



Pontificia Universidad Javeriana
Facultad de Ciencias Jurídicas
Especialización en derecho tributario

**EL COSTO PRESUNTO Y SU RELACIÓN CON LOS PRINCIPIOS
DEL DERECHO**

TRABAJO PARA OBTENER EL GRADO DE
ESPECIALISTA EN DERECHO TRIBUTARIO

POR

Rafael Ignacio Gutiérrez Gutiérrez
Mario Alexander Mariño Maldonado
William Steven Plazas Velásquez

DIRIGIDO POR

Dr. Carlos Mario Lafaurie Escorce

Bogotá, Marzo de 2013

TABLA DE CONTENIDO

1. INTRODUCCIÓN

- 1.1. Alcance.
- 1.2. Justificación.
- 1.3. Objetivos.

2. COSTO

- 2.1. Definición de Costo.
- 2.2. Clasificación de los Costos.
- 2.3. Trascendencia.

3. SENTENCIA 16791 DEL 28 DE JUNIO DE 2010

- 3.1. Introducción.
- 3.2. Hechos respecto del Costo Presunto.
- 3.3. Ratio Decidendi respecto del Costo Presunto.
- 3.4. Obiter Dicta respecto del Costo Presunto.
- 3.5. Enfoque de la Decisión respecto del Costo Presunto.
- 3.6. Valoración y Preámbulo.
 - 3.6.1. Trascendencia del tema.

4. COSTO PRESUNTO

- 4.1. Definición del Costo Presunto
- 4.2. Marco normativo.
- 4.3. Presupuestos.
 - 4.3.1. Antecedentes Jurisprudenciales.
 - 4.3.2. Explicación.
- 4.4. Procedencia para su reconocimiento.
- 4.5. Principio de LEGALIDAD.
 - 4.5.1. Definición del Principio de Legalidad
 - 4.5.2. Relación del Principio de Legalidad con el Costo Presunto.
 - 4.5.3. Trascendencia del principio de Legalidad
 - 4.5.4. Antecedentes del Principio de Legalidad.
 - 4.5.5. Providencia del Consejo de Estado, Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Cuarta, 29 de mayo de 2003
 - 4.5.5.1 Hechos respecto del Costo Presunto
 - 4.5.5.2 Ratio Decidendi respecto del Costo Presunto
 - 4.5.5.3 Obiter Dicta respecto del Costo Presunto
 - 4.5.5.4 Enfoque de la Decisión respecto del Costo Presunto
 - 4.5.6. Valoración y Conclusión.

- 4.6. Principio ECONÓMICO
 - 4.6.1. Definición del Principio Económico.
 - 4.6.2. Relación del Principio Económico con el Costo Presunto.
 - 4.6.3. Trascendencia del Principio Económico
 - 4.6.4. Antecedentes del Principio Económico
 - 4.6.5. Providencia del Consejo de Estado, Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Cuarta, 14 de octubre de 1994
 - 4.6.5.1. Hechos respecto del Costo Presunto
 - 4.6.5.2. Ratio Decidendi respecto del Costo Presunto
 - 4.6.5.3. Obiter Dicta respecto del Costo Presunto
 - 4.6.5.4. Enfoque de la Decisión respecto del Costo Presunto
 - 4.6.6. Valoración y Conclusión.

- 4.7. Principio del DEBIDO PROCESO.
 - 4.7.1. Definición del Debido Proceso.
 - 4.7.2. Relación del Principio del Debido Proceso con el Costo Presunto.
 - 4.7.3. Trascendencia del Principio del Debido Proceso
 - 4.7.4. Antecedentes del Principio del Debido Proceso
 - 4.7.5. Providencia del Consejo de Estado, Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Cuarta, 18 de junio de 2008
 - 4.7.5.1. Hechos respecto del Costo Presunto
 - 4.7.5.2. Ratio Decidendi respecto del Costo Presunto
 - 4.7.5.3. Obiter Dicta respecto del Costo Presunto
 - 4.7.5.4. Enfoque de la Decisión respecto del Costo Presunto
 - 4.7.6. Valoración y Conclusión

- 4.8. Principio de JUSTICIA
 - 4.8.1. Definición del Principio de Justicia
 - 4.8.2. Relación del Principio de Justicia con el Costo Presunto
 - 4.8.3. Trascendencia del Principio de Justicia
 - 4.8.4. Antecedentes del Principio de Justicia
 - 4.8.5. Providencia del Consejo de Estado. Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Cuarta, mayo 12 de 1995
 - 4.8.5.1. Hechos respecto del Costo Presunto
 - 4.8.5.2. Ratio Decidendi respecto del Costo Presunto
 - 4.8.5.3. Obiter Dicta respecto del Costo Presunto
 - 4.8.5.4. Enfoque de la Decisión respecto del Costo Presunto
 - 4.8.6. Valoración y Conclusión

- 4.9. Principio de IN DUBIO CONTRA FISCUM
 - 4.9.1. Definición del Principio In Dubio Contra Fiscum
 - 4.9.2. Relación del Principio In Dubio Contra Fiscum con el Costo Presunto
 - 4.9.3. Trascendencia del Principio In Dubio Contra Fiscum

- 4.9.4. Antecedentes
 - 4.9.5. Providencia del Consejo de Estado del 6 de julio de 1990, Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Cuarta, 6 de julio de 1990
 - 4.9.5.1. Hechos respecto del Costo Presunto
 - 4.9.5.2. Ratio Decidendi respecto del Costo Presunto
 - 4.9.5.3. Obiter Dicta respecto del Costo Presunto
 - 4.9.5.4. Enfoque de la Decisión respecto del Costo Presunto
 - 4.9.6. Valoración y Conclusión
- 4.10. Posición de la DIAN respecto del costo presunto.
- 4.10.1. Criterio.
 - 4.10.2. Concepto DIAN 048461 del 2 de agosto de 2002.
 - 4.10.3. Concepto DIAN 035604 del 13 de junio de 2005
 - 4.10.4. Concepto DIAN 061066 del 9 de agosto de 2007.
 - 4.10.5. Conclusión.

5. EVALUACIÓN DE LA TEMÁTICA DEL COSTO PRESUNTO

- 5.1. Valoración e Importancia otorgada al Costo Presunto
- 5.2. Recomendaciones para la procedencia del Costo Presunto
- 5.3. Conclusiones finales

EL COSTO PRESUNTO

1. INTRODUCCIÓN

1.1. Alcance

El alcance que se pretende dar al presente trabajo es el de lograr que la figura del costo presunto se convierta en objeto de estudio teniendo en cuenta la calidad que tiene en materia tributaria.

1.2. Justificación

Estudiamos la figura del costo presunto en atención del interés generado a través de la sentencia 16791 del 28 de junio de 2010 que fuera proferida por el Consejo de Estado. Dicha figura se encuentra contenida en el artículo 82 del Estatuto Tributario y llamó nuestra atención. Cabe señalar que al indagar sobre el conocimiento y aplicación del costo presunto por parte de los profesionales, se encuentran vacíos conceptuales puesto que la institución no ha tenido la difusión que requiere un tema como el señalado. Sobre el particular, se observa que no existe mayor doctrina.

Luego, el presente trabajo se centra en analizar el costo presunto y su relación con los principios de interpretación del derecho tributario con las siguientes finalidades:

- Personal: Enriquecer el conocimiento propio y propender por darle un enfoque particular e individualizado al estudio.
- Académico: Crear conciencia acerca de la existencia de la figura así como sobre su mínimo desarrollo.
- Laboral: Conocer los presupuestos para su debida aplicación y los debates que se dan sobre el mismo.

En consecuencia, se abarcarán temas que giran alrededor del costo presunto en diversos ámbitos: requisitos, relación con algunos principios del derecho, evolución jurisprudencial y posición de la DIAN.

Finalmente, se entregan nuestras valoraciones y conclusiones de acuerdo con los hallazgos de la investigación.

1.3. Objetivos

1.3.1. Objetivos Generales

- Verificar la aplicación normativa del costo presunto por parte de los agentes intervinientes (contribuyentes, DIAN y Consejo de Estado).
- Evaluar el costo presunto a través de los principios que rigen el Derecho Tributario.

- Analizar el costo presunto desde la perspectiva del Estatuto Tributario de conformidad con lo señalado en el artículo 82.

1.3.2. Objetivos Específicos

- Definir el costo presunto desde el punto de vista fiscal.
- Precisar el funcionamiento del costo presunto desde la perspectiva de los diferentes actores vinculados a un proceso de fiscalización tributaria.
- Analizar la jurisprudencia y la doctrina relacionada con el costo presunto.

2. COSTO

2.1. Definición de Costo

El costo es un recurso que se sacrifica o al que se renuncia para alcanzar un objetivo específico.

Existen cuatro características fundamentales que deben contener los costos, Veracidad, Comparabilidad, Utilidad y Claridad.

A través del tiempo, los costos de una empresa en materia contable y fiscal se han convertido en una necesidad básica a la hora de hacer una planeación de los costos y los gastos en que incurre la organización para realizar su actividad. En consecuencia, son de vital importancia para la toma de decisiones.

La normatividad colombiana definió el costo en el artículo 39 del decreto 2649 de 1993 como:

“Art. 39. Costos. Los costos representan erogaciones y cargos asociados clara y directamente con la adquisición o la producción de los bienes o la prestación de los servicios, de los cuales un ente económico obtuvo sus ingresos.”

En materia tributaria un costo se entiende realizado cuando se paga efectivamente en dinero o en especie, así es que los costos incurridos por anticipado sólo se deducen en el año o período gravable en que se causen, pero si el contribuyente lleva su contabilidad por el sistema de causación, los costos se entienden realizados en el año o período en que se causen, independientemente que su pago se haya efectuado o no.

2.2. Clasificación de los costos

2.2.1. Costos directos

Son aquellos que pueden identificarse directamente con un objeto de costos, por ejemplo, los materiales directos y la mano de obra directa destinados a la fabricación de un producto, o los gastos de publicidad

2.2.2. Costos indirectos de fabricación

Son todos aquellos costos que participan en los procesos y, aunque en forma indirecta, son indispensables en la elaboración del producto, tales como los servicios públicos de la planta, arrendamiento, mantenimiento, depreciaciones, etc. En virtud de lo anterior, los costos son imprescindibles para cualquier actividad económica, ya que estos determinan el valor del producto.

2.3. Trascendencia

Los costos tienen una gran importancia en la toma de decisiones de las grandes, medianas y pequeñas empresas ya que es una de las herramientas más eficaces a la hora de determinar la viabilidad de un negocio.

3. PROVIDENCIA DEL CONSEJO DE ESTADO 16791, Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Cuarta, 28 de junio de 2010¹

3.1. Introducción

Se presenta un recurso de apelación ante el Consejo de Estado contra la sentencia proferida el día 9 de julio de 2007 que fuera proferida por el Tribunal Administrativo de Risaralda, el cual denegó las pretensiones del actor en la acción de nulidad y restablecimiento instaurada contra el acto administrativo de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales. La Unidad Administrativa había modificado la declaración de renta y complementarios correspondiente al año 1999. Entre dichas modificaciones se encuentra la relacionada con los costos del contribuyente.

3.2. Hechos respecto del Costo Presunto

Respecto del costo presunto, la Administración modificó la declaración de renta y complementarios del contribuyente, señalando que no son imputables unos costos debido a que los soportes no se encuentran a nombre del contribuyente de acuerdo con lo establecido por el artículo 617 del Estatuto Tributario.

El Consejo de Estado confirmó la providencia del Tribunal debido a que los soportes presentados no cumplían con el requisito del artículo anteriormente

¹ Magistrado Ponente: Carmen Teresa Ortiz Rodríguez.

citado y en relación con el costo presunto, consideró viable su aplicación cuando no fuera posible establecer los costos del contribuyente a través medios directos como la contabilidad o las declaraciones de renta.

3.3. Ratio Decidendi respecto del Costo Presunto

El Consejo de Estado estimó que los soportes de los costos del contribuyente no cumplían con los requisitos necesarios para que fueran considerados como costos en la respectiva declaración de renta. En cuanto al costo presunto se resolvió su no aplicación pues los fundamentos para su determinación debían adecuarse a los requisitos establecidos en el Estatuto Tributario.

3.4. Obiter Dicta respecto del Costo Presunto

En la parte resolutive de las providencias proferidas tanto por el Tribunal Administrativo de Risaralda y como por el Consejo de Estado, se resolvió la no procedencia de los costos en atención del no cumplimiento de los requisitos dispuestos en el Estatuto Tributario.

3.5. Enfoque de la Decisión respecto del Costo Presunto

La Sala resolvió la no procedencia del costo presunto ya que la figura no se había planteado desde la demanda inicial por parte del contribuyente. Por su parte, la Administración indicó que se habían reconocido costos por un 80.77%, porcentaje mayor al señalado para los costos presuntos o estimados del 75% en virtud del artículo 82 del Estatuto Tributario.

3.6. Valoración y Preámbulo

La Sala aplicó de manera tajante los requisitos que se deben cumplir para el reconocimiento de costos a los contribuyentes.

La lectura de la providencia generó inquietud en relación con la institución del costo presunto, puesto que pese a ser un mecanismo que se encuentra a disposición de los contribuyentes, lo cierto es que en múltiples oportunidades la discusión respecto de su procedencia se limita a ciertos aspectos meramente formales pero no se profundiza sobre cada uno de los parámetros establecidos en el artículo 82 del Estatuto Tributario.

Así, la providencia 16791 se convirtió en el escenario para contextualizar los temas concernientes al costo presunto.

3.6.1. Trascendencia del Tema

Consideramos que el costo presunto supone interés en diversos ámbitos, desde el académico, pasando por el área de investigación y finalmente el práctico o laboral, pues tanto los litigantes como los asesores en materia tributaria encuentran posturas relativas al costo presunto en el día a día. Luego,

la pretensión se dirige a crear conciencia en la doctrina sobre los diferentes matices de la figura.

4. COSTO PRESUNTO

4.1. Definición del Costo Presunto

El gobierno colombiano en el año 1974 bajo el gobierno de López Michelsen, emitió el Decreto Legislativo 2053. Lo anterior, con el objeto de reorganizar el impuesto sobre la renta y complementarios. Es entonces cuando se estableció en su artículo 31 la facultad para la Administración, de estimar de acuerdo a estadísticas y/u operaciones comparables en las cuales no existieran diferencias significativas en las características económicas y en las connotaciones del contribuyente, de fijar un costo acorde al incurrido por estos terceros en el mismo período gravable.

Así mismo, se determinó que en ausencia de estudios económicos o estadísticas que le permitieran establecer los costos de las empresas del sector, el funcionario que se encontrara adelantando el proceso podría estimar el costo presunto en el setenta y cinco por ciento (75%) del valor de la respectiva enajenación o ingreso percibido. Cabe resaltar que actualmente se encuentra compilado en el artículo 82 del decreto 624 del 30 de marzo de 1989.

4.2. Marco Normativo

El artículo 82 del Estatuto Tributario, facultó a la administración de impuestos para determinar costos estimados y presuntos, en cualquiera de los siguientes presupuestos: a) cuando existan indicios de que el costo informado en la declaración no es real y b) cuando no se conozca el costo real de los activos enajenados ni sea posible su determinación mediante pruebas directas tales como libros de contabilidad o los comprobantes internos y externos.

Se resalta que por medio del Concepto No. 048461 del 2 de agosto de 2002, se precisó que el artículo 82 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.

4.3. Presupuestos

4.3.1 Antecedentes Jurisprudenciales

En numerosas ocasiones tanto el tribunal administrativo como el consejo de estado se han pronunciado sobre la aplicabilidad del costo presunto en materia tributaria, entre algunos de los pronunciamientos encontramos (*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,)

4.3.2. Explicación

Frente al impuesto de renta, el honorable consejo de estado concluyo que no podría existir un ingreso que no tuviera costos asociados, al mencionar: *“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”* (Sentencia 5756, del 14 de octubre de 1994)

Como vemos, a pesar que la administración tributaria en sus procesos de fiscalización no da el reconocimiento a la figura del costo presunto, la corte en posición contrario a ello, da plena validez y aplicabilidad ya que el no considerarlo va en contravía de los preceptos legales y de la intención del legislador al considerar la figura como mecanismo que ayuda al contribuyente que en casos puntuales no pueda atender los medios probatorios reconocidos al momento de su defensa.

4.4. Procedencia para su reconocimiento

El reconocimiento del costo presunto como lo ha precisado la sala en diferentes ocasiones (Sents. De 4 de marzo de 2010, exp. 16531; Sents. De 19 de octubre de 2007, exp. 15325; Sents. De 21 de septiembre de 2006, exp. 14540) *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.* (Sentencia 5756, del 14 de octubre de 1994)

De lo anteriormente expuesto podemos concluir que es procedente la aplicación de un costo presunto en los preceptos establecidos en la ley, a pesar que los medios probatorios reconocidos sean distintos, la Sala estima fundamentada en los principios de equidad, justicia y económico que no puede existir ingreso sin un costo asociado.

4.5. Principio de LEGALIDAD

4.5.1. Definición del Principio de Legalidad

Para fines tributarios el principio de legalidad tiene varias características, entre las cuales se encuentran: 1. No puede existir tributo sin representación², es decir, no puede existir un impuesto si no ha tenido la aprobación por los

² Corte constitucional, Sentencia C-227 de 2002.

miembros (quienes representan los derechos de los afectados) de un órgano colegiado³ y 2. La ley debe señalar los elementos de la obligación fiscal: sujeto activo, sujeto pasivo, hecho generado, base gravable y tarifa.⁴

4.5.2. Relación del Principio de Legalidad con el Costo Presunto

El artículo 82 del Estatuto Tributario reglamenta lo relacionado con el costo estimado o presunto en la enajenación de activos. De acuerdo con lo señalado en el numeral anterior, podemos inferir la relación de este artículo con el principio de legalidad, ya que el Estatuto Tributario fue aprobado por el Presidente de la República y el Ministro de Hacienda de la época mediante un Decreto Ley y por otra parte este mismo señala los elementos del tributo, para el caso del costo presunto, nos referimos al impuesto de renta y complementarios.

En virtud de lo anterior, los contribuyentes de dicho impuesto pueden solicitar y acceder a la aplicación del costo presunto, ya que el mismo se encuentra consagrado en la normatividad vigente y fue aprobado por el órgano colegiado que establece la Constitución Política de Colombia⁵.

4.5.3. Trascendencia del Principio de Legalidad

Dicho principio surgió en la edad media como una reacción para evitar el abuso de poder de los monarcas así como también para garantizar la participación de los ciudadanos en la determinación de los tributos que los afectaban. Ha tenido trascendencia a nivel mundial, permitiendo al ciudadano tener una mayor participación y claridad respecto de su obligación de contribuir a las cargas económicas del Estado.

Respecto del principio de legalidad en Colombia, podemos señalar que este inicialmente se encontraba en el artículo 43 de la Constitución Política de 1886.

En la Constitución Política del 1991 se determinó que los órganos colegiados democráticos tienen poder tributario para determinar los diferentes tributos. Finalmente, destacamos la importancia de este principio, puesto que el mismo garantiza a los ciudadanos tener una representación en la determinación de los tributos, conociendo las características de cada uno de estos y la implicación en las cargas económicas del Estado.

³ Los órganos colegiados se encuentran establecidos en la Constitución Política: Congreso de la República (Art 150 núm. 11 y 12); Asambleas Departamentales (Art 300-4); Concejos Municipales (Art 313) y el Presidente de la República cuando surgen los Estados de Excepción.

⁴ Corte Constitucional, Sentencias C-228 de 1993 MP. Vladimiro Naranjo Mesa y C-987 de 1999 MP. Alejandro Martínez Caballero.

⁵ El Estatuto Tributario Vigente fue aprobado antes de la expedición de la Constitución Política de Colombia del año 1991,

4.5.4 Antecedentes del Principio de Legalidad

Tal como se expuso anteriormente, no puede existir tributo sin representación. Así, el tributo debe ser creado por las entidades que señala la Constitución Política, definiendo e informando sus elementos.

En virtud de este principio, el contribuyente entiende cómo se deben determinar sus cargas tributarias. Además, se genera una cultura orientada al apoyo económico del Estado.

Por su parte, se garantiza el derecho a que los tributos sean creados por un órgano colegiado de representación democrática y en caso de que se vulnere alguno de los preceptos del principio de legalidad, se puedan interponer las acciones que señala la Constitución Política, como es el caso de iniciar una demanda de inexequibilidad ante la Corte Constitucional.

4.5.5. Providencia del Consejo de Estado, Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Cuarta, 29 de mayo de 2003⁶

4.5.5.1. Hechos respecto del Costo Presunto

Se negaron los costos informados en la declaración de renta, encontrándose que la Administración disminuyó y limitó el costo de enajenación de un apartamento que poseía el contribuyente.

4.5.5.2. Ratio Decidendi respecto del Costo Presunto

La Sala resolvió a favor de la Administración teniendo en cuenta que el contribuyente no demostró los costos de las remodelaciones y mejoras del apartamento que había adquirido y enajenado posteriormente. En relación con el costo presunto, estableció que no procedía su aplicación.

4.5.5.3. Obiter Dicta respecto del Costo Presunto

Se negaron las pretensiones. Cabe señalar que el actor solicitaba la aceptación de unos costos de remodelación que no se demostraron ante la DIAN y a la vez que no se le aplicara la sanción por inexactitud que determinó la Administración.

4.5.5.4. Enfoque de la Decisión respecto del Costo Presunto

De acuerdo con el principio de legalidad, el Consejo de Estado rechazó las pretensiones del contribuyente porque según dispone el Estatuto Tributario (aprobado por un órgano de representación y señala los elementos del tributo) para su procedencia, estos se deben demostrar ante la Administración y cumplir con las formalidades establecidas en la ley.

⁶ Magistrado Ponente: María Inés Ortíz Barbosa.

4.5.6. Valoración y Conclusión

Con fundamento en lo descrito anteriormente, consideramos acertada la decisión adoptada, ya que se respetó el principio de legalidad y al debido proceso del contribuyente y se cumplió con lo establecido en el Estatuto Tributario.

Finalmente, es importante señalar que en ocasiones la Administración no da cumplimiento al principio de legalidad, ya que no tiene en cuenta la representación para la determinación de un tributo.

4.6. Principio ECONÓMICO

4.6.1. Definición del Principio Económico

El principio económico se define de la siguiente forma: obtener el máximo resultado con una suma dada de medios, o bien, alcanzar un resultado determinado con el mínimo posible de medios. En materia fiscal la capacidad económica, se define como la capacidad para adquirir o ser titular de bienes o servicios de contenido económico.

La capacidad económica del sujeto se constituye como el factor principal para la distribución de la carga fiscal, es decir, que la capacidad económica nos dice quién y cuánto impuesto debe pagarse.

4.6.2. Relación del Principio Económico con el Costo Presunto

El principio económico se relaciona con el costo presunto en la medida en que se entiende que para que el contribuyente genere ingresos debió incurrir en una serie de costos.

4.6.3. Trascendencia del Principio Económico

El costo presunto se encuentra estrechamente ligado a este principio, pues se entiende que para la producción o compra de un bien o servicio se incurre en un costo o gasto. A título de contextualización, el principio de asociación se configura así:

“Desde el punto de vista económico, no puede existir un ingreso sin costo o gasto. Necesariamente se debe invertir o gastar algo para poder obtener un ingreso, por consiguiente siempre habrá un costo o gasto relacionado con cualquier ingreso”⁷.

4.6.4. Antecedentes del Principio Económico

El principio económico ha presentado una evolución en virtud de la vida real de los negocios. Como se aprecia de manera clara, un negocio conlleva un

⁷ Ver <http://www.gerencie.com/principio-de-asociacion.html>

accionar permanente entre ingresos y egresos, es por ello que generalmente todo ingreso supone un costo o gasto.

4.6.5. Providencia del Consejo de Estado, Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Cuarta, 14 de octubre de 1994⁸

4.6.5.1. Hechos respecto del Costo Presunto

El actor señaló que la Administración vulneró el debido proceso, porque a pesar de haber suministrado a la funcionaria de la Administración los soportes contables, ésta no los admitió porque no se presentaron los libros que estaban en la Cámara de Comercio para su registro. De igual forma, manifestó que tenía derecho al reconocimiento de costos presuntos porque existía para la Administración un indicio de que los costos eran reales, aunque no tenía el contribuyente los libros de contabilidad registrados, y porque los costos, en el renglón de su actividad, no podían demostrarse de tal manera, porque ella se desarrollaba en una zona roja.

4.6.5.2. Ratio Decidendi respecto del Costo Presunto

La Sala hace referencia a la providencia del 5 de agosto de 1986⁹ y señaló que el reconocimiento del costo presunto no es más que un reconocimiento del principio económico de que no puede existir en la actividad comercial ingreso que no conlleve la realización de costos.

Igualmente, se consideró que toda venta de un bien o mercancía, necesariamente lleva implícito el costo de su adquisición o el de su producción. También, manifestó que el rechazo de los costos declarados no impide la aplicación del artículo 82 del Estatuto Tributario y que antes por el contrario, lo justifica.

4.6.5.3. Obiter Dicta respecto del Costo Presunto

Se revocó la sentencia del Tribunal y en consecuencia, se ordenó el reconocimiento de los costos presuntos en aplicación del espíritu de justicia consagrado en el artículo 683 del Estatuto Tributario.

4.6.5.4. Enfoque de la Decisión respecto del Costo Presunto

El Consejo de Estado desconoció los costos declarados pero teniendo en cuenta la actividad informada, esto es, que correspondía a la venta de oro al Banco de la República en una zona minera, consideró que la Administración debía haberlos cuantificado con fundamento en estadísticas o al menos, estimar el costo en el 75% del valor de la respectiva enajenación.

4.6.6. Valoración y Conclusión

⁸ Magistrado Ponente: Jaime Abella Zarate.

⁹ Expediente 0452.

Se observa que la Sala valoró lo dispuesto por el artículo 781 del Estatuto Tributario, en cuanto al desconocimiento de los costos, deducciones y pasivos, en el evento en que el contribuyente, estando obligado no presente sus libros, comprobantes y demás documentos ante la Administración. No obstante, indicó que la desestimación de los costos tenga el carácter de inexorable teniendo en cuenta que se cuenta con otros medios de prueba.

El debate probatorio constituye una de las premisas fundamentales en el campo de aplicación del costo presunto.

4.7. Principio del DEBIDO PROCESO

4.7.1. Definición del Debido Proceso

El debido proceso es un principio legal por el cual el gobierno debe respetar todos los derechos legales que posee una persona según la ley.

Por su parte, el artículo 29 de la Constitución Política Colombiana los defino:

El artículo 29 de la Carta Política dispone que el debido proceso debe observarse en toda clase de actuaciones judiciales y administrativas, es decir que obliga no solamente a los jueces sino también a los organismos y dependencias de la administración pública.

4.7.2. Relación del Principio del Debido Proceso con el Costo Presunto

El debido proceso se relaciona con el costo presunto en la medida en que la Administración debe dar la oportunidad al contribuyente para que éste acredite a través de los medios probatorios eficaces los costos en los cuales incurrió en el desarrollo de una actividad o en la enajenación de un bien. En su defecto, se debe reconocer un porcentaje del 75%.

4.7.3. Trascendencia del Principio del Debido Proceso

En materia tributaria el contribuyente y la administración tributaria, son iguales ante la ley, ambos deben acatarla tanto en su parte sustantiva como en su procedimiento y en sus ritualidades. La aplicación práctica de la norma y, de manera especial, cuando se surten los procesos de determinación, discusión y cobro de los impuestos conforme a lo previsto en el Libro V del Estatuto Tributario.

4.7.4. Antecedentes del Principio del Debido Proceso

El debido proceso nació como una necesidad de adelantar determinado asunto de la manera más correcta con el objeto de mantener la sociedad en sus justos parámetros.

4.7.5. Providencia del Consejo de Estado, Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Cuarta, 18 de junio de 2008¹⁰

4.7.5.1. Hechos respecto del Costo Presunto

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

4.7.5.2. Ratio Decidendi respecto del Costo Presunto

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

4.7.5.3. Obiter Dicta respecto del Costo Presunto

Sobre el particular estima la Sala que conforme a lo expuesto por el a quo, la sanción se debe ajustar respecto a los costos presuntos reconocidos ya que los libros de comercio constituyen un elemento probatorio de especial importancia para la determinación de la base gravable del impuesto; pero a falta de estos, los costos incurridos pueden demostrarse a través de otros medios directos de prueba como la contabilidad, facturas y otros documentos emanados de terceros, En el caso concreto existen indicios de que el costo informado por el contribuyente no es real, siendo procedente su estimación en el 75% del valor de la respectiva enajenación, conforme al artículo 82 del E.T.

4.7.5.4. Enfoque de la Decisión respecto del Costo Presunto

De acuerdo con el principio de legalidad, el Consejo de Estado rechazó las pretensiones del contribuyente porque según dispone el Estatuto Tributario (aprobado por un órgano de representación y señala los elementos del tributo) para su procedencia, estos se deben demostrar ante la Administración y cumplir con las formalidades establecidas en la ley.

4.7.6. Valoración y Conclusión

Es de resaltar que ha sido a través de la jurisprudencia constitucional que se han desarrollado los elementos que integran el Debido Proceso, además de señalar sus alcances. Podemos ver que en esta sentencia que el honorable consejo a pesar del desconocimiento por parte de la demandada de las pruebas aportadas por el demandante en la vía contenciosa administrativa, vulnerando

¹⁰ Magistrada Ponente: Ligia López Díaz.

así el debido proceso se reconoció el derecho del contribuyente de imputar costo presunto a los ingresos obtenidos por el desarrollo de su actividad agrícola tal como lo establece el artículo 82 de ET.

4.8. Principio de JUSTICIA

4.8.1. Definición del Principio de Justicia

La justicia se ha definido en los siguientes términos:

“Virtud que inclina a dar a cada uno lo que le corresponde. En sentido jurídico equivale a lo que es conforme al Derecho”¹¹.

Por su parte, el artículo 683 del Estatuto Tributario relativo al espíritu de justicia señala:

“ARTICULO 683. ESPIRITU DE JUSTICIA. Los funcionarios públicos, con atribuciones y deberes que cumplir en relación con la liquidación y recaudo de los impuestos nacionales, deberán tener siempre por norma en el ejercicio de sus actividades que son servidores públicos, que 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”.

4.8.2. Relación del Principio de Justicia con el Costo Presunto

El principio de justicia se relaciona con el costo presunto en la medida en que la figura establecida en el artículo 82 del Estatuto Tributario establece diversos mecanismos probatorios con los que cuenta el contribuyente para que no se le exija aportar más allá de lo establecido por la Ley. En consecuencia, el costo presunto se constituye como un medio razonable para la determinación del costo, a través de lo cual se pretende que el contribuyente de lo que le corresponde.

4.8.3. Trascendencia del Principio de Justicia

El concepto proviene del término justicia y se ha entendido como *“la concepción que cada época y civilización tiene acerca del sentido de sus normas jurídicas”¹²*. Este principio es importante porque supone la aplicación de las características de razonabilidad e imparcialidad.

¹¹ OSSORIO, Manuel. DICCIONARIO DE CIENCIAS JURÍDICAS, POLÍTICAS Y SOCIALES. EDITORIAL HELIESTA. Página 411.

¹² Ver <http://es.wikipedia.org/wiki/Justicia>

4.8.4. Antecedentes del Principio de Justicia

Se entiende que en virtud del principio de justicia se presenta una aplicación correcta de las leyes, garantizando equidad en la toma de las decisiones. *“Iustitia est constans et perpetua voluntas ius suum cuique tribuendi. La justicia es la constante y perpetua voluntad de dar (conceder) a cada uno su derecho”*¹³.

4.8.5. Providencia del Consejo de Estado. Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Cuarta, mayo 12 de 1995¹⁴

4.8.5.1. Hechos respecto del Costo Presunto

La Administración de Impuestos Nacionales de Manizales, ante la imposibilidad de establecer los costos reales, determinó para el contribuyente unos costos presuntos en ventas de café equivalentes al 75% de las ventas. Al respecto, la Administración consideró que la contabilidad del contribuyente carecía de valor en atención a que desde 1986 no se encontraba registrada. El actor señaló que en virtud del artículo 82 del Estatuto Tributario se establece la posibilidad de fijar un costo acorde durante el período gravable por personas que hayan desarrollado la misma actividad que el contribuyente. Al respecto, indicó que entregó los datos estadísticos de precios del café asó como el listado de contribuyentes. Finalmente, el actor indicó que la fijación de costos en el 75% solo procede cuando no se puede fijar el costo atendiendo a las estadísticas antes indicadas.

4.8.5.2. Ratio Decidendi respecto del Costo Presunto

La Sala consideró que los libros de contabilidad no registrados tienen el carácter de documentos privados del contribuyente, los cuales no poseen presunción de autenticidad por lo que no son oponibles ante terceros.

De igual forma, estableció que los libros de comercio constituyen un elemento probatorio de especial importancia para la determinación de la base gravable del impuesto; pero que faltando estos, los costos incurridos pueden demostrarse a través de otros mecanismos como la contabilidad, las facturas y documentos expedidos por terceros,

Se señaló también que el actor se fundamentó en su propia contabilidad, la cual carecía de valor probatorio de acuerdo a lo expuesto anteriormente.

Adicionalmente, se determinó que la Administración puede oponerse al costo informado en la declaración tributaria, cuando existan indicios de que el costo informado por el contribuyente no es real ni sea posible su determinación a través de pruebas directas. Así, se estimó que la ley faculta para que al interior del proceso de fiscalización se fije como costo, aquel que esté acorde con los

¹³ Jurista Ulpiano.

¹⁴ Consejero Ponente. DR. JULIO ENRIQUE CORREA RESTREPO.

incurridos durante el año o período gravable por otras personas que hayan desarrollado igual actividad que el contribuyente.

Por último, la Sala consideró como insuficiente que el actor hubiese entregado el precio del valor del grano de café para 1986 pues no existía certeza de que se tratara en su totalidad de café pergamino como lo alegaba para una posterior enajenación, razón por la cual no se podían cuantificar los costos.

4.8.5.3. Obiter Dicta respecto del Costo Presunto

La providencia confirmó la decisión del Tribunal, el cual se había pronunciado manifestando que *“toda enajenación conlleva un costo, los principios de equidad y justicia informan que ante la imposibilidad de establecerlo en forma real, debe aplicarse el costo del 75% del valor de la respectiva enajenación”*.

De igual forma, en primera instancia se había señalado que el principio de justicia no se había vulnerado por cuanto la Administración había actuado de acuerdo a la ley.

4.8.5.4. Enfoque de la Decisión respecto del Costo Presunto

En atención a que la Administración no contaba con estudios económicos ni con estadísticas que le permitieran establecer los costos de las empresas del sector, se resolvió la aplicación del 75% del valor de la respectiva enajenación. Adicional a ello, se encontró que la principal prueba, esto es, que los libros de contabilidad no se encontraban registrados.

4.8.6. Valoración y Conclusión

La providencia manifestó que aplicaba el espíritu de justicia fiscal pues se habían obtenido extractos bancarios y movimientos de cuenta corriente con lo cual se concluía la compra de café. Adicional a ello, se señaló que la actuación de la Administración se había adecuado a las disposiciones legales.

Si bien en la sentencia del Consejo de Estado se explicó que el espíritu de justicia fiscal se mantenía incólume, consideramos que el soporte en datos estadísticos de los diferentes sectores de la economía a través del apoyo de las diferentes Entidades como la Superintendencia de Industria y Comercio, el Departamento Nacional de Estadística, la Superintendencia de Sociedades y el Banco de la República sería beneficioso como medio de prueba para determinar los costos de un contribuyente en determinada actividad. Sobre el particular, sería importante que la Administración acudiera más a dichas posibilidades a efectos de acercarse con mayor certeza a la cuantificación de los costos y en esa medida, dar relevancia al espíritu de justicia.

4.9. Principio de IN DUBIO CONTRA FISCUM

4.9.1. Definición del Principio In Dubio Contra Fiscum

Se ha definido en los siguientes términos:

“In dubio, magis contra Fiscum est respondendum. Este aforismo enseña que en las divergencias entre un individuo y el Fisco, las dudas deben decidirse en contra del Fisco. Constituye una protección a la parte más débil. Lamentablemente, en la práctica, se procede de manera inversa; y las dudas se resuelven administrativamente a favor del Fisco”¹⁵.

4.9.2. Relación del Principio In Dubio Contra Fiscum con el Costo Presunto

El principio In Dubio Contra Fiscum se relaciona con el costo presunto en la medida en que las dudas en materia probatoria se resuelven a favor del contribuyente cuando éste último no se vea obligado a probar ciertos hechos.

Así es que, si no es posible probar los costos en que incurrió el contribuyente a través de pruebas directas, se estimará el costo en el setenta y cinco por ciento 75% de la respectiva enajenación.

4.9.3. Trascendencia del Principio In Dubio Contra Fiscum

Este principio se ha convertido en un método para valioso alcance para efectos de interpretar las normas del derecho tributario. Cabe señalar que ha tenido una constante evolución señalándose lo siguiente:

“Se ha desarrollado la idea de que las leyes tributarias deben interpretarse de forma restrictiva, para atribuirles un alcance más limitado y con ello defender las libertades de ciudadanos”¹⁶

4.9.4. Antecedentes

La disposición general consagrada en el estatuto tributario y relativa al principio bajo estudio, establece:

“ARTICULO 745. LAS DUDAS PROVENIENTES DE VACIOS PROBATORIOS SE RESUELVEN A FAVOR DEL CONTRIBUYENTE. Las dudas provenientes de vacíos probatorios existentes en el momento de practicar las liquidaciones o de fallar los recursos, deben resolverse, si no hay modo de eliminarlas, a favor del contribuyente, cuando éste no se encuentre obligado a probar

¹⁵ OSSORIO, Manuel. DICCIONARIO DE CIENCIAS JURÍDICAS, POLÍTICAS Y SOCIALES. EDITORIAL HELIESTA. Página 368.

¹⁶ PELAYO HALLIVIS, Manuel Luciano. INTERPRETACIÓN EN MATERIA TRIBUTARIA. Instituto de Investigaciones Jurídicas de la UNAM. www.juridicas.unam.mx.

determinados hechos de acuerdo con las normas del capítulo III de este título”.

4.9.5. Providencia del Consejo de Estado del 6 de julio de 1990, Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Cuarta, 6 de julio de 1990¹⁷

4.9.5.1 Hechos respecto del Costo Presunto

Teniendo en cuenta la fecha de los hechos materia de debate, esto es, el año 1983, se dio aplicación a la figura del costo presunto que para el momento se encontraba consagrado en el artículo 31 del Decreto 2053 de 1974. Se aplicó la institución del costo presunto de manera oficiosa, lo que causó extrañeza en la fiscalía pues en su concepto para proceder a su aplicación debía haberse solicitado por el actor.

Por su parte, el actor señaló que los costos se encontraban plenamente probados, a través de la facturación en la cual se indicaban los nombres, la identificación, la cantidad de café y el valor de las ventas por lo que se apartaba de la decisión del Tribunal de no aceptar sino el costo presunto del 75%.

4.9.5.2. Ratio Decidendi respecto del Costo Presunto

En relación con lo expuesto por la Fiscalía, la Sala consideró que el reconocimiento del costo presunto era el desarrollo del principio económico de que no puede existir en la actividad comercial ingreso que no suponga costos. Adicionalmente, de manera expresa se refirió al principio *In Dubio Contra Fiscum*, destacando que las dudas provenientes de vacíos probatorios existentes en el momento de practicar las liquidaciones o de fallar los recursos, deben resolverse, si no hay modo de eliminarlas, a favor del contribuyente.

Finalmente, no se reconoció el 100% de los costos pues no se allegó prueba contable idónea.

4.9.5.3. Obiter Dicta respecto del Costo Presunto

La providencia del Consejo de Estado confirmó la decisión del Tribunal. En consecuencia aceptó como costo de la mercancía el 75% del valor de las ventas de café.

4.9.5.4. Enfoque de la Decisión respecto del Costo Presunto

La sentencia aparejo en la decisión atinente al costo presunto tanto el principio económico como el principio *In Dubio Contra Fiscum*, por lo que se aprecia una correlación entre estos y se comienza a establecer una posición formal al respecto.

¹⁷ Consejero Ponente: Guillermo Chain Lizcano.

4.9.6. Valoración y Conclusión

La Sala consideró como importante los registros que den cuenta de las operaciones o transacciones comerciales con el objeto de poder cuantificar el costo presunto y en consecuencia, acceder a su práctica a través de medios probatorios directos.

Observamos que esta providencia es uno de los primeros antecedentes en la aplicación del costo presunto. De igual forma, se resalta que en virtud de la puesta en ejecución del principio bajo estudio, se opera a favor del contribuyente.

4.10. Posición de la DIAN respecto del Costo Presunto

4.10.1. Criterio

Se procedió a la consulta de los principales conceptos de la Administración Tributaria a efectos de conocer e identificar su posición y criterio respecto del costo presunto. Lo anterior, para valorar los avances de la DIAN sobre el particular. A continuación se enuncian tres conceptos de la DIAN respecto a dicha temática:

4.10.2. Concepto DIAN 048461 del 2 de agosto de 2002

Se le consultó a la Administración Tributaria sobre la posibilidad de determinar gastos presuntos en la prestación del servicio. Al respecto, la Administración respondió al consultante que dicha acción no es posible pues el artículo 82 del Estatuto Tributario señala un procedimiento para los costos presuntos o estimados.

Adicional a ello, la Administración señaló que la determinación de costos presuntos se encuentra prevista como último recurso para estimar los costos de los activos enajenados. Por último, realiza una diferenciación entre costo y gasto, en donde el primero se asocia claramente a la adquisición o producción de un bien o servicio y en caso que no se pueda realizar o asociar, se constituirá en un gasto.

4.10.3. Concepto DIAN 035604 del 13 de junio de 2005

Se consultó a la Administración por el costo fiscal del Good Will formado por una empresa. Atinente al punto relacionado con el costo presunto, se indicó que el artículo 75 del Estatuto Tributario establece un costo presunto para los bienes incorpóreos informados por el contribuyente.

4.10.4. Concepto DIAN 061066 del 9 de agosto de 2007

Se indagó por la procedencia de la determinación de costos presuntos en las liquidaciones oficiales de aforo. La DIAN respondió que en las liquidaciones de

aforo es posible la determinación de costos estimados o presuntos de los activos enajenados.

Por otra parte, se señaló que la DIAN tiene facultades otorgadas por el Estatuto Tributario para ejercer funciones de fiscalización y determinar por medio de liquidaciones de aforo costos presuntos o estimados, como lo señala el artículo 82 del Estatuto Tributario.

4.10.5. Conclusión

Como principales conclusiones de los conceptos emitidos por la DIAN, se destaca la posibilidad de determinar costos presuntos para los bienes denominados como incorporales así como la facultad de establecer costos estimados en las liquidaciones de aforo.

5. EVALUACIÓN DE LA TEMÁTICA DEL COSTO PRESUNTO

5.1. Valoración e Importancia otorgada al Costo Presunto

Como lo vimos a través del análisis de algunos de los principios de derecho, la evolución jurisprudencial y la posición de la DIAN, el reconocimiento y la importancia que se le ha dado a la figura del costo presunto a través de la historia en nuestro país no ha sido representativo, debido a que la administración por aplicación de la ley estableció unos medios probatorios que han tomado reconocimiento público y que los has definido como los únicos aceptables al momento de la defensa por parte del contribuyente, tomando una posición fiscalizadora e impositiva al desconocer la figura del costo presunto, vulnerando así los principios de legalidad, justicia, económico, debido proceso e in dubio contra fiscum,

Afortunadamente, vemos que el honorable consejo de estado a trabajado en procura de reconocer los derechos de los contribuyentes y la realidad de los negocios económicos, así como la figura del costo presunto al precisar que es también procedente la aplicación de los costos estimados o presuntos de que trata el artículo 82 del Estatuto Tributario si se reúnen las hipótesis previstas en la misma disposición y que todo ingreso por mínimo que sea necesariamente lleva implícito, por lo menos, el costo de su adquisición o el de su producción.

5.2. Recomendaciones para la procedencia del Costo Presunto

Encontramos que para la aplicación del costo presunto, el contribuyente debe propender por tener las pruebas documentales que soporten los diversos costos, dando cumplimiento a los factores formales que señala el Estatuto Tributario para su procedencia y a su vez, demostrar de manera clara y concreta la imposibilidad de poder determinar el costo en la enajenación de un activo.

5.3. Conclusiones finales

- Para efectos de la aplicación del costo presunto, los costos en que incurre un contribuyente deben ser reales y de fácil valor probatorio ante la Administración y los órganos de la Jurisdicción Contencioso Administrativa.
- Del estudio de las providencias analizadas, el Consejo de Estado ha dado cumplimiento al principio de legalidad tributario, verificando la representación de los ciudadanos y que el tributo contemple los elementos estipulados por la normatividad legal vigente.
- La Doctrina de la DIAN señala una aplicación taxativa del costo presunto, teniendo en cuenta los factores formales para la aplicación de los costos fiscales en la declaración del impuesto de renta y complementarios.
- Se puede determinar un costo presunto para los bienes incorporeales informados por el contribuyente.
- En la liquidación de aforo es posible establecer la existencia de costos presuntos.
- El costo presunto puede llegar a ser una manifestación del principio In Dubio Contra Fiscum.