

COOPERATIVAS – Están sometidas al régimen tributario especial del Estatuto Tributario / BENEFICIO NETO O EXCEDENTE EN LAS COOPERATIVAS – Se calcula por la diferencia entre la totalidad de los ingresos y los egresos de cualquier naturaleza que tengan relación de causalidad con los primeros / EXENCION DEL BENEFICIO NETO EN EL REGIMEN TRIBUTARIO ESPECIAL – Se presenta si se destina en el año siguiente directa o indirectamente a programas que desarrollan el objeto social

Entre los contribuyentes establecidos por el artículo 19 del Estatuto Tributario se encuentran las cooperativas, que fueron definidas por el artículo 4º de la Ley 79 de 1998, como una “...*empresa asociativa sin ánimo de lucro, en la cual los trabajadores y usuarios, según el caso, son simultáneamente los aportantes y gestores de la empresa, creada con el objeto de producir o distribuir conjunta y eficientemente bienes o servicios para satisfacer las necesidades de sus asociados y de la comunidad en general*”. Estas entidades están sujetas al régimen tributario especial previsto en el Título VI del Estatuto Tributario, artículos 356 a 364. Como una de las características de dicho régimen, el artículo 356 *ejusdem* estableció que las entidades que lo conforman “...*están sometidos al impuesto de renta y complementarios sobre el beneficio neto o excedente a la tarifa única del veinte por ciento (20%)*”. Para determinar el beneficio neto o excedente (base gravable), el artículo 357 del mismo ordenamiento estableció que, de la totalidad de los ingresos de cualquier naturaleza, se deducen los egresos de cualquier naturaleza, “...*que tengan relación de causalidad con los ingresos o con el cumplimiento de su objeto social (...)*, incluyendo en los egresos las inversiones que hagan en cumplimiento del mismo. El beneficio neto o excedente determinado en la forma indicada será exento si se destina directa o indirectamente, en el año siguiente a su obtención, a los programas que desarrollen el objeto social. Así mismo, el beneficio neto generado en egresos no procedentes, no es objeto de la exención y está gravado (Art. 358 E.T.).

FUENTE FORMAL: ESTATUTO TRIBUTARIO – ARTICULO 19 / ESTATUTO TRIBUTARIO – ARTICULO 357 / ESTATUTO TRIBUTARIO – ARTICULO 358

EGRESOS PROCEDENTES EN EL REGIMEN TRIBUTARIO ESPECIAL – En vigencia de los Decretos 124 de 1997 y 1514 de 1998 eran los realizados de conformidad con la legislación cooperativa vigente / LEGISLACION COOPERATIVA – Era la aplicable para determinar los egresos procedentes en el régimen tributario especial / EGRESOS PROCEDENTES EN LAS COOPERATIVAS – Son los constitutivos de costo o gasto que tengan relación de causalidad con los ingresos y en general los previstos en la legislación cooperativa

Ahora bien, el Decreto 124 del 20 de enero de 1997, “*Por el cual se reglamenta el régimen tributario especial contenido en el Estatuto Tributario*”, reiteró en el artículo 1º que las cooperativas son contribuyentes del impuesto sobre la renta bajo el régimen tributario especial, y determinan el tributo aplicando la tarifa única del 20% sobre el beneficio neto o excedente resultante en el respectivo periodo gravable, que se obtiene al restar de la totalidad de los ingresos de cualquier índole, “...*los egresos que sean procedentes de conformidad con el artículo 4º de este Decreto*”. (...) El literal b) de la anterior disposición fue modificado por el Decreto 1514 del 4 de agosto de 1998, “*Por el cual se reglamenta parcialmente el Estatuto Tributario y se dictan otras disposiciones*”, al establecer que “...*serán egresos procedentes para las entidades cooperativas a las que se refiere el numeral cuarto del artículo 19 del Estatuto Tributario, todos aquellos que se*

realicen de conformidad con lo previsto en la legislación cooperativa vigente”, lo que posteriormente fue elevado a canon legal por el artículo 6º de la Ley 633 de 2000, que al adicionar el numeral 4º del artículo 19 del Estatuto Tributario, relativo a las cooperativas, señaló que “El cálculo de este beneficio neto o excedente se realizará de acuerdo a como lo establezca la normatividad cooperativa”.(Se subraya). De lo dicho hasta el momento, la Sala observa que los Decretos 124 de 1997 y 1514 de 1998 señalaron que, para el caso de las cooperativas, la aplicación de la normativa fiscal operaba en lo que no contrariara la legislación cooperativa y que, para determinar el beneficio neto o excedente, eran admisibles los egresos realizados de conformidad con esta última legislación. (...) En ese orden de ideas, la determinación del beneficio neto o excedente para el periodo en discusión (año gravable 2000), corresponde a un procedimiento reglado, según el cual, serán procedentes los egresos constitutivos de costo o gasto que tengan relación de causalidad con los ingresos (literal a) art. 4º del Decreto 124 de 1997) y los que sin acreditar tal calidad, o que no sean necesarios ni proporcionados según las demás actividades comerciales de la cooperativa, se realicen de conformidad con lo previsto en la legislación cooperativa (artículos 4º del Decreto 1514 de 1998 y 6º de la Ley 633 de 2000).

FUENTE FORMAL: DECRETO 124 DE 1997 – ARTICULO / DECRETO 124 DE 1997 – ARTICULO 4 / DECRETO 1514 DE 1998 – ARTICULO 4 / LEY 633 DE 2000 – ARTICULO 6

GRAVAMEN A LOS MOVIMIENTOS FINANCIEROS – No es aplicable la prohibición de su deducibilidad en el régimen tributario especial / DEDUCCION DEL GMF EN EL REGIMEN TRIBUTARIO ESPECIAL – Es procedente si es realizado conforme a la normatividad cooperativa / PLAN UNICO DE CUENTAS DEL SECTOR COOPERATIVO – Incluye dentro del grupo de Gastos Generales, el concepto de gasto por impuestos / NO DEDUCIBILIDAD DEL GMF EN RENTA – No se aplica a las Cooperativas por pertenecer al régimen tributario especial

En el caso del Gravamen a los Movimientos Financieros, ha sido criterio de la Sala que el GMF es un egreso procedente que se paga en desarrollo del objeto social de las cooperativas y, que si bien el artículo 872 del Estatuto Tributario no permite deducir de la renta bruta de los contribuyentes el GMF, esta norma no les es aplicable en virtud del régimen especial que las cobija. Al respecto, la dijo la Sección: “Ahora bien, el artículo 872 del Estatuto Tributario no permite deducir de la renta bruta de los contribuyentes el GMF, sin embargo, la Sala considera que tal norma no es aplicable a las cooperativas porque, como se vio, tienen una forma de establecer el beneficio neto, que es la base gravable del impuesto, especial y diferente a la de los demás contribuyentes del régimen especial, con una procedencia de egresos especial para ellas. De manera que si para otros contribuyentes el gasto por concepto de GMF no es procedente, para las cooperativas sí lo será si es realizado conforme a la normatividad cooperativa. (...) Si bien la anterior posición fue reiterada por la Sección, es preciso señalar que en el *sub-lite* el periodo en discusión es anterior a la entrada en vigencia de los artículos 870 y 872 del Estatuto Tributario, adicionados por la Ley 633 de 2000. En efecto, el mencionado artículo 870 creó el GMF como nuevo tributo exigible a partir del 1º de enero del año 2001, lo que resulta ser posterior a la vigencia que se discute (año 2000); sin embargo, durante la vigencia del artículo 29 del Decreto 2331 de 1998, que creó la *“contribución sobre las transacciones financieras”*, el artículo 38 de la Ley 488 de 1998 señaló que la *“contribución”* establecida en los decretos legislativos de emergencia económica de 1998, no era deducible del impuesto sobre la renta y complementarios. No obstante, según el artículo 4º del

Decreto 1514 de 1998, que modificó el literal b) del artículo 4º del Decreto 124 de 1997, el GMF resulta ser un egreso procedente a la luz de la legislación cooperativa vigente, pues además de tratarse de un gasto ejecutado en desarrollo del objeto social, el Plan único de Cuentas establecido por la Resolución 1017 del 28 de abril de 1994, expedida por el Departamento Administrativo Nacional de Cooperativas, incluye dentro de la clase 5 de costos y gastos operacionales, grupo 51, el código 5135 (Gastos Generales), que *“representa los valores pagados y/o causados por la Entidad por concepto de la realización de funciones administrativas generales y otras que le son complementarias al desarrollo de su objeto social”*, y la subcuenta 513502 relativa a los pagos practicados por concepto de impuestos. (...) Por lo tanto, según la normativa cooperativa establecida en la Resolución 1017 del 28 de abril de 1994, el gravamen a las transferencias financieras pagado por la actora, equivalente a la suma de \$1.691.113.000, es un egreso procedente para determinar el beneficio neto o excedente, que constituye un gasto ejecutado en desarrollo del objeto social de la cooperativa.

FUENTE FORMAL: ESTATUTO TRIBUTARIO – ARTICULO 870 / ESTATUTO TRIBUTARIO – ARTICULO 872 / DECRETO 2331 DE 1998 – ARTICULO 29 / DECRETO 1514 DE 1998 – ARTICULO 4 / DECRETO 124 DE 1997 – ARTICULO 4 / RESOLUCION 1017 DE 1994 DEL DEPARTAMENTO ADMINISTRATIVO NACIONAL DE COOPERATIVAS

NOTA DE RELATORIA: Sobre la deducibilidad del GMF en renta se cita la sentencia del Consejo de Estado, Sección Cuarta, de 22 de noviembre de 2009, Exp. 76001-23-31-000-2005-01083-01(16612), C.P. William Giraldo Giraldo

PROVISION PARA PROTECCION DE INVERSIONES – No es egreso procedente en el régimen tributario especial cuando no se justifica su constitución / EGRESOS PROCEDENTES EN LAS COOPERATIVAS – No lo constituyen las provisiones para pérdida de inversiones cuando no se demuestran / CONTINGENCIAS DE PERDIDA EN EL REGIMEN TRIBUTARIO ESPECIAL – Al no ser gastos efectivamente realizados no se consideran egresos procedentes

Como se mencionó con anterioridad, la procedencia de los egresos para determinar el beneficio neto o excedente depende del cumplimiento de los requisitos legales exigidos para tal efecto, entre los que se encuentra, la realización efectiva de las erogaciones durante el periodo respectivo (Art. 4º del Decreto 124 de 1997). Sobre este punto, la Sala observa que la contingencia que la demandante pretendió cubrir mediante las provisiones para protección de inversiones está relacionada con la precaria situación económica que supuestamente atravesaban los entes destinatarios de tales inversiones, circunstancia que no está demostrada en el expediente, como tampoco lo está la pérdida del valor de las inversiones involucradas, razón por la que no se puede hablar de egresos o gastos efectivamente realizados durante el periodo gravable. Según los términos del artículo 40 del Decreto 2649 de 1993, los gastos representan *“...flujos de salida de recursos, en forma de disminuciones del activo o incrementos del pasivo o una combinación de ambos, que generan disminuciones del patrimonio, (...), realizadas durante un período (...)”*, (Se subraya). Por lo mismo, como las provisiones para la protección de inversiones se relacionan con una contingencia que pudo o no ocurrir, no se puede hablar de un gasto efectivamente realizado en el periodo gravable en discusión, que haya derivado en una disminución del patrimonio de la cooperativa. Además, como lo señala el representante del Ministerio Público, se trata de provisiones para la

protección de inversiones que no hacen parte del objeto social de la cooperativa, a lo cual se suma que si lo pretendido por la actora era cubrir una posible pérdida, el artículo 55 de la Ley 79 de 1988 le permitía destinar el excedente resultante del ejercicio anterior a “...compensar pérdidas de ejercicios anteriores” o, a “...crear por decisión de la asamblea general otras reservas y fondos con fines determinados” (Art. 56).

FUENTE FORMAL: DECRETO 124 DE 1997 – ARTICULO 4 / DECRETO 2649 DE 1993 – ARTICULO 40 / LEY 79 DE 1988 – ARTICULO 55

GASTOS DE EJERCICIOS ANTERIORES – No son egresos procedentes en el régimen tributario especial / GASTOS NO DEDUCIBLES EN EL REGIMEN TRIBUTARIO ESPECIAL – Son los realizados en periodos gravables anteriores y por tanto son egresos no procedentes

Al respecto, la Sala advierte que el artículo 4º del Decreto 124 de 1997 es claro al señalar que los egresos procedentes “...serán aquellos de cualquier naturaleza, realizados en el respectivo periodo gravable (...)”, lo que constituye un requisito común para los casos en los que tales egresos sean constitutivos de costo o gasto y tengan relación de causalidad con los ingresos, y para los egresos, que aunque no acrediten tal calidad, o no sean necesarios o proporcionados, se realicen de conformidad con lo previsto en la legislación cooperativa (Art. 4º del Decreto 1514 de 1998). Al respecto, la Sala señaló: En efecto, la Sala le haya la razón a la DIAN en cuanto a la improcedencia de los egresos de ejercicios anteriores por \$39.014.508,78, pues, como se dijo anteriormente, sólo son procedentes todos aquellos egresos que se realicen en el respectivo año gravable (para el caso 2003), que constituyan costo o gasto, y que sean necesarios, proporcionados y tengan relación de causalidad con los ingresos de la cooperativa. (...) En el presente caso, es un hecho aceptado por la cooperativa demandante que los gastos referidos corresponden a ejercicios anteriores al periodo en discusión, y que por tanto, al no haber sido realizados en el periodo en discusión, esto es, en el año 2000, no pueden aceptarse como egresos procedentes. En ese orden de ideas, se concluye que los gastos de ejercicios anteriores por \$72.232.000, no constituyen egresos procedentes para determinar el beneficio neto o excedente durante el periodo objeto de la *litis*.

FUENTE FORMAL: DECRETO 124 DE 1997 – ARTICULO 4 / DECRETO 1514 DE 1998 – ARTICULO 4

NOTA DE RELATORIA: Sobre la improcedencia de los egresos de ejercicios anteriores se citan las sentencias del Consejo de Estado, Sección Cuarta, de 7 de junio de 2012, Exp. 25000-23-27-000-2006-01071-01(18151), C.P. William Giraldo Giraldo y; de 29 de noviembre de 2012, Exp. 68001-23-31-000-2006-01865-01(18137), C.P. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas

CONSEJO DE ESTADO

SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO

SECCION CUARTA

Consejera Ponente: CARMEN TERESA ORTIZ DE RODRIGUEZ

Bogotá D.C., dos (2) de marzo de dos mil dieciséis (2016).

Radicación número: 05001-23-31-000-2005-05537-01(19941)

Actor: COOPERATIVA COLANTA LTDA.

Demandado: DIRECCION DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES – DIAN

FALLO

La Sala decide el recurso de apelación interpuesto por la demandada, contra la sentencia del 24 de mayo de 2012, proferida por el Tribunal Administrativo de San Andrés, Providencia y Santa Catalina, que declaró la nulidad de los actos administrativos demandados.

El fallo mencionado dispuso:

***“PRIMERO.** Declárese (sic) la Nulidad de la liquidación Oficial de Revisión No. 1100642003000103 emanada de la División de Liquidación de la Administración de Impuestos de Medellín, así como la resolución del Recurso de Reconsideración que modificó el precitado acto y que se identifica con el No. 110662004000009 del 14 de diciembre de 2004 proferido por la División Jurídica Tributaria de Medellín.*

***SEGUNDO.** Sin condena en costas”.*

ANTECEDENTES

El 7 de abril de 2001, la Cooperativa Colanta Ltda. presentó la declaración del impuesto sobre la renta y complementarios del año gravable 2001, con el sticker 90000003534273.

El 28 de marzo de 2003, la División de Fiscalización Tributaria de la Administración de Impuestos Nacionales de Medellín expidió el Requerimiento Especial 110632003000027, en el que propuso el rechazo de egresos improcedentes por la suma de \$4.989.978.400, acto que fue respondido en términos por la actora.

Mediante la Liquidación Oficial de Revisión 110642003000103 del 12 de diciembre de 2003, la División de Liquidación de la mencionada Administración modificó la declaración del impuesto sobre la renta y complementarios presentada por la actora en el año 2000, para lo cual determinó un impuesto neto de renta de \$997.996.000 e impuso la sanción por inexactitud de \$1.596.794.000.

Este acto fue impugnado mediante el recurso de reconsideración, resuelto por la Resolución 110662004000009 del 14 de diciembre de 2004, que levantó la sanción por inexactitud impuesta y liquidó un impuesto a pagar de \$426.646.000.

LA DEMANDA

La demandante, en ejercicio de la acción de nulidad y restablecimiento del derecho, solicitó las siguientes declaraciones:

“Con fundamento en los hechos y los razonamientos jurídicos expuestos en este escrito, con todo respeto demando ante el Honorable Tribunal, que se decrete la nulidad de los actos administrativos acusados y enunciados en el punto No. 2 de este escrito¹, por cuanto adolecen de falsa motivación y porque son violatorios de las normas jurídicas superiores indicadas, en consonancia con el concepto de violación contenido en el acápite anterior. En consecuencia, a título de restablecimiento del derecho, pido que declare en firme la declaración privada del Impuesto sobre la Renta y complementarios presentada por la COOPERATIVA COLANTA LTDA., por el año gravable 2.000”.

¹ “2.1. Liquidación Oficial de Revisión Nro. 110642003000103, del 12 de Diciembre de 2.003, emanada de la División de Liquidación de la Administración de Impuestos Nacionales de Medellín, por la cual se determinó el impuesto de renta de la COOPERATIVA COLANTA LTDA., por el periodo gravable 2.000 y se impuso sanción por inexactitud.

2.2. Resolución Recurso de Reconsideración que modifica la Liquidación Oficial de Revisión. Esta Resolución está distinguida con el Nro. 110662004000009 y fechada el 14 de diciembre de 2004, emanada de la División Jurídica Tributaria. Por medio de ella se resuelve el recurso de reconsideración modificando sustancialmente los términos de la Liquidación Oficial de Revisión en cuanto al mayor impuesto, así como también, revocando la sanción por inexactitud”.

Invocó como disposiciones violadas los artículos 1º, 58, 333 y 338 de la Constitución Política; 19, 357 y 358 del Estatuto Tributario; 38 de la Ley 488 de 1998; 4º del Decreto 124 de 1997; 30 del Decreto 433 de 1999; 52 del Decreto 2649 de 1993; la Resolución 1017 de 1994 de la Superintendencia de Economía Solidaria y, la Circular Externa 005 de 1999 del Departamento Administrativo Nacional de la Economía Solidaria – DANSOCIAL.

Concepto de la violación

Dijo que el constituyente quiso dar un tratamiento tributario especial a las entidades de economía solidaria, entre las que se encuentran las cooperativas, como una forma de desarrollar los principios de solidaridad y propiedad solidaria.

Transcribió las normas constitucionales invocadas y señaló que el Estado debe proteger, patrocinar y promover las cooperativas, lo que no ocurre en el presente caso, en el que la Administración le dio a la cooperativa el mismo tratamiento tributario que a las sociedades de carácter comercial.

Citó los artículos 19, 356 y 357 del Estatuto Tributario; 3º del Decreto Reglamentario 124 de 1997 y, 4º del Decreto Reglamentario 1514 de 1998, para indicar que la determinación del impuesto sobre la renta, en el caso de las entidades que hacen parte del régimen especial, parte de la “*desgravación*” en razón de las funciones sociales y de interés general que desarrollan.

Resaltó que en el régimen especial no se alude al concepto de deducción sino a la noción de egreso, que trae unas connotaciones más amplias en materia contable para efectos de determinar el beneficio neto o excedente, que, de forma general, tiende a ser exento. Agregó que el artículo 19 del Estatuto Tributario le permite a las entidades integrantes del régimen especial, deducir de sus ingresos, como egresos procedentes, aquellos que son acordes con la normatividad cooperativa, para efectos de determinar el beneficio neto o excedente.

Se refirió al Decreto 124 de 1997 y afirmó que el mismo no resulta aplicable en el caso de marras porque se refiere a las “*entidades sin ánimo de lucro*”, y no a las cooperativas. Que el fallo del Consejo de Estado del 5 de septiembre de 1997 con ponencia del doctor Germán Ayala Mantilla (no indicó el número interno del proceso), revisó la legalidad de la norma y precisó que como el artículo 19 del

Estatuto Tributario no se refiere a las cooperativas, a las mismas no les es aplicable la determinación del beneficio neto o excedente según las reglas del artículo 107 *ibídem*.

Aclaró que las cooperativas no son entidades sin ánimo de lucro, sino entes jurídicos de naturaleza especial desarrollados para la economía solidaria, sometidos a un estricto control por parte del Estado.

Adujo que el rechazo de los egresos que sirvieron de base para la determinación oficial del impuesto sobre la renta a su cargo, obedeció a la indebida aplicación de los criterios de deducibilidad previstos en la legislación tributaria, que, reiteró, no le son aplicables.

Hizo alusión al Decreto Reglamentario 1514 de 1998, para indicar que en el periodo en discusión (año gravable 2000) era aplicable la normativa cooperativa para establecer la procedencia o improcedencia de los egresos de las cooperativas en la formación o determinación de sus beneficios netos o excedentes, circunstancia que fue ratificada por la Ley 633 de 2000.

En relación con esta última norma, que modificó el numeral 4 del artículo 19 del Estatuto Tributario, señaló que era aplicable al presente caso en virtud del principio de favorabilidad en materia tributaria, tema sobre el cual transcribió *in-extenso* la sentencia de la Corte Constitucional C-006 de 1998. Además, adujo que la norma solo vino a elevar a canon legal lo que ya había sido establecido por el Decreto Reglamentario 1514 de 1998. En consecuencia, manifestó que el rechazo de los egresos hecho por la Administración, viola el artículo 338 de la Constitución Política, pues la procedencia de cada uno de ellos se sujetó a la normativa cooperativa.

Explicó que la única normatividad que debía aplicar la cooperativa para determinar el beneficio neto o excedente por el año gravable 2000, era la cooperativa, y en ningún caso, la las normas tributarias sobre deducciones, pues estas últimas se aplican a los contribuyentes pertenecientes el régimen ordinario.

Sobre los egresos por concepto del gravamen a las transacciones financieras (dos por mil), dijo que fue tenido en cuenta para el cálculo del beneficio neto o

excedente porque implicó un gasto efectivo que afectó los ingresos del periodo, y que es procedente según el Plan Único de Cuentas para el sector cooperativo.

No obstante, expresó que de aceptarse la aplicabilidad del literal a) del artículo 4º del Decreto 124 de 1997, este concepto de egreso también resultaría procedente a la luz de dicha norma y del Decreto 1514 de 1998, porque los egresos realizados que tengan relación de causalidad con los ingresos están sometidos a los límites previstos para las deducciones y, los egresos que no tengan relación de causalidad con los ingresos, no están sometidos a tales límites, sino a los previstos en la normativa cooperativa; por lo tanto, explicó que si se admitiera que el gravamen a las transacciones financieras no es deducible por no tener relación de causalidad con los ingresos, como lo afirma la Administración, tal egreso sería procedente para el cálculo del beneficio neto o excedente a la luz de las normas cooperativas.

Precisó que si bien la Ley 488 de 1998 estableció que el gravamen a los movimientos financieros no es deducible del impuesto sobre la renta, para las entidades cooperativas no se trata de una deducción sino de un egreso que afecta los ingresos para la determinación del beneficio neto o excedente.

Anotó que el rechazo como egreso de la provisión hecha para protección de inversiones, desconoce la pérdida de valor de estas últimas, que debió reconocerse en la contabilidad afectando los ingresos del periodo, pues, lo contrario, implicaría el cálculo de un beneficio neto o excedente ajeno a la realidad de la cooperativa

Explicó que para el cálculo del excedente y de su destinación, se debe consultar la realidad económica de la cooperativa, razón por la que no se puede desconocer la pérdida total o parcial del valor de las inversiones. Al respecto, dijo que el Plan único de Cuentas para el sector cooperativo contempla dentro de las clases de cuentas de costos y gastos, grupo operacional, la correspondiente a las provisiones y la subcuenta relativa a las provisiones sobre inversiones, como valores para cubrir las contingencias por pérdidas, lo que es acorde con el Decreto 2649 de 1993 y se justifica por la precaria situación económica que atravesaban los entes destinatarios de las inversiones.

Aclaró, además, que las inversiones corresponden en su mayor parte a entidades del sector solidario y se realizaron en desarrollo del principio de solidaridad, lo cual indica que las provisiones son procedentes.

Que los gastos de periodos anteriores están previstos en el Plan Único de Cuentas de las entidades cooperativas y se deben tener como egresos procedentes para determinar el beneficio neto o excedente. Afirmó que si bien en el régimen ordinario los costos y deducciones deben corresponder a gastos causados durante el periodo, no ocurre lo mismo bajo la normativa cooperativa anterior al año 2004, que permitía a las cooperativas determinar el excedente o beneficio neto afectando los ingresos de un periodo con gastos de periodos anteriores.

CONTESTACIÓN DE LA DEMANDA

La DIAN se opuso a las pretensiones de la demanda.

Transcribió los artículos 19, 356, 357 y 358 del Estatuto Tributario; 2º, 4º, 5º del Decreto 124 de 1997 y; 4º del Decreto Reglamentario 1514 de 1998, para señalar que el término “egresos” se equipara a los de costos y gastos, pues su efecto es el de disminuir los ingresos para obtener la renta.

Así mismo, señaló que los contribuyentes del régimen especial están sometidos al impuesto sobre la renta sobre el beneficio neto o excedente a la tarifa del 20%, salvo los casos en los dicho excedente esté exento, y advirtió que si el mismo se generó en egresos improcedentes, el contribuyente no será objeto del trato preferencial.

Expuso que los egresos de la actora en la determinación del beneficio neto, se pueden clasificar en los que constituyen costo o deducción y los que realizan las cooperativas de conformidad con la legislación aplicable. Sobre los primeros afirmó que deben cumplir los requisitos generales de las deducciones y les es aplicable el régimen general, tema sobre el que citó sendos apartes de la sentencia del Consejo de Estado del 5 de septiembre de 2007, expediente 8308, en la que se estudió la legalidad del artículo 5º del Decreto 124 de 1997.

Se refirió al artículo 107 del Estatuto Tributario y concluyó que sólo son deducibles los egresos que tengan relación de causalidad con la actividad productora de renta, que sean proporcionales y necesarios y, que se causen durante el periodo.

Sobre los egresos por concepto de *“provisión de la protección de inversiones”* indicó que conforme al artículo 52 del Decreto 2649 de 1993 el objeto de las provisiones es cubrir la diferencia entre el costo de las inversiones y el valor del mercado, pues se trata de apropiaciones que se hacen de las rentas generadas durante el periodo para cubrir posibles contingencias, que al no constituir gastos reales, no son susceptibles de detrarse en su condición de egreso al momento de determinar el beneficio neto o excedente. Citó la sentencia del Consejo de Estado del 1º de octubre de 1999 (no indicó el número del expediente) y los conceptos Dian 004478 y 004482 de 1999.

En cuanto a los egresos por concepto del gravamen a los movimientos financieros, señaló que el Decreto 2331 de 1998 creó la contribución a cargo de los usuarios del sistema financiero, con el fin de preservar la estabilidad de dicho sistema y proteger a tales usuarios, para lo cual estableció una tarifa del dos por mil. No obstante, explicó que legalmente el tributo señalado no es deducible del impuesto sobre la renta y complementarios para las entidades cooperativas. Reprodujo el texto de los Conceptos Dian 083566 de 2000, 025860 de 2001 y 082997 de 2001.

Frente a los egresos por gastos de periodos anteriores, afirmó que conforme al artículo 104 del Estatuto Tributario, las deducciones sólo proceden en el año o periodo gravable en el que se causen.

Finalmente, en lo que respecta a la aplicación de la Ley 633 de 2000, que modificó el numeral 4 del artículo 19 del Estatuto Tributario, adujo que se trata de una norma de carácter sustantivo y no procedimental, que debe observar los principios de legalidad e irretroactividad y, en consecuencia, solo produce efectos hacia el futuro.

SENTENCIA APELADA

El Tribunal Administrativo de San Andrés, Providencia y Santa Catalina anuló los actos administrativos demandados.

Explicó que el Estatuto Tributario prevé un régimen especial en el impuesto sobre la renta y complementarios para las entidades sin ánimo de lucro relacionadas en el artículo 19, que determinan el tributo sobre el beneficio neto o excedente, gravado con una tarifa del 20%, que se obtiene al restarle al total de los ingresos, los egresos que tengan relación de causalidad con aquéllos o con el cumplimiento del objeto social, incluyendo las inversiones.

Advirtió que el Decreto 1514 de 1998 precisó los egresos procedentes para las cooperativas son los establecidos en la legislación cooperativa, esto es, el Plan Único de Cuentas vigente, y no los previstos en el Estatuto Tributario, razón por la que no era viable aplicar en el presente caso los criterios de causalidad, necesidad y proporcionalidad, ni tampoco las previsiones del artículo 358 del mismo estatuto para determinar la procedencia de los egresos relacionados con el gravamen a los movimientos financieros, la provisión para la protección de inversiones y los gastos de periodos anteriores.

Con respecto a los egresos señalados precisó: i) que el GMF está comprendido en el Plan Único de Cuentas y se trata de un gasto realizado en desarrollo del objeto social de la cooperativa que constituye un egreso procedente para determinar el beneficio neto o excedente; ii) que en el Plan único de Cuentas se clasifican las inversiones dentro de la clase de costos y gastos, siendo estas un egreso procedente y, iii) que los gastos de periodos anteriores se encuentran en la misma categoría de costos y gastos y, que a pesar de no haberse causado dentro del periodo en discusión, dado el especial carácter que el legislador le dio a las cooperativas no resultan aplicables las disposiciones del Estatuto Tributario.

RECURSO DE APELACIÓN

La DIAN apeló la sentencia de primera instancia.

Citó los artículos 4° del Decreto 1514 de 1998 y 358 del Estatuto Tributario, para señalar que los contribuyentes del régimen tributario especial están sometidos al impuesto sobre la renta y complementarios sobre el beneficio neto o excedente a la tarifa del 20%, con la posibilidad de que el mismo se considere exento, previo

cumplimiento de los requisitos establecidos por el mencionado artículo 358 del Estatuto Tributario.

Dijo que en aplicación del decreto que reglamentó el artículo 19 del Estatuto Tributario (no indicó cuál), era claro que en el año 2000 la cooperativa “*pudo*” involucrar dos tipos de egresos en la determinación del beneficio neto: los que constituyen costo o deducción y, los que realizan las cooperativas según la legislación que les es aplicable. De los primeros, precisó que deben cumplir con los requisitos generales de las deducciones, esto es, deben tener un vínculo de causalidad con la renta, deben ser necesarios y proporcionales y, deben corresponder al año o periodo respectivo.

Argumentó que en el presente caso, el GMF no es procedente, porque el artículo 872 del Estatuto Tributario, incorporado por la Ley 633 de 2000, es claro al afirmar que en ningún caso dicho gravamen es deducible de la renta bruta de los contribuyentes.

ALEGATOS DE CONCLUSIÓN

La actora reiteró los argumentos de la demanda.

La DIAN reiteró los argumentos expuestos en la contestación de la demanda y en el recurso de apelación.

MINISTERIO PÚBLICO

El Procurador Sexto Delegado ante el Consejo de Estado pidió revocar la sentencia apelada.

Anotó que las cooperativas son contribuyentes del régimen tributario especial previsto en el artículo 19 del Estatuto Tributario y que están sometidas al impuesto sobre la renta sobre el beneficio neto o excedente a una tarifa fija del 20%. Que dicho beneficio se determina, al restar de los ingresos, los egresos que tengan relación de causalidad con éstos, incluyendo las inversiones realizadas en

cumplimiento de su objeto social, que deben realizarse durante el respectivo año gravable.

Explicó que a los egresos les es aplicable el artículo 107 del Estatuto Tributario en lo que respecta a los requisitos de las deducciones, situación que fue reglamentada por los artículos 4º y 5º del Decreto 124 de 1997, y 4º y 5º del Decreto 1514 de 1997, de los que transcribió la totalidad de su contenido, e interpretó que hay dos tipos de egresos procedentes: los que cumplen con las características de las deducciones y, los procedentes por estar destinados al desarrollo del objeto social o porque se realizan de conformidad con lo previsto en la legislación cooperativa.

Indicó que los egresos que no guarden relación de causalidad, necesidad o proporcionalidad, pero que se realicen conforme con lo previsto en la legislación cooperativa, adquieren la calidad de egresos procedentes, siempre que sean obligatorios y exigibles en desarrollo de dicha legislación.

Se opuso a que por la inclusión de egresos en las cuentas en el PUC relativas a costos y gastos, se afirme que se trata de egresos procedentes, pues una clasificación contable no es una legislación que establezca que todos los ingresos que deban registrarse contablemente en las cuentas de costos y gastos indicadas sean egresos procedentes para efectos fiscales, como lo es la determinación del beneficio neto o excedente.

Precisó que el Estatuto Tributario señala la forma de calcular el beneficio neto o excedente y exige la separación fiscal de la contable, al señalar que se disminuirán de los ingresos los egresos procedentes, lo que no puede incluir cualquier egreso, pues de lo contrario se estaría favoreciendo a los contribuyentes del régimen especial sobre todos sus costos y sus gastos, sin importar si fueran ejecutados en desarrollo de su objeto social, por fuera de la legislación cooperativa, ya que sólo bastaría que se incluyeran en su contabilidad como costos o gastos.

En suma, argumentó que los gastos rechazados por improcedentes no se pueden justificar bajo el argumento de que se encuentran incluidos contablemente entre las cuentas aceptadas en el PUC vigente, sin que cumplan con los requisitos legalmente establecidos.

En el caso particular, anotó: i) que para el año 2000, el GMF era un gasto ocasionado en desarrollo del objeto social de la cooperativa demandante, que no tenía ninguna restricción para considerarse como un egreso deducible para cualquier contribuyente y, que por tanto, cumplía con las condiciones establecidas en el Decreto 124 de 1997; lo que cambió con entrada en vigencia de la Ley 633 de 2000; ii) que la provisión para la protección de inversiones no hace parte del objeto de la cooperativa y, por lo mismo, no es necesaria y no debe considerarse para la determinación del beneficio neto y; iii) que los gastos o costos deducibles o procedentes deben corresponder a la vigencia en la que se utilizan para establecer el beneficio neto, por lo que en este caso deben ser rechazados.

CONSIDERACIONES DE LA SALA

En los términos del recurso de apelación, la Sala decide la legalidad de los actos administrativos demandados, que modificaron la declaración privada del impuesto sobre la renta del año gravable 2000 de la cooperativa demandante.

Para tal efecto, la Sala debe establecer la procedencia de los egresos por i) Gravamen a los Movimientos Financieros del año 2000 (\$1.691.113.000); ii) provisión para protección de inversiones (\$510.558.000) y; iii) gastos de ejercicios anteriores (\$72.232.000).

Marco general

Entre los contribuyentes establecidos por el artículo 19 del Estatuto Tributario² se encuentran las cooperativas, que fueron definidas por el artículo 4º de la Ley 79 de 1998, como una *“...empresa asociativa sin ánimo de lucro, en la cual los trabajadores y usuarios, según el caso, son simultáneamente los aportantes y gestores de la empresa, creada con el objeto de producir o distribuir conjunta y eficientemente bienes o servicios para satisfacer las necesidades de sus*

² El artículo 19 del Estatuto Tributario, vigente para el periodo en discusión (2000) estableció: *“Contribuyentes del Régimen Tributario Especial. Las entidades que se enumeran a continuación se someten al impuesto sobre la renta y complementarios, conforme al régimen tributario especial contemplado en el Título VI del presente Libro. (...) 4. Las cooperativas, sus asociaciones, uniones, ligas centrales, organismos de grado superior de carácter financiero, las asociaciones mutualistas, instituciones auxiliares del cooperativismo, confederaciones cooperativas, previstas en la legislación cooperativa, vigilados por alguna superintendencia u organismos de control”.* (Se resalta).

asociados y de la comunidad en general". Estas entidades están sujetas al régimen tributario especial previsto en el Título VI del Estatuto Tributario, artículos 356 a 364.

Como una de las características de dicho régimen, el artículo 356 *ejusdem* estableció que las entidades que lo conforman "...están sometidos al impuesto de renta y complementarios sobre el beneficio neto o excedente a la tarifa única del veinte por ciento (20%)". Para determinar el beneficio neto o excedente (base gravable), el artículo 357 del mismo ordenamiento³ estableció que, de la totalidad de los ingresos de cualquier naturaleza, se deducen los egresos de cualquier naturaleza, "...que tengan relación de causalidad con los ingresos o con el cumplimiento de su objeto social (...), incluyendo en los egresos las inversiones que hagan en cumplimiento del mismo.

El beneficio neto o excedente determinado en la forma indicada será exento si se destina directa o indirectamente, en el año siguiente a su obtención, a los programas que desarrollen el objeto social. Así mismo, el beneficio neto generado en egresos no procedentes, no es objeto de la exención y está gravado (Art. 358 E.T.⁴).

Ahora bien, el Decreto 124 del 20 de enero de 1997, "*Por el cual se reglamenta el régimen tributario especial contenido en el Estatuto Tributario*", reiteró en el artículo 10⁵ que las cooperativas son contribuyentes del impuesto sobre la renta bajo el régimen tributario especial, y determinan el tributo aplicando la tarifa única del 20% sobre el beneficio neto o excedente resultante en el respectivo periodo

³ "Art. 357. *Determinación del beneficio neto O excedente. Para determinar el beneficio neto o excedente se tomará la totalidad de los ingresos, cualquiera sea su naturaleza, y se restará el valor de los egresos de cualquier naturaleza, que tengan relación de causalidad con los ingresos o con el cumplimiento de su objeto social de conformidad con lo dispuesto en este Título, incluyendo en los egresos las inversiones que hagan en cumplimiento del mismo*".

⁴ "Art. 358. *Exención sobre el beneficio neto o excedente. El beneficio neto o excedente determinado de conformidad con el artículo anterior, tendrá el carácter de exento cuando se destine directa o indirectamente, en el año siguiente a aquél en el cual se obtuvo, a programas que desarrollen dicho objeto social. El beneficio neto o excedente generado en la no procedencia de los egresos, no será objeto del beneficio de que trata este artículo. La parte del beneficio neto o excedente que no se invierta en los programas que desarrollen su objeto social, tendrá el carácter de gravable en el año en que esto ocurra*".

⁵ "Art. 10.- *Entidades con Régimen Tributario Especial. Son contribuyentes del impuesto sobre la renta y complementarios con Régimen Tributario Especial las siguientes Entidades: (...) d) Las cooperativas, sus asociaciones, uniones, ligas centrales, organismos de grado superior de carácter financiero, las asociaciones mutualistas, instituciones auxiliares del cooperativismo y confederaciones cooperativas, previstas en la legislación cooperativa*". (Se resalta).

gravable, que se obtiene al restar de la totalidad de los ingresos de cualquier índole, "...los egresos que sean procedentes de conformidad con el artículo 4º de este Decreto".

Al respecto, el artículo 4º estableció:

Art. 4o.- Egresos. Los egresos procedentes serán aquéllos de cualquier naturaleza, realizados en el respectivo período gravable, siempre y cuando cumplan alguna de las siguientes condiciones:

a) Que los egresos constituyan costo o gasto y tengan relación de causalidad con los ingresos. Los egresos realizados con ocasión de las actividades comerciales, deberán ser necesarios y proporcionados de acuerdo con cada actividad. En cualquier caso se deberán tener en cuenta las limitaciones establecidas en el Capítulo V del Libro I del Estatuto Tributario;

b) Que los egresos que no teniendo relación de causalidad con los ingresos, o que no sean necesarios y proporcionados de acuerdo con las demás actividades comerciales, se destinen directamente a las siguientes actividades: salud, educación formal, cultura, deporte aficionado, investigación científica o tecnológica, ecología y protección ambiental, o a programas de desarrollo social, siempre y cuando las mismas sean de interés general y que a ellas tenga acceso la comunidad. Dentro de los egresos se incluyen las inversiones amortizables previstas en el artículo 142 del Estatuto Tributario y la adquisición de activos fijos que se hagan en cumplimiento de las actividades anteriormente señaladas.

También se incluyen en los egresos los que se destinen indirectamente mediante donaciones efectuadas a otras instituciones sin ánimo de lucro que desarrollen tales actividades.

Para que proceda la deducción de los egresos por este último concepto, se requiere que la entidad donataria efectivamente haya realizado dichas actividades y programas, hecho que se demostrará a través de certificado de contador público o revisor fiscal del donatario, según el caso.

Para las cooperativas les será aplicable lo dispuesto en el presente literal, en cuanto no sea contrario a la legislación cooperativa vigente.

El valor correspondiente a la ejecución de beneficios netos o excedentes de años anteriores, no se considerará como egreso o inversión del ejercicio.

Para que proceda la deducción de los egresos, se requerirá de la calificación del comité de entidades sin ánimo de lucro, cuando se den las condiciones contempladas en el artículo 8o. del presente decreto". (Se resalta y subraya).

El literal b) de la anterior disposición fue modificado por el Decreto 1514 del 4 de agosto de 1998, "Por el cual se reglamenta parcialmente el Estatuto Tributario y se dictan otras disposiciones", al establecer que "...serán egresos procedentes para las entidades cooperativas a las que se refiere el numeral cuarto del artículo 19 del Estatuto Tributario, todos aquellos que se realicen de conformidad con lo previsto

en la legislación cooperativa vigente", lo que posteriormente fue elevado a canon legal por el artículo 6º de la Ley 633 de 2000, que al adicionar el numeral 4º del artículo 19 del Estatuto Tributario, relativo a las cooperativas, señaló que "El cálculo de este beneficio neto o excedente se realizará de acuerdo a como lo establezca la normatividad cooperativa".(Se subraya).

De lo dicho hasta el momento, la Sala observa que los Decretos 124 de 1997 y 1514 de 1998 señalaron que, para el caso de las cooperativas, la aplicación de la normativa fiscal operaba en lo que no contrariara la legislación cooperativa y que, para determinar el beneficio neto o excedente, eran admisibles los egresos realizados de conformidad con esta última legislación.

A pesar de que el periodo en discusión corresponde al año 2000, es preciso señalar que el artículo 8º de la Ley 863 de 2003, modificó el artículo 19 del Estatuto Tributario, al señalar:

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

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

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

En el mismo sentido, el Decreto 4400 del 30 de diciembre de 2004, "*Por el cual se reglamenta el artículo 19 y el Título VI, Libro I del Estatuto Tributario referente al Régimen Tributario Especial y se dictan otras disposiciones*", al referirse a los conceptos determinantes para establecer el beneficio neto o excedente gravable, como son los ingresos, los egresos, precisó:

El artículo 3º definió los ingresos como "*...todos aquellos bienes, valores o derechos en dinero o en especie, ordinarios y extraordinarios, cualquiera sea su*

naturaleza y denominación, que se hayan realizado en el periodo gravable y susceptibles de incrementar el patrimonio neto de la entidad”.

En cuanto a los egresos procedentes de la totalidad de las entidades del régimen tributario especial, incluidas las cooperativas, el artículo 4º señaló que son “...aquellos realizados en el respectivo período gravable, **que tengan relación de causalidad con los ingresos o con el objeto social, incluidas las inversiones que se efectúen en cumplimiento del mismo y la adquisición de activos fijos**”, y advirtió que, para su procedencia, “...deberán tenerse en cuenta las limitaciones establecidas en el capítulo V del libro primero del Estatuto Tributario. Lo anterior sin perjuicio del cumplimiento de los requisitos especiales consagrados en el Estatuto Tributario, para la procedencia de costos y deducciones, tales como los señalados en los artículos 87-1, 108, 177-1, 177-2, 771-2 y 771-3. En ningún caso se podrá tratar como egreso procedente el gravamen a los movimientos financieros – GMF. Así mismo, el valor correspondiente a la ejecución de beneficios netos o excedentes de años anteriores, no constituye egreso o inversión del ejercicio”. (Se subraya).

Para efectos de la determinación del beneficio neto o excedente, el artículo 5º indicó:

“Art.5º. Determinación del beneficio neto o excedente.- *El beneficio neto o excedente gravado será el resultado de tomar la totalidad de los ingresos, ordinarios y extraordinarios, cualquiera sea su naturaleza o denominación, que no se encuentren expresamente exceptuados de gravamen y restar de los mismos los egresos que sean procedentes de conformidad con el artículo 4º de este Decreto”.*

De lo anterior, se observa que el Decreto 4400 de 2004, limitó la determinación de los egresos procedentes para todas las entidades que conforman el régimen tributario especial, y la supeditó a la forma de establecer fiscalmente los costos y gastos establecida en los artículos 87-1 (gastos no deducibles originados en las relaciones laborales), 108 (pago de aportes parafiscales como requisito de la deducción de salarios), 177-1 (límite de los costos y deducciones), 177-2 (No aceptación de costos y gastos en IVA), 771-2 (factura como requisito para la procedencia de costos deducciones e impuestos descontables) y 771-3 (pago de tributos aduaneros para procedencia de costos o deducciones) del Estatuto Tributario.

Así, bajo la vigencia del decreto 4400 de 2004, dejaron de ser admitidos los egresos que, a pesar de que no tenían un vínculo de causalidad con los ingresos, que no eran necesarios o proporcionados con cada actividad, y que no eran destinados a ciertas actividades, eran aceptados siempre que se realizaran “...de conformidad con lo previsto en la legislación cooperativa vigente” y, por tanto, para determinar el beneficio neto o excedente, no se debía acudir a esa legislación, sino a la prevista en el Estatuto Tributario.

En ese orden de ideas, la determinación del beneficio neto o excedente para el periodo en discusión (año gravable 2000), corresponde a un procedimiento reglado, según el cual, serán procedentes los egresos constitutivos de costo o gasto que tengan relación de causalidad con los ingresos (literal a) art. 4º del Decreto 124 de 1997) y los que sin acreditar tal calidad, o que no sean necesarios ni proporcionados según las demás actividades comerciales de la cooperativa, se realicen de conformidad con lo previsto en la legislación cooperativa (artículos 4º del Decreto 1514 de 1998 y 6º de la Ley 633 de 2000).

Gravamen a los movimientos financieros

La actora manifestó que el gravamen a las transacciones financieras (dos por mil) afectó los ingresos del periodo y es un egreso procedente según los términos del Plan Único de Cuentas.

Por su parte, la DIAN alegó que legalmente, el GMF no es deducible del impuesto sobre la renta y complementarios, lo cual incluye a los contribuyentes del régimen especial.

En el caso del Gravamen a los Movimientos Financieros, ha sido criterio de la Sala que el GMF es un egreso procedente que se paga en desarrollo del objeto social de las cooperativas y, que si bien el artículo 872 del Estatuto Tributario no permite deducir de la renta bruta de los contribuyentes el GMF, esta norma no les es aplicable en virtud del régimen especial que las cobija. Al respecto, la dijo la Sección⁶:

“Ahora bien, el artículo 872 del Estatuto Tributario no permite deducir de la renta bruta de los contribuyentes el GMF, sin embargo, la Sala considera que tal norma no es aplicable a las cooperativas porque, como se vio, tienen

⁶ Sentencia 16612 del 22 de noviembre de 2009, C.P. William Giraldo Giraldo.

una forma de establecer el beneficio neto, que es la base gravable del impuesto, especial y diferente a la de los demás contribuyentes del régimen especial, con una procedencia de egresos especial para ellas. De manera que si para otros contribuyentes el gasto por concepto de GMF no es procedente, para las cooperativas sí lo será si es realizado conforme a la normatividad cooperativa.

Si bien, la norma que prohíbe la deducción del GMF y la que establece una especialidad en la determinación del beneficio neto de las cooperativas, tienen el mismo rango, para la Sala prima la especial de las cooperativas porque constituye una regulación completa y excluyente, en materia de egresos, de las demás disposiciones, aún de las que regulan a las entidades del régimen especial. (...)

De acuerdo con lo anterior, el GMF pagado por la actora es un gasto ocasionado en el desarrollo de su objeto social, razón por la cual es realizado conforme a la normatividad de las cooperativas y en tal sentido es un egreso procedente para determinar el beneficio neto o excedente por la vigencia discutida". (Se resalta).

Si bien la anterior posición fue reiterada por la Sección⁷, es preciso señalar que en el *sub-lite* el periodo en discusión es anterior a la entrada en vigencia de los artículos 870 y 872 del Estatuto Tributario, adicionados por la Ley 633 de 2000.

En efecto, el mencionado artículo 870 creó el GMF como nuevo tributo exigible a partir del 1º de enero del año 2001, lo que resulta ser posterior a la vigencia que se discute (año 2000); sin embargo, durante la vigencia del artículo 29 del Decreto 2331 de 1998⁸, que creó la "contribución sobre las transacciones financieras⁹", el artículo 38 de la Ley 488 de 1998¹⁰ señaló que la "contribución" establecida en los

⁷ Entre otras, las sentencias 19419 del 13 de noviembre de 2014, C.P. Jorge Octavio Ramírez Ramírez, 18990 del 17 de septiembre de 2014, C.P. Jorge Octavio Ramírez Ramírez, 18137 del 29 de noviembre de 2012, C.P. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas.

⁸ "Art. 29.- Establécese temporalmente, hasta el 31 de diciembre de 1999, una contribución sobre transacciones financieras como un tributo a cargo de los usuarios del sistema financiero y de las entidades que lo conforman, destinado exclusivamente a preservar la estabilidad y la solvencia del sistema, y de esta manera, proteger a los usuarios del mismo en los términos del Decreto 663 de 1993 y de este decreto".

⁹ La Corte Constitucional, en la sentencia C-136 de 1999, M.P. José Gregorio Hernández Galindo, precisó que el Gravamen creado como una contribución parafiscal recaudada por el Fondo de Garantías de Entidades Financieras no era una "contribución", sino un impuesto.

¹⁰ "Art. 38.- (...) Los gastos de financiación ordinaria, extraordinarios o moratorios distintos de los intereses corrientes o moratorios pagados por impuestos, tasas o contribuciones fiscales o parafiscales, serán deducibles de la renta si tienen relación de causalidad con la actividad productora de renta, y distintos de la contribución establecida en los Decretos Legislativos de la Emergencia Económica de 1998".

decretos legislativos de emergencia económica de 1998, no era deducible del impuesto sobre la renta y complementarios.

No obstante, según el artículo 4º del Decreto 1514 de 1998, que modificó el literal b) del artículo 4º del Decreto 124 de 1997, el GMF resulta ser un egreso procedente a la luz de la legislación cooperativa vigente, pues además de tratarse de un gasto ejecutado en desarrollo del objeto social, el Plan único de Cuentas establecido por la Resolución 1017 del 28 de abril de 1994, expedida por el Departamento Administrativo Nacional de Cooperativas, incluye dentro de la clase 5 de costos y gastos operacionales, grupo 51, el código 5135 (Gastos Generales), que *“representa los valores pagados y/o causados por la Entidad por concepto de la realización de funciones administrativas generales y otras que le son complementarias al desarrollo de su objeto social”*, y la subcuenta 513502 relativa a los pagos practicados por concepto de impuestos.

Así mismo, bajo el código 5155 (Gastos financieros), que *“Representa los valores causados y/o Pagados en que incurre la Entidad para las financiaciones que adquiere, con el fin de atender las necesidades de inversión o de operación”*, se encuentra la subcuenta 515503 correspondiente a Gastos Bancarios.

Por lo tanto, según la normativa cooperativa establecida en la Resolución 1017 del 28 de abril de 1994, el gravamen a las transferencias financieras pagado por la actora, equivalente a la suma de \$1.691.113.000, es un egreso procedente para determinar el beneficio neto o excedente, que constituye un gasto ejecutado en desarrollo del objeto social de la cooperativa.

Provisión para protección de inversiones

La demandante se opuso al rechazo como egreso de la provisión para protección de inversiones hecha en la suma de \$510.558.000, porque se desconoce la eventual pérdida del valor de tales inversiones, lo que afecta los ingresos del periodo.

La Administración, por su parte, adujo que las provisiones, al no constituir gastos reales, no son susceptibles de detraerse en su condición de egreso para determinar el beneficio neto o excedente.

La Resolución 1017 del 28 de abril de 1994, proferida por el Departamento Administrativo Nacional de Cooperativas, estableció dentro de la clase 5 de costos gastos, grupo 51 (operacionales) con el código 5150 la cuenta relativa a las “Provisiones”, que *“representa los valores provisionados por la entidad para disminuir el valor de sus activos, así como los valores estimados para cubrir contingencias de pérdida cuando sea necesario, de acuerdo con las normas técnicas”*. Así mismo se encuentra la subcuenta 515001 que corresponde a inversiones.

En el mismo sentido, el artículo 52 del Decreto 2649 de 1993 *“Por el cual se reglamenta la contabilidad general y se expiden los principios o normas de contabilidad generalmente aceptados en Colombia, estableció la obligatoriedad de contabilizar las provisiones para cubrir pasivos estimados, contingencias de pérdidas probables y, según el caso, para disminuir el valor reexpresado de los activos¹¹. No obstante, la obligatoriedad en el registro contable de las provisiones, no puede confundirse con los efectos fiscales que este concepto pueda representar.*

Como se mencionó con anterioridad, la procedencia de los egresos para determinar el beneficio neto o excedente depende del cumplimiento de los requisitos legales exigidos para tal efecto, entre los que se encuentra, la realización efectiva de las erogaciones durante el periodo respectivo (Art. 4° del Decreto 124 de 1997).

Sobre este punto, la Sala observa que la contingencia que la demandante pretendió cubrir mediante las provisiones para protección de inversiones está relacionada con la precaria situación económica que supuestamente atravesaban los entes destinatarios de tales inversiones, circunstancia que no está demostrada en el expediente, como tampoco lo está la pérdida del valor de las inversiones

¹¹ *“Art. 52. Provisiones y contingencias. Se deben contabilizar provisiones para cubrir pasivos estimados, contingencias de pérdidas probables así como para disminuir el valor reexpresado si fuere el caso de los activos, cuando sea necesario de acuerdo con las normas técnicas. Las provisiones deben ser justificadas, cuantificables y confiables. Una contingencia es una condición, situación o conjunto de circunstancias existentes, que implican duda respecto a una posible ganancia o pérdida por parte de un ente económico, duda que se resolverá en último término cuando uno o más eventos futuros ocurran o dejen de ocurrir. Las contingencias pueden ser probables, eventuales o remotas”*.

involucradas, razón por la que no se puede hablar de egresos o gastos efectivamente realizados durante el periodo gravable.

Según los términos del artículo 40 del Decreto 2649 de 1993, los gastos representan “...flujos de salida de recursos, en forma de disminuciones del activo o incrementos del pasivo o una combinación de ambos, que generan disminuciones del patrimonio, (...), realizadas durante un período (...)”, (Se subraya).

Por lo mismo, como las provisiones para la protección de inversiones se relacionan con una contingencia que pudo o no ocurrir, no se puede hablar de un gasto efectivamente realizado en el periodo gravable en discusión, que haya derivado en una disminución del patrimonio de la cooperativa.

Además, como lo señala el representante del Ministerio Público, se trata de provisiones para la protección de inversiones que no hacen parte del objeto social de la cooperativa, a lo cual se suma que si lo pretendido por la actora era cubrir una posible pérdida, el artículo 55 de la Ley 79 de 1988 le permitía destinar el excedente resultante del ejercicio anterior a “...*compensar pérdidas de ejercicios anteriores*” o, a “...*crear por decisión de la asamblea general otras reservas y fondos con fines determinados*” (Art. 56).

Por lo expuesto, para la Sala la cooperativa demandante no estaba autorizada para llevar como egreso procedente la provisión señalada en la suma de \$510.558.000, pues no constituye un gasto real.

Gastos de ejercicios anteriores

La cooperativa demandante afirma que los gastos de periodos anteriores están previstos en el PUC de las entidades cooperativas y, que si bien en el régimen ordinario no son deducibles porque deben corresponder a gastos causados durante el periodo, para el caso de las cooperativas esta previsión no se aplica, pues están sujetas a la legislación cooperativa.

La Dian, a su vez, argumentó que el artículo 104 del Estatuto Tributario establece que las deducciones sólo proceden en el año o periodo gravable en el que se causen, lo que se aplica también para los gastos de las entidades cooperativas.

Al respecto, la Sala advierte que el artículo 4º del Decreto 124 de 1997 es claro al señalar que los egresos procedentes “...serán aquellos de cualquier naturaleza, **realizados en el respectivo periodo gravable** (...)”, lo que constituye un requisito común para los casos en los que tales egresos sean constitutivos de costo o gasto y tengan relación de causalidad con los ingresos, y para los egresos, que aunque no acrediten tal calidad, o no sean necesarios o proporcionados, se realicen de conformidad con lo previsto en la legislación cooperativa (Art. 4º del Decreto 1514 de 1998).

Al respecto, la Sala señaló¹²:

En efecto, la Sala le haya la razón a la DIAN en cuanto a la improcedencia de los egresos de ejercicios anteriores por \$39.014.508,78, pues, como se dijo anteriormente, sólo son procedentes todos aquellos egresos que se realicen en el respectivo año gravable (para el caso 2003), que constituyan costo o gasto, y que sean necesarios, proporcionados y tengan relación de causalidad con los ingresos de la cooperativa. (...)

En esas condiciones, por corresponder a gastos de ejercicios de años anteriores, no podían tomarse como egresos procedentes para calcular el beneficio neto o excedente por la vigencia discutida”. (Se subraya).

En otra sentencia, en la que también se discutía el impuesto sobre la renta de una cooperativa del año gravable 2000, la Sección se pronunció sobre los egresos originados en las remuneraciones o contraprestaciones recibidas en dinero y en especie por los miembros de la junta directiva, y señaló que para su procedencia era necesario que los pagos se realizaran en el periodo en discusión. Para esto, anotó¹³:

“A ese respecto, se observa que el Consejo de Directores o de Administración es un órgano permanente de administración de las cooperativas, el cual se encuentra subordinado a las directrices y políticas de la asamblea general. Las atribuciones del Consejo de Administración serán las necesarias para la realización del objeto social. Por tanto, los egresos en que incurra la compañía para el funcionamiento del Consejo de Directores tienen relación con los ingresos obtenidos en desarrollo del objeto social de la cooperativa. No obstante lo anterior, para que procedan estos egresos debe encontrarse demostrado que dichos pagos se hicieron como contraprestación de los servicios prestados, y que efectivamente se hayan cancelado durante el período gravable 2000.

En el sub examine se advierte que en el expediente no se encuentra demostrado que Coopdesarrollo hubiere definido que el pago de los servicios

¹² Sentencia 18137 del 29 de noviembre de 2012, C.P. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas.

¹³ Sentencia 18151 del 7 de junio de 2012, C.P. William Giraldo Giraldo.

de medicina prepagada constituyera un “pago en especie” por concepto de honorarios por la prestación de sus servicios.

Así mismo, no se encuentra probado que estos pagos se hubieren realizado durante el año gravable 2000, pues si bien es cierto que se allegó la carátula del contrato, la relación de sus beneficiarios, y el libro auxiliar de contabilidad de la cooperativa, también lo es, que no se allegaron las facturas o documentos equivalentes donde conste el pago respectivo”. (Se subraya).

En el presente caso, es un hecho aceptado por la cooperativa demandante que los gastos referidos corresponden a ejercicios anteriores al periodo en discusión, y que por tanto, al no haber sido realizados en el periodo en discusión, esto es, en el año 2000, no pueden aceptarse como egresos procedentes.

En ese orden de ideas, se concluye que los gastos de ejercicios anteriores por \$72.232.000, no constituyen egresos procedentes para determinar el beneficio neto o excedente durante el periodo objeto de la *litis*.

Por las razones expuestas, la Sala revocará la sentencia del 24 de mayo de 2012, proferida por el Tribunal Administrativo de San Andrés, Providencia y Santa Catalina y, en su lugar, declarará la nulidad parcial de los actos administrativos demandados, en lo que respecta al rechazo de egresos del Gravamen a los Movimientos Financieros por la suma de \$1.691.113.000.

A título de restablecimiento del derecho, la Sala practica la siguiente liquidación del Impuesto sobre la Renta y Complementarios del año gravable 2000, a cargo de la parte actora:

Concepto	Declaración privada	Recurso de reconsideración	Liquidación Consejo de Estado
RENTA LÍQUIDA	\$19.463.557 .000	\$21.737.460.0 00	\$20.046.347. 000
TOTAL RENTAS EXENTAS	\$19.463.557 .000	\$19.463.557.0 00	\$19.463.557. 000
RENTA LÍQUIDA GRAVABLE	\$0	\$2.273.903.00 0	\$582.790.000
IMPUESTO SOBRE RENTA GRAVABLE	\$0	\$454.781.000	\$116.558.000

IMPUESTO NETO DE RENTA	\$0	\$454.781.000	\$116.558.000
TOTAL IMPUESTO A CARGO	\$0	\$454.781.000	\$116.558.000
TOTAL RETENCIONES	\$6.323.000	\$6.323.000	\$6.323.000
SALDO A FAVOR SIN SOL DEV O COMP	\$21.812.000	\$21.812.000	\$21.812.000
ANTICIPO SOBRETASA AÑO GRAVABLE 2000	\$0	\$0	\$0
TOTAL SALDO A PAGAR	\$0	\$426.646.000	\$88.423.000

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,

FALLA

PRIMERO.- REVÓCASE la sentencia apelada por las razones expuestas en la parte considerativa de esta providencia. En su lugar:

DECLÁRASE la nulidad parcial de la Liquidación Oficial de Revisión 110642003000103 del 12 de diciembre de 2003 y su modificatoria, la Resolución 110662004000009 del 14 de diciembre de 2004, en lo referido al rechazo de egresos por GMF por \$1.691.113.000.

A título de restablecimiento del derecho, **FÍJASE** la liquidación del Impuesto sobre la Renta y Complementarios del año gravable 2000 a cargo de la parte actora, contenida en la parte considerativa de esta sentencia.

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

MARTHA TERESA BRICEÑO DE VALENCIA

Presidente

HUGO FERNANDO BASTIDAS BÁRCENAS

CARMEN TERESA ORTIZ DE RODRÍGUEZ

JORGE OCTAVIO RAMÍREZ RAMÍREZ