



**CONSEJO DE ESTADO  
SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO  
SECCIÓN CUARTA**

**CONSEJERO PONENTE: WILSON RAMOS GIRÓN (E)**

**Bogotá D.C., ocho (8) de mayo de dos mil veinticinco (2025)**

**Referencia:** Medio de control de nulidad y restablecimiento del derecho  
**Radicación:** 41001-23-33-000-2021-00075-01 (29168)  
**Demandante:** COOPERATIVA MULTIACTIVA SUR ORIENTAL PARA LA PROTECCIÓN AMBIENTAL  
**Demandado:** DIRECCIÓN DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES, DIAN  
**Temas:** Impuesto sobre la renta año gravable 2015. Régimen tributario especial. Cooperativas. Inversión del beneficio neto o excedente. Exención. Costos incurridos con personas naturales no registradas en el RUT. Artículo 437-4 del E.T. Costos presuntos.

**SENTENCIA SEGUNDA INSTANCIA**

La Sala decide el recurso de apelación interpuesto por la parte demandante contra la sentencia del 25 de junio de 2024, proferida por el Tribunal Administrativo del Huila, que negó las pretensiones de la demanda y no condenó en costas.

La parte resolutive de la sentencia apelada dispuso lo siguiente<sup>1</sup>:

**“PRIMERO: NEGAR** las pretensiones de la parte actora.

**SEGUNDO: NO CONDENAR** en costas en esta instancia.

**TERCERO: ORDENAR** que en firme esta providencia se archive el expediente previo las anotaciones de rigor en el software de rigor.”

**ANTECEDENTES**

La Cooperativa Multiactiva Sur Oriental Para La Protección Ambiental (COOPROAMBIENTAL) presentó declaración del impuesto sobre la renta del año gravable 2015, el 26 de abril de 2016, la cual fue tenida como no presentada por no contar con la firma del revisor fiscal<sup>2</sup>.

En atención a lo anterior, el 26 de febrero de 2018, la actora presentó nuevamente su denuncia rentístico firmado por revisor fiscal, liquidó una renta líquida ordinaria de \$6.180.000, que registró como renta exenta, lo que generó un impuesto a cargo de cero (\$) y declaró una sanción por extemporaneidad de \$1.658.000<sup>3</sup>.

<sup>1</sup> Índice 2 del SAMAI. Documento “2ED\_SENTENCIA\_SentenciaPrimeraInst(.pdf)”, página 20.

<sup>2</sup> Índice 2 del SAMAI. Documento “1ED\_CUADERNO P\_01PrimeraInstanciazi(.zip)”, carpeta “01PrimeraInstancia”, carpeta “C01Principal”, carpeta “013AnexosContestacionDemanda”, documento “TOMO 1” páginas 12, 45 y 46.

<sup>3</sup> Índice 2 del SAMAI. Documento “1ED\_CUADERNO P\_01PrimeraInstanciazi(.zip)”, carpeta “01PrimeraInstancia”, carpeta “C01Principal”, carpeta “013AnexosContestacionDemanda”, documento “TOMO 2” página 48.



La Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (DIAN) profirió el Emplazamiento para Corregir 132382018000002 del 10 de abril de 2018<sup>4</sup>.

El fisco expidió el Requerimiento Especial 132382018000027 del 22 de mayo de 2018, en el que propuso: adicionar el renglón cuentas por cobrar; desconocer pasivos; incrementar los ingresos brutos operacionales; rechazar costos de venta, otras deducciones y la totalidad de la renta exenta declarada; establecer rentas gravables e imponer sanción por inexactitud, para un total saldo a pagar de \$5.363.868.000<sup>5</sup>.

El 21 de agosto de 2018, la cooperativa respondió el requerimiento especial<sup>6</sup>.

La administración tributaria expidió la Liquidación Oficial de Revisión 132412018000098 del 24 de octubre de 2018, en la que disminuyó los valores discutidos por cuentas por cobrar, por pasivos y los ingresos brutos operacionales; mantuvo incólumes las glosas relativas al rechazo de costos de venta, otras deducciones y rentas exentas; eliminó las rentas gravables determinadas; con lo cual determinó una renta líquida gravable de \$13.014.473.000 y un impuesto a cargo de \$2.602.895.000 e impuso sanción por inexactitud, para un total saldo a pagar de \$5.207.448.000<sup>7</sup>.

Frente al acto anterior, la actora interpuso recurso de reconsideración el 26 de diciembre de 2018, desatado mediante la Resolución 992232019000159 del 28 de octubre de 2019 que confirmó en todas sus partes el acto recurrido<sup>8</sup>.

## DEMANDA

La actora en ejercicio del medio de control de nulidad y restablecimiento del derecho formuló las siguientes pretensiones<sup>9</sup>:

*“Pretenden los actores que el Honorable Tribunal, en sentencia definitiva, se sirva decidir conforme a las siguientes o similares declaraciones.*

*Que son NULOS los siguientes actos administrativos, proferidos por la dependencia de la Dirección de Impuestos y aduanas nacionales DIAN:*

***La Liquidación Oficial de Revisión Número 132412018000098 de octubre 24 de 2018, proferida por la División de Gestión de Liquidación de la Dirección Seccional de Impuestos de Neiva, de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales DIAN, contra el contribuyente, la COOPERATIVA MULTIACTIVA SUR ORIENTAL PARA LA PROTECCIÓN AMBIENTAL -COOPROAMBIENTAL- NIT. 900.462.737-6, mediante la cual se modifica la Liquidación Privada del contribuyente, estableciendo un saldo total a pagar de \$5.207.448.000, en el cual se integra suma de \$2.602.895 [sic] por concepto de sanción por inexactitud.***

<sup>4</sup> Índice 2 del SAMAI. Documento “1ED\_CUADERNO P\_01PrimerInstanciazi(.zip)”, carpeta “01PrimerInstancia”, carpeta “C01Principal”, carpeta “013AnexosContestacionDemanda”, documento “TOMO 2” páginas 153 a 182.

<sup>5</sup> Índice 2 del SAMAI. Documento “1ED\_CUADERNO P\_01PrimerInstanciazi(.zip)”, carpeta “01PrimerInstancia”, carpeta “C01Principal”, carpeta “013AnexosContestacionDemanda”, documento “TOMO 2” páginas 248 a 286.

<sup>6</sup> Índice 2 del SAMAI. Documento “1ED\_CUADERNO P\_01PrimerInstanciazi(.zip)”, carpeta “01PrimerInstancia”, carpeta “C01Principal”, carpeta “013AnexosContestacionDemanda”, documento “TOMO 3” páginas 1 a 7 y 9 a 24.

<sup>7</sup> Índice 2 del SAMAI. Documento “1ED\_CUADERNO P\_01PrimerInstanciazi(.zip)”, carpeta “01PrimerInstancia”, carpeta “C01Principal”, carpeta “013AnexosContestacionDemanda”, documento “TOMO 6” páginas 49 a 148.

<sup>8</sup> Índice 2 del SAMAI. Documento “1ED\_CUADERNO P\_01PrimerInstanciazi(.zip)”, carpeta “01PrimerInstancia”, carpeta “C01Principal”, carpeta “013AnexosContestacionDemanda”, documento “TOMO 6” páginas 153 a 164 y 241 a 254.

<sup>9</sup> Índice 2 del SAMAI. Documento “1ED\_CUADERNO P\_01PrimerInstanciazi(.zip)”, carpeta “01PrimerInstancia”, carpeta “C01Principal”, carpeta “ExpedienteDigital”, documento “1. DEMANDA renta 2015 COOPROAMBIENTAL.pdf”, página 3.



**La Resolución No. 992232019000159** del 28 de octubre de 2019 expedida por la Subdirección de Gestión de Recursos Jurídicos de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, mediante la cual se confirmó la Liquidación Oficial de Revisión antes descrita.

A título de restablecimiento del derecho, se decreta la firmeza de la declaración privada de renta correspondiente año 2015 presentada por la **COOPERATIVA MULTIACTIVA SUR ORIENTAL PARA LA PROTECCIÓN AMBIENTAL - COOPROAMBIENTAL NIT. 900.462.737-6.**”

La demandante invocó como normas violadas, las siguientes:

- Artículos 88, 107, 647, 671, 683 y 746 del Estatuto Tributario.
- Artículo 264 de la Ley 223 de 1995.

El concepto de la violación se sintetiza así:

### **Nulidad por falsa motivación de los actos administrativos**

Consideró que la entidad demandada no tuvo en cuenta que COOPROAMBIENTAL para el año 2015 pertenecía al régimen tributario especial del impuesto sobre la renta, y por tanto, le era aplicable el artículo 19 del Estatuto Tributario que prevé la exención del impuesto para las cooperativas que destinaran el 20% del excedente a financiar cupos y programas de educación formal en instituciones autorizadas por el Ministerio de Educación Nacional.

Estimó que el fisco erró al considerar aplicable a la actora los artículos 358 y 359 del Estatuto Tributarios, pues éstos únicamente aplican para los contribuyentes del régimen tributario especial de que trata el numeral 1 del artículo 19 del Estatuto Tributario.

Así, consideró que los actos adolecen de falsa motivación porque omitieron tener en cuenta hechos que están demostrados y que si se hubiesen considerado habrían conducido a una decisión sustancialmente diferente.

### **Las personas naturales pertenecientes al régimen simplificado y que no realizan actividades gravadas, no están obligadas a registrarse en el RUT**

Explicó que deben aceptarse los pagos realizados a personas naturales para la adquisición de chatarra y otros desechos, pues sus proveedores no estaban obligados a inscribirse en el régimen común ni a registrarse en el RUT, ya que la operación de venta de chatarra es una actividad no gravada con IVA.

Sostuvo que de conformidad con lo dispuesto en el artículo 437-4 del Estatuto Tributario y en el artículo 1.3.2.1.9. del DUT 1625 de 2019, la comercialización de chatarra está gravada con IVA únicamente cuando en la transacción interviene una siderúrgica, lo cual no encuadra en la situación particular de la demandante.

Alegó que no puede exigirse a quien vende bienes no gravados que se inscriba como responsable de cualquier régimen de IVA, y en ese sentido, tampoco se pueden desconocer costos por la adquisición de bienes no gravados. Considerar lo contrario conllevaría una violación del principio de tipicidad consagrado en el artículo 29 de la Constitución Nacional.



### **Costos presuntos de los contribuyentes**

Refirió que la DIAN desconoció alrededor del 86% del total de los costos que la contribuyente incluyó en su denuncia privado, lo que desconoce que la cooperativa generó unos ingresos en el periodo gravable objeto de debate y para ello, incurrió en costos y gastos.

Enfaticó que en el contexto de la actividad que realiza, muchos de los comerciantes son minoristas que probablemente no están registrados en el RUT. Puntualizó que el fisco pudo haber constatado la realidad de las partidas si hubiera concedido un plazo para allegar información adicional con la respuesta al emplazamiento para corregir.

Citó el artículo 82 del Estatuto Tributario y la sentencia 20384 del 25 de abril de 2016 (C.P. Martha Teresa Briceño de Valencia) y concluyó que es inaceptable que la administración pretenda un mayor valor de impuesto partiendo de una base gravable prácticamente sin depurar, desconociendo la realidad de la actividad económica.

Por tanto, solicitó que, de no declararse la nulidad de los actos demandados, se reconozcan costos presuntos, como lo establece la ley.

### **Violación al derecho de defensa del contribuyente**

Afirmó que la entidad accionada transgredió el derecho de defensa y contradicción de la actora al negarle la oportunidad de incluir pruebas adicionales con la contestación del emplazamiento para corregir.

### **Violación del principio universal “No existe venta sin costo”**

Expresó que el rechazo de los costos no tiene fundamento legal, ni económico, ni comercial, pues desconoce la realidad de las operaciones. Sustentó que no es posible vender y generar rentas sin haber obtenido bienes para el desarrollo de la actividad de comercialización.

Dijo que las glosas propuestas por el fisco ponen en riesgo la estabilidad económica y el futuro de la cooperativa, y se oponen a la realidad y a la voluntad del legislador.

## **CONTESTACIÓN DE LA DEMANDA**

La **DIAN**, se opuso a las pretensiones de la demanda en los siguientes términos<sup>10</sup>:

### **Falsa motivación por desconocimiento de la normatividad tributaria especial aplicable a la cooperativa**

Expuso que las cooperativas no están exentas del impuesto sobre la renta, sino que están sometidas a una tarifa del 20% sobre sus excedentes, a menos que cumplan a cabalidad los requisitos legales, podrán estar exentas del impuesto sobre la renta.

Afirmó que en los actos administrativos demandados se estudió a cabalidad el cumplimiento de los requisitos para la procedencia del beneficio de la renta exenta, y

<sup>10</sup> Índice 2 del SAMAI. Documento “1ED\_CUADERNO P\_01PrimeraInstanciazi(.zip)”, carpeta “01PrimeraInstancia”, carpeta “C01Principal”, documento “012ContestacionDemanda.pdf”.



concluyó que la actora no cumplió con los requisitos para acceder al beneficio tributario antes indicado.

Precisó que no se vulneró el régimen tributario especial, pues la investigación tributaria se adelantó conforme a las facultades legales, determinando los impuestos y sanciones procedentes de conformidad con los lineamientos tributarios aplicables y vigentes que consagra el Estatuto Tributario para las cooperativas.

Advirtió que COOPROAMBIENTAL registró en su denuncia rentístico costos y deducciones que no cumplen con los requisitos legales para su reconocimiento fiscal, así como cuentas por cobrar, pasivos e ingresos que no correspondían con la información exógena, lo que desvirtúa la veracidad de la declaración privada.

### **Desconocimiento de costos y gastos por incumplimiento de requisitos legales**

Manifestó que rechazó costos de venta por corresponder a transacciones con personas naturales no inscritas en el RUT, otros por incoherencia en el nombre y número de identificación y otros porque no fueron probados ni soportados con documentos y pruebas pertinentes.

Recalcó que la demandante no allegó los soportes de los costos y los documentos que soportan las transacciones con personas no inscritas en el RUT, incumpliendo los requisitos exigidos para su reconocimiento fiscal, omisión probatoria que dio lugar al rechazo de costos.

Dijo que la sociedad actora en ninguna etapa procesal aportó los soportes para demostrar que cada una de las operaciones con personas naturales eran de las clasificadas en las partidas arancelarias 72.04, 74.04 y 76.02, y que no intervino una siderúrgica como lo consagra el artículo 437-4 del Estatuto Tributario, para que se trate de venta de chatarra no gravada con IVA.

### **Omisión de la aplicación del artículo 82 del Estatuto Tributario**

Puntualizó que en este caso no aplica el artículo 82 del Estatuto Tributario, debido a que la norma no prevé el reconocimiento de costos presuntos en el evento en que no se comprueben los costos declarados, y en este caso, la contribuyente no presentó soportes de los costos y gastos, y tampoco adelantó una actividad probatoria que permitiera acreditar esas erogaciones.

Argumentó que el reconocimiento de costos presuntos no opera de manera supletoria o para eximir una actitud probatoria pasiva por parte del contribuyente que los alega a su favor.

### **Violación al derecho de defensa**

Descartó una violación al debido proceso de la contribuyente, ya que los actos administrativos objeto de control fueron debidamente notificados, la DIAN respetó las oportunidades procesales de defensa, decretó e incorporó las pruebas dentro de las oportunidades legales.



Mencionó que el término que establece el artículo 685 del Estatuto Tributario para corregir es de orden legal y de obligatorio cumplimiento, por lo que no resultaba procedente la solicitud de prórroga presentada por la cooperativa.

Estimó que no procede la condena en costas porque la administración actuó en apego a la normatividad tributaria aplicable y dado que se ventila un interés público.

Finalmente, solicitó el reconocimiento de costas procesales a su favor, a título de agencias en derecho, las cuales no requieren prueba, y a título de gastos y expensas del proceso solicitó el reconocimiento de los gastos en que incurrió.

### **SENTENCIA APELADA**

El Tribunal Administrativo del Huila negó las pretensiones de la demanda y no condenó en costas. Las razones de la decisión se resumen así<sup>11</sup>:

#### **Nulidad por falsa motivación de los actos administrativos**

Estimó que el fisco no desconoció la calidad de cooperativa de COOPROAMBIENTAL y que ésta pertenecía al régimen tributario especial, pues precisamente el impuesto sobre la renta se calculó a la tarifa del 20% sobre el excedente liquidado oficialmente.

Sostuvo que si bien el parágrafo 4° del artículo 19 del Estatuto Tributario remite explícitamente al numeral 1° y no al numeral 4° del mismo artículo, una interpretación sistemática de la norma permite afirmar que dicho parágrafo es aplicable a las entidades sin ánimo de lucro, dentro de las que se encuentra la demandante.

Indicó que el inciso final del numeral 4° del artículo 19 del Estatuto Tributario, introducido por la Ley 1066 de 2006, remite a la ley y la normatividad cooperativa vigente, de modo que, es dable concluir que dicho inciso remite al parágrafo 4° del artículo 19 del Estatuto Tributario. Lo anterior significa que a los contribuyentes referidos en el numeral 4° del artículo 19 *ibidem* también les resulta aplicables lo dispuesto en los artículos 358 y 359 *ibidem*.

Especificó que el artículo 358 del Estatuto Tributario dispone que en el caso que al contribuyente se le rechacen los egresos denunciados, no será beneficiario de la exención del impuesto sobre la renta. Así, como en este caso la DIAN advirtió la improcedencia de costos y gastos, procedió a liquidar el impuesto a la tarifa del 20% sobre el excedente, y no sobre la tarifa general que para el periodo gravable objeto de debate era del 25%. Negó el cargo.

#### **Las personas naturales pertenecientes al régimen simplificado y que no realizan actividades gravadas, no están obligadas a registrarse en el RUT**

Advirtió que la accionante no demostró los egresos que fueron rechazados por la autoridad tributaria, que den cuenta de la posibilidad de no exigir el RUT a sus proveedores.

Refirió que la demandante allegó un listado de los costos con el número de identificación y nombre de las personas naturales y el valor de la transacción, pero no adjuntó los soportes en los cuales conste que estaban inscritas en el RUT y que no eran

<sup>11</sup> Índice 2 del SAMAI. Documento "2ED\_SENTENCIA\_SentenciaPrimeraInst(.pdf)".



responsables de IVA. Tampoco fue posible establecer a qué partida arancelaria correspondía la chatarra o que se tratara de otras ventas no gravadas con IVA, sobre todo si se tiene en cuenta que se comprobó que la cooperativa compraba y vendía otros materiales, como es el caso del papel.

Enfatizó que la entidad demandada realizó un estudio juicioso de los costos provenientes de operaciones con personas naturales y comprobó que éstas no estaban inscritas en el RUT y en algunos casos, los números de cédula no correspondían con los de las personas que la actora indicó como proveedores. Adicionalmente, destacó que existen otros indicios, como la similitud entre los números de identificación de los proveedores, que refuerzan la posición del fisco. Despachó desfavorablemente el cargo.

### **Costos presuntos de los contribuyentes**

Si bien el *a quo* reconoció que una actividad productiva supone costos y gastos para su realización, precisó que la DIAN no contradujo esa posición. Aclaró que el artículo 82 del Estatuto Tributario autoriza a la administración tributaria a establecer costos presuntos, pero ello no releva al contribuyente de demostrar la existencia de cada una de las operaciones.

Agregó que la presunción de veracidad de la contabilidad del contribuyente fue desvirtuada por la administración y en esa medida, la cooperativa tenía la carga probatoria de controvertir las glosas acogidas en los actos objeto de control.

Planteó que COOPROAMBIENTAL tuvo la oportunidad de ejercer su actividad probatoria tanto con la expedición del emplazamiento para corregir, como con el requerimiento especial, pero no aportó pruebas que acrediten la adquisición de chatarra y otros materiales a personas naturales. Resaltó que incluso en sede judicial la actividad probatoria de la actora fue nula. No prosperó el cargo.

### **Violación al derecho de defensa**

Por las mismas razones expuestas en el acápite anterior, el Tribunal descartó una violación al derecho de defensa de la demandante. Denegó el cargo.

### **Violación al principio universal “No existe venta sin costo”**

Consideró que debido a que, por lo expuesto hasta este punto, no hay lugar a declarar próspero el cargo de violación al principio de que “No existe venta sin costo”.

Finalmente, no condenó en costas a la parte vencida por cuanto no se causaron y debido a que no advirtió una carencia manifiesta de fundamentos jurídicos.

## **RECURSO DE APELACIÓN**

La **demandante** apeló con fundamento en los siguientes argumentos<sup>12</sup>:

### **Nulidad por falsa motivación de los actos administrativos**

Planteó que la DIAN desconoció que la actora pertenecía al régimen tributario especial del impuesto sobre la renta para el año gravable objeto de debate, y por tratarse de una

<sup>12</sup> Índice 33 del SAMAI, Sede Electrónica del Tribunal Administrativo del Huila.



cooperativa, tenía una norma especial para la determinación de la exención del impuesto sobre la renta.

En ese sentido, consideró que a la actora le aplicaba lo dispuesto en el numeral 4° del artículo 19 del Estatuto Tributario, según el cual, las cooperativas debían destinar el 20% del excedente, tomado en su totalidad del Fondo de Educación y Solidaridad de que trata el artículo 54 de la Ley 79 de 1988, a financiar cupos y programas de educación formal en instituciones autorizadas por el Ministerio de Educación Nacional, para acceder a la exención del impuesto sobre la renta. Aclaró que las exigencias previstas para la aplicación de la exención “*son esas y no otras*”.

Aseveró que la administración incurrió en una inexactitud al referirse en los actos demandados a los artículos 358 y 359 del Estatuto Tributario, pues dichas normas sólo aplican a los contribuyentes del régimen tributario especial contemplados en el numeral 1° del artículo 19 del Estatuto Tributario.

### **Las personas naturales pertenecientes al régimen simplificado y que no realizan actividades gravadas, no están obligadas a registrarse en el RUT**

Consideró que, con el rechazo de los costos generados en operaciones con personas naturales no registradas en el RUT, la DIAN impuso prestaciones y controles a la demandante, que no impuso la ley. Además, desconoce el contexto de la actividad económica que llevó a cabo la cooperativa.

Explicó que de acuerdo con el principio de tipicidad contenido en el artículo 29 de la Constitución Nacional, no procede el rechazo de las expensas efectuadas por la demandante para adquirir chatarra y otros desechos, toda vez que al no intervenir una siderúrgica, se trata de una actividad no gravada con IVA. En ese sentido, sus proveedores no estaban obligados a inscribirse en el régimen común ni a registrarse en el RUT, o al menos ese incumplimiento no puede acarrear el desconocimiento de costos.

### **Procedencia de la presunción de costos**

Insistió en que la DIAN rechazó alrededor del 86% del total de los costos que COOPROAMBIENTAL había declarado, que implica que la actora no incurrió en costos para adquirir materia prima que redundara en la obtención de un ingreso. Lo anterior, desconoce la realidad económica de la contribuyente.

Destacó que, si el fisco le hubiese otorgado un plazo para presentar información adicional en respuesta al emplazamiento para corregir, hubiese podido verificar la veracidad de los hechos contenidos en la declaración privada. No obstante, consideró que la autoridad tributaria debió tener en cuenta al menos unos costos acordes con otras personas que en el año gravable hubieran desarrollado la misma actividad o una similar.

Manifestó que cuando la autoridad tributaria o el contribuyente no pueden probar de forma directa los costos mínimos necesarios para la generación de las rentas, procede el reconocimiento de costos presuntos.



## TRÁMITE PROCESAL DE SEGUNDA INSTANCIA

De acuerdo con la modificación del artículo 247 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo introducida por el artículo 67 de la Ley 2080 de 2021 y dado que en el presente caso no fue necesario decretar pruebas, la **DIAN** realizó intervención respecto del recurso de apelación dentro del término procesal pertinente, en la que argumentó que la demandante ni siquiera acreditó la destinación del excedente, en los términos exigidos por la norma tributaria<sup>13</sup>.

Puntualizó que la actividad que desarrolla la demandante está gravada con IVA, por lo que las personas naturales con las que incurrió en costos estaban obligadas a registrarse en el RUT. Añadió que ésta no fue la única razón para el rechazo de los costos.

Sostuvo que el desconocimiento de costos respondió a la falta de labor probatoria de la accionante, quien tenía la carga probatoria, y ahora exige el reconocimiento de costos presuntos, aun cuando la jurisprudencia precisó que no es un derecho del que gocen los contribuyentes para liberarse de la carga de la prueba que les asiste.

El **Ministerio Público** guardó silencio durante la oportunidad prevista en el numeral 6 del artículo 247 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo, modificado por el artículo 67 de la Ley 2080 de 2021.

## CONSIDERACIONES DE LA SALA

En los términos del recurso de apelación interpuesto por la parte demandante, le corresponde a la Sala determinar i) si los actos administrativos enjuiciados adolecen de falsa motivación porque la administración desconoció que COOPROAMBIENTAL pertenecía al régimen tributario especial y en consecuencia, la normatividad que le era aplicable, ii) si no procede el rechazo de costos derivados de compras de chatarra a personas naturales no registradas en el RUT e inscritas en el régimen simplificado, por tratarse de una operación no gravada con IVA, y, iii) si procede el reconocimiento de costos presuntos según lo dispuesto en el artículo 82 del Estatuto Tributario.

### Falsa motivación. Régimen tributario especial

La apelante estimó que los actos enjuiciados están viciados de falsa motivación, debido a que, el rechazo de la exención del impuesto sobre la renta declarada no tuvo en consideración la calidad de cooperativa de la actora y encontró incumplidos requisitos que no le eran aplicables a la demandante para acceder al beneficio fiscal.

Esto debido a que, a juicio de la actora no existía un límite temporal para destinar el excedente obtenido en el año gravable 2014 a la financiación de cupos y programas de educación formal en instituciones autorizadas por el Ministerio de Educación Nacional, pues dicha exigencia era aplicable a otras entidades pertenecientes al régimen tributario especial y no, a las cooperativas.

Por consiguiente, el estudio de la Sala se centrará en ese preciso cargo de apelación.

En primer lugar, en cuanto a la falsa motivación de los actos administrativos, la Sala reitera que tiene lugar cuando no existe correspondencia entre la parte motiva y la parte

<sup>13</sup> Índice 12 del SAMAI.



resolutiva, o cuando los motivos que sustentan la decisión de la administración no son reales o no existen, o están desfigurados al punto de no corresponder a la realidad<sup>14</sup>.

Además, la Sala señaló que la falsa motivación se da cuando en las consideraciones de hecho o de derecho en que se fundamentan el acto administrativo se incurre en error, bien porque los hechos traídos a colación son inexistentes (error de hecho) o cuando el motivo que se invoca sí existió, pero fue mal apreciado o interpretado por la administración, esto es, que son calificados de forma errónea desde el punto de vista jurídico (error de derecho)<sup>15</sup>.

Igualmente, esta Sección precisó que para que prospere la pretensión de nulidad de un acto administrativo por falsa motivación se deben demostrar una de dos circunstancias: “a) O bien que los hechos que la Administración tuvo en cuenta como motivos determinantes de la decisión no estuvieron debidamente probados dentro de la actuación administrativa; o b) Que la Administración omitió tener en cuenta hechos que sí estaban demostrados y que si hubiesen sido considerados habrían conducido a una decisión sustancialmente diferente<sup>16</sup>.”

En segundo lugar, en lo que alude a la calidad de cooperativa y contribuyente del régimen tributario especial de la actora, la Sala trae a colación el artículo 19 del Estatuto Tributario, vigente para la época de los hechos, que consagraba las entidades contribuyentes del régimen tributario especial. Específicamente el numeral 4 del citado artículo, contenía el régimen del impuesto sobre la renta aplicable a las cooperativas, como se observa a continuación<sup>17</sup>:

*“4. Las cooperativas, sus asociados, uniones, ligas centrales organismos de grado superior de carácter financiero, las asociaciones mutualistas, instituciones auxiliares del cooperativismo, confederaciones cooperativas, previstas en la legislación cooperativa, vigilados por alguna superintendencia u organismos de control. Estas entidades estarán exentas del impuesto sobre la renta y complementarios si el veinte por ciento (20%) del excedente, tomado en su totalidad del Fondo de Educación y Solidaridad de que trata el artículo 54 de la Ley 79 de 1988, se destina de manera autónoma por las propias cooperativas a financiar cupos y programas de educación formal en instituciones autorizadas por el Ministerio de Educación Nacional.*

*El beneficio neto o excedente de estas entidades estará sujeto a impuesto cuando lo destinen en todo o en parte en forma diferente a lo establecido en este artículo y en la legislación cooperativa vigente.*

*El cálculo de este beneficio neto o excedente se realizará de acuerdo a como lo establezca la ley y la normatividad cooperativa vigente.*

[...]

<sup>14</sup> Sentencia del 25 de noviembre de 2021. Sección Cuarta del Consejo de Estado. Exp. 25448, C.P. Milton Chaves García. Que reitera: Sentencia del 10 de julio de 2002. Sección Cuarta del Consejo de Estado. Exp. 11629, C.P. Juan Ángel Palacio Hincapié; Sentencia del 18 de octubre de 2018. Sección Cuarta del Consejo de Estado. Exp. 21652, C.P. Milton Chaves García.

<sup>15</sup> Sentencia del 25 de noviembre de 2021. Sección Cuarta del Consejo de Estado. Exp. 25448, C.P. Milton Chaves García. Que reitera: Sentencia del 11 de marzo de 2021. Sección Cuarta del Consejo de Estado. Exp. 23976, C.P. Myriam Stella Gutiérrez Arguello.

<sup>16</sup> Sentencia del 26 de julio de 2017. Sección Cuarta del Consejo de Estado. Exp. 22326, C.P. Milton Chaves García. Que reitera: Sentencia del 23 de junio de 2011. Sección Cuarta del Consejo de Estado. Exp. 16090, C.P. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas.

<sup>17</sup> Artículo modificado por el artículo 140 de la Ley 1819 de 2016.



**PARÁGRAFO 4.** *Para gozar de la exención del impuesto sobre la renta, los contribuyentes contemplados en el numeral 1 de este artículo, deberán cumplir además de las condiciones aquí señaladas, las previstas en los artículos 358 y 359 de este Estatuto.” (Subraya la Sala)*

El artículo 19 del Estatuto Tributario fue reglamentado por el Decreto 4400 de 2004<sup>18</sup>, que en el artículo 12 prevé la exención del beneficio neto o excedente para el sector solidario, así<sup>19</sup>:

*“Para las entidades del sector solidario el beneficio neto o excedente estará exento del impuesto sobre la renta y complementarios en la parte que cumpla totalmente con las siguientes condiciones:*

*a) Que el beneficio neto o excedente se determine de conformidad con los artículos 3°, 4° y 5° del presente Decreto y se destine exclusivamente según lo establecido en el artículo 54 de la Ley 79 de 1988, para el caso de las cooperativas y al Decreto 1480 de 1989, para las asociaciones mutuales, y*

*b) Que de conformidad con el numeral 4° del artículo 19 del Estatuto Tributario, al menos el veinte por ciento (20%) del excedente o beneficio neto, se destine a financiar cupos y programas de educación formal en los niveles preescolar, básico o medio definidos en la Ley 115 de 1994 o en programas de educación superior aprobados por el ICFES. Estos recursos serán apropiados de los Fondos de Educación y Solidaridad de que trata el artículo 54 de la Ley 79 de 1988 y del Fondo Social Mutual de que trata el artículo 20 del Decreto 1480 de 1989.”*

Adicionalmente, las normas aplicables al régimen tributario especial se encuentran contenidas en el Título 6 del Libro I del Estatuto Tributario, esto es los artículos 356 a 364 de ese ordenamiento.

El artículo 356 del Estatuto Tributario disponía que, los contribuyentes a que se refiere el artículo 19 *ibidem*, serían gravados con el impuesto sobre la renta a una tarifa única del 20% aplicable sobre el beneficio neto o excedente, que debe determinarse según lo dispuesto en la normatividad cooperativa vigente<sup>20</sup>.

A su vez, el artículo 357 del mismo articulado prevé que para determinar el beneficio neto o excedente, de la totalidad de los ingresos sin distinción de su naturaleza, se resta el valor de los egresos de cualquier naturaleza, que tengan relación de causalidad con los ingresos o con el cumplimiento de su objeto social.

Por su parte, el artículo 358 *ibidem*, en su texto vigente para el año gravable 2015, establecía<sup>21</sup>:

**“Artículo 358. Exención sobre el beneficio neto o excedente.** *El beneficio neto o excedente determinado de conformidad con el artículo anterior, tendrá el carácter de exento cuando se destine directa o indirectamente, en el año siguiente a aquel en el cual se obtuvo, a programas que desarrollen dicho objeto social.*

[...]

<sup>18</sup> “Por el cual se reglamenta el artículo 19 y el Título VI, Libro I del Estatuto Tributario referente al Régimen Tributario Especial y se dictan otras disposiciones.”

<sup>19</sup> Artículo modificado por el artículo 6 del Decreto 640 de 2005.

<sup>20</sup> Artículo modificado por el artículo 146 de la Ley 1819 de 2016.

<sup>21</sup> Artículo modificado por el artículo 358 de la Ley 1819 de 2016.



*La parte del beneficio neto o excedente que no se invierta en los programas que desarrollen su objeto social, tendrá el carácter de gravable en el año que esto ocurra.” (Subraya la Sala)*

En síntesis, la totalidad del beneficio neto o excedente de una cooperativa estará exento del impuesto sobre la renta, si se determina conforme a lo dispuesto en el artículo 357 del Estatuto Tributario y las normas reglamentarias contenidas en los artículos 3, 4 y 5 del Decreto 4400 de 2004<sup>22</sup>; y el 20% se destina según lo dispuesto en el inciso 1 del ordinal 4 del artículo 19 del Estatuto Tributario (concordante con el literal b) del artículo 12 del Decreto 4400 de 2004) y conforme a las alternativas previstas en el artículo 2 del Decreto 2880 de 2004<sup>23</sup>.

De lo contrario, el beneficio neto fiscal tendrá la calidad de renta líquida gravable a la tarifa del 20% señalada en el artículo 356 del Estatuto Tributario<sup>24</sup>.

Se reitera que, si bien el numeral 4 del artículo 19 del Estatuto Tributario y el artículo 12 del Decreto 4400 de 2004 no indican un término específico para la destinación del beneficio neto o excedente, el artículo 358 del Estatuto Tributario, que es aplicable a los contribuyentes del régimen tributario especial al cual se encuentran sometidas las cooperativas, sí prevé dicho requisito. En consecuencia, para que las cooperativas puedan solicitar la exención del beneficio neto, deben destinarlo de conformidad con la legislación cooperativa y tributaria dentro del año siguiente a su obtención, so pena de que el fisco lo incluya como ingreso gravable a la tarifa del 20% en el año que detecte esa irregularidad<sup>25</sup>.

La Sala considera pertinente precisar que, para que se entienda cumplido el requisito de destinación del beneficio neto o excedente en el año siguiente al de su obtención, no basta con la aprobación previa por parte de la asamblea general u órgano directivo, sino que los recursos destinados y apropiados, deben comprometerse jurídicamente conforme a lo aprobado<sup>26</sup>.

De lo expuesto hasta este punto, se concluye que a COOPROAMBIENTAL sí le era aplicable el límite temporal establecido en el artículo 358 del Estatuto Tributario para la destinación del beneficio neto o excedente obtenido en el año 2014.

Resuelto lo anterior, corresponde a la Sala analizar el acervo probatorio que obra en el expediente para establecer si la actora cumplió o no dicho requisito.

La Sala observa que COOPROAMBIENTAL registró en su declaración privada del impuesto sobre la renta del año 2015, una renta líquida ordinaria del ejercicio de \$6.180.000 que llevó en su totalidad como renta exenta<sup>27</sup>.

<sup>22</sup> Artículos modificados por el Decreto 640 de 2005.

<sup>23</sup> “Por el cual se reglamenta el artículo 8º de la Ley 863 de 2003.”

<sup>24</sup> En el mismo sentido: Sentencia del 15 de julio de 2021. Sección Cuarta del Consejo de Estado. Exp. 23390, C.P. Julio Roberto Piza Rodríguez. Que reitera: Sentencia del 17 de septiembre de 2020. Sección Cuarta del Consejo de Estado. Exp. 22832, C.P. Julio Roberto Piza Rodríguez. Ver también: Sentencia del 30 de septiembre de 2021. Sección Cuarta del Consejo de Estado. Exp. 22840, C.P. Julio Roberto Piza Rodríguez.

<sup>25</sup> Sentencia del 14 de julio de 2016. Sección Cuarta del Consejo de Estado. Exp. 20514, C.P. Jorge Octavio Ramírez Ramírez.

<sup>26</sup> Sentencia del 21 de agosto de 2019. Sección Cuarta del Consejo de Estado. Exp. 23213, C.P. Jorge Octavio Ramírez Ramírez. Reiterada en: Sentencia del 31 de agosto de 2023. Sección Cuarta del Consejo de Estado. Exp. 27294, C.P. Wilson Ramos Girón.

<sup>27</sup> Índice 2 del SAMAI. Documento “1ED\_CUADERNO P\_01PrimerInstanciazi(.zip)”, carpeta “01PrimerInstancia”, carpeta “C01Principal”, carpeta “013AnexosContestacionDemanda”, documento “TOMO 2” página 48.



En respuesta al Requerimiento Ordinario 132382017000394 del 6 de octubre del 2017<sup>28</sup>, la demandante aportó el Estado de Resultados con corte al 31 de diciembre de 2014, en el que determinó una utilidad del ejercicio de \$3.477.700<sup>29</sup>. Ese mismo valor fue registrado en la declaración privada del impuesto sobre la renta del año 2014 como renta líquida y deducido como renta exenta<sup>30</sup>.

Asimismo, consta en el expediente el Acta 003 del 29 de marzo de 2015 de la Asamblea General de Asociados de COOPROAMBIENTAL en la que se decidió<sup>31</sup>:

#### *"8. DISTRIBUCIÓN DE EXCEDENTES SOCIALES 2014*

*Toma la palabra la contadora [...] y explica a la Asamblea que al tenor del artículo 50 de los Estatutos de la Cooperativa, deben hacerse las siguientes reservas obligatorias:*

*20% es decir, \$695.540.=, para Reserva de Protección de Aportes Sociales; 20% es decir, \$695.540.=, para el Fondo de Educación; 10% es decir, \$347.770.=, para el Fondo de Solidaridad; 10% es decir, \$347.700.=, para el Fondo de Promoción Social.*

*El excedente, es decir, \$1.391.080=, para lo que esta Asamblea decida. Se propone que el excedente se distribuya de la [sic] siguiente manera:*

<i>Fondo de recreación</i>	<i>\$625.986</i>	<i>el 45%</i>
<i>Fondo Revalorización de aportes</i>	<i>\$347.770</i>	<i>el 25%</i>
<i>Fortalecimiento Fondo Educación</i>	<i>\$208.662</i>	<i>el 15%</i>
<i>Fortalecimiento Fondo Social</i>	<i>\$139.108</i>	<i>el 10%</i>
<i>Fortalecimiento Fondo Solidaridad</i>	<i>\$ 69.554</i>	<i>el 5%"</i>

Igualmente, se evidencia que, en el Balance General con corte a 31 de diciembre de 2015, la cuenta del patrimonio "*Resultados de ejercicios anteriores*" tiene un saldo de \$3.478.000<sup>32</sup>, que no está reflejado en el Balance General del año anterior y coincide con la utilidad del ejercicio 2014<sup>33</sup>. Lo anterior indica que el excedente del año 2014 en su totalidad fue acumulado y no se invirtió durante el año 2015.

Adicionalmente, en el expediente figura el Acta 004 del 27 de marzo de 2016 de la Asamblea General de Asociados de la cooperativa demandante, que acredita que en el año 2015 se obtuvo una pérdida contable de 9,4 millones de pesos, por lo que no había lugar a aplicar el proceso de distribución de excedentes<sup>34</sup>.

<sup>28</sup> Índice 2 del SAMAI. Documento "*1ED\_CUADERNO P\_01PrimerInstanciazi(.zip)*", carpeta "*01PrimerInstancia*", carpeta "*C01Principal*", carpeta "*013AnexosContestacionDemanda*", documento "*TOMO 1*" páginas 57 a 59.

<sup>29</sup> Índice 2 del SAMAI. Documento "*1ED\_CUADERNO P\_01PrimerInstanciazi(.zip)*", carpeta "*01PrimerInstancia*", carpeta "*C01Principal*", carpeta "*013AnexosContestacionDemanda*", documento "*TOMO 1*" páginas 222 y 223.

<sup>30</sup> Índice 2 del SAMAI. Documento "*1ED\_CUADERNO P\_01PrimerInstanciazi(.zip)*", carpeta "*01PrimerInstancia*", carpeta "*C01Principal*", carpeta "*013AnexosContestacionDemanda*", documento "*TOMO 1*" página 34.

<sup>31</sup> Índice 2 del SAMAI. Documento "*1ED\_CUADERNO P\_01PrimerInstanciazi(.zip)*", carpeta "*01PrimerInstancia*", carpeta "*C01Principal*", carpeta "*013AnexosContestacionDemanda*", documento "*TOMO 2*" páginas 56 a 61.

<sup>32</sup> Índice 2 del SAMAI. Documento "*1ED\_CUADERNO P\_01PrimerInstanciazi(.zip)*", carpeta "*01PrimerInstancia*", carpeta "*C01Principal*", carpeta "*013AnexosContestacionDemanda*", documento "*TOMO 1*" página 63.

<sup>33</sup> Índice 2 del SAMAI. Documento "*1ED\_CUADERNO P\_01PrimerInstanciazi(.zip)*", carpeta "*01PrimerInstancia*", carpeta "*C01Principal*", carpeta "*013AnexosContestacionDemanda*", documento "*TOMO 1*" página 221 a 223.

<sup>34</sup> Índice 2 del SAMAI. Documento "*1ED\_CUADERNO P\_01PrimerInstanciazi(.zip)*", carpeta "*01PrimerInstancia*", carpeta "*C01Principal*", carpeta "*013AnexosContestacionDemanda*", documento "*TOMO 2*" páginas 62 a 66.



En la liquidación oficial de revisión demandada la DIAN gravó a la tarifa del 20% la totalidad del beneficio neto o excedente fiscal del año 2015 con sustento en lo siguiente<sup>35</sup>:

*“Para el caso del contribuyente se observa que ha sometido a consideración de la Asamblea General y aprobado por unanimidad la ratificación y apropiación de saldos de fondos procedentes de excedentes de ejercicios anteriores (fl 46) que no han sido aplicados durante el año siguiente a aquel en el cual se obtuvo por valor de **\$3.477.700**, de acuerdo con el Acta de Asamblea General Ordinaria de Asociados No. 3 del 29 de marzo de 2015 (Folio 239/241), así: [...]*

*Considerando que el contribuyente presentó \$3.478.000 de saldo en los Fondos provenientes de excedentes del año 2014 que a 31 de diciembre de 2015 **no** fueron invertidos, y sobre los cuales no existe explicación de que se traten de recursos asignados a programas que requieran plazos adicionales al contemplado en el artículo 358 del Estatuto Tributario, estos tendrán el carácter de gravables para el año 2015, de acuerdo al parágrafo [sic] tercero del artículo 358 del Estatuto Tributario.*

*Así, para liquidar el impuesto de renta se aplica la tarifa del veinte por ciento (20%) al ser el contribuyente del régimen tributario especial conforme al numeral cuarto del artículo 19 y al artículo 356 del Estatuto Tributario [...]* (Resaltado propio del texto)

Así mismo, en la resolución que resolvió el recurso de reconsideración, la administración tributaria expuso<sup>36</sup>:

*“No son de recibo los argumentos del recurrente sobre falsa motivación en la determinación del beneficio neto o excedente que esgrime, pues el artículo 19 del ET, vigente para el año gravable 2015, taxativamente establece un régimen especial para determinar el impuesto sobre la renta, de acuerdo con lo establecido en el Título VI del mismo ordenamiento.*

*La mencionada disposición al remitir al título identificado de la regulación tributaria, involucra los artículos 356 y siguientes, el cual que [sic] aplica en forma taxativa a los sujetos enumerados dicha disposición, entre ellas, las Cooperativas:*

*[...]*

*Para el caso en estudio, se observa que la administración determinó el tratamiento del «beneficio neto o excedente» conforme las normas legales antes transcritas del ET autorizadas legalmente para las cooperativas, y en ninguna parte de la motivación de las glosas se fundamentó en los artículos 3, 4 y 5 del Decreto 4400 de 2004, siendo aplicables para ellos las contempladas en la ley y en la legislación vigente*

*En consecuencia, no está demostrada la nulidad por falsa motivación por lo alegado por el recurrente, ni en contradicción con lo expuesto por jurisprudencia en el recurso.”*

De la anterior relación probatoria, se observa que contrario a lo que sostiene la apelante, los actos administrativos demandados no están falsamente motivados, porque como se vio, tuvieron en consideración la calidad de cooperativa de la actora y los

<sup>35</sup> Índice 2 del SAMAI. Documento “1ED\_CUADERNO P\_01PrimeraInstanciazi(.zip)”, carpeta “01PrimeraInstancia”, carpeta “C01Principal”, carpeta “013AnexosContestacionDemanda”, documento “TOMO 6” páginas 79 a 81.

<sup>36</sup> Índice 2 del SAMAI. Documento “1ED\_CUADERNO P\_01PrimeraInstanciazi(.zip)”, carpeta “01PrimeraInstancia”, carpeta “C01Principal”, carpeta “013AnexosContestacionDemanda”, documento “TOMO 6” páginas 247 a 248.



requisitos que se le exigieron para acceder a la exención del impuesto sobre la renta corresponden a los que la ley estableció para las cooperativas contribuyentes del régimen tributario especial.

Así mismo, se destaca que tener la calidad de cooperativa y ser contribuyente del régimen tributario especial no es razón suficiente para que automáticamente se reconozca la exención del impuesto sobre la renta, pues a la demandante le asistía la carga probatoria de acreditar el lleno de los requisitos exigido por la ley y el reglamento para tal fin. Las pruebas aportadas por la demandante permiten verificar que el excedente obtenido en el periodo gravable 2014 no se destinó ni se comprometió jurídicamente en el año 2015 para los fines que la norma establece, por el contrario, está acreditado que a 31 de diciembre de 2015 se reflejó en el patrimonio de la actora en la cuenta “Resultados de ejercicios anteriores”.

En consecuencia, la entidad demandada rechazó la exención del impuesto sobre la renta declarada y procedió a gravar el beneficio neto o excedente total del año gravable 2015 (momento en el que se detectó la irregularidad) a la tarifa contenida en el artículo 356 del Estatuto Tributario (20%), actuación que se ajustó a derecho, de acuerdo con lo anteriormente expuesto. No prospera el cargo de apelación.

### **Desconocimiento de costos de ventas**

COOPROAMBIENTAL consideró en apelación que proceden los costos de venta declarados respecto de operaciones con personas naturales no registradas en el RUT, toda vez que la comercialización de chatarra es una actividad no gravada con IVA a la luz del artículo 437-4 del Estatuto Tributario, y en esa medida, resultaba inaplicable lo dispuesto en el literal c) del artículo 177-2 del mismo ordenamiento.

Antes de entrar al análisis de fondo, la Sala pone de presente que del total de costos de venta declarados por la actora \$14.901.674.000, la DIAN rechazó la suma de \$12.906.528.692, discriminados así: i) compras a personas naturales no inscritas en el RUT (\$4.094.413.903) y ii) cuantías menores sin soporte (\$8.812.114.789). Teniendo en cuenta que en apelación la cooperativa únicamente atacó el rechazo de costos de venta por compras a personas naturales no inscritas en el RUT, la Sala centrará su estudio en ese preciso motivo de rechazo.

Para efectos de resolver el presente cargo, se reiterará en lo pertinente la sentencia 20844 del 28 de febrero de 2019 de esta Sección, cuya situación fáctica es similar a la del caso bajo estudio<sup>37</sup>.

El artículo 177-2 del Estatuto Tributario prevé<sup>38</sup>:

**“Artículo 177-2. No aceptación de costos y gastos.** No son aceptados como costo o gasto los siguientes pagos por concepto de operaciones gravadas con el IVA:

<sup>37</sup> C.P. Milton Chaves García. Reiterada en: Sentencia del 21 de agosto de 2019. Sección Cuarta del Consejo de Estado. Exp. 21027, C.P. Julio Roberto Piza Rodríguez; Sentencia del 9 de julio de 2021. Sección Cuarta del Consejo de Estado. Exp. 25061, C.P. Myriam Stella Gutiérrez Argüello.

<sup>38</sup> La expresión “y arrendadores” del literal c) fue derogada por el artículo 376 la Ley 1819 de 2016. El artículo 20 de la Ley 2010 de 2019, eliminó todas las referencias al régimen simplificado del impuesto a las ventas y estableció que “Las normas que se refieren al régimen común se entenderán referidas al régimen de responsabilidad del Impuesto sobre las ventas – IVA.”



[...]

*c) Los realizados a personas naturales no inscritas en el régimen común, cuando no conserven copia del documento en el cual conste la inscripción del respectivo vendedor o prestador de servicios en el régimen simplificado. Se exceptúan de lo anterior las operaciones gravadas realizadas con agricultores, ganaderos y arrendadores pertenecientes al régimen simplificado, siempre que el comprador de los bienes o servicios expida el documento equivalente a la factura a que hace referencia el literal f) del artículo 437 del Estatuto Tributario.*

*Sin perjuicio de lo previsto en los literales a) y b) de este artículo, la obligación de exigir y conservar la constancia de inscripción del responsable del Régimen Simplificado en el RUT, operará a partir de la fecha que establezca el reglamento a que se refiere el artículo 555-2.”*

De conformidad con la norma previamente transcrita, cuando se trate de bienes o servicios gravados con IVA procede el rechazo de costos y deducciones por pagos realizados a personas naturales que pertenezcan al régimen simplificado de IVA, si no se demuestra que están inscritas en dicho régimen. Igualmente, la norma consagra en su último inciso la obligación de exigir y conservar el RUT del responsable del régimen simplificado, a partir de la fecha que establezca el reglamento a que hace alusión el artículo 555-2 del Estatuto Tributario.

El artículo 555-2 del Estatuto Tributario fue reglamentado por el Decreto 2788 de 2004<sup>39</sup>. Según lo establecido en su artículo 20, a partir del 1° de julio de 2005 para el reconocimiento de costos y gastos se requiere la inscripción previa en el RUT de las personas naturales pertenecientes al régimen simplificado a las que se les efectúen pagos por concepto de **operaciones gravadas con IVA** y la conservación del documento de inscripción.

Sobre el particular, la Sala puntualizó que *“El rechazo de costos por la falta de prueba de que el beneficiario del pago, persona natural del régimen simplificado, está inscrito en el RUT como responsable del régimen simplificado de IVA, es un mecanismo de control y a la vez la consecuencia legal para el contribuyente que incumple el deber de exigir tal acreditación antes del respectivo pago”*<sup>40</sup>.

De acuerdo con las normas y la jurisprudencia expuestas, para la aceptación de costos, derivados de bienes o servicios gravados con IVA, adquiridos a personas naturales no inscritas en el régimen común, el contribuyente debe conservar copia del RUT de sus proveedores, en el que conste que previamente se inscribieron en el régimen simplificado.

Frente al cuestionamiento de la administración por el incumplimiento de este requisito, la demandante alegó que sus costos consisten en la adquisición de chatarra a personas naturales *“recicladoras”*, no a siderúrgicas, que en los términos del artículo 437-4 del Estatuto Tributario, es una operación no gravada con IVA.

La norma mencionada por la actora ordena:

<sup>39</sup> *“Por el cual se reglamenta el Registro Único Tributario de que trata el artículo 555-2 del Estatuto Tributario.”*

<sup>40</sup> Sentencia de 19 de mayo de 2016. Sección Cuarta del Consejo de Estado. Exp. 20389, C.P. Martha Teresa Briceño de Valencia.



**“Artículo 437-4. Retención de IVA para venta de chatarra y otros bienes. El IVA causado en la venta de chatarra identificada con la nomenclatura arancelaria andina 72.04, 74.04 y 76.02, se generará cuándo esta sea vendida a las siderúrgicas.**

*El IVA generado de acuerdo con el inciso anterior será retenido en el 100% por la siderúrgica.*

*El impuesto generado dará derecho a impuestos descontables en los términos del artículo 485 de este Estatuto.*

**PARÁGRAFO 1.** *Para efectos de este artículo se considera siderúrgica a las empresas cuya actividad económica principal se encuentre registrada en el registro único tributario, RUT, bajo el código 241 de la Resolución 139 de 2012 expedida por la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales o la que la modifique o sustituya.*

**PARÁGRAFO 2.** *La importación de chatarra, identificada con la nomenclatura arancelaria andina 72.04, 74.04 y 76.02, se regirá por las reglas generales contenidas en el Libro 111 de este Estatuto.*

**PARÁGRAFO 3.** *La venta de chatarra identificada con la nomenclatura arancelaria andina 72.04, 74.04 y 76.02 por parte de una siderúrgica a otra y/o a cualquier tercero, se regirá por las reglas generales contenidas en el Libro III de este Estatuto.*

**PARÁGRAFO 4.** *El Gobierno Nacional podrá extender este mecanismo a otros bienes reutilizables que sean materia prima para la industria manufacturera, previo estudio de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales. El Gobierno Nacional establecerá expresamente los bienes sujetos a dicho tratamiento y las industrias manufactureras cuya compra genere el impuesto y que deban practicar la retención mencionada en el inciso segundo del presente artículo.”*

A su vez, el inciso final del artículo 9 del Decreto Reglamentario 1794 de 2013, compilado en el artículo 1.3.2.1.9. del DUT 1625 de 2016, indica que “No genera IVA la venta de chatarra clasificada en las partidas arancelarias 72.04, 74.04 y 76.02, en la cual no intervenga como enajenante o adquirente una siderúrgica.”.

En el caso bajo estudio, el fisco profirió el Requerimiento Ordinario 132382017000394 del 6 de octubre del 2017, en el que solicitó entre otros aspectos, “Informar el valor de los costos por \$14.901.674.000”<sup>41</sup>. Para el efecto, la actora entregó los Estados Financieros con corte a 31 de diciembre de 2015 con sus respectivas notas, balance comparativo de los años 2014 y 2015, la conciliación contable – fiscal del periodo discutido y el libro mayor y balance del 1° de enero al 31 de diciembre de 2015<sup>42</sup>.

Así mismo, allegó un documento denominado “Relación de costos” que consiste en un listado en el que detalló el número de identificación, los nombres y apellidos de sus proveedores y el valor total de las compras del periodo gravable por cada uno de ellos, las cuales en conjunto ascendían a \$14.901.674.000, valor denunciado en el impuesto sobre la renta<sup>43</sup>.

<sup>41</sup> Índice 2 del SAMAI. Documento “1ED\_CUADERNO P\_01PrimerInstanciazi(.zip)”, carpeta “01PrimerInstancia”, carpeta “C01Principal”, carpeta “013AnexosContestacionDemanda”, documento “TOMO 1” páginas 57 a 59.

<sup>42</sup> Índice 2 del SAMAI. Documento “1ED\_CUADERNO P\_01PrimerInstanciazi(.zip)”, carpeta “01PrimerInstancia”, carpeta “C01Principal”, carpeta “013AnexosContestacionDemanda”, documento “TOMO 1” páginas 61 a 117.

<sup>43</sup> Índice 2 del SAMAI. Documento “1ED\_CUADERNO P\_01PrimerInstanciazi(.zip)”, carpeta “01PrimerInstancia”, carpeta “C01Principal”, carpeta “013AnexosContestacionDemanda”, documento “TOMO 1” páginas 118 a 144.



Con el listado aportado por la contribuyente, la DIAN realizó consulta en el sistema MUISCA y advirtió que existían costos en cuantía de \$4.094.413.903 que provenían de operaciones comerciales con personas naturales que no estaban inscritas en el RUT y cuyo número de identificación no correspondía con el nombre reportado por la demandante<sup>44</sup>.

El 22 de mayo de 2018, el fisco profirió el Requerimiento Especial 132382018000027 en el que planteó la siguiente glosa respecto de los costos de ventas<sup>45</sup>:

*“Se disminuye el valor en **\$12.906.528.692** quedando un total de \$ 1.995.145.308.*

*Al constatar con los registros contables, que conceptos y valores eran procedentes dando cumplimiento a la realización del costo y gasto de conformidad con los artículos 771-2, 107, 177-2, en razón a que del análisis de la información suministrada y obtenida mediante el reporte de la exógena, se detectan valores de pagos a personas identificadas con cédulas con nombres que no corresponden y no se encuentran registrados en el RUT, arrojando un total de **\$12.906.528.692** quedando el respectivo renglón en \$1.995.145.000 así:*

<b>Conceptos</b>	<b>Valor</b>
Costo de Ventas Declarado	14.901.674.000
<b>Rechazos</b>	
Compras a personas no inscritas y otros	4.094.413.903
Cuantías menores-no soportes	8.812.114.789
<b>Total, Costos a Declarar</b>	<b>1.995.145.308</b>

**Costos no Procedentes:**

*[Transcribe el listado de los costos rechazados y la causal de rechazo]*

*Aparte que estos costos no fueron probados por la Cooperativa con documentos soportes, estos, no son procedentes debido a que no se encuentran registrados en el RUT, lo cual no se acepta de conformidad con los artículos 771-2 y 177-2 del Estatuto Tributario al establecerse que la Cooperativa realiza operaciones gravadas con IVA.” (Resaltado propio del texto. Subraya la Sala)*

Previa respuesta al requerimiento especial, la entidad demanda expidió la liquidación oficial objeto de control, en la que mantuvo el rechazo de costos en los términos planteados en el acto preparatorio y precisó<sup>46</sup>:

*“Este Despacho sobre la glosa planteada, las pruebas que obran en el expediente y los argumentos expuestos por el contribuyente en su respuesta, manifiesta:*

- 1. El contribuyente con escrito radicado con el No. 013E2017018310 de octubre 27 de 2017, en el numeral 4 indica “Relación de costos y deducciones 2015, con copias de los respectivos pagos de seguridad social de cada mes” (folio 44). A folios 101 a 127 se encuentra relacionado uno a uno las personas naturales y jurídicas que componen los costos, el listado está compuesto de NIT, nombres y apellidos y totales individuales, para un total costo de \$14.901.674.000.*

<sup>44</sup> Índice 2 del SAMAI. Documento “1ED\_CUADERNO P\_01PrimerInstanciazi(.zip)”, carpeta “01PrimerInstancia”, carpeta “C01Principal”, carpeta “013AnexosContestacionDemanda”, documento “TOMO 2” páginas 111 a 151.

<sup>45</sup> Índice 2 del SAMAI. Documento “1ED\_CUADERNO P\_01PrimerInstanciazi(.zip)”, carpeta “01PrimerInstancia”, carpeta “C01Principal”, carpeta “013AnexosContestacionDemanda”, documento “TOMO 2” páginas 256 a 276.

<sup>46</sup> Índice 2 del SAMAI. Documento “1ED\_CUADERNO P\_01PrimerInstanciazi(.zip)”, carpeta “01PrimerInstancia”, carpeta “C01Principal”, carpeta “013AnexosContestacionDemanda”, documento “TOMO 6” páginas 130 a 131.



2. *La División de Gestión de Fiscalización con este listado procedió a verificar uno a uno con el número de identificación la inscripción en el RUT, determinando que muchas de las personas naturales relacionadas en el listado de “Relación de Costos” no se encuentran inscritos en el RUT, los cuales de acuerdo con el listado enunciado anteriormente suman \$4.094.413.903. El artículo 177-2 del Estatuto Tributario dispone [...]. De esta forma los pagos realizados a personas naturales no inscritas en el RUT por valor de \$4.094.413.903, no son procedentes como costo en atención a lo establecido en el literal c) del artículo 177-2 del Estatuto Tributario.*

[...]

4. *El contribuyente en su respuesta a folio 412 expresa que “la realidad del negocio del reciclaje es que es un negocio ejercido principalmente por minoristas que se encuentran en la informalidad y por las regiones en la que se desarrolla el objeto social se hace más difícil poder tener los soportes de las compras en este caso el RUT. La mayoría de los proveedores se niegan a registrarse ante la DIAN, uno porque son personas reinsertadas y otros desplazados por la violencia, no les interesa estar en las bases de datos de entidades de control y por otro lado las pocas oficinas de la DIAN quedan retirados de los centros donde se realiza el negocio. También señala que, Al desconocer los costos se está afectando el desarrollo del negocio y el derecho al trabajo de los proveedores directos de la chatarra ya que por no tener los soportes de la compra y el cumplimiento de los requisitos la cooperativa no les ha podido seguir comprando”. Así, se indica por el contribuyente en su respuesta la aceptación de la no existencia de soportes de las compras declaradas y que son objeto de desconocimiento como costo en la declaración de renta año gravable 2015, al no hallarse cumplidas las condiciones establecidas en el artículo 771-2 del Estatuto Tributario.” (Subraya la Sala)*

De otra parte, en la resolución que resolvió el recurso de reconsideración, respecto de este punto la DIAN indicó<sup>47</sup>:

*“En esta oportunidad, revisadas las pruebas del expediente, se observa que el contribuyente no aportó los soportes de operaciones menores, pero tampoco los relacionados con la inscripción de personas naturales en el RUT previamente a las operaciones investigadas, o falta de correspondencia de la persona con el NIT.*

*Tales documentos tampoco se adjuntan con el recurso de reconsideración dentro de la carga de la prueba que tiene el contribuyente, por lo cual no está desvirtuada la aplicación fáctica de los artículos 771-2 y 177-2 ET invocados en el acto recurrido.*

*El contribuyente se limita a estipular que no hay lugar a desconocer los costos realizados a personas que no se encuentran inscritas en el RUT, pero no aporta pruebas, ni argumentos suficientes para soportar su dicho.*

[...]

*En cuanto al argumento del recurrente en el sentido que en su caso no pueden ser rechazados costos de personas naturales no estén inscritas en el RUT debido a que el artículo 177-2 del ET la exige para «operaciones gravadas con el impuesto a las ventas», pero no aplica para las no gravadas, excluidas o no sujetas al impuesto, el Despacho observa:*

<sup>47</sup> Índice 2 del SAMAI. Documento “1ED\_CUADERNO P\_01PrimeraInstanciazi(.zip)”, carpeta “01PrimeraInstancia”, carpeta “C01Principal”, carpeta “013AnexosContestacionDemanda”, documento “TOMO 6” páginas 249 a 251.



[...]

*Si bien el recurrente alega que en el caso de su representada no se presentó la causación del IVA, en ninguna de las etapas procesales aportó los soportes para demostrar que cada una de las operaciones con las personas naturales eran de las identificadas en las partidas arancelarias 72.04, 74.04 y 76.02. Es decir, no existe contundencia probatoria que permitiera a la administración tributaria establecer que las adquisiciones y ventas de chatarra correspondieran a aquellos materiales cobijados por las partidas antes citadas y en consecuencia no sujetas al impuesto. En consecuencia, no está desvirtuada la aplicación del artículo 177-2 del ET.*

*Al no ser suficiente el argumento de que en las operaciones no intervino una siderúrgica, debido a que es necesario la prueba de que lo adquirido fuera clasificado en las partidas arancelarias 72.04, 74.04 y 76.02, no prosperan las pretensiones del recurrente sobre falsa motivación esgrimida.” (Subraya la Sala)*

Recapitulando, se aprecia que las normas traídas a colación previamente son claras en cuanto a que la venta de chatarra que no genera IVA corresponde específicamente a la de los bienes identificados con la nomenclatura arancelaria andina 72.04 “Desperdicios y desechos (chatarra), de fundición, hierro o acero; lingotes de chatarra de hierro o acero”, 74.04 “Desperdicios y desechos, de cobre” y 76.02 “Desperdicios y desechos, de aluminio”, cuando en dicha venta se involucra una siderúrgica como adquirente o enajenante<sup>48</sup>.

Para establecer si la actora se encuentra dentro de los supuestos indicados en la ley y el reglamento, la Sala observa que las partes coinciden en el hecho de que en las transacciones debatidas no participó una siderúrgica, no obstante, del acervo probatorio que reposa en el expediente no es posible establecer sin equivocación que los bienes comprados por la demandante efectivamente corresponden a aquellos enlistados en la norma.

Lo anterior, por cuanto, a lo largo del proceso en sede administrativa y judicial COOPROAMBIENTAL no aportó ningún documento soporte de la contabilidad de carácter interno o externo que permitiera al fisco verificar la trazabilidad y el detalle las operaciones que constituyen los costos glosados. Máxime si se tiene en cuenta que en los actos demandados la DIAN fue enfática en cuanto a la falta de prueba de los costos, deficiencia que no fue subsanada por el contribuyente, quien insistió en su argumento de que se trataba de operaciones no gravadas.

La actividad probatoria de la demandante se limitó a un listado de los proveedores con el valor de las transacciones en el año por cada tercero, en el que ni siquiera se evidencia qué tipo de material o mercancía se compró, si fue chatarra y en ese caso, qué clase de chatarra se comercializó.

Adicionalmente, se recalca que dentro de la suma rechazada se incluyeron partidas en las que el fisco verificó que el número de identificación reportado por la actora no coincidía con el nombre informado.

Se reitera que, al debatirse la procedencia de costos y deducciones, los cuales disminuyen la base de tributación del declarante, es sobre éste en quien recae la carga probatoria de acreditar la realidad de las operaciones que dieron lugar a dichos costos y

<sup>48</sup> Decreto 4927 del 26 de diciembre de 2011 del Ministerio de Comercio, Industria y Turismo “Por el cual se adopta el Arancel de Aduanas y otras disposiciones”.



deducciones, así como del cumplimiento de **todas las exigencias** necesarias para su reconocimiento, so pena de que la administración tributaria proceda a desconocerlos.

Por tanto, se concluye que la actora no acreditó que los bienes que adquirió corresponden a chatarra de las partidas arancelarias 72.04, 74.04 y 76.02, que implique que se trató de una operación no gravada con IVA y en esa medida, no cumplió con la carga probatoria que le asistía para desvirtuar el motivo de rechazo indicado en los actos administrativos enjuiciados. Se deniega el cargo de apelación

### **Reconocimiento de costos presuntos. Artículo 82 del E.T.**

La apelante afirma que ante el desconocimiento de aproximadamente el 86% de los costos denunciados, se acepta que se graven sin depurar los ingresos obtenidos por la cooperativa. Por ello, y en atención al principio económico de que no puede existir un ingreso sin un costo correlativo, solicitó el reconocimiento de costos presuntos.

Respecto de la determinación de costos estimados y presuntos, el artículo 82 del Estatuto Tributario dispone:

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

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

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

Si bien la norma citada reconoce un método de estimación indirecto de costos, no releva al contribuyente de la carga probatoria que le asiste para el reconocimiento de los costos declarados, pues incluso podría la administración en aplicación de esta norma, reconocer un costo superior al inicialmente declarado<sup>49</sup>.

Por ello, la Sección puntualizó que éste no es un mecanismo alternativo al que pueda acudir el contribuyente cuando por falta de actividad probatoria no logre demostrar los costos en que incurrió en el periodo gravable, para que sea procedente su deducción<sup>50</sup>.

<sup>49</sup> Sentencia del 13 de mayo de 2021. Sección Cuarta del Consejo de Estado. Exp. 223202, C.P. Julio Roberto Piza Rodríguez.

<sup>50</sup> Sentencia del 6 de octubre de 2022. Sección Cuarta del Consejo de Estado. Exp. 26323, C.P. Julio Roberto Piza Rodríguez. Que reitera: Sentencia del 16 de junio de 2022. Sección Cuarta del Consejo de Estado. Exp. 24548, C.P. Milton Chaves García; Sentencia del 14 de abril de 2022. Sección Cuarta del Consejo de Estado. Exp. 21030, C.P. Julio Roberto Piza Rodríguez; Sentencia del 14 de abril de 2022. Sección Cuarta del Consejo de Estado. Exp. 24265, C.P. Julio Roberto Piza Rodríguez; Sentencia del 14 de abril de 2022. Sección Cuarta del Consejo de Estado. Exp.



En el presente caso, COOPROAMBIENTAL declaró costos de ventas que ascendían a \$14.901.674.000, de los cuales se repite se desconocieron \$12.906.528.692. La suma de \$8.812.114.789 corresponde a costos registrados al tercero “*cuantías menores*” sin ningún tipo de soporte, mientras que \$4.094.413.903 corresponden a costos derivados de personas naturales no registradas en el RUT.

Se destaca que el rechazo de costos por valor de \$8.812.114.789 no fue discutido por la accionante en sede administrativa ni judicial, mientras que el cargo de apelación relativo al rechazo de costos por \$4.094.413.903 analizado en el acápite anterior no prosperó, al considerar que la actora no aportó pruebas que demostraran el cumplimiento de los requisitos necesarios para su procedencia.

Resulta relevante señalar, que la actora no allegó la información contable requerida por el fisco, sino que se limitó a aportar un listado de los costos de venta declarados sin ningún tipo de soporte que permita verificar su veracidad, cuantía y demás circunstancias de tiempo, modo y lugar en las que se causaron.

Ahora bien, la cooperativa alegó que, si la DIAN le hubiese concedido un plazo mayor para responder el emplazamiento para corregir, hubiera podido acceder a pruebas directas que acreditaran la veracidad de las operaciones.

En efecto, se evidencia que la autoridad tributaria profirió el Emplazamiento Para Corregir 132382018000002 del 10 de abril de 2018, que mediante escrito radicado el 10 de mayo de 2018, la accionante solicitó una prórroga de 30 días calendario para dar respuesta al emplazamiento, solicitud que fue negada por el fisco en comunicado del 16 de mayo de 2018 de conformidad con el artículo 685 del Estatuto Tributario<sup>51</sup>.

Sobre el particular, la Sala considera que el argumento de la actora no tiene vocación de prosperidad, pues pese a que la administración negó un plazo adicional para responder el emplazamiento para corregir, la contribuyente contó con oportunidades suficientes a lo largo del proceso para aportar el material probatorio que considerara necesario, útil y pertinente para demostrar la realidad de sus operaciones, sobre todo si se tiene en cuenta que la contabilidad con todos sus soportes son pruebas que estaban en poder de la demandante y que era ésta quien estaba llamada a desvirtuar la legalidad de los actos administrativos objeto de control.

En ese sentido, la Sala estima que no procede el reconocimiento de costos presuntos establecido en el artículo 82 del Estatuto Tributario, toda vez que la contribuyente no presentó pruebas directas que respaldaran los costos declarados. Se destaca que incluso éstos se rechazaron precisamente por no contar con los soportes exigidos por la ley para su reconocimiento. En esa medida, no procede realizar una estimación indirecta de los costos de ventas declarados, pues resulta necesario que en el expediente obren pruebas de su existencia y cuantificación. No procede el cargo de apelación.

23989, C.P. Julio Roberto Piza Rodríguez; Sentencia del 24 de febrero de 2022. Sección Cuarta del Consejo de Estado. Exp. 25679, C.P. Stella Jeannette Carvajal Basto; Sentencia del 5 de febrero de 2022. Sección Cuarta del Consejo de Estado. Exp. 20851, C.P. Stella Jeannette Carvajal Basto;

<sup>51</sup> Índice 2 del SAMAI. Documento “1ED\_CUADERNO P\_01PrimeraInstanciazi(.zip)”, carpeta “01PrimeraInstancia”, carpeta “C01Principal”, carpeta “013AnexosContestacionDemanda”, documento “TOMO 2” páginas 153 a 184 y 187.



## Conclusión

Por lo razonado en precedencia, se establece que en este caso como lo concluyó el Tribunal, debe mantenerse el rechazo de la exención del impuesto sobre la renta prevista para las cooperativas contribuyentes del régimen tributario especial, toda vez a que a éstas sí les resulta aplicable el límite temporal establecido en el artículo 358 del Estatuto Tributario. También procede mantener el desconocimiento de costos de ventas derivados de compras a personas naturales no inscritas en el RUT. Finalmente, ante la inactividad probatoria de la compañía debe negarse el reconocimiento de costos presuntos.

## Condena en costas

Acorde con el criterio de la Sección, por no estar probadas en el expediente, no se condenará en costas en esta instancia, conforme al artículo 365.8 del CGP.

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,

## FALLO

**PRIMERO: Confirmar** la sentencia del 25 de junio de 2024, proferida por el Tribunal Administrativo del Huila por las razones expuestas en la parte motiva de la presente providencia.

**SEGUNDO: No condenar** en costas en esta instancia.

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

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

(Firmado electrónicamente)  
**WILSON RAMOS GIRÓN (E)**  
Presidente

(Firmado electrónicamente)  
**MYRIAM STELLA GUTIÉRREZ ARGÜELLO**

(Firmado electrónicamente)  
**LUIS ANTONIO RODRÍGUEZ MONTAÑO**

Señor ciudadano este documento fue firmado electrónicamente. Para comprobar su validez e integridad lo puede hacer a través de la siguiente dirección electrónica: <http://relatoria.consejodeestado.gov.co:8081/Vistas/documentos/validador>