



CONSEJO DE ESTADO
SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO
SECCIÓN CUARTA

Consejero ponente: Hugo Fernando Bastidas Bárcenas

Bogotá, D.C., diecisiete (17) de septiembre de dos mil catorce (2014)

Radicación: 250002327000201000181 01
No. Interno: 19011
Asunto: Acción de nulidad y restablecimiento del derecho
Demandante: Luis Hernando Hurtado García
Demandado: U.A.E. DIAN
Renta 2005

FALLO

La Sala decide el recurso de apelación interpuesto por el apoderado judicial de la U.A.E. DIAN contra la sentencia del 8 de julio de 2011, proferida por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Subsección A, que resolvió:

“PRIMERO. Se declara la nulidad parcial de los siguientes actos administrativos emitidos por la Administración Local de Personas Naturales de Bogotá de la DIAN a nombre del señor LUIS HERNANDO HURTADO GARCÍA en lo relativo al monto del mayor impuesto a cargo y del monto de la sanción por inexactitud:

Liquidación Oficial de Revisión – Renta Sociedades No. 322412008000015 del 16 de enero de 2009, proferida por la Jefe de División de Liquidación de la DIAN en relación con el impuesto de renta 2005.

Resolución No. 900015 de 12 de febrero de 2010 por medio de la cual se falla un recurso de reconsideración, proferido por la Subdirectora de Gestión de Recursos Jurídicos de la DIAN.

SEGUNDO. A título de restablecimiento del derecho se declara que el citado contribuyente está obligado al pago del mayor impuesto y las sanciones que se liquidaron en la parte motiva de esta providencia con un total a pagar de **\$28.397.000** por el año gravable 2005.

TERCERO. Se niegan las demás pretensiones de la demanda”.

1. ANTECEDENTES ADMINISTRATIVOS

- El 10 de mayo de 2006, el señor Luis Hernando Hurtado García, presentó la declaración del impuesto de renta y complementarios, por el año gravable 2005, en la que determinó una renta líquida gravable por el valor de \$22.776.000 y un impuesto a cargo por la suma de \$288.000.
- El 28 de abril de 2008, la División de Fiscalización Tributaria de la Administración de Personas Naturales de la DIAN profirió el requerimiento especial No. 320632008000031, en el que: (i) desconoció pasivos por \$10.120.000, (ii) adicionó ingresos por

presunción de ingresos por omisión del registro de compras en cuantía de \$204.899.000, (iii) determinó una renta líquida gravable de \$227.675.000, (iv) calculó un impuesto de renta de \$67.210.000 y una sobretasa de \$6.721.000, (v) impuso una sanción por inexactitud de \$125.612.000 y, (vi) determinó un saldo a pagar de \$199.633.000. El 29 de julio de 2008, el contribuyente respondió el requerimiento especial.

- El 16 de enero de 2009, la División de Fiscalización Tributaria expidió la Liquidación Oficial de Revisión No. 322412008000015.
- El 16 de marzo de 2009, el contribuyente presentó el recurso de reconsideración contra la liquidación oficial mencionada.
- El 12 de febrero de 2010, la administración resolvió el recurso de reconsideración en forma negativa, mediante la Resolución 900015.

2. ANTECEDENTES PROCESALES

2.1. LA DEMANDA

En ejercicio de la acción de nulidad y restablecimiento del derecho, el señor Luis Hernando Hurtado García, mediante apoderado judicial, presentó ante el Tribunal Administrativo de Cundinamarca las siguientes pretensiones:

“Se decrete la nulidad de la resolución No. 900015 de fecha 12 de febrero de 2010, proferida por la Subdirectora de Gestión de Recursos Jurídicos de la Dirección de Gestión Jurídica, que fallo (sic) el recurso de reconsideración contra la Liquidación Oficial Renta-Naturales-Revisión No. 322412008000015 de fecha 16 de Enero de 2.009, proferida por la División de Gestión de Liquidación de la Dirección Seccional de Impuestos de Bogotá”.

2.1.1. Normas violadas

El demandante invocó como normas violadas las siguientes:

- Artículo 29 de la Constitución Política.
- Artículos 683, 742, 760 y 771 del Estatuto Tributario.

2.1.2. Concepto de la violación

El demandante expuso el concepto de violación así:

a. Violación de los artículos 29 de la Constitución Política y 771 del Estatuto Tributario. Desconocimiento de pasivos en cuantía de \$10.120.000

El demandante alegó que en el proceso administrativo que culminó con la expedición de la resolución que resolvió el recurso de reconsideración No. 900015 del 12 de febrero de 2010 se vulneró el debido proceso.

Indicó que en la hoja 7 de la resolución recurso de reconsideración se rechazó el pasivo “*cuentas por pagar*” en cuantía de \$10.120.000, que tenía con el señor Alfonso Díaz Parra, por un préstamo de dinero en efectivo debidamente respaldado por una letra de cambio, cuya copia se adjuntó con

el recurso. Que la obligación, además, estaba certificada por notaría, que daba cuenta del valor del préstamo y de su fecha, y que el desconocimiento del pasivo vulneraba el artículo 771 del E.T.

Sostuvo que el desconocimiento del pasivo registrado en la declaración de renta por el año gravable 2005 violaba el debido proceso, pues los documentos aportados como soporte del mismo son plena prueba en favor del contribuyente.

b. Violación de los artículos 742, 760 y 683 del E.T. Solicitud de reconocimiento de costos adicionales a los declarados en el denuncia objeto de la liquidación oficial en cuantía de \$176.689.826

El contribuyente explicó que en la hoja 10 de la resolución que resolvió el recurso de reconsideración, la Subdirectora de Gestión de Recursos Jurídicos de la DIAN aceptó parte de los costos declarados por el valor de \$142'658.000, y rechazó los costos reales derivados de las compras que había hecho por la suma de \$176'689.826, debidamente certificadas por los proveedores y ratificadas por la misma DIAN, compras que sirvieron de base para que la DIAN estableciera la suma de \$370'333.000 como presunto ingreso por omisión de registro de compras. Que esta actuación desconoció el principio económico según el cual, no puede existir en la actividad comercial un ingreso que no apareje la realización de costos, pues generalmente toda venta de un bien o mercancía necesariamente conlleva, por lo menos, el costo de la adquisición o el de la producción.

Dijo que de conformidad con el artículo 742 del E.T., la administración tributaria debe fundar las decisiones en hechos plenamente probados. Que, la DIAN violó esa norma pues desconoció que el demandante probó que incurrió en costos en las compras que hizo a los proveedores Pollo Savicol S.A. por valor de \$72'122.636 y Pollo Andino por valor de \$247'225.190.

Explicó que la DIAN fundamentó el rechazo de los costos en el inciso 5º del artículo 760 del E.T. Dijo que para la DIAN, los ingresos adicionados en cuantía de \$204.899.000 —por presunción de ingresos por omisión del registro de compras— constituyen renta líquida gravable y que, por lo tanto, ni la renta líquida puede afectarse con costos ni con deducciones, ni el impuesto derivado de esa renta líquida puede ser disminuido con descuentos.

Manifestó, además, que, en la resolución que resolvió el recurso de reconsideración, la DIAN citó el concepto No. 067802 de 2002, que trató sobre la improcedencia de afectar los ingresos determinados por el artículo 760 del E.T., con los costos presuntos del artículo 82 E.T. Que erró, pues el contribuyente no solicitó que se reconocieran en su favor costos presuntos. Por el contrario, pidió que se reconocieran a su favor los costos debidamente probados en cuantía de \$319.348.000, al tenor del artículo 742 E.T. Dijo que el requerimiento especial admite que esos costos están debidamente probados.

Alegó que el artículo 760 del E.T. no prohíbe el reconocimiento de costos. Que únicamente prohíbe acreditar descuentos sobre el impuesto finalmente liquidado. Explicó la diferencia conceptual entre costo y descuento y la forma

en que se tienen en cuenta al momento de depurar la renta, calcular el impuesto y total a pagar

Finalmente, adujo que la interpretación dada por la DIAN al artículo 760 es inexacta y, por ende, el procedimiento aplicado para la determinación del impuesto es ilegal, razón por la que debía declararse la nulidad de los actos acusados.

2.2. CONTESTACIÓN DE LA DEMANDA

a. Excepción

La DIAN propuso la excepción de indebida escogencia de la acción y/o indebida formulación de las pretensiones, pues alegó que cuando se pretendan declaraciones o condenas diferentes de la declaración de nulidad de un acto, deberán enunciarse clara y separadamente en la demanda.

Que la demanda presentada por el señor Luis Hernando Hurtado García se limitó a formular, como única pretensión, la declaratoria de nulidad de los actos administrativos por medio de los que se determinó el impuesto de renta y complementarios, sin pedir restablecimiento alguno del derecho que pudiera ser amparado por la jurisdicción de lo contencioso administrativo.

Que, en consecuencia, o el actor escogió mal la acción o formuló indebidamente las pretensiones, y, en cualquiera de los dos casos, debió inadmitirse la demanda para que el demandante reformulara las pretensiones. Que, como no se inadmitió, lo procedente es que se dicte sentencia inhibitoria.

b. Oposición

- **Desconocimiento del pasivo**

En relación con las causales de nulidad que propuso el demandante, alegó que de conformidad con el artículo 770 del E.T. los contribuyentes que no estén obligados a llevar libros de contabilidad sólo podrán solicitar pasivos que estén debidamente respaldados por documentos de fecha cierta. Que, en los demás casos, los pasivos deben estar debidamente respaldados por documentos idóneos y con el lleno de las formalidades que se exigen para la contabilidad. Que, a su vez, el artículo 771 establece que el incumplimiento de lo dispuesto en el 770 ibídem, acarreará el desconocimiento de los pasivos a menos que se pruebe que las cantidades respectivas y sus rendimientos fueron oportunamente declarados por el beneficiario.

Que, por su parte, el artículo 767 del E.T. dice que un documento privado, cualquiera que sea su naturaleza, tiene fecha cierta o auténtica desde que ha sido registrado o presentado ante un notario, juez o autoridad administrativa, siempre que se lleve la constancia y fecha de tal registro o presentación.

Que en el presente asunto, el contribuyente Luis Hernando Hurtado García no estaba obligado a llevar contabilidad, por lo que el pasivo alegado debió haberse probado a través de un documento de fecha cierta. Que, sin embargo, en la fase correspondiente a la discusión del tributo, el actor pretendió demostrar su obligación con la copia de una letra de cambio, sin constancia ni fecha de registro o presentación ante juez, notario o autoridad administrativa y, por esa razón, la administración la rechazó.

Que, pese a que el actor alega que el acreedor, en su denuncia rentística, declaró la obligación tributaria, no existe prueba ni soporte de tal afirmación.

- **Desconocimiento de costos**

En relación con el segundo cargo propuesto por el demandante, sostuvo que la presunción legal del artículo 760 del E.T. admite prueba en contrario, pero traslada la prueba a la persona contra quien se alega la presunción.

Dijo que el hecho que lleva a establecer la presunción es la constatación de que el responsable ha omitido registrar compras destinadas a operaciones gravadas. Que para calcular el ingreso presunto, el artículo 760 del E.T. precisa la fórmula que debe ser utilizada, que no admite la aplicación de costos y deducciones porque la fórmula ya contiene un reconocimiento de costos y deducciones, que es proporcional al porcentaje que el mismo contribuyente haya determinado en su utilidad bruta. Que, por eso, una vez determinado el ingreso presunto gravado, este se toma como renta líquida sobre la que se calcula el impuesto correspondiente, que, a su vez, no puede disminuirse con ningún descuento.

Que lo anterior se puede verificar fácilmente de la simple lectura de la norma que no grava la totalidad de los ingresos omitidos, como parece entenderlo el actor, sino que el valor se divide por el resultado que se obtenga de restar, de un 100%, el porcentaje de utilidad bruta registrada por el contribuyente en la misma declaración de renta o en la del periodo anterior.

Que, en consecuencia, es claro que ni al ingreso determinado ni al impuesto generado como producto de la aplicación de la presunción, se le pueden

aplicar conceptos como deducciones o reconocimiento de costos, pues por tratarse de una presunción le corresponde al contribuyente aportar las pruebas necesarias para desvirtuar los hechos que dan fundamento a su establecimiento.

Dijo que en este caso el hecho generador es la constatación de la omisión del registro de compras, omisión debidamente comprobada por la Administración, reconocida expresamente por el contribuyente, en la medida en que el fundamento de la demanda es que la Administración debería reconocer dichas compras como costo real de producción de la renta.

Adujo que el fundamento del contribuyente en contra de la presunción legal establecida en el artículo 760 del E.T. no podía ser otro que demostrar que las compras sí fueron debidamente registradas en su declaración o que las mismas no fueron realizadas. Que, en el *sub examine*, ni se logró demostrar que las compras fueron debidamente registradas ni se aportó prueba que lograra demostrar que las compras no se efectuaron. Que, por el contrario, las pruebas recopiladas dieron cuenta de que el contribuyente había realizado compras a las sociedades Pollo Andino Ltda. y Servicol S.A., compras igualmente reconocidas en esta fase judicial.

Que, entonces, al haberse establecido plenamente el supuesto de la presunción, y aplicarse la fórmula apropiada para el cálculo de los ingresos, se dejó sin sustento el cargo propuesto por el demandante y se reafirmó la legalidad de los actos acusados.

Que, en consecuencia, se debían negar las pretensiones de la demanda.

2.3. LA SENTENCIA APELADA

El Tribunal Administrativo de Cundinamarca, mediante sentencia del 8 de julio de 2011, accedió parcialmente a las pretensiones de la demanda. Anuló parcialmente la Liquidación Oficial de Revisión No. 322412008000015 del 16 de enero de 2009 y la Resolución No. 900015 del 12 de febrero de 2010 y, a título de restablecimiento del derecho, declaró que el señor Luis Hernando Hurtado García está obligado a pagar el mayor impuesto y las sanciones liquidadas en la parte motiva de la sentencia, para un total a pagar de \$28'397.000, por el año gravable 2005.

a. Sobre la excepción de inepta demanda

En relación con la excepción de inepta demanda, el Tribunal consideró que por tratarse de una acción de nulidad y restablecimiento del derecho, la posible nulidad del acto de carácter particular y concreto implica de suyo el correspondiente restablecimiento del derecho, siempre que se cumplan los demás presupuestos procesales de la acción. Que, en ese sentido, si bien la demanda no se ajusta a la técnica jurídica aplicable a estos casos, la omisión a que aludió el representante de la DIAN no era suficiente para impedir un pronunciamiento de fondo sobre las pretensiones de la demanda, derivado del análisis de legalidad de los actos acusados.

b. Sobre el desconocimiento del pasivo en cuantía de \$10.120.000.

Luego del estudio de las pruebas aportadas al proceso, el Tribunal concluyó que la letra de cambio aportada como soporte del pasivo adeudado al señor Alfonso Díaz, con la correspondiente declaración ante notario, debía ser desconocida, toda vez que no cumplió con el requisito de la fecha cierta y el

interesado no acreditó que la acreencia fue oportunamente declarada por el beneficiario.

Que de acuerdo con lo dispuesto en los artículos 770 y 771 del E.T., no podía tenerse como cierta una fecha no consignada en el título. Que, en efecto, si en el título no se indicó la fecha de vencimiento de la obligación, pese a que aparentemente fue pagada, no se sabe la fecha en que esto ocurrió. Que, en todo caso, la carga de probar si el beneficiario declaró la acreencia no es de la administración, sino del declarante, pues es éste quien pretende el reconocimiento del pasivo a su favor. Que, por ende, el cargo era impróspero.

c. Sobre el desconocimiento de costos en cuantía de \$176.689.826.

En relación con los presuntos costos reales por compras en cuantía de \$176'689.826, que la DIAN no quiso adicionar a los ya declarados por el demandante en su denuncia de renta en cuantía de \$142.658.000, el Tribunal le halló la razón al demandante.

Dijo que, efectivamente, el inciso 4 del artículo 760 del E.T. es claro al determinar que los ingresos presuntos no pueden disminuirse con descuento alguno. Que la norma no restringe que se reconozcan costos y deducciones. Explicó el concepto de costo de ventas y aclaró que el artículo 259 prevé el límite de los descuentos. Además, precisó la forma en que se tienen en cuenta al momento de determinar el impuesto de renta.

En ese contexto, explicó la operación que hizo la DIAN para calcular los ingresos derivados de la presunción a que alude el artículo 760 del E.T. Y concluyó lo siguiente:

“Advierte la Sala que, en efecto, la Administración, pese a haber verificado que las compras no declaradas por el contribuyente ascendieron a un monto superior al declarado, con base en el cual calcula los ingresos presuntos, no toma el monto verificado por compras para efectos de deducirlas de la base gravable sino que opta por determinar el monto declarado por el contribuyente. Además sustenta dicho proceder invocando la prohibición de descontar suma alguna cuando se aplica el artículo 760 del ET”

Sobre el particular, sostuvo que era inadmisibile la posición de la Administración, que, por demás, no se rigió por el artículo 683 del E.T. que invoca el espíritu de justicia que debe orientar la actuación administrativa.

Adujo que el impuesto liquidado, junto con las sanciones impuestas (saldo a pagar \$199'633.000) superaba el monto de lo declarado por concepto de patrimonio bruto del demandante (\$152'281.000), por lo que la liquidación de revisión resultaba claramente desproporcionada al liquidar sumas que excedían la capacidad contributiva del actor.

Que era claro, además, que, para la obtención de ingresos, el comerciante debía incurrir en costos, hecho que la ley reconoce como susceptible de ser descontado de la renta para obtener la renta líquida gravable. Que el artículo 760 del E.T. establece la forma de determinar los ingresos presuntos, tal como lo determinó la administración en el *sub lite*, pero que no era la norma que regulaba el tema de los costos presuntos. Que, en todo caso, los costos fueron verificados por la administración y, por lo tanto, no se podía desconocer su propia prueba.

Para restablecer el derecho, el Tribunal formuló una nueva liquidación del impuesto en la que se observa que adicionó a favor del demandante costos

en cuantía de \$176.689.826 a los \$142.658.000 que ya había declarado y que no fueron cuestionados por la DIAN, para un total de \$319.348.000. Esta adición de costos implicó la modificación de la renta líquida gravable, del impuesto de renta, de la sobretasa, del total impuesto generado, del saldo a pagar, de las sanciones y del total saldo a pagar que, finalmente se calculó en \$28'397.000.

2.4. EL RECURSO DE APELACIÓN

La DIAN presentó recurso de apelación contra la sentencia del Tribunal y solicitó que se revocara.

Señaló que está plenamente acreditado en el expediente que durante el año 2005 el contribuyente omitió registrar la suma de \$176'690.000, a título de compras. Que ese es el punto de discusión. Que, además, el punto de inconformidad con la sentencia radica en el hecho de que una vez aplicada la fórmula establecida en el artículo 760 del E.T. y determinados los ingresos a partir de dicha presunción, el actor pretendió que la suma omitida se reconociera como costo, con el fin de disminuir la renta líquida y el consecuente impuesto.

Que tanto la demanda como la sentencia recurrida desconocen el hecho de que la presunción de ingresos establecida en el artículo 760 del E.T., por provenir de la demostración de las compras realizadas por el contribuyente para establecer ingresos que hacían parte de la renta líquida, ya tenía incluido el componente correspondiente a costos, razón por la que se hacían

improcedentes las deducciones, costos o descuentos adicionales, tal como lo establece la norma citada.

Que para establecer la renta líquida en el caso de la presunción de ingresos por omisión en el registro de compras, esto es, la renta que ya ha sido depurada, deben tenerse en cuenta los presupuestos establecidos en el artículo 760 del E.T. y no lo dispuesto en el artículo 26 ibídem, conforme lo sostiene la sentencia recurrida.

Que el artículo 760 ibídem al establecer que los ingresos determinados de acuerdo con la fórmula ahí establecida hacen parte de la renta líquida, permite concluir que sobre los mismos no pueden aplicarse descuentos, devoluciones, deducciones o costos, pues los mismos van implícitos en la forma cómo se efectúa la determinación, sin que para el efecto puedan afectarse por las compras demostradas por la administración, de acuerdo con lo dicho en la demanda y en la sentencia recurrida.

Indicó que la legalidad de la actuación administrativa es fácilmente comprobable si se realiza una lectura del inciso segundo del artículo 760 del E.T., en la medida en que dispone, de manera clara y categórica, que el porcentaje de utilidad bruta que debe tenerse en cuenta para el cálculo de la presunción es el resultado de dividir la renta bruta operacional por la totalidad de los ingresos brutos, esto es, sin ningún descuento, deducción o imputación de costos, que figuren en la declaración de renta del periodo, es decir que no puede ni debe tenerse en cuenta lo determinado por la Administración sino lo declarado por el contribuyente.

Que, de esta manera, como la presunción de ingresos es una presunción de ley, que admite prueba en contrario y contra la que sólo puede alegarse que las compras no se realizaron o las mismas no fueron en la cuantía establecida por la administración, es suficiente y necesario y que tal como lo dispuso la sentencia objeto de recurso, los valores y porcentajes que se tuvieron en cuenta para calcular los ingresos fueron los correctos y, ante la imposibilidad de afectar dichos ingresos con los costos, como se demostró, solicitó que se revocara la decisión de primera instancia y que, en su lugar, se denegaran todas las pretensiones de la demanda.

Finalmente, dijo que el Tribunal no estudió la excepción presentada por la demandada, en relación con la falta de estimación razonada de la cuantía, que no fue establecida por el demandante. Que, además, la sentencia se pronunció respecto de las sanciones por no enviar información y por inexactitud impuestas, sin haber sido objeto de solicitud por parte de la demandante.

2.5. ALEGATOS DE CONCLUSIÓN

2.5.1. Del demandante

El demandante alegó que de acuerdo con el artículo 742 del E.T., la Administración Tributaria debe fundar sus decisiones en hechos plenamente probados, de acuerdo con la legislación tributaria. Que, por esa razón, los

costos no son presuntos, como lo define el artículo 82 del E.T., esto es, son reales, causados y totalmente comprobados por la misma DIAN.

Adujo que si bien es cierto que la Administración Seccional de Impuestos de Bogotá tiene la facultad de determinar ingresos presuntos, el inciso 4 del artículo 760 del E.T. es claro al determinar que los ingresos presuntos no pueden disminuirse con descuento alguno, pues los descuentos son valores que por disposición de la ley se pueden restar del impuesto de renta, que tiene por finalidad evitar la doble tributación o incentivar determinadas actividades útiles para el país.

Que, mientras los costos son erogaciones y cargos asociados clara y directamente a la adquisición o la producción de los bienes o la prestación de servicios, de los que un ente económico obtuvo sus ingresos, las deducciones son los gastos en que se incurre durante un ejercicio para administrar, vender, investigar y financiar el negocio y que claramente se ajustan a los parámetros de la ley tributaria y sus requisitos, como son la realización, anualidad, proporcionalidad, necesidad y relación de causalidad.

Adujo que la interpretación dada por la DIAN al artículo 760 del E.T. es equivocada, porque la norma no se refiere a costos y deducciones, sino a “*descuento alguno*”. Que esa errónea interpretación conduce a la vulneración de la misma norma y, en consecuencia, torna ilegal el procedimiento elegido por la DIAN para determinarle un mayor impuesto a cargo al demandante, para la renta del periodo gravable 2005. Para sustentar su dicho citó los conceptos 067802 de 2002, 007757 de 2006 y 061066 de 2007.

Finalmente, dijo que no es acertada la afirmación de la DIAN, cuando dice que cualquier error en la información que se suministre a la administración da lugar a las sanciones señaladas en el artículo 651 del E.T., pues la administración está obligada a demostrar que el error lesiona sus intereses o los de un tercero.

2.5.2. De la DIAN

El apoderado judicial de la **DIAN** reiteró, en su totalidad, los argumentos expuestos en el escrito de apelación.

2.6. CONCEPTO DEL MINISTERIO PÚBLICO

El **Ministerio Público** dijo que la sentencia de primera instancia debía confirmarse en su totalidad. Sostuvo que, contra lo expuesto por la apelante, el Tribunal sí se pronunció sobre la excepción de indebida formulación de las pretensiones y que la descartó por considerar que si bien la demanda no tenía la debida técnica jurídica, la falta de solicitud de restablecimiento del derecho no impedía un pronunciamiento de fondo porque la acción incoada conllevaba su declaratoria, en caso de nulidad de los actos demandados.

Adujo que si bien el artículo 137 del Decreto 01 de 1984 exige que la demanda contenga la pretensión, aunque en este caso no se solicitó, esto no es óbice para un pronunciamiento de fondo por inepta demanda, porque esa no era la única pretensión que podía formularse.

Que, en efecto, el actor pidió la nulidad de actos particulares relacionados con impuestos, razón por la que al accederse a la pretensión de nulidad, en forma automática se produce el restablecimiento del derecho del demandante.

Que, adicionalmente, el artículo 134E del Decreto 01 de 1984 regula en forma particular la cuantía en asuntos de carácter tributario para efectos de la competencia, por la suma discutida por concepto de impuestos. En este caso, se señaló en la demanda una cifra superior a 300 s.m.l.m.v.

Que la prevención acerca de que no se puede prescindir de esa estimación razonada de la cuantía, so pretexto de renunciar al restablecimiento del derecho, significa que no es admisible esta renuncia para excusarse de cumplir con el señalamiento de esa estimación razonada, a diferencia de lo que entendió el apelante. Que, por esa razón, carece de fundamento legal la inconformidad de la DIAN.

En relación con la presunción de ingresos, alegó que de acuerdo con lo establecido en los artículos 26, 756 y 760 del E.T., los ingresos se determinan, en general, por la suma tanto de los ingresos ordinarios, como de los extraordinarios, menos los exceptuados legalmente, o mediante las presunciones legales, entre otras, la indicada en el artículo 760, pero que una vez determinados por cualquiera de estas formas, deben depurarse con los conceptos indicados en el artículo 26 del E.T.

Adujo que, en este caso, a partir de la información que la DIAN obtuvo del contribuyente y de los proveedores de éste, comprobó que las compras realizadas en el periodo investigado ascendían a \$319.347.826 y que solamente se habían declarado \$142'658.000, razón por la que tomó la diferencia de \$176'689.826 como ingreso presunto conforme al artículo 760, según se dijo en el requerimiento especial y posteriormente en el recurso de reconsideración.

Que esa investigación demuestra que la DIAN tuvo en cuenta las compras por el valor que certificaron los respectivos proveedores a solicitud suya y que, a partir de esas certificaciones únicamente, estableció los ingresos del contribuyente, sin ninguna depuración.

Sostuvo que sobre el costo por concepto de compras que afecta los ingresos dentro de la depuración general ordenada por el artículo 26 del E.T., los artículos 62 y s.s. del E.T. regulan el sistema de inventarios que pueden elegir los contribuyentes para determinarlo, en los cuales intervienen las compras.

Que, en este caso, el valor adicionado como ingreso sólo correspondía a compras como se desprende de los documentos remitidos por los proveedores. Que, por consiguiente, la DIAN estaba autorizada por el artículo 760 citado para tomar esas compras no declaradas por el contribuyente y adicionarlas como ingreso, pero no podía ignorarlas como costo, pues no se trataba de costos adicionales sino de los inherentes a ese ingreso.

Dijo que, en consecuencia, de conformidad con el espíritu de justicia que debe regir las actuaciones de la administración (art. 683 del E.T.) y la obligación de determinar los tributos y las sanciones con base en hechos que aparezcan demostrados en el expediente ((art. 742 E.T.), el ingreso establecido a partir de las compras cuya declaración se omitió, no incluye costo alguno por el hecho de provenir de una presunción, puesto que solamente después de conformado ese ingreso se restan del mismo los costos y deducciones imputables a él.

Que, por esa razón, la DIAN no podía tomar el valor por concepto de compras que constató para adicionar ingresos, pero desconocerlo para efectos de su depuración, tomando sólo el declarado por el contribuyente, porque ese proceder contradice las normas ya citadas. Que, en consecuencia, no tiene sustento el recurso de apelación.

3. CONSIDERACIONES DE LA SALA

En los términos del recurso de apelación interpuesto por la DIAN, parte demandada en el proceso, la Sala decide, de manera previa, (i) si debe entenderse que el demandante renunció al restablecimiento del derecho por el hecho de no haber estimado la cuantía y, en el tema de fondo, (ii) si son nulas la resolución No. 322412008000015 del 16 de enero de 2009, mediante la que la División de Gestión de Liquidación de la Dirección Seccional de Impuestos de Bogotá, reliquidó el impuesto de renta del demandante por el año gravable 2005 y la resolución No. 900015 del 12 de febrero de 2010, que la confirmó.

Sobre el asunto de fondo en particular, la Sala debe decidir si era procedente que el Tribunal (i) adicionara costos a los ya declarados y no controvertidos por el mismo contribuyente, y (ii) se pronunciará en relación con la sanción por inexactitud y la sanción por no enviar información, aspectos estos que no fueron cuestionados en la demanda.

3.1. Asunto Preliminar

3.1.1. De si debe entenderse que el demandante renunció al restablecimiento del derecho por no haber presuntamente estimado razonablemente la cuantía

La DIAN alegó que el Tribunal no se pronunció en relación con la excepción referida a la falta de estimación y/o determinación razonada de la cuantía por parte del demandante, hecho que, según alega, implica, al tenor del artículo 134E del C.C.A. que se entienda que el demandante renunció al restablecimiento del derecho.

Efectivamente, verificada la sentencia, se aprecia que el Tribunal no se pronunció respecto de esta excepción. Por lo tanto, pasa a resolverla.

La Sala precisa que de conformidad con el inciso segundo del artículo 134E del C.C.A. adicionado por el artículo 43 de la Ley 446 de 1998, *“En las acciones de nulidad y restablecimiento no podrá prescindirse de la estimación razonada de la cuantía, so pretexto de renunciar al restablecimiento”*.

El mismo artículo 134E ibídem precisa que en asuntos de carácter tributario, la cuantía se establecerá por el valor de la suma discutida por concepto de impuestos, tasas, contribuciones y sanciones.

Vista la demanda, se aprecia que el demandante estimó la competencia y la cuantía en los siguientes términos:

“El presente asunto corresponde al conocimiento del Tribunal Contencioso Administrativo de Cundinamarca, en primera instancia, en razón a lo dispuesto en el artículo 132 del Código Contencioso Administrativo, ya que la cuantía excede los 300 salarios mínimos legales vigentes y el factor territorial de conformidad con lo dispuesto en el artículo 134 del mismo Código.”

Como se puede apreciar, el demandante no precisó cuál era la suma discutida por concepto de impuestos y sanciones. Se limitó a decir que la cuantía superaba los 300 salarios mínimos legales mensuales vigentes.

La Sala considera que el requisito de estimar razonadamente la cuantía se debe entender satisfecho en casos como el que ahora se estudia, siempre que de los actos administrativos demandados se pueda determinar la suma discutida por concepto de impuestos y sanciones.

Así, vista la Liquidación oficial 322412008000015 del 16 de enero de 2009 se aprecia que el mayor valor discutido asciende a la diferencia del total saldo a pagar liquidado por el demandante en su denuncia de renta y el total saldo a pagar determinado en la liquidación oficial. Esto equivale a la suma de \$199.345.000.

3.2. Asunto de Fondo

3.2.1. De si era procedente que el Tribunal se pronunciara en relación con la sanción por inexactitud y la sanción por no enviar información

La Sala considera que le asiste razón a la DIAN en el sentido de que la demandante no cuestionó nada respecto de la sanción por inexactitud ni de la sanción por no enviar información. Sin embargo, habida cuenta de que la sanción por inexactitud es un aspecto accesorio a las glosas formuladas por la DIAN, lo que se decida sobre tales glosas incide necesariamente en la sanción por inexactitud, por lo tanto, sí era procedente que el Tribunal se pronunciara.

Por el contrario, no era procedente que el Tribunal se pronunciara respecto de la sanción por no enviar información puesto que este hecho no fue cuestionado en la demanda. Sin embargo, dado que el Tribunal no modificó la multa impuesta, ninguna incidencia tuvo para la DIAN que el a quo se pronunciara sobre esta sanción.

3.2.2. De si era procedente que el Tribunal adicionara costos a los ya declarados y no controvertidos por el mismo contribuyente. De la presunción de ingresos por omisión del registro de compras.

La DIAN alegó que el Tribunal incurrió en indebida interpretación del artículo 760 del E.T. por cuanto consideró que con fundamento en esa norma era pertinente reconocerle al demandante costos adicionales a los que había declarado en su denuncia de renta.

En aras de poner en contexto lo alegado por la DIAN, se considera procedente precisar los hechos ocurridos en el caso concreto:

1. El 10 de mayo de 2006, el señor Luis Hernando Hurtado García, presentó la declaración del impuesto de renta y complementarios, por el año gravable 2005, en el siguiente sentido:

RENDA 2005 LUIS HERNANDO HURTADO GARCÍA									
PATRIMONIO	TOTAL PATRIMONIO BRUTO	33	\$	152.281.000					
	DEUDAS	34	\$	10.120.000					
	TOTAL PATRIMONIO LIQUIDO	35	\$	142.161.000					
INGRESOS	SALARIOS Y DEMÁS PAGOS LABORALES	36	\$	-					
	HONORARIOS, COMISIONES Y SERVICIOS	37	\$	165.434.000					
	INTERESES Y RENDIMIENTOS FINANCIEROS	38	\$	-					
	OTROS INGRESOS (ARRENDAMIENTOS ETC)	39	\$	-					
	TOTAL INGRESOS RECIBIDOS POR CONCEPTO DE RENTA	40	\$	165.434.000					
	INGRESOS NO CONSTITUTIVOS DE RENTA	41	\$	-					
	TOTAL INGRESOS NETOS	42	\$	165.434.000					
COSTOS Y DEDUCCIONES	DEDUCCIÓN INVERSIÓN EN ACTIVOS FIJOS	43	\$	-					
	OTROS COSTOS Y DEDUCCIONES	44	\$	142.658.000					
	TOTAL COSTOS Y DEDUCCIONES	45	\$	142.658.000					
RENDA	RENDA LIQUIDA ORDINARIA DEL EJERCICIO	46	\$	22.776.000					
	RENDA GRAVABLE	47	\$	-					
	RENDA LIQUIDA	48	\$	22.776.000					
	PÉRDIDA LIQUIDA	49	\$	-					
	COMPENSACIONES	50	\$	-					
	RENDA LIQUIDA	51	\$	22.776.000					
	RENDA PRESUNTIVA	52	\$	8.199.000					
	RENDA EXENTA	53	\$	-					
RENDA LIQUIDA GRAVABLE	54	\$	22.776.000						
					GANANCIAS OCASIONALES	INGRESOS POR GANANCIAS OCASIONALES	55	\$	-
						COSTOS POR GANANCIAS OCASIONALES	56	\$	-
						GANANCIAS OCASIONALES NO GRAVADAS Y EXENTAS	57	\$	-
						GANANCIAS OCASIONALES GRAVABLES	58	\$	-
					LIQUIDACIÓN PRIVADA	IMPUESTO SOBRE LA RENTA LÍQUIDA GRAVABLE	59	\$	180.000
						DESCUENTOS TRIBUTARIOS	60	\$	-
						IMPUESTO NETO DE RENTA	61	\$	180.000
						SOBRETASA IMPUESTO A LA RENTA 2005	62	\$	18.000
						IMPUESTO DE GANANCIAS OCASIONALES	63	\$	-
						IMPUESTO DE REMESAS	64	\$	-
						TOTAL IMPUESTO A CARGO	65	\$	198.000
						TOTAL RETENCIONES AÑO GRAVABLE 2005	66	\$	-
						SALDO A FAVOR AÑO 2004 SIN SOLICITUD DE DEV	67	\$	-
						ANTICIPO POR EL AÑO GRAVABLE 2005	68	\$	45.000
					ANTICIPO RENTA AÑO GRAVABLE 2006	69	\$	135.000	
					SALDO A PAGAR POR IMPUESTO	70	\$	288.000	
					SANCCIONES	71	\$	-	
					TOTAL SALDO A PAGAR	72	\$	288.000	
					TOTAL SALDO A FAVOR	73	\$	-	
					PAGOS	VALOR PAGO SANCCIONES	74	\$	-
						VALOR PAGO INTERESES DE MORA	75	\$	-
						VALOR PAGO IMPUESTO	76	\$	288.000

2. En el programa (DT) denuncia de Terceros, la DIAN inició investigación contra el demandante, y, como resultado de la misma, el 28 de abril de 2008 le formuló requerimiento especial, en el sentido de:
 - (i) Proponer el desconocimiento de pasivos por \$10.120.000, para un total de patrimonio líquido de 152.281.000 (renglones 34 y 35),
 - (ii) Proponer la adición de ingresos en cuantía de \$204.899.000, para un total de \$370.333.000 (renglones 37, 40 y 42),
 - (iii) Proponer el desconocimiento de costos por \$142.658.000 (renglones 44 y 45),

- (iv) Proponer una renta líquida gravable de \$370.333.000 (renglones 46, 54, 59,
- (v) Proponer un impuesto de renta de \$117.141.000 (renglón 61), una sobretasa de \$11.714.000 (renglón 62), un impuesto a cargo de \$128.855.000, un saldo a pagar por impuesto de \$74.021.000
- (vi) imponer una sanción por inexactitud de \$205.851.000 y por no enviar información de \$7.639.000, para un total sanciones de \$213.490.000 (renglón 69) y,
- (vii) Proponer un saldo a pagar de \$342.435.000.

3. El 29 de julio de 2008, en virtud del requerimiento especial, el demandante corrigió la declaración que presentó sin pago en bancos y anexó una copia a la respuesta al requerimiento especial. En esa declaración, admitió la glosa por desconocimiento de pasivos, modificó los renglones de costos para incrementarlos de \$142.658.000 a \$319.348.000, modificación que repercutió en el impuesto a pagar, así:

RENTA 2005 LUIS HERNANDO HURTADO GARCÍA CORRECCIÓN									
PATRIMONIO	TOTAL PATRIMONIO BRUTO	33	\$	152.281.000	GANANCIAS OCASIONALES	INGRESOS POR GANANCIAS OCASIONALES	55	\$	-
	DEUDAS	34	\$	-		COSTOS POR GANANCIAS OCASIONALES	56	\$	-
	TOTAL PATRIMONIO LIQUIDO	35	\$	152.281.000		GANANCIAS OCASIONALES NO GRAVADAS Y EXENTAS	57	\$	-
INGRESOS	SALARIOS Y DEMÁS PAGOS LABORALES	36	\$	-	GANANCIAS OCASIONALES GRAVABLES	58	\$	-	
	HONORARIOS, COMISIONES Y SERVICIOS	37	\$	370.333.000	IMPUESTO SOBRE LA RENTA LÍQUIDA GRAVABLE	59	\$	6.293.000	
	INTERESES Y RENDIMIENTOS FINANCIEROS	38	\$	-	DESCUENTOS TRIBUTARIOS	60	\$	-	
	OTROS INGRESOS (ARRENDAMIENTOS ETC)	39	\$	-	IMPUESTO NETO DE RENTA	61	\$	6.293.000	
	TOTAL INGRESOS RECIBIDOS POR CONCEPTO DE RENTA	40	\$	370.333.000	SOBRETASA IMPUESTO A LA RENTA 2005	62	\$	629.000	
	INGRESOS NO CONSTITUTIVOS DE RENTA	41	\$	-	IMPUESTO DE GANANCIAS OCASIONALES	63	\$	-	
	TOTAL INGRESOS NETOS	42	\$	370.333.000	IMPUESTO DE REMESAS	64	\$	-	
COSTOS Y DEDUCCIONES	DEDUCCIÓN INVERSIÓN EN ACTIVOS FIJOS	43	\$	-	TOTAL IMPUESTO A CARGO	65	\$	6.922.000	
	OTROS COSTOS Y DEDUCCIONES	44	\$	319.348.000	TOTAL RETENCIONES AÑO GRAVABLE 2005	66	\$	-	
	TOTAL COSTOS Y DEDUCCIONES	45	\$	319.348.000	SALDO A FAVOR AÑO 2004 SIN SOLICITUD DE DEV	67	\$	-	
RENTA	RENTA LIQUIDA ORDINARIA DEL EJERCICIO	46	\$	50.985.000	ANTICIPO POR EL AÑO GRAVABLE 2005	68	\$	45.000	
	RENTA GRAVABLE	47	\$	-	ANTICIPO RENTA AÑO GRAVABLE 2006	69	\$	135.000	
	RENTA LÍQUIDA	48	\$	47.101.000	SALDO A PAGAR POR IMPUESTO	70	\$	7.012.000	
	PÉRDIDA LÍQUIDA	49	\$	3.884.000	SANCCIONES	71	\$	4.564.000	
	COMPENSACIONES	50	\$	-	TOTAL SALDO A PAGAR	72	\$	11.576.000	
	RENTA LÍQUIDA	51	\$	47.101.000	TOTAL SALDO A FAVOR	73	\$	-	
	RENTA PRESUNTIVA	52	\$	8.199.000	VALOR PAGO SANCCIONES	74	\$	-	
	RENTA EXENTA	53	\$	-	VALOR PAGO INTERESES DE MORA	75	\$	-	
	RENTA LÍQUIDA GRAVABLE	54	\$	47.101.000	VALOR PAGO IMPUESTO	76	\$	-	

4. El 16 de enero de 2009, la División de Fiscalización Tributaria expidió la Liquidación Oficial de Revisión No. 322412008000015 en la que advirtió, como primera medida, que la corrección de la declaración de renta que presentó la parte actora carecía de efectos jurídicos porque se presentó sin pago, conforme lo exige el artículo 709 del E.T. Que, por lo tanto, era improcedente otorgarle el beneficio de reducción de la sanción.

Respecto de las glosas propuestas en el requerimiento especial, en la Liquidación oficial se confirmaron las siguientes:

- (i) desconocer pasivos por \$10.120.000, para un total de patrimonio líquido de 152.281.000 (renglones 34 y 35),
- (ii) adicionar ingresos en cuantía de \$204.899.000, para un total de \$370.333.000 (renglones 37, 40 y 42),

Y se aceptó la inclusión de costos en cuantía de \$142.658.000

La aceptación de costos repercutió en la liquidación del impuesto, así:

- (i) renta líquida gravable: \$227.675.000
- (ii) impuesto de renta: \$67.210.000
- (iii) sobretasa: \$6.721.000
- (iv) impuesto a cargo: \$73.931.000
- (v) saldo a pagar por impuesto: \$74.021.000
- (vi) sanción por inexactitud: \$117.973.000

- (vii) sanción por no enviar información \$7.639.000
- (viii) Total sanciones: \$125.612.000
- (ix) saldo a pagar: \$199.633.000.

En lo que concierne a la confirmación de la adición de ingresos en cuantía de \$204.899.000, la DIAN explicó la forma en que hizo el cálculo para controvertir el cálculo que propuso el actor, así:

1.- el porcentaje de la Utilidad Bruta, el cual se obtiene de Dividir la Renta Bruta Operacional por el Total de los ingresos brutos operacionales que figuren en la declaración de renta.

Para nuestro caso, la Renta Bruta Operacional es igual a los ingresos declarados menos el costo de Venta declarado ($\$165.434.000 - \$142.658.000 = \$22.776.000$)

Entonces el Porcentaje de utilidad Bruta estará dado de dividir la Renta Bruta Operacional $\$22.776.000$ por el Total de Ingresos Brutos $\$165.434.000$, lo cual nos da 0.137674 , lo que en términos porcentuales es igual al 13.7674%

2.- un porcentaje estimado.

Dentro de lo señalado por el precitado artículo 760, se observa que es necesario determinar esta variable, la cual se obtiene de restar al 100% , el 13.7674% de Utilidad Bruta señalado en el inciso anterior, lo cual nos da $100\% - 13.7674\% = 86.2326\%$

Establecidas las dos variables anteriores, encontramos que el mencionado artículo 760 señala que se presumirá como ingresos gravados omitidos, el resultado de dividir las compras omitidas ($\$176.689.000$) por el porcentaje que resulte de restar al 100% el porcentaje de utilidad bruta registrado por el

contribuyente en su denuncia rentístico $8100\% - 13.7674\% = 86.2326\%$ o sea, $\$176.690.9000786.2326\% = \$204.899.000$.

Analizado en forma detallada lo indicado en el artículo en comento, el Despacho no comparte la tesis del contribuyente, en el sentido de que el porcentaje a aplicar es del 13.7674% y de que las compras omitidas se deben dividir por el porcentaje que resulte de restar al 100% el porcentaje de utilidad bruta registrado en la declaración tributaria, o sea, $\$176.689.829$ dividido por el 86.2326% lo cual no da $\$204.899.000$...”

Y respecto de la aceptación de costos en cuantía de $\$142.658.000$, la DIAN dio la siguiente explicación:

- Que una lectura juiciosa del artículo 760 del E.T. permite inferir que el legislador busca castigar el no registrar la totalidad de las compras efectuadas por los contribuyentes y que, por eso, regula que las compras omitidas se presumen como un ingreso.
- Que esa presunción desaparece cuando el contribuyente demuestre que no omitió registrar las compras.
- Que el artículo 760 E.T. dispone que los ingresos así determinados no se pueden afectar con costos pues se presume que tales ingresos constituyen renta líquida gravable que, además no se puede disminuir mediante la imputación de descuentos.
- Que conforme con los cruces de información hecho con terceros, la DIAN constató que el demandante hizo compras a dos empresas: a Pollos Savicol S.A. por valor de $\$72.122.636$, y a Pollos Andino por $\$247.225.190$.
- Que, sin embargo, el demandante reportó costos en cuantía de $\$142.658.000$ cuando lo pertinente habría sido que reportara costos en cuantía de $\$319.347.826$

- Que, en consecuencia, omitió reportar ingresos en cuantía de \$204.899.000, cifra que resulta de efectuar el cálculo previsto en el artículo 760 del E.T. y que, reiteró, no puede ser afectada por costos o descuentos.
- Que, en consecuencia, “habiéndose probado que el contribuyente investigado omitió registrar compras por \$176.690.000, las cuales hacen parte de las certificadas por los proveedores Pollo Andino Ltda. NIT 860.076.820-1 por la suma de \$247.225.190 (folios 64 y 71 a 80); y Savicol NIT 860.403.972-4 por valor de \$72.122.636 (folios 62 y 63), sumas igualmente certificadas por las sociedades, según anexos enviados por el contribuyente con ocasión de la respuesta al requerimiento especial (folios 181 y 182), este Despacho en consideración al espíritu de justicia establecido en el artículo 683 del Estatuto Tributario, determina no obstante, el contribuyente no haber informado en la etapa de fiscalización el detalle de los costos solicitados en la declaración privada, establecer costos de acuerdo con lo siguiente.

CONCEPTO	VALOR
Total compras certificadas año 2005	\$319.347.826
Menos: compras omitidas por el contribuyente en la declaración privada y que fueron objeto de presunción de ingresos, artículo 760 del E.T.	\$176.690.000
Compras determinadas en el Renglón Costos	\$142.657.826

5. El 16 de marzo de 2009, el contribuyente presentó el recurso de reconsideración contra la liquidación oficial mencionada, en el que no controversió el cálculo hecho por la DIAN para determinar el monto de las compras omitidas y el monto de los ingresos presumidos en virtud

de la omisión. El demandante se limitó a cuestionar el renglón de costos para que le reconozcan el total de compras omitidas, mas no el total de costos que inicialmente reportó en su denuncia de renta y que finalmente la DIAN, como se vio, por equidad, se lo reconoció.

6. El 12 de febrero de 2010, la administración resolvió el recurso de reconsideración en forma negativa, mediante la Resolución 900015.

De los hechos narrados y de la interpretación correcta del artículo 760 del E.T., la Sala considera que los actos demandados se ajustan a derecho, por lo siguiente:

El artículo 760 del E.T. dispone lo siguiente:

“ARTICULO 760. PRESUNCIÓN DE INGRESOS POR OMISIÓN DEL REGISTRO DE COMPRAS. Cuando se constate que el responsable ha omitido registrar compras destinadas a las operaciones gravadas, se presumirá **como ingreso gravado omitido** el resultado que se obtenga al efectuar el siguiente cálculo: se tomará el valor de las compras omitidas y se dividirá por el porcentaje que resulte de restar del ciento por ciento (100%), el porcentaje de utilidad bruta registrado por el contribuyente en la declaración de renta del mismo ejercicio fiscal o del inmediatamente anterior.

El porcentaje de utilidad bruta a que se refiere el inciso anterior será el resultado de dividir la renta bruta operacional por la totalidad de los ingresos brutos operacionales que figuren en la declaración de renta. Cuando no existieren declaraciones del impuesto de renta, se presumirá que tal porcentaje es del cincuenta por ciento (50%).

En los casos en que la omisión de compras se constate en no menos de cuatro (4) meses de un mismo año, se presumirá que la omisión se presentó en todos los meses del año calendario.

El impuesto que originen los ingresos así determinados, no podrá disminuirse mediante la imputación de descuento alguno.

*<Inciso adicionado por el artículo 58 de la Ley 6 de 1992. El nuevo texto es el siguiente:> Lo dispuesto en este artículo permitirá presumir, igualmente, que el contribuyente del impuesto sobre la renta y complementarios ha omitido ingresos, **constitutivos de renta líquida gravable**, en la declaración del respectivo año o período gravable, por igual cuantía a la establecida en la forma aquí prevista.” (negrilla fuera de texto)*

Sobre el alcance de esta disposición, en la sentencia del 26 de mayo de 2012¹, la Sala precisó que el artículo 756 del Estatuto Tributario, en su redacción original², permitía a los funcionarios de la DIAN adicionar ingresos en el impuesto sobre las ventas, aplicando la presunción del artículo 760 ibídem, entre otras³.

La misma sentencia aclaró que el artículo 760 del Estatuto Tributario, también en su redacción inicial, sólo contenía los cuatro primeros incisos. El inciso quinto, que permitió aplicar la presunción de ingresos por omisión del registro de compras en el impuesto de renta, se adicionó con el artículo 58 de la Ley 6 de 1992.

No obstante lo anterior, el inciso quinto del artículo 760 del E.T., adicionado por el artículo 58 de la Ley 6^a de 1992 es claro en precisar que la presunción,

¹ CONSEJO DE ESTADO. SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO. SECCION CUARTA. Consejera ponente: MARTHA TERESA BRICEÑO DE VALENCIA. Bogotá D.C, veinticuatro (24) de mayo de dos mil doce (2012). Radicación número: 25000-23-27-000-2006-00716-01(18766). Actor: ALIMENTOS FINCA S.A. Demandado: DIRECCION DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES.

² Ibídem. Artículo 756. “Las presunciones sirven para determinar la obligación de los responsables. Los funcionarios competentes para la determinación de los impuestos, podrán adicionar ingresos para efectos del impuesto sobre las ventas, mediante liquidación de adición de impuestos, aplicando las presunciones de que tratan los artículos siguientes.”

³ El artículo 756 del Estatuto Tributario fue modificado por el artículo 58 de la Ley 6 de 1992 para permitir la presunción de ingresos en el impuesto sobre la renta.

para efectos del impuesto sobre la renta, se entiende en el sentido de que el contribuyente del impuesto sobre la renta y complementarios ha omitido ingresos, “**constitutivos de renta líquida gravable**”, esto es, aquella renta que se obtiene cuando ya se ha surtido el proceso de depuración a que alude el artículo 26 del E.T.

Por lo tanto, no es pertinente que a esa “renta líquida gravable”, presumida cuando el contribuyente omite registrar compras destinadas a las operaciones gravadas, se le apliquen las reglas de depuración del artículo 26 del E.T., puesto que fue el mismo legislador el que dispuso cómo calcular esa renta líquida. Esto, por supuesto, sin perjuicio de los costos que el contribuyente puede imputar a los ingresos reportados.

La DIAN explicó que eso tiene su razón de ser en el hecho de que la fórmula mediante la cual se calcula el ingreso gravado omitido ya contiene un reconocimiento de costos y deducciones, que es proporcional al porcentaje que el mismo contribuyente haya determinado en su utilidad bruta. Que, por eso, una vez determinado el ingreso presunto gravado, este se toma como renta líquida sobre la que se calcula el impuesto correspondiente, que, a su vez, no puede disminuirse con ningún descuento.

En eso también le asiste razón a la DIAN porque efectivamente, la fórmula a que alude el artículo 760 del E.T. exige que se determinen las siguientes variables:

1. El porcentaje de la utilidad bruta, que se obtiene de dividir la renta bruta operacional por el total de los ingresos brutos operacionales que figuren en la declaración de renta objeto de la liquidación oficial.

2. El porcentaje estimado que resulte de restar del ciento por ciento (100%), el porcentaje de utilidad bruta registrado por el contribuyente en la declaración de renta del mismo ejercicio fiscal o del inmediatamente anterior.

Calculadas las anteriores variables, se procede a calcular el porcentaje de los ingresos gravados omitidos, que resulta de dividir las compras omitidas por el porcentaje estimado.

Como se vio, la DIAN, en los actos administrativos demandados efectuó el cálculo como lo indica la fórmula y ese cálculo no fue cuestionado por la demandante en el recurso de reconsideración. Lo que cuestionó fue la interpretación que hizo la DIAN del inciso 4 del artículo 760 del E.T., que, se reitera, dispuso:

El impuesto que originen los ingresos así determinados, no podrá disminuirse mediante la imputación de descuento alguno.

La demandante interpretó que la norma prohíbe imputar descuentos. Que no prohíbe imputar costos.

Esa interpretación no es acertada puesto que el inciso aludido alude, primero, a que el impuesto se debe calcular sobre los ingresos determinados conforme con la fórmula prevista en el artículo 760 del E.T., fórmula que, como se vio, no remite a la depuración de los ingresos prevista en el artículo 26 del E.T.

Ahora bien, la parte actora también alegó que el artículo 760 del E.T. no restringe depurar el ingreso presumido por compras omitidas. Que la única restricción que prevé la norma es que el impuesto calculado sobre el ingreso presumido no puede ser disminuido con ningún descuento.

Sobre el particular es menester hacer las siguientes precisiones:

La presunción de ingresos prevista en el artículo 760 del E.T. parte del presupuesto de que cuando el contribuyente omite reportar compras destinadas a operaciones gravadas omite reportar costos con el ánimo de omitir ingresos. Por eso, en estos eventos, los hallazgos que se determinen repercuten en los ingresos pero no en los costos declarados. Los costos declarados se tienen en cuenta, si son pertinentes y no han sido cuestionados por la DIAN, para calcular el total de compras omitidas.

Lo anterior se evidencia en el caso concreto pues, fíjese que las pruebas que recaudó la DIAN dan cuenta de que el demandante hizo compras en cuantía de \$319.347.826. La DIAN no tomó toda esta cifra para calcular el ingreso presunto. La DIAN le restó a esa cifra los \$142.658.000 que el mismo demandante declaró en su denuncia de renta en la casilla de costos. Por eso, la DIAN calculó un total de \$176.689.826⁴ por concepto de compras omitidas. Y a ese valor le tasó el 86.2326%, tarifa que corresponde, de conformidad con el artículo 760 del E.T. al porcentaje que resulta de restar al 100% de las compras omitidas el porcentaje de la utilidad bruta que registró el contribuyente en la declaración de renta.

Para estimar las compras omitidas, la DIAN tuvo en cuenta los costos reportados por el mismo contribuyente, y para calcular el ingreso presunto, tuvo en cuenta, la renta bruta operacional que es igual a los ingresos que declaró el contribuyente (\$165.434.000) menos el costo de ventas (\$142.658.000). En el caso concreto esa renta bruta operacional arrojó un total de \$22.776.000. Esta cifra se divide por el total de ingresos brutos (\$165.434.000), operación que permite obtener el porcentaje de utilidad bruta

⁴ \$319.347.826-142.658.000= \$176.689.826

(13.7674%). De manera que, los ingresos gravados omitidos resultan de restar al 100% de las compras omitidas (176.690.000) el 86.2326%, lo que arroja un total de \$204.899.000 de ingreso presunto.

De manera que, en el caso concreto, en la liquidación de los ingresos presuntos por omisión de compras la DIAN sí tuvo en cuenta los costos declarados por el demandante.

No es pertinente, como lo pretende el actor, que se modifique la casilla de costos en el sentido de que se incremente de \$142.658.000 a \$319.348.000. En otras palabras, no es pertinente que se afecte el ingreso presumido por compras omitidas (\$204.899.000) por el valor total de las compras omitidas (\$319.347.000).

Y no es pertinente porque, si bien es cierto que el demandante pudo declarar en la casilla de costos del denuncia de renta el total de compras omitidas en cuantía de \$319.347.000, lo cierto es que no lo hizo. El demandante decidió reportar únicamente \$142.658.000 y estos costos los asoció al ingreso inicialmente reportado (\$165.434.000).

En el requerimiento especial la DIAN glosó el 100% de los costos porque el demandante no aportó las pruebas que justificaran su procedencia. Sin embargo, en la liquidación oficial, con fundamento en las pruebas que dan cuenta de las compras hechas por el demandante, la DIAN tuvo en cuenta esos costos al punto que tuvo como compras omitidas un total de

\$176.690.000, a pesar de que la omisión ascendió a un total de \$319.347.826.

Por eso, el demandante convino –y así se evidencia en el recurso de reconsideración– en que estaban bien calculados los ingresos presuntos en cuantía de \$204.899.000 que sumados a los \$165.434.000 arrojan un total de \$370.333.000 por concepto de ingresos por ventas determinados.

El actor también convino en el hecho de que la DIAN aceptó los costos que declaró en el denuncia de renta en cuantía de \$142.658.000 pues, como se puede apreciar en los antecedentes del caso, en el requerimiento especial toda esa suma fue glosada, pero en la liquidación oficial, la DIAN terminó reconociendo esos costos. Por eso, el demandante ya no cuestionó en el recurso de reconsideración esa glosa pues había sido resuelta a su favor.

En esa medida, no es pertinente que ahora pretenda que se modifique el denuncia de renta que presentó y los actos demandados que le dieron validez a ese denuncia, en el sentido de que se incrementen los costos que nunca fueron reportados en el denuncia de renta y, por lo mismo, no fueron objeto de análisis en los actos demandados.

Ya en otra oportunidad ha dicho la Sala⁵ que el procedimiento de determinación oficial del impuesto inicia con la presentación de la

⁵ Consejo de Estado. Sala de lo Contencioso Administrativo. Sentencia del 15 de junio de 2001, exp. 11877, C.P. Juan Ángel Palacio Hincapié, entre otras. Reiteradas recientemente en la sentencia del tres (3) de julio de dos mil trece (2013). Radicación: 25000 23 27 000 2009 00064 01 [18933].Actor: FUNDACIÓN LEONOR GOELKEL DE CHEGWIN

declaración, por lo cual **los hechos económicos no declarados por el contribuyente son ajenos a dicho trámite**. Por tanto, en la liquidación oficial de revisión la DIAN no puede pronunciarse sobre hechos no declarados.

De manera que, la liquidación oficial, cuya nulidad se demanda en este proceso, se ajusta a la legalidad porque no se refirió a los costos fiscales en cuantía de \$319.348.000. La litis se limitó a controvertir los costos que la misma demandante reportó en su denuncia de renta en cuantía de \$142.658.000 y que quedaron en firme habida cuenta de que con ocasión de la liquidación oficial la DIAN los aceptó.

Queda en evidencia, entonces, que la pretensión del demandante nunca se enfocó a cuestionar los ingresos presumidos en los actos demandados, sino que cuestionó su propio denuncia en el que registró costos, se reitera, en cuantía de \$142.658.000. Y pese a que la demandante corrigió el denuncia de renta para adicionar esos costos, lo cierto es que está probado en el proceso que la declaración la presentó sin pago y que, por eso, no surtió el efecto requerido para ser tomada en cuenta en la actuación administrativa.

Por lo expuesto, la Sala considera que la DIAN interpretó bien el artículo 760 del E.T. y, en consecuencia, no es procedente el incremento de costos que avaló la sentencia apelada.

Prospera el recurso de apelación de la DIAN.

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

PRIMERO. REVÓCASE la sentencia del 8 de julio de 2011, proferida por la Sección Cuarta, Subsección A del Tribunal Administrativo de Cundinamarca en el contencioso de nulidad iniciado por Luis Hernando Hurtado contra la DIAN.

SEGUNDO. En su lugar, **DENÍEGASE** las pretensiones de la demanda.

TERCERO. RECONÓCESE personería a la abogada Maritza Alexandra Díaz Granados para actuar como apoderada de la DIAN, en los términos del poder conferido a folio 131.

Cópiese, notifíquese, comuníquese y cúmplase.

Esta providencia se estudió y aprobó en la sesión de la fecha.

JORGE OCTAVIO RAMÍREZ RAMÍREZ HUGO FERNANDO BASTIDAS BÁRCENAS

Presidente

MARTHA TERESA BRICEÑO DE VALENCIA CARMEN TERESA ORTIZ DE RODRÍGUEZ