

DECLARACION TRIBUTARIA – Presunción de veracidad. Carga probatoria / INDICIOS – Requisitos para que sean prueba. Definición. En materia tributaria son suficientes para adicionar ingresos o rechazar un gasto. Suplen las pruebas directas / PROCESO DE DETERMINACION – Se puede iniciar con fundamento en un indicio / INDICIO CON BASE EN ESTADISTICAS DE SECTORES ECONOMICOS – Pueden dar lugar a iniciar un proceso de determinación del impuesto

Conforme al artículo 746 del Estatuto Tributario, se consideran ciertos los hechos consignados en las declaraciones tributarias, en las correcciones a las mismas o en las respuestas a requerimientos administrativos, siempre y cuando que sobre tales hechos no se haya solicitado una comprobación especial, ni la ley la exija. La declaración presentada por los contribuyentes está amparada por dicha presunción de veracidad, hasta el momento en que la Administración Tributaria solicita una comprobación especial respecto de las glosas declaradas, momento a partir del cual la carga de la prueba pasa a ser del contribuyente, a quien le corresponde demostrar la realidad de los rubros declarados. Los indicios se pueden definir como la inferencia lógica a través de la cual, de un hecho cierto y conocido, se llega a conocer otro hecho desconocido. El indicio hace parte de la prueba a través de otros medios de prueba, es decir, debe ser probado. Conforme al artículo 248 del Código de Procedimiento Civil, para que un hecho pueda considerarse como indicio, debe estar debidamente probado en el proceso. En el régimen tributario los indicios suplen la falta de pruebas directas; sin embargo, debe tenerse en cuenta que el indicio es una prueba subsidiaria, es decir, que solo ante la falta de pruebas directas es posible acudir al indicio. En el caso previsto en el artículo 754 del Estatuto Tributario la prueba del indicio bastaría para adicionar ingresos o para rechazar un gasto; mientras que en el artículo 754-1 la prueba del indicio sirve tan solo de punto de partida para adelantar los procesos de determinación de los tributos.

FUENTE FORMAL: ESTATUTO TRIBUTARIO – ARTICULO 746 / CODIGO DE PROCEDIMIENTO CIVIL – ARTICULO 248 / ESTATUTO TRIBUTARIO – ARTICULO 754 / ESTATUTO TRIBUTARIO – ARTICULO 754-1

DEDUCCIONES – Requisitos / PROPORCIONALIDAD – Concepto / PROPORCIONALIDAD DE LA EXPENSA – Debe establecerse desde el ingreso del declarante

De acuerdo con el artículo 107 del Estatuto Tributario, las deducciones en materia fiscal exigen el cumplimiento de presupuestos esenciales, como son la causalidad, necesidad y proporcionalidad. El presupuesto de la proporcionalidad exige que la expensa guarde una proporción razonable con el ingreso, debido a que la erogación tiene un límite máximo que está medido por la relación que existe entre la magnitud del gasto y el beneficio que pueda generarse. La ley en algunos casos ha fijado expresamente límites para ciertos gastos. Conforme a lo expuesto, la proporcionalidad de la expensa debe establecerse frente al ingreso del declarante, no como lo efectuó la Administración al tomar el promedio aritmético de los honorarios pagados por cuatro contribuyentes que desarrollan la actividad económica 1541 (elaboración de productos de molinería), ya que si bien el artículo 107 ib establece que la proporcionalidad de las expensas debe determinarse con criterio comercial, teniendo en cuenta las normalmente acostumbradas en cada actividad, tal estudio debe servir de parámetro de determinación de las expensas, pero no constituirse en elemento único.

FUENTE FORMAL: ESTATUTO TRIBUTARIO – ARTICULO 107

CONSEJO DE ESTADO

SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO

SECCION CUARTA

Consejero ponente: WILLIAM GIRALDO GIRALDO

Bogotá, D.C., siete (7) de abril de dos mil once (2011)

Radicación número: 68001-23-31-000-2005-03498-01(17314)

Actor: HARINERA PARDO S.A EN CONCORDATO

Demandado: DIRECCION DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES

FALLO

Se decide el recurso de apelación interpuesto por la demandante contra la sentencia de 6 de febrero de 2008 del Tribunal Administrativo de Santander, desestimatoria de las súplicas de la demanda de nulidad y restablecimiento del derecho de *HARINERA PARDO S.A EN CONCORDATO*, contra los actos administrativos de la DIAN que modificaron la declaración de renta de 2003.

Dispuso la sentencia apelada: "*PRIMERO: DENEGAR las pretensiones de la demanda, de conformidad con lo expuesto en la parte motiva de esta sentencia*".

ANTECEDENTES

La sociedad HARINERA PARDO S.A EN CONCORDATO presentó la declaración de renta de 2003, el 15 de abril de 2004, fecha límite para su presentación conforme al artículo 13 del Decreto 3805 del 30 de diciembre de 2003, en la que determinó un saldo a favor de \$367.259.000.

El 22 de abril de 2004 la demandante presentó solicitud de compensación de saldos a favor originados en la declaración de renta del año gravable 2003 por \$367.259.000.

Mediante Acta del Comité de Control a Devoluciones No. 12 del 25 de mayo de 2004 la sociedad fue seleccionada para verificar la procedencia del saldo a favor. El 27 de mayo de 2004 la DIAN profirió el Auto de Suspensión No. 029, con la finalidad de adelantar la investigación previa a la devolución del saldo a favor declarado.

Por medio del Requerimiento Especial No. 04076200400042 del 14 de noviembre de 2004, notificado por correo certificado el 15 del mismo mes, la División de Fiscalización propuso la modificación de la declaración de renta, en los siguientes términos:

- Rechazar el valor de \$375.080.000, solicitado como parte de la deducción por honorarios, por cuanto la División de Fiscalización determinó, según

datos estadísticos, que el 0.22% de los ingresos es el valor aceptado como honorarios.

- Propone la aplicación de una sanción por inexactitud por \$231.046.000.

El 13 de enero de 2005 la sociedad actora presentó respuesta al requerimiento especial.

El 30 de junio de 2005 la División de Liquidación de la Administración de Impuestos Nacionales de Bucaramanga expidió la Liquidación Oficial de Revisión No. 040642005000018, en la que se determinó:

- Confirmar el rechazo de \$375.080.000 por concepto de honorarios, por cuanto en concepto de la División de Liquidación, la Administración actuó en derecho al utilizar como base del rechazo los “datos estadísticos” obtenidos mediante cuatro autos de verificación a cuatro grandes contribuyentes de la misma administración de impuestos.
- No imponer la sanción por inexactitud propuesta en el requerimiento especial, por cuanto en los términos del artículo 647 del Estatuto Tributario, el rechazo de la deducción por honorarios no configura inexactitud.

Con fundamento en el párrafo del artículo 720 del Estatuto Tributario la sociedad demandante decidió no interponer el recurso de reconsideración a que tenía derecho, y acudir en forma directa a la jurisdicción contencioso administrativa.

DEMANDA

La Sociedad HARINERA PARDO S.A EN CONCORDATO, en ejercicio de la acción de nulidad y restablecimiento del derecho, solicitó:

“Con fundamento en las razones de hecho y de derecho que me he permitido exponer y las pruebas que se acompañan y solicitan en este memorial, y las que obran en los antecedentes administrativos, atentamente solicito:

1. *Que se declare la violación de las normas acusadas.*
2. *Que se declare la nulidad de la Liquidación Oficial Renta Sociedades No. 040642005000018 del 30 de junio de 2005, expedida por la División de Liquidación de la Administración de Impuestos Nacionales de Bucaramanga.*
3. *Que como consecuencia de lo anterior se restablezca el derecho de la HARINERA PARDO S.A. EN CONCORDATO, se acepte la deducibilidad de la deducción por honorarios solicitada, y que fue objeto de rechazo en la liquidación de revisión, y se confirme la liquidación privada presentada por mi poderdante por el año gravable de 2003”.*

Invocó como normas violadas los artículos 107, 742, 743, 744, 754 y 754-1 del Estatuto Tributario; 189 y 190 del Código de Procedimiento Civil; 3 y 5 del Código de Comercio; 10 No. 4 del Decreto 898 de 2002, y 4 (párrafo) del Decreto 1265 de 1999. El concepto de violación se resume así:

La sociedad HARINERA PARDO solicitó, en su declaración de renta por el año gravable 2003, la suma de \$445.987.000 por concepto de honorarios pagados así:

Código	Cuenta	Valor
5110	Honorarios Administración	\$403.219.000
5210	Honorarios Ventas	\$42.768.000
Totales		\$445.987.000

La Administración, en el proceso de revisión de la declaración de renta, consideró que la suma de \$445.987.000 por concepto de honorarios profesionales, no guardaba proporcionalidad con la renta, en los términos del artículo 107 del Estatuto Tributario.

Con fundamento en lo anterior, y conforme a los artículos 754 y 754-1 del Estatuto Tributario, la DIAN desconoció un total de \$375.080.000 de los honorarios pagados en el año 2003, así:

Código	Cuenta	Valor Fiscal	Valor Propuesto a Rechazar
5110	Honorarios Administración	\$403.219.000	\$338.704.000
5210	Honorarios Ventas	\$42.768.000	\$36.376.000
Totales		\$445.987.000	\$375.080.000

En el requerimiento especial se cuestionó la relación de causalidad y la necesidad del gasto de honorarios, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 107 del Estatuto Tributario, pero, en definitiva, la razón del rechazo en la vía gubernativa fue la falta de proporcionalidad de los honorarios solicitados.

En la liquidación de revisión la División de Liquidación no aplicó la sanción por inexactitud propuesta en el requerimiento especial, por cuanto consideró que lo que se presentaban eran errores de apreciación o diferencias de criterios entre las oficinas de impuestos y el contribuyente, relativos a la interpretación del derecho aplicable.

Para efectos de la deducibilidad de las expensas necesarias el artículo 107 del Estatuto Tributario precisa que la "proporcionalidad" debe establecerse con "criterio comercial", teniendo en cuenta las normalmente acostumbradas en cada actividad.

Ante la falta de normatividad sobre la forma como se debe establecer la proporcionalidad de la "expensa necesaria" en el caso concreto de honorarios, la administración tributaria optó, en primer lugar, por tomar una serie de conceptos emitidos por la Oficina Jurídica de la DIAN y, en segundo lugar, por la aplicación de los artículos 754 y 754-1 del Estatuto Tributario.

Es claro que ninguna norma tributaria establece la forma y la metodología como debe determinarse la "proporcionalidad" de una determinada expensa necesaria. La única mención que hace el artículo 107 del Estatuto Tributario es que: "*debe determinarse con criterio comercial, teniendo en cuenta las normalmente acostumbradas en cada actividad*".

Los conceptos citados por la DIAN (016746 del 1º de abril de 2003, 011104 del 25 de febrero de 2004, 036076 del 20 de mayo de 1998 y 59801 del 26 de julio de 1996) no establecen la forma como se debe determinar la “proporcionalidad” que exige el artículo 107 del Estatuto Tributario.

En todos los casos, los conceptos se limitan a hacer una transcripción de la norma, indicando que la proporcionalidad debe establecerse con criterio comercial, de acuerdo con la costumbre mercantil, que debe tener ciertos límites cuantitativos de acuerdo con la costumbre comercial, etc., pero sin definir o, por lo menos, establecer unos parámetros claros sobre la forma como debía determinarse esta “proporcionalidad” para efectos de la procedencia o improcedencia fiscal de la deducción solicitada por concepto de honorarios.

Ante esta falta de definición legal y normativa, la División de Fiscalización de la Administración de Impuestos Nacionales de Bucaramanga optó por dar aplicación a los artículos 754 y 754-1 del Estatuto Tributario, para efectos de establecer, con criterio comercial, la proporcionalidad de los honorarios que se pagaban en el sector y en la misma actividad económica de la demandante.

Señaló la demandante que la aplicación de los artículos 754 y 754-1 del Estatuto Tributario, para efectos de establecer la “proporcionalidad” de la deducción por concepto de honorarios, no es correcta y su indebida utilización se convierte en una violación, no solo de los artículos 754 y 754-1 del Estatuto Tributario, sino del artículo 107 ib.

Conforme al artículo 107 del Estatuto Tributario las expensas necesarias deben tener las siguientes características para que sean deducibles:

- Corresponder a expensas necesarias realizadas en el año o período gravable.
- Deben tener relación de causalidad con la actividad productora de renta.
- Deben ser necesarias y proporcionadas de acuerdo con cada actividad.
- La necesidad y proporcionalidad debe determinarse con criterio comercial, teniendo en cuenta las normalmente acostumbradas en cada actividad económica.

Debido a la falta de normatividad aplicable, y de claridad de los conceptos emitidos por la DIAN sobre la materia, la División de Fiscalización optó por considerar como mecanismos para la determinación de la “proporcionalidad” los “indicios” contemplados en los artículos 754 y 754-1 del Estatuto Tributario.

Dichas normas no contemplan el mecanismo para establecer la “proporcionalidad” de las expensas necesarias, ni son en sí mismos un mecanismo para establecer el cumplimiento de las condiciones contempladas en el artículo 107 del Estatuto Tributario.

En el ordenamiento tributario colombiano no existe norma que determine la forma como debe probarse la “costumbre mercantil” para los efectos del artículo 107 del Estatuto Tributario.

Por lo anterior, es conducente acudir, como lo dispone el artículo 742 del Estatuto Tributario, al Código de Procedimiento Civil, para efectos de recaudar esta prueba indispensable en la determinación de la actuación tributaria.

La División de Liquidación, en vez de acudir a la Ley (Estatuto Tributario y Código de Procedimiento Civil) y, en consecuencia, pedir que la Cámara de Comercio correspondiente certificara sobre la costumbre mercantil en el caso de los honorarios pagados por la actora, optó por dar una inadecuada aplicación a los artículos 754 y 754-1 del Estatuto Tributario.

No solicitar a la Cámara de Comercio respectiva, en este caso a la Cámara de Comercio de Bucaramanga, la certificación de la costumbre mercantil, función asignada por la ley a las Cámaras de Comercio, viola los artículos 107, 472, 473 y 474 del Estatuto Tributario; 189 y 190 del Código de Procedimiento Civil; 3 y 5 del Código de Comercio, y el artículo 10 No 4 del Decreto 898 de 2002.

En el Requerimiento Especial se incluyeron los siguientes datos obtenidos en las auditorías que se efectuaron a 4 contribuyentes seleccionados para la muestra, así:

Empresa	Nit	Patrimonio	Ingresos
Harinera Pardo S.A. en Concordato	860.005.194	\$14.952.555.000	\$32.230.248.000
Precocidos del Oriente S.A.	890.205.091	13.671.657.000	21.131.020.000
Coopasan Ltda.	890.201.055	5.374.510.000	19.700.564.000
Incoharinas Ltda.	890.313.673	8.341.297.000	16.661.444.000
Industria Harinera de Santander	890.206.063	7.423.595.000	15.087.580.000

Del análisis de estos datos financieros es imposible concluir que los cuatro contribuyentes seleccionados para participar en la "muestra", tengan la misma capacidad económica que la sociedad actora.

La muestra tomada por la Administración, además de no ser la prueba idónea para efectos de determinar el criterio comercial o costumbre mercantil aplicable en el caso de la deducción cuestionada, adolece de vicios en su conformación que la hacen inaceptable para efecto de la determinación de "datos estadísticos," en los términos de los artículos 754 y 754-1 del Estatuto Tributario.

CONTESTACIÓN DE LA DEMANDA

La DIAN se opuso a las pretensiones de la actora, con fundamento en lo siguiente:

En cumplimiento de la labor de fiscalización la demandada determinó que la sociedad actora, en su declaración de renta presentada por el año gravable 2003, incluyó en el rubro de deducciones una partida por concepto de honorarios cancelados, especialmente por asesorías administrativas que comprenden pagos por conceptos de "comités de gerencia", "honorarios comités de gerencia", "comités asesorías administrativas" y "asesorías administrativas," que equivalen al 85.35% del total de este rubro, según el siguiente cuadro:

5110-1000	Revisoría Fiscal	\$10.816.000	(2.62%)
5110-2500	Asesoría Jurídica	16.752.000	(4.06%)
5110-3500	Asesoría Técnica	8.586.333	(2.08%)
5110-9501	Asesoría Administrativa	351.788.048	(85.35%)
5110-9502	Asesoría Tributaria	18.920.000	(4.59%)
5110-9505	Otros	5.301.600	(1.30%)
TOTAL		\$412.163.000	(100%)

Los “gastos por honorarios,” en un alto porcentaje corresponden a “comités de gerencia” reconocidos a los miembros de la junta directiva y además socios de la investigada, los cuales, al ser cuestionados, no se establecieron como reales.

El problema jurídico planteado se concreta en establecer si para determinar el criterio comercial de la proporcionalidad de las expensas deducibles, consagrado en el artículo 107 del Estatuto Tributario, se debe acudir, necesariamente, a certificaciones expedidas por las Cámaras de Comercio, o si es procedente hacer uso de las herramientas jurídicas consagradas en los artículos 754 y 754-1 del Estatuto Tributario.

El artículo 107 ib consagra los requisitos para poder deducir un gasto, y en el sub lite se cuestionó la proporcionalidad de los honorarios declarados como deducciones en la declaración de renta por el año gravable 2003, razón por la cual se procedió a tomar datos estadísticos de otras sociedades con la misma actividad económica (artículo 754 del E.T.), arrojando, finalmente, que la relación honorarios cancelados versus ingresos declarados era muy superior, en el caso de la accionante, frente a otros contribuyentes, dado que mientras dichas empresas muestran una participación de la deducción de los ingresos entre el 0.03% y el 0.49%, la demandante refleja el 1.38%, lo cual significa que su deducción por honorarios es 2.81 veces mayor que la más alta de los restantes contribuyentes, según el siguiente cuadro:

Empresa	Nit	Patrimonio	Ingresos	Deducción por Honorarios	% Hon/Ing
Harinera Pardo	860.005.194	14.952.555.000	32.230.248.000	445.987.261	1,38%
Precocidos del Oriente	890.205.091	13.671.657.000	21.131.020.000	50.425.566	0,24%
Coopasan Ltda	890.201.055	5.374.510.000	19.700.564.000	25.490.589	0,13%
Icoharinas Ltda.	890.313.673	3.341.297.000	16.661.444.000	81.234.500	0,49%
Ind. Harinera de Santander	890.206.063	7.423.595.000	15.087.580.000	5.106.668	0,03%

La desproporcionalidad reflejada por la sociedad demandante indica que, mientras los demás contribuyentes dedicados a la misma actividad económica requieren un promedio de 22 centavos en gasto de honorarios para producir \$100 de ingresos, la primera utilizó y declaró 1.38 pesos para producir el mismo nivel de ingresos; es decir, que la proporción del gasto por honorarios en Harinera Pardo es 6.2 veces mayor al promedio de los demás contribuyentes verificados.

Teniendo en cuenta la definición de lo que es costumbre mercantil, entendida como un conjunto de usos o prácticas que realizan los comerciantes, que cumplen con los requisitos exigidos por el Código de Comercio para adquirir tal denominación, estimó la DIAN que tal concepto no puede encajarse en lo consagrado en el inciso 2º del artículo 107 ib, pues allí se menciona la expresión “criterio comercial”, concepto que no es sinónimo al de “costumbre mercantil”.

Aceptar el criterio del demandante, según el cual la necesidad y proporcionalidad de las expensas señalada en el artículo 107 ib, solamente se pueden probar con certificación expedida por la Cámara de Comercio, es tanto como establecer una tarifa legal probatoria para la norma en comento, lo cual se sale de todo contexto lógico, pues las amplias facultades de fiscalización con que cuenta la DIAN, se verían socavadas con este tipo de apreciación, y se convertirían en “patente de corso” para que los contribuyentes burlaran de esta forma sus obligaciones fiscales y, en este caso, los requisitos para poder deducir las expensas, toda vez que no existiendo certificación sobre el asunto, a las autoridades tributarias solo les queda el camino de ver las irregularidades y “callarse” porque no existe la “prueba reina” (como sería la certificación de la Cámara de Comercio) para rechazar deducciones que no cumplen con los requisitos.

Para establecer el criterio comercial, en este caso respecto a los honorarios cancelados, se utilizó la fórmula matemática de la media, para lo cual se sumaron los porcentajes establecidos para cada uno de los contribuyentes de la muestra, y se dividieron, lo que dio como resultado un porcentaje aceptable de ingreso/honorarios del 0,22%, según los siguientes cálculos:

$$\begin{array}{r} \text{NIT} \qquad \qquad 890.205.091 \quad 890.201.055 \quad 890.313.673 \quad 890.313.673 \\ \text{PORCENTAJE} \qquad 0.24\% \quad + \quad 0.13\% \quad + \quad 0.49\% \quad + \quad 0.03\% \\ \hline 0,89\% = 0.22\% \end{array}$$

4

Una vez establecido estadísticamente el porcentaje de los honorarios cancelados por otras sociedades, la DIAN hizo uso de él para determinar el valor de los honorarios que se le debían aceptar a la demandante, acorde con lo establecido en el artículo 754-1 del Estatuto Tributario. En consecuencia, se le aplicó tal porcentaje a los ingresos obtenidos por dicha sociedad por el año gravable 2003, los cuales ascendieron a \$32.230.248.000, valor que multiplicado por 0.22%, da como resultado la suma de \$70.907.000, lo cual significa que esa suma es la deducción admitida por honorarios, rechazándose como improcedente la diferencia, sin que la parte actora, por su parte, acreditara o justificara válidamente la diferencia encontrada.

SENTENCIA APELADA

El Tribunal Administrativo de Santander mediante sentencia del 6 de febrero de 2008 negó las súplicas de la demanda. Los fundamentos de la decisión se resumen así:
La sociedad demandante tenía la obligación de acreditar los honorarios y demostrar la proporcionalidad de los mismos; sin embargo se limitó a señalar que la Cámara de Comercio de Bucaramanga era la encargada de comprobar el criterio comercial con que se debía establecer la proporcionalidad de las expensas necesarias, teniendo en cuenta las normalmente acostumbradas en cada actividad, y las limitaciones establecidas, desconociendo así que el hecho de la no existencia de pruebas no impide que la Administración, dentro de sus amplias facultades de fiscalización, utilice medios eficaces para llegar a la verdad real.

Es claro que las partes concuerdan en expresar que ninguna norma tributaria establece la forma y metodología como debe determinarse la proporcionalidad de una determinada expensa necesaria. La única mención que hace el artículo 107 del Estatuto Tributario es que debe determinarse con criterio comercial, teniendo en cuenta las normalmente acostumbradas en cada actividad.

El artículo 107 ib no establece el procedimiento que debía emplear la DIAN para definir dicha proporcionalidad. Por tanto, al hacer uso de los artículos 754 y 754-1, está acudiendo a una de las herramientas consagradas en el Estatuto Tributario, como lo es la fórmula matemática empleada por esta entidad, es decir, los datos estadísticos tomados de otras sociedades con la misma actividad económica, a fin de establecer la proporcionalidad de las expensas necesarias.

La presunción de legalidad del acto administrativo demandado no fue desvirtuada por la parte actora, por lo que se deniegan las súplicas de la demanda.

RECURSO DE APELACIÓN

Inconforme con la decisión de primera instancia, la parte demandante apeló, en los siguientes términos:

La demandante no ha afirmado que le correspondía a la Cámara de Comercio de Bucaramanga probar el criterio comercial con que se debía establecer la proporcionalidad de las expensas cuestionadas por la DIAN.

Lo que ha alegado es que el criterio comercial debe ser probado en la forma en que lo establece el artículo 190 del Código de Procedimiento Civil, esto es, mediante la certificación expedida por la Cámara de Comercio sobre la costumbre mercantil respectiva, y no, como lo hizo la DIAN, a través de la utilización de los artículos 754 y 754-1 del Estatuto Tributario.

Si la legislación tributaria colombiana no tiene una norma que establezca un procedimiento o metodología para probar la proporcionalidad de una determinada deducción, no se le puede imponer al demandante la obligación y aplicarlo.

Si el artículo 107 del Estatuto Tributario establece que la proporcionalidad se debe determinar con criterio comercial, lo primero que tiene que hacer la DIAN, para verificar si una determinada deducción cumple con el criterio comercial, es establecer cómo se prueba (costumbre mercantil), antes de acudir a otras normas.

La costumbre mercantil se prueba conforme a los artículos 189 y 190 del Código de Procedimiento Civil y los artículos 3 y 6 del Código de Comercio. La DIAN no hizo uso del artículo 190 del Código de Procedimiento Civil, que fija el procedimiento para la prueba de la costumbre mercantil, sino que se limitó a obtener un simple indicio y, por lo tanto, existe un vacío probatorio que debe ser resuelto a favor del contribuyente, conforme al artículo 745 del Estatuto Tributario.

Respecto al análisis efectuado por la demandada para establecer la proporcionalidad del gasto, señaló que los datos tomados de cuatro contribuyentes, que sirvieron de base para determinar la media de los honorarios, no reflejan un patrón definido, toda vez que cada compañía tiene un comportamiento diferente, y se observa que el pago de los honorarios y el monto de los mismos no guarda ninguna proporción con los ingresos declarados, que pueda marcar una tendencia, y menos un criterio comercial o una costumbre mercantil.

Si la muestra de los cuatro contribuyentes no representa al sector molinero, por no ser representativa, los resultados de la misma no pueden ser tomados para los efectos de la aplicación del artículo 754-1 como indicio, por no corresponder a datos estadísticos de un sector económico.

La Administración de Impuestos de Bucaramanga, para establecer una muestra representativa del sector económico que desarrolla la actividad económica 1541 (elaboración de productos de molinería), debió:

- 1) Solicitar a la DIAN en Bogotá el listado de los contribuyentes del sector económico que desarrollan la actividad económica 1541, y con ese listado proceder a tomar una muestra verdaderamente representativa, y no limitarse exclusivamente a cuatro contribuyentes.
- 2) Solicitar a la DIAN los datos estadísticos tomados por ellos, que permitieran establecer, con base en una muestra representativa, la proporcionalidad de los honorarios pagados por el sector económico que desarrolla la actividad económica 1541.

ALEGATOS DE CONCLUSIÓN

La **demandada** señaló que la Administración cuestionó la proporcionalidad de los honorarios declarados como deducciones en la declaración de renta presentada por la demandante, correspondiente al año gravable 2003, razón por la cual se procedió a tomar datos estadísticos de otras sociedades con la misma actividad económica, conforme a los artículos 754 y 754-1 del Estatuto Tributario.

Aceptar el criterio de la demandante, en el sentido de que la necesidad y proporcionalidad de las expensas solamente se puede probar con certificación expedida por la Cámara de Comercio, es tanto como establecer una tarifa legal probatoria para el artículo 107 del Estatuto Tributario, lo cual desconoce las facultades de fiscalización con que cuenta la DIAN.

La demandante y el Ministerio Público no intervinieron en esta etapa procesal

CONSIDERACIONES DE LA SALA

La Sala decide el recurso de apelación interpuesto por la sociedad actora contra la sentencia del 6 de febrero de 2008, proferida por el Tribunal Administrativo de Santander.

Según la apelante, conforme al artículo 107 del Estatuto Tributario, para determinar la proporcionalidad de las expensas se debe atender al criterio comercial, teniendo en cuenta las normalmente acostumbradas en cada actividad. El criterio comercial debe ser probado en la forma en que lo establece el artículo 190 del Código de Procedimiento Civil, esto es, mediante la certificación expedida por la Cámara de Comercio sobre la costumbre mercantil respectiva, y no como lo hizo la DIAN, a través de la utilización de los artículos 754 y 754-1 del Estatuto Tributario.

Observa la Sala que, conforme al artículo 746 del Estatuto Tributario, se consideran ciertos los hechos consignados en las declaraciones tributarias, en las correcciones a las mismas o en las respuestas a requerimientos administrativos,

siempre y cuando que sobre tales hechos no se haya solicitado una comprobación especial, ni la ley la exija.

La declaración presentada por los contribuyentes está amparada por dicha presunción de veracidad, hasta el momento en que la Administración Tributaria solicita una comprobación especial respecto de las glosas declaradas, momento a partir del cual la carga de la prueba pasa a ser del contribuyente, a quien le corresponde demostrar la realidad de los rubros declarados.

En el caso concreto la Administración de Impuestos y Aduanas de Bucaramanga cuestionó la deducción por honorarios declarada, por cuanto, a su juicio, no cumple con el presupuesto de la proporcionalidad consagrado en el artículo 107 del Estatuto Tributario, sin cuestionar la realidad del gasto ni el cumplimiento de los requisitos legalmente establecidos para el efecto.

La Administración Tributaria, a pesar de que conforme al artículo 684 del Estatuto Tributario está facultada para “*exigir del contribuyente o de terceros la presentación de documentos que registren sus operaciones cuando unos u otros estén obligados a llevar libros registrados*”, se limitó, tanto en la Inspección Tributaria No. 0034 del 14 de octubre de 2004 como en los actos administrativos posteriores (requerimiento especial y liquidación oficial de revisión), a rechazar parcialmente el valor declarado por concepto de honorarios con fundamento en la prueba indiciaria establecida en el artículo 754-1 del Estatuto Tributario.

En el folio 68 del cuaderno principal aparece copia de la Liquidación Oficial de Revisión No. 040642005000018 del 30 de junio de 2005, en la que DIAN precisó:

*“La División de Fiscalización, una vez efectuada la auditoría correspondiente, estimó como desproporcionadas las deducciones por concepto de honorarios solicitadas por la sociedad investigada y amparada en estos preceptos legales¹ y en sus amplias facultades, es como **determina la forma en que establecerá qué porcentaje de las expensas en comparación con el ingreso** (Principio de causalidad y proporcionalidad) son las normalmente acostumbradas en esta actividad.*

Y es en esta parte en donde el Representante Legal enfatiza su alegato al no estar de acuerdo con:

- *Que los datos obtenidos de cuatro (4) contribuyentes sean datos estadísticos, pues se obtuvieron de simples cálculos matemáticos,*
- *Que los datos de los cuatro (4) contribuyentes tuvieron origen en AUTOS DE VERIFICACIÓN TRIBUTARIA y no en DATOS ESTADÍSTICOS OFICIALES OBTENIDOS O PROCESADOS por la Dirección de Impuestos Nacionales, dado que no medió actuación por parte de entidades de orden superior, y hace énfasis en que no fue realizado por parte de personas con conocimientos estadísticos, que puedan certificar la exactitud e idoneidad de las muestras tomadas.*

Se observa entonces como en primera instancia, se rechaza los datos estadísticos establecidos por la División de Fiscalización por cuanto se obtuvieron mediante ‘simples cálculos matemáticos’, y

¹ Artículos 754 y 754-1 del Estatuto Tributario.)

vemos que la fórmula matemática empleada para obtener estos datos estadísticos, como fue la media (folio 664), es la correcta y establecida estadísticamente, y si a consideración del Alegante es 'simple', no por ello deja de ser la indicada y precisa para obtener este dato, además, no contemplan las normas tributarias en ninguna parte que los datos estadísticos deban ser obtenidos únicamente a través de fórmulas 'compuestas o complejas', sino de las pertinentes para cada caso".

De esta forma, la Administración estableció directamente, con fundamento en la información suministrada por cuatro empresas pertenecientes al sector molinero (datos estadísticos), que el 0.22% de los ingresos declarados es el valor aceptado como honorarios.

Señala el artículo 754-1 del Estatuto Tributario:

*ARTICULO 754-1. INDICIOS CON BASE EN ESTADÍSTICAS DE SECTORES ECONÓMICOS. Los datos estadísticos oficiales obtenidos o procesados por la Dirección General de Impuestos Nacionales sobre sectores económicos de contribuyentes, **constituirán indicio** para efectos de adelantar los procesos de determinación de los impuestos, retenciones y establecer la existencia y cuantía de los ingresos, costos, deducciones, impuestos descontables y activos patrimoniales.*

Los indicios se pueden definir como la inferencia lógica a través de la cual, de un hecho cierto y conocido, se llega a conocer otro hecho desconocido. El indicio hace parte de la prueba a través de otros medios de prueba, es decir, debe ser probado.²

Conforme al artículo 248 del Código de Procedimiento Civil, para que un hecho pueda considerarse como indicio, debe estar debidamente probado en el proceso.

En el régimen tributario los indicios suplen la falta de pruebas directas; sin embargo, debe tenerse en cuenta que el indicio es una prueba subsidiaria, es decir, que solo ante la falta de pruebas directas es posible acudir al indicio³.

En el caso previsto en el artículo 754 del Estatuto Tributario la prueba del indicio bastaría para adicionar ingresos o para rechazar un gasto; mientras que en el artículo 754-1 la prueba del indicio sirve tan solo de punto de partida para adelantar los procesos de determinación de los tributos⁴.

Sobre el particular la Sala se pronunció en sentencia del 29 de agosto de 2002, exp. 12944 C.P. Ligia López Díaz, en la que se concluyó que demostrada por parte de la Administración la existencia de ingresos constitutivos de renta, el artículo 754-1 del Estatuto Tributario se aplica solamente para determinar la proporción de la renta líquida gravable respecto a los ingresos omitidos. Señaló la Sala en dicha oportunidad:

² Parra Quijano, Jairo. Manual de Derecho Probatorio. Bogotá 2002. Pag 563

³ Conforme al artículo 742 del Estatuto Tributario, las decisiones de la Administración deben fundarse en los hechos probados por los medios de prueba señalados en las leyes tributarias o en el Código de Procedimiento Civil, en cuanto éstos sean compatibles con aquellos

⁴ Whittingham García Elizabeth. Las pruebas en el proceso tributario. Temis 2005. Pag. 68

*“Encuentra la Sala que dentro del expediente está probada la existencia de ingresos constitutivos de renta no declarados por el demandante. Las Autoridades Tributarias aplicaron el artículo 754-1 del Estatuto Tributario únicamente para determinar la proporción de la renta líquida gravable respecto a los ingresos detectados por la Administración y omitidos por el contribuyente”.
(subraya la Sala)*

Por otra parte, reza el artículo 107 del Estatuto Tributario:

“Artículo 107. Las expensas necesarias son deducibles. Son deducibles las expensas realizadas durante el año o período gravable en el desarrollo de cualquier actividad productora de renta, siempre que tengan relación de causalidad con las actividades productoras de renta y que sean necesarias y proporcionadas de acuerdo con cada actividad.

La necesidad y proporcionalidad de las expensas debe determinarse con criterio comercial, teniendo en cuenta las normalmente acostumbradas en cada actividad y las limitaciones establecidas en los artículos siguientes.”

De acuerdo con la norma transcrita, las deducciones en materia fiscal exigen el cumplimiento de presupuestos esenciales, como son la causalidad, necesidad y proporcionalidad.

El presupuesto de la proporcionalidad exige que la expensa guarde una proporción razonable con el ingreso, debido a que la erogación tiene un límite máximo que está medido por la relación que existe entre la magnitud del gasto y el beneficio que pueda generarse. La ley en algunos casos ha fijado expresamente límites para ciertos gastos⁵.

Conforme a lo expuesto, la proporcionalidad de la expensa debe establecerse frente al ingreso del declarante, no como lo efectuó la Administración al tomar el promedio aritmético de los honorarios pagados por cuatro contribuyentes que desarrollan la actividad económica 1541 (elaboración de productos de molinería), ya que si bien el artículo 107 ib establece que la proporcionalidad de las expensas debe determinarse con criterio comercial, teniendo en cuenta las normalmente acostumbradas en cada actividad, tal estudio debe servir de parámetro de determinación de las expensas, pero no constituirse en elemento único.

En consecuencia, la Sala revocará la sentencia apelada, declarando la nulidad del acto administrativo demandado y, como resultado, la firmeza de la declaración presentada el 15 de abril de 2004, relevándose, en consecuencia, del estudio de los demás cargos planteados en el recurso de apelación.

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

⁵ Se reitera el criterio de la Sala expuesto en sentencia del 13 de octubre de 2005, exp. 14372, C.P. María Inés Ortiz Barbosa

REVÓCASE la sentencia apelada. En su lugar se dispone:

1. DECLÁRASE la nulidad de la Liquidación Oficial de Revisión No. 040642005000018 del 30 de junio de 2005, proferida por la División de Liquidación de la Administración de Impuestos Nacionales de Bucaramanga.
2. A título de restablecimiento del derecho se declara en firme la liquidación privada del impuesto sobre la renta correspondiente al año gravable 2003, presentada por la Sociedad Harinera Pardo S.A.
3. **RECONÓCESE** personería para actuar en nombre de la entidad demandada al abogado SEBASTIAN PINILLA MOGOLLÓN, de conformidad con el poder que obra al folio 534 del cuaderno principal.

Cópiese, Notifíquese, Comuníquese y Envíese copia al Tribunal de origen. Cúmplase.

Se deja constancia de que esta providencia se estudió y aprobó en la sesión de la fecha.

MARTHA TERESA BRICEÑO DE VALENCIA
Presidente

HUGO FERNANDO BASTIDAS BÁRCENAS

CARMEN TERESA ORTIZ DE RODRÍGUEZ

WILLIAM GIRALDO GIRALDO