



CONSEJO DE ESTADO
SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO
SECCIÓN CUARTA

CONSEJERO PONENTE: WILSON RAMOS GIRÓN

Bogotá D.C., cinco (05) de junio de dos mil veinticinco (2025)

Referencia: Nulidad y restablecimiento del derecho
Radicación: 25000-23-37-000-2020-00490-01 (29037)
Demandante: María Ángela Casas Restrepo
Demandado: DIAN

Temas: Renta. 2015. Omisión de ingresos. Costos. Prueba. Estimación indirecta.

SENTENCIA DE SEGUNDA INSTANCIA

La Sala decide los recursos de apelación¹ interpuestos por las partes contra la sentencia del 18 de abril de 2024, proferida por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Subsección A, que resolvió (índice 25):

Primero: Declarar la nulidad parcial de la Liquidación Oficial de Revisión 322412019000238, del 19 de junio de 2019, expedida por la Gestión de Liquidación de Dirección Seccional de Impuestos de Bogotá, por medio de la cual se modifica la declaración del impuesto sobre la renta del año gravable 2015, presentada por la contribuyente; y la Resolución 992232020000102, del 03 de julio de 2020, proferida por la Subdirección de Gestión de Recursos Jurídicos de la Dirección de Gestión Jurídica de la DIAN, por medio de la cual se resuelve el recurso de reconsideración contra la anterior.

Segundo: A título de restablecimiento del derecho, tener como liquidación del impuesto sobre la renta de la demandante para el año gravable 2015, la practicada en la parte motiva de esta providencia.

ANTECEDENTES

Actuación administrativa

Mediante el Requerimiento Especial 322392018000121, del 08 de octubre de 2018, la demandada propuso modificar la declaración del impuesto sobre la renta del año gravable 2015 de la actora, para agregar \$381.907.000 a «*otros ingresos*», rechazar la imputación del «*saldo a favor del año 2014 sin solicitud de devolución o compensación*» y sancionar por inexactitud (ff. 80 a 88 caa²).

La demandante se allanó parcialmente a las modificaciones planteadas en el acto, para lo cual corrigió el denuncia tributario, en el sentido de reclasificar, como «*otros ingresos*», \$122.874.000 de los «*ingresos por honorarios, comisiones y servicios*» y de adicionar a ese rubro \$259.033.000, para un total de «*otros ingresos*» de \$381.907.000; incrementar el monto del costo y excluir la imputación del «*saldo a favor del año 2014 sin solicitud de devolución o compensación*» (f. 150 caa). Pero en la Liquidación Oficial de Revisión

¹ El expediente entró al despacho sustanciador el 12 de julio de 2024 (Índice 3. Esta y las demás menciones de «*índices*» aluden al historial de actuaciones registradas en el repositorio informático Samai).
² El cuaderno de antecedentes administrativos lo aportó la demandada en los documentos digitales contenidos en el índice 14.

322412019000238, del 19 de junio de 2019, la autoridad fiscal desestimó la corrección hecha, por extemporánea, y por modificar rubros no cuestionados en el acto previo. Por ende, efectuó las modificaciones propuestas en ese acto (ff. 152 a 163 caa), decisión que confirmó en la Resolución 992232020000102, del 03 de julio de 2020 (ff. 232 a 237 caa).

Demanda

En ejercicio del medio de control de nulidad y restablecimiento del derecho previsto en el artículo 138 del CPACA (Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo, Ley 1437 de 2011), la demandante formuló las siguientes pretensiones (índice 1):

1. Declarar la nulidad de la Liquidación Oficial de Revisión 322412019000238, del 19 de junio de 2019, y de la Resolución 992232020000102, del 03 de julio de 2020, por medio de las cuales se modificó la declaración del impuesto sobre la renta del año gravable 2015, presentada por la actora.
2. Como restablecimiento del derecho, declarar la firmeza de la declaración del impuesto sobre la renta correspondiente al año gravable 2015, presentada por la demandante el 14 de enero de 2019.
3. Ordenar el cumplimiento de la sentencia dentro del término establecido en el artículo 192 y siguientes del CPACA.

A los anteriores efectos, invocó como normas vulneradas los artículos 6.º, 29, 83 y 363 constitucionales; 26, 683, 742 y 743 del ET (Estatuto Tributario); 3.º, 42 y 138 del CPACA; y 164, 165, 167, 173 y 176 del CGP (Código General del Proceso, Ley 1564 de 2012), bajo el siguiente concepto de violación (índice 1):

Relató que en el periodo revisado percibió ingresos por prestar servicios de asistencia (\$40.000.000) y por vender placas de acero (\$49.570.000) y arroz (\$332.336.960). Admitió no haber declarado todas las ventas, pero adujo que la cuantía de la omisión no fue la determinada por su contraparte, porque en la declaración habría reportado parte del monto en el renglón destinado a «*ingresos por honorarios, comisiones y servicios*». En este sentido, sostuvo que lo denunciado en ese renglón (\$162.874.000) incluía los \$40.000.000 que obtuvo por servicios de asistencia y parte de las ventas de acero y arroz (hasta \$122.874.000); y que el error de clasificar los ingresos por ventas como ingresos por servicios no configuraba una omisión. En suma, alega que la adición de ingresos solo procedería por el monto de las ventas de arroz omitidas (*i.e.* \$259.032.960).

Arguyó que se infringió el principio de justicia, el debido proceso y la depuración de la base gravable del impuesto, prevista en el artículo 26 del ET, por la adición ingresos sin reconocer los costos asociados, que estarían demostrados con las facturas y documentos equivalentes que aportó en el procedimiento administrativo. Y planteó que, tras negarle valor probatorio a esos documentos por incumplir los requisitos formales, se tendría que haber establecido el costo de las ventas conforme al cálculo previsto en el artículo 82 del ET, esto es, considerando los datos estadísticos de Fedearroz o, en su defecto, fijarlo en el 75% de los ingresos, todo para preservar la prevalencia del derecho sustancial.

Por lo expuesto, estuvo de acuerdo con la imposición de la sanción por inexactitud, pero pidió que se ajustara de acuerdo con los cargos que prosperaran.

Contestación de la demanda

La demandada se opuso a las pretensiones de la actora (índice 14). Señaló que esta confesó en la declaración revisada haber percibido ingresos por la prestación de servicios en cuantía de \$162.874.000, por lo cual sería improcedente considerar que en ese rubro

reportó ingresos por ventas de acero y arroz. Pidió que se avalara la adición de ingresos en la cuantía determinada en los actos demandados, porque estableció, con información reportada por quienes le efectuaron compras a la actora, que en la declaración revisada se omitieron ingresos percibidos por ventas. Explicó que, aunque su contraparte intentó corregir la liquidación privada tras el acto previo, incumplió los requisitos dispuestos para la corrección en el artículo 709 del ET.

Por otra parte, señaló que era improcedente aceptar los costos solicitados por la actora, porque no estaban debidamente soportados. Sostuvo que, dado que su contraparte no especificó cuáles fueron los costos reportados en la declaración, no se podía establecer si las pruebas allegadas soportaban los costos declarados o si estaban relacionadas con otras operaciones. Añadió que los certificados de compras emitidos por dos proveedoras no eran prueba idónea de los costos, sino que lo serían las facturas que no se aportaron; y que, conforme al criterio de decisión judicial fijado por esta Sección en la sentencia del 13 de mayo de 2021 (exp. 23202, CP: Julio Roberto Piza), en el caso no procedería acudir al método de estimación de costos previsto en el artículo 82 del ET, porque ese cálculo no podía suplir la inactividad probatoria de la actora, que tenía la carga de acreditar las expensas en las que había incurrido.

Consecuentemente, defendió la sanción por inexactitud impuesta, en la medida en que la omisión de declarar ingresos gravados en la que incurrió la actora se subsumía en la conducta infractora tipificada en el artículo 647 del ET.

Sentencia apelada

El tribunal accedió parcialmente a las pretensiones de la demanda sin condenar en costas (índice 25), pues juzgó que la actora omitió comprobar que reportó las ventas de acero y arroz dentro del renglón de «*ingresos por honorarios, comisiones y servicios*». Por ende, negó la reclasificación de \$122.874.000 como ingresos por ventas y, en su lugar, avaló la cuantía de los ingresos omitidos determinada por la demandada.

Invocando el criterio establecido en la sentencia del 21 de febrero de 2019 (exp. 21366, CP: Julio Roberto Piza), estimó procedente reconocer los costos asociados a los ingresos adicionados, aunque no hayan sido contemplados en los actos de determinación oficial del tributo. Por ende, admitió el costo de la venta de acero (\$45.000.000) probado con una factura que cumplía los requisitos de los artículos 617 y 771-2 del ET; pero negó los costos relativos a las ventas de arroz, porque los certificados de las proveedoras no eran el documento soporte idóneo de las compras, sino las facturas de venta, y porque, pese a que los documentos equivalentes emitidos en las operaciones con responsables del régimen simplificado del IVA (impuesto sobre las ventas) identificaban al proveedor, el valor de la transacción y la fecha de expedición, adolecían del sistema de numeración consecutiva exigido por la letra *d.* del artículo 617 *ibidem*, razón por la cual carecían de mérito probatorio. Tampoco admitió la estimación indirecta y la estimación objetiva de los costos asociados con la venta de arroz, porque las previsiones del artículo 82 del ET no tenían por finalidad suplir las omisiones probatorias de los obligados tributarios.

Finalmente, avaló la sanción por inexactitud impuesta, pero ajustó la multa teniendo en cuenta el cargo que prosperó parcialmente.

Recurso de apelación

Ambas partes apelaron la decisión del *a quo*.

La demandante (índice 28) insistió en que admitía la omisión de ingresos, aunque no en



la cuantía determinada en los actos administrativos, pues en el renglón de «*ingresos por honorarios, comisiones y servicios*» habría declarado \$122.874.000 que corresponderían a parte de los ingresos percibidos por ventas. Reiteró que el error en la clasificación de los ingresos carecía de entidad para configurar una omisión, que la demandada no probó que los ingresos por servicios ascendieran a los \$162.874.000 declarados inexactamente y que las pruebas allegadas demostraban que los ingresos percibidos por la prestación de servicios solo fueron de \$40.000.000.

Censuró que el *a quo* alegara una omisión probatoria como causa justificativa para negar la procedencia del costo asociado a las ventas de arroz, siendo que en el expediente obraban las pruebas de las expensas que lo conformarían. Agregó que, de estimar que los soportes de esas erogaciones incumplían los requisitos formales para su aceptación fiscal, tendría que estimarse el costo según lo dispuesto por el artículo 82 del ET, a partir de las estadísticas de los costos de producción por hectárea de arroz elaboradas por Fedearroz, que fueron aportadas al proceso o, en su defecto, en el 75% de los ingresos, puesto que lo contrario desconocería la prevalencia del derecho sustancial sobre el formal.

Manifestó estar de acuerdo con la imposición de la sanción por inexactitud, pero ajustada a los cargos que prosperaran.

Por su parte, la demandada (índice 29) se opuso a que el tribunal aceptara costos por \$45.000.000, en la medida en que ese renglón de la declaración no fue modificado en los actos acusados y la declaración de corrección en la que se incluyeron careció de efectos por haber sido extemporánea. Sostuvo que la decisión judicial debía ceñirse al contenido de la declaración inicial y su modificación oficial para adicionar los ingresos omitidos y rechazar la imputación del saldo a favor que no estaba soportado en la liquidación privada del periodo anterior. Agregó que, en cualquier caso, sería improcedente admitir ese costo, porque su contraparte no identificó las expensas que declaró inicialmente a efectos de que pudiera establecerse que ese rubro no había sido declarado.

Pronunciamientos sobre los recursos

Las partes y el ministerio público guardaron silencio (índice 11).

CONSIDERACIONES DE LA SALA

1- Antes decidir sobre el debate planteado en el trámite de esta segunda instancia, se pone de presente que para integrar el cuórum de la Sala se sorteó conjuez (índices 20), porque el consejero de Estado Luis Antonio Rodríguez Montaña manifestó por escrito estar impedido para participar en la decisión al haber conocido el proceso en primera instancia (índice 12). Tras constatar que el Dr. Rodríguez firmó la sentencia apelada (índice 25), la Sala tiene por probado el impedimento manifestado, lo declarará fundado conforme, al artículo 141.2 del CGP, y separará al Dr. Rodríguez del conocimiento del presente asunto.

Problema jurídico

2- La Sala juzga la legalidad de los actos acusados, atendiendo a los cargos planteados por las partes contra la sentencia del tribunal que accedió parcialmente a las pretensiones de la demanda, sin condenar en costas. Así, corresponde decidir sobre la cuantía de los ingresos omitidos en la declaración revisada, en la medida en que la actora haya declarado parte de los ingresos percibidos por ventas como «*ingresos por honorarios,*

comisiones y servicios». Además, se debe establecer si, para determinar la base gravable del impuesto sobre la renta a cargo de la demandante, la autoridad tributaria debía admitir los costos imputables a los ingresos adicionados y si estos estaban acreditados en el plenario. En el caso de considerar procedentes los costos sin que sea posible su estimación a partir de las pruebas que obran en el expediente, la Sala tendría que establecer si deben liquidarse, de modo supletorio, aplicando los demás parámetros de estimación que prevé el artículo 82 del ET. En función de todo lo anterior, la Sala también debe pronunciarse sobre la cuantía de la multa procedente a título de sanción por inexactitud.

Pero antes de ocuparse de esos análisis, observa la Sala que, al liquidar la prestación tributaria como medida de restablecimiento del derecho, el tribunal descontó del impuesto a cargo el «*saldo a favor del año 2014 sin solicitud de devolución o compensación*» en la cuantía pedida en la declaración (\$1.166.000), lo que configura una incongruencia interna y un defecto *extra petita* de la sentencia apelada. Lo anterior, porque en la parte motiva del fallo nada se consideró sobre la procedencia del descuento; y, en segundo lugar, porque la demandante prescindió de formular cargos de nulidad contra el rechazo del descuento determinado en la liquidación oficial de revisión, de modo consecuente con el hecho de que en el recurso interpuesto en vía administrativa contra el acto de liquidación ya había admitido que era una inexactitud de la declaración haber hecho ese descuento (ff. 171 caa). En esa medida, la anulación de los actos demandados en lo que respecta a ese concepto no se adecúa con el derecho subjetivo que la parte actora considera que le fue lesionado, razón por la cual la Sala dispondrá modificar la liquidación de la prestación practicada en la sentencia recurrida, con miras a mantener incólume la decisión que se adoptó en los actos acusados sobre el particular.

Análisis del caso

3- Sobre la primera cuestión debatida, la actora admite que omitió declarar la totalidad de los ingresos que percibió en el periodo revisado, pero se opone a la cuantía de la omisión determinada por su contraparte, porque asegura haber incluido en el renglón denominado «*ingresos por honorarios, comisiones y servicios*» parte del ingreso percibido por ventas. En concreto, señala que incluyó \$122.874.000. Alega que el error en la clasificación de los ingresos no configura una omisión y que solo procedería adicionar las ventas faltantes por \$259.032.960 y no la cifra de \$381.906.960 determinada por la autoridad tributaria.

A lo anterior se opone la demandada, para quien la actora confesó que percibió ingresos por servicios en la cuantía declarada, *i.e.* \$162.874.000, que no fue objeto de corrección. Sostiene que las pruebas allegadas demuestran que la demandante omitió declarar ingresos por venta de acero y de arroz en la cuantía determinada en los actos acusados.

Vistas esas alegaciones, la litis se circunscribe a una cuestión exclusivamente probatoria, encaminada a juzgar si la actora probó que los ingresos omitidos fueron menores a los establecidos en los actos acusados, en la medida en que una parte de ese monto se haya declarado en el renglón de «*ingresos por honorarios, comisiones y servicios*», aspecto sobre el cual pasa a pronunciarse la Sala.

3.1- La jurisprudencia de esta Sección ha recalcado que la regla de carga de la prueba, prevista en el artículo 167 del CGP, implica para los sujetos acreedor y deudor de la relación jurídica-tributaria una autorresponsabilidad para probar los supuestos de hecho contemplados en las normas cuya aplicación le solicitan a esta judicatura, de modo que tendrán que soportar las consecuencias de su descuido, inactividad o incluso actividad equivocada en materia probatoria. Así, en el marco de un sistema en el que la prestación tributaria es autoliquidada por el obligado, la anterior regla implica que cuando la

Administración, acreedora de la prestación, cuestione la veracidad de los hechos que sirvieron de base a esa determinación privada del tributo, le corresponde al declarante acreditar con medios de prueba idóneos y fehacientes esos hechos, so pena de que quede desvirtuada la autoliquidación por efecto de la regla de carga de la prueba³.

3.2- Acerca del monto de los ingresos que la actora omitió denunciar en la declaración revisada, están acreditados en el expediente los siguientes hechos relevantes:

(i) En la declaración del impuesto sobre la renta del periodo debatido, la demandante reportó ingresos por \$162.874.000 y todos los consignó en el renglón de «*ingresos por honorarios, comisiones y servicios*» (f. 8 caa).

(ii) La misma cuantía la reportó en la autoliquidación anual del IVA como «*ingresos por operaciones gravadas a la tarifa general*» (f. 14 caa).

(iii) Una vez consolidada la información reportada en medios magnéticos por terceros, la demandada constató que cuatro compañías reportaron operaciones con la actora así: (a) la primera informó pagos de \$40.000.000 por servicios; (b) la segunda reportó compras de inventarios por \$49.570.000; (c) la tercera facilitó datos de compras de inventarios por \$332.336.960; y (d) la última reveló pagos por otros costos y deducciones por \$239.541 (f. 17 caa).

(iv) Previo requerimiento ordinario de la autoridad tributaria (ff. 32 a 40 vto. caa), las tres primeras entidades entregaron la siguiente información relacionada con las operaciones realizadas con la demandante en el periodo revisado:

(a) La primera sociedad, a través del representante legal y la contadora, certificó que la demandante le prestó servicios de asistencia y administración por los cuales le pagó \$15.600.000, \$16.900.000 y \$7.500.000 más el IVA, soportados mediante las facturas 314, del 05 de octubre, 324, del 05 de noviembre, y 332, del 05 de diciembre de 2015, respectivamente, y le practicó retención en la fuente a título del impuesto sobre la renta por \$1.600.000 (f. 57 caa). Allegó los comprobantes de egresos que dan cuenta de los pagos hechos a la actora (ff. 58 y 59 caa), copia de las facturas de venta (ff. 60 a 62 caa) y movimiento por terceros que demuestra el registro contable de las operaciones (f. 63 caa).

(b) La segunda entidad, por medio de la revisora fiscal, certificó que realizó una compra de «*placas en acero*» a la demandante por \$49.570.000, la cual estaba soportada en la factura 315, del 30 de octubre de 2015, emitida por la actora. Agregó que esa operación generó IVA por \$7.931.200 y que le practicó retención en la fuente a título del impuesto sobre la renta por \$1.239.250 (f. 51 caa). Aportó la factura de venta y el movimiento por terceros que da cuenta del registro contable de la compra (ff. 52 y 53 caa).

(c) La tercera compañía, a través del representante legal y el revisor fiscal, certificó que le compró «*arroz paddy*» a la demandante por \$332.932.960 (f. 42 caa). Allegó la Liquidación de Compras nro. 5695, del 04 de septiembre de 2015, que da cuenta de la compra de 280.690 kilogramos de «*arroz paddy*» por valor unitario de \$1.184, de la retención en la fuente practicada a título del impuesto sobre la renta por \$4.985.054 y de la respectiva cuota de fomento arrocerero por \$1.661.685 (f. 43 caa). Además, aportó el movimiento por terceros, con corte a 31 de diciembre de 2015, que refleja pagos a la actora por \$325.690.221, entre el 04 y el 22 de septiembre de ese año (f. 44 caa).

³ Sentencias del 31 de mayo de 2018 y del 05 de agosto de 2021 (exps. 20813 y 22478, CP: Julio Roberto Piza) y del 26 de septiembre de 2024 (exp. 28498, CP: Wilson Ramos Girón).

(d) En las facturas emitidas por la demandante, que aportaron las compañías antes relacionadas, se constata que la demandada emitió la Resolución 320001236769, del 12 de febrero de 2015, por medio de la cual la habilitó para emitir facturas con los números del 200 al 500 (ff. 60 a 62 y 52 caa).

(v) El 27 de septiembre de 2018, el apoderado de la actora concurrió a las dependencias de su contraparte para informar que en el periodo revisado su mandante prestó «servicios administrativos», desarrolló «un negocio de placas para maletas» y «produjo arroz en una finca de su propiedad, que tiene 30 hectáreas». Además, aseguró que entregarían los documentos que prueban las transacciones que realizó para proceder a corregir la declaración y establecer el impuesto y las sanciones a cargo (f. 70 caa).

(vi) El 08 de octubre siguiente, la demandada profirió requerimiento especial con el cual propuso modificar la declaración del impuesto sobre la renta presentada por la actora (ff. 80 a 88 caa), para adicionar \$381.907.000 al renglón de «otros ingresos», conforme a las ventas de placas de acero (\$49.570.000) y de arroz paddy (\$332.336.960) informadas por las compañías requeridas; rechazar la imputación del «saldo a favor del año 2014 sin solicitud de devolución o compensación» declarado por \$1.166.000, pues no fue liquidado en esa declaración; y sancionar por inexactitud.

(vii) Sobre la cuestión debatida, al contestar el acto previo, la actora aseguró que, aunque declaró ingresos por servicios por \$162.874.000, solo percibió por ese concepto los \$40.000.000 que estaban soportados en las facturas que verificó la autoridad a partir de la información brindada por la adquirente; y solicitó que el monto restante (\$122.874.000) se reclasificara como otros ingresos y que únicamente se adicionaran \$259.033.000 a efectos de integrar la cuantía de las ventas de acero y de arroz por \$49.570.000 y \$332.336.960, respectivamente (ff. 93 a 97 caa). En ese sentido, presentó una corrección a la declaración del impuesto (f. 150 caa).

(viii) La demandada desestimó en la liquidación oficial de revisión la corrección hecha por su contraparte a la declaración revisada, porque se presentó cuando había fenecido el plazo para contestar el acto previo y porque se realizaron modificaciones que en este no se propusieron (f. 152 a 163 caa). Consecuentemente, modificó la declaración según lo planteado en el requerimiento especial y sancionó por inexactitud a la actora, sin tomar en cuenta los argumentos, ni las pruebas allegadas con la contestación al requerimiento especial. Estas decisiones fueron confirmadas al decidir el recurso de reconsideración (ff. 232 a 237 caa), oportunidad en la cual la Administración señaló que, como la actora no efectuó una nueva corrección a la declaración del impuesto sobre la renta, la declaración revisada contenía una confesión de haber percibido \$162.874.000 a título de ingresos por servicios por (f. 235 caa), siendo procedente la adición de las ventas comprobadas por la suma de \$381.906.960 (f. 235 caa).

3.3- Verifica entonces la Sala que la demandada acreditó los ingresos que adicionó a la base gravable del impuesto sobre la renta de su contraparte, a partir de la información entregada por dos entidades que informaron haberle comprado acero y arroz paddy por \$49.570.000 y \$332.932.960, respectivamente. La primera entregó la factura de venta de las placas de acero emitida por la demandante y los soportes que probaban el pago; la otra, allegó la liquidación de compra de arroz según la cual adquirió de la actora 280.690 kilogramos de arroz paddy, a un valor unitario de \$1.184, y los soportes del pago. La autoridad además comprobó que esas cifras no fueron denunciadas en la declaración revisada, pues solo se reportaron «ingresos por honorarios, comisiones y servicios».

Frente a lo anterior, la demandante admite no haber declarado ingresos por las ventas realizadas en el periodo, pero sostiene que la cuantía es inferior a la que determinó su

contraparte en \$381.906.960, tesis que funda en que el reporte de medios magnéticos probaría que declaró ingresos por servicios (\$162.874.000) mayores a los percibidos (\$40.000.000), por lo cual el exceso declarado tendría que reclasificarse como ingresos por ventas (\$122.874.000), y solo correspondía avalar la adición de ingresos por el monto restante (*i.e.* \$259.033.000). Pero, observa la Sala que esa parte pretende desvirtuar los hallazgos de la autoridad con afirmaciones desprovistas de medios de prueba que las avalen, pues, pese a tenerlas al alcance, no aportó pruebas fehacientes de las cuantías realmente percibidas por prestaciones de servicios en el periodo analizado, siendo que ese supuesto de hecho era la base de sus alegaciones.

Para la Sala, la circunstancia de que en el reporte en medios magnéticos únicamente se hayan informado ingresos percibidos por la actora a causa de prestaciones de servicios, provenientes de una sola contratante, en cuantía de \$40.000.000, por sí sola no basta para demostrar que el monto de los ingresos obtenidos por esa clase de actividad sea inferior al declarado. La valoración crítica del conjunto de pruebas recaudadas lleva a fijar la atención en que está demostrado que, mediante acto administrativo del 12 de febrero de 2015, la demandante fue habilitada para emitir las facturas que van desde el número 200 hasta el 500, pero en el expediente solo obran cuatro de esos documentos (*i.e.* las facturas 314, 315, 324 y 332, emitidas todas en el último trimestre del año, los días 05 y 30 de octubre, 05 de noviembre y 05 de diciembre de 2015, respectivamente), sin que exista certeza de que esas fueron las únicas operaciones por prestaciones de servicios facturadas por la actora dentro del rango de facturación empleado en el periodo gravable, de aquel que le había sido autorizado.

Junto a lo anterior, debe tenerse en cuenta que lo alegado por la actora no se acompasa con aquello que denunció en la declaración anual del IVA del año gravable 2015, en la cual reportó ingresos por operaciones gravadas con la tarifa general en un monto igual al que consignó en la autoliquidación del impuesto sobre la renta a título de «*ingresos por honorarios, comisiones y servicios*» (\$162.874.000). En esa medida, no podría ser cierto que se haya incluido en el referido renglón de la declaración del impuesto sobre la renta parte de las ventas de arroz paddy, toda vez que las operaciones con esa clase de arroz, clasificado en la subpartida arancelaria 10.06.10.90.00, estaban excluidas del IVA (artículo 424 del ET, vigente para la época de los hechos), tanto así, que no se incluyó el tributo indirecto en el documento de liquidación de compras hecho por la adquirente. De modo que la Sala juzga, a partir de los medios aportados por la actora y sus contrapartes contractuales, que el total de los ingresos reportados en la declaración revisada bajo el concepto de «*ingresos por honorarios, comisiones y servicios*» deriva de transacciones gravadas con el IVA a la tarifa general, lo cual desvirtúa la posibilidad de que en ese rubro se hayan refundido ingresos procedentes de la venta de bienes excluidos del IVA, como es el arroz paddy.

Como los medios probatorios integrados en el plenario no logran desestimar la adición de ingresos en la cuantía determinada por la demandada, *i.e.* ventas de placas de acero por \$49.570.000 y de arroz paddy por \$332.336.960, la Sala confirmará la decisión del *a quo* que la avaló. No prospera el cargo de apelación de la demandante.

4- Tras avalar el monto total de los ingresos adicionados por ventas no declaradas, el *a quo* estimó procedente admitir como costo la compra de acero por \$45.000.000 que alegó la demandante, porque juzgó que fue debidamente acreditada con la factura emitida por quien habría sido su proveedora. En cambio, rechazó las erogaciones asociadas con la producción de arroz, porque los certificados expedidos por las proveedoras no serían el documento soporte idóneo para afirmarlas, sino las facturas de venta; y porque también les negó mérito probatorio a los documentos equivalentes expedidos por la demandante en las operaciones llevadas a cabo con personas naturales del régimen simplificado del

IVA, porque carecían del sistema de numeración consecutiva que exige la letra *d.* del artículo 617 del ET, aunque identificaban al proveedor de los servicios, el valor de la transacción y la fecha.

Ante esas decisiones, la demandada reprobó que el *a quo* aceptara el costo por la compra de acero, porque se trataba de una cuestión no abordada en los actos acusados y porque carecía de efectos, por extemporánea, la declaración de corrección en que su contraparte buscó reflejar el mentado costo. Alega que el análisis a cargo de esta judicatura debía ceñirse a las modificaciones efectuadas a la declaración revisada para adicionar ingresos omitidos y para rechazar la imputación del saldo a favor que no estaba soportado en la declaración del periodo anterior. Añade que, igual, no podía admitirse la erogación porque la actora no discriminó los costos declarados, lo que impedía esclarecer si el monto en cuestión ya había sido restado de la base gravable. Mientras que, en el otro extremo de la litis, la actora pide, en lo que atañe a la actividad de venta de arroz, que se admita el costo asociado, que estima que quedó debidamente soportado con las pruebas allegadas en el curso del procedimiento de revisión.

En esos términos, la Sala debe juzgar si procede admitir los costos vinculados con los ingresos adicionados, aun si ese aspecto de la declaración tributaria no fue materia de revisión en los actos demandados. De ser positiva la respuesta a esa cuestión, se tendrá que determinar si los montos solicitados están debidamente acreditados en el expediente.

4.1- Acerca de si se pueden contemplar, además de los ingresos a que se refiere el acto de determinación oficial, costos asociados a ellos que no hayan sido señalados por la autoridad, la jurisprudencia de esta Sección tiene establecido que sí existe autorización jurídica para hacerlo porque, atendiendo a la estructura de la base gravable del impuesto sobre la renta (artículos 26, 89 y 178 del ET), el objeto de gravamen son las rentas depuradas, no los ingresos brutos, circunstancia por la cual la adición oficial de ingresos aparejará el reconocimiento de los costos que le sean relativos y estén probados, incluso si no fueron denunciados en la declaración revisada (sentencias del 23 de noviembre de 2005, exp. 14794, CP: María Inés Ortiz Barbosa; y del 21 de febrero de 2019, exp. 21366, CP: Julio Roberto Piza). Esta aproximación a la realidad económica sometida a gravamen conecta directamente con los dictados del «*espíritu de justicia*» proclamado en el artículo 683 *ejusdem*, según el cual la aplicación recta de las disposiciones tributarias conlleva no exigirle al obligado tributario «*más de aquello con lo que la misma ley ha querido que coadyuve a las cargas públicas*» (sentencia ya citada, del 23 de noviembre de 2005).

Por ende, contrariamente a lo señalado por la demandada, el reconocimiento de los costos en cuestión no se supedita a que se corrija la declaración revisada para incluirlos, ni a que sean considerados en el acto de determinación oficial, toda vez que obedece a la aplicación del procedimiento de depuración de la base gravable del tributo, que debe encaminarse a identificar la renta efectiva del contribuyente que haya sido demostrada. Esa es la proyección que en el impuesto sobre la renta tiene la exigencia de tributación enmarcada en los «*conceptos de justicia y equidad*» (artículos Superiores 95.9 y 363), que impide someter a gravamen aquellos recursos que, en el contexto de su actividad comercial requiere aplicar el sujeto pasivo (sentencia del 06 de agosto de 2020, exp. 22979, CP: Julio Roberto Piza).

Bajo ese criterio de decisión judicial, resulta impropio el cargo de apelación planteado por la demandada, que tiene por improcedente el reconocimiento de los costos reclamados por la actora, porque esas erogaciones no fueron declaradas, ni tratadas en los actos de liquidación oficial del tributo. Dicha tesis contraría el mandato de depurar los ingresos brutos añadidos a la base gravable, con los costos incurridos para su generación, que se encuentren probados. Solo habría lugar al desconocimiento de esos costos cuando el

interesado no demuestre fielmente su existencia o las condiciones en que se produjeron.

Tampoco se aviene con los parámetros jurisprudenciales de aplicación del derecho la postura de la demandada que se opone al reconocimiento del costo correspondiente a la compra de acero porque en el curso del procedimiento de revisión no indagó si la cifra ahora solicitada se integró en el monto de las erogaciones declaradas, vinculadas con los ingresos obtenidos por las prestaciones de servicios. Atendiendo a las cargas propias de cada una de las partes en el procedimiento de revisión, al no haber cuestionado en los actos demandados la forma en que se calcularon esas erogaciones, la autoridad avaló su composición en el desarrollo específico de la actividad de prestación de servicios que fue declarada, pues desistió de comprobar si el rubro incorporaba costos relativos a operaciones de ventas no declaradas en la autoliquidación del impuesto.

Así, la Sala coincide con el tribunal al juzgar que deben aceptarse las erogaciones que estén relacionadas con las ventas omitidas que originaron la adición de ingresos en los actos demandados. Al respecto, valga recordar que esta Sección advirtió en la sentencia del 06 de agosto de 2020 (exp. 22979, CP: Julio Roberto Piza), que *«el impuesto sobre la renta se encuentra subordinado, en mayor medida que otras figuras complementarias del sistema tributario, al paradigma constitucional de exigir un aporte a la financiación de los gastos públicos en función de la capacidad económica de cada sujeto pasivo. Por esa razón, con contadas excepciones, la normativa de ese impuesto se encamina a identificar la renta disponible efectiva del contribuyente, como manifestación de la verdadera capacidad contributiva con la que cuenta»*. De otra forma, no lograría honrarse la idea de justicia impositiva que gobierna la financiación común de los gastos públicos.

Dado que la demandada no propuso ningún otro reparo sobre el costo admitido por el *a quo* y soportado en el expediente mediante la factura SLC1182, del 02 de octubre de 2015, relativa a la compra de 1.000 placas en acero resinadas por \$45.000.000, más IVA (f. 185 caa), se confirma esa decisión de primera instancia. No prospera el cargo de apelación de la demandada.

4.2- Con miras a estudiar el cargo propuesto por la actora sobre la prueba de los costos atribuibles a la venta de arroz, debe advertirse, en primer lugar, que el reconocimiento fiscal de las erogaciones pende, de modo inquebrantable, de su adecuada demostración por parte del obligado tributario, que es el interesado en que eso suceda. De suerte que, solo sería admisible el costo mencionado si los medios de prueba allegados llevan al fidedigno convencimiento de su existencia y condiciones; todo en desarrollo del principio de responsabilidad probatoria consagrado en el artículo 167 del CGP, según el cual le corresponde a cada parte probar el supuesto de hecho de las normas que consagran el efecto jurídico que persiguen.

Respecto de las expensas que tienen la virtualidad de aminorar la base gravable del impuesto sobre la renta, la Sección ha fijado un criterio de decisión según el cual la factura o el documento equivalente, según el caso, es el medio imprescindible para acreditar los costos y deducciones, ya que el artículo 771-2 del ET, condicionó la procedencia de las erogaciones a que estén respaldadas en una factura expedida *«con el cumplimiento de los requisitos establecidos en los literales b), c), d), e), f) y g) del artículo 617 y 618 del ET»*; siempre que no se desvirtúe su realidad⁴. En concordancia con lo cual, el artículo 615 *ejusdem* dispone que *«todas las personas o entidades que tengan la calidad de comerciantes ... deberán expedir factura o documento equivalente»* por *«cada una de las operaciones que realicen»*. Pero, en las operaciones efectuadas entre los responsables del impuesto sobre las ventas y personas naturales no comerciantes, se traslada al

⁴ Sentencias del 28 de febrero de 2019, exp. 20844, CP: Milton Chaves García y del 19 de febrero de 2020, exp. 23296, CP: Julio Roberto Piza Rodríguez.



adquiriente el deber de constituir el documento soporte, debido a que el artículo 3.º del Decreto 522 de 2003 dispuso que *«el adquiriente, responsable del régimen común que adquiera bienes o servicios de personas naturales no comerciantes o inscritas en el régimen simplificado, expedirá a su proveedor un documento equivalente a la factura»*, en el que se identifique al adquirente y a la persona natural beneficiaria del pago; el número del documento que corresponda a un sistema de numeración consecutiva; la fecha, concepto, valor de la operación y la discriminación del impuesto asumido por el adquirente en la operación.

4.3- Los medios de prueba reunidos en el expediente, relacionados con los costos cuyo reconocimiento solicita la demandante a título de imputables a las operaciones de venta de arroz paddy, son los siguientes:

(i) Certificado emitido por la gerente general de una compañía acerca de las compras de insumos agrícolas que le hizo la actora en el periodo, por \$112.393.559 (f. 186 caa).

(ii) Certificados emitidos por la gerente general y por la contadora de otra entidad sobre compra de insumos agrícolas y de materia prima para el cultivo de arroz por la actora en 2015, en cuantía de \$22.019.807 (ff. 187 caa e índice 1).

(iii) Documentos equivalentes elaborados por la demandante respecto de lo adeudado a una persona natural por el servicio de *«apoyo en la agricultura de arroz»* por \$7.500.000, \$12.540.000, \$5.940.000 y \$3.471.000, en los meses de agosto a noviembre de 2015, respectivamente (ff. 188 a 191 caa); con la copia del RUT (registro único tributario) del proveedor, que da cuenta de su inscripción en el régimen simplificado del IVA vigente en la época de los hechos (f. 192 caa).

(iv) Documento equivalente elaborado por la actora sobre los montos adeudados a una persona natural por el servicio de *«transporte de carga durante la campaña del segundo semestre»* por \$8.945.000 (f. 194 caa); con la copia del RUT del contratista (f. 195 caa).

(v) Documentos equivalentes elaborados por la demandante sobre lo adeudado a una persona natural por el servicio de *«apoyo en la agricultura de arroz»* por \$5.900.000, \$6.540.000, \$4.850.000, \$6.780.000 y \$4.184.000, en los meses de agosto a diciembre de 2015, respectivamente (ff. 197 a 201 caa); con la copia del RUT del proveedor, que da cuenta de su inscripción en el régimen simplificado del IVA (f. 202 caa).

(vi) Documentos equivalentes preparados por la actora sobre lo adeudado a una persona natural por el servicio de *«apoyo en la agricultura de arroz»* por \$7.950.000, \$6.650.000, \$7.230.000, \$4.581.000 y \$3.269.000, en los meses de agosto a diciembre de 2015, respectivamente (ff. 204 a 208 caa); con copia del RUT de la proveedora (f. 209 caa).

(vii) Documentos equivalentes elaborados por la actora sobre lo adeudado a una persona natural por el servicio de *«apoyo en la agricultura de arroz»* por \$3.841.000, \$5.360.000, \$6.590.000, \$8.925.000 y \$5.534.000, en los meses de agosto a diciembre de 2015, respectivamente (ff. 211 a 215 caa); con copia del RUT del proveedor (f. 216 caa).

(viii) Documentos equivalentes elaborados por la actora sobre lo adeudado a una persona natural por el servicio de *«transporte de carga durante la campaña del segundo semestre»* \$5.940.000 y \$7.485.000, en los meses de agosto y septiembre (ff. 218 y 219 caa); con copia del RUT del proveedor, que da cuenta de su inscripción en el régimen simplificado del IVA (f. 220 caa).

4.4- Vistos esos medios de prueba y los fundamentos de derecho que rigen esta decisión, juzga la Sala que, de conformidad con los artículos 617 y 771-2 del ET, a fin de acreditar los costos derivados de las compras hechas a entidades obligadas a facturar, la actora requería aportar las correspondientes facturas emitidas por sus proveedoras, pero que no trajo al proceso esos documentos, sino otros idóneos, como eran las certificaciones que sobre las transacciones realizadas en el periodo emitieron las proveedoras obligadas a facturar. Y, en lo que atañe a las compras realizadas a personas naturales no obligadas a facturar por estar inscritas en el régimen simplificado del IVA, tampoco prestan mérito probatorio, para la procedencia de los costos pretendidos, los documentos equivalentes elaborados por la actora, porque no contaban con la numeración consecutiva ordenada por la letra c. del artículo 3.º del Decreto 522 de 2003. No prospera el cargo de apelación de la actora.

5- Habiendo establecido que jurídicamente la demandante tiene derecho a afectar los ingresos adicionados oficialmente, derivados de la venta de arroz paddy, con los costos asociados a esa actividad, pero que no es posible determinar tales costos a partir de las pruebas que obran en el expediente, la Sala pasará a decidir si, como pretende esa parte, supletoriamente se deben estimar acudiendo a los demás métodos previstos en el artículo 82 del ET.

5.1- Los artículos 26, 89 y 178 del ET prescriben las operaciones a adelantar para depurar la base gravable del impuesto sobre la renta, con lo cual, adicionalmente, determinan la pauta hermenéutica que permite dilucidar el sentido de las demás disposiciones que componen el régimen jurídico del impuesto, como son aquellas que regulan el tratamiento fiscal dado al concepto económico–contable de los «costos».

Precisan los mencionados artículos 26 y 89 que, cuando la obtención de ingresos netos en el periodo «*implique la existencia de costos*» se les restarán, «*con lo cual se obtiene la renta bruta*», razón por la cual no solo se requiere establecer el monto de los ingresos netos percibidos, sino también el de los costos que los afectan; todo, bajo las específicas normas que regulan el reconocimiento fiscal de los costos, dentro de las que se encuentra el artículo 82 del ET que invoca como fundamento de su pretensión la demandante. En resumidas cuentas, dicha norma señala los métodos supletorios para fijar los costos cuando no «*sea posible su determinación mediante pruebas directas*», tarea que se llevará a cabo valiéndose de una estimación indirecta o, eventualmente, de una estimación objetiva, a condición de que se cumplan los requisitos habilitantes para acceder a una u otra. Pero esta comprensión del precepto amerita algunas explicaciones.

Partiendo de la distinción entre base imponible normativa, que es la definida de forma general y abstracta en la ley, y base imponible fáctica, entendida como la correspondiente a cada caso que se subsume en la disposición, el ordenamiento establece métodos de determinación de las bases imponibles, que actúan como instrumentos para transitar de la base normativa a la fáctica. Según el mayor o menor apego que tengan esos métodos con la realidad, se tiene, de una parte, la «*determinación*» como medición directa o cierta de la realidad para obtener la base imponible, y, de otra, la «*estimación*», que abandona la realidad, a cambio de la cual se miden hechos alternativos legalmente señalados.

De ahí que, en aras de la mayor realización posible del principio de capacidad económica, el método aplicable, con carácter general, sea el de determinación «*directa*», basado en datos suficientemente contrastados. En el otro extremo, se sitúa la «*estimación objetiva*», caracterizada porque la cuantificación se logra usando porcentajes o módulos que arrojan resultados iguales para cada actividad o grupo de obligados que la empleen –de ahí su carácter objetivo–, que en nada coinciden con los rendimientos reales. La adopción de esta clase de instrumentos obedece a razones de simplicidad pero, principalmente, de

incapacidad administrativa para comprobar la realidad. Y, por último, hay regímenes de «*estimación indirecta*», cuyo rasgo definitorio estriba en que, debido a la imposibilidad de emplear datos reales del sujeto o hecho gravados (mayormente a causa de que se haya incumplido algún deber formal por parte del obligado), se estiman «*ad simile*» las cifras, sirviéndose analógicamente de los datos que existan sobre sujetos o hechos semejantes, para lo cual los valores se calculan indiciariamente, a partir de los rendimientos, ventas o costos normales que se conozcan con certeza respecto del sector productivo del que se trate. Pero siempre resulta notoria la elasticidad e imprecisión del método de estimación indirecta porque, habida cuenta del gran espectro de las actividades económicas, a la norma le es imposible predeterminar cuáles y de qué tipo pueden ser los datos con los que se podrá obtener la cuantificación que requiere el caso.

Algunos ordenamientos comparados contemplan previsiones generales sobre el alcance que tiene cada uno de esos tres métodos en la totalidad del sistema tributario –de lo cual son ejemplo los artículos 50 a 53 de la Ley General Tributaria española (Ley 58/2003)–, pero así no sucede en la normativa fiscal colombiana. Solo contamos con referencias que de modo puntual se hacen en la legislación de algunos de los tributos a la posibilidad de estimar valores de la base gravable, independientemente de los datos de la realidad; y la jurisprudencia ha venido identificando la connotación que tienen de método de estimación de cifras con relevancia fiscal, distinto al de determinación directa⁵. Eso, precisamente, es lo que ocurre con el artículo 82 del ET que ocupa a la Sala⁶.

Los antecedentes de la disposición se remontan al artículo 84 del Decreto 1651 de 1961, con el cual se dictaron «*normas procedimentales para la aplicación de la Ley 81 de 1960*», ley que en ese momento reunía las normas sustanciales del impuesto sobre la renta. Al regular los medios de prueba contemplados para esos procedimientos, el citado artículo 84 señalaba que los datos estadísticos de la dirección de impuestos, del DANE y del Banco de la República constituían un «*indicio grave, en caso de ausencia absoluta de pruebas directas, para establecer el valor de ingresos, costos, deducciones y activos patrimoniales, cuya existencia haya sido probada*». Después, en 1974, se reorganizó la normativa del impuesto en el Decreto Legislativo 2053, con la consiguiente derogatoria de todas las normas anteriores sobre la materia (artículo 143 del decreto); lo cual supuso que lo previsto por el artículo 84 del Decreto 1651 de 1961 fue subrogado por el precepto del artículo 31 del Decreto 2053 de 1974, que contempló una estimación indirecta de costos y, eventualmente, una estimación objetiva, cuando la Administración rechace el costo denunciado, sin que se logre su determinación con pruebas directas.

Con esa evolución, se pasó de considerar los datos estadísticos como un indicio para cuantificar cualquier componente de la renta gravable, a habilitarlos como un método de estimación indirecta de los costos que afectan a los ingresos netos o que, en su defecto se estimen objetivamente dichos costos. Esta disposición es la que con posterioridad se llevó al artículo 82 del ET.

Debido a que la aplicación de la norma está circunscrita a los costos, la jurisprudencia de esta Sección advirtió que su finalidad era la de reconocer que en la actividad comercial «*toda venta de un bien o mercancía ... lleva implícito, por lo menos, el costo de su adquisición o el de su producción*» (sentencia del 06 de junio de 1990, exp. 2689, CP: Guillermo Chahín Lizcano); lo que en últimas impediría acudir al artículo 82 del ET para estimar los costos en actividades de servicios o en transacciones «*cuyas erogaciones o gastos exigen requisitos diferentes a los costos inherentes a la industria y al comercio*»

⁵ Así ocurrió en la sentencia del 20 de septiembre de 2018 (exp. 22662, CP: Julio Roberto Piza), en la cual se identificó el método de estimación indirecta de la base gravable del impuesto al patrimonio previsto en el artículo 298-2 del ET para aquellos casos en los cuales se hubiere omitido presentar la correspondiente declaración, sin perjuicio de que pueda desestimarse ese cálculo mediante pruebas directas.

⁶ Aspecto de la norma que puso de presente la sentencia del 18 de julio de 2018, exp. 21207, CP: Julio Roberto Piza.

(sentencia del 06 de diciembre de 1991, exp. 2789, CP: Carmelo Martínez Conn)⁷, así como tampoco podrían estimarse al amparo del artículo los gastos deducibles, porque tienen un tratamiento fiscal distinto los costos sufridos al producir bienes y los gastos requeridos para el mantenimiento o administración del negocio (sentencia del 24 de noviembre de 1995, exp. 7254, CP: ibidem)⁸.

Jurisprudencialmente, ha sido entonces un criterio de decisión consolidado juzgar que solo es viable acudir al citado artículo 82 de la codificación tributaria para estimar los costos inherentes a la venta de activos, posición que reitera la Sala, con fundamento en los análisis históricos y sistemáticos expuestos; y también por las referencias textuales que hace la norma a la «*enajenación de activos*».

Bajo el mismo orden de razones económico-financieras, los pronunciamientos aclararon que la posibilidad de estimación estaba dada para los costos de los activos fijos y de los que se enajenan en el giro ordinario de los negocios (sentencia citada del 06 de diciembre de 1991), dando fin a cualquier conjetura que pudiese surgir a consecuencia de que en el breve análisis de constitucionalidad hecho por la Corte Suprema de Justicia sobre el artículo 31 del Decreto Legislativo 2053 de 1974, se afirmó que lo consagrado era «*un sistema para determinar el valor de los costos de los activos fijos de un contribuyente*» (sentencia del 31 de octubre de 1974, MP: Guillermo González Charry)⁹.

Por otra parte, que la norma tenga por función adoptar métodos de estimación con los cuales suplir la imposibilidad de comprobar, con medios directos, el costo solicitado por el contribuyente por transacciones cuya existencia esté acreditada, acarrea importantes análisis metodológicos que también delimitan su ámbito de aplicación.

En primer lugar, como lo que se estima es el costo de los activos enajenados, el debate probatorio que busca solventar el precepto recae sobre la cuantía por la cual se adquirió o conformó el activo enajenado. Por eso, si se acredita que no ocurrieron las operaciones de compra que constituyen el costo, o las de venta que habilitan a reclamar un costo en el periodo, resulta inapropiado pretender la estimación de los costos. De ahí que los precedentes sobre la materia nieguen las estimaciones indirecta y objetiva del costo en los casos en que la autoridad tributaria pruebe la simulación de los negocios jurídicos que lo originaron, o si el contribuyente omite entregar los medios que prueban su realización, como cuando se resiste a aportar la contabilidad¹⁰.

Igualmente, se considera que, aunque la norma resuelve de forma práctica un problema de comprobación de cifras, carece del alcance de derogar o alterar las cargas probatorias asignadas a los interesados en afirmar el costo, que son los obligados tributarios. Para la Sala, el precepto del artículo 82 del ET, lejos de reñir con las disposiciones que regulan la prueba en materia tributaria, se articula con ellas. En ninguna medida confiere una prerrogativa a los contribuyentes para obviar o desistir de la determinación directa de los

⁷ Criterio reiterado en las sentencias del 25 de junio de 2012 (exp. 17845, CP: Hugo Fernando Bastidas), del 25 de abril de 2016 (exp. 20384, CP: Martha Teresa Briceño de Valencia), del 25 de julio de 2019 y del 27 de agosto de 2020 (exps. 21030 y 232679, CP: Julio Roberto Piza).

⁸ En el sentido de negar la cuantificación de gastos deducibles con el artículo 82 del ET, también pueden verse las sentencias del 04 de marzo de 2010 (exp. 16531, CP: Hugo Fernando Bastidas), del 10 de agosto de 2017 y del 23 de julio de 2020 (exps. 20684 y 23237, CP: Stella Jeannette Carvajal Basto) y del 18 de julio de 2024 (exp. 28415, CP: Wilson Ramos Girón).

⁹ La siguiente es la transcripción completa de la revisión de constitucionalidad hecha sobre el artículo, que se restringió a valorar si la disposición contrariaba la Constitución de 1886 al concederle a la Dirección de Impuestos el señalamiento del tributo (subraya añadida): «*Como puede observarse, la norma, al igual que el artículo 19, establece un sistema para determinar el valor de los costos de los activos fijos de un contribuyente, cuando existan indicios de que el costo informado por el mismo no es real, o cuando no se conozca dicho costo o no sea posible establecerlo mediante pruebas directas. Las mismas razones expuestas por la Corte al examinar el cargo anterior [se refiere al formulado contra el artículo 19 del Decreto 2053 de 1974, que a la postre vendría a ser el artículo 90 del ET], son valederas para éste, pues se trata del mismo sistema de fijación del valor comercial de un bien, de las mismas atribuciones para la dirección General de Impuestos Nacionales, de los instrumentos técnicos para el señalamiento, de iguales procedimientos administrativos para controvertir y de las mismas posibilidades de decisión judicial. No se trata de que sea el Director de Impuestos, ad libitum, el que fija el valor del impuesto en cada caso, sino del ejercicio por éste de una facultad para señalar el ya establecido mediante claridad en las bases de la tributación. El cargo no prospera*».

¹⁰ Entre otras, en las sentencias del 19 de mayo de 2016 (exp. 21185, CP: Jorge Octavio Ramírez) y del 05 de febrero de 2019 (exp. 20851, CP: Stella Jeannette Carvajal Basto).

costos, sino que prevé métodos supletorios a los que acudir cuando los medios allegados demuestren que acaecieron los hechos económicos que originaron el costo solicitado, pese a lo cual se frustra la cuantificación directa del monto.

Sin embargo, esa no fue la tesis inicialmente acogida por la Sección. En sentencia del 05 de agosto de 1986 (exp. 0452, CP: Jaime Abella Zárate) se juzgó que procedía la estimación objetiva del costo, equivalente al 75% de los ingresos, aun siendo renuente el interesado a atender los requerimientos de demostración que le hizo la autoridad, pues se consideró que uno de los presupuestos habilitantes previstos en la norma era *«la falta de pruebas "directas", con independencia de la circunstancia que la origina»*¹¹. Tal criterio fue abandonado desde la sentencia del 04 de agosto de 2011 (exp. 17628, CP: Martha Teresa Briceño de Valencia), que razonadamente prescribió que la estimación de cifras bajo el artículo 82 del ET no es automática, sino que demanda que el obligado compruebe los motivos por los que no le fue posible acreditar mediante pruebas directas el costo de los activos enajenados; en línea con lo cual, en la sentencia del 26 de febrero de 2014 (exp. 19090, CP: Jorge Octavio Ramírez) se determinó que el precepto resulta inaplicable a los casos en que el sujeto pasivo incumpla el deber formal de declarar los costos o su comprobación, porque la norma no comporta *«un permiso para que el contribuyente incumpla las exigencias mínimas establecidas en la ley para el reconocimiento de los costos»*.

Desde estos pronunciamientos, la Sección estableció que los métodos de estimación del costo contemplados en el artículo 82 del ET no son una alternativa ni un derecho del administrado, porque no autorizan a *«desatender las consecuencias jurídicas que derivan de la aplicación de la regla de decisión que impone la carga de la prueba»*; por lo cual le *«corresponde al contribuyente acreditar los costos en que incurrió con ocasión de su actividad generadora de renta y, por ende, su actividad probatoria no puede limitarse a solicitar que dicho costo se establezca mediante estimaciones indirectas»* (sentencia del 25 de julio de 2019, exp. 21030, CP: Julio Roberto Piza)¹².

De suerte que la Sección pasó de considerar que el costo estimado se activaba para todo ingreso por la enajenación de activos, a precisar que los métodos de estimación de costos no desplazan el correcto ejercicio de la depuración de la renta, ni la carga de la prueba que recae sobre el sujeto pasivo, porque *«el artículo 82 del ET no premi[a] la inactividad probatoria del contribuyente con un reconocimiento que incluso superaría los costos de ventas inicialmente declarados»* (sentencia del 13 de mayo de 2021, exp. 23202, CP: Julio Roberto Piza).

Para fijar los criterios de aplicación del artículo 82 del ET, la Sala reitera ese análisis que estima que la función y el propósito de la norma no radican en derogar las exigencias probatorias a cargo de los contribuyentes, ni en acoger un sistema automático de reclamación de costos al que se accede por incumplir los deberes de colaboración con la autoridad, ni en desestimular a quienes se encaminan a brindar pruebas directas de sus costos. Lo que consagra el precepto, inspirado en la realización del principio de capacidad económica, es una respuesta complementaria para casos en los que, tras la aportación de pruebas directas, no haya sido posible probar el costo del activo enajenado. Se trata de una solución contemplada para casos en los que la autoridad tributaria rebate las pruebas allegadas por el interesado para la comprobación del costo, sin que se cuente con otros medios de prueba que permitan la determinación directa.

¹¹ Reiterado en las sentencias del 14 de octubre de 1994 (exp. 5756, CP: Jaime Abella Zárate), del 27 de junio de 1996 (exp. 7540, CP: Germán Ayala Mantilla) y del 04 de abril de 2003 y del 18 de junio de 2008 (exps. 13268 y 16131, CP: Ligia López Díaz).

¹² Criterio que se reiteró en las sentencias del 10 de octubre de 2019 (exp. 23175, CP: Jorge Octavio Ramírez), del 04 de junio y del 27 de agosto de 2020 y del 17 de febrero de 2022 y del 06 de octubre de 2022 (exps. 24265, 23269, 25586 y 26323, CP: Julio Roberto Piza), del 28 de octubre de 2021 (exp. 24837, CP: Stella Jeannette Carvajal Basto), del 25 de noviembre de 2021 (exp. 24120, CP: Myriam Stella Gutiérrez Argüello) y del 09 de febrero de 2023, del 04 de abril y del 23 de mayo de 2024 (exps. 26235, 27506 y 27647, CP: Wilson Ramos Girón).

Junto a lo anterior, el artículo 82 del ET señala que la «*aplicación y discusión*» de la estimación del costo debe darse en «*el proceso de fiscalización respectivo*». Por tanto, la Sala considera que metodológicamente le es exigible a quien pretenda la estimación de cifras que contempla el artículo 82 del ET: (i) haber solicitado un costo, ya sea en una declaración del impuesto o alegándolo como correlato de los ingresos omitidos por venta de activos que se hayan detectado; (ii) haber aportado pruebas con las cuales acreditar los hechos y los montos solicitados; y (iii) pedir, subsidiariamente y de forma sustentada en el procedimiento de liquidación oficial, la estimación indirecta del costo, especificando el dato estadístico que correspondería aplicar o el cálculo económico de las cifras de las «*operaciones similares*» al caso, para que la Administración cuente con la oportunidad de considerarlo, aceptarlo, rebatirlo o ajustarlo. Y, solo si, tras cumplir todo lo anterior, resultara imposible estimar indirectamente el costo, una vez que se compruebe que no existen operaciones comparables a la de adquisición o conformación del bien, habría lugar a la estimación objetiva del costo en el 75% del precio de la enajenación.

Vistas las circunstancias que activarían la estimación indirecta o, en últimas, la estimación objetiva de costos en el impuesto sobre la renta, faltaría precisar cuáles son los datos aptos para cuantificar la cifra del costo estimado indirectamente.

Dispone la norma que se le asignará al contribuyente «*un costo acorde con los incurridos durante el año o periodo gravable por otras personas que hayan desarrollado la misma actividad o hayan hecho operaciones similares de enajenación de activos*», para lo cual la Administración podrá valerse de los datos estadísticos elaborados por las autoridades económicas que tengan esa competencia (v.g. la Dirección de impuestos, el DANE, el Banco de la República y distintas Superintendencias que cita el artículo), pero también de los que procedan de «*otras entidades cuyas estadísticas fueren aplicables*».

Que no se haya adoptado una formulación cerrada del tipo de bases estadísticas que se pueden emplear obedece al reconocimiento de que los datos a emplear pueden diferir en cada caso. Para evitar que el dispositivo quedara en desuso, no se restringió el listado de las fuentes de información a las que se acudiría para estimar razonablemente los costos de las operaciones asimilables, sino que se autorizó a tomar en cuenta los datos procedentes de entidades distintas a las mencionadas, siempre que sean adecuados al propósito de establecer fiablemente los costos en que se incurre al realizar enajenaciones equivalentes o asimilables a la analizada.

Advirtiéndolo anterior, estima la Sala que los datos que se requieren pueden provenir de autoridades, sean aquellas a las que alude el precepto u otras competentes; de entidades privadas que, de forma agregada y públicamente reconocida, consoliden y certifiquen la información sobre algún sector económico, como las agremiaciones; o también pueden resultar de la aplicación de metodologías económicas a las que nuestro ordenamiento les atribuya idoneidad para estimar cifras en operaciones comparables, de las que el ejemplo más señalado son los estudios de precios de transferencia, que, entre otras funciones, permiten cuantificar los costos de producción conforme al principio de plena competencia. Estos datos para la estimación indirecta de los costos en aplicación del artículo 82 del ET, cuyo reconocimiento se pretenda, debe aportarlos el obligado tributario, para que la autoridad de impuestos los estudie y se pronuncie razonadamente sobre su admisibilidad, sin perjuicio de que oficiosamente la Administración pueda, por su propia cuenta, plantear la estimación indirecta del costo, una vez se frustre el intento de comprobación directa de las cifras.

Pero, si surtidas todas esas actividades, se establece que en el caso concreto, en el que ya falló el esfuerzo de comprobación directa del costo, tampoco es posible la estimación indirecta porque quedó demostrado que no existen transacciones comparables a la

revisada, queda, como último recurso, la estimación objetiva en el «75% del valor de la respectiva enajenación». Consecuentemente, la valoración del costo en dicho porcentaje del precio nunca será la consecuencia inmediata de no poder lograr la comprobación directa del costo, porque, siendo un mecanismo supletorio de la estimación indirecta, su procedencia se supedita a que se pruebe fehacientemente que no existen transacciones asimilables a la analizada, ni datos disponibles para la estimación indirecta del costo de los activos enajenados. De modo que la estimación objetiva del costo vislumbrada en el artículo 82 del ET solo tendrá lugar cuando, estando acreditados los presupuestos de hecho que la habilitan, finalmente no se pueda efectuar la estimación indirecta del costo por ausencia absoluta de transacciones asimilables, nunca como resultado de desistir o ser negligente en el intento de estimación indirecta.

5.2- En vista de que los métodos de estimación del costo consagrados en el artículo 82 del ET no constituyen potestades discrecionales que le permitan a la Administración o a los obligados tributarios valorar «*ad libitum*» la renta bruta por venta de activos, a partir de los análisis efectuados, la Sala identifica los siguientes criterios de decisión:

(i) Los métodos de estimación indirecta y de estimación objetiva del artículo 82 del ET no derogan las exigencias probatorias a cargo de quien solicita el reconocimiento de costos en la venta de activos fijos o movibles, ni lo eximen de las consecuencias derivadas de la negligencia probatoria.

(ii) Cuando la Administración desvirtúe las pruebas aportadas para la comprobación del costo solicitado, pero carezca de medios de prueba aptos para su determinación directa, puede estimarlo indirectamente valiéndose de información económica contrastable sobre costos acordes en operaciones asimilables a la debatida.

(iii) Para la estimación indirecta del costo se emplearán datos estadísticos procedentes de entidades públicas y de agremiaciones competentes, o las conclusiones de estudios económicos específicos sobre transacciones comparables entre partes independientes.

(iv) Se reconoce la posibilidad de que el interesado pida en el curso del procedimiento administrativo la estimación indirecta del costo de venta del activo enajenado, como mecanismo subsidiario ante la eventualidad de que la autoridad de impuestos desestime las pruebas directas que hubiere aportado.

(v) Le corresponde a quien subsidiariamente pretenda la estimación indirecta del costo que invoca, llevar al procedimiento administrativo de liquidación el dato estadístico que alegue como aplicable, su certificación, o el estudio económico contrastable acerca de la valoración de costos habituales en el sector productivo o en operaciones asimilables a la cuestionada, para que la Administración lo aplique o controvierta.

(vi) Solo se puede acudir al método de estimación objetiva para fijar el costo en el 75% del precio de enajenación del activo cuando se demuestre la imposibilidad de estimar indirectamente el costo, por la inexistencia de operaciones comparables; nunca como consecuencia de la negligencia en la solicitud de estimar indirectamente el costo, con el lleno de los requisitos exigibles.

(viii) Ninguno de los dispositivos previstos en el artículo 82 del ET está habilitado para estimar supletoriamente los costos de prestaciones de servicios o de actividades distintas a la venta de activos, ni para estimar los gastos deducibles de la renta bruta.

(ix) Tampoco proceden cuando no se haya probado la existencia de la operación de venta del activo que da derecho a solicitar un costo para determinar la renta bruta y de la previa

adquisición de ese activo o de la conformación del costo.

5.3- Precisado el derecho aplicable, pasa la Sala a decidir si, como alega la actora, se encuentran acreditadas las condiciones para que supletoriamente, mediante estimación indirecta, se cuantifique el costo atribuible a sus ingresos por venta de arroz, tomando los montos en los que habitualmente se incurre en ese sector de la agroindustria.

El tribunal negó tal pretensión porque, a raíz de que se desestimaron las pruebas directas aportadas por la demandante, por incumplir los requisitos formales dispuestos en los artículos 617 y 771-2 del ET, juzgó que esta incurrió en una inactividad probatoria que no podía suplirse. A dicha decisión se opuso la actora, alegando que probó las operaciones que originaron el costo pedido, independientemente de que a los medios de prueba se les negara mérito para demostrar las cifras que contenían; e insistió en que, para honrar el procedimiento de depuración de la renta gravable, procedía valorar el costo en cuestión estimándolo con el método que subsidiariamente contempla el artículo 82 del ET, para lo cual había aportado los datos estadísticos de la Federación Nacional de Arroceros, sobre los costos de producción por hectárea de arroz paddy en el periodo revisado.

Al respecto, observa la Sala que el objeto de litigio nunca recayó sobre la real existencia de las transacciones pertinentes a la conformación de la renta bruta por venta de arroz, toda vez que los medios de prueba que la actora puso a disposición para la comprobación de las cifras pedidas como costo no ponían en duda que fuesen veraces las adquisiciones de bienes y servicios alegadas; tanto, que la demandada jamás contempló que hubiese una simulación, ni demeritó las cifras, sino que fundó la improcedencia del costo en el hecho de que los certificados de los proveedores de insumos agrícolas y los documentos equivalentes relativos a la contratación de servicios personales en la actividad agrícola y de transporte, incumplían los requisitos formales a los que estaban sometidos (ff. 235 y 236 caa).

Dado lo anterior, estima la Sala que la demandante no incurrió en la inactividad probatoria que se le endilgó, pues aportó pruebas directas sobre las compras que originaron los costos en que incurrió para la producción del activo enajenado, aunque se haya concluido que carecían del mérito probatorio pretendido. Además, pidió subsidiariamente que se le estimara el costo de manera indirecta, empleando el dato estadístico de quienes llevaron a cabo la misma actividad económica en el periodo gravable. Para ese propósito, no solo indicó el dato que estimó adecuado, sino que lo puso a disposición para su contradicción por los intervinientes en el litigio.

Llevó a cabo, por tanto, todas las actividades a su cargo para acceder al dispositivo de estimación indirecta del costo debatido, conforme a los criterios de decisión fijados en la presente providencia. Corresponde entonces juzgar el convencimiento que ofrece la información estadística allegada, para valorar «*ad simile*» los costos en la actividad económica de producción de arroz paddy en el periodo gravable.

El documento traído consiste en un listado preparado por la agremiación nacional a la que se afilian los productores de arroz y que tiene entre sus objetivos promover eficiencia económica y mayor competitividad entre sus agremiados. Al efecto, recauda y consolida información de los productores de arroz y su actividad goza de reconocimiento social y estatal, desde que la federación se constituyó en 1949, al punto de que mediante Ley 101 de 1963, se le encargó administrar la cuota de fomento arrocero. Señaladamente, el listado contiene la «*valoración nominal por rubros de los costos del arroz con sistema de riego*» desde el año 2000 hasta 2020 y especifica los «*costos por hectárea en pesos colombianos*» en la zona nacional. Respecto del año revisado (*i.e.* 2015), se identifican costos totales por hectárea en \$5.454.266, incluyendo asistencia técnica, arriendos,



preparación y siembra, riego, fertilizantes, protección al cultivo, recolección y transporte, entre otros conceptos (índice 1).

Ante esas circunstancias, el dato estadístico propuesto le brinda convicción a la Sala sobre el costo acorde en operaciones similares a la desarrollada por la demandante para percibir los ingresos gravados. Por ende, se estimará en la mencionada cifra el costo por hectárea explotada por la actora.

De otra parte, en entrevista con la demandada, la actora, mediante su apoderado, informó que cosechó el arroz en cuestión en un predio de 30 hectáreas, dato que no controvertió la autoridad administrativa (f. 70 caa). En consecuencia, la Sala estima el costo imputable a las ventas de arroz en \$163.628.000, que resulta de aplicar los costos establecidos en la base estadística de Fedearroz al número de hectáreas cultivadas por la contribuyente. Prospera el cargo de apelación de la demandante.

6- Resta decidir sobre la sanción por inexactitud. Al respecto, el artículo 647 del ET prevé como conducta infractora la omisión de ingresos gravables, a menos de que concurra alguna circunstancia constitutiva de un error de apreciación sobre el derecho aplicable (que no sobre los hechos del caso) que actúe como causal de exoneración punitiva en la medida en que excluye la conciencia del agente sobre la antijuridicidad de su conducta.

En el caso analizado, la demandante admite haber incurrido en la conducta tipificada y manifestó estar de acuerdo con la imposición de la sanción por inexactitud. Tan solo pidió que se ajustara el monto, según las modificaciones que esta judicatura les hiciera a los actos demandados, en lo concerniente a la liquidación del tributo, a lo cual se procederá.

Teniendo en cuenta el cargo de apelación que prosperó, el monto de la sanción procedente se calcula así:

Factor	Valor
Saldo a favor autoliquidado antes de sanciones	\$ 664.000
Saldo a pagar determinado antes de sanciones	\$ 55.191.000
Base de la sanción por inexactitud	\$ 55.855.000
Porcentaje	100%
Sanción por inexactitud	\$ 55.855.000

7- En definitiva, la liquidación del impuesto sobre la renta a cargo de la demandante por el año gravable 2015 es la siguiente:

Concepto	Declaración	Liquidación oficial	Tribunal	Consejo de Estado
Honorarios, comisiones y servicios	\$ 162.874.000	\$ 162.874.000	\$ 162.874.000	\$ 162.874.000
Otros ingresos (ventas, arrendamientos, etc.)	\$ 0	\$ 381.907.000	\$ 381.907.000	\$ 381.907.000
Total de ingresos	\$ 162.874.000	\$ 544.781.000	\$ 544.781.000	\$ 544.781.000
Ingresos no constitutivos de renta ni GO	\$ 0	\$ 0	\$ 0	\$ 0
Total ingresos netos	\$ 162.874.000	\$ 544.781.000	\$ 544.781.000	\$ 544.781.000
Otros costos y deducciones	\$ 96.780.000	\$ 96.780.000	\$ 141.780.000	\$ 305.408.000
Total de costos y deducciones	\$ 96.780.000	\$ 96.780.000	\$ 141.780.000	\$ 305.408.000
Renta líquida ordinaria del ejercicio	\$ 66.094.000	\$ 448.001.000	\$ 403.001.000	\$ 239.373.000
Compensación por exceso de renta presuntiva	\$ 0	\$ 0	\$ 0	\$ 0
Renta líquida	\$ 66.094.000	\$ 448.001.000	\$ 403.001.000	\$ 239.373.000
Renta presuntiva	\$ 23.682.000	\$ 23.682.000	\$ 23.682.000	\$ 23.682.000
Total rentas exentas	\$ 0	\$ 0	\$ 0	\$ 0
Rentas gravables	\$ 0	\$ 0	\$ 0	\$ 0
Renta líquida gravable	\$ 66.094.000	\$ 448.001.000	\$ 403.001.000	\$ 239.373.000
Impuesto sobre la renta líquida gravable	\$ 8.326.000	\$ 131.863.000	\$ 117.013.000	\$ 63.015.000
Total impuesto a cargo	\$ 8.326.000	\$ 131.863.000	\$ 117.013.000	\$ 63.015.000
Saldo a favor año 2014 sin devolución	\$ 1.166.000	\$ 0	\$ 1.166.000	\$ 0



Total retenciones en la fuente año 2015	\$ 7.824.000	\$ 7.824.000	\$ 7.824.000	\$ 7.824.000
Saldo a pagar por impuesto	\$ 0	\$ 124.039.000	\$ 108.023.000	\$ 55.191.000
Sanciones	\$ 0	\$ 124.703.000	\$ 108.687.000	\$ 55.855.000
Total saldo a pagar	\$ 0	\$ 248.742.000	\$ 216.710.000	\$ 111.046.000
O total saldo a favor	\$ 664.000	\$ 0	\$ 0	\$ 0

Conclusión:

8- Atendiendo a las consideraciones expuestas, la Sala revocará el ordinal segundo de la decisión de primer grado para, en su lugar, estimar el costo de la venta de arroz paddy realizada por la demandante de conformidad con lo dispuesto en el artículo 82 del ET, aplicable al caso *sub examine* de acuerdo con los criterios de decisión fijados en esta providencia. Para su determinación, la Sala estimó indirectamente el costo empleando los datos estadísticos de Fedearroz sobre el costo de la producción de arroz por hectárea en el país en el año gravable revisado. Por otra parte, se mantiene el rechazo de la imputación del saldo a favor según lo determinado en los actos demandados.

Costas

9- Finalmente, acatando el criterio de interpretación del artículo 365.8 del CGP acogido por esta Sección, la Sala se abstendrá de condenar en costas en segunda instancia.

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

FALLA

- 1. **Declarar** fundado el impedimento manifestado por el magistrado Luis Antonio Rodríguez Montaña. Por tanto, queda separado del conocimiento de este proceso.
- 2. **Revocar** el ordinal 2.º de la sentencia apelada. En su lugar:

Segundo: A título de restablecimiento del derecho, establecer como liquidación del impuesto sobre la renta y complementarios del año gravable 2015 a cargo la demandante, la contenida en la parte motiva de la sentencia de segunda instancia y fijar la sanción por inexactitud en la suma de \$55.855.000.

- 3. Sin condena en costas en segunda instancia.

Notifíquese y comuníquese. Devuélvase al tribunal de origen. Cúmplase.

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

(Firmado electrónicamente)
WILSON RAMOS GIRÓN
Presidente

(Firmado electrónicamente)
MYRIAM STELLA GUTIÉRREZ ARGÜELLO

(Firmado electrónicamente)
JUAN CAMILO SERRANO VALENZUELA
Conjuez

Este documento fue firmado electrónicamente. La validez e integridad pueden comprobarse acudiendo a la siguiente dirección electrónica:
<https://samai.consejodeestado.gov.co/Vistas/documentos/validador>