

CONSEJO DE ESTADO
SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO
SECCIÓN CUARTA

Bogotá, D. C., dieciocho (18) de junio de dos mil ocho (2008)

CONSEJERA PONENTE: LIGIA LÓPEZ DÍAZ

Referencia 25000-23-27-000-2004-02030-01(16131)

Radicado 16131

Actor: TOMAS MONTENEGRO PINZON

IMPUESTO RENTA

FALLO

La Sala decide el recurso de apelación interpuesto por la apoderada judicial de la parte demandada, contra la Sentencia de mayo 10 de 2006, mediante la cual el Tribunal Contencioso Administrativo de Cundinamarca anuló parcialmente los actos administrativos demandados, mediante los cuales la Administración de Impuestos Nacionales Personas naturales de Bogotá, determinó oficialmente el impuesto de renta a cargo del demandante por el año gravable 2001.

ANTECEDENTES

El Señor Tomás Montenegro Pinzón presentó el 25 de abril de 2002 la declaración del impuesto de renta y complementarios correspondiente al año gravable 2001, registrando un impuesto a cargo de \$6.920.000 y un

valor a pagar, luego de anticipos y retenciones de \$3.949.000.

Mediante el Requerimiento Especial No. 3206320003000076 del 9 de septiembre de 2002, la Administración anunció la modificación de la declaración presentada, desconociendo la totalidad de los costos incurridos en el año 2001 en la actividad agrícola ejercida por falta de soportes. Igualmente el desconocimiento de \$20.841.000 declarados como deducción por concepto de intereses y demás gastos financieros y “otras deducciones” por valor de \$28.889.000.

El 9 de junio de 2004 profirió la Liquidación Oficial de Revisión No. 320642004000027 aceptando \$716.599.000 de los costos declarados y desconociendo \$11.462.000 de las deducciones por concepto de intereses y demás gastos financieros. Rechaza por falta de prueba la cifra de \$22.240.000 por concepto de otras deducciones.

LA DEMANDA

En ejercicio de la acción de nulidad y restablecimiento del derecho, el apoderado judicial del demandante solicitó ante el Tribunal Contencioso Administrativo de Cundinamarca, se declare la nulidad de la Liquidación Oficial de Revisión N°320642004000027 del 9 de junio de 2004. Como consecuencia de lo anterior solicitó se declare la firmeza de la Liquidación privada presentada por el actor.

Acusó como violados los artículos 29, 83 y 363 de la Constitución Política; 23 del Código de Comercio y 82, 632, 647, 683, 742 y 771-2 del

Estatuto Tributario.

El concepto de violación se resume de la siguiente forma:

En el año gravable 2001 como agricultor dedicado al cultivo de papa cultivó en tierras propias y arrendadas, y comercializó el producto en centrales de abastos de Bogotá.

Señaló: “ En la vía gubernativa, en respuesta al requerimiento ordinario No. 320632003000567 de mayo 21 de 2003, mi poderdante informó lo que se le solicitaba sobre los soportes de los costos y deducciones incurridos en el año 2001. Los hechos contenidos en tal respuesta, así como los datos de su declaración de renta estaban cobijados por la presunción de veracidad, que la Administración nunca desvirtuó. Si la Administración cuestionaba el que lo declarado no correspondía a la verdad de los hechos; esto es, si la Administración estimaba que los costos y gastos declarados por mi poderdante en su denuncia rentística correspondiente al año gravable 2001 no eran reales, debió encaminar su actividad a constatar la falta de realidad de dichos pagos, mediante las investigaciones pertinentes sobre los beneficiarios del ingreso, pero no puede desconocer la presunción para trasladarle a mi poderdante la carga probatoria”.

Está demostrado que los ingresos del demandante provienen del cultivo y venta de papa, que el mismo producía, hecho declarado y admitido por la Administración, razón por la cual no estaba obligado a llevar

contabilidad.

La Administración desconoció que al valorar las pruebas presentadas en vía gubernativa para desvirtuar el rechazo de costos, debió aplicar el numeral segundo del artículo 632 y artículo 82 del Estatuto Tributario, por lo que debió tener en cuenta los estudios y estadísticas de los diferentes actores involucrados en el cultivo de papa para determinar la rentabilidad de un pequeño productor como el demandante.

El Consejo de Estado ha reconocido la posibilidad de aplicar costos presuntos conforme al artículo 82 del Estatuto Tributario y también ha reconocido el hecho que para generar ingresos fruto de la producción de bienes, necesariamente se deben incurrir en costos y deducciones.

En cuanto al desconocimiento de intereses y demás pagos financieros, señaló que con ocasión de la respuesta al requerimiento especial el contribuyente aportó los documentos que acreditan los pagos por concepto de intereses y demás gastos financieros, pruebas a las que se remite en esta instancia.

Respecto al rechazo de los seguros pagados por considerar la Administración que tales pagos no guardan relación de causalidad con la actividad productora de renta, señaló que esta es una afirmación sin sustento probatorio y que tal rechazo es violatorio del artículo 742 del Estatuto Tributario.

Estimó que no es procedente la sanción por inexactitud, toda vez que la actuación del contribuyente no se puede enmarcar en ninguna de las causales señaladas en el artículo 647 del Estatuto Tributario.

LA PARTE OPOSITORA

La entidad demandada, a través de apoderado, se opone a las pretensiones de la demanda y solicitó se acceda a la excepción de inepta demanda, acoger todos los argumentos de defensa esbozados y, en consecuencia, denegar todas las pretensiones de la demandante.

Los argumentos de oposición se resumen así:

EXCEPCIÓN DE INEPTA DEMANDA

Pese a que el demandante alega que el acto acusado infringe las normas en las que debía fundarse, no explica ni demuestra cómo la Administración transgredió las disposiciones legales que rigen actuaciones como las controvertidas ni las razones por las que considera que la Liquidación Oficial acusada fue expedida de manera irregular.

El actor no desarrolla el concepto de violación tal como lo dispone el No. 4 del artículo 137 del Código Contencioso Administrativo, donde se consagra que cuando se trate de impugnación de un acto administrativo no solo debe indicarse la norma violada sino que también debe exponerse el concepto de su violación.

No debe perderse de vista que por su naturaleza la jurisdicción contencioso administrativa es de 'carácter rogado' y que todo acto administrativo está amparado con la presunción de legalidad, por lo cual la declaración de nulidad de un determinado acto reviste forma excepcional y requiere que se demuestre.

CALIFICACION DE LA ACTIVIDAD ECONOMICA DEL CONTRIBUYENTE

Conforme a la actividad desarrollada por el demandante durante el año gravable 2001, puede concluirse que es comerciante y por ende estaba obligado a cumplir todas las obligaciones inherentes a dicha calidad, entre las que se encuentra llevar en debida forma la contabilidad de sus negocios.

Precisó que en escrito radicado con el No. 1321807 del 16 de junio de 2003, el demandante en respuesta al requerimiento ordinario No. 0101-01744 del 13 de mayo de 2003, enviado por la División de Fiscalización Tributaria manifestó: *"Mi actividad económica es y ha sido siempre la de agricultor, productor y comercializador de papa (5121)¹ (...) por la naturaleza de este negocio no tengo registrados libros de contabilidad. (...) "2. Los ingresos recibidos en el año 2001, equivalentes a*

¹ De conformidad con la Resolución No. 8587 del 7 de diciembre de 1998, en virtud de la cual se estableció la nueva clasificación de actividades económicas para la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, el código "5121" se encuentra ubicado en el acápite de 'comercio al por mayor de materias primas agropecuarias animales vivos; alimentos, bebidas y tabaco', bajo la denominación 'comercio al por mayor de materias primas, productos agrícolas, excepto café y flores".

\$5.094.918.000 corresponden a la venta de papa al menudeo, en las bodegas de corabastos. (subraya la Sala)

Así mismo, en respuesta al requerimiento especial manifestó que: “1. *La actividad económica que ejerzo y ejercí en el año gravable 2001, es la del cultivo de papa y su venta en unos locales que tengo en corabastos*”.

De acuerdo con los certificados de la Cámara de Comercio de Bogotá, se evidencia que el contribuyente aparece inscrito como comerciante bajo la matrícula mercantil No. 0863019, desde el 15 de abril de 1998, y que posee dos locales en corabastos inscritos también desde esta misma fecha con número de matrícula 0863020 de la bodega 13, registrando como actividad la de “COMERCIO AL POR MAYOR DE TUBERCULOS”.

Adicionalmente, verificadas las declaraciones de renta presentadas por el año gravable 2001 aparece firmada por contador público, lo que evidencia su condición de comerciante.

Las anteriores manifestaciones hechas por el contribuyente a la Administración se consideran como una confesión y constituyen plena prueba en su contra, a la luz de lo señalado en el artículo 747 del Estatuto Tributario.

No es aplicable al caso concreto el artículo 23 del Código de Comercio, toda vez que para no ser considerada como mercantil la actividad que

desarrolla, se requiere que la enajenación de los correspondientes bienes se haga directamente sobre el producto de sus cosechas, vale decir, sobre los frutos que él mismo obtenga de los cultivos que siembra.

DESCONOCIMIENTO DE COSTOS Y DEDUCCIONES

El rechazo de las sumas declaradas por tales conceptos obedeció a factores como:

1. No haber enviado el contribuyente los documentos soportes de la totalidad de los valores declarados. Por ejemplo: por concepto de compras realizadas durante el año 2001, declaró la suma de \$4.102.531.000 y solamente aportó documentos por \$1.193.990.655.
2. Al incumplimiento en la entrega de las pruebas solicitadas a través de las verificaciones efectuadas por los funcionarios auditores.
3. A la no concordancia entre la relación de pagos y beneficiarios presentada en respuesta al requerimiento ordinario y la anexada con motivo de la respuesta al requerimiento especial.
4. Al envío de algunas facturas cuya numeración y expedición no correspondía con la de la vigencia fiscal investigada.
5. Al no cumplimiento de los presupuestos legales establecidos en el artículo 107 del Estatuto Tributario para su procedencia.
6. A la incongruencia detectada en algunas facturas en cuanto a la numeración, valor y vigencia fiscal.

Las transacciones económicas realizadas por el contribuyente durante el año gravable 2001 estaban supeditadas a la expedición de documentos y requisitos señalados en los artículos 617, 618 y 771-2 del Estatuto Tributario, según fuera la calidad de proveedor del bien enajenado o servicio prestado, bien se tratara de factura, documento equivalente o persona no obligada a facturar como el caso del “tractorista, jornaleros o los coterros”, eventos a los cuales hace referencia el demandante.

Señaló que la Administración adelantó una seria y juiciosa investigación, cuyos resultados en la mayoría de las veces fue infructuoso bien porque el contribuyente no colaboró atendiendo oportuna y adecuadamente las diferentes solicitudes del ente tributario o bien porque los proveedores ya no contaban con sus negocios o bien porque no anexó todos los documentos que acreditaran la totalidad de los valores solicitados o bien porque una vez analizados los diversos documentos aportados éstos no constituían elemento de prueba idóneo o no reunían los requisitos exigidos por la ley; correspondiendo entonces al contribuyente la demostración de los hechos pretendidos, conforme al artículo 177 del Código de Procedimiento Civil.

Señaló: *“...tampoco debe ser de recibo favorable para esa Honorable Corporación, la pretensión de que se aplique el artículo 82 del Estatuto Tributario, toda vez que no se cumplen los presupuestos legales que allí se establecen, puesto que el asunto examinado es estrictamente de carácter probatorio y mal podría suplirse la inactividad, desinterés y deficiencia probatoria del contribuyente con el reconocimiento de unos*

costos presuntos, porque esta norma no opera per se o por ministerio de la ley sino que requiere la demostración de cada situación alegada. De lo contrario, se tornaría nugatoria la actividad fiscalizadora de la Administración en cuyo caso todos los contribuyentes inmersos en el evento regulado por la norma en comento, tendrían garantizado el reconocimiento allí señalado sin que importara para nada la exigencia legal de acreditar su procedencia”.

Respecto a la sanción por inexactitud, señaló que se configuraron los supuestos de hecho para la viabilidad de su imposición, conforme al artículo 647 del Estatuto Tributario.

LA SENTENCIA APELADA

El Tribunal Contencioso Administrativo de Cundinamarca, mediante providencia de fecha 10 de mayo de 2006, declaró la nulidad parcial de la liquidación oficial de revisión demandada, fijando la suma de \$290.053.000 como saldo a pagar a cargo del demandante por concepto de impuesto de renta y sanciones por el año gravable 2001.

Respecto a la excepción de inepta demanda por no encontrarse desarrollado el concepto de violación, tal como lo exige el No. 4 del artículo 137 del C.C.A. estimó que tal excepción no está llamada a prosperar, toda vez que el juez ha sido investido de facultad interpretativa de la demanda y en desarrollo de la misma se encuentra que el demandante ha señalado las normas que estima aplicables al caso concreto.

El demandante además de comercializar la papa que compra a otras personas, también es cultivador, hecho que no puede ser desconocido por la administración tributaria.

Así las cosas, el actor realiza una actividad mixta, parte de ella en la agricultura y parte en el comercio.

Conforme al artículo 48 del Código de Comercio, el contribuyente solamente está obligado a llevar contabilidad, respecto de su actividad comercial, más no, respecto de su actividad agrícola.

Sin embargo, según se puede deducir de los resultados de la investigación tributaria realizada al demandante, el contribuyente no lleva contabilidad ni dispone de las facturas llevadas en debida forma, esto es, con el cumplimiento de las formalidades establecidas en el artículo 771-2 del Estatuto Tributario.

Respecto a la solicitud de aplicación de costos presuntos, señaló que toda vez que el contribuyente realiza actividades mixtas, esto es, como agricultor en el cultivo de la papa en el departamento de Boyacá, así como comerciante del mismo producto agrícola en dos locales de su propiedad en Corabastos, de donde percibe la totalidad de los ingresos declarados en su denuncia rentística, es posible dar aplicación al artículo 82 del Estatuto Tributario.

Estimó que si el contribuyente solamente logró probar idóneamente algunos de los costos en que incurrió, por el hecho adicional de no estar obligado a llevar contabilidad sobre la totalidad de sus ingresos y costos, es del caso dar aplicación a la norma relativa a los costos presuntos, en cuanto se da el supuesto de hecho contenido en el artículo 82 del E.T., relativo a que 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 declaraciones de renta del contribuyente o de terceros, la contabilidad o los comprobantes internos y externos.

Precisó: *“...la Sala modificará la liquidación oficial de revisión determinando el renglón correspondiente a costos presuntos según los lineamientos del artículo 82 del ET en el 75% del renglón de “ventas brutas” por \$5.094.894.000, es decir los costos presuntos ascienden a \$3.821.171.000.*

“En lo que respecta a los renglones ‘Intereses y demás rendimientos financieros’ (DY) por valor declarado de \$32.303.000 y admitido por la administración de \$20.841.000; y, ‘las otras deducciones’ (CX) por valor declarado de \$56.110.000 y admitido por la administración por \$33.870.000, la Sala no los modificará debido a que en el acto demandado está suficientemente explicado que los valores determinados por la administración fueron los debidamente probados y los que guardaban relación de causalidad con la actividad productora

de renta del contribuyente, en los términos del artículo 107 del E.T.”.

Respecto a la sanción por inexactitud, estimó que el declarante incluyó costos y deducciones de los cuales se derivó un menor impuesto, razón por la cual la modificó, ajustándola respecto a los costos presuntos reconocidos.

RECURSO DE APELACIÓN

Inconforme con la decisión de primera instancia, la parte demandada interpuso recurso de apelación, alegando la improcedencia del reconocimiento de costos presuntos de que trata el artículo 82 del Estatuto Tributario en el 75% de las ventas brutas, costos que ascienden a la suma de \$3.821.171.000.

Estimó que el citado artículo no es de aplicación al caso concreto, toda vez que los costos presuntos son de aplicación excepcional; dentro del proceso de determinación del impuesto el contribuyente incumplió con el deber de acreditar los costos a través de las pruebas idóneas como son los documentos exigidos en el artículo 771-2 del Estatuto Tributario, en consecuencia no tiene sentido que el legislador haya establecido que en estos casos proceda dicho reconocimiento, aceptando tal beneficio a contribuyentes que por desinterés y falta de eficiencia no los haya demostrado.

Dentro de los documentos de compras aportados por el contribuyente

con ocasión a la respuesta al requerimiento especial, es de especial interés el hecho de que el contribuyente se vende a si mismo la suma de \$3.049.281.000.

Conforme a los artículos 740 y 745 del Código de Comercio, en el caso concreto: “... *no existe tradición, es decir, que no existe un traslado de dominio, pues él mismo no puede trasladar el dominio de su bien a él mismo, se rompe toda lógica civil y comercial; fiscalmente es una inflación al costo*”.

No es posible la aplicación del artículo 82 del Estatuto Tributario ya que obran dentro del expediente, documentos que pueden llevar a la determinación del valor del renglón discutido y no se puede perder de vista la esencia del beneficio del costo presunto, ya que este se establece para las causales estrictamente señaladas en él, contrario sensu de lo discutido, en donde obran elementos probatorios directos que pueden llevar a su determinación.

Respecto al argumento del a quo según el cual el contribuyente solamente está obligado a llevar contabilidad respecto de su actividad comercial, mas no respecto de su actividad agrícola, precisó que conforme al Decreto 2649 de 1993 la contabilidad de un ente económico debe reflejar la realidad de su actividad como unidad, no por separado, es decir que para el caso concreto: “..*que realidad podemos presentar del contribuyente, si como lo dice el Tribunal, solo debe llevar contabilidad respecto de la actividad comercial pero que*

sobre la actividad de producción no, es decir, que de acuerdo con esta tesis, nunca vamos a ver reflejada la realidad económica de esta persona, pues solo atenderíamos lo referido a una actividad si no se va a registrar lo pertinente a la otra”.

En cuanto a la sanción por inexactitud impuesta, precisó que esta es procedente, toda vez que el contribuyente incluyó costos o deducciones sin los respectivos soportes, generando un menor valor a pagar, hecho sancionable conforme al artículo 647 del Estatuto Tributario.

En consecuencia se debe determinar la sanción por inexactitud conforme lo establecido por la Administración, por valor de \$1.902.814.000 y no la determinada en la sentencia apelada la cual asciende a \$176.064.000.

ALEGATOS DE CONCLUSIÓN

La parte demandada, señaló que el a quo no se pronunció respecto a la cuantía de \$3.049.281.000 relacionada como compras efectuadas al mismo contribuyente, lo que se traduce en el “yo con yo”, para efectos de inflar los costos del ejercicio.

Tampoco hubo pronunciamiento con relación a los demás beneficiarios de compras que no tuvieron respaldo en ninguna clase de documento.

Respecto a la sanción por inexactitud, solicitó se ajuste a la forma como se determinó en la liquidación de revisión, toda vez que el declarante incluyó costos y deducciones de los cuales se derivó un menor impuesto.

La parte demandante no intervino en esta etapa procesal.

El Ministerio Público solicitó se confirme la sentencia apelada, señalando para el efecto:

Si bien es cierto que el demandante se desempeña como comerciante, no se puede perder de vista que éste realiza una actividad que no obstante parecer de la misma índole, escapa a la adecuación típica que consagra la de comerciante.

Conforme al inciso 1º del artículo 20 del Código de Comercio, en concordancia con el artículo 23 ib, la enajenación directa que hagan los agricultores de los frutos de sus cosechas no es considerada como acto mercantil, razón por la cual la Administración no pudo considerar que el contribuyente fungió indistintamente como comerciante en los dos eventos.

Señaló: *“De las actuaciones surtidas por la Administración se desprende que empero de que el contribuyente desempeña dos actividades claramente diferenciadas entre sí, en tanto una no puede reputarse como comercial por carecer del atributo de onerosidad en la adquisición del bien a enajenar, distinta de la otra, que si lo tiene;*

aquella no tuvo empacho en calificarlas de igual manera, deviniendo en consecuencias jurídicas desfavorables a los intereses del contribuyente, desconociendo a nuestro juicio, la prescripción del artículo 683 del Estatuto Tributario”.

CONSIDERACIONES DE LA SALA

Según los términos del recurso de apelación interpuesto por la parte actora, corresponde en la instancia decidir sobre la legalidad de los actos administrativos en virtud de los cuales la Administración de Impuestos Nacionales- Personas Naturales de Bogotá, determinó oficialmente el impuesto de renta a cargo del contribuyente TOMAS MONTENEGRO PINZÓN, por el año gravable 2001.

Según el apelante, conforme al Decreto 2649 de 1993 la contabilidad de un ente económico debe reflejar la realidad de su actividad como unidad, no por separado como lo estima el *a quo* al estimar que debe llevar contabilidad respecto de la actividad comercial pero no sobre la actividad de producción agrícola.

Adicionalmente estima que no es posible la aplicación al caso concreto del artículo 82 del Estatuto Tributario ya que obran dentro del expediente documentos que pueden llevar a la determinación del valor del renglón discutido.

Observa la Sala que la discusión en vía gubernativa respecto a la

procedencia de los costos declarados por el demandante en el año 2001, se centró en si el contribuyente estaba o no obligado a llevar libros de contabilidad, para efectos de determinar la eficacia de los documentos aportados por el actor para demostrar los costos por compras de papa para dicha vigencia fiscal.

El contribuyente declaró en el renglón 37 de la declaración (mas compras) \$4.102.531.000 de las cuales la Administración rechazó \$3.504.561.000 por no aportar los soportes correspondientes, aceptando \$597.970.000.

En el renglón 42 (total costos) el contribuyente declaró \$4.081.440.000, de los cuales fueron aceptados por la Administración \$716.599.000, aduciendo que el rechazo efectuado fue consecuencia de las glosas emitidas respecto al rubro "compras", relativas a la carencia de los soportes correspondientes.

Según el a quo, si el contribuyente solamente logró probar idóneamente algunos de los costos en que incurrió, por el hecho adicional de no estar obligado a llevar contabilidad sobre la totalidad de sus ingresos y costos, es del caso dar aplicación a la norma relativa a los costos presuntos, en cuanto se da el supuesto de hecho contenido en el artículo 82 del E.T., relativo a que 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 declaraciones de renta del

contribuyente o de terceros, la contabilidad o los comprobantes internos y externos.

Los libros de comercio constituyen un elemento probatorio de especial importancia para la determinación de la base gravable del impuesto; pero a falta de estos, los costos incurridos pueden demostrarse a través de otros medios directos de prueba como la contabilidad, facturas y otros documentos emanados de terceros, razón por la cual el tema central de esta discusión no es si el contribuyente estaba o no obligado a llevar contabilidad, sino la actividad probatoria desplegada a efectos de probar los costos declarados.

De otra parte, conforme a lo señalado por el a quo, de las facturas que se citan en las páginas 14 a 18 de la liquidación de revisión se evidencia que el demandante además de comercializar la papa que compra a otras personas, también es cultivador, razón por la cual se facturan conceptos como compra de semilla, compra de insumos, compra de viajes de abono, tractorada, pago de fletes por viajes de papa.

Señala el artículo 82 del Estatuto Tributario:

ART. 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. (subraya la Sala)

Dicha norma constituye una prerrogativa para que la Administración señale un costo diferente al informado por el contribuyente, cuando existan indicios acerca de que este no es real o cuando se desconozca y no sea posible su determinación.

En el caso concreto, toda vez que el contribuyente no podía probar contablemente los costos solicitados, allegó los medios de prueba a su alcance para demostrar los costos en que incurrió al realizar la actividad productora de renta, medios probatorios que fueron analizados por la Administración, encontrándolos insuficientes.

En consecuencia, ante la imposibilidad de cuantificar los costos mediante pruebas directas, en aras del espíritu de justicia (art. 683 E.T.), es pertinente acudir a los medios que para el efecto prevé la ley, a través de la determinación de costos presuntos, como lo prevé el artículo 82 del E.T.

De conformidad con dicha norma, la Administración puede apartarse del costo informado en la declaración tributaria, cuando existan indicios de que el costo informado por el contribuyente en su denuncia rentístico no es real, o cuando no se conozca el costo de los activos enajenados, ni sea posible su determinación mediante pruebas directas, tales como los libros de contabilidad, eventos en los cuales la ley faculta al funcionario que adelante el proceso de fiscalización para fijar como costo, en primer término el que esté acorde con los incurridos durante el año o período gravable por otras personas que hayan desarrollado la misma actividad del contribuyente, u operaciones similares, atendiendo a los datos estadísticos producidos por la misma Administración, por el DANE, 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.

Observa la Sala que a pesar de que el contribuyente desde la vía gubernativa solicitó a la Administración que en el evento de considerar que los costos incurridos no fueren posible determinarlos con pruebas directas, se dé aplicación al artículo 82 del E.T. y, para ello, tenga en cuenta la información estadística que adjuntó sobre los costos y la rentabilidad de un productor de papa por hectárea, efectuado por

FEDEPAPA para el año gravable 2001, la Administración desconoció las pruebas allegadas, descartando la posibilidad de determinar los costos, atendiendo a tales índices, sin tener en cuenta que en todo caso todo ingreso acarrea un costo y que como mínimo se debió reconocer la presunción contemplada en el artículo 82 del E.T.

En consecuencia si existen otras pruebas, datos estadísticos, estudios económicos, que indiquen que el costo es menor, la Administración debió acudir a ellas y aplicarlas en la determinación del impuesto, naturalmente sin perjuicio de la actividad probatoria que sobre el particular pueda adelantar el contribuyente, a fin de demostrar que el costo incurrido es superior, sin embargo, toda vez que el *a quo* reconoció como costos presuntos el 75% del renglón “ventas brutas” y que apeló solamente la demandada, limitando su intervención a atacar dicho reconocimiento, en esta instancia la Sala se circunscribe a lo decidido en la sentencia apelada y a los términos del recurso de apelación interpuesto.

La Administración en el recurso de apelación alegó que el *a quo* no analizó la venta que el mismo contribuyente se efectúa y que de acuerdo con la respuesta al requerimiento ordinario, corresponde a una cuantía de \$3.049.281.000 de los \$4.102.531.500 que lleva como compras, rubro que a su juicio no puede corresponder “compras” realizadas, toda vez que no existe tradición, es decir, no existe un traslado de dominio.

Observa la Sala a folio 21 del cuaderno de antecedentes, el oficio 121807 radicado el 16 de junio de 2003, mediante el cual el contribuyente responde el aludido requerimiento ordinario, donde señaló:

“Mi actividad económica es y ha sido siempre la de agricultor, productor y comercializador de papa (5121), la cual se realiza entre las 2 a.m y las 5 a.m en los municipios cercanos a Cundinamarca y Boyacá.

Por la naturaleza de este negocio no tengo registrados libros de contabilidad.

“ 2. Los ingresos recibidos en el año 2001 equivalentes a \$5.094.918.000 corresponden a la venta de papa al menudeo, en las bodegas de corabastos.

“3. La relación del inventario inicial así como de las compras y el inventario final corresponden a papa sabanera así:

“Renglones 36, 37 y 40.

“36) Inventario inicial 886.7 bultos de papa sabanera por valor de \$48.769.000.

“37) Compras por valor de \$4.102.531.000, de este valor la suma de \$3.049.281.000 corresponde a la producción agrícola en la finca de mi propiedad “Tauramena” zona rural de Suesca – Cundinamarca.

“38) Inventario final por valor de \$69.860.000 corresponde a 1.267 bultos de papa sabanera.

La Administración no puede desconocer que la actividad económica del contribuyente es tanto la producción agrícola como la de comercializador de tales productos.

La calidad de productor fue demostrada por el demandante en vía gubernativa, con ocasión a las facturas allegadas con la finalidad de

acreditar los costos declarados, por valor de \$1.193.990.655 de los cuales fueron aceptados por la DIAN \$596.020.500, todos por concepto de insumos agrícolas.

En consecuencia, no se puede desconocer la calidad de productor argumentando que el contribuyente tenía la calidad de comerciante y que por tanto estaba obligado a llevar libros de contabilidad.

Si bien es cierto que conforme al artículo 20 del Código de Comercio, el demandante realiza actividades mercantiles toda vez que la comercialización de la papa implica la adquisición de bienes a título oneroso con destino a enajenarlos en igual forma, la actividad de producción agrícola no está considerada como mercantil conforme al numeral 4º del artículo 23 del Código de Comercio:

“Art. 23.- No son mercantiles:

(...)

“4. Las enajenaciones que hagan directamente los agricultores o ganaderos de los frutos de sus cosechas o ganados, en su estado natural. Tampoco serán mercantiles las actividades de transformación de tales frutos que efectúen los agricultores o ganaderos, siempre y cuando que dicha transformación no constituya por si misma una empresa, y...”

Conforme a lo expuesto, y acorde con lo señalado por el Ministerio Público, en el presente caso el contribuyente ejerce dos actividades claramente diferenciadas, la actividad comercial derivada de la comercialización del producto y la actividad agrícola derivada de su actividad como productor de papa, la cual no está considerada como

mercantil conforme al numeral 4º del artículo 23 del Código de Comercio.

En consecuencia, contrario a lo señalado en la sentencia de primera instancia, no procede el reconocimiento de costos presuntos sobre el total “ventas brutas”, (\$5.094.894.000) toda vez que como quedó anotado, tal presunción se debe reconocer sobre el valor informado a título de productor agrícola, por tratarse de una actividad que no es mercantil, respecto a la cual el demandante no estaba obligado a llevar libros de contabilidad.

El contribuyente declaró en el renglón 37 de la declaración (más compras) \$4.102.531.000 de las cuales la Administración aceptó \$597.970.000, rechazando \$3.504.561.000 dentro de los cuales \$3.049.281.000 según la respuesta dada por el contribuyente en el requerimiento ordinario, corresponden a la producción agrícola en la finca de su propiedad.

La Administración modificó el renglón 42 de la declaración (TOTAL COSTOS) por ser un renglón de resultado y como consecuencia de las modificaciones determinadas en los renglones 36 (inventarios iniciales –CA), 37 (Mas Compras –CB) y 40 (Menos Inventarios Finales –CH) determinando un valor de \$716.599.000.

Procede en consecuencia el reconocimiento de costos presuntos sobre \$3.049.281.000 correspondientes a la producción agrícola informada por el contribuyente en el requerimiento ordinario, rubro dentro del cual

se entienden incluidos los \$597.979.000 reconocidos por la administración como compras de insumos agrícolas, es decir, destinados al cultivo de papa, que no corresponden a compras de papa a terceros. En el caso concreto existen indicios de que el costo informado por el contribuyente no es real, siendo procedente su estimación en el 75% del valor de la respectiva enajenación, conforme al artículo 82 del E.T., que para el caso en estudio corresponde a \$2.286.961.000.

No procede el reconocimiento de los restantes costos declarados, toda vez que son costos incurridos en la de la actividad comercial desarrollada por el demandante, respecto de la cual estaba obligado a llevar libros de contabilidad con los respectivos soportes, en consecuencia ante la insuficiencia probatoria, procede su rechazo.

Respecto a la sanción por inexactitud, la apelante afirma que el contribuyente incluyó costos o deducciones sin los respectivos soportes, generando un menor valor a pagar, hecho sancionable conforme al artículo 647 del Estatuto Tributario y por tanto considera que se debe determinar la sanción conforme lo establecido por la Administración, por valor de \$1.902.814.000 y no la determinada en la sentencia apelada la cual asciende a \$176.064.000.

Sobre el particular estima la Sala que conforme a lo expuesto por el a quo, la sanción se debe ajustar respecto a los costos presuntos reconocidos.

En consecuencia se efectuará una nueva liquidación aceptando los costos presuntos reconocidos y reliquidando la sanción por inexactitud, la cual quedará como sigue:

CONCEPTO		Declaración Privada	Liquidación Oficial de Revisión	Liq. Tribunal	Determinación Definitiva
VENTAS BRUTAS	IL	\$5.094.894.000	\$5.094.894.000	\$5.094.894.000	\$5.094.894.000
OTROS INGRESOS	RJ				
TOTAL INGRESOS BRUTOS	IV	5.094.918.000	5.094.918.000	5.094.918.000	5.094.918.000
MENOS. REBAJAS Y DESCUENTOS	IR	881.280.000	881.280.000	881.280.000	881.280.000
TOTAL INGRESOS RECIBIDOS	RK	4.213.638.000	4.213.638.000	4.213.638.000	4.213.638.000
DIVIDENDOS Y PARTICIPACIONES	ID				
RENDIMIENTOS FINANCIEROS	EK				
MENOS: ING. TER NETOS NAC Y E	IW				
OTROS DISTINTOS DE LOS ANTERIOR	IT				
TOTAL INGRESOS NETOS	IG	4.213.638.000	4.213.638.000	4.213.638.000	4.213.638.000
COSTO DE VENTAS (SIST PERMAN)	CV				
INVENTARIO INICIAL	CA	48.769.000	48.769.000	48.769.000	48.769.000
COMPRAS	CB	4.102.531.000	597970000	3.821.171.000	2.286.961.000
SALARIOS, PRESTAC Y OTROS PAG L	CC				
MENOS: INV FINAL	CH	69.860.000	69.860.000	69.860.000	69.860.000
CONCEPTO		Declaración Privada	Liquidación Oficial de Revisión	Liq. Tribunal	Determinación Definitiva
MAS: OTROS COSTOS Y DEDUCC	CG				
TOTAL COSTOS	CT	4.081.440.000	716599000	3.800.080.000	2.265.870.000
HONORARIOS Y COMISIONES	DA				
INT. Y DEMAS REND. FINANCIEROS	DY	32.303.000	20.841.000	20.841.000	20.841.000
MAS: OTRAS DEDUCCIONES	CX	56.110.000	33.870.000	33.870.000	33.870.000
TOTAL DEDUCCIONES	CI	88.413.000	54.711.000	54.711.000	54.711.000
TOTAL COSTOS Y DEDUCCIONES	DT	4.169.853.000		3.854.791.000	2.320.581.000
RENTA LIQUIDA	RA	43.785.000	3.442.328.000	358.847.000	1.893.057.000
PERDIDA LIQUIDA	RO				
RENTA PRESUNTIVA	RC	16.699.000	16.699.000	16.699.000	16.699.000
RENTA LIQUIDA GRAVABLE		43.785.000	3.442.328.000	358.847.000	1.893.057.000
IMPUESTO SOBRE RENTA GRAV	LA	6.920.000	1.194.917.000	115.698.000	652.671.950
IMPUESTO A CARGO	FU	6.920.000	1.194.917.000	115.698.000	652.671.950

RTE. FTE. SALARIOS Y DEMAS ING LAB	LG				
RTE. FTE HONORARIOS, COMIS Y SERV	MY				
RTE. INTER Y RENDIM FINANC	LJ	1.000	1.000	1.000	1.000
RTE. VENTAS	LK	1.262.000			
OTRAS RETENCIONES	LM				
TOTAL RETENCIONES	GR	1.263.000	1.000	1.000	1.000
SALDO A FAVOR SIN SOLIC DE DEVOLUCIÓN	GN				
MENOS: ANTICIPIO POR EL AÑO GRAV		5.635.000	5.635.000	5.635.000	5.635.000
MAS: ANTICIPO POR EL AÑO GRAVABLE		3.927.000	3.927.000	3.927.000	3.927.000
SANCIONES			1.902.814.000	176.064.000	1.035.222.320
SALDO A PAGAR		3.949.000	3.096.022.000	290.053.000	1.686.185.000

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

F A L L A:

1. REVÓCASE la sentencia apelada. En su lugar, se dispone:

DECLARASE la nulidad parcial de la Liquidación Oficial de Revisión No. 501-3206420004000027 del 9 de junio de 2004 por medio de la cual la Administración de Impuestos Nacionales Personas Naturales de Bogotá, determinó oficialmente el impuesto de renta a cargo de Tomas Montenegro Pinzón, por el año gravable 2001.

2. En consecuencia de lo anterior y de conformidad con la liquidación inserta en la parte motiva de esta providencia, fijase como total a cargo de la demandante, por concepto de Renta por el año gravable 2001, la suma de MIL SEISCIENTOS OCHENTA Y SEIS MILLONES CIENTO OCHENTA Y CINCO MIL PESOS. (\$1.686.185.000.oo). moneda corriente.

3. **RECONÓCESE** PERSONERIA a la Doctora Ana Isabel Camargo Ángel para actuar en nombre de la entidad demandada.

Cópiese, notifíquese, devuélvase al Tribunal de origen. Cúmplase.

La anterior providencia fue considerada y aprobada en la sesión de la fecha.

MARÍA INÉS ORTIZ BARBOSA
Presidente

JUAN ÁNGEL PALACIO HINCAPIÉ

HÉCTOR J. ROMERO DÍAZ

LIGIA LÓPEZ DÍAZ

RAÚL GIRALDO LONDOÑO
Secretario