos 1, 34 y 228 de la Carta Política, y 26 y 683 del E.T. Sin embargo, no concretó el cargo de violación respecto de cada disposición.

En efecto, al referirse al artículo 1<sup>9</sup> de la C.P. se limitó a decir que Colombia es un Estado social de derecho y que la DIAN violó esa disposición, *“toda vez, que no tuvo en cuenta las normas relativas al debido proceso, desconoció costos, por requisitos de forma, cuando en verdad los derechos sustantivos, priman sobre los procesales, no tuvo en cuenta el espíritu de justicia que debe acompañar siempre a los funcionarios públicos, entre otras normas violadas, como la (sic) tampoco tuvo correspondencia entre la declaración, el requerimiento y la liquidación oficial”*

Con la misma generalidad argumentó el cargo de violación del artículo 34<sup>10</sup> de la C.P., norma que prohíbe la pena de confiscación, pues, aparte de insistir en que se le debían reconocer los costos al tenor del artículo 82 E.T., no fundamentó con pruebas el derecho a los mismos.

Con fundamento en ese mismo argumento, la demandante también pretendió que se le aplicara el artículo 228<sup>11</sup> de la C.P., a efectos de que la Sala tomara como un aspecto de forma, todo aquello que aludiera al acervo probatorio, a efectos de que se le reconocieran los costos, incluso, sin consideración a las condiciones previstas en el artículo 82 E.T., argumento que es inaceptable para la Sala, pues las pruebas de los hechos constituyen un aspecto eminentemente sustancial y no de mera forma.

En esa medida, para la Sala, la DIAN no violó el artículo 26 del E.T., pues si bien esta norma prevé que se puedan restar de los ingresos netos los costos en que haya incurrido el contribuyente, para que ello ocurra, tales costos deben estar probados, o presumirse, pero, en éste último caso, siempre y cuando se cumplan las condiciones previstas en el artículo 82 E.T. Dado que, en el caso concreto, la demandante no probó los costos ni se cumplen los presupuestos para presumirlos, no se violó el artículo 683 E.T. que alude al principio de justicia.

---

<sup>9</sup> “Colombia es un Estado social de derecho, organizado en forma de República unitaria, descentralizada, con autonomía de sus entidades territoriales, democrática, participativa y pluralista, fundada en el respeto de la dignidad humana, en el trabajo y la solidaridad de las personas que la integran y en la prevalencia del interés general.

<sup>10</sup> ARTICULO 34. Se prohíben las penas de destierro, prisión perpetua y confiscación. No obstante, por sentencia judicial, se declarará extinguido el dominio sobre los bienes adquiridos mediante enriquecimiento ilícito, en perjuicio del Tesoro público o con grave deterioro de la moral social.

<sup>11</sup> ARTICULO 228. La Administración de Justicia es función pública. Sus decisiones son independientes. Las actuaciones serán públicas y permanentes con las excepciones que establezca la ley y en ellas prevalecerá el derecho sustancial. Los términos procesales se observarán con diligencia y su incumplimiento será sancionado. Su funcionamiento será desconcentrado y autónomo.

Por lo expuesto, no prospera el cargo de nulidad por violación de los artículos 1, 34 y 223 de la C.P., 26 y 82 del E.T.

En cuanto al cargo de nulidad por violación de los artículos 29 de la C.P. y 711 del E.T., que aluden al debido proceso y al principio de correspondencia, la Sala considera que tampoco se configura la nulidad, por las siguientes razones:

La parte demandante explicó que en dos oportunidades, esto es, el 2 de junio de 2001 y el 3 de septiembre de 2003, corrigió el denuncia rentístico que presentó el 4 de abril de 2001. Que, la DIAN formuló la liquidación oficial respecto del denuncia presentado el 2 de junio de 2001 y que no tuvo en cuenta la corrección que presentó el 3 de septiembre de 2003, a instancia del requerimiento especial, habida cuenta de que fue presentada sin la firma del revisor fiscal. Que, la DIAN violó el debido proceso, porque debió expedir el auto declarativo que dispusiera tener por no presentado el denuncia radicado el 3 de septiembre de 2003.

La Sala considera que no le asiste razón a la demandante, por cuanto, la corrección que presentó el 3 de septiembre de 2003 fue provocada y, en esa medida, el denuncia presentado debía cumplir los requisitos generales que se exigen para todo denuncia rentístico, previstos en el artículo 596 E.T, y los especiales a que alude el artículo 709 del E.T.

En el presente caso, la demandante incumplió el requisito previsto en el numeral 6 del artículo 596 del E.T., según el cual, la declaración de renta debe llevar la firma del revisor fiscal cuando se trate de contribuyentes obligados a llevar libros de contabilidad y que de conformidad con el Código de Comercio y demás normas vigentes sobre la materia, estén obligados a tener revisor fiscal.

No era necesario que la DIAN profiriera un acto administrativo independiente de la liquidación oficial para tener como no presentado el denuncia del 3 de septiembre de 2003, puesto que, conforme con la doctrina judicial reiterada de la Sala, con el auto declarativo se pretende garantizar el derecho de defensa del contribuyente<sup>12</sup>. Por eso, esa decisión no puede operar de pleno derecho.

---

<sup>12</sup> CONSEJO DE ESTADO. SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO. SECCIÓN CUARTA. Consejero ponente: DELIO GOMEZ LEYVA. Santafé de Bogotá, D. C., catorce (14) de agosto de mil novecientos noventa y ocho (1.998). Radicación número: 25000-23-27-000-12041-01 8960. Actor: FIGURADOS POTENZA LTDA. "Para resolver esta controversia, la Sala, reitera el criterio expresado por la Sección en sus fallos de 8 de marzo de 1.996, expediente 7471, Consejero Ponente Dr. Julio E. Correa Restrepo, y de 5 de julio del mismo año, expediente No. 7770, Consejera Ponente Dra. Consuelo Sarria O., en el sentido de que la ocurrencia de cualquiera de las causales del artículo 580 del Estatuto Tributario, para considerar como no presentadas las declaraciones tributarias, no opera "ipso jure" o de pleno derecho como lo asumió la Administración, sino que debe ser materia de un acto que así lo declare, en garantía del derecho de defensa que asiste al contribuyente o responsable para hacer valer los factores y conceptos de su liquidación privada. (cf. sentencia de junio 12 de 1.998, expediente 8735, Consejero Ponente, Dr. Germán Ayala Mantilla)"

En el caso concreto, la decisión no operó de pleno derecho, sino que se tomó en la liquidación oficial, acto administrativo que la demandante impugnó, para ejercer su derecho de defensa. Sin embargo, no justificó las razones por las cuales omitió el deber de presentar el denuncia rentístico sin la firma del revisor fiscal<sup>13</sup>, sino para alegar que la misma decisión debió tomarse en otro acto administrativo, lo que resulta contrario a los principios de eficacia, economía y celeridad. En esa medida, fue acertada la decisión que tomó la DIAN.

En cuanto a la violación del principio de correspondencia, dado que el cargo se fundamentó en el hecho de que, para la demandante, la DIAN debió tener en cuenta el denuncia presentado el 3 de septiembre de 2003, para establecer su correspondencia con los actos administrativos demandados, la Sala declara no probado este cargo de violación habida cuenta de que la correspondencia de los actos administrativos demandados no era predicable con el denuncia que se declaró como no presentado, sino con el que la demandante presentó el 2 de junio de 2001 y que fue objeto de la liquidación oficial.

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

#### **F A L L A:**

**REVÓCASE** la sentencia del Tribunal Administrativo de Cundinamarca dictada el 23 de abril de 2009, dentro del contencioso de nulidad y restablecimiento del derecho instaurado por EMPRESAS RIGHETTI LTDA. EN LIQUIDACIÓN contra la U.A.E. DIAN.

En su lugar, **DENIEGÁNSE** las pretensiones de la demanda.

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

---

<sup>13</sup> Conforme con la sentencia C-690 de 1996 de la Corte Constitucional, el literal d) del artículo 580 E.T. se declaró exequible "pero en el entendido [de que la norma debía] ser interpretada tomando en consideración las situaciones concretas de caso fortuito o fuerza mayor que puedan exculpar al contribuyente que no ha presentado la declaración tributaria en las condiciones señaladas por la ley."

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

**HUGO FERNANDO BASTIDAS  
BÁRCENAS**  
Presidente

**MARTHA TERESA BRICEÑO DE  
VALENCIA**

**WILLIAM GIRALDO GIRALDO**

**CARMEN TERESA ORTIZ DE  
RODRÍGUEZ**