



Radicado: 41001233300020190036001 (29475)
Demandante: Cooperativa de Producción, Comercialización y Exportación de Café (Agroexcafé Limitada)

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

CONSEJERA PONENTE: CLAUDIA RODRÍGUEZ VELÁSQUEZ

Bogotá D.C., nueve (9) de julio de dos mil veintiséis (2026)

Referencia: Nulidad y restablecimiento del derecho
Radicación: 41001-23-33-000-2019-00360-01 (29475)
Demandante: Cooperativa de Producción, Comercialización y Exportación de Café Agroexcafé Limitada (Agroexcafé Limitada)
Demandada: Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales - DIAN
Temas: Impuesto sobre la renta. Año 2014. Presunción de ingresos. Desconocimiento de costos y gastos. Documento soporte de pago en adquisiciones efectuadas a sujetos no obligados a expedir factura de venta o documento equivalente.

SENTENCIA DE SEGUNDA INSTANCIA

La Sala decide recurso de apelación¹ interpuesto por la Cooperativa de Producción, Comercialización y Exportación de Café Agroexcafé Limitada (en adelante “Agroexcafé” o “el demandante”), en contra de la sentencia del 20 de agosto de 2024, proferida por el Tribunal Contencioso Administrativo del Huila, a través de la cual se determinó²:

“PRIMERO: PRIMERO: NEGAR las pretensiones de la demanda.

SEGUNDO: No hay lugar a condena en costas”.

ANTECEDENTES

Actuación Administrativa

Agroexcafé es una entidad de economía solidaria que se dedica al comercio al por mayor de materias primas agropecuarias y animales vivos. Presentó la declaración del impuesto de renta del periodo de 2014 el 20 de abril de 2015, en donde registró un saldo a pagar de \$16.876.000. El 7 de abril de 2017, la Cooperativa corrigió voluntariamente la declaración³, ajustando el saldo a pagar a \$35.059.000. El 18 de

¹ Samai Tribunal, índice 54. Ingresó al Despacho de la Sección Cuarta del Consejo de Estado el 25 de octubre de 2024. Samai CE, índice 4.

² Samai Tribunal, índice 49.

³ En aplicación del artículo 588 del Estatuto Tributario: “[...] los contribuyentes, responsables o agentes retenedores, podrán corregir sus declaraciones tributarias dentro de los tres (3) años siguientes al vencimiento del plazo para declarar



Radicado: 41001233300020190036001 (29475)
Demandante: Cooperativa de Producción, Comercialización y Exportación de Café (Agroexcafé Limitada)

julio de 2017, la DIAN profirió Requerimiento Especial 132382017000038 a través del cual propuso modificar la declaración de renta de la siguiente manera:

1. **Renglón 42 - ingresos operacionales (\$348.148.339):** Agroexcafé registró en la declaración unos ingresos operacionales de \$121.439.053.000, que la DIAN aumentó a \$121.787.201.000 por los siguientes puntos:
 - a. **Comparación aleatoria de los ingresos reportados por terceros en medios magnéticos Vs. los registros contables del contribuyente (\$35.482.399):** Por diferencias en los ingresos del periodo en comparación con los registros de terceros⁴ con los cuales Agroexcafé llevó a cabo operaciones.
 - b. **Presunción de ingresos por omisión de registro de compras⁵ (\$312.666.000):** La DIAN envió los oficios 8067, 229 y 231⁶ a través de los cuales solicitó información a terceros que no fueron resueltos o evidenciaron inconsistencias en el registro de compras registradas por la Cooperativa⁷.
2. **Renglón 49 – Costo de ventas y prestación de servicios (\$2.410.894.194)⁸:** Se desconocieron los costos declarados por la Cooperativa por un valor equivalente a **\$2.410.894.194**. Lo anterior se debe a la presencia de múltiples inconsistencias encontradas en los documentos soporte aportados por el contribuyente.

Además, propuso imponer la sanción por inexactitud. El 19 de octubre de 2017, Agroexcafé dio respuesta al Requerimiento Especial oponiéndose a la totalidad de los cargos presentados por la DIAN. La argumentación presentada por el demandante buscó señalar que los ingresos considerados como omitidos y los

y antes de que se les haya notificado requerimiento especial o pliego de cargos, en relación con la declaración tributaria que se corrige, y se liquide la correspondiente sanción por corrección”.

⁴ Como consta en el Requerimiento Especial – folios 86 a 104 del expediente administrativo – la DIAN envió los oficios 8118 y 8119 a los terceros Ana Cecilia Trujillo Uribe y Engelhart CTP (Colombia) SAS a través de los cuales se confirmó, respectivamente, lo siguiente: **(i)** Agroexcafé Limitada no registró el ingreso proveniente de la venta a Ana Cecilia Trujillo Uribe y **(ii)** existe una diferencia de \$ 6.400.511 en el ingreso registrado por la Cooperativa respecto de la venta realizada a Engelhart CTP, que reportó una operación por valor de 1.157.125.585.

⁵ **Artículo 760 del Estatuto Tributario:** “Cuando se constate que el responsable ha omitido registrar compras destinadas a las operaciones gravadas, se presumirá como ingreso gravado omitido el resultado que se obtenga al efectuar el siguiente cálculo: se tomará el valor de las compras omitidas y se dividirá por el porcentaje que resulte de restar del ciento por ciento (100%), el porcentaje de utilidad bruta registrado por el contribuyente en la declaración de renta del mismo ejercicio fiscal o del inmediatamente anterior”.

⁶ Folios 86 a 104 del expediente administrativo, Requerimiento Especial 132382017000038.

⁷ Folios 86 a 104 del expediente administrativo, Requerimiento Especial 132382017000038. Respecto de los registros de Miguel Alfonso Hernández Roa se encontró una omisión de \$ 76.390.560 y respecto de Hipólito Torres Fetecua se encontró una omisión de \$ 220.035.600.

⁸ **Artículo 750 del Estatuto Tributario:** “Los hechos consignados en las declaraciones tributarias de terceros, en informaciones rendidas bajo juramento ante las oficinas de impuestos, o en escritos dirigidos a éstas, o en respuestas de éstos a requerimientos administrativos, relacionados con obligaciones tributarias del contribuyente, se tendrán como testimonio, sujeto a los principios de publicidad y contradicción de la prueba”.



Radicado: 41001233300020190036001 (29475)
Demandante: Cooperativa de Producción, Comercialización y Exportación de Café (Agroexcafé Limitada)

costos de ventas y de prestación de servicios que fueron desconocidos por la DIAN sí se encontraron ajustados a la realidad de la compañía.

El 20 de febrero de 2018 la DIAN profirió la Liquidación Oficial de Revisión 132412018000018 en la que determinó:

1. Que la adición de ingresos propuesta en el Requerimiento Especial por **\$35.482.399** fue reducida a **\$6.400.511**, por cuanto solo respecto de esta suma pudo acreditarse diferencia, respecto de las operaciones adelantadas con Engelhart CTP Colombia S.A.S.
2. Por el cargo de omisión en compras, aplicó la presunción de ingresos solo respecto de **\$57.989.000** de los **\$312.666.000** inicialmente glosados.
3. Frente al desconocimiento de costos por valor de \$2.410.894.194, la glosa se mantuvo y en adición se plantearon los siguientes argumentos:
 - a. Encontró que el demandante allegó documentos soporte de costos que, pese a tener la misma denominación, registraban dos (2) o más operaciones distintas⁹.
 - b. Al confrontar la información del listado de compras de productos aportados por el demandante¹⁰ y luego de comparar el cumplimiento de los requisitos de documentos como facturas, documentos soporte o documentos equivalentes a la factura, encontró que algunos de los documentos son ilegibles, están repisados, les falta el NIT del vendedor o en su defecto no tienen NIT, falta la fecha de emisión del documento, algunos están anulados o cuentan con NIT o un valor de la operación diferentes a la realidad de la transacción.
 - c. Finalmente, señala que: **(i)** existieron inconsistencias en las afirmaciones realizadas por el demandante en la respuesta al Requerimiento Especial y en la información constatada en los documentos adjuntos como soporte, **(ii)** algunos costos fueron registrados dos (2) veces y **(iii)** no se logró probar la totalidad de los costos causados en el periodo por ausencia de soportes físicos.

El 20 de abril de 2018, Agroexcafé presentó recurso de reconsideración en contra de la referida Liquidación Oficial, solicitando a la DIAN que la revocara y adjuntó nuevas pruebas conforme a lo requerido en la Liquidación Oficial.¹¹ Sostuvo que todos los documentos cumplen con los requisitos para la procedencia de los costos y que las compras sin los respectivos comprobantes están soportadas en la contabilidad y en documentos aportados al proceso.

⁹ Liquidación Oficial de Revisión. Expediente administrativo, folio 44.

¹⁰ Expediente administrativo, folio 157.

¹¹ **(i)** constancia de las ventas realizadas a Engelhart CTP (Colombia) S.A.S., que ascienden a la suma de \$1.150.725.074, **(ii)** constancia de las compras efectuadas a Miguel Alfonso Hernández, por valor de \$ 43.994.660 y **(iii)** constancia de las compras efectuadas a Hipólito Torres Fetecua, por valor de \$ 919.637.500.



Radicado: 41001233300020190036001 (29475)
Demandante: Cooperativa de Producción, Comercialización y Exportación de Café (Agroexcafé Limitada)

El 5 de marzo de 2019, la DIAN profirió la Resolución 001672 por medio de la cual resolvió el recurso de reconsideración interpuesto. A través de esta resolución determinó que:

1. No procedía la adición de ingresos por valor de **\$6.400.511**, habida cuenta de que se entendió probado el ingreso registrado por Agroexcafé.
2. La adición por presunción de ingresos se mantuvo en la suma de **\$17.577.000** respecto del señor Hipólito Torres Fetecua¹².
3. El desconocimiento de los costos por las diferentes inconsistencias encontradas por la Administración Tributaria respecto de los diferentes documentos soporte aportados por el demandante por valor de **\$2.410.894.194** se mantenía en los términos previamente indicados en la actuación administrativa.

DEMANDA Y CONTESTACIÓN DE LA DEMANDA

Pretensiones de la demanda y normas violadas

Mediante apoderado judicial, y en ejercicio del medio de control de nulidad y restablecimiento del derecho previsto en el artículo 138 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo (CPACA), el **demandante** presentó las siguientes pretensiones:

"[...] se declare la nulidad de los siguientes actos administrativos:

- Liquidación Oficial de Revisión No. 132412018000018 del 20 de febrero de 2018, mediante la cual la DIRECCIÓN SECCIONAL DE IMPUESTOS Y ADUANAS DE NEIVA "DIAN", dispuso modificar la liquidación de renta No. 91000410184175 del 07 de abril de 2017, presentada por la contribuyente "AGROEXCAFE LIMITADA", e impuso una sanción por inexactitud.

- Resolución No. 001672 del 05 de marzo de 2019, mediante la cual se resolvió el recurso de RECONSIDERACIÓN interpuesto contra la liquidación oficial de revisión No. 132412018000018 del 20 de febrero de 2018, que dispuso modificar la liquidación de renta No. 91000410184175 del 07 de abril de 2017, presentada por AGROEXCAFE LIMITADA, e impuso una sanción por inexactitud.

¹² Lo anterior, pues reconoce que el único indicio que tuvo para realizar esta afirmación fue la información exógena y que, en aplicación de la jurisprudencia del Consejo de Estado, la administración se ve obligada a efectuar todas las diligencias necesarias para la correcta y oportuna determinación de los impuestos (sin limitarse única y exclusivamente a la información exógena). En aplicación de la **sentencia 25000-23-27-000-2002-01121-01(16752) del 10 de febrero de 2011; C.P. William Giraldo Giraldo**: "En segundo lugar, como la información que presentó el tercero difirió de la entregada por el contribuyente investigado, la Administración debió hacer un estudio más específico de esa información, pues se presentó de manera general, ya que sólo se reportaron los valores de tales operaciones. Por lo tanto, debió pedir los documentos que respaldaban la información de esos terceros. Obsérvese que la norma transcrita se refiere a una facultad para la Dian, sin perjuicio de lo dispuesto en el artículo 684 del Estatuto Tributario, lo cual significa que con recibir la información en medios magnéticos no se agota la facultad de fiscalización de la Administración, la cual debe efectuar todas las diligencias necesarias para la correcta y oportuna determinación de los impuestos, facilitando al contribuyente la aclaración de toda duda u omisión. para así lograr esa correcta determinación".



Radicado: 41001233300020190036001 (29475)
Demandante: Cooperativa de Producción, Comercialización y Exportación de Café (Agroexcafé Limitada)

- Declarada la nulidad de los actos administrativos a que se ha hecho alusión anteriormente, y a título de Restablecimiento del derecho se declare que la declaración de renta No. 91000410184175 del 07 de abril de 2017, presentada por la contribuyente COOPERATIVA DE PRODUCCIÓN, COMERCIALIZACION Y EXPORTACION DE CAFÉ "AGROEXCAFE LIMITADA", y que corresponde al año 2014 se encuentra ajustada a los preceptos legales, y que por lo tanto la entidad".

Indicó como normas vulneradas los artículos 1, 2, 6 y 29 de la Constitución Política y los artículos 26, 27, 617, 618, 647, 771, 772 y 774 del Estatuto Tributario.

Concepto de violación y oposición.

Primer cargo: Improcedencia de la adición de ingresos por presunción de omisión del registro de compras. Desconocimiento de la realidad económica de la Cooperativa y de las pruebas aportadas para acreditar las operaciones adelantadas con Hipólito Torres Fetecua. Vulneración del artículo 760 del Estatuto (**\$17.577.000**)

1. El demandante sostuvo que las situaciones descritas por la Administración de Impuestos en la vía gubernativa no correspondían a la realidad económica de la Cooperativa. Indicó que, a lo largo de las distintas etapas del proceso de discusión, aportó la totalidad de los documentos necesarios para demostrar la efectiva realización de las operaciones cuestionadas, refiriéndose en particular a las efectuadas con Engelhart CTP (Colombia) S.A.S. y con el comisionista Hipólito Torres Fetecua.

Sin embargo, al momento de presentación la demanda, la adición de ingresos por las operaciones realizadas con Engelhart CTP (Colombia) S.A.S. ya había sido descartada por la propia DIAN en la Resolución que resolvió el Recurso de Reconsideración¹³.

2. La DIAN sostuvo que la adición de ingresos por omisión en el registro de compras, por valor de **\$17.577.000** con Hipólito Torres Fetecua resulta procedente con base en la información suministrada por el tercero con quien la Cooperativa realizó la operación que dio lugar a dicha diferencia. A partir del análisis de esta información, la entidad determinó que el valor del ingreso ascendía a \$937.214.500, cifra superior a la registrada en la contabilidad de Agroexcafé (\$919.637.500).

No obstante, precisó que la adición de ingresos correspondiente a las operaciones realizadas con el comisionista Miguel Alfonso Hernández Roa, por valor de \$40.005.900 fue desestimada en la resolución que decidió el recurso de reconsideración. Lo anterior, por cuanto dicha determinación se había

¹³ Adicionalmente, como se observará más adelante, la glosa por valor de \$17.577.000 con el señor Hipólito Fetecua no fue apelada.



fundamentado exclusivamente en información exógena, sin verificación mediante cruce con terceros, lo que la convertía en un simple indicio y no en prueba plena. En esa misma instancia (resolución que resolvió el recurso), también se descartó la diferencia relacionada con Engelhart CTP Colombia S.A.S., por \$6.401.000, al encontrarse acreditado que dicho ingreso sí fue declarado por la Cooperativa.

Segundo cargo: Desconocimiento indebido de los costos de ventas y de prestación de servicios. Vulneración del principio de libertad probatoria al exigir la factura de venta como único medio de prueba. Vulneración de los artículos 770, 771, 772 y 774 del Estatuto Tributario y del artículo 29 de la Constitución Política (**\$2.410.894.194**)

1. En cuanto a los costos rechazados, el **demandante** estructuró su argumentación en dos planos. En el primero, de carácter sustancial, sostuvo que la totalidad de las operaciones cuestionadas se encuentra debidamente soportada en documentos equivalentes a la factura y en los registros contables aportados durante la vía gubernativa, y que la DIAN incurrió en un error al caracterizar su rechazo como fundado en la ausencia de factura de venta, cuando en realidad los documentos equivalentes sí fueron aportados.

En el segundo plano, alegó que la Administración de Impuestos omitió valorar el material allegado - que ascendió a 17.683 folios remitidos oportunamente para su análisis - al exigir exclusivamente la factura como único medio de prueba, desconociendo así las pruebas supletorias admisibles conforme a los artículos 770, 771 y 772 del Estatuto Tributario. En su criterio, esta omisión configuró una vulneración del derecho fundamental al debido proceso.

2. Por su parte, la **DIAN** sostuvo que la Cooperativa no cumplió con la carga de demostrar los costos en los que incurrió en el desarrollo de su actividad generadora de renta durante el año gravable 2014. Respecto de los registros contables sin soportes físicos o con documentación duplicada, indicó que, al revisar el expediente administrativo¹⁴, constató que los documentos equivalentes a la factura de venta correspondientes a los intervalos A60339 a A60350 y A73351 a A73400 presentaban el mismo número de documento en fechas distintas, lo que evidenciaba inconsistencias que restaban credibilidad a la información y afectaban su valor como soporte contable. Señaló, además, que dicha irregularidad no fue subsanada por el demandante en sede de recurso.

Adicionalmente, la entidad advirtió que dentro del material probatorio aportado se incluyeron documentos ilegibles, sin identificación del NIT del proveedor, con inconsistencias en el NIT o en el valor registrado, o que se encontraban anulados,

¹⁴ Samai CE, índices 2 y 3. CD obrante en el expediente administrativo; folio 157.



incumpliendo así los requisitos legales exigidos para los documentos equivalentes a la factura.

Igualmente, indicó la existencia de operaciones cuya realidad económica no fue acreditada por Agroexcafé, ya fuera por ausencia de soportes o por tratarse de registros previamente contabilizados en otras partidas, configurándose así una duplicidad en los costos. En ese sentido, concluyó que los argumentos y documentos allegados con el recurso de reconsideración ya obraban en el expediente desde etapas anteriores, habían sido objeto de valoración y resultaban insuficientes para desvirtuar los ajustes propuestos.

Tercer cargo: Improcedencia de la sanción por inexactitud. Vulneración del artículo 647 del Estatuto Tributario.

1. Frente a la sanción por inexactitud, el **demandante** no estructuró un cargo autónomo ni ofreció argumentación específica al respecto. Su cuestionamiento tuvo carácter accesorio y derivado, en tanto condicionó la improcedencia de la sanción a la prosperidad de las glosas de adición de ingresos y desconocimiento de costos. En consecuencia, la viabilidad de la sanción quedó supeditada a la resolución de los problemas jurídicos precedentes.

2. En cuanto a la sanción por inexactitud, la **DIAN** sostuvo que su imposición es procedente, al haberse configurado la omisión de ingresos y la inclusión de costos que no eran procedentes, y que su actuación se enmarcó en las facultades legales de investigación y fiscalización, sin incurrir en arbitrariedad ni mala fe. En virtud de lo anterior, solicitó que se nieguen las pretensiones de la demanda y que no se imponga condena en costas.

Adicionalmente, la **DIAN** abordó de manera independiente la mención realizada por el demandante respecto de la vulneración al debido proceso. Sostuvo que a lo largo de todas las etapas del proceso de determinación oficial se garantizaron plenamente las garantías procesales del contribuyente, en particular el respeto de los términos legales, el traslado de las actuaciones y su debida notificación, lo que permitió a Agroexcafé ejercer sin restricción su derecho de defensa y contradicción.

SENTENCIA APELADA Y RECURSO DE APELACIÓN DE LA PARTE DEMANDADA

En sentencia de primera instancia, el Tribunal Contencioso Administrativo del Huila¹⁵ negó la totalidad de las pretensiones de la demanda presentada por Agroexcafé y no condenó en costas.

¹⁵ Samai Tribunal, índice 49.



Fundamentos de la decisión de primera instancia.

Primer cargo. En relación con la adición de ingresos por omisión del registro de compras, el **Tribunal** confirmó la adición de **\$17.577.000** con fundamento en la diferencia detectada entre los registros de la Cooperativa y la información aportada por Hipólito Torres Fetecua. Recordó que, conforme a la jurisprudencia del Consejo de Estado¹⁶, una vez aplicada la presunción del artículo 760 ET, la carga de la prueba se traslada al contribuyente, quien debe desvirtuarla mediante pruebas adicionales; carga que Agroexcafé no satisfizo, pues se limitó a negar la percepción de los ingresos sin acreditarlo por medio de prueba alguna.

Segundo cargo. Frente al desconocimiento de costos por **\$2.410.894.194**, el **Tribunal** confirmó el rechazo de todas las partidas con fundamento en una razón común: la factura o documento equivalente constituye una tarifa legal probatoria que no riñe con el principio de prevalencia de lo sustancial sobre lo formal, en tanto se erige como presupuesto necesario para el reconocimiento del derecho sustancial correspondiente. En aplicación de este criterio, constató que los documentos aportados presentaban el mismo número de factura con información contradictoria sobre fecha, proveedor y valor - sin que el demandante ofreciera explicación alguna sobre la duplicidad - o bien eran ilegibles e incumplían los requisitos formales mínimos exigidos por la ley. Añadió que frente a los costos vinculados a los comisionistas Jorge Antonio Guevara Sánchez y Miguel Antonio Torres Fetecua, el demandante no satisfizo una mínima carga argumentativa para demostrar que los comprobantes rechazados cumplían los presupuestos de causalidad, proporcionalidad y necesidad, lo que impidió a la Sala pronunciarse sobre su procedencia.

Tercer cargo. El **Tribunal** confirmó la sanción por inexactitud al tener por probadas tanto la omisión de ingresos como la inclusión de costos improcedentes, circunstancias que configuran de pleno derecho la inexactitud sancionable prevista en los artículos 647 y 648 ET.

Fundamentos del recurso de apelación (Agroexcafé)

Primer cargo. El recurso de apelación no cuenta con un argumento específicamente relacionado con la adición de ingresos (confirmado por el Tribunal). La Cooperativa no impugnó este punto, de modo que la glosa de \$17.577.000 quedó sin ser controvertida de manera directa en el recurso de alzada.

Segundo cargo. La demandante impugnó la sentencia sosteniendo que tanto la DIAN como el Tribunal desconocieron la totalidad del material probatorio obrante en el expediente. Señaló que los costos cuestionados se encuentran debidamente acreditados con los documentos equivalentes identificados con los numerales

¹⁶ Consejo de Estado, Sentencia 18766 del 24 de mayo de 2012; C.P. Martha Teresa Briceño de Valencia.



Radicado: 41001233300020190036001 (29475)
Demandante: Cooperativa de Producción, Comercialización y Exportación de Café (Agroexcafé Limitada)

correspondientes a los intervalos A60339 al A60350 y A73351 al A73400, los cuales, en su criterio, identifican plenamente a las partes y las transacciones celebradas, y reúnen los requisitos previstos en el Código de Comercio para esta clase de documentos. Afirmó que no resulta admisible calificar dichos soportes como costos dobles o sin respaldo, y que la actuación de la Administración al descartarlos desconoció el principio de libertad probatoria.

El recurso de apelación no formuló un cuestionamiento autónomo frente a la sanción por inexactitud.

PRONUNCIAMIENTOS FINALES

Las partes no hicieron uso de esta etapa procesal. El Ministerio Público no rindió concepto.

CONSIDERACIONES DE LA SALA

Problemas jurídicos

Le corresponde a la Sala resolver el siguiente problema jurídico:

¿Los documentos y soportes aportados por el contribuyente, así como los argumentos expuestos en el recurso de apelación, son suficientes para desvirtuar las glosas formuladas y los rechazos efectuados por la DIAN en el acto administrativo con fundamento en el artículo 771-2 del Estatuto Tributario?

Análisis del caso concreto

1. Sobre la adición de ingresos por omisión del registro de compras.

Dado que el **demandante** no se pronunció sobre esta glosa en particular en el recurso de apelación, la Sala no se pronunciará sobre el cargo de adición de ingresos por omisión del registro de compras. En este sentido, se mantiene la decisión adoptada por el **Tribunal** en sentencia de primera instancia.

2. Sobre el desconocimiento de costos de ventas y de prestación de servicios. No prospera el cargo de apelación.

Para desarrollar el cargo relacionado con el desconocimiento de costos de ventas y de prestación de servicios, la Sala advierte que la DIAN fundamentó su rechazo: (i) en la existencia de documentos soporte sin respaldo físico o por registros duplicados, (ii) en las inconsistencias detectadas al cruzar la información con los comisionistas Jorge Antonio Guevara Sánchez y Miguel



Radicado: 41001233300020190036001 (29475)
Demandante: Cooperativa de Producción, Comercialización y Exportación de Café (Agroexcafé Limitada)

Antonio Torres Fetecua, (iii) en el incumplimiento de los requisitos formales previstos en el artículo 771-2 del Estatuto Tributario, y (iv) en la ausencia de soportes idóneos respecto de otras partidas.

Estas razones fueron confirmadas en su totalidad por el Tribunal en sentencia de primera instancia.

La Sala concuerda con los fundamentos del fallo apelado considerando que en el recurso de apelación el demandante no argumentó ni aportó documentación adicional que desvirtuara las conclusiones a las que llegó el Tribunal en la sentencia de primera instancia y la DIAN en la etapa gubernativa.

El demandante apelante debe tener en cuenta que no es suficiente afirmar que no fue valorada la prueba allegada, toda vez que el tema probatorio supone tres aspectos: la carga de la prueba, el alcance o valor técnico de la prueba y el mérito de la prueba, como se pasa a analizar.

La carga de la prueba (*onus probandi*) permite establecer quién debe acreditar los hechos que sirven de fundamento a una pretensión, excepción o defensa (art. 167 CGP)¹⁸.

A su turno, **el alcance técnico** se refiere a la capacidad demostrativa que posee un medio probatorio respecto de un hecho determinado. Para tal fin, cobra relevancia la naturaleza de la prueba, la metodología empleada, la confiabilidad del medio probatorio y las circunstancias de producción y contradicción. El alcance técnico de la prueba se valora conforme a la sana crítica, mediante reglas de la lógica, máximas de experiencia y conocimientos científicos. En esa medida, el alcance técnico de una prueba no se define por su existencia en el expediente. Tal concepto depende del rigor metodológico y de la capacidad real para demostrar el hecho discutido. Finalmente, **el mérito de la prueba** es la fuerza de convicción que el juez le reconoce a un medio probatorio después de valorarlo (artículos ¹⁹_(OBJ)²⁰_(OBJ)).

Conforme con lo anterior, para que el juez considere si valora una prueba esta debe existir, ser legalmente válida y haber estado sujeta a contradicción. Si pasa el anterior juicio, al valorarla, el juez define el mérito o nivel de convencimiento que esta ofrece. **El alcance técnico** de la prueba lo define su aptitud objetiva para demostrar los presupuestos de hecho de la norma alegada, mientras que el mérito probatorio corresponde a la fuerza de convicción que el juez le reconoce, luego de valorarla conforme a las reglas de la sana crítica frente al hecho jurídico que se persigue acreditar. Ahora bien, ambos conceptos presuponen la conducencia del medio probatorio, entendida



como su idoneidad legal para demostrar el hecho debatido (artículo 168 del CGP), pues solo el medio conducente puede ser objeto de valoración técnica y, eventualmente, dotado de mérito. De este modo, la conducencia opera como presupuesto del análisis: mientras el alcance técnico mide la capacidad demostrativa del medio y el mérito su poder de convicción, la conducencia determina, en un momento lógicamente anterior, si el medio resulta jurídicamente apto para acreditar aquello que se pretende probar.

Establecido el contexto de análisis de la prueba, se procede a revisar los medios probatorios documentales que se persiguen ser valorados como prueba suficiente por el hecho de haberse aportado “17.683 folios remitidos oportunamente para su análisis”. Lo primero que se advierte es que los múltiples documentos aportados, no cumplen con la acreditación del **alcance técnico** requerido para darle mérito probatorio.

Para identificar el problema, cobra relevancia definir: ¿qué es la prueba?, a lo que se puede contestar que será prueba cualquier medio (art. 165 CGP) que permita acreditar el supuesto de hecho de las normas que consagran el efecto jurídico que la parte persigue (art. 167 CGP). A partir de lo cual, entonces, es fácil concluir que no todo lo que se aporta en una actuación procesal llega a ser prueba, pues solo tendrá esa calidad aquel medio de prueba que cumpla con demostrar la finalidad de ley en que se ampara la parte que tiene el interés demostrativo.

Ahora, es la parte que incorpora el medio probatorio - en el caso concreto los 17.683 folios - a quien corresponde demostrar que lo aportado acredita el hecho debatido que es el tema de prueba. Entonces, en este caso, los documentos digitalizados que remitió Agroexcafé, por sí mismos, no permiten acreditar el supuesto de hecho de la norma invocada, lo que les impide alcanzar el carácter de “prueba” en sentido estricto. Lo anterior es la consecuencia de que entre los medios documentales que se aportan y lo que con ellos se persigue probar, no existe conexión que permita su valoración pues la demandante no construyó ese puente con el rigor necesario para conectar cómo el medio sirve de prueba. En efecto, se limitó a remitir la documentación sin la ilación básica para que se pueda adentrar a su análisis. A partir de lo cual, no cabe duda de que existe una ruptura o una falta de conexión expresa y explícita entre los documentos allegados y el hecho jurídicamente relevante.

En este caso, más que aportar cerca de 17000 documentos digitales, lo que se requería era que tales folios fueran acompañados del anexo que explicara lo que se pretendía probar con cada uno de ellos para consolidar el direccionamiento y mostrar la acreditación del tema de prueba -improcedencia



Radicado: 41001233300020190036001 (29475)
Demandante: Cooperativa de Producción, Comercialización y Exportación de Café (Agroexcafé Limitada)

de la adición de ingresos o procedencia de los costos rechazados- y con la complementación de otros medios probatorios que los avalen (como el dictamen pericial o la certificación de revisor fiscal, a manera simplemente ilustrativa). Por ejemplo, en el anexo de alcance técnico de la prueba se ha debido explicar que una determinada operación de compra identificada por su proveedor se acredita con la factura individualizada con tal número, de tal fecha que cumple con los requisitos del artículo 771-2 del ET, con los apartados identificados así (se enuncian). Si solo entregan miles de facturas, el juez no tiene por qué reconstruir por sí mismo el razonamiento probatorio para suplir la deficiencia de la técnica en el cumplimiento del *onus probandi*.

De lo hasta aquí expresado se puede concluir que la demandante/apelante confunde la aportación masiva de documentos con el cumplimiento de la carga de la prueba. Ignora que los documentos digitalizados allegados, sin un ejercicio serio de correlación probatoria que defina el hecho que pretende probar, no cumplen con el rigor exigido para acreditar el valor técnico y así darles mérito de prueba real. Por lo expuesto, el demandante/apelante omitió construir la inferencia probatoria que conecte esos documentos con los elementos constitutivos del derecho reclamado, trasladando indebidamente la carga de identificar, clasificar y relacionar miles de documentos con los hechos jurídicamente relevantes del proceso, tanto a la DIAN como a la jurisdicción²¹.

En este sentido ya se ha manifestado esta Sala de Decisión al señalar que “*no se satisface la carga de la prueba con la simple remisión de cientos de folios o el suministro de miles de registros, sin identificar y precisar su alcance, sin relacionar su contenido con las glosas contenidas en los actos administrativos analizados, ni con las otras pruebas que obran en el expediente*”^{17,18}

En la misma línea interpretativa, la Corte Constitucional en Sentencia C-086 de 2016, M.P. Jorge Iván Palacio ha dicho que la carga de la prueba implica que cada parte tiene el deber de aportar y explicar los medios probatorios que acreditan los hechos en los que sustenta sus pretensiones o defensas, pues no basta con afirmarlos ni confiar en que el juez los tenga por ciertos. Por ello, quien incumple este deber asume las consecuencias adversas de la falta de demostración, dado que el proceso no premia la inercia ni la mera estrategia litigiosa, sino la diligencia de las partes en la acreditación de los presupuestos fácticos de las normas cuyo reconocimiento pretenden. Con el mismo criterio se ha pronunciado la Corte Suprema de Justicia ²⁴.

¹⁷ Sentencia 25000-23-37-000-2014-00383-01 (28937) del 10 de diciembre de 2025; C.P. Claudia Rodríguez Velásquez.

¹⁸ Sentencia 25000-23-37-000-2015-00501-01(23046) del 26 de noviembre de 2020; M.P. Milton Chaves García, Sentencia 25000-23-37-000-2013-01311-01 (23949) del 16 de septiembre de 2021; M.P. Milton Chaves García, Sentencia 25000-23-37-000-2014-01116-02 (23920) del 16 de noviembre de 2020; C.P. Milton Chaves García, Sentencia 20001-23-33-000-2016-00528-01 (23841) del 30 de septiembre de 2021; C.P. Stella Jeannette Carvajal Basto, Sentencia 25000-23-37-000-2015-01756-01 (23633) del 25 de febrero de 2021, C.P. Myriam Stella Gutiérrez Arguello.



Radicado: 41001233300020190036001 (29475)
Demandante: Cooperativa de Producción, Comercialización y Exportación de Café (Agroexcafé Limitada)

De las consideraciones de la Corte Constitucional se desprende la relevancia del principio de autorresponsabilidad probatoria, cuyo incumplimiento genera consecuencias adversas para la parte que desatiende dicha carga. En el caso concreto, ese efecto se configura en la medida en que la parte trasladó a la jurisdicción tareas propias de su deber probatorio, tales como clasificar los documentos digitalizados, identificar las facturas pertinentes, determinar el requisito legal que pretendía acreditar y construir la inferencia jurídica correspondiente (esto es, su **valor probatorio**). Ello, porque tal actuación desborda la función del juez, quien debe limitarse a valorar la prueba conforme a los principios y las reglas de la sana crítica. En el mismo sentido se han emitido pronunciamientos por parte del Consejo de Estado²⁵ y de la Corte Suprema de Justicia²⁶.

Dicho lo anterior, en el caso objeto de estudio le correspondía al demandante acreditar, tanto desde el punto de vista argumentativo como documental: **(i)** que no se emitió más de una vez un mismo documento equivalente con información disímil; **(ii)** que la totalidad de los costos estaban debidamente soportados documentalmente; **(iii)** que no se realizó una doble imputación del gasto en el cálculo de las operaciones realizadas por los comisionistas, ya fuera a nombre de terceros o propio; y **(iv)** que todos los documentos aportados cumplen con los requisitos formales previstos en el artículo 771-2 ET; requisitos mínimos del análisis que debían cumplirse por parte del demandante y no se hizo.

Por las razones expuestas no prospera el cargo.

Conclusión

A partir del análisis aquí realizado, la Sección define como criterio interpretativo en materia probatoria que:

Allegar de manera masiva documentos no supe el deber de probar. Corresponde a la parte desarrollar **el alcance técnico** de la prueba, identificando los hechos jurídicamente relevantes cuya acreditación persigue y explicando la relación existente entre los documentos aportados y los presupuestos normativos invocados.

En esa medida, la simple incorporación de documentos sin correlación concreta con los supuestos de hecho de la disposición cuya aplicación se pretende, traslada indebidamente al juzgador una labor de selección, clasificación e inferencia probatoria que incumbe a quien soporta la carga de la prueba.

Costas



Radicado: 41001233300020190036001 (29475)
Demandante: Cooperativa de Producción, Comercialización y Exportación de Café (Agroexcafé Limitada)

De conformidad con las reglas previstas en el numeral 3 del artículo 365 del CGP, el artículo 188 del CPACA y el Acuerdo PCSJA25-12355 del 28 de noviembre de 2025 del Consejo Superior de la Judicatura¹⁹, se condenará a la parte **demandante** en agencias en derecho en esta instancia con un (1) salario mínimo legal mensual vigente, por ser la parte vencida en el proceso.

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

FALLA

1. CONFIRMAR la sentencia de primera instancia del 20 de agosto de 2024, proferida por el Tribunal Contencioso Administrativo del Huila.

2. CONDENAR en costas en segunda instancia al **demandante**, conforme con lo señalado en la parte considerativa de esta providencia.

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

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

(Firmado electrónicamente)
LUIS ANTONIO RODRÍGUEZ MONTAÑO
Presidente

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

(Firmado electrónicamente)
WILSON RAMOS GIRÓN
Ausente con permiso

(Firmado electrónicamente)
CLAUDIA RODRÍGUEZ VELÁSQUEZ

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

¹⁹ "Por el cual se adiciona el artículo 5 del Acuerdo PSAA16-10554 del 5 de agosto de 2016 que establece las tarifas de agencias en derecho".