

CONSEJO DE ESTADO
SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO
SECCIÓN CUARTA

Consejera ponente: **LIGIA LÓPEZ DÍAZ**

Bogotá, D.C., ocho (8) de noviembre de dos mil siete (2007)

REFERENCIA: 11001-03-24-000-2004-00420-01 -15779

ACTOR: **CONFEDERACIÓN DE LOTERÍAS DE COLOMBIA-
CONFECOOP**
C./ AUTORIDADES NACIONALES
Nulidad Decreto 2880 de 7 de septiembre de 2004
FALLO

La Sala decide la demanda de nulidad instaurada por la CONFEDERACIÓN DE LOTERÍAS DE COLOMBIA “CONFECOOP” contra el Decreto 2880 de 7 de septiembre de 2004, expedido por el Gobierno Nacional, *“por el cual se reglamenta el artículo 8 de la Ley 863 de 2003”*.

EL ACTO ACUSADO

Se trata del Decreto 2880 de 7 de septiembre de 2004 por el cual se reglamenta el artículo 8 de la Ley 863 de 2003, cuyo texto es el siguiente:

DECRETO NÚMERO 2880 DE 2004
(Septiembre 7)

Por el cual se reglamenta el artículo 8º de la Ley 863 de 2003.

El Presidente de la República de Colombia, en uso de las facultades constitucionales y legales, en especial las conferidas por el numeral 11 del artículo 189 de la Constitución Política,

DECRETA:

Artículo 1º. Para ser sujetos de la exención de impuesto sobre la renta dispuesta en el artículo 8 de la Ley 863 de 2003, respecto de los recursos generados en la vigencia fiscal 2004 y siguientes, las instituciones allí mencionadas deberán invertir en educación formal una suma igual o superior al 20% del excedente del ejercicio de tal año.

Artículo 2º. Las alternativas de inversión de los recursos a que hace referencia el artículo 1º de este decreto, entre las cuales pueden elegir autónomamente las cooperativas, sus asociaciones, uniones, ligas centrales, organismos de carácter financiero, las asociaciones mutualistas, instituciones auxiliares del cooperativismo y confederaciones cooperativas son las siguientes:

a) Inversión en cupos para la educación superior a través de la cofinanciación del proyecto "Acceso con Calidad a la Educación Superior en Colombia, ACCES" que administra el Instituto Colombiano de Crédito Educativo y Estudios Técnicos en el Exterior, Icetex, de acuerdo con las políticas y criterios de asignación de créditos de dicho Instituto;

b) Creación de fondos individuales por entidad, por montos superiores a cien millones de pesos, para dar subsidios a cupos escolares en educación formal preescolar, básica, media y superior, administrados conjuntamente por la entidad y el Icetex, de acuerdo con las políticas y criterios del Icetex y con las que se establezcan en el reglamento del fondo;

c) Aportes para subsidios a cupos escolares en educación preescolar, básica y media, en un fondo común, administrado conjuntamente por el Icetex, el Ministerio de Educación y organismos representantes de las cooperativas y mutuales, de acuerdo con las políticas y criterios del Icetex, y con las que se establezcan en el reglamento del fondo.

d) Proyectos educativos adelantados por las entidades, conjuntamente con las Secretarías de Educación de los Departamentos, Distritos o Municipios Certificados, previo visto bueno del Ministerio de Educación Nacional, de acuerdo con los criterios que este expida para tal efecto.

Parágrafo 1º. Los recursos de los fondos a que hacen referencia los literales b) y c) se podrán destinar al subsidio total o parcial de los costos de matrícula, pensiones, textos, materiales, uniformes o transporte, para la población de estratos 1 y 2 o para dar subsidios hasta por el valor de

media matrícula a estudiantes de estrato 3, en forma tal que se garantice que cada beneficiario de educación preescolar y básica permanezca en el sistema al menos hasta noveno grado.

Parágrafo 2º. Para el funcionamiento de los Fondos a que hacen referencia los literales b) y e), se deberá incluir como organismo asesor a las Secretarías de Educación de las Entidades Territoriales certificadas en cuya jurisdicción se pretenda invertir los recursos.

Artículo 3º. La certificación de inversiones en educación formal para tener derecho a la exención dispuesta en el artículo 8º de la Ley 863 de 2003 será expedida por el Director General del Icetex para las inversiones en los literales a, b y c del artículo segundo de este Decreto; y por el Ministerio de Educación Nacional previo informe de ejecución presentado por las Secretarías de Educación en cuyas jurisdicciones se adelanten proyectos.

Artículo 4º. Las entidades a que se refiere el artículo 1º del presente decreto, están obligadas a rendir antes del 30 de junio de cada año un informe de ejecución física y financiera de los recursos destinados a los programas adoptados, sobre la ejecución de las alternativas de inversión contempladas en el artículo segundo del presente decreto de acuerdo con los contenidos que fije el Ministerio de Educación Nacional.

Artículo 5º. Los programas a que hace referencia el artículo segundo de este decreto se ejecutarán en establecimientos educativos autorizados para impartir educación formal que estén constituidos de acuerdo con la ley y la normatividad vigente y que ofrezcan:

- a) Los niveles de educación formal preescolar, básica o media contemplados en la Ley 115 de 1994 o,
- b) Programas de educación formal superior debidamente aprobados.
- c) Artículo 6º. Los beneficiarios de las inversiones a que hace referencia este decreto serán los asociados de las instituciones objeto de la exención tributaria y la comunidad en general, en razón del interés social. Se deberá privilegiar la destinación de los recursos para cupos nuevos.
- d) Artículo 7º. Se conformará un comité de seguimiento con el objeto de realizar la evaluación a la aplicación del presente decreto y presentar observaciones y recomendaciones sobre el mismo al Gobierno Nacional. El Comité estará conformado por un delegado del Ministro de Educación Nacional quien lo presidirá, por un delegado del Director del Departamento Administrativo de la Economía Solidaria, quien hará la Secretaría Técnica del mismo y un representante del

sector solidario elegido por gremios del sector. El Comité establecerá su propio reglamento.

- e) Artículo 8º. El presente Decreto rige a partir de la fecha de su publicación y deroga las disposiciones que le sean contrarias.

LA DEMANDA

Citó como normas violadas los artículos 84 y 189[11] de la Constitución Política; 10 de la Ley 788 de 2002 y 8 de la Ley 863 de 2003, del cual es reglamentario.

El concepto de violación lo desarrolló así:

El artículo 8 de la Ley 863 de 2003 modificó el 19 del Estatuto Tributario que se refiere al impuesto de renta de los contribuyentes del régimen tributario especial, entre ellos, las cooperativas, sus asociaciones, uniones ligas centrales, confederaciones, etc.; y señala que estas entidades están exentas del impuesto de renta, si el 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. Prevé igualmente, que el beneficio neto o excedente que se destine en todo o parte en forma diferente a lo señalado, estará sujeto a impuesto.

Por su parte, la norma demandada que reglamenta esa disposición, restringe arbitrariamente el derecho a la exención, pues, condiciona las inversiones a procedimientos de administración de los recursos que se van a invertir y a la administración conjunta con entidades estatales; requerimientos no previstos

en la norma superior y que denotan un exceso en el ejercicio de la facultad reglamentaria.

También anula la autonomía de las cooperativas porque condiciona la facultad decisoria y administrativa independiente, en el manejo de las inversiones que dan derecho a la exención, a las formas prescritas en la norma y en los programas de las entidades estatales, pues, la autonomía queda reducida a escoger entre las siguientes alternativas, así:

- A través de la cofinanciación del Proyecto “Acceso con calidad a la educación superior en Colombia, ACCES” que administra el ICETEX, de acuerdo con su política y criterio;

- Mediante fondos individuales para otorgar subsidios, “administrados conjuntamente por la entidad y el ICETEX” y, lo que disponga el reglamento de esos fondos;

- Por medio de aportes para subsidios a cupos escolares, en un fondo común administrado conjuntamente con el ICETEX, el Ministerio de Educación y representantes de las cooperativas, según lo que prescriba el respectivo reglamento, y

- Mediante proyectos educativos conjuntos con las secretarías de educación de los departamentos, distritos o municipios, con el visto bueno del Ministerio de Educación y los criterios que éste señale.

Finalmente, el concepto de “administración conjunta” es incompatible con el de “autonomía” que pregonan la norma legal respecto de la decisión de las cooperativas sobre el destino de los recursos para efectos de la exención.

SUSPENSIÓN PROVISIONAL

En capítulo aparte de la demanda, se solicitó la suspensión provisional de la norma demandada, pero fue negada por auto de 23 de enero de 2006, porque debía estudiarse el alcance del artículo 54 de la Ley 79 de 1988 frente a las alternativas de inversión señaladas en el acto acusado, pues, no era evidente la violación aducida.

LA OPOSICIÓN

El **Ministerio de Educación Nacional** precisó que el objetivo de la Ley 863 de 2003 fue armonizar las inversiones en educación con la Ley del Plan de Desarrollo (Ley 812 de 2003), de manera que el Decreto demandado busca orientar al sector solidario en sus inversiones, en un objeto que no es el propio de su actividad económica.

El decreto demandado no limita la autonomía de las cooperativas, ya que si deciden hacer la inversión en educación formal, pueden escoger entre varias opciones, las tres primeras a través del ICETEX que tiene una experiencia consolidada en el manejo de fondos, pues, es el que administra los recursos fiscales de la Nación destinados a becas y créditos educativos universitarios (artículo 114 de la Ley 30 de 1992) y, la cuarta, es una proposición especial de Dansocial dirigida particularmente a las cooperativas de zonas rurales apartadas.

No se puede analizar de manera aislada la facultad reglamentaria del Presidente, sino que debe mirarse en relación con diferentes normas que regulan el sector solidario y las de participaciones y transferencias.

En efecto, debe tenerse en cuenta que de acuerdo con el artículo 5 de la Ley 715 de 2001, la Nación debe, entre otras, impulsar, coordinar, financiar los programas, planes y proyectos de inversión de orden nacional en materia de educación, con recursos diferentes de los del Sistema General de Participaciones.

Como los recursos financieros que se destinan a la educación se consideran gasto público social, deben ser focalizados a los grupos de población más pobre y vulnerable, de acuerdo con los criterios que fije el CONPES SOCIAL (artículo 94 Ley 115 de 1994).

La autonomía de las Cooperativas no debe desligarse de la función para la cual fueron creadas. En sus estatutos debe señalarse la forma de aplicación de los excedentes cooperativos, cuya destinación debe ser cumplida por la asamblea general, conforme a los artículos 19 y 34 de la Ley 79 de 1988.

Según el artículo 54 ibídem, mínimo un 20% de los excedentes debe destinarse al fondo de educación, lo cual fue reiterado por el artículo 6 parágrafo 1 de la Ley 454 de 1998, que señala que en todo caso, las organizaciones de la economía solidaria deben cumplir con los principios económicos, entre ellos, destinar sus excedentes a la prestación de servicios de carácter social.

De acuerdo con lo anterior, el decreto demandado se ajusta a las normas anteriormente invocadas y permite aplicar coherentemente la exención.

El **Ministerio de Hacienda y Crédito Público** señaló que el decreto demandado fue expedido con criterios de necesidad y competencia por lo siguiente:

El artículo 8 de la Ley 863 de 2003 que modificó el numeral 4 del artículo 19 del Estatuto Tributario, consagra una exención para las cooperativas; para tener derecho al beneficio, debe cumplirse tanto lo dispuesto por esa disposición como por los artículos 358 y 359 del Estatuto Tributario.

La educación es un servicio público que tiene una función social, con ella se busca el acceso al conocimiento, a la ciencia, y a los demás bienes y valores de la cultura y conforme a la Ley 30 de 1992, los particulares concurren a la prestación de este servicio.

El ICETEX es la autoridad responsable del manejo de todos los recursos fiscales destinados a la educación nacional, lo cual ha sido definido por el artículo 366 de la Constitución Política como gasto público social, por lo tanto, el Decreto demandado no viola la ley ni restringe su contenido, pues establece todas las posibilidades de inversión de los recursos, que no pueden dejarse en manos de particulares que no garantizan el desarrollo del gasto social y de la función que desempeña.

ALEGATOS DE CONCLUSIÓN

La **demandante** controvirtió los criterios de la demandada porque la Ley que reglamenta el Decreto acusado, no tiene ni el contenido ni el alcance que le dan los Ministerios. La condición que trae la norma es que el excedente se

destine a financiar cupos y programas de educación formal en instituciones autorizadas por el Ministerio de Educación Nacional.

Para este caso, no se puede interpretar que, como las inversiones en educación son parte del gasto social del Estado, los entes administradores de esos recursos deben ser responsables de esa gestión, para concluir que los recursos de los particulares (las cooperativas), deban tener el mismo tratamiento, cuando de la norma superior no se evidencia ese alcance, pues claramente señala que la destinación debe hacerse de manera autónoma por las propias cooperativas.

El Ministerio de Educación Nacional reiteró que el objetivo de la Ley 863 de 2003 fue propender porque las inversiones en educación se armonizaran con la Ley del Plan de Desarrollo, la cual pretendió una revolución educativa. Según los antecedentes de la norma demandada, datos preliminares del gremio para el año contable 2002, mostraron que los recursos de educación representaron aproximadamente 74 mil millones de pesos, y en el caso de las cooperativas se mostró que el 98.4% de las inversiones se destinaron a educación no formal.

Por lo tanto, el Decreto demandado cumple con el propósito de canalizar y optimizar todos los esfuerzos públicos y privados hacia el fortalecimiento de la educación formal en el País; y prevé que si la inversión supera los 100 millones de pesos, pueden conformar un fondo en el ICETEX en el que dictan su propio reglamento y toman decisiones autónomas sobre pagos o créditos para educación preescolar, básica, media o superior.

El Ministerio Público solicitó que se negaran las súplicas de la demanda porque el decreto demandado se ajusta al propósito de la norma legal

reglamentada, cuando señala las modalidades en las cuales pueden invertir las cooperativas sus excedentes.

Explicó que el numeral 4 del artículo 19 del Estatuto Tributario, modificado por el artículo 8 de la Ley 863 de 2003, hizo lo siguiente:

- Precisó el porcentaje de los recursos (20%)
- Señaló la fuente de donde provienen (Fondo de Educación y Solidaridad de la Ley 79 de 1988)
- Circunscribió su destinación autónoma al financiamiento de cupos y programas de educación “formal” en instituciones autorizadas por el Ministerio de Educación Nacional.

Por su parte, el artículo 54 de la Ley 79 de 1988, señala que si en el ejercicio resultan excedentes, deben aplicarse así:

- 20% mínimo para crear y mantener una reserva de protección de los aportes sociales
- 20% como mínimo para el fondo de educación; y
- 10% mínimo para un fondo de solidaridad.

El remanente podrá aplicarse en todo o en parte, según lo determinen los estatutos o la asamblea general, a otras opciones que trae la norma.

De acuerdo con lo anterior, si pretenden gozar de la exención, deben destinar, autónomamente, el 20% del Fondo de Educación y Solidaridad a la financiación de cupos y programas de educación formal, o también pueden destinar esos recursos al financiamiento de programas en educación no formal, de manera que el Decreto no viola las normas superiores invocadas.

CONSIDERACIONES DE LA SALA

Se decide sobre la legalidad del Decreto 2880 de 7 de septiembre de 2004 que reglamentó el artículo 8º de la Ley 863 de 2003, porque considera la demandante que el Presidente excedió el ejercicio de la potestad reglamentaria, al condicionar las inversiones de los excedentes de las cooperativas, sus asociaciones, uniones, ligas, etc., a procedimientos de gestión y a la administración conjunta con entidades estatales, lo cual no está previsto en la norma superior reglamentada y por lo tanto, restringe el derecho a la exención.

Para la demandada, el Decreto se ajusta a la legalidad, pues corresponde a la pretensión del legislador de armonizar las inversiones en educación con la Ley del Plan de Desarrollo, por lo tanto, se busca orientar al sector solidario en la aplicación de sus excedentes, sin que se limite su autonomía, pues, las cooperativas pueden escoger entre pagar el impuesto o invertir en educación formal, para lo cual, se dan varias opciones, las tres primeras a través del ICETEX y, la última, dirigida particularmente a las cooperativas de zonas rurales apartadas, como una proposición especial de Dansocial. A su juicio la disposición demandada debe analizarse junto con las diferentes normas que regulan el sector solidario y las de participaciones y transferencias.

Además, la autonomía de las Cooperativas no debe desligarse de la función para la cual fueron creadas, la prestación de servicios de carácter social.

Pues bien, para establecer si el decreto demandado se ajusta a la normatividad que pretendió reglamentar, es necesario precisar el alcance y

contenido del numeral 4 del artículo 19 del Estatuto Tributario, que señala a las cooperativas y otras entidades del sector solidario como contribuyentes del impuesto de renta del régimen especial y consagra una exención de sus excedentes.

El numeral 4 del artículo 19 del Estatuto Tributario, antes de ser reformado por el artículo 8 de la Ley 863 de 2003 señalaba:

“ARTÍCULO 19. 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. Modificado artículo 10 de la Ley 788 de 2002. 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 20% del remanete <sic>, tomado de los fondos de educación y solidaridad a que se refiere el artículo 54 de la Ley 79 de 1988 se invierte de manera autónoma y bajo el control de los organismos de supervisión correspondientes, en programas de educación formal aprobados por el Ministerio de Educación Nacional o por el Ministerio de Salud, según el caso.

5. 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 que establece la legislación cooperativa vigente. El cálculo de este beneficio neto o excedente se realizará de acuerdo a como lo establece la normatividad cooperativa.

[...]

PARÁGRAFO 3o. Las entidades cooperativas a las que se refiere el numeral cuarto de este artículo, sólo estarán sujetas a retención en la fuente por concepto de rendimientos financieros, en los términos que señale el reglamento, sin perjuicio de las obligaciones que les corresponda como agentes retenedores, cuando el Gobierno Nacional así lo disponga”.

El artículo 8 de la Ley 863 de 2003 *“Por la cual se establecen normas tributarias, aduaneras, fiscales y de control para estimular el crecimiento económico y el saneamiento de las finanzas públicas”* modificó el artículo 19 del Estatuto Tributario, el cual quedó en los siguientes términos:

“Artículo 8°. Contribuyentes del régimen tributario especial. Modifícase el artículo 19 del Estatuto Tributario el cual quedará así:

"Artículo 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:

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

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

b) Que dichas actividades sean de interés general, y

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

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

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

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

1988, se destina de manera autónoma por las propias cooperativas a financiar cupos y programas de educación formal en instituciones autorizadas por el Ministerio de Educación Nacional.

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

Parágrafo 1°. [...]

Parágrafo 2°. [...]

Parágrafo 3°. Las entidades cooperativas a las que se refiere el numeral cuarto de este artículo, solo estarán sujetas a retención en la fuente por concepto de rendimientos financieros, en los términos que señale el reglamento, sin perjuicio de las obligaciones que les correspondan como agentes retenedores, cuando el Gobierno Nacional así lo disponga.

Parágrafo 4°. [...]"

De acuerdo con lo anterior, la modificación introducida por la Ley 863 de 2003 consistió en limitar los programas de educación formal a los aprobados por el Ministerio de Educación Nacional, y no los del Ministerio de Salud; incluyó los cupos en instituciones autorizadas por el Ministerio de Educación Nacional y eliminó la condición del control de los organismos de supervisión correspondientes.

Sobre los antecedentes de la Ley 863 de 2003¹, en la exposición de motivos el Ministro de Hacienda y Crédito Público expresó:

“6.1 Cambios en el Impuesto sobre la Renta y Complementarios

Como se señaló en la primera parte de este acápite tributario, diversas circunstancias han forzado al Gobierno a incluir en este proyecto cambios sustanciales en el Estatuto Tributario, que sirvan para compensar el menor ingreso esperado para las próximas vigencias.

¹ Proyecto de Ley 155 de 2003 Cámara y 134 de 2003 Senado.

6.1.1 Rentas de trabajo

6.1.2. Contribuyentes con tarifa reducida

Se propone que los contribuyentes del impuesto sobre la renta que venían sometidos a la tarifa reducida del 20% deberán pagar en adelante la tarifa general del impuesto.

En este grupo quedan, entre otros, las personas jurídicas sin ánimo de lucro que realizan actividades de captación y colocación de recursos financieros, los fondos mutuos de inversión, las asociaciones gremiales con respecto a sus actividades industriales y de mercadeo, y las cooperativas, sus asociaciones, uniones, ligas centrales, organismos de grado superior de carácter financiero y las asociaciones mutualistas" (subrayas fuera del texto)².

En la ponencia para primer debate Cámara de Representantes, se expuso en cuanto al tema:

"III. Se mantiene la progresividad del impuesto sobre la renta y complementarios.

En el caso de las cooperativas, asociaciones gremiales con actividades de industria y mercadeo y las entidades sin ánimo de lucro que realicen actividades financieras, que el Gobierno pretendía pasar el régimen general del impuesto sobre la renta, somos partidarios de mantenerlas en el régimen tributario especial, siempre y cuando sus excedentes sean reinvertidos de acuerdo a su objeto social.

Atendiendo una solicitud del propio Gobierno, se obliga a las cooperativas a invertir el cuarenta por ciento (40%) del remanente (lo que equivale al 20% del excedente), exclusivamente en cupos de educación básica formal de programas y centros autorizados por el Ministerio de Educación Nacional. En el caso de que se incumpla con los fines y actividades previstas en la legislación cooperativa, o en el inversión de sus excedentes en educación se asimilarán para efectos fiscales a una sociedad limitada siendo trasladadas directamente al régimen general del impuesto sobre la renta, aplicándoles las sanciones que haya lugar y gravando sus excedentes a la tasa general del tributo a la renta"

[...]

² Fernando Zarama Vásquez, REFORMA TRIBUTARIA COMENTADA LEY 863 de 2003. Legis Editores 2004. Pág. 270.

DISPOSICIONES TRIBUTARIAS Y NORMAS ANTIEVASIÓN

Los principales cambios efectuados en esta Ponencia en cada uno de los Capítulos al Proyecto radicado por el Gobierno Nacional, pueden sintetizarse de la siguiente forma:

Impuesto sobre la renta y complementarios

Se modifica el artículo 8º del Proyecto inicial relacionado con los contribuyentes del Régimen Tributario Especial, en el sentido de mantener este tratamiento para las corporaciones, asociaciones, fundaciones sin ánimo de lucro, así como para los fondos mutuos de inversión, asociaciones gremiales con actividades de industria y mercadeo, para las personas jurídicas sin ánimo de lucro que realizan actividades financieras y para las cooperativas.

Se establece además como requisito para que las corporaciones, fundaciones y asociaciones sin ánimo de lucro accedan a este tratamiento, que el objeto social principal y recursos estén destinados a actividades de salud, deporte, educación formal, cultural, investigación científica o tecnológica, ecológica, protección ambiental, o a programas de desarrollo social y para el caso de las cooperativas, la obligación de invertir en cupos para educación básica formal, el cuarenta por ciento (40%) de sus excedentes.

Se determina también que en el evento que las cooperativas no cumplan con los fines y actividades previstas en la legislación cooperativa, se asimilarán para efectos fiscales a una sociedad limitada y adicionalmente serán objeto de la aplicación de sanción de inexactitud equivalente al 160%.

Con estas modificaciones, las entidades mencionadas quedarán sometidas a las limitaciones y requisitos exigidos para los demás contribuyentes en el Estatuto Tributario”(Subrayas fuera del texto)³.

En la Ponencia para Segundo debate Cámara de Representantes, se señaló:

“En relación con las personas jurídicas sin ánimo de lucro que realizan actividades de captación y colocación, los fondos mutuos de inversión y las cooperativas y sus asociaciones, que ostentan la calidad de

³ Ponencia para Primer debate Cámara de Representantes. Gaceta del Congreso 634 de 27 de noviembre de 2003. Págs. 3 y 5.

contribuyentes del régimen tributario especial, en la propuesta gubernamental se planteaba someterlos al régimen general del impuesto sobre la renta, las comisiones de ponentes y las comisiones conjuntas del congreso de la república decidieron mantenerlas dentro del régimen especial, condicionando dicho beneficio para el caso de las cooperativas y demás entidades señaladas en el numeral 4º del artículo 19 del Estatuto Tributario, a la destinación del 20% de sus excedentes, tomado en su totalidad del Fondo de Educación y Solidaridad de que trata el artículo 54 de la Ley 79 de 1988, a financiar cupos de educación formal en programas y centros autorizados por el Ministerio de Educación Nacional”(Subraya fuera del texto)⁴.

Y finalmente, en los ajustes propuestos frente al articulado aprobado en primer debate se manifestó:

“Se ajusta la redacción del artículo 9º sobre contribuyentes del régimen tributario especial, especialmente frente a las cooperativas, precisando que de manera autónoma por las cooperativas deben destinarse los excedentes en la forma allí señalada” (Subraya fuera del texto)⁵.

De acuerdo con lo anterior, no obstante el Gobierno pretendía en la reforma tributaria, sustraer del régimen tributario especial a las Cooperativas y gravarlas normalmente, las comisiones de ponentes y conjuntas del Congreso, consideraron que debían mantenerse en el régimen especial, con la condición de destinar el 20% de sus excedentes a financiar cupos de educación formal en programas y centros autorizados por el Ministerio de Educación Nacional.

En consecuencia, en los términos de la Ley , la exención opera así:

1. Se debe destinar el veinte por ciento (20%) del excedente a financiar cupos y programas de educación formal en instituciones autorizadas por el Ministerio de Educación Nacional, de manera autónoma por las propias cooperativas.

⁴ Ponencia para Segundo debate al Proyecto de Ley 155 de 2003 Cámara 134 de 2003 Senado. Gaceta del Congreso 691 de 18 de diciembre de 2003. Pág. 3.

⁵ Ibídem.

2. El excedente se debe tomar en su totalidad del Fondo de Educación y Solidaridad de que trata el artículo 54 de la Ley 79 de 1988.

La educación formal está definida por el artículo 10 de la Ley 115 de 1994, como aquella que se imparte en establecimientos educativos aprobados, en una secuencia regular de ciclos lectivos, con sujeción a pautas curriculares progresivas, y conducente a grados y títulos. Los niveles de educación formal son: preescolar, educación básica y educación media. A la educación media sigue la educación superior, que se regula por la Ley 30 de 1992 y se clasifica en instituciones técnicas profesionales, instituciones universitarias o escuelas tecnológicas y, universidades (artículo 35 de la Ley 115 de 1994).

La educación no formal es la que se ofrece con el objeto de complementar, actualizar, suplir conocimientos y formar en aspectos académicos o laborales sin sujeción al sistema de niveles y grados (artículo 36 ibídem).

Ahora bien, la Ley 79 de 1988 actualizó la Legislación Cooperativa, declaró de interés común la promoción, la protección y el ejercicio del cooperativismo como un sistema eficaz para contribuir al desarrollo económico, al fortalecimiento de la democracia, a la equitativa distribución de la propiedad y del ingreso, a la racionalización de todas las actividades económicas y a la regulación de tarifas, tasas, costos y precios, en favor de la comunidad y en especial de las clases populares. Dotó al sector de un marco apropiado para su desarrollo y señaló, entre otros, los siguientes objetivos:

- Contribuir al fortalecimiento de la solidaridad y la economía social.
- contribuir al ejercicio y perfeccionamiento de la democracia, mediante una activa participación.

- Propiciar la participación del sector cooperativo en el diseño y ejecución de los planes y programas de desarrollo económico y social.

En cuanto al régimen económico, el patrimonio de la cooperativa lo constituyen los aportes sociales individuales y los amortizados, los fondos y reservas de carácter permanente y las donaciones o auxilios que se reciban con destino al incremento patrimonial (artículo 46 ibidem).

El artículo 54 de la Ley 79 de 1988⁶ dispone en relación con el manejo de los excedentes:

“ARTICULO 54. Si del ejercicio resultaren excedentes, éstos se aplicarán de la siguiente forma: un veinte por ciento (20%) como mínimo para crear y mantener una reserva de protección de los aportes sociales; un veinte por ciento (20%) como mínimo para el fondo de educación y un diez por ciento (10%) mínimo para un fondo de solidaridad.

El remanente podrá aplicarse, en todo o parte, según lo determinan los estatutos o la asamblea general, en la siguiente forma:

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

“ARTICULO 55. No obstante lo previsto en el artículo anterior, el excedente de las cooperativas se aplicará en primer término a compensar pérdidas de ejercicios anteriores. [...]”

Ahora bien, el Decreto 2880 de 2004, acto demandado, establece que para ser sujetos de la exención de impuesto sobre la renta dispuesta en el artículo

⁶ Aunque fue modificada por la Ley 454 de 1998 el artículo 67 de ésta última dispone que la Ley 79 de 1988 continua vigente en lo que no resulte contrario a lo dispuesto en ella.

8º de la Ley 863 de 2003, respecto de los recursos generados en la vigencia fiscal 2004 y siguientes, las cooperativas y demás instituciones mencionadas en dicha norma, pueden escoger “autónomamente” entre las alternativas de inversión del 20% de los excedentes, las siguientes:

a) Inversión en cupos para la educación superior a través de la cofinanciación del proyecto "Acceso con Calidad a la Educación Superior en Colombia, ACCES" que administra el Instituto Colombiano de Crédito Educativo y Estudios Técnicos en el Exterior, Icetex, de acuerdo con las políticas y criterios de asignación de créditos de dicho Instituto;

b) Creación de fondos individuales por entidad, por montos superiores a cien millones de pesos, para dar subsidios a cupos escolares en educación formal preescolar, básica, media y superior, administrados conjuntamente por la entidad y el Icetex, de acuerdo con las políticas y criterios del Icetex y con las que se establezcan en el reglamento del fondo;

c) Aportes para subsidios a cupos escolares en educación preescolar, básica y media, en un fondo común, administrado conjuntamente por el Icetex, el Ministerio de Educación y organismos representantes de las cooperativas y mutuales, de acuerdo con las políticas y criterios del Icetex, y con las que se establezcan en el reglamento del fondo.

d) Proyectos educativos adelantados por las entidades, conjuntamente con las Secretarías de Educación de los Departamentos, Distritos o Municipios Certificados, previo visto bueno del Ministerio de Educación Nacional, de acuerdo con los criterios que este expida para tal efecto.

De acuerdo con lo anterior, es evidente que los excedentes de las cooperativas pueden ser destinados a cupos o proyectos educativos, pero en todo caso su administración y manejo es conjuntamente y de conformidad con las políticas y criterios del ICETEX para las tres primeras alternativas, y con las secretarías de educación para la última.

A juicio de la Sala, el reglamento no limita la autonomía de las Cooperativas, pues, acoge los únicos condicionantes de la norma superior en cuanto a cupos y programas de educación formal y en instituciones autorizadas por el Ministerio de Educación, manteniendo la autonomía de las cooperativas en esos destinos, de manera que exigir su manejo a través de fondos coadministrados con el ICETEX y de acuerdo con sus políticas y criterios, no restringe la libertad a las entidades en su gestión, en la medida en que participan y dirigen conjuntamente.

Como afirma el Ministerio de Educación en la contestación a la demanda, el decreto demandado debe analizarse en conjunto con otras normas, como son el Plan de Desarrollo, el Sistema General de Participaciones, o las normas del sector solidario.

En efecto, la reforma tributaria de 2003 tuvo como propósito resolver en el corto plazo el problema estructural de las finanzas públicas, impulsar el desarrollo económico, el bienestar y la equidad social en el país, a través de varias estrategias, como la revolución educativa (creación de nuevos cupos), la ampliación y mejoramiento de la protección y la seguridad social, el fomento a la economía solidaria, el manejo social del campo y el capitalismo social en servicios públicos; propósito al cual se ajusta la exención para las cooperativas, pues el destino de sus excedentes a la educación formal, cumple con la estrategia del Gobierno.

De otra parte, la Ley del Plan de Desarrollo (Ley 812 de 2003) describe los principales programas de inversión del Gobierno Nacional para ejecutar durante la vigencia 2002-2006. Dentro de ellos está el CRECIMIENTO ECONÓMICO SOSTENIBLE Y GENERACIÓN DE EMPLEO, con impulso en ciencia, tecnología e innovación, tiene entre otros puntos, el fortalecimiento

de programas de investigación, junto con Colciencias y el Servicio Nacional de Aprendizaje (Sena), ampliación de la cobertura en el Programa de Jóvenes Investigadores y continuación del programa de apoyo a la formación de Doctores en el exterior. Fortalecimiento de programas de doctorados nacionales con recursos de Colciencias, Icfes, Sena e Icetex - Proyecto: acceso con calidad a la educación superior (artículo 8 Literal A).

Otro programa del Plan de Desarrollo es “C. CONSTRUIR EQUIDAD SOCIAL” mediante la “Revolución educativa” la cual pretende:

“- Ampliar la cobertura en educación preescolar, básica, media y superior.

- Se buscará crear 1,5 millones de cupos en educación preescolar, básica y media mediante la implementación de varios esfuerzos complementarios, entre otros, aumentos en la eficiencia, recursos adicionales provenientes de las reformas constitucionales y el Programa de Educación Rural, con atención prioritaria a la población más vulnerable y teniendo en cuenta a la población desplazada.

- En educación superior se espera retener e incorporar a cerca de 400.000 estudiantes, a través de diversos mecanismos: La implementación de un programa mediante el cual se crean nuevos esquemas de financiación para estudiantes de menores ingresos (100.000 cupos en cinco años), la modernización y mejora de la gestión de las universidades públicas (retener 80.000 estudiantes y generar 70.000 nuevos cupos) y la promoción de la educación Técnica y Tecnológica (150.000 nuevos cupos).

- El Gobierno Nacional establecerá los esquemas de distribución de recursos del presupuesto de la Nación a las instituciones de educación superior estatales para que sean asignados con base en los criterios establecidos en la presente ley.

- Mejorar la calidad de la educación. Se mejorará la calidad de la educación preescolar, básica, media y superior, a través de los planes de mejoramiento, la difusión de experiencias exitosas, los mecanismos de pertinencia de la educación, la conectividad e informática, el uso de

programas de televisión y radio educativas, el programa Textos y Bibliotecas, el aseguramiento de la calidad y el estímulo a la investigación en la educación superior, así como una mayor coherencia de esta con los niveles básico y medio, y con el sector productivo en el contexto regional.

- Mejorar la eficiencia del sector educativo. Con este propósito se desarrollarán mecanismos orientados a mejorar la productividad, la eficiencia y la transparencia sectorial, y a asegurar la calidad de las inversiones, tales como la modernización institucional del Ministerio de Educación Nacional, la modernización de las entidades departamentales y municipales del sector, la concertación de planes de gestión y desempeño, y el desarrollo del sistema de información del sector educativo.

El Gobierno Nacional reglamentará la educación no formal, de tal manera que se articule con los objetivos del sistema nacional de educación.

El Gobierno Nacional, en coordinación con la Defensoría del Pueblo, promoverá en los establecimientos educativos el desarrollo de la competencia

ciudadana que incluya la formación, el respeto y la práctica de los Derechos Humanos.

[...] (artículo 8 Literal C de la Ley 812 de 2003)

(Subrayado fuera de texto)

Para la Sala, estos programas del Plan de Desarrollo 2002-2006, buscaban mejorar las condiciones de los habitantes del país, entre otros aspectos, el educativo mediante planes y estrategias a todo nivel. Por ende, para efectos de que las cooperativas gocen de la exención y se vinculen a este propósito, deben destinar los excedentes en la forma dispuesta por el reglamento. Como se observa, existen muchos programas educativos en los cuales pueden participar con sus excedentes, de conformidad con lo previsto por el gobierno colaborando y contribuyendo así con el Plan de Desarrollo.

En el mismo artículo 8 de la Ley 812 de 2003 se establece el impulso a la economía solidaria como otro programa para la equidad; y, en cuanto al tema, de manera concreta señala:

“Se promoverá la participación de las cooperativas y empresas de la economía solidaria supervisadas por la Supersolidaria en la aplicación de las políticas adoptadas por el Plan, a través de la ejecución de proyectos de vivienda para los sectores sociales; de educación, como un aporte a la revolución educativa; de integración económica para la prestación de servicios integrales de salud, y de desarrollo rural con asistencia técnica y transferencia de tecnología, en procura de su vinculación a las cadenas productivas y los mercados”.

La Sala considera que una forma de participación de las cooperativas en estos planes, es, evidentemente, mediante el destino de sus excedentes a la educación formal, y el hecho de que en la reforma tributaria se haya mantenido la exención en el impuesto de renta, se cumple con el propósito de la Ley del Plan. Ahora bien, la exigencia de que dineros destinados a esos fines deban ser administrados o coadministrados con el ICETEX, para efectos de que puedan gozar de la exención, se debe a que es una entidad especializada y competente en la dirección de la materia que se le ha encomendado.

Ahora bien, el Sistema General de Participaciones, está conformado por:

1. Una participación con destinación específica para el sector educativo, que se denominará participación para educación.
2. Una participación con destinación específica para el sector salud, que se denominará participación para salud. Y,
3. Una participación de propósito general que incluye los recursos para agua potable y saneamiento básico, que se denominará participación para propósito general (artículo 3 Ley 715 de 2001).

La Ley de Participaciones dispuso que corresponde al Presidente impulsar, coordinar y financiar, planes y proyectos de inversión en materia de educación, con recursos diferentes a los del Sistema General de Participaciones, lo cual se cumple, a juicio de la Sala, con la condición de la exención tributaria, al cumplimiento de determinados proyectos educativos.

Las cooperativas y las demás entidades mencionadas en el numeral 4 del artículo 19 del Estatuto Tributario, son unos entes creados con fundamento en el espíritu de solidaridad, como un *“sistema eficaz para contribuir al desarrollo económico, al fortalecimiento de la democracia, a la equitativa distribución de la propiedad y del ingreso y a la racionalización de todas las actividades económicas, en favor de la comunidad y en especial de las clases populares”* (artículo 3 de la Ley 454 de 1998); en consecuencia, cuando destinan sus excedentes a programas y cupos de educación formal, se cumple la función social de la educación (artículo 67 de la Constitución Política) y se participa en el diseño y ejecución de planes, programas y proyectos de desarrollo económico y social, que es uno de los fines de la economía solidaria (artículo 5 Ley 454 de 1998).

En conclusión, el bloque jurídico que se acaba de analizar ofrece argumentos contundentes en defensa de la legalidad del decreto demandado, pues, es evidente que la economía solidaria debe participar en los planes y proyectos que tiene el Gobierno en la educación, y sobre todo, de las clases menos favorecidas, y en virtud de la autonomía de que gozan estos entes colectivos, tienen la libertad de escoger a qué planes o programas de educación formal van a destinar sus excedentes y cómo los van a administrar, siendo la única limitación, la que impone la ley tributaria: que se trate de los excedentes

tomados del Fondo de Educación y Solidaridad y que sea en instituciones autorizadas por el Ministerio de Educación, limitación que se reproduce en el decreto acusado, con los programas y proyectos enunciados.

El ICETEX es un establecimiento público del orden nacional, descentralizado y adscrito al Ministerio de Educación Nacional. Fue creado a través del Decreto 2586 de 1950, reorganizado por el Decreto 3155 de 1968 y reestructurado por los Decretos 2129 de 1992 y 1953 de 1994. Conforme al artículo 114 de la Ley 30 de 1992 (Ley de Educación Nacional) al ICETEX le corresponde la administración de los recursos fiscales de la Nación, destinados a becas, o a créditos educativos universitarios en Colombia y los recursos, que por cualquier concepto, reciban las distintas entidades del Estado, para ser utilizados como becas, subsidios o créditos educativos. Las becas y créditos los adjudica, teniendo en cuenta, entre otros, los siguientes parámetros:

- a) Excelencia académica.
- b) Escasez de recursos económicos del estudiante.
- c) Distribución regional en proporción al número de estudiantes.
- d) Distribución adecuada para todas las áreas del conocimiento.

La Sala considera que esos parámetros no limitan la autonomía de las Cooperativas cuyo propósito sigue los mismos lineamientos.

Finalmente, es importante precisar que conforme al artículo 189 [11] de la Constitución Política corresponde al Presidente de la República ejercer la potestad reglamentaria, mediante la expedición de los decretos, resoluciones y órdenes necesarios para la cumplida ejecución de las leyes. Esa facultad debe atender al principio de “necesidad” y no puede, so pretexto de su

ejercicio, establecer nuevas disposiciones o exceder el alcance de la Ley. El marco de la norma reglamentada debe respetarse, al igual que las demás leyes y obviamente, la Constitución Política, como efectivamente ocurrió en el caso bajo examen.

El Decreto 2880 de 2003 se ajustó al alcance de la exención establecida por la norma legal, pues precisó las inversiones del excedente a determinados proyectos y gestiones, entre las cuales pueden escoger las cooperativas su inversión, razón por la cual se denegarán las pretensiones de la demanda.

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

F A L L A

Deniégnase las súplicas de la demanda.

Cópiese, notifíquese, comuníquese y cúmplase.

Se deja constancia de que la anterior providencia fue estudiada y aprobada en la sesión de la fecha.

JUAN ÁNGEL PALACIO HINCAPIÉ
Presidente

LIGIA LÓPEZ DÍAZ

MARÍA INÉS ORTIZ BARBOSA

HÉCTOR J. ROMERO DÍAZ