**Concepto N° 061066**

**09-08-2007**

**Dian**

**ÁREA: Tributaria**

**Ref: Consulta radicada bajo el número 108696 de 22/11/2006**

Doctora

**LUZ MARINA ROJAS MURCIA**

Administradora de Impuestos Nacionales

Administración de Impuestos de Armenia

Calle 21 # 14-14

Armenia

De conformidad con el artículo 11 del Decreto 1265 de 1999, esta Oficina es competente para absolver en sentido general las consultas escritas que se formulen sobre la interpretación y aplicación de las normas tributarias, aduaneras, de comercio exterior y de control de cambios en lo de competencia de la Entidad, en este sentido se emite el presente concepto.

**TEMA Impuesto sobre la Renta y Complementarios Procedimiento Tributario**

**DESCRIPTORES DETERMINACIÓN DE COSTOS ESTIMADOS**

**DETERMINACIÓN DE COSTOS PRESUNTOS LIQUIDACIÓN DE AFORO**

**FUENTES FORMALES CONSTITUCIÓN POLÍTICA, ART. 95 Nro. 9 ESTATUTO TRIBUTARIO, ARTS.** [**82**](http://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=125)**,** [**683**](http://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=850)**,** [**684**](http://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=851)**,** [**712**](http://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=888)**,** [**715**](http://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=891) **,** [**716**](http://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=892)**,** [**717**](http://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=893)**,** [**719**](http://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=895)

**PROBLEMA JURÍDICO:**

¿Procede la determinación de costos estimados y presuntos en las liquidaciones oficiales de aforo?

**TESIS JURÍDICA:**

En las liquidaciones oficiales de aforo es procedente la determinación de costos estimados y presuntos de los activos enajenados.

**INTERPRETACIÓN JURÍDICA:**

El [artículo 684](http://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=851) del Estatuto Tributario, establece que la administración tributaria tiene amplias facultades de fiscalización e investigación para asegurar el efectivo cumplimiento de las normas sustanciales. Para tal efecto podrá:

"b) Adelantar las *investigaciones que estime convenientes para establecer la ocurrencia de hechos generadores de obligaciones tributarias, no declarados.*

*f) En general, efectuar todas las diligencias necesarias para la correcta y oportuna determinación de los impuestos facilitando al contribuyente la aclaración de toda duda u omisión que conduzca a una correcta determinación, " (subrayado* fuera de texto).

Por su parte el [artículo 717](http://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=893) del Estatuto Tributario, prevé:

*"Artículo 717, Liquidación de aforo. Agotado el procedimiento previsto en los artículos* [*643*](http://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=800)*,* [*715*](http://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=891) *y* [*716*](http://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=892)*, la Administración podrá, dentro de los cinco (5) años siguientes al vencimiento del plazo señalado para declarar, determinar mediante una liquidación de aforo, la obligación tributaria al contribuyente, responsable, agente retenedor* o *declarante que no haya declarado."* (Subrayado fuera de texto).

Al tenor de lo dispuesto por el [artículo 719](http://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=895) del Estatuto Tributario, la liquidación de aforo tendrá el mismo contenido de la liquidación de revisión, señalado en el [artículo 712](http://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=888) ibídem, con la explicación sumaria de los fundamentos del aforo. El citado [artículo 712](http://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=888) dispone que la liquidación de revisión, debe contener, entre otros aspectos, las bases de cuantificación del tributo y el monto de los tributos y sanciones a cargo del contribuyente.

A su turno el [artículo 82](http://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=125) del Estatuto Tributario, establece:

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

*Su aplicación y discusión se hará dentro del mismo proceso.*

*Si lo dispuesto en este artículo no resultare posible, se estimará el costo en el setenta y cinco por ciento (75%) del valor de la respectiva enajenación, sin perjuicio de las sanciones que se impongan por inexactitud de la declaración de renta o por no llevar debidamente los libros de contabilidad.* (Subrayado fuera de texto).

**Si bien es cierto que "El adelantar el procedimiento de aforo y practicar la liquidación no implica que se esté necesariamente en los supuestos del** [**artículo 82**](http://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=125) **del E. T…”, como lo expresa el Concepto No. 035162 del 13 de abril de 1999 (página 10), no es menos cierto que al tenor de lo dispuesto en el** [**artículo 683**](http://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=850) **del Estatuto Tributario, la aplicación recta de las leyes deberá estar presidida por un relevante espíritu de justicia, y que el Estado no aspira a que al contribuyente se le exija más de aquello con lo que la misma ley ha querido que coadyuve a las cargas públicas de la Nación.**

El Honorable Consejo de Estado en la Sentencia 9175 del 7 de mayo de 1999 (C.P. Dr. Germán Ayala Mantilla), se pronunció sobre el alcance de las facultades de fiscalización a la luz de los artículos [683](http://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=850) y [684](http://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=851) del Estatuto Tributario, en los siguientes términos:

“(…)

…como *quiera que en el Estatuto Tributario, reglamentación especial en esta materia, no existe norma alguna que limite la facultad de fiscalización del ente gubernativo para determinar la realidad de los factores que forman parte de la declaración tributarla, en este caso, de renta, solo hasta concurrencia de los valores en ella consignados.*

*Por el contrario, la facultad de fiscalización de la Administración. está enmarcada en el "asegurar el efectivo cumplimiento de las normas sustanciales`,* y es *únicamente con este fin que puede verificarla exactitud de las declaraciones tributarias, adelantar investigaciones para establecer la ocurrencia de los hechos generadores de las obligaciones tributarias no declarados, citar* o *requerir al contribuyente o* a *terceros,* y *en general efectuar todas las diligencias necesarias "para la correcta y oportuna determinación de los impuestos, facilitando al contribuyente la aclaración de toda duda u omisión que conduzca a una correcta determinación", tal como expresamente lo establece el* [*articulo 684*](http://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=851) *del Estatuto Tributario.*

*Concordante con la anterior disposición se encuentra redactado el* [*artículo 683*](http://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=850) *del mismo estatuto, que indica que la actuación de los funcionarios públicos con atribuciones y deberes relacionados con la determinación de los impuestos, debe estar siempre circunscrita a "la aplicación recta de las leyes que debe estar presidida* por *un relevante espíritu de justicia', pues "el Estado no aspira a que al contribuyente se le exija más de aquello con lo que la misma ley ha querido que coadyuve a las cargas públicas de la Nación".*

*(Resalta la Sala)*

*Toda vez que al momento de interpretar cualquier disposición tributaria, es que cobran sentido las anteriores previsiones que enmarcan y guían sobre la finalidad del proceder gubernativo, por lo cual para la Sala es claro que la Administración tributaria al iniciar sus investigaciones de carácter fiscal, goza de amplísimas facultades que no solo le permiten, sino que también la obligan* a *procurar establecerla realidad económica sobre la cual debe determinarse el monto con que los contribuyentes investigados deben contribuir con las cargas públicas.*

*Así, si bien el reconocimiento de costos y deducciones en principio se encuentra enmarcado en la declaración tributaria, la cual dentro del término legal es susceptible de corrección. una vez se inicia a este respecto una investigación fiscal,* ***las amplias facultades de fiscalización le permiten* y *le obligan a la Administración a investigar v valorar el material probatorio, no solo en lo desfavorable al contribuyente sino también en lo favorable***en atención a la indivisibilidad de la prueba, *especialmente la contable, pues de* lo *que se trata es de determinar oficialmente el monto de/ impuesto con el que se satisfaga el deber ciudadano de contribuir al financiamiento de los aportes e inversiones del Estado dentro de los principios de justicia* y *equidad (Articulo 95 No. 9 Constitución Política), atendiendo fa realidad económica, sobre la cual se debe dar cumplimiento a las normas sustanciales.*

..."(subrayado fuera de texto).

**Ahora bien, el** [**artículo 82**](http://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=125) **del Estatuto Tributario, faculta a la administración de impuestos para determinar costos estimados y presuntos, en cualquiera de las siguientes situaciones: cuando existan indicios de que el costo informado en la declaración no es real o cuando no se conozca el costo de los activos enajenados ni sea posible su determinación mediante pruebas directas.**

El Honorable Consejo de Estado, analizó concretamente el tema del costo presunto en la Sentencia 5756 del 14 de octubre de 1994 (C.P. Dr. Jaime Abella Zárate), cuyos principales apartes transcribimos a continuación:

*El reconocimiento del costo presunto como en repetidas oportunidades lo ha precisado la Sala (sents. de agosto 5 de 1986, exp. 0452, actor Fructuoso Figueroa V., ponente doctor Jaime Abella Zárate; de 6 de junio de 1990, exp. 2589, actora Nury Cuesta Ángel, ponente doctor Guillermo Chahín Lizcano; de 3 de abril de 1987,* exp. *410, actor Gerardo Zuluaga Duque, ponente doctor Carmelo Martínez Conn, del 18 de septiembre de 1992, exp. 3665 actor Eduardo Gómez Delgado, ponente doctor Carmelo Martínez Conn, etc.), no es cosa distinta que el reconocimiento que hace el propio legislador, derivado de la vida real de los negocios del principio económico de* ***que no puede existir en la actividad comercial ingreso que no apareje la realización de costos****.* ***Generalmente toda venta de un bien o mercancía, necesariamente lleva implícito, por lo menos, el costo de su adquisición o el de su producción.***

***Tasar el impuesto de renta sobre el ingreso bruto originado en venta de bienes, sin depurar la base gravable cuando a ello hay lugar según la ley, resulta contrario a la filosofía de este gravamen que se apoya en el concepto de ganancia, que por lógica no se obtiene sino descontadas las expensas necesarias para obtenerla.*** *Salvo los eventos previstos por la ley, el funcionario debe evitar en lo posible aplicar el gravamen sobre los ingresos brutos* a *lo cual suele llegarse por defectos formales de información o prueba que dificultan o impiden establecer la verdadera capacidad económica del contribuyente.*

**Y *aunque el modo usual de acreditar plenamente un costo es mediante los distintos medios de prueba reconocidos, la Sala estima que es tambien procedente la aplicación de les costos estimados o presuntos de que trata el*** [***artículo 82***](http://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=125) ***del estatuto tributario si se reúnen las hipótesis previstas en la misma disposición.***

*...* "(subrayado fuera de texto).

**En mérito de lo expuesto, este Despacho concluye que en las liquidaciones oficiales de aforo es procedente la determinación de costos estimados y presuntos de los activos enajenados, agotando rigurosamente los pasos previstos en el** [**artículo 82**](http://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=125) **del Estatuto Tributario. En consecuencia se revoca en lo pertinente el Concepto Nro. 035162 del 13 de abril de 1999, en cuanto allí se dijo que en las liquidaciones oficiales de aforo no puede aplicarse el** [**artículo 82**](http://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=125) **del Estatuto Tributario (páginas8 a 10).**

**No sobra anotar que en el Concepto Nro. 048461 del 2 de agosto de 2002, se precisó que el** [**artículo 82**](http://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=125) **del Estatuto Tributario se refiere únicamente a la determinación del costo de los activos, lo que impide extender analógicamente su contenido al caso de los gastos de la empresa y por ende no es posible reconocer gastos presuntos.**

Respecto a la pregunta relacionada con el funcionario competente para firmar los actos administrativos de reclasificación del régimen simplificado al régimen común, cuando la Administración logre demostrar que el contribuyente debe ser reclasificado, comedidamente le informamos que el [artículo 508-1](http://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=635) del Estatuto Tributario y el artículo 16 del Decreto Reglamentario 380 de 1996 se encuentran vigentes.

Finalmente se recuerda que de conformidad con el numeral 1.2 del Título I de la Orden Administrativa Nro. 0009 de 2001 "Por la cual se establece el procedimiento para el trámite de las consultas escritas que se formulen en materia tributaria, aduanera y cambiaría ante la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales", las consultas que formulen las administraciones locales y delegadas deberán contar con la aprobación del Director Regional.

Atentamente

**CAMILO ANDRÉS RODRÍGUEZ VARGAS**

**Jefe Oficina Jurídica**