



REPÚBLICA DE COLOMBIA
RAMA JUDICIAL DEL PODER PÚBLICO
JUZGADO SEGUNDO ADMINISTRATIVO DEL CIRCUITO DE SOGAMOSO

Sogamoso, mayo quince (15) del año dos mil veinte (2020)

Referencia: Nulidad y Restablecimiento del Derecho.
Radicación: 15238-33-33-001-201700255-00.
Demandante: Cooperativa Agroindustrial de Alimentos Concentrados
"COOPINALCO"
Demandado: Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales - DIAN

1. ASUNTO

Corresponde al Despacho¹ decidir de fondo la demanda que ha dado origen al proceso de la referencia, mediante sentencia en primera instancia.

2. PRETENSIONES

En ejercicio del medio de control de nulidad y restablecimiento del derecho consagrado en el artículo 138 del CPACA, la Cooperativa Agroindustrial de Alimentos Concentrados "COOPINALCO", por intermedio de apoderado, solicita que se declare la nulidad de los siguientes actos administrativos proferidos por la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales - DIAN:

- Liquidación Oficial de Revisión No. 262412016000011 del 13 de julio de 2016, proferida por la División de Gestión de Liquidación de la Administración de Impuestos y Aduanas Nacionales de Sogamoso.
- Resolución No. 198 del 12 de mayo de 2017, emitida por el Jefe de Grupo Interno de Trabajo de Gestión Jurídica de la Dirección Seccional de Impuestos y Aduanas de Tunja, que resuelve el recurso de reconsideración.
- Requerimiento especial No. 262382015000009 del 29 de abril de 2015 de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales de Sogamoso.

Como consecuencia de lo anterior, a título de restablecimiento, solicita que se disponga dejar en firme la liquidación privada presentada por COOPINALCO en su declaración de renta No. 1104605872511 del 27 de marzo de 2015 (fl. 3)

3. FUNDAMENTOS FÁCTICOS

Los supuestos fácticos que respaldan las pretensiones se sintetizan de la siguiente forma (fls. 3-4):

¹ Una vez establecida la inexistencia de causales de nulidad que invaliden lo actuado y la estructuración de los presupuestos procesales para ello (Son aquellos requisitos que deben estar presentes en todo proceso, para que al Juez le resulte posible proferir una sentencia de mérito con efectos de cosa juzgada material, sobre las pretensiones y excepciones propuestas. Ellos son: a) demanda en forma; b) competencia; c) capacidad para ser parte; e) capacidad procesal y f) legitimación en la causa).

Señala la demanda que con fecha 24 de abril de 2014, la Cooperativa Agroindustrial de Alimentos Concentrados "COOPINALCO" presentó la declaración de renta del año gravable 2013.

Posteriormente con fecha 10 de octubre de 2014, se profiere el requerimiento ordinario 262382044000097 de la Dirección Seccional de Impuestos Nacionales - DIAN, al cual se da respuesta el 31 de octubre de 2014.

El 27 de marzo de 2015, se presenta por la cooperativa demandante corrección a la declaración de impuesto a la renta del año gravable 2013.

La División de Gestión de Fiscalización de la Dirección Seccional de Impuestos Nacionales de Sogamoso, profiere el día 29 de abril de 2015, el requerimiento especial 262382015000009, dando respuesta la cooperativa accionante, el 4 de agosto de la citada anualidad. La referida división emite ampliación al requerimiento especial cuya respuesta suministra COOPINALCO dentro de la oportunidad legal.

El 13 de julio de 2016 se emite la liquidación oficial de revisión 262412016000011, notificada por correo el 19 de julio 2016, frente a la cual se presenta recurso de reconsideración, que se resuelve en forma desfavorable el 12 de mayo de 2017.

4. NORMAS VIOLADAS Y CONCEPTO DE LA VIOLACIÓN

De orden constitucional: Artículo 29 de la Constitución Política.

De orden Legal: Artículos 72, 647, 683, 745 y 746 del Estatuto Tributario y 54 y 55 de la Ley 79 de 1988.

Manifiesta la parte actora que conforme al artículo 29 superior, se deben cumplir todas y cada una de las etapas que permitan al contribuyente demostrar su situación jurídica y adjuntar todas las pruebas del caso y recibir en debida forma las notificaciones de los diferentes actos administrativos que se produzcan dentro del proceso, con el fin de ejercer el derecho de defensa.

Continua indicando que el artículo 683 del E.T determina el espíritu de justicia y en el *sub judice*, la entidad está pretendiendo la exigencia de un pago superior al que verdaderamente corresponde a COOPINALCO, desconociendo que el estado no puede exigir al contribuyente más de aquello, con lo que la misma ley ha querido que coadyuve a las cargas públicas de la nación.

Luego de citar lo señalado por el artículo 746 del E.T referente a la presunción de veracidad de los hechos consignados en las declaraciones de renta y lo dispuesto por el artículo 72 *ibidem*, sobre el avalúo como costo fiscal, agrega que no acepta la disminución en el costo del activo vendido, ni la forma como la DIAN determina la utilidad obtenida en la venta, ya que, tal como se explicó y se argumentó en la contestación del requerimiento especial y su ampliación, se desconoce el costo fijado por COOPINALCO para esta venta, para lo cual se deben considerar los siguientes aspectos:

-* Para tomar el costo fiscal de los activos se debe considerar el costo histórico más las valorizaciones catastrales y las mejoras efectuadas en caso de que ellas existan.

-* El costo de los activos fijos de la Cooperativa, en cuanto a bienes raíces, se compone de la siguiente manera:

- Avalúo catastral total del predio propiedad de COOPINALCO, para el año 2012 corresponde a \$443.831.000 y para la fecha de venta en el año 2013 de \$437.067.000, del cual se vendió el 50%
- En el avalúo catastral no se discrimina cuál es el valor del terreno y cuál el de la edificación y en ese momento nace la duda y la incertidumbre del costo.
- Contablemente y verificando los estados financieros a diciembre 31 de 2012, se tiene un costo de \$24.837.021 para terrenos y \$105.471.526 para edificaciones y una valorización por \$657.934.297, para un total de \$788.242.894.
- El avalúo catastral involucra el valor de los terrenos y de las construcciones y no hay separación de la unidad.
- Dentro del total contabilizado en la cuenta de valorizaciones se encuentra únicamente la valorización catastral y sobre esos avalúos la cooperativa pagó sus impuestos prediales.

-* Afirma la DIAN que la valorización es solamente nominal, pero no se puede desconocer que dentro de este valor se encuentra la valorización catastral, la cual sirve de base para tomar el costo del activo vendido y COOPINALCO en su patrimonio, lo ha venido reconociendo y sobre estos valores se cancelan los respectivos impuestos prediales.

-* De otra parte, si existe duda en la forma de fijar el costo fiscal, al no establecerlo la ley, tampoco le es dable al funcionario imponer una forma para señalar el costo del activo fijo vendido, tanto en la contabilidad, como en las correspondientes declaraciones de renta, manifestando que en reiterados fallos el Consejo de Estado ha considerado que cuando existan dudas, debe aplicarse el principio de favorabilidad al contribuyente, el cual solicita sea tenido en cuenta.

El libelo introductorio continúa indicando que la demandada, desconoce lo prescrito en los artículos 54 y 55 de la Ley 79 de 1988 y que de cualquier forma que se observe el resultado económico de COOPINALCO, siempre tendrá derecho al tratamiento estipulado en el artículo 358 del E.T

Precisa que se adjunta certificación expedida por el revisor fiscal de la cooperativa, en donde consta la pérdida acumulada a diciembre 31 de 2012 por valor de \$536.521.712 y que si durante el año 2013 se hubiere obtenido utilidad, en primer lugar se deben cubrir las pérdidas y posteriormente hacer la distribución de excedentes, como lo indican las precitadas normas.

Igualmente señala que debe entenderse la diferencia existente entre la utilidad contable y la utilidad fiscal, pues todas las empresas distribuyen sus utilidades y hacen las correspondientes reservas sobre la base contable y financiera y nunca por la utilidad fiscal, cuyo propósito es la determinación y control de los impuestos.

También debe tenerse en cuenta que la utilidad fiscal determinada por la DIAN corresponde a una fecha posterior a la aprobación de los estados financieros del periodo 2013, por lo que mal podría determinarse una distribución en una fecha en donde no se conocían. Destaca que COOPINALCO realizó su asamblea general de asociados el 28 de marzo de 2014, donde se aprobaron los estados financieros del año 2013 con fundamento en los resultados contables y financieros del periodo, es decir, pérdidas acumuladas a diciembre de 2012 por \$536.521.712 y resultado del ejercicio 2013 pérdida del ejercicio por valor de \$7.949.532, para un total de pérdida acumulada a diciembre de 2013 por valor de \$544.471.244.

La liquidación oficial de revisión que pretende modificar los impuestos del año 2013 y exigir apropiación de los fondos y reservas por ese año se hace con fecha 13 de julio de 2016, es decir, tres años después de reunida la asamblea general de asociados, cuando aún no se conocía que se produciría ese rechazo, pero siendo así la situación en la cooperativa, no cambia porque la pérdida acumulada es mayor a la utilidad que se pretende fijar.

Reitera que si se tomaron las pérdidas acumuladas a diciembre 31 de 2013 por \$536.521.712 y sumada la utilidad que fiscalmente se pretende fijar, continua la pérdida neta de COOPINALCO, no existiendo remanente para la apropiación de los fondos y reservas que se exigen por parte de la DIAN.

A dicho valor se le resta \$133.143.000, valor que se pretende determinar como utilidad del año 2013 y que disminuiría directamente la pérdida acumulada, la cual sería para el 31 de diciembre de 2013 de \$403.378.752 y tampoco habría lugar a apropiación para fondos.

Refiere la demanda que igualmente están violando las directrices fijadas por la misma DIAN, concretamente el cuaderno de trabajo "*Régimen Tributario Especial-Sector Cooperativo Colombiano 1995-2005*" que es concordante con la interpretación de las normas enunciadas en el párrafo anterior y en virtud de lo cual, lo primero que deben cumplir las cooperativas es distribuir sus excedentes como lo dice la Ley 79 de 1988 en su artículo 54, que de presentarse excedentes en el ejercicio en una cooperativa, la distribución del excedente contable se aplica así:

- 20% para crear y mantener la reserva de protección de los aportes sociales
- 20% para el fondo de educación
- 10% para el fondo de solidaridad.

El remanente del 50% del excedente contable podrá destinarse según lo digan los estatutos o la asamblea general siguiendo los siguientes parámetros:

- Revalorización de aportes
- Prestación de servicios comunes y seguridad social
- Retornándolo a los asociados en relación con el uso de los servicios o la participación en el trabajo
- Fondo de amortización de aportes a los asociados.

También se podrán crear reservas y fondos con fines determinados, si así lo dispone la Asamblea General.

Sin embargo, el excedente de las cooperativas se aplicará en primer término a compensar pérdidas de ejercicios anteriores.

Para el caso es claro que COOPINALCO, no obtuvo excedente para el 2013 y por ello, no estaba obligada a destinar sus utilidades para hacer las apropiaciones establecidas en la Ley 79 de 1988. Por el contrario, tal como lo indican sus estados financieros certificados por Contador Público y dictaminados por revisor fiscal para el año 2013, la entidad tuvo una pérdida contable de \$7.949.532,¹² razón por la que no se realizaron las apropiaciones tal como lo establece la Ley 79 de 1988.

Igualmente, se puede observar que en el estado de resultados de 2013, en el rubro de ingresos no operacionales se encuentra registrada la utilidad obtenida en la venta de predio y esta forma parte de los ingresos que se tuvieron en cuenta para la obtención de utilidad final del ejercicio.

Por otra parte, manifiesta que de conformidad con lo previsto por el artículo 745 del Estatuto Tributario, las dudas provenientes de vacíos probatorios se resuelven a favor del contribuyente, cuando no se encuentre obligado a probar determinados hechos. Por ende, como la DIAN ha creado mantos de duda en la aplicación de las normas tributarias alrededor del costo la misma aplicación de las normas ajustables a las entidades cooperativas, deben resolverse a favor del contribuyente.

Finalmente, aduce que no acepta la sanción por inexactitud prevista por el artículo 647 del Estatuto Tributario, por inexistente, indicando que los hechos consignados en la declaración tributaria de COOPINALCO, son todos ciertos, cuestión diferente es que sean rechazados por no cumplir unos requisitos inexistentes y arbitrarios.

Si bien es cierto la administración tributaria desconoce los costos que afectan el valor del activo por no cumplir requisitos tributarios, como el avalúo catastral, no significa que ellos no existan o que sean falsos

Considera que no se configura inexactitud cuando el menor valor a pagar que resulte en las declaraciones tributarias, se derive de errores de apreciación o de diferencias de criterio entre las oficinas de impuestos y el declarante, relativas a la interpretación del derecho aplicable, siempre que los hechos y cifras denunciados sean completos y verdaderos (fls. 4 a 13)

5. CONTESTACIÓN DE LA DEMANDA

La **Dirección de Impuestos Nacionales – DIAN**, en su contestación de demanda (fls. 111-130) se opone a las pretensiones, al considerar que los actos cuya nulidad se pretende, se encuentran ajustados a derecho.

En primer lugar, destaca la importancia y preponderancia que tiene la contabilidad en la ordenación de los negocios y obligaciones propias de las personas jurídicas, requisito que adquiere mayor relevancia en el caso de aquellos contribuyentes que pertenecen a un régimen tributario especial obligados a llevar contabilidad, quienes pueden exhibirla como medio de prueba a su favor siempre y cuando se encuentre llevada en debida forma tal como lo prevé el artículo 772 del ET.

Partiendo de lo anterior, en relación con las valorizaciones, se encuentra que ellas pertenecen a un inmueble, por lo que se registran contablemente para el caso de las entidades del sector solidario, en la cuenta crédito 1995, la cual tiene su adversa en la partida débito 3415, denominada superávit por valorizaciones y de presentarse un valor de mercado, para el bien objeto de valorización, superior al costo ajustado por el cual se encuentra registrada la inversión, lo procedente es registrar el monto en la cuenta 1995, acápite de inversiones permanentes, al mismo tiempo que en la partida 3415, sección de valorizaciones por inversión, pues la dinámica contable de las cuentas busca la coincidencia de valores tanto crédito como débito, tal como lo dispone la Resolución 1515 de 2001 artículo 12.

Lo anterior implica que el contribuyente aspirante a traer una valorización, asumida ésta como una mera expectativa comercial, sin vocación alguna para ajustar el costo del activo en la determinación de la utilidad fruto de su venta, debe registrar concomitantemente el valor en dos columnas, siendo la primera un débito a su favor y la segunda, una crediticia a su cargo, pues la valorización no tiene incidencia real en el aumento del patrimonio, al ser una expectación.

Concluye que la existencia de precisos deberes en cabeza de ciertos contribuyentes, se destaca la necesidad de llevar una contabilidad en debida forma e idónea para sustentar las futuras glosas fiscales, más aún si se pretende traer como prueba en una investigación tributaria.

Agrega que durante el año 2013 y según el dicho del contribuyente, COOPINALCO poseía un predio identificado con el número de matrícula inmobiliaria 074-4574, objeto de venta parcial por la suma de \$160.000.000, heredad que se ostentaba contablemente en valor de \$788.242.844, suma que comprendía el costo del terreno, cuantificado en \$24.837.021, el valor de la edificaciones estimado en \$105.471.526 y el rubro de las valorizaciones asimilado en \$657.934.29.

Considera que esa información no concuerda con los datos contables, atinentes y suministrados por el contribuyente expuestos en los libros mayores, estados financieros y sus notas, pues la fracción del inmueble objeto de venta parcial, fue tasada contablemente en un valor de \$12.418.510, suma a la cual se le adicionó una cuantía por concepto de valorizaciones ascendente a la suma de \$78.229.844, determinando el responsable, en lo que respecta a la contabilidad, una utilidad de \$69.532.067, por la enajenación del bien, registrándose la transacción por parte del contribuyente de la siguiente forma:

Código	Cuenta	Debito	Crédito
2745	Anticipos y avances	\$160.000.000	
1705	Terrenos		\$12.418.510
1995	Valorizaciones		\$78.229.423
4245	Utilidad venta del predio		\$69.352.067
	Sumas iguales	\$160.000.000	\$160.000.000

Aquí el contribuyente únicamente hace alusión a la cuenta 1995, sin mencionar su antónima 4315 en el acápite crediticio, sin tener en cuenta lo previsto por el artículo 12 de la Resolución 1515 de 2001, la cual señala que cuando el valor de mercado sea superior al costo ajustado por el cual se encuentra registrada la inversión, la diferencia se registrara en la subcuenta 199505 –Inversiones permanentes- con abono a la subcuenta 341505 –Superavit por Valorizaciones, Inversiones, el contribuyente debió registrar en las cuentas mencionadas el valor de \$78.229.423, pues al no tener vocación de aumento patrimonial, pues es una mera expectativa, debe anularse con la su contrapartida, pues no constituye un débito o crédito exclusivamente, no obstante el contribuyente realizó el siguiente ejercicio:

Código	Cuenta	Saldo Inicial de valorizaciones a enero de 2013	Debito	Crédito	Saldo Final de valorizaciones a diciembre de 2013
1995	Valorizaciones	\$657.934.297		\$78.229.423	\$579.704.874
3415	Revalorización del patrimonio	\$657.934.297			\$657.934.297

Esto implica que el rubro registrado contablemente como una valorización para la fracción del predio vendido, ascendente a la cuantía de \$78.229.423 según la norma contable, debió registrarse tanto en la cuenta 1995, como en su partida antónima y denominada valorización por inversión, máxime si el precio del mercado previsto por el mismo contribuyente para el inmueble fue superior al inicialmente registrado, evento que no ocurrió, como se observa. Por consiguiente, el ejercicio contable a realizar partiendo de los mismos datos suministrados por el contribuyente con la venta del predio debió ser el siguiente:

Código	Cuenta	Debito	Crédito
2745	Anticipos y avances	\$160.000.000	
3415	Revalorización del patrimonio	\$78.229.423	
1705	Terrenos		\$12.418.510
1995	Valorizaciones		\$78.229.423
4245	Utilidad venta del predio		\$147.581.490
	Sumas iguales	\$238.229.423	\$238.229.423

Indica que lo anterior era preciso, pues la dinámica contable de las cuentas busca la coincidencia y congruencia de valores tanto crédito como débito, así como el desarrollo del postulado en virtud del cual se tiene a las valorizaciones como una mera expectativa comercial, no como un derecho real, emolumento no llamado a significar un desequilibrio entre las columnas crédito y débito, lo cual no se dio, pues el contribuyente solo registró el monto de las valorizaciones en la cuenta 1995.

Así las cosas, partiendo de la misma contabilidad del contribuyente la cual denota errores o contradicciones con lo sostenido por el responsable en sus escritos, se tiene probada la existencia de un debito faltante, el cual desconfigura la realidad contable del demandante, incurriendo en una falta técnica contable, que invalida la contabilidad del accionante como prueba a su favor, pues la misma es contentiva de imprecisiones, más aun cuando la respuesta del contribuyente entra en contradicción con lo soportado por su misma contabilidad ya que no se entiende que método utiliza para determinar el costo fiscal y por ende la utilidad. Para tal fin, ilustra la imprecisión, de la siguiente manera:

CONCEPTO CONTABLE	COSTO FISCAL IMPUTABLE AL BIEN INMUEBLE VENDIDO		
	Propuesto en respuestas y/o escritos del contribuyente	Señalado por la contabilidad del contribuyente	Determinado por la DIAN
Valor de venta del predio	\$ 160.000.000	\$ 160.000.000	\$ 160.000.000
Terrenos	\$ 24.837.021	\$ 12.418.511	\$ 12.418.511
Edificaciones	\$ 105.471.526		
Valorizaciones	\$ 657.934.297	\$ 78.229.423	
Subtotal	\$ 788.242.844		
30% del valor del terreno	\$ 232.472.853		
Precio establecido por la venta del 50% de los terrenos, igual a la suma de costo de adquisición o construcción, adiciones, mejoras y cualquier otra erogación necesaria para colocar el activo en condiciones de ser utilizado	\$ 118.236.427	\$ 90.647.934	\$ 12.418.511
Utilidad determinada, resultante de restar el precio de venta previsto para el predio menos el valor del 50% de los terrenos	\$ 41.763.537	\$ 69.352.067	\$ 147.581.490

Explica la DIAN que la utilidad contable por la venta del 50% del lote del predio en cuestión fue de \$147.581.490, no de \$41.763.537 o de \$69.352.067, como se indica en el extracto final de la contabilidad perteneciente a la cooperativa demandante, lo que conlleva a que el resultado de las operaciones atinentes al año 2013 no corresponde a una pérdida de \$7.949.532 como se presenta en los estados financieros, sino a un excedente de 70.279.890, pues la correcta formulación de los valores de acuerdo a la norma contable previamente enunciada en concordancia con los datos suministrados por el mismo contribuyente, así lo dictaminan.

Este hecho contable resulta de relevancia fiscal, pues los valores traídos a colación como pérdida por parte del contribuyente, determinan su permanencia en el acápite de contribuyentes del régimen especial, categoría en donde se ubican quienes se encuentran exentos del impuesto sobre la renta, situación que para el caso de las asociaciones, se configura cuando realizan una apropiada distribución de los rendimientos producidos en el año fiscal.

Respecto a las valorizaciones indica que son valuaciones técnicas-contables que no inciden en la determinación del excedente, ni hacen parte del patrimonio fiscal, pues son una mera expectativa y no la materialización de un valor certero y verificable de ahí que no se declaren en la declaración de renta

Dicha exclusión de las valorizaciones como costo fiscal, tiene sustento en la definición de patrimonio de bruto y la designación de los activos o derechos que lo compone, llamados a ser estipulaciones cuantificables monetariamente, concepto en el cual no se incluye la expectativa generada por las valorizaciones, reforzando esta posición el artículo 277 del E.T que dispone como se determina el costo fiscal de los inmuebles y las normas a que remite no prevén las valorizaciones, pues constituyen elementos meramente especulativos, resultando su proposición impertinente, ya que tergiversan los conceptos fiscales que definen el tributo y son causante de inexactitud conducta sancionable fiscalmente.

Además, el valor traído como valorización si es diferente a la catastral, necesita ser determinados mediante avalúo elaborado por una persona de reconocida idoneidad o perito, con experiencia en el tema, so pena de ser tenido como impropio, en virtud del inciso 9 del Art. 64 del Decreto 2649 de 1993.

Para el caso concreto, el contribuyente empleo valorizaciones sin vocación fiscal, no establecidas mediante avalúo técnico, para determinar una utilidad impropia, la cual reflejó un excedente fiscal no distribuido apropiadamente conforme a la ley cooperativa y por ende se encuentra gravado, no exento, excluyendo al demandante del régimen tributario especial, argumento que adquiere mayor fortaleza si se considera que no existe concordancia entre lo argumentado por el responsable del impuesto en sus memoriales y con lo sostenido por su contabilidad.

En cuanto al régimen tributario especial y pérdida del beneficio de exención tributaria por no distribución de ingresos, se encuentra que el artículo 19 del ET, previa entrada en vigencia de la Ley 1819 de 2016, distinguía un acápite especial de contribuyentes sujetos a un tratamiento fiscal diferente, en cuanto al impuesto de renta, criterio que atendía a especiales condiciones reunidas por estos actores, entre ellos las corporaciones, fundaciones y asociaciones sin ánimo de lucro, lo cual cobijaba a las cooperativas otorgándoles exención en el pago del impuesto de renta siempre y cuando invirtiesen, de forma directa o indirecta, el 20% del excedente producido en el año fiscal en programas que desarrollen su objeto social, el cual es determinado de acuerdo con la contabilidad del contribuyente, debiendo demostrarse la inversión del mismo, so pena de tenerse como una renta gravada.

Resulta entonces tributariamente indispensable para la cooperativa productora de un excedente causado durante el ejercicio económico actual, si desea permanecer en el régimen tributario especial, que dicho sobrante lo reinvierta en su objeto social y/o compensado pérdidas. Ahora si la administración de impuestos no encuentra acreditados los requisitos del beneficio neto de excedentes, conforme al rigor legal contable o tributario, este sobrante será adicionado como ingreso gravable, debiendo tributar por el mismo, conforme lo señala el artículo 18 del Decreto 4400 de 2004 en sintonía con lo previsto con el artículo 356 de ET.

Concluye la demandada, que los contribuyentes pertenecientes al régimen tributario especial, apartado que congrega a las Cooperativas, se encuentran forzosamente obligados a destinar sus excedentes en primer término a la compensación de pérdidas y de no existir estas, en forma subsidiaria a programas propios que desarrollen su objeto social, so pena de tener por gravado el excedente si no se realiza la correcta disposición.

Agrega que se demostró en la investigación fiscal, que la cooperativa no determinó el ingreso y por ende el excedente conforme a las normas propicias, reportándose en el 2013 una pérdida inexistente, la cual determinó la continuidad del beneficio de exención sobre el impuesto de renta en datos inexactos que se llevaron a la declaración de renta, hecho sancionable en materia tributaria, pues si se plantea correctamente el estado de resultados, reflejaría un excedente que estaría llamado a la compensación de pérdidas o en una inversión atinente al objeto social, lo cual no sucedió, y que hubiera determinado una renta líquida gravable exenta de tributación.

El contribuyente aduce que no existió excedente para solventar las pérdidas, para lo cual adjunta certificación del revisor fiscal, empero indica que ese argumento pierde eficacia y fiabilidad, cuando se contrasta la información que arroja la propia contabilidad del contribuyente.

De otro lado, si bien la parte demandante señala que de existir una diferencia de criterios entre la administración tributaria y el contribuyente las dudas se resuelven en favor de este último, sin embargo alega, que ésta condición se encuentra supeditada a que los hechos y cifras declaradas, sean correctos o verosímiles, pues en caso contrario, desaparece la prerrogativa, ya que no se darían los presupuestos para la existencia de un debate interpretativo.

Indica que en este caso, los datos contables errados, llevaron a la cooperativa a proponer factores equivocados en su denuncia fiscal, no existiendo veracidad en la información fiscal denunciada por la anualidad 2013, señalando que es inexistente una diferencia de criterios, pues se reitera, no existe interpretación discordante en torno a hechos idénticos.

Finalmente, señala que la sanción por inexactitud se configura cuando el dato compelido en la declaración de renta, desfigura la realidad económica del contribuyente, generalmente en su beneficio, puesto que se propone un menor valor a cancelar o un mayor saldo a favor, hechos que suscitan una investigación fiscal, la determinación de un real tributo y la imposición de la respectiva penalidad.

6. TRÁMITE PROCESAL

La demanda de la referencia fue radicada en la Oficina de Apoyo para los Juzgados Administrativos de Sogamoso el 26 de septiembre de 2017 (*fl. 76*) se suscita conflicto de competencia territorial con el circuito de Duitama, el cual fue resuelto por el Tribunal Administrativo de Boyacá, quien por medio de auto del 2 de mayo de 2018 (*fls. 93-98*) asignada a este Despacho, así por auto del 8 de junio de 2018, se admitió la demanda (*fl. 101*).

Surtido el traslado correspondiente, con proveído del 8 de octubre de 2018 (*fl. 146*) se fijó fecha para audiencia inicial, diligencia que se realizó el 11 de febrero de 2019 (*fls. 165 a 167*), en cuyo marco se evacuaron las etapas señaladas en el artículo 180 del CPACA, se atiende la solicitud probatoria elevada por las partes y de oficio, con base en el artículo 213 *ibídem*, se decretaron pruebas.

El 21 de octubre de 2019, se llevó a cabo la audiencia de pruebas (fls. 199 y 200), en desarrollo de la misma se incorporaron las pruebas decretadas, se interrogó a la perito que rindió dictamen pericial, se cerró la etapa probatoria y se ordenó correr traslado para alegar de conclusión y que el Ministerio Público rindiera concepto.

7. ALEGATOS DE CONCLUSIÓN

La **parte demandante** en sus alegaciones finales reitera lo manifestado en el libelo introductorio (fls. 217 a 223)

El **apoderado de la DIAN** en su escrito de cierre ratifica lo señalado en el escrito de contestación de la demanda (fls. 214 a 301)

El Ministerio Público no rindió concepto.

8. PROBLEMA JURÍDICO

El problema jurídico a resolver se contrae a determinar la legalidad de la liquidación oficial de revisión No. 262412016000011 expedida el 13 de julio de 2016, por la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales de Sogamoso y la Resolución 198 del 12 de mayo de 2017 proferida por el Grupo Interno de Trabajo Gestión Jurídica de la Dirección Seccional de Impuestos y Aduanas de Tunja que resuelve el recurso de reconsideración, en la que se determina un mayor valor del impuesto a la renta para la vigencia fiscal del año 2013 y se impone sanción por inexactitud a la Cooperativa Agroindustrial de Alimentos Concentrados – COOPINALCO.

Surge un problema jurídico asociado, el cual consiste en determinar si el valor correspondiente a la venta del 50% de un inmueble de propiedad del contribuyente COOPINALCO, corresponde a una pérdida fiscal o a un excedente como resultado de las operaciones rentísticas de la vigencia fiscal 2013, teniendo en cuenta para el efecto lo dispuesto en el artículo 72 del Estatuto Tributario, los artículos 54 y 55 de la Ley 79 de 1988, la Resolución 1515 de noviembre 27 de 2001 proferida por la Superintendencia de Economía Solidaria y demás normas concordantes.

9. MARCO NORMATIVO Y JURISPRUDENCIA APLICABLE

La Ley 79 de 1988, por la cual se actualiza la legislación cooperativa, sobre el régimen económico preceptúa:

***“Artículo 53.** Las cooperativas tendrán ejercicios anuales que se cerrarán el 31 de diciembre. Al término de cada ejercicio se cortarán las cuentas y se elaborará el balance, el inventario y el estado de resultados.*

***Artículo 54.** Si del ejercicio resultaren excedentes, estos se aplicarán de la siguiente forma: Un veinte por ciento (20%) como mínimo para crear y mantener una reserva de protección de los aportes sociales; un veinte por ciento (20%) como mínimo para el Fondo de educación y un diez por ciento (10%) mínimo para un Fondo de solidaridad. El remanente podrá aplicarse, en todo o parte, según lo determinen los estatutos o la asamblea general, en la siguiente forma:*

- 1. Destinándolo a la revalorización de aportes, teniendo en cuenta las alteraciones en su valor real.*
- 2. Destinándolo a servicios comunes y seguridad social.*
- 3. Retornándolo a los asociados en relación con el uso de los servicios o la participación en el trabajo.*
- 4. Destinándolo a un Fondo para amortización de aportes de los asociados.*

Artículo 55. *No obstante lo previsto en el artículo anterior, el excedente de las cooperativas se aplicará en primer término a compensar pérdidas de ejercicios anteriores.*

Cuando la reserva de protección de los aportes sociales se hubiere empleado para compensar pérdidas, la primera aplicación del excedente será la de establecer la reserva al nivel que tenía antes de su utilización.”.

Por otra parte, el Decreto 624 de 1989, Estatuto Tributario en relación con los contribuyentes del régimen tributario especial para el año 2013, señalaba:

“ ARTÍCULO 19. Los contribuyentes que se enumeran a continuación, se someten al impuesto sobre la renta y complementarios, conforme al régimen tributario especial contemplado en el Título VI del presente Libro:

1. Las corporaciones, fundaciones y asociaciones sin ánimo de lucro, con excepción de las contempladas en el artículo 23 de este Estatuto, para lo cual deben cumplir las siguientes condiciones:

a) Que el objeto social principal y recursos estén destinados a actividades de salud, deporte, educación formal, cultural, investigación científica o tecnológica, ecológica, protección ambiental, o a programas de desarrollo social;

b) Que dichas actividades sean de interés general, y

c) Que sus excedentes sean reinvertidos totalmente en la actividad de su objeto social.

2. Las personas jurídicas sin ánimo de lucro que realizan actividades de captación y colocación de recursos financieros y se encuentren sometidas a la vigilancia de la Superintendencia Bancaria.*

3. Los fondos mutuos de inversión y las asociaciones gremiales respecto de sus actividades industriales y de mercadeo.

4. Las cooperativas, sus asociaciones, 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. (...).”

Sobre los métodos para establecer el costo fiscal de los activos fijos el artículo 69 del E.T. en los términos vigentes para el año 2013 disponía:

“ARTICULO 69. COSTO DE LOS ACTIVOS FIJOS. El costo de los bienes enajenados que tengan el carácter de activos fijos, está constituido por el precio de adquisición o el costo declarado en el año inmediatamente anterior, según el caso, más los siguientes valores:

a. El valor de los ajustes a que se refiere el artículo siguiente.

b. El costo de las adiciones y mejoras, en el caso de bienes muebles.

c. El costo de las construcciones, mejoras, reparaciones locativas no deducidas y el de las contribuciones por valorización, en el caso de inmuebles.”

Igualmente, el artículo 72, en cuanto al avalúo como costo fiscal establece:

“ARTICULO 72. AVALUO COMO COSTO FISCAL. <Artículo modificado por el artículo 4 de la Ley 174 de 1994. El nuevo texto es el siguiente:> El avalúo declarado para los fines del Impuesto Predial Unificado, en desarrollo de lo dispuesto por los artículos 13 y 14 de la ley 44 de 1990 y 155 del Decreto 1421 de 1993, y los avalúos formados o actualizados por las autoridades catastrales, en los términos del artículo

5o. de la Ley 14 de 1983, podrán ser tomados como costo fiscal para la determinación de la renta o ganancia ocasional que se produzca en la enajenación de inmuebles que constituyan activos fijos para el contribuyente. Para estos fines, el autoavalúo o avalúo aceptable como costo fiscal, será el que figure en la declaración del Impuesto Predial Unificado y/o declaración de renta, según el caso, correspondiente al año anterior al de la enajenación. Para este propósito no se tendrán en cuenta las correcciones o adiciones a las declaraciones tributarias ni los avalúos no formados a los cuales se refiere el artículo 7o. de la Ley 14 de 1983.”

En cuanto al valor patrimonial de los inmuebles, en su artículo 277 refiere:

“Art. 277. Valor patrimonial de los inmuebles.

* **-Modificado-** Los contribuyentes obligados a llevar libros de contabilidad deben declarar los inmuebles por el costo fiscal, determinado de acuerdo con lo dispuesto en los Capítulos I y III del Título II del Libro I de este Estatuto y en el artículo 65 de la Ley 75 de 1986.”

Sobre el tratamiento especial para algunos contribuyentes, el artículo 356 de la codificación en comento indica: “los contribuyentes a que se refiere el artículo 19 están sometidos al impuesto de renta y complementarios sobre el beneficio neto o excedente a la tarifa única del 20%” beneficio que de conformidad con el artículo 358 *ibídem*“ (...) tendrá el carácter de exento cuando se destinen directa o indirectamente, en el año siguiente a aquel en el cual se obtuvo, a programas que desarrollen dicho objeto social (...)” y que el beneficio neto o excedente que no se invierta en los programas que desarrolle su objeto social, tendrá el carácter de gravable en el año en que ocurra.

En cuanto al referido beneficio neto o excedente el artículo 357 establece que:

“Para determinar el beneficio neto o excedente se tomará la totalidad de los ingresos, cualquiera sea su naturaleza, y se restará el valor de los egresos de cualquier naturaleza, que tengan relación de causalidad con los ingresos o con el cumplimiento de su objeto social de conformidad con lo dispuesto en este Título, incluyendo en los egresos las inversiones que hagan en cumplimiento del mismo.”

Por otra parte, frente a las sanciones por inexactitud preceptúa el E.T:

“Art. 647. Sanción por inexactitud.

* **-Modificado-** Constituye inexactitud sancionable en las declaraciones tributarias, siempre que se derive un menor impuesto o saldo a pagar, o un mayor saldo a favor para el contribuyente, agente retenedor o responsable, las siguientes conductas:

1. La omisión de ingresos o impuestos generados por las operaciones gravadas, de bienes, activos o actuaciones susceptibles de gravamen.
2. No incluir en la declaración de retención la totalidad de retenciones que han debido efectuarse o el efectuarlas y no declararlas, o efectuarlas por un valor inferior.
3. La inclusión de costos, deducciones, descuentos, exenciones, pasivos, impuestos descontables, retenciones o anticipos, inexistentes o inexactos.
4. La utilización en las declaraciones tributarias o en los informes suministrados a la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, de datos o factores falsos, desfigurados, alterados, simulados o modificados artificialmente, de los cuales se derive un menor impuesto o saldo a pagar, o un mayor saldo a favor para el contribuyente, agente retenedor o responsable.
5. Las compras o gastos efectuados a quienes la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales hubiere declarado como proveedores ficticios o insolventes.
6. Para efectos de la declaración de ingresos y patrimonio, constituye inexactitud las causales enunadas en los incisos anteriores, aunque no exista impuesto a pagar.

PARÁGRAFO 1. Además del rechazo de los costos, deducciones, descuentos, exenciones, pasivos, impuestos descontables, retenciones o anticipos que fueren inexistentes o inexactos, y demás conceptos que carezcan de sustancia económica y

soporte en la contabilidad, o que no sean plenamente aprobados de conformidad con las normas vigentes, las inexactitudes de que trata el presente artículo se sancionarán de conformidad con lo señalado en el artículo 648 de este Estatuto.

PARÁGRAFO 2. No se configura inexactitud cuando el menor valor a pagar o el mayor saldo a favor que resulte en las declaraciones tributarias se derive de una interpretación razonable en la apreciación o interpretación del derecho aplicable, siempre que los hechos y cifras denunciados sean completos y verdaderos.

En cuanto al tema de la sanción por inexactitud con fundamento en el “error de apreciación” y a la “diferencia de criterios” entre la oficina de impuestos y el contribuyente, el Consejo de Estado, cercano a la época de los hechos, en 2016 ha considerado²:

“[...] a juicio de la Sala, para que se configure la causal de exoneración de responsabilidad a que alude el artículo 647 ET, es necesario que se presenten los siguientes presupuestos:

- 1- Que se haya presentado una declaración tributaria con fundamento en hechos completos y cifras veraces. Esto implica que la declaración contenga todos los elementos de hecho y de derecho necesarios para la determinación de la obligación tributaria. Es decir, que el contribuyente haya actuado diligentemente y que no haya omitido (intencionalmente o por negligencia) declarar los hechos que le permitan a la Administración cumplir de manera adecuada la función de verificación y fiscalización de la información presentada.*
- 2- Que el contenido de la declaración tributaria se soporte en una interpretación razonable de las leyes tributarias. Aquí, el contribuyente, además de soportar la carga de cumplir con la obligación de presentar la declaración, debe realizar una razonada labor de interpretación, calificación y aplicación de la ley tributaria.*

De tal forma que cuando el artículo 647 del E.T. se refiere a la interpretación del derecho aplicable, claramente se refiere a la interpretación del derecho propiamente dicha, de la ley, y no a la interpretación de los hechos discutidos. Así, el declarante que invoque la exoneración de la sanción por inexactitud con base en el error de interpretación o la diferencia de criterios, deberá probar que la interpretación que ofreció de las normas en que fundamentó su declaración tributaria era plausible y razonable. [...].

Pero, ¿qué se entiende por una “interpretación razonable” de las normas tributarias? La Sala considera que para calificar una interpretación de la ley tributaria como razonable, puede verificarse y partir, en cada caso, de los siguientes presupuestos:

- La norma objeto de interpretación aplicable al caso concreto, la que debe ser susceptible de diversas interpretaciones, de tal forma que la posición asumida pueda ser calificada de coherente, posible y aceptable.*
- La posición jurídica sostenida por el contribuyente, la que debe atender los principios válidos de interpretación previstos en la ley y la Constitución.*
- La dificultad y complejidad de la norma objeto de interpretación y aplicación.*
- La situación particular del contribuyente, que debe subsumirse en la norma aplicable al caso concreto objeto de interpretación.*

De verificarse que el contribuyente presentó una declaración fundamentada en hechos completos y cifras veraces, y que brindó una interpretación razonable de la norma sobre

²Consejo de Estado, sección Cuarta, sentencia de 30 de agosto de 2016, exp. 19851, C.P. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas.

la base de los criterios descritos, se puede afirmar que se configura, válidamente, la causal de exoneración de responsabilidad tributaria derivada del hecho de haber incurrido en el supuesto previsto en el artículo 647 del Estatuto Tributario.

El error de interpretación o la diferencia de criterios, en últimas, es una forma de violación de la ley por interpretación errónea, que se configura cuando se asigna a la norma un sentido o alcance que no le corresponde.

De hecho, al amparo de la doctrina del derecho viviente, la Corte Constitucional ha precisado que es necesario distinguir los enunciados normativos (disposiciones) y las normas (contenidos normativos).

Y es cierto, la ley puede admitir diversas interpretaciones y algunas de esas interpretaciones pueden resultar contrarias a la Constitución. Pero corresponde al juez (Corte Constitucional o Consejo de Estado, según sea el caso) determinar cuál es la interpretación (la regla normativa, en palabras de la Corte) que está conforme con la Constitución.

Así, en el proceso judicial en que se analice si un acto administrativo tributario es nulo por violación de la ley por interpretación errónea, el contribuyente debe demostrar que la interpretación de la norma en la que se subsume el hecho económico gravado y declarado es razonable.

Pero como puede ocurrir que de uno o varios enunciados normativos se desprendan varios contenidos normativos razonables en la medida en que se sustentan en métodos o técnicas de interpretación legalmente aceptables, se configurará la ausencia de responsabilidad que describe el artículo 647 ET cuando el juez descarte la interpretación propuesta por el contribuyente, pese a ser plausible, y opte por la interpretación que propuso la administración tributaria, por encontrarla más ajustada a la Constitución y la ley”

Así mismo, en su artículo 683 sobre el Espíritu de justicia dispone:

“Los funcionarios públicos, con atribuciones y deberes que cumplir en relación con la liquidación y recaudo de los impuestos nacionales, deberán tener siempre por norma en el ejercicio de sus actividades que son servidores públicos, que la aplicación recta de las leyes deberá estar presidida por un relevante espíritu de justicia, y que el Estado no aspira a que al contribuyente se le exija más de aquello con lo que la misma ley ha querido que coadyuve a las cargas de la Nación.”

En cuanto a las dudas por vacíos probatorios en su artículo 745 indica:

“Las dudas provenientes de vacíos probatorios existentes en el momento de practicar las liquidaciones o de fallar los recursos, deben resolverse, si no hay modo de eliminarlas, a favor del contribuyente, cuando éste no se encuentre obligado a probar determinados hechos de acuerdo con las normas del capítulo III de este título.”

Y sobre la presunción de veracidad, establece en su artículo 746:

“ Art. 746. Presunción de veracidad.

Se consideran ciertos los hechos consignados en las declaraciones tributarias, en las correcciones a las mismas o en las respuestas a requerimientos administrativos, siempre y cuando que sobre tales hechos, no se haya solicitado una comprobación especial, ni la ley la exija.”

Sobre la presunción de veracidad y la forma de desvirtuarla, el órgano de cierre de la jurisdicción contencioso administrativa, incluso de manera previa a la época de los acontecimientos que aquí se analiza, ha considerado lo siguiente:

“El artículo 746 del E.T. prescribe que “se consideran ciertos los hechos consignados en las declaraciones tributarias, en las correcciones a las mismas o en las respuestas o requerimientos administrativos, siempre y cuando que sobre tales hechos, no se haya solicitado una comprobación especial, ni la ley la exija”. La presunción es un indicio determinado por la ley que puede ser legal o de derecho, conforme se infiere del artículo 66 del Código Civil. La presunción legal admite la prueba en contrario, la presunción de derecho, no. En esa medida, el interesado en hacer valer la presunción legal no está exento de probar el hecho que el legislador señaló como probado, y, quien se opone a la presunción, a desvirtuar esa conclusión legal. La presunción prevista en el artículo 746 del E.T. es legal y, en esa medida, admite prueba en contrario del hecho que el legislador señaló como probado. En consecuencia, los hechos que el contribuyente refleja en su declaración privada o en la que la corrige, así como los que manifiesta con ocasión de la respuesta a los requerimientos de la Administración, gozan de presunción de certeza. Sin embargo, el contribuyente no está exento de respaldar con pruebas los hechos que expuso como ciertos en esos documentos, ni la Administración tributaria de respaldar, así mismo, con pruebas, que esos hechos no son ciertos o, incluso, veraces o, mejor, irreales. La facultad fiscalizadora de la administración tributaria, entonces, persigue probar, más allá de la certeza, veracidad o la realidad de los hechos que justifican el denunciado rentístico del contribuyente, el cumplimiento de los presupuestos que la ley dispone para legitimar el tributo declarado.”³

Ahora, sobre la manera en que se deben registrar las valorizaciones, el Decreto 2649 de 1993, por el cual se reglamenta la contabilidad en general y se expiden los principios o normas de contabilidad generalmente aceptados en Colombia, señala en su artículo 85:

“Las valorizaciones representan el mayor valor de los activos con relación a su costo neto ajustado, establecido con sujeción a las normas técnicas. Dichas valorizaciones se deben registrar por separado dentro del patrimonio”

De igual forma, para el asunto que ocupa la atención del despacho resulta relevante traer a colación lo dispuesto por el artículo 772 del E.T., que preceptúa:

*“Art. 772. La contabilidad como medio de prueba.
Los libros de contabilidad del contribuyente constituyen prueba a su favor, siempre que se lleven en debida forma.”*

Sobre la idoneidad de los medios prueba en asuntos tributarios, el Consejo de Estado en 2016, en particular de la contabilidad, indicó:

“5.2. En materia tributaria, la idoneidad de los medios de prueba depende, en principio, de las exigencias que para establecer determinados hechos preceptúan las leyes fiscales o las leyes que regulan el hecho por demostrarse y, a falta de unas y otras, de su mayor o menor conexión con el hecho que trata de probarse y del valor de convencimiento que pueda atribuírseles de acuerdo con las reglas de la sana crítica. Uno de esos medios es la prueba contable que, como lo dispone el artículo 772 del Estatuto Tributario, constituye prueba suficiente toda vez que revela la realidad de los hechos económicos que realiza el contribuyente. 5.3. Es por eso que la contabilidad se erige como una de las pruebas, por excelencia, en materia tributaria,

³ Consejo de Estado, Sección Cuarta, CP: Hugo Fernando Bastidas Bárcenas, providencia del 15 de abril de 2010, Rad. 25000-23-27-000-2002-01276-02(16571) Actor: Laboratorios de Cosméticos Vogue s.a. (en restructuración) Demandado: Dian

salvo en aquellos casos en que la Administración logre contradecir esa prueba por otros medios probatorios directos o indirectos que no estén prohibidos por la ley. De tal manera que, si la realidad de esos hechos o negocios se demuestra por otros medios, esa realidad puede desplazar la que emana de la contabilidad del contribuyente. (...)⁴

Por otro lado, se encuentra que la Resolución 1515 de noviembre 27 de 2001, por la cual se expide el nuevo Plan Único de Cuentas para las entidades del sector solidario vigiladas por la Superintendencia de la Economía Solidaria, aplicable a las cooperativas como la aquí accionante que en su artículo 12, correspondiente a las descripciones y dinámicas, establece en relación con las valorizaciones:

“(…)

CLASE	GRUPO	CODIGO	CUENTA
1 ACTIVO	19 OTROS ACTIVOS	1995	VALORIZACIONES

DESCRIPCIÓN

Registra las valorizaciones de inversiones de renta variable de propiedad de la Entidad, de los activos contabilizados en el grupo 17 -Propiedades Planta y Equipo-, bienes de arte y cultura..

Para el registro contable de las valorizaciones deberán observarse las siguientes reglas:

-Bienes Inmuebles Considerados como Activos Fijos:

Cuando se trate de esta clase de bienes, se debe obtener un avalúo comercial practicado por personas o firmas de reconocida especialidad e independencia, que contenga las características señaladas en el artículo 64 del Decreto 2649 de 1993.

Una vez determinado el valor comercial y cuando éste exceda el costo ajustado en libros, se procederá a registrar la valorización como superávit por valorizaciones de propiedades y equipo. Cuando se establezca que el valor comercial es inferior a la valorización registrada, ésta debe revertirse hasta su concurrencia. Cualquier diferencia por debajo del costo en libros, atendiendo la norma de la prudencia, para cada inmueble individualmente considerado se constituirá una provisión que afectará el estado de resultados del respectivo período, con abono a la cuenta 1799 -Provisión Propiedades Planta y Equipo-, y con cargo a la subcuenta 511545 -Provisiones, Propiedades Planta y Equipo-; para estos efectos no se aceptará el método de "grupos homogéneos".

Siempre y cuando no existan factores que indiquen que ello sería inapropiado, entre uno y otro avalúo éstos se ajustan al cierre del período utilizando indicadores específicos de precios según publicaciones oficiales.

-Inversiones de Renta Variable:

En el evento en que el valor de mercado sea superior al costo ajustado por el cual se encuentra registrada la inversión, la diferencia se registrará en la subcuenta 199505 -Inversiones Permanentes- con abono a la subcuenta 341505 -Superávit por Valorizaciones, Inversiones-.

⁴ Consejo de Estado, Sección Cuarta, CP: Jorge Octavio Ramirez Ramirez, providencia del 8 de septiembre de 2016, Radicación número: 76001-23-31-000-2006-03700-01(18945), Actor: Colombina S.A.Demandado: Direccion de Impuestos y Aduanas Nacionales – Dian

Cuando el valor de mercado sea inferior al costo ajustado por el cual se encuentra registrada la inversión, la diferencia afectará, en primera instancia, el superávit por valorización de la correspondiente inversión hasta agotarlo y a partir de ahí afectará el estado de resultados en la subcuenta 511505 -Provisión, Inversiones- con abono a la cuenta 1290 – o - 1292 - Provisión de inversiones.

DINAMICA

DEBITOS

1. *Por el valor de las valorizaciones efectuadas con abono a la cuenta 3415 - Superávit, Valorizaciones-.*

CREDITOS

1. *Por la venta del bien valorizado.*
2. *Por haber sido dado de baja el bien valorizado.*
3. *Por reversión de las valorizaciones registradas en exceso.*
4. *Por disminución de la valorización, hasta la concurrencia de ésta, como consecuencia de desvalorizaciones. (...)*

Finalmente, el Decreto 4400 de 2004, 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 indica en su artículo 12:

“Exención del beneficio neto o excedente para el sector solidario. 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.

La parte del beneficio neto o excedente que no se destine conforme con lo establecido en este artículo está gravado con el impuesto sobre la renta y complementarios a la tarifa del veinte por ciento (20%), sin que proceda deducción o descuento sobre este impuesto.”

En su artículo 18 en relación con el procedimiento y sanciones preceptúa:

“A los contribuyentes del régimen tributario especial les son aplicables las normas de procedimiento y sanción establecidas en el Estatuto Tributario.

Si la Administración de Impuestos, con ocasión de un proceso de auditoría, encuentra que el beneficio neto o excedente no cumple los requisitos aquí establecidos para su exención y este fue ejecutado en diferentes períodos gravables, será adicionado como ingreso gravable en el año que la Administración lo detecte. Igual procedimiento se seguirá en el caso que se establezca que el contribuyente debe tributar conforme al régimen tributario ordinario.”

10. DE LO PROBADO EN EL PROCESO

De conformidad con el certificado de existencia y representación, se encuentra acreditado que el objeto de la Cooperativa Agroindustrial de Alimentos concentrados - COOPINALCO, es *producir y distribuir eficientemente bienes y servicios correspondientes a procesos agroindustriales de concentrados para las pequeñas y medianas fincas y granjas integrales, distribuir los concentrados para los asociados propietarios de avícolas, granjas porcinas, ganado vacuno y demás especies menores, también afirmado en la demanda (fl.22-24),*

Ahora bien, no se discute que la cooperativa presentó la declaración de renta del año gravable 2013 mediante formulario 1104603308862 (fl.6 Anexo 2) en la que registró entre otras, la siguiente información en el acápite de ingresos:

Ingresos brutos operaciones	42	1,091,007,000
Ingresos brutos no operacionales	43	0
Intereses y rendimientos financieros	44	784.000
Total ingresos brutos	45	1,091, 791,000
Devoluciones, rebajas y descuentos en ventas	46	2.000
Ingreso no constitutivos de renta ni ganancia ocasional	47	0
Total ingresos netos	48	1,091,789,000

El 10 de octubre de 2014, la Gestión de Fiscalización de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales de Sogamoso, efectuó a la cooperativa demandante, el requerimiento ordinario No. 262382014000097 para que allegue información contable correspondiente a los estados financieros del periodo fiscal 2013 (fls.23 a 25 Anexo 2), el cual fue atendido por la cooperativa contribuyente el 31 del mismo mes y año, allegando la información solicitada (fls 28 a 117 Anexo 2), de la cual se establece que en esa anualidad, la Cooperativa efectuó la venta del 50% de un lote de terreno identificado con el folio de matrícula 074-4574 y código catastral 03-000-0110007-000 del IGAC Duitama, por valor de \$160.000.000 (fls. 123 a 125 Anexo 2)

La precitada transacción fue registrada contablemente, en la partida de valorizaciones por valor de \$78.229.422,70 (fls 76 y 80 Anexo 2) y de conformidad con el estado de resultados comparativos efectuado por la cooperativa, para diciembre de 2013, la cooperativa tuvo una pérdida fiscal de \$7.949.532,12 (fls 80 a 83 Anexo 2).

Sobre la venta del inmueble, en el dictamen que elaboró el revisor fiscal, se indica que los activos fijos disminuyeron por la venta del lote, reduciendo el valor del terreno en un 50%, utilizándose para el cálculo de la depreciación el método de línea recta así (fls. 92 y 93 Anexo 2):

	NOTAS	2012	2013	VARIACION	%
TERRENOS		\$24,837,021	\$12,418,510	\$12,418,510	

El día 26 de enero de 2015, la DIAN efectúa visita al contribuyente, en la que deja entre otras constancias, que: *“Se encuentra pendiente la explicación de la contabilización de la venta del lote y por qué no se registró como ingreso (42450401) el valor de \$160.000.000”* (fls, 118 a 122 Anexo 2)

Así mismo, de conformidad con el Asiento No. 0249 del 31 de diciembre de 2013 la venta de lote sin construir se registró así (fl. 126 Anexo 2):

Número de cuenta	Nombre de cuenta	Código tercero	Centro /costo	Mov Debito	Mov crédito
17051001	RURALES-Rurales				\$12.418.510,30
19951001	PROPIEDADES PLANTA Y EQUIPO-Terrenos				\$78.229.422,70
42450401	TERRENOS-Terrenos	CO122			\$69.352.067,00
27459801	OTROS-Otros	CO122		\$160.000.000,00	
				\$160.000.000,00	\$160.000.000,00

Para el 4 de febrero de 2015 se realiza nueva visita, en la que se consigna en relación con la venta del lote, que el contador informa: "El lote se vendió por \$160.000.000, cuando se efectuó el contrato de compraventa se recibió un anticipo de \$90.000.000 a anticipos contra la cuenta bancos (débito) y de esta misma forma hasta completar los \$160.000.000. Cuando se registró la venta del lote se contabilizó de la siguiente forma: se debitaron la 2745 cuenta anticipo y se acreditó la cuenta 17051001 terrenos \$12.418.510,30, la 19951001 valorizaciones \$78.229.422,70, crédito 42450401 por valor \$69.352.067" y ante el interrogante de cómo se determinó la valorización, se indicó que se valorizó por el impuesto predial (fls. 178 a 180).

En relación con el impuesto predial unificado, de acuerdo con la factura de cobro (fl.200 del Anexo 2), se tiene que el avalúo del inmueble en cuestión para el año 2013 fue de \$437.067.000

La cooperativa demandante, atendiendo la solicitud del ente fiscalizador, el 27 de marzo de 2015 presenta corrección a la declaración de renta con el formulario 1104605872511, en la cual se registra el valor de \$160.000.000 en el renglón 65 como ingreso por ganancias ocasionales, \$41.521.000 en el renglón 66 como costos por ganancias ocasionales y la suma de \$118.479.000 en el renglón 67 correspondiente a ganancias ocasionales no gravadas y exentas (fl.258 Anexo 2); en esta actuación, valga resaltar de forma prístina, sin atender las indicaciones de la DIAN en el sentido que la venta del lote corresponde a un ingreso bruto, no operacional y no a ganancia ocasional.

Acorde al informe final registrado en el formulario número 183910000001, una vez efectuada la corrección por el contribuyente, la DIAN consigna como hallazgo, que en relación con el costo de venta, la ganancia ocasional que se determina como costo de venta el valor consignado en libros de \$12.419.000 y en cuanto a las ganancias ocasionales no gravadas y exentas "Se desconoce el valor de \$118.479.000 valor que no se encuentra señalado en el artículo 307 del E. T y no corresponde a ingresos dentro del desarrollo del objeto social de la Cooperativa" (fls. 260 a 262)

En consideración que no fueron presentadas las modificaciones indicadas, la DIAN efectúa el requerimiento especial No. 262382015000009 del 29 de abril de 2015, proponiendo modificar mediante liquidación de revisión, la liquidación privada 91000283220139 del 27 de marzo de 2015, entre otros, los siguientes renglones y atendiendo las razones expuestas (fls 271 a 279 Anexo 1):

Renglón 66: Costos por ganancias ocasionales: Se propone el valor de \$12.419 000.

En la declaración presentada por el contribuyente se registra en este renglón el valor de \$41.521.000, sin embargo, verificado los estados financieros y la promesa de compra venta se establece que la Cooperativa percibió por concepto de la venta del 50% del lote, \$160.000.000.

Ahora del balance general comparativo de los años gravables 2012-2013 y el registro contable de la venta del inmueble, se establece que el valor en libros del lote es de \$12.418.510 y corresponde al mismo contabilizado y declarado en el 2012. De igual manera, se verifica la conciliación contable y fiscal del año gravable 2013 en donde la valorización de la propiedad planta y equipo contabilizadas en la cuenta 1910 no se llevaron en la declaración de renta año gravable 2013 concorde a lo establecido en el ET.

Conforme a lo anterior se propone para el renglón 66 el valor de \$12.419.000 teniendo en cuenta lo previsto por el artículo 69 del ET respecto al costo de los activos fijos.

Renglón 67: Ganancias ocasionales no gravadas y exentas gravables: Se propone el valor de \$0.

Para este renglón el contribuyente denuncia el valor de \$118.479.000 valor que no es procedente porque el bien vendido no se encuentra señalado como ganancia ocasional exenta en el artículo 307 del ET.

Renglón 68: Ganancias ocasionales gravables: Se propone el valor de \$147.581.000.

La cooperativa contribuyente corresponde a una entidad de economía solidaria y se encuentra en un régimen tributario especial y según el artículo 359 del ET los excedentes generados en desarrollos de las actividades que realice dentro del desarrollo de su objeto social podrán ser gravados con tarifa 0%.

Así las cosas, al tener como actividad principal la cooperativa demandante la 1090 "Elaboración de alimentos preparados para animales", la excepción se aplicaría sobre estos y el bien enajenado corresponde a un lote adquirido por el contribuyente en el año 1977, lo que implica que constituía un activo fijo mas no constituye un ingreso ordinario en desarrollo de su actividad económica sino como ganancia ocasional gravable por valor de \$147.581.000, según el artículo 71 y 359 del ET.

En respuesta a dicho requerimiento, el representante legal de COOPINALCO con escrito del 4 de agosto de 2015, indicó no aceptar el impuesto de ganancia ocasional propuesto, toda vez que la Cooperativa vendió un predio que tenía el carácter de activo fijo poseído por más de 2 años y el costo de su venta se cuantificó con base a su costo fiscal determinado de la siguiente manera:

Valor del predio según avalúo catastral es de \$437.067.000 que incluye terrenos y edificaciones, no separa el valor de la construcción y el terreno cuya área total es de 1000 metros, la construcción ocupa la mitad del terreno y la parte vendida corresponde a la mitad del lote donde no hay construcción.

De otra parte, señala que los valores contables registrados en años anteriores son los siguientes:

Terrenos	\$24.827.021
Edificaciones	\$105.472.576
Valorizaciones incluidas las catastrales	\$657.934.297
Total	\$788.242.894

Y del valor de las valorizaciones corresponden a las catastrales \$306.758.403

Precisa además el contribuyente, que las normas tributarias señalan que el costo de los activos bienes raíces, se determina por el valor del avalúo catastral o el costo fiscal determinado por el costo histórico y todos los ajustes fiscales hechos en cada

periodo fiscal, sin que exista norma que permita separar el valor de la construcción del terreno técnicamente. Solamente se puede hacer mediante un avalúo elaborado por perito técnico en este aspecto, lo cual nunca existió.

Continúa indicando que la costumbre mercantil induce a que del valor total del inmueble, el 30% corresponde al terreno y el excedente a la construcción 70%

Si se calcula el costo sobre la base del avalúo catastral se tiene:

Avalúo catastral total	\$437.967.000
Valor del terreno 30%	\$131.120.100
Valor de la construcción	\$305.946.900

De esta manera el valor del 50% del terreno vendido, sería de \$65.560.050 en caso de tomar el costo solo sobre el avalúo catastral.

Sigue indicando que si se toma por los valores contables y declarados en años anteriores como costo fiscal, se tiene lo siguiente:

Valor total \$788.242.894.⁰⁰, de este valor el 30% del terreno sería de \$236.472.868.²⁰ y el valor de la construcción \$551.770.025,⁸⁰

Explica que del valor del terreno, se toma el 50% del valor de venta \$236.472.868.²⁰ se divide en dos, arroja un resultado de \$118.236.434.¹⁰ cada parte de terreno, a lo que manifiesta que al momento de transcribir los datos al formulario de declaración de renta, se invirtieron los valores y se llevó a ganancia ocasional no gravada y exenta el valor del costo y el valor de costo al renglón de ganancia ocasional no gravada y exenta.

Igualmente, manifiesta que la cooperativa no es sujeto del impuesto de ganancia ocasional como quiera que está sometida a un régimen especial y que en caso de existir duda en la forma de fijar el costo fiscal, en razón que para esos casos no lo establece la ley, tampoco le es dable al funcionario imponer una forma, para establecer el costo del activo fijo vendido. En suma, no acepta la sanción por inexactitud que le es impuesta (fls. 287 a 296)

El 16 de octubre de 2015, la DIAN en relación con el ítem de ganancias ocasionales, plantea la modificación a la declaración de renta del año gravable 2013, por la transacción de venta del lote no como una ganancia ocasional, sino como un ingreso extraordinario dentro del mismo cuerpo de la liquidación del impuesto de renta, por lo que efectúa la ampliación al requerimiento especial, teniendo en cuenta los siguientes aspectos contables en relación con la venta del 50% del terreno por valor de \$160.000.000:

De acuerdo con los libros mayores los estados financieros y sus notas, la transacción se registró contablemente así:

Código	Cuenta	Debito	Crédito
2745	Anticipos y avances	160.000.000	
1705	Terrenos		12.418.510
1995	Valorizaciones		78.229.423
4245	Utilidad venta predio		69.352.067
		160.000.000	160.000.000

Ahora la Resolución 1515 del 27 de noviembre de 2001, mediante la cual se expide el Plan Único de Cuentas para las entidades del sector solidario, la cuenta 1995

registra las valorizaciones de los activos contabilizados en el grupo 17- propiedades Planta y Equipo. La contrapartida de la cuenta 1995 es la cuenta 3145- Superavit por Valorizaciones, es decir las dos cuentas se ven afectadas de igual forma y al mismo tiempo, cuando se valoriza el bien o cuando se vende o cuando se da de baja.

En el caso en cuestión las valorizaciones solo fueron afectadas en la cuenta 1995 del activo y no en su contrapartida de patrimonio en la cuenta 3145 como se evidencia en la transcripción de los movimientos del año 2013 y saldos de las cuentas a 31 de diciembre de 2013:

Código	Cuenta	Saldo inicial Ene-13	Débito	Crédito	Saldo Final Dic-13
1995	Valorizaciones	657.934.297		78.229.423	579.704.874
3415	Revalorización del Patrimonio	657.934.297			657.934.297

Se agrega de la misma manera que las valorizaciones efectivamente no son derechos reales sino una mera expectativa comercial, no tienen una finalidad de ajustar el costo del activo en la determinación de la utilidad en su venta

Indica que no obstante, por la venta del lote, el contribuyente para hallar la utilidad, registró como costo las valorizaciones registradas contablemente, valor que no es procedente, teniendo en cuenta que se tratan de valuaciones técnicas contables que en nada inciden financieramente en la determinación de la utilidad, por lo tanto, la operación de venta tendría el siguiente efecto contable para la DIAN:

Código	Cuenta	Débito	Crédito
2745	Anticipos y Avances	160.000.000	
3415	Revalorización del patrimonio	78.229.423	
1705	Terrenos		12.418.510
1995	Valorizaciones		78.229.423
4245	Utilidad venta predio		147.581.490
	Sumas iguales	238.228.423	238.228.423

Concluye la administración de impuestos, que la utilidad por venta del predio fue de \$147.581.490 y no de \$69.353.067, por lo que el resultado de las operaciones del año 2013 no corresponden a una pérdida de \$7.949.532 sino a un excedente de \$70.279.890.

Por otra parte indica la entidad requirente, que la Cooperativa como contribuyente del régimen tributario especial, en los términos del numeral 4 del artículo 19 del ET, está exenta del impuesto sobre la renta, si el 20% del excedente lo destina directa o indirectamente en el año siguiente a programas que desarrollen su objeto, por ende como la cooperativa tuvo un excedente, debió efectuar la destinación antes mencionada y como ello no ocurrió, se encuentra incurso en la pérdida del beneficio de la exención de impuesto de renta.

En consecuencia, la autoridad fiscal propone modificación a la declaración de renta del año 2013 por la transacción de la venta del lote como ingreso extraordinario, por lo que en los renglones 65- ingresos por ganancias ocasionales, 66- Costos por ganancias ocasionales y 67- Ganancias ocasionales no gravadas y exentas, propone el valor de 0 y la modificación de los siguientes renglones:

Renglón 43-Ingresos brutos no operacionales. Se propone incluir aquí el valor de la venta del lote.

Renglón 50-Otros costos: La ley establece taxativamente para las personas jurídicas dos formas de determinar el costo fiscal de los bienes inmuebles:

- El precio de adquisición o el costo declarado en el año inmediatamente anterior, mas los ajustes permitidos por ley, las construcciones, mejoras reparaciones locativas no deducidas y el de las contribuciones por valorización
- El Avalúo del impuesto predial unificado, siempre y cuando hubiese sido declarado en el año anterior.

Fiscalmente el valor del inmueble declarado para el año 2012 fue de \$12.418.510, valor que coincide que el valor contable de la parte del lote vendido y en relación con el avalúo catastral que presenta el contribuyente como prueba es del año 2013, el cual no pudo ser registrado en la declaración de renta del año anterior.

Renglón 69-Impuesto sobre la renta líquida gravable. El contribuyente en su estado de resultados no incluyó el ingreso total por la venta del lote e incluyó para la determinación de la pérdida las valorizaciones contables como costo, valor que no es procedente ya que son valuaciones técnicas que no inciden financieramente en la determinación del excedente, por lo tanto el excedente generado no cumple con las condiciones del artículo 6º del Decreto 640 de 2005 como quiera que no fue destinado para los fines previstos por la ley para estar exento y por lo tanto este excedente se encuentra gravado por el impuesto sobre la renta líquida gravable, por valor de \$26.629.000.

Así mismo, para la determinación de sanciones, comoquiera que el contribuyente omitió ingresos e incluyó costos y exenciones no procedentes en la declaración de renta del año 2013 y que derivaron en un menor valor a pagar, señalada la DIAN que se hace acreedor a la sanción por inexactitud contemplada en el artículo 647 del ET. correspondiente al 160% de la diferencia entre el saldo a pagar o el saldo a favor según el caso determinado en la liquidación oficial y el declarado por el contribuyente, sanción que para el caso asciende a la suma de \$47.227.000.

Por lo antes expuesto y de acuerdo con el artículo 708 del ET, se propone por la DIAN modificar la liquidación del impuesto de renta y complementarios del año 2013, considerando los valores atrás indicados (fls. 681 a 696 Anexo 4)

El 22 de febrero de 2016 el Gerente de COOPINALCO da respuesta a la ampliación del requerimiento especial presentando objeciones e indicando que acepta que el ingreso obtenido por la venta del activo fijo sea considerado como ingreso bruto operacional, pero no acepta la disminución en el costo del activo fijo vendido, ni la forma como determina la renta líquida gravable, ni la sanción planteada, reiterando lo expresado en respuesta al requerimiento anterior (fls. 697 a 715 Anexo 4).

Con fecha 13 de julio de 2016 la Dirección Seccional de Impuestos y Aduanas de Sogamoso modifica mediante liquidación oficial, la liquidación privada No. 91000283220139 de 27 de marzo de 2015 de la Cooperativa Agroindustrial de Alimentos Concentrado, determina el valor a pagar por impuesto \$26.629.000, sanciones por valor de \$47.227.000, total de \$73.856.000 (fls 722 a 761 Anexo 4).

La cooperativa accionante interpuso recurso de reconsideración contra la precitada liquidación oficial, insistiendo en que no acepta de la disminución en el costo del activo vendido, ni la forma como se determina la utilidad obtenida en la venta, ni el valor fijado como impuesto a la renta determinado en la liquidación impugnada, ni tampoco la sanción por inexactitud (fls. 762 a 772 Anexo 4).

Mediante Resolución No. 198 del 12 de mayo de 2017, la DIAN modifica la liquidación oficial de revisión No. 262412016000011 del 13 de julio de 2013, en lo que respecta a la sanción por inexactitud liquidando para ello el equivalente al 100% de la diferencia entre el saldo a pagar, determinado en la declaración oficial y el declarado por el contribuyente, estableciendo la sanción por valor de \$29.517.000 (fls. 804 a 809 Anexo 4).

Aparte del expediente administrativo al cual se ha hecho alusión, se recaudó dictamen pericial rendido por la Contadora Pública especialista en Revisoría Fiscal y Contraloría, Olga Inés Bello Gómez, en el cual conceptuó (fls. 181 a 187):

- La corrección de la declaración de renta presentada el 27 de marzo de 2015 en la sección de ingresos por ganancias ocasionales, no se encuentra ajustada a la normatividad contable y fiscal, ya que según la normatividad, los sujetos pasivos sometidos al régimen tributario especial del impuesto sobre la renta y complementarios, conforme a lo dispuesto en el título VI del libro primero del Estatuto Tributario, no deben liquidar el impuesto de ganancia ocasional, debido a que efectúan una depuración diferente a la aplicable en el régimen ordinario para la determinación del beneficio neto o excedente, para el cual se incluye la totalidad de los ingresos, cualquiera que sea su naturaleza, de tal forma que los ingresos correspondientes a la ganancia ocasional se deben incluir en la totalidad de ingresos, al momento de la determinación del beneficio neto o excedente del año o periodo gravable correspondiente, sin tener que efectuar una liquidación en forma separada.
- Teniendo en cuenta el artículo 72 del Estatuto Tributario y el Decreto Reglamentario 326 de 1995 en el numeral 3 del artículo 7, para el año 2012 el valor del terreno declarado era de \$24.837.021 según folio 30 del balance comparativo, obteniendo un costo fiscal del \$12.418.511, se procede a determinar pérdida o excedente:

Venta del terreno	\$160.000.000
Costo	12.418.511
Excedente	\$147.581.489

- El producto de la venta del terreno correspondiente a \$160.000.000 se debe llevar como ingresos no operacionales y el costo del mismo por valor de \$12.419.000 en otros costos

Así mismo, en audiencia de pruebas, en cumplimiento del procedimiento de contradicción de la prueba técnica, la referida Profesional en Contaduría Pública, en calidad de auxiliar de la justicia, indicó:

- Haber tomado como referencia para el peritaje las disposiciones del ET y la normativa que regula los ingresos de las cooperativas, al igual que el expediente administrativo llevado en la DIAN, ya que no fue posible la verificación de la información directamente con la cooperativa, manifestando resultar suficientes los balances de prueba que obraban en el expediente.
- Que los ingresos operacionales corresponden a los ingresos con ocasión al objeto social de la cooperativa y los no operacionales a ingresos extras.
- Que los otros costos corresponden a lo que se presenta en el balance de prueba que es en el que se demuestran los movimientos que tuvo la empresa para elaborar la declaración de renta.
- Que Cuando hay pérdida contable en una cooperativa no es procedente la apropiación de fondos de solidaridad y educación.

11. EL CASO CONCRETO

Acorde con las pretensiones de la demanda, entre otras, solicita se declare la nulidad del requerimiento especial No. 262382015000009 del 29 de abril de 2015, el cual, valga señalar en primer lugar no se incluyó como objeto de la litis, por cuanto es claro que corresponde a un acto de simple trámite, toda vez que en el se indican por parte de la entidad fiscalizadora, las modificaciones que considera deben ser realizadas a la liquidación privada por el contribuyente, empero no pone fin a la actuación administrativa. Por lo tanto, no es objeto de control jurisdiccional, lo que lleva a que este despacho se inhiba de emitir decisión sobre dicho acto.

Para resolver el problema jurídico planteado sobre la legalidad del acto definitorio de la actuación administrativa adelantada por la DIAN de liquidación oficial de revisión en la declaración de renta de 2013 de la cooperativa demandante y de su recurso de alzada, para lo cual debe establecerse en primer lugar debe despejarse cómo debía registrarse en la contabilidad de la accionante, la venta del 50% del inmueble de su propiedad que de conformidad con la Escritura Pública 4052 fue realizada el 11 de diciembre de 2013, por valor de \$160.000.000 (fls. 195 a 198)

En este aspecto debe indicarse que la cooperativa demandante está sometida al régimen tributario especial del impuesto de renta en el cual los ingresos, como ya fuera indicado en el acápite de normatividad aplicable, son todos aquellos bienes, valores o derechos, en dinero o en especie, ordinarios o extraordinarios, cualquiera que sea su naturaleza o denominación que se hayan percibido en el periodo gravable y que incremente el patrimonio neto de la entidad.

Ahora no puede pasarse por alto que los inmuebles corresponden a activos fijos que normalmente se enajenan por fuera del giro ordinario de los negocios del contribuyente, que para el caso de COOPINALCO según su objeto social corresponde a la elaboración de alimentos preparados para animales.

En consecuencia, se establece que tal como fuera indicado por la DIAN y aceptado por el contribuyente, la venta del activo fijo debía registrarse como INGRESO BRUTO NO OPERACIONAL, entendido este como un ingreso diferente al obtenido en el desarrollo de la actividad principal, por lo mismo, no corresponde a un ingreso por ganancia ocasional.

En este orden, se aborda lo concerniente al costo del activo fijo enajenado, con el propósito de establecer si hay renta líquida gravable y en ese caso continuar con el examen de legalidad de los actos acusados.

De conformidad con la documental que se allegó a las diligencias, se encuentra acreditado que el valor declarado por COOPINALCO para el año 2012 por concepto de terrenos, según su balance general comparativo, fue de \$24.837.021, sin considerar el valor del avalúo catastral para efectos de establecer el valor patrimonial del bien, lo que conlleva a que de conformidad con lo previsto por el artículo 69 del E.T. el costo del inmueble corresponde a la suma antes referida y como la venta fue del 50% del inmueble para el 2013 el costo del bien enajenado es de \$12.418.510. En consecuencia, al ser la venta por la suma de \$160.000.000, se tiene como ingresos la suma de \$147.581.490, tal como lo indica la administración de impuestos y fue probado mediante experticia contable en este proceso, en cuyo procedimiento de contradicción participaron las dos partes del proceso, siendo incorporado en debida forma y para su valoración.

Debe señalarse entoces que no son de recibo las argumentaciones de la parte demandante en el sentido que para determinar el costo del activo fijo debía considerarse el avalúo catastral para la fecha de la venta, año 2013, pues el avalúo catastral que se pretende sea reconocido no corresponde al del año 2012 a lo cual se suma que tampoco figura en la declaración de renta tal como lo exige el artículo 72 del E.T.

Lo anterior implica que al no tenerse en cuenta el costo fiscal en los términos reclamados por el contribuyente, evidencia que por parte de la administración de impuestos lo que se pretendió fue dar cumplimiento a la normatividad tributaria, en aras de establecer la carga tributaria que le correspondía a la cooperativa accionante para la vigencia fiscal del año 2013, sin que se le estuviera exigiendo más allá de lo que prevé la ley.

De otra parte, se advierte que de considerarse el aspecto de valorización alegado por la parte actora, los registros de contabilidad del contribuyente no estan acorde con las disposiciones que regulan el Plan Único de Cuentas, que debe ser observado por las cooperativas, donde si bien fue registrada en la cuenta 1995 valorizaciones, no fue efectuado registro alguno en su respectiva contrapartida 3415, lo cual repercute y no refleja la realidad contable de la cooperativa.

Por ende, si se hubiese llevado en debida forma la contabilidad esta hubiera establecido en su oportunidad que para la vigencia 2013, contrario a lo declarado, se obtuvo una ganancia que en primer lugar debió ser invertida como lo establecen las normas tributarias a cubrir las pérdidas de ejercicios anteriores debidamente acreditadas o en su defecto a reinversión teniendo en consideración su objeto social, lo cual no ocurrió.

En cuanto a la sanción por inexactitud habrá de indicarse que en el sub judice no se configura la diferencia de criterio que alega la parte actora, sino su desconocimiento de las normas que establecen claramente el tratamiento tributario por parte de las cooperativas de los ingresos obtenidos con ocasión a la enajenación de activos, así como de las normas que regulan el costo fiscal y el Plan Único de Cuentas y en virtud de lo cual omitió registrar en su contabilidad en debida forma el concepto de valorizaciones, aspectos que como ya fuera indicado determinaron un menor valor del impuesto a cancelar, toda vez que no se incluyó la totalidad de los ingresos percibidos con ocasión a la venta del lote mencionado, lo que conllevó a que se registraran costos y exenciones que no procedían.

Así las cosas, tal hecho constituye inexactitud que determinó un menor costo a pagar y lo cual, de conformidad con la norma que regula la materia es sancionable tal como lo determinó la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales.

Conforme a lo anterior, en el *sub lite* ninguno de los cargos propuestos se encuentra llamado a prosperar y por lo tanto al encontrarse los actos acusados conforme a derecho, serán negadas las súplicas de la demanda.

12. CONDENA EN COSTAS

Conforme al artículo 188 de la Ley 1437 de 2011 “*Salvo en los procesos que se ventile un interés público, la sentencia dispondrá sobre la condena en costas, cuya liquidación y ejecución se regirán por las normas del código de Procedimiento Civil*” y en consecuencia se condenará en costas a la parte demandante, sujeto procesal vencido en la sentencia, para lo cual se adelantará el trámite previsto en el Código General del Proceso.

Conforme al Acuerdo PSA A16-10554 del 5 de agosto de 2016, expedido por la Sala Administrativa del Consejo Superior de la Judicatura, vigente al momento de presentación de la demanda, se fijan agencias en derecho el equivalente al 4% de la estimación razonada de las pretensiones de la demanda (fl. 13).

13. DECISION

En mérito de lo expuesto, el Juzgado Segundo Administrativo del Circuito Judicial de Sogamoso, *administrando justicia en nombre de la República de Colombia y por autoridad de la ley*,

FALLA:

Primero. – Inhibirse de decidir de fondo sobre la legalidad del Requerimiento especial No. 262382015000009 del 29 de abril de 2015, expedido por la División de Gestión de Fiscalización de la Dirección Seccional de Impuestos de Sogamoso.

Segundo. - Negar las demás pretensiones de la demanda instaurada por la Cooperativa Agroindustrial de Alimentos Concentrados COOPINALCO en contra de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales- DIAN.

Tercero. - Condenar en costas a la parte demandante, vencida en este proceso, las cuales se liquidarán por Secretaría del Juzgado, aplicando el procedimiento establecido en el artículo 366 del CGP.

Cuarto. - Se fijan agencias en derecho en la suma equivalente al 4% de la estimación razonada de las pretensiones de la demanda (fl. 13).

Quinto. - Ejecutoriada esta providencia, devolver a la parte demandante el remanente de los gastos del proceso, si hay lugar a ello y archívese el expediente, previa liquidación de costas, dejando las anotaciones de rigor.

NOTIFÍQUESE Y CÚMPLASE


NELSON JAVIER LEMUS CARDOZO
JUEZ

mlb