



**SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO  
SECCIÓN CUARTA**

**CONSEJERO PONENTE: JORGE OCTAVIO RAMÍREZ RAMÍREZ**

**Bogotá D.C., quince (15) de noviembre de dos mil diecisiete  
(2017)**

**Referencia:** NULIDAD Y RESTABLECIMIENTO DEL DERECHO

**Radicación:** 68001-23-31-000-2012-00351-01 (21705)

**Demandante:** COOPERATIVA DE MERCADEO AGROPECUARIO  
LTDA.

-COMERCOAGRO LTDA-

**Demandado:** U.A.E. DIAN

**Temas:** Adición de ingresos con fundamento en pruebas  
aportadas por terceros, soporte de la deducción  
por fomento a FEDECACAO.

## **SENTENCIA SEGUNDA INSTANCIA**

---

Se decide el recurso de apelación interpuesto por la parte demandante contra la sentencia del 14 de noviembre de 2014, proferida por el Tribunal Administrativo de Santander. En la sentencia se dispuso:

“Primero. Desestimar las pretensiones de la demanda instaurada contra la Dirección Seccional de Impuestos y Aduanas de Bucaramanga –DIAN- por lo expuesto en la parte considerativa de esta providencia.

Segundo: Sin costas a las partes, de conformidad a lo expuesto en la parte motiva.

Tercero: Una vez en firme esta providencia, archivar las diligencias previas, las anotaciones en el Sistema de Justicia XXI.”

### **I) ANTECEDENTES**

El 22 de abril de 2008, COMERCOAGRO LTDA. presentó la declaración del impuesto de renta del año 2007, en la que registró

un beneficio neto exento de \$314.984.000, lo que generó un saldo a pagar de \$0.

La Administración propuso la modificación de la declaración privada, en el sentido de:

(i) Adicionar ingresos por valor de \$4.966.972.000 por la diferencia encontrada con los reportes de terceros en la información exógena del 2007.

(ii) Rechazar costos de ventas por \$32.046.970.000 por la diferencia encontrada con los reportes de terceros en la información exógena del 2007.

(iii) Rechazar deducciones por cuota de fomento a la Federación Nacional de cacaoteros en la suma de \$989.723.000, por no haberse aportado el certificado del beneficiario del pago.

(iv) Desconocer la exención del beneficio neto, y en su lugar, determinar una renta líquida gravable de \$135.179.824.000 e imponer sanción por inexactitud por valor de \$12.261.966.000.

El contribuyente discutió la información exógena reportada por los terceros y, con fundamento en ello, solicitó a la DIAN que ordenara la ampliación del requerimiento especial, a fin de que verificara los valores registrados por aquéllos.

La Administración negó la ampliación del requerimiento por considerar que las pruebas recaudadas eran suficientes para soportar las glosas, por tal motivo, continuó con la modificación de la liquidación privada.

## **II) DEMANDA**

En ejercicio de la acción de nulidad y restablecimiento del derecho, COMERCOAGRO LTDA solicitó:

*"1. Se decrete la nulidad del acto administrativo, contenido en la Liquidación Oficial Renta Revisión No.042412011000005 del 01 de marzo de 2011, por medio de la cual se aplica una sanción económica tributaria a la Cooperativa de Mercadeo Agropecuario Ltda. Sigla COMERCOAGRO LTDA., por supuesta inexactitud dentro del expediente No. DT. 2007 2010 000033 FECHA 2010/01/13, por concepto de renta año gravable 2007, período 1, cuyo NIT es 900.035.430-1. Lo propio se hará con el acto administrativo contenido en la resolución que desata el recurso de reconsideración No. 900056 del 23 de marzo de 2012, el cual confirma la liquidación oficial de revisión anteriormente reseñada.*

*2. Condenar a la Dirección Seccional de impuestos y aduanas de Bucaramanga – DIAN-, a pagar a la Cooperativa de Mercadeo Agropecuario Limitada Sigla COMERCOAGRO LTDA., los perjuicios materiales y morales, causados por el injusto actuar, equivalentes al doble del valor de la sanción impuesta, a la fecha de cumplimiento de la decisión.*

*3. Que se aplique la tarifa del impuesto de renta y complementarios sobre la base gravable determinada por la Cooperativa de Mercadeo Agropecuario Limitada Sigla COMERCOAGRO LTDA., en su declaración tributaria para la vigencia fiscal del período en que se contrae la obligación.*

*En subsidio, solicito la revisión de toda la operación administrativa impositiva de la liquidación del impuesto, en procura de que se modifique la obligación fiscal fijada.*

*4. Condenar en costas y agencias en derecho a la entidad demandada.*

Respecto de las normas violadas y el concepto de la violación, dijo:

**Violación de los artículos 2, 6 y 29 de la Constitución Política, 683 y 708 del Estatuto Tributario y 4 del C.P.C.**

**Procedencia de la adición de ingresos**

La adición de ingresos de la cooperativa se sustenta en la información exógena reportada por los clientes, que informaron un mayor valor de pagos realizados a la entidad por la suma de \$4.966.972.000.

Por esa razón, la cooperativa solicitó a la DIAN que se diera aplicación al artículo 708 del Estatuto Tributario, que permite la ampliación del requerimiento especial, a fin de que se practicaran las pruebas necesarias para el esclarecimiento de los ingresos declarados y los reportados por los terceros.

Pero, la Administración negó la solicitud con fundamento en que no existían hechos para adicionar el requerimiento especial, desconociendo que con la ampliación del término, hubiere podido verificar la realidad de lo facturado y registrado contablemente, así como de los dineros recibidos por la cooperativa de los terceros.

Lo anterior, porque existe duda de que los clientes informaran facturas que no son de la cooperativa sino de otros proveedores.

En este caso, no servía de nada que la contribuyente allegara las facturas en la respuesta al requerimiento especial o en el recurso de reconsideración, pues para la DIAN la prueba de los ingresos es la información exógena.

## **Procedencia de la deducción por cuota de fomento a la Federación Nacional de Cacaoteros**

El gasto por el pago de la cuota de fomento a la Federación de Cacaoteros se encuentra soportado en la contabilidad y en las facturas de la cooperativa. En estas últimas, la contribuyente registra el 3% de la cuota de fomento, para que el cliente pague la factura descontando dicha cuota, siendo éste quien se encarga de pagarla a FEDECACAO.

Adicionalmente, se aportó como prueba el certificado de retención de Sucesores de José Jesús Restrepo S.A., donde consta que ese cliente pagó a nombre de la cooperativa la cuota de fomento a FEDECACAO por valor de \$210.329.813.

También se le solicitó a la DIAN que realizara cruce de información con todos los clientes que pagaron a FEDECACAO, pero ésta lo consideró inviable porque tales pagos no fueron realizados directamente por la cooperativa.

## **Procedencia del costo de ventas**

La DIAN afirma que la cooperativa no agotó la vía gubernativa sobre el rechazo de costos, a pesar de que en el recurso de reconsideración la contribuyente hizo un pronunciamiento respecto

del cargo, en el sentido de que “la cantidad de cuentas corrientes y de ahorro que en diferentes municipios maneja la cooperativa y, de las cuales ese despacho obtuvo las relaciones, para nosotros fue difícil y dispendioso allegar los soportes requeridos en el tiempo oportuno”.

### **Improcedencia de la sanción por inexactitud**

La DIAN considera que la cooperativa no agotó la vía gubernativa sobre esta glosa, desconociendo que en el recurso de reconsideración la contribuyente presentó motivos de inconformidad respecto de la sanción por inexactitud.

### **III) CONTESTACIÓN DE LA DEMANDA**

La parte demandada se opuso a las pretensiones de la actora, con los siguientes argumentos:

La prueba fundamental para establecer la adición de ingresos fue la información exógena reportada por terceros en el año 2007, que al confrontarse con la relación de ventas de la demandante, se encontró la existencia de mayores ingresos que no fueron declarados.

Dado que esa prueba resulta suficiente para soportar la glosa, no había lugar a ordenar la ampliación del requerimiento especial.

No puede perderse de vista que el artículo 708 del Estatuto Tributario dispone que la ampliación del requerimiento es facultativa de la Administración, en aquellos casos que existan hechos y conceptos no contemplados en el requerimiento inicial. Por tanto, esa actuación no procede para que se practiquen pruebas tendientes a verificar los mismos hechos discutidos.

En todo caso, la cooperativa tuvo la oportunidad de aportar las pruebas que considerara necesarias para desvirtuar las glosas propuestas.

Por su parte, en relación con los costos de ventas, la DIAN verificó en forma aleatoria algunas facturas de las compras realizadas por la cooperativa y, al cruzarlas con la información contable, encontró que no cumplen con los requisitos exigidos para su reconocimiento en el artículo 771-2 del Estatuto Tributario.

De los comprobantes de contabilidad se estableció que 312 números de cédulas no corresponden a las informadas por los

proveedores y, respecto de 276 clientes no existe información en el RUT.

Además, la contribuyente, en el recurso de reconsideración, reconoció que no presentó dentro del transcurso de la investigación los soportes correspondientes por cuanto no existen.

No hay lugar a la aplicación de costos presuntos porque no fueron aportadas las pruebas conducentes que respaldan las erogaciones declaradas.

La deducción por cuota de fomento a la FEDECACAO fue rechazada por valor de \$989.723.000 debido a que la cooperativa no demostró el pago de la misma.

Habida consideración de que la contribuyente descontó y recaudó la cuota de fomento, la misma tenía la obligación de consignar el recaudo en FEDECACAO.

Sin embargo, al verificarse esa situación en la federación se encontró que la cooperativa solo aportó la suma de \$4.389.571, con lo cual se confirma que la contribuyente recaudó la cuota pero nunca la consignó al ente correspondiente.

Procede la sanción por inexactitud toda vez que la cooperativa incluyó costos y deducciones inexistentes, de los cuales se derivó un menor impuesto a pagar.

#### **IV) LA SENTENCIA APELADA**

El Tribunal Administrativo de Santander, mediante providencia del 14 de noviembre de 2014, negó las pretensiones de la demanda, con fundamento en las siguientes consideraciones:

La ampliación del requerimiento especial es una actuación facultativa de la DIAN, por lo que la solicitud que al respecto eleve el contribuyente no lleva a su expedición.

En este caso, no procedía dicha ampliación, porque el funcionario estimó innecesario hacer uso de esa prerrogativa con fundamento en que en el expediente obraban las pruebas suficientes para soportar las glosas y seguir con el procedimiento tributario.

Habida consideración de que el contribuyente no justificó los ingresos no declarados y el porqué de las diferencias con los cruces de información con terceros, resulta procedente la adición de ingresos ordenada en los actos demandados.

No hay lugar a la deducción por la cuota de fomento de FEDECACAO por valor de \$989.723.000, porque esa entidad solo certificó que la cooperativa le había pagado el valor de \$4.389.571.

El rechazo de costos de ventas se encuentra justificado ante las inconsistencias de la contabilidad, facturas y demás documentos allegados por la cooperativa.

En consecuencia, procede la sanción por inexactitud impuesta en los actos demandados.

## **V) EL RECURSO DE APELACIÓN**

La parte demandante apeló la sentencia de primera instancia, con fundamento en lo siguiente:

El fallador debe verificar las pruebas de manera integral y conjunta, para que la sentencia refleje la realidad de los hechos.

Es por eso que en este caso, el fallador debe dar aplicación al "artículo 40 del CPACA, que reza: Artículo 40. Pruebas. Durante la actuación administrativa y hasta antes de que se profiera decisión

de fondo se podrán aportar, pedir y practicar pruebas de oficio o a petición del interesado sin requisitos especiales”.

Lo anterior, para que a la actora se le tenga en cuenta la prueba más relevante del proceso, conforme pasa a explicarse.

En el caso de la adición de ingresos, el cliente más importante es Sucesores de José de Jesús Restrepo que en la información exógena registró mayores valores pagados a la cooperativa por \$3.989.517.366.

Lo que pudo presentarse por una equivocación del tercero en el registro de las facturas. La cooperativa demostró la irregularidad en la contabilidad de este cliente, pero el Tribunal no hizo la verificación o cruce con los soportes contables.

“Por eso solicito se haga la verificación o cruce con la DIAN de la ciudad de Manizales, domicilio principal de la firma Sucesores de José Jesús Restrepo, igualmente con los clientes de los cuales la DIAN no aceptó la prueba”.

En cuanto a las deducciones, debe aceptarse la suma de \$989.723.000 porque esos dineros fueron pagados por sus clientes a nombre de la cooperativa.

“Los clientes Sucesores de José de Jesús Restrepo y la Compañía Nacional de Chocolates pueden certificar y aclarar que nunca han dejado de pagar la cuota de fomento”.

Respecto de los costos de ventas, en la demanda, la cooperativa solicitó como prueba una inspección contable en sus instalaciones, para que se verificaran los soportes de todos los productos agrícolas que adquiere la entidad. Sin embargo, el Tribunal no decretó la citada prueba, por tanto, solicitó que se dé aplicación al artículo 40 del CPACA.

## **VI) ALEGATOS DE CONCLUSIÓN**

**La demandante** reiteró los argumentos expuestos en la demanda y en la apelación.

**La demandada** reiteró los argumentos expuestos en la contestación de la demanda.

El **Ministerio Público** rindió concepto solicitando que se nieguen las pretensiones de la demanda.

Al contribuyente le correspondía despejar la duda del valor de los ingresos que esgrime en la apelación y, demostrar que su cliente había incurrido en un error en el registro de las facturas.

La apelación no es la etapa procesal que la ley estableció para realizar la comprobación que solicita, pues para eso tuvo la oportunidad en la respuesta al requerimiento especial, en el recurso de reconsideración y en la demanda.

No es procedente la deducción por la cuota de fomento de FEDECACAO toda vez que la cooperativa no respaldó el pago que realizaron los clientes a su nombre, con los documentos respectivos en los que constara esa situación.

Es procedente el rechazo de los costos por cuanto la cooperativa no exhibió su contabilidad a los funcionarios de la DIAN y, la información de los proveedores suministrada por la sociedad no coincide con la registrada en el RUT.

La prueba atinente a los costos no dependía del decreto de la inspección contable, pues conforme con el artículo 781 del Estatuto Tributario, al no exhibir su contabilidad y los respectivos soportes de los costos cuando le fue solicitado por la Administración, no puede pretender aducirlos posteriormente.

En consecuencia, debe mantenerse la sanción por inexactitud impuesta en los actos demandados.

## **VII) CONSIDERACIONES DE LA SALA**

La Sala decide el recurso de apelación interpuesto por la parte demandante contra la sentencia del 14 de noviembre de 2014, proferida por el Tribunal Administrativo de Santander, que negó las pretensiones de la demanda presentada contra los actos que determinaron oficialmente el impuesto de renta a cargo de COMERCOAGRO LTDA. por el año 2007.

### **1. Cuestión previa: Solicitud de aplicación del artículo 40 del CPACA**

1.1. En la apelación, la demandante solicitó la aplicación del artículo 40 del CPACA con la finalidad de que se decreten y practiquen determinadas pruebas que considera relevantes para soportar los ingresos, deducciones y costos declarados.

Las pruebas solicitadas consisten en *oficiar* a la Seccional de Impuestos y Aduanas Nacionales de Manizales y a los clientes de la cooperativa, en el *testimonio* de los representantes legales de la firma Sucesores José Jesús Restrepo y de la Compañía Nacional de Chocolates y, la práctica de una *inspección contable* a la cooperativa.

1.2. El artículo 40 del CPACA dispone que “***Durante la actuación administrativa y hasta antes de que se profiera la decisión de fondo se podrán aportar, pedir y practicar pruebas de oficio o a petición del interesado sin requisitos especiales***”.

Esta normativa establece las reglas generales sobre el decreto de pruebas en el procedimiento administrativo, es decir, en las actuaciones desarrolladas por los organismos y entidades que conforman las ramas del poder público, los órganos autónomos e independientes del Estado, y los particulares cuando cumplan funciones administrativas<sup>1</sup>.

1.3. Para la Sala, en el presente caso no es procedente la aplicación del artículo 40 del CPACA, porque las normas del CPACA no pueden

---

<sup>1</sup> Artículo 2 del CPACA. Ámbito de aplicación del procedimiento administrativo.

ser aplicadas en este proceso, porque el mismo inició con anterioridad a su vigencia<sup>2</sup>.

Adicionalmente, la Sala pone de presente que el artículo 40 del CPACA solo es aplicable a los procedimientos administrativos y no a los procesos judiciales.

La norma es clara en señalar que solo rige en las actuaciones administrativas, lo que concuerda con su ubicación en la parte primera del código "procedimiento administrativo" y en el Título III que regula el "procedimiento administrativo general".

Es por esa razón que el apelante incurre en un error al considerar que la citada normativa aplica a los procesos tramitados ante la jurisdicción de lo contencioso administrativo, desconociendo que estos tienen en el código -CCA o CPACA- su propia regulación probatoria.

1.4. En el presente proceso contencioso administrativo, el aporte y la solicitud de pruebas por parte del demandante se encuentra regulado en los artículos 137 y 214 del C.C.A., que indican que

---

<sup>2</sup> De acuerdo con el artículo 308 del CPACA, que establece el régimen de transición de la nueva normativa, esta solo aplica a los procedimientos y actuaciones iniciadas con posterioridad a su vigencia -12 de julio de 2012-, y la presente acción se interpuso el 18 de abril de 2012.

debe efectuarse (i) en la demanda, o (ii) en segunda instancia, cuando por circunstancias especiales no pudieron ser solicitadas en la demanda -hechos posteriores, fuerza mayor y caso fortuito-<sup>3</sup>.

La solicitud de pruebas analizada no cumple con ninguno de esos presupuestos, toda vez que esta se presentó en el recurso de apelación y no encuadra en los eventos previstos para el decreto de pruebas en segunda instancia.

Todo, porque las pruebas –oficio, testimonios e inspección contable- pudieron solicitarse en la demanda, en tanto recaen sobre hechos acaecidos antes de la interposición de la misma, esto es, operaciones registradas en la declaración tributaria del año 2007. Tampoco, se demostró la configuración de la fuerza mayor o el caso fortuito.

---

<sup>3</sup> “**ARTICULO 214. PRUEBAS EN SEGUNDA INSTANCIA.** Cuando se trate de apelación de sentencia, las partes podrán pedir pruebas, que se decretarán únicamente en los siguientes casos:

1. Cuando decretadas en la primera instancia, se dejaron de practicar sin culpa de la parte que las pidió, pero sólo con el fin de practicarlas o de cumplir requisitos que les falten para su perfeccionamiento.
2. Cuando versen sobre hechos acaecidos después de transcurrida la oportunidad para pedir pruebas en primera instancia, pero solamente para demostrar o desvirtuar estos hechos.
3. Cuando se trate de documentos que no pudieron aducirse en la primera instancia por fuerza mayor o caso fortuito o por obra de la parte contraria.
4. Cuando con ellas se trate de desvirtuar los documentos de que trata el numeral anterior”.

En la demanda, la actora solo solicitó como prueba los antecedentes administrativos y una "inspección judicial a la liquidación privada de la cooperativa y a la operación administrativa"<sup>4</sup>. Esta última, fue negada por el Tribunal por no expresar con claridad y precisión el objeto de la misma<sup>5</sup>. Decisión, que no fue impugnada por el actor y, por ende, se encuentra en firme.

1.5. Tampoco hay lugar a decretar de oficio las citadas pruebas, por cuanto la facultad oficiosa del juez no tiene por objeto subsanar, mejorar o perfeccionar la actividad probatoria de las partes, sino esclarecer los puntos oscuros o dudosos de la *litis*<sup>6</sup>.

En este caso, no existen asuntos que deban ser dilucidados, en tanto la situación fáctica y jurídica que dio origen a los actos demandados se encuentra clara con las pruebas aportadas al expediente, conforme con la valoración probatoria que se expondrá en cada una de las glosas discutidas.

Además, no puede perderse de vista que conforme con el artículo 177 del C.P.C. el deber de procurar que las pruebas se practiquen o aporten recae sobre los sujetos de derecho que intervienen en el

---

<sup>4</sup> Fl 17 c.p.

<sup>5</sup> Fl 674 vuelto c.p.

<sup>6</sup> Artículo 169 del C.C.A.

proceso, pues, los interesados son los que tienen la carga de demostrar los hechos en que se fundamentan sus pretensiones o excepciones.

En consecuencia, no procede la solicitud presentada por la apelante.

## **2. Problema jurídico**

En concreto, corresponde a la Sala establecer la procedencia de:

- (i) La adición de ingresos operacionales por la suma de \$4.966.972.000
  
- (ii) El rechazo de la deducción por la cuota de fomento de FEDECACAO por \$989.723.000.
  
- (iii) El rechazo de costos de ventas por valor de \$32.046.970.000
  
- (iv) La sanción por inexactitud por la suma de \$12.261.966.000

### **3. Precisiones del régimen tributario especial de las cooperativas**

3.1. En el impuesto de renta y complementarios, *las cooperativas* se encuentran sujetas al régimen tributario especial contemplado en los artículos 356 a 364 del Estatuto Tributario, lo cual implica que tienen derecho a una tarifa preferencial del 20% sobre el beneficio neto o excedente, o su exención, y al reconocimiento, para efectos de la depuración de renta, de los egresos que realicen durante la respectiva vigencia gravable.

Para tal efecto, el beneficio neto o excedente se determina de tomar la totalidad de los ingresos, cualquiera que sea su naturaleza, y se resta el valor de los egresos de cualquier naturaleza, que sean realizados conforme con la legislación cooperativa vigente<sup>7</sup>.

3.2. El beneficio neto o excedente, así determinado, es exento si se destina directa o indirectamente, en el año siguiente a aquél en el cual se obtuvo, a programas que desarrollen dicho objeto social y conforme con la ley cooperativa. **El beneficio neto o excedente**

---

<sup>7</sup> Artículo 19 del Estatuto Tributario y el Decreto 4400 de 2004, modificado parcialmente por el Decreto 640 de 2005 – normas que en el año 2007 regulaban el régimen tributario especial previsto en el Estatuto Tributario y, en particular, el relativo a las cooperativas-.

**generado en la no procedencia de los egresos, no será objeto de exención**<sup>8</sup>.

Es por eso que se concluye que las cooperativas establecen el beneficio neto (base gravable del impuesto) en una forma especial y diferente a la de los demás contribuyentes del régimen especial, esto es, conforme con la ley cooperativa, la cual prima sobre las demás por ser una regulación completa y excluyente.

#### **4. Adición de ingresos operacionales por \$4.966.972.000**

4.1. La actora sostiene que la adición de ingresos se sustentó en la información exógena reportada por terceros, y no en la registrada por la cooperativa.

A fin de que se practicaran las pruebas necesarias para el esclarecimiento de los ingresos declarados y los reportados por los terceros, se solicitó a la DIAN la ampliación del requerimiento especial, pero esa petición fue rechazada.

Esa situación, impidió aclarar la duda que puso de presente la cooperativa consistente en que los mayores valores informados por

---

<sup>8</sup> Artículo 358 del Estatuto Tributario.

los clientes pudo originarse en un error en el registro de las facturas.

4.2. La Sala precisa que conforme con la legislación especial que regula las cooperativas<sup>9</sup>, para efectos de la liquidación del impuesto de renta, se consideran *ingresos* "todos aquellos bienes, valores o derechos en dinero o en especie, ordinarios y extraordinarios, cualquier que sea su naturaleza y denominación, que se hayan realizado en el período gravable y susceptibles de incrementar el patrimonio neto de la entidad"

4.3. Verificados los antecedentes administrativos, se encuentra lo siguiente:

4.3.1. La DIAN ordenó la práctica de una inspección tributaria para verificar la veracidad de la declaración de renta del año 2007 presentada por la cooperativa<sup>10</sup> y, en desarrollo de esa diligencia, se practicaron las siguientes pruebas:

**4.3.1.1. La autoridad tributaria realizó un cruce de información con los clientes de la cooperativa,** del cual se

---

<sup>9</sup> Artículo 3 del Decreto 4400 de 2004, modificado parcialmente por el artículo 2º del Decreto 640 de 2005. Normativa especial que regula el régimen tributario especial y las cooperativas.

<sup>10</sup> Fls 16- c.p. Auto de inspección tributaria No. 0423820100000028 del 13 de enero de 2010.

determinó la existencia de mayores ingresos por ventas de productos agropecuarios por valor de **\$5.584.792.000<sup>11</sup>**.

<b>Cliente</b>	<b>Ingresos reportados por terceros</b>	<b>Ingresos reportados contribuyente</b>	<b>Diferencia</b>
CEREGRANOS S.A.	445.075.362	4.050.440	441.024.922
Pinto Angarita Henry	156.974.890	137.969.740	19.005.150
Tostadora de Café BON-AMI LTDA.	574.011.368	561.407.168	12.604.200
Fábrica de Chocolates Andino S.A.	601.300.288	382.869.619	218.430.669
Comestibles Italo S.A.	1.359.375.517	1.352.787.856	6.587.661
Agrocomercial CAGIR S.A.S	100.331.550	0	100.331.550
Toscafé OMA S.A.	1.078.609.085	905.621.300	172.987.785
CARCAFÉ LTDA.	10.494.268.136	10.481.467.736	12.800.400
Distribuidora Avícola S.A.	45.012.000	18.612.000	26.400.000
COLOMBINA S.A.	2.523.598.383	2.011.745.025	511.853.358
Molinos Popular Ltda.	3.804.000	2.968.800	835.200
Sucesores de José Jesús Restrepo	7.037.405.764	3.047.888.398	3.989.517.366
Consorcio Activo	72.413.300	0	72.413.300
<b>TOTAL</b>	<b>24.492.179.643</b>	<b>18.907.388.082</b>	<b>5.584.791.561</b>

<sup>11</sup> Fls 273-288 c.p.

4.3.1.2. **La DIAN practicó varias visitas a la cooperativa**<sup>12</sup> con la finalidad de verificar los ingresos declarados. Sin embargo, en esas diligencias, **la Administración no pudo acceder a la totalidad de los documentos que soportan las ventas que realiza la cooperativa en el año 2007**, por diversas excusas presentadas por la contribuyente, como “el sistema contable presenta fallas”, “la encargada de atender la visita tiene problemas de salud y el gerente no estaba en la ciudad”, y “las carpetas de compras no estaban en el domicilio fiscal, debido a que tuvieron que fumigar, porque se estaban llenando de insectos”.

La DIAN solo pudo observar, por pantalla de computador, las facturas de venta del mes de junio y noviembre de 2007, y el auxiliar contable del 2007. Además, la cooperativa le entregó un documento de listado de ventas del 2007<sup>13</sup>.

Pero, la Administración no pudo imprimir tales facturas porque la cooperativa informó que “no había impresora” o “la contabilidad se lleva por outsourcing y no están disponibles los medios para acceder a la misma en el domicilio fiscal”, o “por daños en el sistema de computador”<sup>14</sup>.

---

<sup>12</sup> Del 1 de febrero de 2010 (Fl 290 c.p.), del 8 de febrero de 2010 (fls 301 c.p.), del 24 de marzo de 2010 (fls 422-425 c.p.), del 20 y 21 de abril de 2010 (fls 425-426 c.p.).

<sup>13</sup> Fls 301 -318, 324 y 422 c.p.

<sup>14</sup> Fls 301, 422 y 424 c.p.

Todo ello impidió que la DIAN hiciera las verificaciones pertinentes, como se concluyó en el acta de la inspección contable:

“Los medios de prueba utilizados fueron los libros de contabilidad, los cuales fueron puestos a disposición de la funcionaria facultada; **de la demás información contable correspondiente a auxiliares contables no se pudo tener evidencia, ya que el contribuyente sustenta fallas en el sistema contable de la cooperativa.**

En visita inicial el contribuyente comunica que la contabilidad se lleva por outsourcing, por lo tanto, se le envió oficio No. 157 (folio 38 expediente), solicitándole al contribuyente que informara el lugar y la persona que atenderá las visitas correspondientes a la auditoría de renta de 2008 (sic), el contribuyente manifestó verbalmente a la funcionaria que pondría a disposición en su domicilio fiscal la información contable correspondiente; **sin embargo, se presentaron inconvenientes para adelantar las revisiones necesarias.**

**Las verificaciones adelantadas respecto a los ingresos y facturas de venta se adelantaron basados en información contenida en comprobantes de contabilidad vistos en pantalla<sup>15</sup>.**

4.3.2. En la respuesta al requerimiento especial<sup>16</sup>, la contribuyente aportó unas facturas de compraventa expedidas por su cliente CEREGRANOS S.A., para demostrar que los ingresos que reportó

---

<sup>15</sup> Fl 445 c.p.

<sup>16</sup> Fls 513-542 c.p.

ese tercero realmente corresponden a costos. También, pidió verificar que los ingresos adicionales por los clientes Agrocomercial CAGIR S.A.S. y Consorcio Activo habían sido declarados por la cooperativa.

Además, solicitó la ampliación del requerimiento especial para que se constataran los datos reportados por terceros.

4.3.3. Con ocasión a las pruebas aportadas en la respuesta al requerimiento especial, la DIAN expidió el Auto de prueba No. 00299 del 15 de febrero de 2011, en el que ordenó oficiar a CEREGRANOS S.A. con el fin de establecer las operaciones comerciales realizadas con la cooperativa<sup>17</sup>.

En respuesta a ese requerimiento, CEREGRANOS S.A. certificó que en el año 2007 realizó compras a la cooperativa por valor de \$4.050.440<sup>18</sup>, lo que ratificó el ingreso declarado por la contribuyente.

---

<sup>17</sup> Fl 581-582 c.p.

<sup>18</sup> Fl 588 c.p.

4.3.4. En la liquidación oficial, la DIAN manifestó que no había lugar a la ampliación del requerimiento especial toda vez que los hechos discutidos ya fueron objeto de comprobación<sup>19</sup>.

Con fundamento en la información exógena de los terceros y la cooperativa, las pruebas aportadas en la respuesta al requerimiento y las recaudadas en el auto de prueba, la DIAN aceptó que:

- Los ingresos adicionados por los clientes Agrocomercial, CAGIR S.A.S. y Consorcio Activo habían sido declarados por la cooperativa.
  
- Los valores adicionados por el cliente CEREGRANOS S.A. corresponden a costos y no ingresos.

En consecuencia, disminuyó los ingresos adicionados de \$5.584.792.000 a la suma de **\$4.966.972.000**<sup>20</sup>.

4.4. Del recuento de las citadas pruebas, la Sala encuentra que la cooperativa no soportó en debida forma los ingresos declarados, ni desvirtuó la información exógena reportada por sus clientes, que dio lugar a la adición de ingresos.

---

<sup>19</sup> Fl 594 vuelto c.p.

<sup>20</sup> Fls 595-596 c.p. Resulta de detraer de los ingresos inicialmente adicionados por \$5.584.792.000, el valor aceptado por \$617.820.000 que resulta de la suma de \$100.331.500 (Agrocomercial CAGIR), \$72.413.300 (Consorcio Activo) y \$445.075.362 (CEREGRANOS).

4.4.1. La aportación de las pruebas que sustentan los ingresos no recae sobre la DIAN sino sobre el contribuyente.

En el procedimiento administrativo tributario, la autoridad administrativa tiene la *carga de comprobar* la realidad de los hechos declarados, y el declarante, la *de controvertir* la labor de la autoridad fiscal.

Es por eso que una vez desvirtuados por la Administración los datos registrados en la declaración tributaria, **el contribuyente tiene la carga de aportar las pruebas que soportan los conceptos fiscales desconocidos**, dada su condición de directo interesado en lograr la aceptación fiscal de las deducciones y de los ingresos declarados, para reducir la base gravable de su renta ordinaria.

Todo, porque en el marco del principio de la "carga de la prueba" previsto en el artículo 177 del CPC, *"incumbe a las partes probar los supuestos de hecho de las normas que consagran el efecto jurídico que ellas persiguen"*.

4.4.2. A pesar de lo anterior, la cooperativa no aportó los documentos soportes de los ingresos cuando la DIAN se los exigió, desconociendo no solo el deber de colaboración que tiene con la

autoridad tributaria<sup>21</sup>, sino también la obligación de llevar contabilidad en debida forma<sup>22</sup>.

Obligaciones que, suponen que los contribuyentes pongan a disposición de la Administración los soportes contables de las operaciones que realiza, como lo es la factura o documento equivalente<sup>23</sup> para respaldar las ventas de productos agropecuarios que realiza la cooperativa<sup>24</sup>.

4.4.3. Llama la atención de la Sala que la demandante no aportó los soportes de los ingresos y, aun así, pretendió trasladar la carga de esa prueba a la DIAN mediante la solicitud de ampliación al

---

<sup>21</sup> **Artículo 686. Deber de atender requerimientos.** Sin perjuicio del cumplimiento de las demás obligaciones tributarias, los contribuyentes de los impuestos administrados por la DIAN, así como los no contribuyentes de los mismos, deberán atender los requerimientos de informaciones y pruebas relacionados con investigaciones que realice la administración de impuestos, cuando a juicio de ésta, sean necesarios para verificar la situación impositiva de unos y otros, o de terceros relacionados con ellos.

<sup>22</sup> **Artículo 364.** Las entidades sin ánimo de lucro, deberán llevar libros de contabilidad, en la forma en que indique el Gobierno Nacional.

<sup>23</sup> El objeto social de la cooperativa es “organizar e incrementar en favor de sus asociados, servicios relacionados con la comercialización y procesamiento de productos agrícolas, propendiendo por mejorar los ingresos de los asociados, regulación de precios en la distribución de insumos a través de ayuda mutua y de solidaridad de los asociados, establecer servicios asistenciales que atiendan a sus necesidades.

<sup>24</sup> Los artículos 615 y 616-1 del Estatuto Tributario señala que la factura de venta o documento equivalente debe expedirse, en las operaciones que se realicen con comerciantes, importadores, o prestadores de servicios, o en las ventas a consumidores finales. No se expedirá factura en los casos contemplados en el artículo 616-2 *ibidem*, esto es, operaciones realizadas con bancos, corporaciones financieras, corporaciones de ahorro y vivienda y las compañías de financiamiento comercial. Tampoco existe obligación en las ventas efectuadas por responsables del régimen simplificado.

requerimiento especial. Lo anterior, con fundamento en que tenía dudas del registro de las facturas realizadas por los terceros.

Al respecto, se precisa que la ampliación al requerimiento especial no procede a solicitud de parte, sino que es una función potestativa de la DIAN, que puede ejercer en los casos previstos en el artículo 708 del Estatuto Tributario<sup>25</sup> y, que en general, se refieren a hechos no contemplados en dicho acto preparatorio.

Adicionalmente, la Sala ha advertido<sup>26</sup> que la ampliación al requerimiento especial no puede tener por objeto la práctica de pruebas que fundamenten el requerimiento inicial, porque la ampliación está prevista para adicionar hechos nuevos y decretar pruebas referidas a tales hechos.

Si la contribuyente tenía dudas del registro de facturas que realizaron sus clientes, debió aportar los soportes de los ingresos, o solicitar las pruebas necesarias para desvirtuar los valores reportados por los terceros.

---

<sup>25</sup> **Artículo 708. Ampliación al requerimiento especial.** El funcionario que conozca de la respuesta al requerimiento especial podrá, dentro de los tres (3) meses siguientes a la fecha del vencimiento del plazo para responderlo, ordenar su ampliación, por una sola vez, y decretar las pruebas que estime necesarias. La ampliación podrá incluir hechos y conceptos no contemplados en el requerimiento inicial, así como proponer una nueva determinación oficial de los impuestos, anticipos, retenciones y sanciones. El plazo para la respuesta a la ampliación, no podrá ser inferior a tres (3) meses ni superior a seis (6) meses.

<sup>26</sup> En sentencia del 4 de febrero de 2016, expediente No. 18909, C.P. Dr. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas.

Para eso, el procedimiento tributario le otorga al contribuyente varias oportunidades probatorias, como la respuesta al requerimiento especial y el recurso de reconsideración. Lo mismo sucede en el proceso judicial, en el que se contemplan como etapas para aportar o solicitar pruebas, la demanda o excepcionalmente, la segunda instancia, como se expuso en el numeral 1.4. de esta providencia.

Sin embargo, en ninguna de esas etapas probatorias, la demandante aportó o solicitó las pruebas que tuviera por objeto resolver las dudas que tenía de los registros de las facturas realizadas por los terceros.

4.4.4. Lo que sí se encuentra sustentado probatoriamente es la adición de ingresos ordenada por la DIAN en los actos demandados.

La Administración recaudó la información exógena de las compras que realizaron los terceros a la cooperativa por el año 2007, lo que le permitió verificar la existencia de mayores ingresos a los declarados.

Súmese a ello que, en varias ocasiones, la DIAN insistió en la verificación de los ingresos declarados, sin obtener respuesta de la

contribuyente; y decretó un auto de prueba para constatar nuevamente algunos de los valores declarados con los reportados por los clientes.

4.5. Es por las razones expuestas, que la Sala concluye que la adición de ingresos no solo se fundamenta en la información exógena de los terceros, sino también en el hecho de que la contribuyente no hubiere aportado las pruebas o documentos contables pertinentes en los que se sustentaran los ingresos declarados.

Más todavía cuando en su calidad de vendedor, tenía la posibilidad de aportar el material probatorio necesario para soportar los ingresos percibidos en tales operaciones.

En consecuencia, no prospera el cargo para la apelante, y se mantiene la adición de ingresos por valor de \$ 4.966.972.000.

## **5. Costos de ventas por valor de \$32.046.970.000**

5.1. De los costos declarados por \$132.432.813.000, la DIAN rechazó \$32.046.970.000 debido a que no se encontraban soportados en documentos idóneos y como resultado de la estimación de costos del artículo 82 del Estatuto Tributario.

Por su parte, la contribuyente afirmó que “la cantidad de cuentas corriente y de ahorro que en diferentes municipios maneja la cooperativa y, de las cuales ese despacho obtuvo las relaciones, para nosotros fue difícil y dispendioso allegar los soportes requeridos en el tiempo oportuno”.

5.2. De acuerdo con la legislación especial que rige a las cooperativas<sup>27</sup>, para la procedencia de los egresos, debe tenerse en cuenta el requisito señalado en el artículo 771-2 del Estatuto Tributario<sup>28</sup>, que exige la factura o documento equivalente como prueba de la respectiva transacción que da lugar a la deducción.

5.3. Para la Sala, no son procedentes los costos en la suma de \$32.046.970.000 por las razones que pasan a explicarse:

5.3.1. *Los costos no fueron soportados por la contribuyente en facturas o documentos equivalentes.* Este hecho fue reconocido por la contribuyente en la inspección tributaria, desconociendo la tarifa

---

<sup>27</sup> Artículo 4° del Decreto 4400 de 2004, modificado por el artículo 3 del decreto 640 de 2005.

<sup>28</sup> Parágrafo 1 del artículo 4 del Decreto 4400 de 2004: “**Parágrafo 1. Para la procedencia de los egresos realizados en el respectivo período gravable que tengan relación de causalidad con los ingresos o con el objeto social, deberán tenerse en cuenta las limitaciones establecidas en el capítulo V del libro primero del Estatuto Tributario. Lo anterior sin perjuicio del cumplimiento de los requisitos especiales consagrados en el Estatuto Tributario, para la procedencia de costos y deducciones, tales como los señalados en los artículos 87-1, 108, 177-1, 177-2, 771-2 y 771-3**”

legal probatoria de los costos, prevista en el artículo 771-2 del Estatuto Tributario.

En efecto, en la visita del 9 de febrero de 2010, los funcionarios dejaron constancia que:

“Se solicita:

[...] Relación de proveedores 2007 y 2008 **para verificar soportes y facturas de compra, ya que según lo manifestado por el Gerente de la cooperativa en visita, no hay facturas de compra ni documentos que la respalden** ya que los agricultores se niegan a dar información de su identificación para realizar el respectivo soporte.

**La persona encargada de compras en cada municipio tampoco expide ningún documento** ya que son compradores que no tienen ninguna vinculación con la cooperativa, solamente ganan por la diferencia del pesaje del café o cacao en el momento de entrega”.

Ese documento, fue firmado por un funcionario de la DIAN y un representante de la contribuyente<sup>29</sup>.

5.3.1.1. A pesar de que COMERCOAGRO LTDA. reconoció que no existían soportes de las erogaciones; el 17 de febrero de 2010

---

<sup>29</sup> Fl 318-390 c.p.

**allegó “comprobantes de venta” en forma Minerva, sin numeración**, referentes a las compras realizadas por la cooperativa en el mes de diciembre del año 2007<sup>30</sup>. Los documentos relacionan la fecha, el nombre de los proveedores, el NIT, el producto agrícola y, el valor de la operación.

Sin embargo, esos comprobantes no cumplen con el requisito del documento equivalente contemplado en el artículo 771-2 del Estatuto Tributario, relativo a “llevar un número que corresponda a un sistema de numeración consecutiva”<sup>31</sup>.

Adicionalmente, esa prueba fue desvirtuada por la Administración, al constatar diferencias entre la información de los proveedores señalada en los comprobantes, con la registrada en el RUT, Fosyga y la Procuraduría General de la Nación. Las irregularidades advertidas son las siguientes<sup>32</sup>:

“[D]e 312 cédulas del total de proveedores de las compras de café realizadas el 1 de diciembre de 2007, **26 no corresponden a las personas relacionadas como proveedores de café.**”

---

<sup>30</sup> Fls 324-390 c.p.

<sup>31</sup> El artículo 771-2 del Estatuto Tributario, prescribe que los documentos equivalentes deben cumplir con los requisitos contenidos en los literales b, d, e y g del artículo 617 del Estatuto Tributario, y que consisten en: **b**:Apellidos y nombre o razón y número de identificación tributaria NIT del adquirente de los bienes o servicios, junto con la discriminación del IVA pagado, **d**: Llevar un número que corresponda a un sistema de numeración consecutiva de facturas de venta, **e**: fecha de su expedición y, **g**: valor total de la operación.

<sup>32</sup> Fls 391-416, 454-469, 497-499 c.p.

[...]

**El 88.42% de las compras del 1 de diciembre de 2007 (276 compras) corresponden a personas no inscritas en el Registro Único Tributario.**

Solo el 11.58% de la compras del día tomando como muestra están inscritos en el RUT, domiciliados en Barrancabermeja, San Vicente, San Gil, Curití, Bucaramanga, Cúcuta, Socorro, Simacota y, **muchos éstos desarrollan actividades comerciales diferentes a la agricultura**: 8012:Educación Básica Primaria, 4521: Construcción de edificaciones para uso residencial, 9301: Otras actividades de servicios ncp, 9302: Peluquería y otros tratamiento de belleza, 0123: cría especializada de aves de corral, 0118: Producción especializada de otros productos ncp, 6021: transporte colectivo intermunicipal de pasajeros, 7111: alquiler de equipo de transporte terrestre, 7411: actividades jurídicas, 5211: comercio al por menor en establecimientos no especializados con surtido compuesto principalmente por alimentos,1581: Elaboración de cacao, chocolate, y productos de confitería, entre otras”.

Así las cosas, la Sala encuentra que los costos declarados no fueron soportados por la contribuyente conforme lo exige el artículo 771-2 del Estatuto Tributario.

*5.3.2. La determinación de los costos que realizó la DIAN está ajustada a la ley.*

Debido a que la cooperativa no aportó los soportes de los costos, la DIAN verificó los valores declarados con la información exógena de los clientes que certificaron la suma de \$4.244.936.143<sup>33</sup>.

Luego, por solicitud que realizó la contribuyente en la respuesta al requerimiento especial<sup>34</sup>; la Administración aplicó el artículo 82 del Estatuto Tributario, por considerar que si bien no había certeza del valor de los costos, estaba probada la realidad de la actividad comercial que realizó la cooperativa en el año 2007<sup>35</sup>. En consecuencia, estimó costos en la suma de la suma de \$96.140.907.000.

Con fundamento en lo anterior, la DIAN determinó los costos en la suma de **\$100.385.843.000** (costos reportados por terceros \$4.244.936.143 + costo estimado \$96.140.907.000)

La Sala encuentra que la determinación de los costos realizada por la DIAN tuvo por objeto que la determinación del tributo estuviere conforme con la realidad económica de la contribuyente. Pues, a pesar de que la cooperativa no soportó los costos, la DIAN recaudo pruebas de los terceros y estimó los costos con el 75% del valor de la enajenación.

---

<sup>33</sup> Fl 29 c.p.

<sup>34</sup> Fls 518-519 c.p.

<sup>35</sup> Fl 89 vuelto c.p.

Sumado a ello, la Sala advierte que la demandante no discutió el procedimiento ni los valores aplicados por la DIAN para estimar los costos, como tampoco la información reportada por sus clientes.

En esta glosa, la cooperativa se limitó a justificar que no había allegado los soportes de los costos debido a la gran cantidad de cuentas bancarias que tenía en cada municipio.

Sin embargo, la Sala precisa que ese hecho no exime al contribuyente de llevar la contabilidad regular de sus negocios y en debida forma, esto es, respaldada en documentos de carácter interno y externo, que le permita tener en su poder los documentos soportes de las operaciones económicas realizadas en una vigencia gravable, como las facturas o documentos equivalentes que soportan los costos.

Lo dicho está de acuerdo, además, con el artículo 618 del Estatuto Tributario que establece sobre los adquirientes de bienes la obligación de exigir facturas o documentos equivalentes, al igual que exhibirlos cuando la DIAN se lo exija.

5.4. En consecuencia, no prospera el cargo para la apelante.

## **6. Deducción por el pago de la cuota de fomento a FEDECACAO por \$989.723.000**

6.1. La demandante sostiene que la cuota de fomento a la Federación de Cacaoteros se encuentra soportada en la contabilidad y en las facturas de la cooperativa. En estas últimas, se verifica que la contribuyente registra el 3% de la cuota de fomento, para que el cliente pague la factura descontando dicha cuota, siendo éste quien se encarga de pagarla a FEDECACAO.

Lo que se constata en el certificado de retención de Sucesores de José Jesús Restrepo S.A., donde observa que ese cliente pagó a nombre de la cooperativa la cuota de fomento a FEDECACAO por valor de \$210.329.813.

No obstante lo anterior, la cooperativa le solicitó a la DIAN que realizara cruce de información con todos los clientes que pagaron a FEDECACAO, pero ésta lo consideró inviable porque tales pagos no fueron realizados directamente por la cooperativa.

6.2. De acuerdo con la legislación especial que rige a las cooperativas<sup>36</sup> los egresos procedentes son aquellos “realizados en el respectivo período gravable, que tengan relación de causalidad con los ingresos o con el objeto social”.

Conforme con esa normativa, para la procedencia de los egresos, debe tenerse en cuenta el requisito señalado en el artículo 771-2 del Estatuto Tributario<sup>37</sup>, que exige la factura o documento equivalente como prueba de la respectiva transacción que da lugar a la deducción.

6.3. En el caso concreto, se discute el gasto por la cuota de fomento Cacaotero, que es una contribución parafiscal creada por la Ley 31 de 1965<sup>38</sup> para retribuir los servicios de la Federación de Cacaoteros en el fomento y protección del cultivo de cacao.

---

<sup>36</sup> Artículo 4° del Decreto 4400 de 2004, modificado por el artículo 3 del decreto 640 de 2005.

<sup>37</sup> Parágrafo 1 del artículo 4 del Decreto 4400 de 2004: “**Parágrafo 1. Para la procedencia de los egresos realizados en el respectivo período gravable que tengan relación de causalidad con los ingresos o con el objeto social,** deberán tenerse en cuenta las limitaciones establecidas en el capítulo V del libro primero del Estatuto Tributario. **Lo anterior sin perjuicio del cumplimiento de los requisitos especiales consagrados en el Estatuto Tributario, para la procedencia de costos y deducciones, tales como los señalados en los artículos 87-1, 108, 177-1, 177-2, 771-2 y 771-3”**

<sup>38</sup> **Ley 31 de 1965** “Sobre el fomento de las industrias de cacao”. **Artículo 1: Con destino de la Federación Nacional de Cacaoteros establécese una cuota del 2% sobre el valor del cacao de la producción nacional,** como retribución de servicios que contratara el gobierno nacional por conducto del ministerio de agricultura para desarrollar programas de fomento y protección del cultivo del cacao, regularización del comercio y prestación del servicio a los agricultores. [...]

Esa cuota corresponde **al 3% sobre el precio de venta** de cada kilogramo de cacao de producción nacional<sup>39</sup>. Las personas que adquieran cacao para su transformación industrial deben **descontar la cuota del precio de venta, para recaudarla** y entregarla mensualmente a FEDECACAO<sup>40</sup>.

---

**Artículo 2:** Las personas que quieran cacao de producción nacional para su transformación industrial **descontaran del precio de compra el porcentaje** al que se refiere el artículo anterior en igual forma procederán quienes adquieran cacao para la exportación. El valor respectivo se entregara a la federación nacional de cacaoteros.

<sup>39</sup> **Ley 67 de 1983** “por la cual se modifican una cuotas de fomento”. **Artículo 2. Cuota de Fomento Cacaotero.** A partir de la vigencia de la presente Ley, la Cuota de Fomento Cacaotero establecida por la Ley 31 de 1965, **será del tres por ciento (3%) sobre el precio de venta de cada kilogramo de cacao de producción nacional.**

<sup>40</sup> **Decreto 1000 de 1984** “por el cual se reglamenta parcialmente la Ley 67 de 1983”. **Artículo 1. Están obligadas al recaudo de las Cuotas de Fomento** Arroceros, **Cacaotero** y Cerealista **de que trata la Ley 67 del 30 de diciembre de 1983, todas las personas naturales o jurídicas que adquieran o reciban a cualquier título, beneficien o transformen** arroz Paddy, **cacao**, o trigo, cebada, maíz, sorgo y avena de producción nacional, bien sea que se destinen al mercado interno o al de exportación, o se utilicen como semillas, materias primas o componentes de productos industriales para el consumo humano o animal.

Las entidades relacionadas no podrán procesar ni beneficiar estos productos mientras no se haya deducido previamente la respectiva Cuota.

Parágrafo: Cuando los productos sean beneficiados por los mismos cultivadores o por su cuenta, la Cuota se causará y deberá deducirse al momento de la trilla o beneficio, teniendo en cuenta los precios de referencia señalados por el Ministerio de Agricultura.

[...]

Artículo 4. Los recaudadores, deben remesar mensualmente a la Federación correspondiente las sumas que se recauden por concepto de las Cuotas de Fomento, dentro de los diez (10) días del mes inmediatamente siguiente al del recaudo, enviando con la remesa una relación debidamente totalizada y firmada por el representante de la entidad recaudadora.

Para tal efecto, el recaudador debe informar a FEDECACAO la fecha y número del comprobante de compra, **el nombre del vendedor**, el valor de la compra, el peso y, **el valor recaudado en cada caso**<sup>41</sup>.

6.3.1. Debe precisarse que **al descontarse la cuota de fomento del precio de venta**, el vendedor de cacao de producción nacional es el que asume el pago del gravamen. Lo que está en concordancia con el hecho de que éste es el beneficiario directo del destino de la contribución parafiscal –fomento y protección del cultivo de cacao-.

Es por eso que se precisa que la ley estableció la calidad de: **(i) sujeto pasivo en el vendedor** de cacao de producción nacional, porque éste es quien realiza el hecho generador –*venta de cacao para transformación industrial*- y el pago del gravamen y, de **(ii) responsable del recaudo sobre el comprador** del producto, por ser el obligado a retener y entregar el tributo a la entidad administradora FEDECACAO.

En consecuencia, el vendedor de cacao es el que puede contabilizar y declarar el gravamen como un gasto.

---

<sup>41</sup> Artículo 6 del Decreto 1000 de 1984.

6.4. Verificado el expediente, se observa que la contribuyente declaró la deducción por la cuota de fomento cacaoero por valor de \$994.113.000.

6.4.1. En desarrollo de la inspección tributaria, la Administración requirió a la Federación Nacional de Cacaoteros –FEDECACAO-, para que reportara el valor de los aportes que realizó la cooperativa en el año 2007<sup>42</sup>.

En respuesta al anterior requerimiento, **FEDECACAO informó que como recaudadora de la cuota de fomento cacaoero, recibió de la cooperativa la suma de \$4.389.571**<sup>43</sup>.

6.4.2. Con fundamento en la anterior prueba, la DIAN desconoció la deducción por valor de **\$989.723.000**.

6.4.3. En la respuesta al requerimiento especial, la cooperativa afirmó:

“El Departamento de Contabilidad de **la cooperativa en pie facturó, descontó y contabilizó como gasto y/o deducción lo de fomento de Fedecacao y Cereales para que cada entidad lo cancelara directamente en los departamentos de su matriz,** encontrando que el único cliente que allegó la información fue la firma Sucesores de José de Jesús Restrepo, por valor de

---

<sup>42</sup> Requerimiento Ordinario No. 04238201000063 del 29 de abril de 2010. Fls 446-447 c.p.

<sup>43</sup> Fl 449 c.p.

\$210.329.813. Los demás clientes a quienes les suministramos el cacao y los cereales no allegaron información.

Por lo anterior, solicitó verificación o cruce con nuestros clientes, pues ellos se abstienen de suministrar dicha información<sup>44</sup>”

6.4.4. Se anexó a la citada respuesta, el **certificado de retención en la fuente expedido por el agente retenedor Sucesores de José de Jesús Restrepo. En ese documento se informa que en el año 2007 el tercero efectuó a la cooperativa una “retención FEDECACAO” por valor de \$210.329.813<sup>45</sup>”.**

6.4.5. Luego, en el recurso de reconsideración, COMERCOAGRO LTDA. aportó una factura del año 2007 que expidió a Sucesores de Jesús Restrepo y CIA por valor de \$4.151.988, en la que la cooperativa se descuenta del precio de venta, el 3% de la cuota FEDECACAO -\$128.412-<sup>46</sup>.

**6.5. Para la Sala, es procedente que la cooperativa lleve la suma de \$210.329.813 como deducción de la cuota de fomento de cacaotero, toda vez que el pago de esa erogación se encuentra certificado por el agente retenedor de la cooperativa – Sucesores de Jesús Restrepo y CIA-.**

---

<sup>44</sup> Fl 518 c.p.

<sup>45</sup> Fl 546 c.p.

<sup>46</sup> Fl 628 c.p.

Ese documento soporta la deducción porque demuestra que COMERCOAGRO LTDA. asumió el pago del gravamen. Lo que se ratifica en la factura de venta que expidió la cooperativa al cliente Sucesores de Jesús Restrepo, en la que se verifica que aquélla se descontó del precio de venta el valor de la contribución.

Esa erogación no puede desconocerse por el hecho de que esos dineros no fueron reportados por FEDECACAO, porque la obligación de consignar la contribución ante esa entidad recaía sobre el agente retenedor, y no sobre la cooperativa.

**6.6. Se mantiene el rechazo de los demás valores solicitados en deducción por la cuota de fomento de FEDECACAO,** toda vez que el contribuyente no allegó los soportes de esa erogación.

Si bien en la respuesta al requerimiento especial, la cooperativa solicitó a la DIAN cruzar información con sus clientes y, esa solicitud no fue atendida, lo cierto es que la carga de probar los mayores valores declarados por concepto de la contribución recaía sobre la contribuyente.

En todo caso, la cooperativa tuvo la oportunidad de solicitar esa prueba en sede judicial dentro de las oportunidades probatorias, pero no ejerció esa posibilidad que le daba la ley.

6.7. En consecuencia, **se acepta parcialmente la deducción por valor de \$210.329.813**, y se mantiene el rechazo de la suma de \$779.393.187.

## **7. Sanción por inexactitud por 12.261.966.000**

7.1. Habida consideración de que se encuentra demostrado que el contribuyente omitió ingresos y declaró costos y deducciones inexistentes, debe mantenerse la sanción por inexactitud.

Adicionalmente, se encuentra que en este caso no se presenta una diferencia de criterios en relación con la interpretación del derecho aplicable porque, como se observó, las pretensiones del demandante se despacharon desfavorablemente por falta de soporte, y en tanto la Administración demostró con pruebas directas que las cifras declaradas por el contribuyente no eran reales.

7.2. Sin embargo, la Sala pone de presente que mediante el artículo 282 de la Ley 1819 de 2016<sup>47</sup>, que modificó el artículo 640 del Estatuto Tributario, se estableció que “el principio de favorabilidad aplicará para el régimen sancionatorio tributario, aun cuando la ley permisiva o favorable sea posterior”.

Al compararse la regulación de la sanción por inexactitud consagrada en el artículo 647 del Estatuto Tributario<sup>48</sup>, con la modificación efectuada por la Ley 1819 de 2016, la Sala aprecia que ésta última establece la sanción más favorable para el sancionado en tanto disminuyó el valor del 160% -establecido en la legislación anterior- al 100% de la diferencia entre el saldo a pagar o saldo a favor determinado en la liquidación oficial y el declarado por el contribuyente.

7.3. En consideración a lo anterior, la Sala dará aplicación al principio de favorabilidad y establecerá el valor de la sanción por inexactitud en el 100% y no el 160% impuesto en los actos demandados.

---

<sup>47</sup> Por medio de la cual se adopta una reforma tributaria estructural, se fortalecen los mecanismos para la lucha contra la evasión y la elusión fiscal y se dictan otras disposiciones.

<sup>48</sup> **Artículo 647. Sanción por inexactitud.** [...]

**La sanción por inexactitud será equivalente al ciento sesenta por ciento (160%)** de la diferencia entre el saldo a pagar o saldo a favor, según el caso, determinado en la liquidación oficial, y el declarado por el contribuyente o responsable. Esta sanción no se aplicará sobre el mayor valor del anticipo que se genere al modificar el impuesto declarado por el contribuyente.

8. Por lo anterior, la Sala modificará la sentencia apelada, en el sentido de declarar la nulidad parcial de los actos demandados para modificar los valores rechazados por la deducción de FEDECACAO y la sanción por inexactitud, conforme con lo expuesto en esta providencia.

9. En consecuencia, la Sala procederá a practicar una nueva liquidación del impuesto de renta del año 2007, en el sentido de aceptar la deducción de la cuota de fomento a FEDECACAO por la suma de **\$210.329.813**, recalcular la sanción por inexactitud en la suma de **\$7.621.664.000** y, establecer el saldo a pagar en la suma de **\$15.243.328.000**.

<b>COOPERATIVA DE MERCADEO AGROPECUARIO LTDA</b>			
<b>AÑO GRAVABLE 2007</b>			
<b>CONCEPTO</b>	<b>LIQ PRIVADA</b>	<b>L.O.R.</b>	<b>LIQ C. DE E.</b>
Efectivo, bancos, inversiones	379.278.000	379.278.000	379.278.000
Cuentas por cobrar clientes	1.353.500.000	1.353.500.000	1.353.500.000
Activos fijos	4.202.000	4.202.000	4.202.000
Total patrimonio bruto	1.736.980.000	1.737.980.000	1.737.980.000

Pasivos	1.711.575.000	1.711.575.000	1.711.575.000
Total patrimonio líquido	25.405.000	25.405.000	25.405.000
Ingresos brutos operacionales	133.955.231.000	138.922.203.000	138.922.203.000
Ingresos brutos no operacionales	535,0000	535.000	535,000
Total ingresos brutos	133.955.766.000	138.922.738.000	138.922.738.000
Devoluciones, descuentos y rebajas	20.454.000	20.454.000	20.454.000
Total ingresos netos	133.935.312.000	138.902.284.000	138.902.284.000
Costos de venta	132.432.813.000	100.385.843.000	100.385.843.000
Total costos	132.432.813.000	100.385.843.000	100.385.843.000
Gastos operacionales de administración	50.314.000	50.314.000	50.314.000
Gastos operacionales de ventas	1.004.844.000	15.121.000	<b>225.451.000<sup>49</sup></b>
Otras deducciones	132.357.000	132.357.000	132.357.000
Total deducciones	1.187.515.000	197.792.000	408.122.000
Renta líquida del ejercicio	314.984.000	38.318.649.000	38.108.319.000
Renta líquida	314.984.000	38.318.649.000	38.108.319.000
Total rentas exentas	314.984.000		
Renta líquida gravable	0	38.318.649.000	38.108.319.000
Impuesto sobre renta gravable	0	7.663.729.000	7.621.664.000
Impuesto neto de renta	0	7.663.729.000	7.621.664.000
Total impuesto a cargo	0	7.663.729.000	7.621.664.000
Saldo a pagar por impuesto	0	7.663.729.000	7.621.664.000

<sup>49</sup> Se aceptan deducciones por cuota de fomento de FEDECACAO por valor de \$210.329.813.

Sanciones	0	12.261.966.000	7.621.664.000
Total saldo a pagar	0	19.925.695.000	15.243.328.000

<b>CÁLCULO DE LA SANCION POR INEXACTITUD</b>		
Saldo a pagar liquidación privada	0	
Saldo a pagar Consejo de Estado	7.621.664.000	
Base sanción por inexactitud		7.621.664.000
Tarifa (Ley 1819/16 arts 648 y 640)		100%
Sanción por inexactitud		7.621.664.000

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

### **FALLA**

**1. REVÓCASE** el numeral 1º de la sentencia del 14 noviembre de 2014, dictada por el Tribunal Administrativo de Santander. En su lugar:

“Primero: Declarar la nulidad parcial de la Liquidación Oficial de Revisión No. 042412011000005 del 1 marzo de 2011 y de la Resolución No. 900056 del 23 de marzo de 2012, expedidas por la Dirección Seccional de Impuestos de Bucaramanga, mediante las cuales se modificó la declaración del impuesto de renta presentada por COMERCOAGRO LTDA. por el año gravable 2007.

A título de restablecimiento del derecho, se ordena que la liquidación del impuesto de renta de COMERCOAGRO LTDA. por el año gravable 2007 corresponde a la realizada en la parte motiva de esta providencia”.

**2.** En lo demás, **CONFÍRMASE** la sentencia apelada.

**3. RECONÓCESE** personería para actuar en nombre de la parte demandada a la doctora Clara Patricia Quintero Garay, de conformidad con el poder que obra en el folio 13 del expediente No.2.

Cópiese, notifíquese, cúmplase y devuélvase el expediente al Tribunal de origen. Cúmplase.

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

**STELLA JEANNETTE CARVAJAL BASTO**

**Presidenta de la Sección**

**MILTON CHAVES GARCÍA**

**JULIO ROBERTO PIZA RODRÍGUEZ**

**JORGE OCTAVIO RAMÍREZ RAMÍREZ**