

CONTRIBUCION CAFETERA – Naturaleza jurídica, causación y base gravable / HECHO GRAVADO - Es la realización de la exportación del café / PAGO DE LA CONTRIBUCION CAFETERA - Permite acceder a la exportación del grano y obtener ingresos

El artículo 19 de la Ley 9 de 1991 creó la “contribución cafetera”, con destino al Fondo Nacional del Café, con el propósito prioritario de mantener el ingreso cafetero de acuerdo con los objetivos previstos en las leyes que dieron origen a dicha entidad. Como se expuso en acápite anterior, la “contribución cafetera” es un aporte parafiscal con destino al Fondo Nacional del Café, con el fin de mantener el ingreso cafetero de acuerdo con los objetivos previstos en las leyes que dieron origen a dicha entidad. La citada contribución se destina a brindar servicios o beneficios especiales a los caficultores obligados a su pago y su recaudo no entra a engrosar las arcas del presupuesto nacional, siendo administrada por el Fondo Nacional del Café. La contribución se liquida sobre el equivalente en pesos del valor en moneda extranjera del producto de las exportaciones del café y será igual a la diferencia entre el valor que debe ser reintegrado y el costo del café a exportar adicionado con los costos internos para colocarlo en condiciones FOB puerto colombiano. Se causa la contribución cafetera en el momento en que se realiza la exportación de café, cuya base gravable es “el equivalente en pesos del valor en moneda extranjera del producto de las exportaciones...”, en donde intervienen factores relacionados con “el valor que debe ser reintegrado” y “el costo del café a exportar, adicionado con los costos internos”, o sea, la totalidad de gastos en que incurrió el exportador para llevar el café hasta ser entregado en puerto para su embarque. La Ley 788 de 2002 [artículo 63] introdujo modificaciones a los parámetros del artículo 19 de la norma en comento, al disponer que La Contribución será el cinco por ciento (5%) del precio representativo por libra de café suave colombiano que se exporte. El valor de esta contribución no será superior a cuatro centavos de dólar (US\$0.04) por libra, ni inferior a dos centavos de dólar (US\$0.02). De tal manera que la modificación realizada por la Ley 788/02, mantuvo el momento de causación de la contribución cafetera, al determinarlo por libra de café que se exporte. Así las cosas, el hecho gravado es la realización de la exportación del café, lo que da origen a la obligación de pagar la contribución cafetera, de suerte que la cancelación del tributo permite acceder a la exportación del grano y a la obtención de ingresos en cabeza del exportador.

DEDUCCION - Requisitos / COSTOS - Requisitos / COSTO DIRECTO - Definición / COSTO DE VENTAS - Definición / GASTOS - Definición

Son parámetros esenciales para que sea procedente y aceptada la erogación (costo y/o deducción): (i) relación de causalidad (ii) necesidad y (iii) proporcionalidad. La relación de causalidad significa que los gastos deben guardar una relación causal con la actividad u ocupación que le genera la renta al contribuyente, de manera que es el vínculo o correspondencia entre la expensa (costo o gasto) y la actividad que desarrolla el objeto social (principal o secundario), pero que en todo caso le produce la renta. Son necesarias las expensas requeridas para comercializar o prestar un servicio, es decir que sin ellas los bienes o servicios no hubieran quedado listos para su enajenación o prestación del servicio, o más aún no se habrían conservado en condiciones de ser comercializadas, y que en términos de la ley civil corresponderían a las expensas necesarias invertidas en la conservación del bien (C. Civil artículo 965). Por tanto, se descartan gastos, erogaciones o salidas de recursos, que sean suntuarios, innecesarios o superfluos que no coadyuven a producir, comercializar o mantener el bien o el servicio en condiciones de utilización, uso o enajenación, es decir, que no sean indispensables para obtener una posible renta. Y la

proporcionalidad de las expensas es la magnitud que aquéllas representan dentro del total de la renta bruta (utilidad bruta), la cual debe medirse y analizarse en cada caso de conformidad con la actividad económica que se lleve a cabo, conforme con la costumbre comercial para cada sector. Ahora bien, vale la pena señalar que doctrinalmente se define costo directo como el “conjunto de desembolsos, acumulaciones o consumos de activos identificables directamente con la fabricación o producción de bienes o prestación de servicios”, mientras que costo de ventas es la “acumulación de los costos directos e indirectos necesarios en la adquisición y elaboración de productos o prestación de servicios vendidos. Mientras que gastos son “flujos de salida de recursos en forma de disminuciones del activo o incrementos del pasivo o combinación de ambos, que generan disminuciones del patrimonio, incurridos en las actividades de administración, comercialización, investigación y financiación, realizadas durante un período. La calidad de costos o deducciones depende de su relación con los ingresos o con la renta bruta, pues en algunos casos quedarán incorporadas de manera directa en los bienes o servicios prestados (costos) y en otros apenas serán necesarias para la administración, financiación o comercialización de los mismos (gastos), pero de todas formas deberán tener relación de causalidad, necesidad y proporcionalidad con los ingresos o con la actividad productora de renta.

DEDUCCION POR CONTRIBUCION CAFETERA - Es procedente para disminuir la base de aplicación del impuesto / CONTRIBUCION CAFETERA - Es deducible porque cumple con los requisitos de causalidad, necesidad y proporcionalidad / EXPENSAS NECESARIAS - La contribución cafetera se ubica dentro de éstas que contribuyen en la generación de la renta a título de gastos

Es claro que la “contribución cafetera” es un recurso parafiscal de carácter obligatorio dirigido a sostener el Fondo Nacional del Café, con el objeto de beneficiar al gremio de los caficultores, sin que por el hecho de no estar contemplada dentro de los aportes parafiscales de que trata el artículo 108 del Estatuto Tributario, ni en el 115 ib. de impuestos deducibles, pueda descartarse como un factor que disminuye la base de aplicación del impuesto. Relación de causalidad. La Contribución Cafetera guarda un vínculo o conexión de causalidad con la actividad productora de renta, esto es, con el objeto social a que se dedica la accionante de “comercialización, procesamiento, distribución, y venta de producto (sic) agrícolas, en especial el café, en todos sus estados (Certificación de Cámara de Comercio), de tal forma que se advierte la conexidad existente de causa (expensa) y el efecto (producción del ingreso o de la renta), toda vez que el pago de la contribución (causa) constituye una expensa forzosa a cargo del caficultor para que pueda vender sus productos en el exterior, por lo que hace parte de los gastos operacionales de administración consagrado en el Plan Único de Cuentas (D. 2650 de 1993) y en consecuencia su desembolso como deducción disminuye la renta líquida o utilidad operativa (efecto) del contribuyente. La necesidad de la contribución cafetera se tipifica al configurarse como un egreso dirigido a dar cumplimiento a disposiciones legales [Ley 9 de 1991 y demás disposiciones reglamentarias], además de ser un presupuesto previsto por el legislador para que sea viable la exportación del café, al señalar que “La exportación de café no podrá llevarse a cabo sin la previa comprobación de la existencia física del café que se pretende exportar, de haberse pagado la contribución a que se refiere el artículo 19...”, de manera que su pago permite la obtención de ingresos en desarrollo de la actividad económica. Por lo que si bien la contribución cafetera no es una erogación que se involucre en forma directa en el proceso productivo para la obtención del café que es objeto de exportación, dado que incluso su base gravable la compone el equivalente en pesos

colombianos del valor en moneda extranjera del costo bien a exportar puesto en puerto colombiano (FOB), no puede perderse de vista que es un egreso administrativo indispensable para el normal funcionamiento de las empresas dedicadas a la exportación de café. El presupuesto de la proporcionalidad exige que la expensa guarde una proporción razonable con el ingreso, debido a que la erogación tiene un límite máximo que está medido por la relación que existe entre la magnitud del gasto y el beneficio que pueda guardarse. En la contribución en estudio la Sala advierte que entre los factores a considerar para su liquidación son “el valor que debe ser reintegrado”, el cual se determina de acuerdo con el registro del precio del café en el mercado internacional, y “el costo del café a exportar, adicionado con los costos internos”, aspectos que la hacen razonable frente al volumen de café que se pretende exportar en los términos fijados por el legislador. De todas maneras la connotación tributaria de la “contribución cafetera” la ubica dentro de los egresos o expensas que contribuyen en la generación de la renta a título de gastos, como quiera que no se trata de salidas de recursos que tengan una relación directa con la producción los bienes o servicios prestados, que es lo que se conoce como “costos”.

Nota de Relatoría: Consultar sentencias exp. 13631 acumulado al 14122, C.P. doctor Juan Angel Palacio Hincapié; exp. 8906 del 21 de agosto de 1998, exp. 9018 del 25 de septiembre de 1998, exp. 7158 de 13 de diciembre de 1995 y exp. 7158 de 13 de diciembre de 1995 C.P. doctor Delio Gómez Leyva.

CONSEJO DE ESTADO
SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO
SECCION CUARTA

Consejera ponente: MARTHA TERESA BRICEÑO DE VALENCIA

Bogotá D.C., veinte (20) de noviembre de dos mil ocho (2008)

Radicación número 25000-23-27-000-2005-00077-01(16312)

Actor: EMPRESA EXPORTADORA COLOMBIANA DE CAFE S.A. ECO CAFE S.A.

Demandado: DIRECCION DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES

FALLO

Corresponde a la Sala decidir el recurso de apelación interpuesto por la parte demandada contra la Sentencia de octubre 11 de 2006, proferida por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Subsección A, que declaró la nulidad de los actos administrativos que modificaron la declaración de renta y complementarios del año gravable de 2000.

ANTECEDENTES

El 4 de abril de 2001 la sociedad actora presentó declaración de renta y complementarios de la vigencia fiscal de 2000, en la cual liquidó un saldo a favor de \$21.039.000.

El 14 de marzo de 2003 la Administración de Impuestos Nacionales de Personas Jurídicas de Bogotá expidió el Requerimiento Especial No. 300632003000080, en el que propuso la modificación de la liquidación privada para desconocer como costo la contribución cafetera que la sociedad canceló en la suma de \$851.514.000, imponer una sanción de inexactitud de \$476.848.000, para un total saldo a pagar de \$753.839.000.

Previa respuesta al acto referido, se expidió la Liquidación Oficial de Revisión No. 300642003000150 en la que confirma las glosas planteadas oficialmente.

El 3 de octubre de 2003 la sociedad actora interpuso recurso de reconsideración contra la actuación mencionada, decidido mediante la Resolución No. 900001 de septiembre 7 de 2004 en el sentido de confirmar el acto oficial de revisión.

LA DEMANDA

La Empresa Exportadora de Café “ECO CAFE S.A.” en ejercicio de la acción de nulidad y restablecimiento del derecho demandó los actos administrativos a través de los cuales se le determinó un mayor impuesto de renta y sanción por el año gravable de 2000, para que sean declarados nulos y a título de restablecimiento del derecho se confirme su liquidación privada.

Invocó como normas violadas los artículos 4, 6, 333, 338, y 363 de la Constitución Política; 26, 104, 107, 647, 683, 742, 743 del Estatuto Tributario.

El concepto de violación se sintetiza así:

La contribución cafetera está regulada por la Ley 9 de 1991 y sus Decretos reglamentarios, por lo que debe pagarse como requisito previo a la realización de las exportaciones de café, de ahí que constituya un costo adicional del bien que se exporta.

De acuerdo con el desarrollo doctrinario y jurisprudencial no queda duda que la contribución cafetera es un egreso que además de necesario, proporcionado y efectivamente realizado, guarda relación de causalidad con la actividad productora de renta, en este caso las “exportaciones de café”.

Al demostrarse el egreso en que debió incurrir ECOCAFE S.A. y el cumplimiento de los requisitos procesales para su detracción al momento de depurar la renta líquida gravable, se debe aceptar el costo solicitado por concepto de la contribución cafetera efectuado durante el año gravable del 2000 por valor de \$851.514.000 y en consecuencia anular los actos demandados.

No es procedente la aplicación de la sanción por inexactitud, dado que está demostrado en el proceso que dicha contribución existió y fue realmente cancelada por el contribuyente en cumplimiento del ordenamiento legal.

LA OPOSICIÓN

La entidad demanda se opuso a la prosperidad de las pretensiones de la demanda con los siguientes argumentos:

De los antecedentes legislativos de la contribución cafetera se evidencia que no se hizo alusión a que pudiera ser tomada como costo o deducción dentro de la liquidación de la renta, pues tiene por objeto mantener el ingreso cafetero y su destinación es el Fondo Nacional del Café para el cumplimiento de los respectivos pactos internacionales.

No es admisible la aplicación de la Ley 788 de 2002, pues se vulneraría el principio de irretroactividad del derecho tributario consagrado en el artículo 363 de la Carta

Política, puesto que se discute la procedencia de un costo o deducción correspondiente a la vigencia fiscal del año 2000.

Es viable la imposición de la sanción por inexactitud en la medida en que el contribuyente incluyó costos que derivaron en un menor valor a pagar.

LA SENTENCIA APELADA

El Tribunal Administrativo de Cundinamarca mediante la sentencia de octubre 11 de 2006, accedió a las súplicas de la demanda. Las razones de la decisión fueron:

La actividad productora de renta de la sociedad accionante es la exportación de café, luego el pago de la contribución es de obligatorio cumplimiento al momento de realizar las exportaciones de conformidad con lo dispuesto en el artículo 8° del Decreto 1173 de 1991.

Se cumplen los presupuestos previstos en el artículo 107 del Estatuto Tributario para que sea procedente deducir la contribución cafetera, tal como lo sostuvo el Consejo de Estado en un caso análogo [sentencia de octubre 13 de 2005, exp. 13631].

En cuanto a la sanción de inexactitud no se dan los supuestos jurídicos para su aplicación, dado que los valores que la sociedad consignó en su declaración de renta del año 2000 corresponden a un costo de operación.

EL RECURSO DE APELACIÓN

La entidad demandada inconforme con lo decidido en primera instancia manifestó:

Lo que se discutió y debatió no fue la naturaleza jurídica de la contribución cafetera o a quien corresponde la administración de tales recursos, sino a su rechazo como costo por no cumplir con los requisitos del artículo 107 del Estatuto Tributario.

Como el fundamento del fallo fueron sentencias del Consejo de Estado, entre ellas, la de octubre 13 de 2005, son inaplicables al caso porque lo debatido fue el impuesto

de renta del año 2000 y los actos fueron emitidos en el año 2003 y 2004 respectivamente, sin que su alcance sea retroactivo.

ALEGATOS DE CONCLUSION

La **parte demandante** insistió en que el valor cancelado por concepto de la contribución cafetera es una expensa necesaria que cumple con los requisitos de relación de causalidad, proporcionalidad y fue efectivamente pagada por la sociedad ECO CAFE S.A. como requisito previo e indispensable para las exportaciones de café, fuente primaria de ingresos dentro del desarrollo de su objeto social.

La **parte demandada** sostuvo que a partir del artículo 63 de la Ley 788 de 2002, las contribuciones parafiscales agropecuarias se aceptan como deducibles, sin que sea aplicable al caso en estudio [año 2000] en virtud del principio de irretroactividad de la Ley. Ahora, si bien la contribución cafetera se destina al mejoramiento del gremio caficultor, no guarda una relación directa e indispensable con la producción de la renta como lo exige el artículo 107 del Estatuto Tributario.

El **Ministerio Público** estimó que debía confirmarse la sentencia apelada, toda vez que si no se efectúa el pago de la contribución es imposible llevar a cabo la exportación de café, como parte de las actividades que conforman el objeto social de la empresa, por lo que es necesaria y tiene relación de causalidad con la labor exportadora.

CONSIDERACIONES DE LA SALA

En esta instancia procesal debe la Sala conocer del recurso de apelación incoado por la parte demandada, contra la sentencia de primer grado estimatoria de las súplicas de la demanda.

El asunto a dilucidar versa en determinar si la contribución cafetera cumple con los presupuestos del artículo 107 del Estatuto Tributario para ser deducible en el proceso de depuración de la renta.

Para ello es pertinente estudiar en primer lugar su naturaleza jurídica sustentada en la normatividad que la regula, y segundo, verificar si cumple los requerimientos fiscales exigidos para la procedencia de las erogaciones.

- Naturaleza legal de la contribución cafetera.

El artículo 19 de la Ley 9 de 1991 creó la “contribución cafetera”, con destino al Fondo Nacional del Café, con el propósito prioritario de mantener el ingreso cafetero de acuerdo con los objetivos previstos en las leyes que dieron origen a dicha entidad.

La contribución se liquida sobre el equivalente en pesos del valor en moneda extranjera del producto de las exportaciones del café y será igual a la diferencia entre el valor que debe ser reintegrado y el costo del café a exportar adicionado con los costos internos para colocarlo en condiciones FOB puerto colombiano.

En cuanto a la oportunidad para el pago de la contribución cafetera, el inciso 2° del artículo 21 de la misma ley dispuso:

“La exportación de café no podrá llevarse a cabo sin la previa comprobación de la existencia física del café que se pretende exportar, de haberse pagado la contribución a que se refiere el artículo 19, y de haberse llevado a cabo la retención en la forma indicada, cuando ella opere”.

Con esta misma filosofía, el artículo 8° del Decreto 1173 de 1991 menciona: *“ARTICULO 8o. En los términos del Artículo 21 de la Ley 9a. de 1991, ninguna exportación de café podrá llevarse a cabo sin comprobar previamente el pago de la Contribución Cafetera y de haber efectuado la retención en la forma indicada, si a ella hubiere lugar.”*

Conforme a los preceptos citados, se colige que se causa la contribución cafetera en el momento en que se realiza la exportación de café, cuya base gravable es “el equivalente en pesos del valor en moneda extranjera del producto de las

exportaciones...”, en donde intervienen factores relacionados con “el valor que debe ser reintegrado” y “el costo del café a exportar, adicionado con los costos internos”, o sea, la totalidad de gastos en que incurrió el exportador para llevar el café hasta ser entregado en puerto para su embarque¹.

La Ley 788 de 2002 [artículo 63] introdujo modificaciones a los parámetros del artículo 19 de la norma en comento, al disponer que La Contribución será el cinco por ciento (5%) del precio representativo por libra de café suave colombiano que se exporte. El valor de esta contribución no será superior a cuatro centavos de dólar (US\$0.04) por libra, ni inferior a dos centavos de dólar (US\$0.02) [Subraya fuera de texto].

De tal manera que la modificación realizada por la Ley 788/02, mantuvo el momento de causación de la contribución cafetera, al determinarlo por libra de café que se exporte.

Así las cosas, el hecho gravado es la realización de la exportación del café, lo que da origen a la obligación de pagar la contribución cafetera, de suerte que la cancelación del tributo permite acceder a la exportación del grano y a la obtención de ingresos en cabeza del exportador.

- Requisitos para la deducibilidad de la contribución.

Para determinar la base gravable en el Impuesto sobre la Renta, se toma “*la suma de todos los ingresos ordinarios y extraordinarios realizados en el año o período gravable, que sean susceptibles de producir un incremento neto del patrimonio en el momento de su percepción, y que no hayan sido expresamente exceptuados, se restan las devoluciones, rebajas y descuentos, con lo cual se obtienen los ingresos netos. De los ingresos netos se restan, cuando sea el caso, los costos realizados imputables a dichos ingresos, con lo cual se obtiene la renta bruta. De la renta bruta se restan las deducciones realizadas, con lo cual se obtiene la renta líquida. Salvo las excepciones legales, la renta líquida es renta gravable y a ella se*

¹ Sobre los elementos que integran la contribución cafetera, la Sala se ha pronunciado en abundante jurisprudencia, verbo y gracia, Sentencia de noviembre 17 de 2006, exp. 15477. C.P. Dra. María Inés Ortiz Barbosa.

aplican las tarifas señaladas en la ley.” (Subrayado fuera de texto, artículo 26 del Estatuto Tributario).

En el proceso de depuración de la renta juegan un papel preponderante para establecer la renta líquida, los costos y las deducciones, que hacen parte del grupo de erogaciones detraíbles del ingreso gravado.

Existen parámetros esenciales que deben cumplir tanto los costos² como las deducciones para su deducibilidad de los ingresos netos y de la renta bruta respectivamente, contenidos en el artículo 107 del Estatuto Tributario que reza:

ARTICULO 107. La expensas necesarias son deducibles. Son deducibles las expensas realizadas durante el año o período gravable en el desarrollo de cualquier actividad productora de renta, siempre que tengan relación de causalidad con las actividades productoras de renta y que sean necesarias y proporcionadas de acuerdo con cada actividad.

La necesidad y proporcionalidad de las expensas debe determinarse con criterio comercial, teniendo en cuenta las normalmente acostumbradas en cada actividad y las limitaciones establecidas en los artículos siguientes.(se ha subrayado).

El Consejo de Estado ha sentado precisiones sobre el alcance de las “deducciones” y de los “costos”, para concluir que en ambos casos se exige cumplir con la relación de causalidad y necesidad previstos en el art. 107 ib. así:

*“..Las deducciones son todos aquellos **gastos autorizados legalmente que se generan de manera forzosa en la actividad productora de renta** y que bajo el cumplimiento de requisitos determinados, se restan de la renta bruta para obtener la renta líquida, es decir fiscalmente hablando las deducciones se encuentran expresamente consagradas en la ley, y están referidas a la actividad productora de renta en general. Dentro del concepto de **costos**, por su parte, las erogaciones como ya se ha dicho a lo largo del proceso, **se incorporan a un bien en particular o se efectúan para su adquisición, por lo cual el***

² El artículo 77 del E.T. ordena que los costos cumplan los mismos requisitos previstos para las deducciones así: “ARTICULO 77. Requisitos para su aceptación. Cuando dentro de los costos o inversiones amortizables existan pagos o abonos en cuenta, que correspondan a conceptos respecto de los cuales se obliga el cumplimiento de requisitos para su deducción, deben llenarse en relación con tales pagos o abonos, los mismos requisitos señalados para las deducciones.”(se ha subrayado).

mismo está vinculado al tema de la enajenación de activos movibles y activos fijos, evento en el cual se restan de los ingresos netos tal y como lo consagra el artículo 26 del Estatuto Tributario. Ahora bien, para el reconocimiento fiscal tanto de los costos como de las deducciones se deben cumplir las mismas condiciones legales (presupuestos esenciales, requisitos de fondo u formalidades) que se exigen para la aceptación de los costos. Entre los presupuestos esenciales se encuentran los relacionados con la causalidad y necesidad del gasto que consagra el artículo 107 del Estatuto Tributario, los cuales, se reitera son condición para el reconocimiento fiscal, tanto de los costos como de las deducciones,...³ (Negrilla de la Sala)

Esos parámetros esenciales para que sea procedente y aceptada la erogación (costo y/o deducción) se refieren a: (i) relación de causalidad (ii) necesidad y (iii) proporcionalidad.

La **relación de causalidad** significa que los gastos deben guardar una relación causal con la actividad u ocupación que le genera la renta al contribuyente, de manera que es el vínculo o correspondencia entre la expensa (costo o gasto) y la actividad que desarrolla el objeto social (principal o secundario), pero que en todo caso le produce la renta.

Son necesarias las expensas requeridas para comercializar o prestar un servicio, es decir que sin ellas los bienes o servicios no hubieran quedado listos para su enajenación o prestación del servicio, o más aún no se habrían conservado en condiciones de ser comercializadas, y que en términos de la ley civil corresponderían a las expensas necesarias invertidas en la conservación del bien (C. Civil artículo 965). Por tanto, se descartan gastos, erogaciones o salidas de recursos, que sean suntuarios, innecesarios o superfluos que no coadyuven a producir, comercializar o mantener el bien o el servicio en condiciones de utilización, uso o enajenación, es decir, que no sean indispensables para obtener una posible renta.

Y la **proporcionalidad** de las expensas es la magnitud que aquéllas representan dentro del total de la renta bruta (utilidad bruta), la cual debe medirse y analizarse

³ CONSEJO DE ESTADO. Sección Cuarta. Sentencia 8906 del 21 de agosto de 1998. M.P. Delio Gómez Leyva.

en cada caso de conformidad con la actividad económica que se lleve a cabo, conforme con la costumbre comercial para cada sector.

Sobre el particular el Consejo de Estado ha expresado, entre otros fallos, lo siguiente:

“... Para el reconocimiento fiscal de las deducciones, se deben cumplir además de los requisitos de fondo y de forma, los denominados por la doctrina “presupuestos esenciales”, los cuales constituyen una condición para su aceptación, ellos son: la causalidad, necesidad y proporcionalidad y se encuentran consagrados legalmente en el artículo 107 del Estatuto Tributario. La relación de causalidad es el vínculo que guardan los gastos realizados con la actividad productora de renta, por la cual deben ser los normalmente acostumbrados dentro de una actividad económica, ya que son el antecedente necesario (causa) para producir el ingreso (efecto) que se genera en el desarrollo de dicha actividad.”(se ha subrayado).⁴

Y en otra providencia la Sala resaltó la necesidad y proporcionalidad de las erogaciones en los siguientes términos:

*“...Es claro y determinante el texto del artículo 107 del estatuto Tributario, al establecer que para que las expensas sean deducibles se requiere que el gasto sea “necesario” o sea, el normal para producir o facilitar la generación de la renta por parte de la actividad generadora de la misma, y lo acostumbrado en la correspondiente actividad empresarial, vale decir, **proporcional** de acuerdo a la actividad, y que exista una “relación de causalidad” la cual está referida al vínculo que debe existir entre la actividad productora de renta y el motivo de las expensas...”.⁵ (Negrilla fuera de texto)*

Ahora bien, vale la pena señalar que doctrinalmente se define **costo directo** como el “conjunto de desembolsos, acumulaciones o consumos de activos identificables directamente con la fabricación o producción de bienes o prestación de servicios”, mientras que **costo de ventas** es la “acumulación de los costos directos e indirectos necesarios en la adquisición y elaboración de productos o prestación de servicios vendidos⁶.”

⁴ CONSEJO DE ESTADO. Sección Cuarta. Sentencia del 25 de septiembre de 1998. Expediente 9018. Ponente: delio Gómez Leyva.

⁵ CONSEJO DE ESTADO. Sección Cuarta. Sentencia del 13 de diciembre de 1995. Expediente 7158. Ponente Delio Gómez Leyva.

⁶ Diccionario Integrado Contable Fiscal. Centro Interamericano Jurídico- Financiero. Rodrigo Monsalve Tejada, año 2005.

Mientras que **gastos** son “flujos de salida de recursos en forma de disminuciones del activo o incrementos del pasivo o combinación de ambos, que generan disminuciones del patrimonio, incurridos en las actividades de administración, comercialización, investigación y financiación, realizadas durante un período.

En el Plan Unico de Cuentas (PUC) los “gastos” agrupan las cuentas que representan los cargos operativos y financieros en que incurre el ente económico en el desarrollo del giro normal de su actividad en un ejercicio económico determinado.

La calidad de costos o deducciones depende de su relación con los ingresos o con la renta bruta, pues en algunos casos quedarán incorporadas de manera directa en los bienes o servicios prestados (costos) y en otros apenas serán necesarias para la administración, financiación o comercialización de los mismos (gastos), pero de todas formas deberán tener relación de causalidad, necesidad y proporcionalidad con los ingresos o con la actividad productora de renta.

En este orden de ideas, para la Sala es procedente estudiar si la contribución cafetera que pagó la actora en el año gravable de 2000 en cuantía de \$851.514.000, cumple con los parámetros legales para ser considerada una erogación sustraible para efectos de obtener la renta líquida gravable.

Como se expuso en acápite anterior, la “contribución cafetera” es un aporte parafiscal con destino al Fondo Nacional del Café, con el fin de mantener el ingreso cafetero de acuerdo con los objetivos previstos en las leyes que dieron origen a dicha entidad.

La citada contribución se destina a brindar servicios o beneficios especiales a los caficultores obligados a su pago y su recaudo no entra a engrosar las arcas del presupuesto nacional, siendo administrada por el Fondo Nacional del Café.

Precisamente la Corte Constitucional⁷ con ocasión del estudio la naturaleza jurídica de la “contribución cafetera” evidenció que la parafiscalidad es una técnica de las finanzas públicas que nace en Francia, para luego desarrollarse a nivel mundial, que tiene como común denominador que los recursos son extraídos en forma obligatoria de un sector económico para ser reinvertidos en el propio sector, con exclusión del resto de la sociedad.

Igualmente en fallo posterior⁸ relacionado con la misma contribución afirmó: “... en nuestro ordenamiento jurídico la figura de la parafiscalidad constituye un instrumento para la generación de ingresos públicos, caracterizado por una forma de gravamen que se maneja por fuera del presupuesto, aunque en ocasiones se registre en él, afecto a una destinación especial de carácter económico, gremial o de previsión social, en beneficio del propio grupo gravado, bajo la administración, según razones de conveniencia legal, de un organismo autónomo, oficial o privado...”

En atención a lo anterior, es claro que la “contribución cafetera” es un recurso parafiscal de carácter obligatorio dirigido a sostener el Fondo Nacional del Café, con el objeto de beneficiar al gremio de los caficultores, sin que por el hecho de no estar contemplada dentro de los aportes parafiscales de que trata el artículo 108 del Estatuto Tributario, ni en el 115 ib. de impuestos deducibles, pueda descartarse como un factor que disminuye la base de aplicación del impuesto.

Por ende, que la Sala debe analizar si la contribución cafetera cumple los requisitos de relación de causalidad, necesidad, proporcionalidad, y realización en el período gravable, que la DIAN alega como omitidos para su deducibilidad.

* **Relación de causalidad.** La Contribución Cafetera guarda un vínculo o conexión de causalidad con la actividad productora de renta, esto es, con el objeto social a que se dedica la accionante de “comercialización, procesamiento, distribución, y venta de producto (sic) agrícolas, en especial el café, en todos sus estados (fl. 31 e.

⁷ Sentencia C-449 de 1992. M.P. Dr. Alejandro Martínez Caballero.

⁸ Sentencia C-308 de 1994, M.P. Dr. Antonio Barrera Carbonell.

Certificación de Cámara de Comercio), de tal forma que se advierte la conexidad existente de causa (expensa) y el efecto (producción del ingreso o de la renta), toda vez que el pago de la contribución (causa) constituye una expensa forzosa a cargo del caficultor para que pueda vender sus productos en el exterior, por lo que hace parte de los gastos operacionales de administración consagrado en el Plan Único de Cuentas (D. 2650 de 1993)⁹ y en consecuencia su desembolso como deducción disminuye la renta líquida o utilidad operativa (efecto) del contribuyente.

** La *necesidad* de la contribución cafetera se tipifica al configurarse como un egreso dirigido a dar cumplimiento a disposiciones legales [Ley 9 de 1991 y demás disposiciones reglamentarias], además de ser un presupuesto previsto por el legislador para que sea viable la exportación del café, al señalar que *“La exportación de café no podrá llevarse a cabo sin la previa comprobación de la existencia física del café que se pretende exportar, de haberse pagado la contribución a que se refiere el artículo 19...”*, de manera que su pago permite la obtención de ingresos en desarrollo de la actividad económica.

Por lo que si bien la contribución cafetera no es una erogación que se involucre en forma directa en el proceso productivo para la obtención del café que es objeto de exportación, dado que incluso su base gravable la compone el equivalente en pesos colombianos del valor en moneda extranjera del costo bien¹⁰ a exportar puesto en puerto colombiano (FOB), no puede perderse de vista que es un egreso administrativo indispensable para el normal funcionamiento de las empresas dedicadas a la exportación de café.

⁹ El PUC de los comerciantes señala dentro de la Clase 5 (Gastos) el grupo 51 Gastos de administración dejando la cuenta 5125 para Contribuciones y afiliaciones cuya descripción dice: “Registra el valor de los gastos pagados o causados por el ente económico por concepto de contribuciones, aportes, afiliaciones y/o cuotas de sostenimiento, con organismos públicos o privados por mandato legal o libre vinculación” (se ha subrayado).

¹⁰ Para la época de los hechos, el párrafo segundo del artículo 19 de la Ley 9ª. De 1991 decía: *PARAGRAFO 2o. El costo del café destinado a la exportación se determinará con base en el precio interno de sustentación de café pergamino tipo federación, deducido el valor comercial de las pasillas producto de su trilla. Los costos internos necesarios para colocar el café en condiciones FOB puerto colombiano, y el valor de la pasilla serán determinados en la cuantía y forma que establezca el Gobierno Nacional oído el concepto del Comité Nacional de Cafeteros por procedimiento que se hará público. De la misma manera el valor del reintegro será fijado por el Gobierno Nacional a través de la Junta Monetaria.*

*** El presupuesto de la **proporcionalidad** exige que la expensa guarde una proporción razonable con el ingreso, debido a que la erogación tiene un límite máximo que está medido por la relación que existe entre la magnitud del gasto y el beneficio que pueda guardarse. En la contribución en estudio la Sala advierte que entre los factores a considerar para su liquidación son “*el valor que debe ser reintegrado*”, el cual se determina de acuerdo con el registro del precio del café en el mercado internacional, y “*el costo del café a exportar, adicionado con los costos internos*”, aspectos que la hacen razonable frente al volumen de café que se pretende exportar en los términos fijados por el legislador¹¹.

En cuanto a la **realización** la sociedad actora allegó certificado de revisor fiscal (fl. 36 e.), el cual da cuenta que “*revisados los registros de contabilidad de la sociedad EMPRESA EXPORTADORA COLOMBIANA DE CAFÉ S.A. –ECOCAFÉ S.A. NIT No. 830.000.036-6 correspondiente al año gravable de 2000, se encontró que existe dentro de los COSTOS, una partida por valor de \$851.514.000*”, que por demás la entidad demandada ha aceptado como un valor pagado durante la vigencia fiscal discutida.

De todas maneras la connotación tributaria de la “contribución cafetera” la ubica dentro de los egresos o expensas que contribuyen en la generación de la renta a título de gastos¹², como quiera que **no** se trata de salidas de recursos que tengan una relación directa con la producción los bienes o servicios prestados, que es lo que se conoce como “costos”.

No obstante, si bien es cierto que la actora reflejó la suma de \$851.514.000 como costo de venta en el denuncia rentístico del año gravable 2000, que al sustraerlo del ingreso produjo una disminución de la renta bruta, también lo es que el efecto matemático de llevarlo como deducción a la larga se evidencia en un menor valor

¹¹ El artículo 1 del Decreto Reglamentario 1408 de 1991 disponía: “*El monto de la contribución cafetera para café verde excelso será igual a la diferencia entre el equivalente en pesos del precio mínimo de reintegro del día del anuncio de la venta, y los costos internos, deducido el valor de la pasilla producto de la trilla del café de exportación, correspondientes al día del anuncio de la venta*”.

Parágrafo 1. *Para la conversión a pesos del precio mínimo de reintegro se utilizará la tasa estimada para el mes de embarque, teniendo en cuenta las prácticas comerciales aplicables. Las proyecciones respectivas se realizarán con base en la devaluación observada en el mes calendario que precede al del anuncio, o a una fracción del mismo*”

¹² Sobre el tema de la deducción de las contribuciones ver Sentencia de octubre 13 de 2005, expediente 13631 acumulado al 14122, C.P. Dr. Juan Ángel Palacio Hincapié.

de la base gravable, razón por la cual es viable su aceptación dado que se trata de un guarismo que disminuye la renta líquida gravable sometida a imposición.

Todo lo anterior conduce a la Sala a confirmar la decisión de primera instancia que anuló los actos administrativos cuestionados, puesto que es deducible la contribución cafetera pagada por la demandante en cuantía de \$851.514.000.

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

F A L L A :

CONFIRMASE la sentencia apelada

RECONOCERSE personería para actuar a nombre de la entidad demandada a la Dra. SANDRA PATRICIA MORENO SERRANO.

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

La anterior providencia fue discutida y aprobada en la sesión de la fecha.

HECTOR J. ROMERO DIAZ
Presidente de la Sección

MARTHA TERESA BRICEÑO DE VALENCIA

LIGIA LOPEZ DIAZ

