



IMPEDIMENTO DE CONSEJERA DE ESTADO POR HABER CONOCIDO DEL PROCESO EN INSTANCIA ANTERIOR - Se declara fundado / CUÓRUM - Integración

[S]e pone de presente que la consejera de estado Stella Jeannette Carvajal Basto manifestó por escrito encontrarse impedida para participar en la decisión (...), por haber conocido del proceso en primera instancia. A efectos de integrar el cuórum necesario para resolver acerca del impedimento manifestado, se efectuó sorteo de conjuez (...) En consecuencia, se designó al Dr. Luis Fernando Macías Gómez como conjuez del asunto de la referencia, quien aceptó la designación (...) Integrado el cuórum en los términos descritos, la Sala constata que la causal de impedimento que invoca la doctora Carvajal Basto se sitúa en el numeral 2.º del artículo 141 del CGP, toda vez que, con anterioridad a posesionarse como consejera de estado, le fue repartido para su conocimiento el proceso de la referencia, cuando fungía como magistrada del tribunal de origen; de modo que está probado el impedimento manifestado y, por consiguiente, el mismo se declarará fundado, de conformidad con el artículo 141.2 del Código General del Proceso (CGP, Ley 1564 de 2012). Por consiguiente, queda separada del conocimiento del presente asunto. Con todo, compuesta la Sala con el conjuez, existe cuórum para decidir.

FUENTE FORMAL: LEY 1564 DE 2012 (CÓDIGO GENERAL DEL PROCESO CGP) - ARTÍCULO 141 NUMERAL 2

RÉGIMEN TRIBUTARIO ESPECIAL DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA - Cooperativas / EXENCIÓN DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA PARA LAS COOPERATIVAS DEL RÉGIMEN TRIBUTARIO ESPECIAL - Requisitos. La exención opera siempre y cuando la cooperativa determine correctamente el veinte por ciento del beneficio neto o excedente contable y lo destine como lo ordena el artículo 19 inciso 1 del ordinal 2 del Estatuto Tributario (en concordancia con la letra b del artículo 12 del Decreto 4400 del 2004) / BENEFICIO NETO FISCAL - Para efectos del cálculo del impuesto sobre la renta hace las veces de renta líquida gravable / EXCEDENTE - Noción y alcance. El excedente al que alude el inciso 1 del ordinal 4 del artículo 19 del Estatuto Tributario se refiere al resultado contable del ejercicio y sirve para cuantificar la inversión del veinte por ciento que las cooperativas deben hacer de manera autónoma para acceder a la exención del impuesto sobre la renta / BENEFICIO NETO O EXCEDENTE FISCAL EXENTO DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA - Requisitos / BENEFICIO NETO O EXCEDENTE FISCAL GRAVADO CON EL IMPUESTO SOBRE LA RENTA - Requisitos. El beneficio neto o excedente fiscal a que alude el inciso 2 del ordinal 4 del artículo 19 del Estatuto Tributario está sujeto al impuesto sobre la renta cuando el veinte por ciento del excedente contable de la cooperativa se destine en todo o en parte en forma diferente a la prevista en el mismo artículo y en la legislación cooperativa vigente / EXCEDENTE CONTABLE - Determinación. Normativa aplicable y forma de calcularlo / BENEFICIO NETO O EXCEDENTE FISCAL - Determinación. Normativa aplicable

Desde la modificación de la Ley 863 de 2003 hasta la Ley 1819 de 2016, el artículo 19 del ET, en el inciso 1.º del ordinal 4.º, estableció que las cooperativas pertenecientes al régimen tributario especial estarían exentas del impuesto sobre la renta 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». Cumplido el presupuesto fáctico de la norma de exención, el beneficio neto de carácter fiscal, que para efectos del cálculo del impuesto hace las veces de renta líquida gravable, adquiere la calificación de renta exenta. 3.1- Destaca la Sala que, los incisos 1.º y 2.º del ordinal 4.º del artículo 19 del ET hacen referencia a dos conceptos relevantes, para la adecuada comprensión de la tributación de las cooperativas según las normas vigentes para la época de los hechos. El primero es el de «excedente», al que alude el inciso 1.º del ordinal en mención, que se refiere al resultado contable del ejercicio y que sirve para cuantificar la inversión del 20%, que deben hacer de manera autónoma las cooperativas para acceder a la exención del impuesto sobre la renta. El segundo, es el beneficio neto o excedente fiscal que, en los términos del inciso 2.º en comento, «estará sujeto a impuesto» cuando el 20% del excedente de la cooperativa «lo destinen en todo o en parte en forma diferente a lo establecido en este artículo y en la legislación cooperativa vigente». El Decreto 640 de 2005, al modificar el artículo 11 del Decreto 4400 de 2004, aborda la anterior distinción para precisar que el «excedente contable» se determina de acuerdo con las reglas establecidas por la normatividad cooperativa; punto que fue posteriormente reiterado y elevado a rango legal por la Ley 1066 de 2006, cuando adicionó una norma en el mismo sentido al inciso 3.º al ordinal 4.º del artículo 19 del ET. Ahora bien, la normativa cooperativa que concretaba las reglas aplicables a efectos de determinar el excedente neto de contable está representada en la Ley 79 de 1988 y la Circular Básica Contable y Financiera nro. 004 de 2008, proferida por la Superintendencia Solidaria. Dicha circular reglamentaria dispuso que el excedente contable, para el caso de las organizaciones solidarias (como el caso de la cooperativa demandante), se obtenía de descontar a los ingresos obtenidos a lo largo de un determinado ejercicio, los costos y gastos incurridos, teniendo en cuenta para todos los efectos, las reglas y principios contenidos en la normatividad contable vigente para esa época, i.e. Decreto 2649 de 1993, en particular lo dispuesto en el artículo 96 de dicho cuerpo normativo. Y en relación con el otro concepto, esto es, «el beneficio neto o excedente fiscal que se refleja en la declaración del impuesto sobre la renta y complementarios», prescribió que se determina conforme a los artículos 3º, 4º y 5º del Decreto 4400 de 2004 (también modificados por el Decreto 640 en mención), en los que se regula la determinación del beneficio neto fiscal a partir de los ingresos y egresos procedentes. 3.2- Adicionalmente, el artículo 12 del Decreto 4400 de 2004, luego de ser modificado por el Decreto 640 de 2005, desarrolla los requisitos legales del artículo 19 del ET para acceder a la exención bajo análisis y, en efecto, señala que el «beneficio neto o excedente fiscal» estará exento a condición de que: (i) el «beneficio neto o excedente contable» se destine exclusivamente según lo establecido en la Ley 79 de 1988, esto es, a la conformación de los fondos, reservas, destinos y usos que prescriben los artículos 54, 55 y 56 de la mencionada ley; (ii) la cooperativa destine, como mínimo, el 20% del «beneficio neto o excedente contable» a financiar cupos y programas de educación formal en instituciones autorizadas por el Ministerio de Educación, utilizando para el efecto los recursos necesarios de los fondos de educación y solidaridad previstos en el artículo el artículo 54 de la Ley 79 de 1988. Con todo, el artículo 12 del Decreto 4400, en concordancia con el inciso 2.º del ordinal 4.º del artículo 19 del ET, señala en que no hay lugar a reconocer la exención, por incumplir el presupuesto de hecho de la misma, cuando «la destinación del excedente contable, en todo o en parte, en forma diferente a lo



aquí establecido», lo cual «hará gravable la totalidad del beneficio neto o excedente fiscal determinado», liquidando la cuota tributaria con la tarifa del 20% que señala el artículo 356 del ET. 3.3- Bajo las anteriores condiciones, la Sala concluye que una cooperativa estará exenta del impuesto sobre la renta, siempre y cuando, determine correctamente el 20% del beneficio neto o excedente contable y lo destine conforme a lo ordenado por el artículo 19, inciso 1.º del ordinal 2.º, del ET (en concordancia con la letra b. del artículo 12 del Decreto 4400 del 2004). Evento en el cual, la totalidad del beneficio neto o excedente fiscal que se liquide según artículo 357 del ET, y las normas reglamentarias contenidas en los artículos 3.º, 4.º y 5.º del Decreto 4400 de 2004, tendrá la calidad de exento. Así las cosas, el beneficio neto fiscal, autoliquidado por el contribuyente o modificado oficialmente por la Administración, tendrá calidad de exento, a menos que al beneficio neto contable, en el porcentaje mencionado, no se le aplique la destinación exigida por la norma de exención, pues, en tal caso, la totalidad del beneficio neto fiscal tendrá la calidad de renta líquida gravable con una tarifa del 20%.

FUENTE FORMAL: ESTATUTO TRIBUTARIO - ARTÍCULO 19 NUMERAL 4 INCISO 1 / ESTATUTO TRIBUTARIO - ARTÍCULO 19 NUMERAL 4 INCISO 2 / ESTATUTO TRIBUTARIO - ARTÍCULO 19 NUMERAL 4 INCISO 3 / ESTATUTO TRIBUTARIO - ARTÍCULO 356 / ESTATUTO TRIBUTARIO - ARTÍCULO 357 / LEY 79 DE 1988 - ARTÍCULO 54 / LEY 863 DE 2003 - ARTÍCULO 8 / DECRETO 2649 DE 1993 - ARTÍCULO 96 / DECRETO 4400 DE 2004 - ARTÍCULO 3 / DECRETO 4400 DE 2004 - ARTÍCULO 4 / DECRETO 4400 DE 2004 - ARTÍCULO 5 / DECRETO 4400 DE 2004 - ARTÍCULO 11 / DECRETO 4400 DE 2004 - ARTÍCULO 12 / DECRETO 640 DE 2005 / LEY 1066 DE 2006 / LEY 1819 DE 2016 - ARTÍCULO 140 / CIRCULAR BÁSICA CONTABLE Y FINANCIERA 004 DE 2008 SUPERINTENDENCIA SOLIDARIA

EXENCIÓN DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA PARA LAS COOPERATIVAS DEL RÉGIMEN TRIBUTARIO ESPECIAL - Requisitos. Cumplimiento en el caso concreto. Como la contribuyente cumplió los requisitos legales de la exención, el beneficio neto fiscal que autoliquidó tiene la calidad de exento del impuesto sobre la renta / INVERSIÓN EN FINANCIACIÓN DE CUPOS Y PROGRAMAS DE EDUCACIÓN FORMAL EN INSTITUCIONES AUTORIZADAS POR EL MINISTERIO DE EDUCACIÓN EXIGIBLE PARA LA EXENCIÓN DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA PARA LAS COOPERATIVAS - Base de cálculo. No es el beneficio o excedente neto fiscal, sino el beneficio neto o excedente contable

De conformidad con lo considerado en el fundamento jurídico nro. 3, el numeral 4.º del artículo 19 del ET vigente y el artículo 12 del Decreto 4400 de 2004, establecieron como requisitos para acceder a la exención alegada por la demandante, los siguientes: (i) que la cooperativa destinara el beneficio neto de carácter contable como lo establece la Ley 79 de 1988 y; (ii) que invirtiera el 20% de ese mismo excedente, tomado en su totalidad del fondo de educación y solidaridad de que trata el artículo 54 de la Ley 79 ejusdem, a financiar cupos y programas de educación formal en instituciones autorizadas por el Ministerio de Educación Nacional. 5.1- Del acervo probatorio que existe dentro del plenario, se encuentra acreditado, mediante Acta de asamblea nro. AGA-019-2010, del 26 de marzo de 2010 de la asamblea de la cooperativa, que la demandante cumplió los requisitos para calificar el beneficio neto fiscal como exento del impuesto sobre la



renta, por cuanto destinó el 20% del beneficio neto contable a financiar cupos y programas de educación formal en instituciones autorizadas por el Ministerio de Educación. Advierte la Sala que, contrario a lo afirmado por la demandada, el beneficio neto fiscal no constituye la base a la que se refieren las normas del artículo 19 del ET y del artículo 12 del Decreto 4400 de 2004 (modificado por el Decreto 640 de 2005) para calcular la inversión que da lugar a la exención aplicable a las cooperativas, pues aquellas disposiciones aluden es al beneficio neto contable para tales efectos. Adicionalmente, en el sub iudice, la demandada no cuestionó la correcta determinación del beneficio neto contable, sino la del beneficio neto fiscal, como también se evidencia con las razones de índole fiscal para motivar el rechazo de los egresos; tampoco entiende la Sala que cuestionó el beneficio neto contable, al plantear las alegaciones relacionadas con la supuesta nulidad absoluta de los negocios jurídicos de cesión de cartera, bajo las afirmaciones de que fueron celebrados sin autorización de los órganos de administración de la cooperativa o con infracción de las prohibiciones generales del régimen cooperativo previstas en el artículo 6.º de la Ley 79 de 1988. Por lo tanto, considera la Sala que la demandante acreditó y cumplió con el requisito exigido por el supuesto de hecho de la norma de exención, exigido por el inciso 1.º del ordinal 4.º del artículo 19 del ET y el artículo 12, letra b, del Decreto 4400 de 2004 (modificado por el Decreto 640 de 2005). Así las cosas, el beneficio neto fiscal del contribuyente tiene la calidad de exento del impuesto sobre la renta. 5.2- De acuerdo con lo dispuesto artículo 12, inciso final, del Decreto 4400 de 2004 (tras su modificación), en concordancia con el inciso 2.º del ordinal 4.º del artículo 19 del ET, «la totalidad del beneficio neto o excedente fiscal determinado» será gravable cuando el «excedente contable» no se destine a la inversión indicada en los mismos artículos. Con base en ello, estima la Sala que no es procedente determinar una renta líquida gravable sobre los egresos que la Autoridad tributaria consideró como improcedentes en la determinación del beneficio neto fiscal. Por ello, aunado a lo señalado en el fundamento jurídico 5.1, no resulta procedente el cálculo de la cuota tributaria que determinó oficialmente la demandada, pues, se reitera, la demandante acreditó el cumplimiento de los requisitos que la hacen acreedora de la exención analizada.

FUENTE FORMAL: ESTATUTO TRIBUTARIO - ARTÍCULO 19 NUMERAL 4 / LEY 79 DE 1988 - ARTÍCULO 6 / LEY 79 DE 1988 - ARTÍCULO 54 / DECRETO 4400 DE 2004 - ARTÍCULO 12 LITERAL B

CONDENA EN COSTAS DE SEGUNDA INSTANCIA - Improcedencia. Falta de prueba de su causación

[S]e señala que no se impondrá condena en costas, en esta instancia, en la medida en que no se observa ningún elemento de prueba que demuestre su procedencia.

CONSEJO DE ESTADO

SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO

SECCIÓN CUARTA

Consejero ponente: JULIO ROBERTO PIZA RODRÍGUEZ



Bogotá, D. C., diecisiete (17) de septiembre de dos mil veinte (2020)

Radicación número: 25000-23-37-000-2013-00377-01(22832)

Actor: COOPERATIVA PROGRESO SOLIDARIO (COOPROSOL)

Demandada DIRECCIÓN DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES - DIAN

FALLO

La Sala decide los recursos de apelación interpuestos por las partes contra la sentencia del 24 de agosto de 2016, proferida por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Subsección A (ff. 157 a 193), que decidió:

Primero. Anúlase parcialmente la Liquidación Oficial de Revisión nro. 323412012000465 del 18 de diciembre de 2012 proferida por la División de Gestión de Liquidación de la Dirección Seccional de Impuestos de Bogotá, mediante la cual se modificó la declaración del impuesto sobre la renta y complementarios del año gravable 2009 de la Cooperativa Progreso Solidario —COOPROSOL—, de conformidad con lo expuesto en la parte motiva de esta providencia.

Segundo. A título de restablecimiento del derecho, modifícase la liquidación oficial del impuesto sobre la renta del año 2009 de la Cooperativa Progreso Solidario —COOPROSOL—, de acuerdo con la liquidación que obra en la parte motiva de esta providencia.

Tercero. No se condena en costas ni agencias en derecho.

ANTECEDENTES DE LA ACTUACIÓN ADMINISTRATIVA

La demandante, en calidad de contribuyente del régimen tributario especial para las cooperativas, presentó declaración del impuesto sobre la renta correspondiente al año gravable 2009, en la que autoliquidó la suma de \$326.005.000 como beneficio neto fiscal exento (f. 12 ca 1).

Con la Liquidación Oficial de Revisión nro. 322412012000465, del 18 de diciembre de 2012 (ff. 35 a 52), la Administración cuestionó el beneficio neto fiscal exento, mediante el rechazo de las siguientes erogaciones: costo de venta por valor de \$1.351.976.000, originado en descuentos de cesión de cartera; gastos operacionales en cuantía de \$46.015.000, por concepto de pagos salariales; y otras deducciones por \$3.330.000, correspondiente a contribución de energía. Asimismo, decidió mantener la exención sobre el beneficio neto fiscal liquidado oficialmente, pero calificó las anteriores erogaciones rechazadas como renta líquida gravable, por cuantía de \$1.401.321.000, sobre la cual calculó el impuesto a cargo en el monto de \$280.264.000. Impuso a título de sanción por inexactitud la suma de \$448.422.000 (ff. 36 a 60).

Con fundamento en el parágrafo del artículo 720 del Estatuto Tributario (ET), la demandante prescindió del recurso de reconsideración y demandó *per saltum* el anterior acto de liquidación de impuestos.



ANTECEDENTES PROCESALES

Demanda

En ejercicio del medio de control de nulidad y restablecimiento del derecho, previsto en el artículo 138 del CPACA, la actora formuló las siguientes pretensiones (f. 2):

Los actos administrativos que demando por el medio de control de nulidad y restablecimiento del derecho son:

2.1 Liquidación Oficial de Revisión nro. 322412012000465 de 18 de diciembre de 2012, proferida por la División de Gestión de Liquidación de la Dirección Seccional de Impuestos de Bogotá, mediante la cual la Administración modifica la declaración de impuesto de renta y complementarios, presentada por la sociedad por el año gravable 2009.

Como consecuencia de la nulidad solicitada, a título de restablecimiento del derecho se decreta lo siguiente:

Primero: que la liquidación privada de impuesto de renta y complementario presentada por la Cooperativa de Progreso Solidario Ltda. (sic) (COOPROSOL) por el año gravable 2009, es firme e inmodificable.

Segundo: que se levante la sanción por inexactitud impuesta, por existir elementos que indican la inexistencia de hechos sancionables.

Tercero: que en los términos del artículo 188 de la Ley 1437 de 2011, se condene en costas a la demandada y se ordene su liquidación.

A los anteriores efectos, invocó como violados los artículos 19 del ET; 264 de la Ley 223 de 1995; 12 del Decreto 4400 de 2004, y 6.º del Decreto 640 de 2005.

El concepto de violación planteado se sintetiza así (ff. 4 a 10):

Manifestó que, conforme a lo exigido por el ordinal 4.º del artículo 19 del ET vigente para la época de los hechos, la demandante se encontraba exenta del impuesto sobre la renta del régimen tributario especial, por cuanto destinó el 20% del beneficio neto o excedente contable a financiar cupos de programas de educación formal en instituciones autorizadas por el Ministerio de Educación Nacional. Por lo cual, reprochó que la Administración, al modificar el beneficio neto fiscal autoliquidado y calcular un impuesto a cargo sobre las erogaciones improcedentes fiscalmente, desconociera la exención a la que accedió la demandante tras el cumplimiento de la exigencia del artículo 19 del ET.

Adjuntó el Acta nro. AGA-019-2010, del 26 de marzo de 2010 de la asamblea de la cooperativa, que contiene la decisión de aprobar el beneficio neto o excedente contable del año 2009, como también la de destinar el 20% del mismo al fondo de educación, para financiar el programa «*solidarios con la educación un beneficio para todos*» elaborado por el Ictex.

Respecto del beneficio neto o excedente fiscal, explicó que se calcula a partir de los parámetros que al respecto fije la ley cooperativa, razón por la cual, los costos y gastos incluidos como tal en la contabilidad, resultan computables



automáticamente como erogaciones que lo disminuyen. Bajo ese contexto, manifestó que el rubro correspondiente al costo de venta rechazado por la Administración, corresponden a descuentos que se conceden en los negocios jurídicos de venta de cartera, que celebró la demandante con el objetivo de obtener liquidez para el desarrollo de su actividad económica. En lo que respecta al rechazo de la deducción por salarios, señaló que la ley cooperativa no condiciona la realización contable de los gastos al momento de su pago sino al momento de su causación, como sí lo hace la norma fiscal. De igual manera, expresó que procedía la deducción por el pago de la contribución de energía, puesto que, dicha contribución se canceló para tener derecho al consumo de energía, el cual era necesario para el desarrollo de su objeto social.

Sostuvo que la demandada desconoció la doctrina oficial fijada en el Concepto nro. 82997 de 2001, en donde se interpretaron los requisitos de la exención del ordinal 4.º del artículo 19 del ET para las cooperativas.

Alegó el error sobre el derecho aplicable, como causal eximente de la sanción por inexactitud impuesta en el acto demandado.

Contestación de la demanda

La demandada se opuso a las pretensiones de la actora, para lo cual (ff. 77 a 89):

Señaló que las cooperativas estaban sujetas al impuesto sobre la renta del régimen tributario especial, según lo dispuesto por el artículo 19, ordinal 4.º del ET; salvo que destinaran el 20% del beneficio neto o excedente fiscal del periodo gravable al Fondo de Educación de que trata el artículo 54 de la Ley 79 de 1988.

Indicó que, para determinar el excedente fiscal, según los artículos 357 y siguientes del ET, al monto de los ingresos ordinarios y extraordinarios se le restan los egresos que tengan relación de causalidad con los mismos o con el objeto social de la entidad. Agregó que solo computan como egresos computables los que sean calificados como por la legislación cooperativa y, además, cumplan con las condiciones previstas en el artículo 4.º del Decreto 124 de 1996, esto es, que constituyan costos o gastos que tengan relación de causalidad, necesidad y proporcionalidad con los ingresos y actividad desarrollada por la cooperativa.

En ese contexto, manifestó que el descuento otorgado por la actora al cesionario de la cartera enajenada no guardó relación de causalidad con el objeto social de la cooperativa; añadió que, la cesión de cartera no fue autorizada por los órganos de administración de la cooperativa y desconoció el régimen general previsto en el artículo 6.º de la Ley 79 de 1988. Como consecuencia del anterior rechazo, concluyó que varió el excedente fiscal y, con ello, la demandante no calculó correctamente el monto debido de la inversión correspondiente al 20% del beneficio neto fiscal. Con lo cual, perdió el beneficio de declarar, como renta exenta, dicho excedente fiscal, conforme a los artículos 358 del ET y 8.º del Decreto 4400 de 2004.

Finalmente, argumentó que no se configura el alegado error sobre el derecho aplicable.

Sentencia apelada



Declaró la nulidad parcial de la liquidación demandada, con sustento en (ff. 157 a 193):

Consideró que el monto de la inversión requerida para acceder a la exención tributaria, con destino a financiar cupos y programas de educación formal en instituciones educativas autorizadas por el Ministerio de Educación, corresponde al 20% del excedente fiscal y no al contable de la cooperativa.

Agregó que, para determinar el beneficio neto o excedente fiscal «*se tomará la totalidad de los ingresos, cuales quiera 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 del objeto social*», conforme a lo señalado en los artículos 357 del ET y 4.º del Decreto 124 de 1997; sin perjuicio de lo cual, se debe tener en cuenta la ley cooperativa vigente, según lo indica el artículo 10 de la Ley 1066 de 2006.

A la luz de las anteriores premisas, juzgó que el contrato de cesión de títulos valores desconoció la prohibición de que trata el ordinal 2.º del artículo 6.º de la Ley 79 de 1988 y excedió la capacidad jurídica autorizada por el objeto principal de la entidad. Además, consideró que el descuento en cuestión no podía calificarse como un costo financiero, debido a que no era posible contabilizarlo en la cuenta 6175 del plan único de cuentas (PUC) aplicable a ese tipo de entidades, que está prevista para registrar los intereses que se pagan por créditos financieros como mecanismo de apalancamiento para otorgar créditos a sus asociados.

Estimó que, para determinar el beneficio neto fiscal, es procedente el egreso relacionado con gastos operacionales de administración por concepto de pagos salarios, toda vez que, la legislación cooperativa define como momento de realización de los costos y gastos, el de causación y no el de pago. De igual forma, decidió que la erogación por contribución de servicio de energía es procedente, toda vez que, conforme a la legislación cooperativa, este egreso está considerado en la cuenta PUC 5235 como un gasto y guarda relación con el funcionamiento de la cooperativa. Así, declaró la nulidad parcial del acto demandado en lo que respecta a las erogaciones que resultaron admisibles.

Juzgó que la demandante no incurrió en error sobre el derecho aplicable, por lo cual, respecto de la nueva liquidación del impuesto, mantuvo la sanción por inexactitud.

No condenó en costas.

Recursos de apelación

La demandante apeló la sentencia en los siguientes términos (ff. 211 a 221):

Argumentó que, según los artículos 19 del ET y 12 del Decreto 4400 de 2004, el beneficio neto fiscal tenía la calidad de exento, siempre el beneficio neto contable se destinara de la forma prevista en dichas disposiciones jurídicas. Bajo ese contexto, reiteró que la DIAN no desvirtuó la realización de las inversiones ordenadas por la ley y por consiguiente, no había lugar a desconocer la concurrencia del beneficio fiscal en comento.



Manifestó que el fallo apelado se equivocó en la calificación contable del descuento por cesión de cartera, puesto que el reconocimiento de una partida no depende solamente de la descripción y dinámica del PUC en la subpartida correspondiente. Consideró que, más allá del elemento formal del registro contable, lo que importaba era determinar si la operación hacía parte de los estados financieros y, en esa dimensión, aseguró que el descuento otorgado al cesionario de la cartera enajenada representó, contablemente, un costo en los términos del artículo 39 del Decreto 2649 de 1996 y que, de no serlo, de todas formas, representó un egreso. E insistió en los argumentos relacionados con la improcedencia de la sanción por inexactitud.

Por su parte, la demandada apeló así (ff. 203 a 210): alegó que el tribunal, para aceptar los gastos por salarios, debió verificar que el contribuyente estuviera a paz y salvo de los aportes parafiscales, de manera que no bastaba que la cooperativa haya causado dichas erogaciones, sino que, adicionalmente, tuvo que pagar los aportes a los que estaba sujeta la nómina.

Alegatos de conclusión

La demandante y demandada reiteraron lo expuesto en sus recursos de apelación (ff. 250 a 253 y 254 a 256, respectivamente). El Ministerio Público no rindió concepto en esta etapa procesal.

CONSIDERACIONES DE LA SALA

1- Antes de decidir sobre el debate judicial planteado en el trámite de esta segunda instancia, se pone de presente que la consejera de estado Stella Jeannette Carvajal Basto manifestó por escrito encontrarse impedida para participar en la decisión (f. 261), por haber conocido del proceso en primera instancia. A efectos de integrar el cuórum necesario para resolver acerca del impedimento manifestado, se efectuó sorteo de conjuez el 18 de junio de 2020, (f. 262). En consecuencia, se designó al Dr. Luis Fernando Macías Gómez como conjuez del asunto de la referencia, quien aceptó la designación mediante escrito del 01 de julio de 2020 (f. 265).

Integrado el cuórum en los términos descritos, la Sala constata que la causal de impedimento que invoca la doctora Carvajal Basto se sitúa en el numeral 2.º del artículo 141 del CGP, toda vez que, con anterioridad a posesionarse como consejera de estado, le fue repartido para su conocimiento el proceso de la referencia, cuando fungía como magistrada del tribunal de origen; de modo que está probado el impedimento manifestado y, por consiguiente, el mismo se declarará fundado, de conformidad con el artículo 141.2 del Código General del Proceso (CGP, Ley 1564 de 2012). Por consiguiente, queda separada del conocimiento del presente asunto.

Con todo, compuesta la Sala con el conjuez, existe cuórum para decidir.

2- La Sala decide sobre la legalidad del acto acusado, atendiendo a los cargos de apelación formulados por las partes contra la sentencia primera instancia que declaró la nulidad parcial del acto demandado.



En esencia, se debate si la demandante cumplió con los requisitos previstos por el artículo 19, ordinal 4.º, del ET, en la versión vigente para los hechos, para que acceder a la exención del impuesto sobre la renta y, por ende, el beneficio neto fiscal se encuentra exento de tributación. La parte demandante alega que es acreedora de la exención, por cuanto destinó el 20% del beneficio neto contable del año 2009 conforme a los términos exigidos por el artículo 19, inciso 1.º del ordinal 4.º, del ET y el artículo 12 del Decreto 4400 de 2004 (modificado por el Decreto 640 de 2005); adicionalmente, argumenta que los egresos cuestionados por la Administración son procedentes conforme a la normativa del régimen cooperativo, por lo cual en el recurso de apelación insistió en que el descuento concedido en la venta de cartera es un egreso procedente a efectos de determinar el beneficio neto fiscal.

El extremo pasivo de la *litis*, sostiene que la demandante incluyó egresos improcedentes en el cálculo del beneficio neto fiscal, de manera que este varió y, en efecto, no determinó correctamente el monto del 20% que se debe destinar a financiar cupos y programas de educación formal como requisito para acceder a la exención; sustenta que los egresos debatidos no son procedentes por cuanto no satisfacen requisitos de las normas fiscales, entre ellos los artículos 357 y 358 del ET, así como el Decreto 124 de 1996. Por lo cual, estima que se ajusta a derecho calificar los egresos improcedentes como renta líquida gravable y calcular el impuesto a cargo sobre dicho monto.

El *a quo* coincide con la demandada en que el monto de la inversión requerida para acceder a la exención tributaria, se calcula sobre el excedente fiscal y no el excedente contable determinado conforme al régimen normativo de las cooperativas. Sin embargo, considera que los egresos por concepto de gastos salariales y contribución de energía son procedentes; pero, en relación a la glosa restante, asociada al descuento en la cesión de cartera, considera que es un egreso improcedente en cuanto este no se acompasa con la calidad de costo financiero, que le dio la demandante al registrarlo en las cuentas contables de la cooperativa.

En concreto, le corresponde decidir si: (i) la actora cumplió los requisitos para acceder a la exención del régimen tributario especial; (ii) es procedente la determinación de la renta líquida gravable y la cuota tributaria que determinó la DIAN, originada en los egresos que rechazó por improcedentes.

3- Desde la modificación de la Ley 863 de 2003 hasta la Ley 1819 de 2016, el artículo 19 del ET, en el inciso 1.º del ordinal 4.º, estableció que las cooperativas pertenecientes al régimen tributario especial estarían exentas del impuesto sobre la renta 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*». Cumplido el presupuesto fáctico de la norma de exención, el beneficio neto de carácter fiscal, que para efectos del cálculo del impuesto hace las veces de renta líquida gravable, adquiere la calificación de renta exenta.

3.1- Destaca la Sala que, los incisos 1.º y 2º del ordinal 4.º del artículo 19 del ET hacen referencia a dos conceptos relevantes, para la adecuada comprensión de la



tributación de las cooperativas según las normas vigentes para la época de los hechos. El primero es el de «*excedente*», al que alude el inciso 1.º del ordinal en mención, que se refiere al resultado contable del ejercicio y que sirve para cuantificar la inversión del 20%, que deben hacer de manera autónoma las cooperativas para acceder a la exención del impuesto sobre la renta. El segundo, es el beneficio neto o excedente fiscal que, en los términos del inciso 2.º en comento, «*estará sujeto a impuesto*» cuando el 20% del excedente de la cooperativa «*lo destinen en todo o en parte en forma diferente a lo establecido en este artículo y en la legislación cooperativa vigente*».

El Decreto 640 de 2005, al modificar el artículo 11 del Decreto 4400 de 2004, aborda la anterior distinción para precisar que el «*excedente contable*» se determina de acuerdo con las reglas establecidas por la normatividad cooperativa; punto que fue posteriormente reiterado y elevado a rango legal por la Ley 1066 de 2006, cuando adicionó una norma en el mismo sentido al inciso 3.º al ordinal 4.º del artículo 19 del ET. Ahora bien, la normativa cooperativa que concretaba las reglas aplicables a efectos de determinar el excedente neto de contable está representada en la Ley 79 de 1988 y la Circular Básica Contable y Financiera nro. 004 de 2008, proferida por la Superintendencia Solidaria. Dicha circular reglamentaria dispuso que el excedente contable, para el caso de las organizaciones solidarias (como el caso de la cooperativa demandante), se obtenía de descontar a los ingresos obtenidos a lo largo de un determinado ejercicio, los costos y gastos incurridos, teniendo en cuenta para todos los efectos, las reglas y principios contenidos en la normatividad contable vigente para esa época, *i.e.* Decreto 2649 de 1993, en particular lo dispuesto en el artículo 96 de dicho cuerpo normativo.

Y en relación con el otro concepto, esto es, «*el beneficio neto o excedente fiscal que se refleja en la declaración del impuesto sobre la renta y complementarios*», prescribió que se determina conforme a los artículos 3º, 4º y 5º del Decreto 4400 de 2004 (también modificados por el Decreto 640 en mención), en los que se regula la determinación del beneficio neto fiscal a partir de los ingresos y egresos procedentes.

3.2- Adicionalmente, el artículo 12 del Decreto 4400 de 2004, luego de ser modificado por el Decreto 640 de 2005, desarrolla los requisitos legales del artículo 19 del ET para acceder a la exención bajo análisis y, en efecto, señala que el «*beneficio neto o excedente fiscal*» estará exento a condición de que: (i) el «*beneficio neto o excedente contable*» se destine exclusivamente según lo establecido en la Ley 79 de 1988, esto es, a la conformación de los fondos, reservas, destinos y usos que prescriben los artículos 54, 55 y 56 de la mencionada ley; (ii) la cooperativa destine, como mínimo, el 20% del «*beneficio neto o excedente contable*» a financiar cupos y programas de educación formal en instituciones autorizadas por el Ministerio de Educación, utilizando para el efecto los recursos necesarios de los fondos de educación y solidaridad previstos en el artículo el artículo 54 de la Ley 79 de 1988.

Con todo, el artículo 12 del Decreto 4400, en concordancia con el inciso 2.º del ordinal 4.º del artículo 19 del ET, señala en que no hay lugar a reconocer la exención, por incumplir el presupuesto de hecho de la misma, cuando «*la destinación del excedente contable, en todo o en parte, en forma diferente a lo aquí establecido*», lo cual «*hará gravable la totalidad del beneficio neto o*



excedente fiscal determinado», liquidando la cuota tributaria con la tarifa del 20% que señala el artículo 356 del ET.

3.3- Bajo las anteriores condiciones, la Sala concluye que una cooperativa estará exenta del impuesto sobre la renta, siempre y cuando, determine correctamente el 20% del beneficio neto o excedente contable y lo destine conforme a lo ordenado por el artículo 19, inciso 1.º del ordinal 2.º, del ET (en concordancia con la letra b. del artículo 12 del Decreto 4400 del 2004). Evento en el cual, la totalidad del beneficio neto o excedente fiscal que se liquide según artículo 357 del ET, y las normas reglamentarias contenidas en los artículos 3.º, 4.º y 5.º del Decreto 4400 de 2004, tendrá la calidad de exento. Así las cosas, el beneficio neto fiscal, autoliquidado por el contribuyente o modificado oficialmente por la Administración, tendrá calidad de exento, a menos que al beneficio neto contable, en el porcentaje mencionado, no se le aplique la destinación exigida por la norma de exención, pues, en tal caso, la totalidad del beneficio neto fiscal tendrá la calidad de renta líquida gravable con una tarifa del 20%.

4- Sobre las cuestiones objeto de litigio, se encuentran probados en el plenario los siguientes hechos relevantes:

(i) La actora presentó la declaración de impuesto sobre la renta correspondiente al año gravable 2009, en la que determinó como renta líquida ordinaria el valor de \$ 326.005.000, monto solicitado a su vez calificado como renta exenta. (f. 12 caa 1).

(ii) Según el estado de resultados correspondiente al año 2009, el beneficio neto o excedente contable, para el ejercicio del año 2009, ascendió a \$ 131.023.000 (f. 213 caa 2).

(iii) Para efectos de acceder a la renta exenta de que trataba el artículo 19 del ET vigente para esa época, por medio de Acta de asamblea nro. AGA-019-2010, del 26 de marzo de 2010, la actora aprobó las siguientes inversiones (f. 174 caa 1):

Excedentes del ejercicio 2009	\$ 131.022.587	100%
Inversión realizada al Fondo de educación	\$ 26.204.517	20%
Inversión realizada al fondo de solidaridad	\$ 13.102.258	10%
Inversión realizada al fondo de bienestar social	\$ 13.102.258	10%
Reserva de protección de aportes	\$ 78.613.552	60%

(iv) Obra certificación, expedida por el ICETEX, en la que se da cuenta de que la demandante entregó a dicha entidad, con destino a asignar subsidios a cupos escolares en el fondo FASE de Bogotá D.C., el monto de \$ 26.204.517 provenientes del resultado correspondiente a la vigencia 2009 (f. 536 caa 3).

(v) Con la liquidación oficial de revisión demandada, la Administración modificó el beneficio neto fiscal autoliquidado por el contribuyente, mediante el rechazo de los egresos consignados en los renglones que a continuación se detallan (ff. 35 a 52):

- Renglón 40 «costo de venta» por valor de \$1.351.976.000, correspondiente al descuento en la cesión de la cartera que realizó la actora durante el año gravable fiscalizado. El rechazo se fundamentó en que la actora desconoció la prohibición de que trata el artículo 6.º de la Ley 79 de 1988, en la medida en que, le participó



a una sociedad comercial de los beneficios y prerrogativas otorgadas exclusivamente a las cooperativas. Por consiguiente, se hizo nugatoria la aplicación del régimen tributario especial previsto para este tipo de entes en el ET (f. 54). De conformidad con los estatutos de la demandante, ni la Asamblea, los miembros del consejo de administración o el gerente de la cooperativa estaban autorizados para celebrar el negocio jurídico en comento (f.39).

- Renglón 52 «gastos operacionales de administración» en cuantía de \$46.015.000, correspondiente a gastos salariales. La objeción se sustentó en desconocimiento de los requisitos fijados en los artículos 108 y 664 del ET, para la procedencia de la deducibilidad fiscal de los gastos laborales, asociados a que solo son deducibles los salarios pagados –que no causados– durante el año gravable y que, además, hayan sido base de aportes al sistema general de seguridad social y parafiscales (f.56).

- Renglón 55 «otras deducciones» por cuantía de \$3.330.000, correspondiente al monto pagado por concepto de contribución de energía. El desconocimiento del egreso se fundamentó en que no guarda relación de causalidad en los términos de los artículos 358 del ET y 4. ° del Decreto 4400 de 2004 (f. 57).

Asimismo, la Autoridad desconoció parcialmente la exención tributaria, habida cuenta de que calculó una renta líquida gravable sobre los anteriores egresos rechazados, la cual sometió a tributación a una tarifa del 20%.

5- De conformidad con lo considerado en el fundamento jurídico nro. 3, el numeral 4.° del artículo 19 del ET vigente y el artículo 12 del Decreto 4400 de 2004, establecieron como requisitos para acceder a la exención alegada por la demandante, los siguientes: (i) que la cooperativa destinara el beneficio neto de carácter contable como lo establece la Ley 79 de 1988 y; (ii) que invirtiera el 20% de ese mismo excedente, tomado en su totalidad del fondo de educación y solidaridad de que trata el artículo 54 de la Ley 79 *ejusdem*, a financiar cupos y programas de educación formal en instituciones autorizadas por el Ministerio de Educación Nacional.

5.1- Del acervo probatorio que existe dentro del plenario, se encuentra acreditado, mediante Acta de asamblea nro. AGA-019-2010, del 26 de marzo de 2010 de la asamblea de la cooperativa, que la demandante cumplió los requisitos para calificar el beneficio neto fiscal como exento del impuesto sobre la renta, por cuanto destinó el 20% del beneficio neto contable a financiar cupos y programas de educación formal en instituciones autorizadas por el Ministerio de Educación.

Advierte la Sala que, contrario a lo afirmado por la demandada, el beneficio neto fiscal no constituye la base a la que se refieren las normas del artículo 19 del ET y del artículo 12 del Decreto 4400 de 2004 (modificado por el Decreto 640 de 2005) para calcular la inversión que da lugar a la exención aplicable a las cooperativas, pues aquellas disposiciones aluden es al beneficio neto contable para tales efectos. Adicionalmente, en el *sub iudice*, la demandada no cuestionó la correcta determinación del beneficio neto contable, sino la del beneficio neto fiscal, como también se evidencia con las razones de índole fiscal para motivar el rechazo de los egresos; tampoco entiende la Sala que cuestionó el beneficio neto contable, al plantear las alegaciones relacionadas con la supuesta nulidad absoluta de los negocios jurídicos de cesión de cartera, bajo las afirmaciones de que fueron



celebrados sin autorización de los órganos de administración de la cooperativa o con infracción de las prohibiciones generales del régimen cooperativo previstas en el artículo 6.º de la Ley 79 de 1988.

Por lo tanto, considera la Sala que la demandante acreditó y cumplió con el requisito exigido por el supuesto de hecho de la norma de exención, exigido por el inciso 1.º del ordinal 4.º del artículo 19 del ET y el artículo 12, letra b, del Decreto 4400 de 2004 (modificado por el Decreto 640 de 2005). Así las cosas, el beneficio neto fiscal del contribuyente tiene la calidad de exento del impuesto sobre la renta.

5.2- De acuerdo con lo dispuesto artículo 12, inciso final, del Decreto 4400 de 2004 (tras su modificación), en concordancia con el inciso 2.º del ordinal 4.º del artículo 19 del ET, «*la totalidad del beneficio neto o excedente fiscal determinado*» será gravable cuando el «*excedente contable*» no se destine a la inversión indicada en los mismos artículos.

Con base en ello, estima la Sala que no es procedente determinar una renta líquida gravable sobre los egresos que la Autoridad tributaria consideró como improcedentes en la determinación del beneficio neto fiscal. Por ello, aunado a lo señalado en el fundamento jurídico 5.1, no resulta procedente el cálculo de la cuota tributaria que determinó oficialmente la demandada, pues, se reitera, la demandante acreditó el cumplimiento de los requisitos que la hacen acreedora de la exención analizada.

Por las anteriores razones, prosperan los cargos de apelación de la demandante y se rechazan los cargos de la demandada.

6. Finalmente, se señala que no se impondrá condena en costas, en esta instancia, en la medida en que no se observa ningún elemento de prueba que demuestre su procedencia.

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

FALLA

1. **Declarar** fundado el impedimento manifestado por la magistrada Stella Jeannette Carvajal Basto. En consecuencia, queda separada del conocimiento de este proceso.

2. **Revocar** en su integridad el fallo apelado. En su lugar dispone:

Primero. Declarar la nulidad total de la Liquidación Oficial de Revisión nro. 322412012000465, del 18 de diciembre de 2012 (ff. 35 a 52), a través de la cual, la DIAN modificó la declaración de renta presentada por la Cooperativa Progreso Solidario correspondiente al año gravable 2009.

Segundo. A título de restablecimiento del derecho ordenar que dicha liquidación privada se encuentra en firme.



Radicado: 25000-23-37-000-2013-00377-01 (22832)
Demandante: Cooperativa Progreso Solidario (Cooprosol)

3. Sin condena en costas.

4. **Reconocer** personería al abogado Milton Alberto Villota Ocaña, para actuar en representación de la DIAN, conforme al poder conferido (f. 237).

Cópiese, notifíquese, comuníquese. Devuélvase al tribunal de origen. Cúmplase.

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

(Firmado electrónicamente)
MILTON CHAVES GARCÍA
Presidenta de la Sala

(Firmado electrónicamente)
LUIS FERNANDO MACÍAS GÓMEZ
Conjuez

(Firmado electrónicamente)
JULIO ROBERTO PIZA RODRÍGUEZ