

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

Consejero Ponente: HÉCTOR J. ROMERO DÍAZ

Bogotá, D.C., tres (3) de abril de dos mil ocho (2008)

**REF: 11001-03-27-000-2005-00008-00(15246)
NÚMERO INTERNO: 15246
JOHN JORGE CÉSPEDES VELA contra LA NACIÓN-
MINISTERIO DE HACIENDA Y CRÉDITO PÚBLICO
FALLO**

En ejercicio de la acción del artículo 84 del Código Contencioso Administrativo, John Jorge Céspedes Vela solicitó la nulidad del artículo 11 inciso segundo del Decreto 4400 de 2004, reglamentario del artículo 19 y del Título VI, Libro I del Estatuto Tributario, referente al régimen tributario especial, en cuanto dispone que no son egresos procedentes las reservas, provisiones, ni los fondos constituidos conforme con legislaciones especiales del sector solidario, que no estén aceptados expresamente en el Estatuto Tributario.

LA DEMANDA

El actor consideró violados los artículos 29, 84, 122, 150 [12 y 21], 189 [11] y 333 de la Constitución Política y 56 de la Ley 79 de 1988. Como concepto de violación expuso, en síntesis, lo siguiente:

La norma acusada viola el artículo 56 de la Ley 79 de 1988, que es de carácter tributario, dado que fue firmada por el Ministro de Hacienda y Crédito Público. Lo anterior, porque mientras la norma superior permite la creación de reservas y fondos que son egresos y no hacen parte de la base para depurar la renta, en virtud del reglamento los fondos y reservas dejan de ser egresos y se convierten en base gravable para calcular el impuesto de renta.

Es un contrasentido que se creen fondos y reservas para el desarrollo de los objetivos del sector solidario y, a su vez, sus recursos se conviertan en gravados, puesto que los hace inviables.

El acto acusado establece una sanción pecuniaria (impuesto sobre los fondos o reservas constituidas por la asamblea), sin fundamento legal. Además, es una invención del Ejecutivo no autorizada ni prevista por el legislador, por lo que se configura un exceso en el ejercicio de la potestad reglamentaria.

A su vez, viola el artículo 333 de la Constitución Política, porque introduce requisitos no previstos en la ley para determinar el beneficio del impuesto de renta aplicable a los fondos o reservas constituidos en forma voluntaria por la asamblea. Con ello, se debilitan las organizaciones del sector solidario, pues se limitan los instrumentos para su protección y fortalecimiento, como las reservas y fondos.

La norma acusada no cumple ninguno de los requisitos enumerados por la Corte Constitucional para intervenir en la economía, dado que el Gobierno no está facultado por la ley para imponer la restricción que se acusa; se viola la libertad de empresa; la decisión no está motivada en razones suficientes y adecuadas y no atiende al principio de solidaridad; y, por último, la norma no responde a criterios de razonabilidad y proporcionalidad.

CONTESTACIÓN DE LA DEMANDA

La demandada se opuso a las pretensiones por las razones que se resumen así:

La Ley 863 de 2003 modificó el último aparte del numeral 4 del artículo 19 del Estatuto Tributario, que señalaba que el cálculo del beneficio neto o excedente se determinaba de acuerdo con la normatividad cooperativa. Por tanto, deben aplicarse las normas tributarias.

El artículo 56 de la Ley 79 de 1988 faculta a las cooperativas para crear unas reservas y prever en sus presupuestos y registrar en sus contabilidades incrementos progresivos de las mismas. La norma no consagra ningún beneficio tributario, como lo entiende el actor.

El registro de los incrementos progresivos de las reservas con cargo al ejercicio anual no es un beneficio tributario y sólo tiene efectos contables. El régimen tributario de las cooperativas y demás entidades del artículo 19 del Estatuto Tributario se encuentra en los artículos 356 a 358 *ibídem*.

No hubo violación del debido proceso, pues, el reglamento en nada afecta la facultad de las cooperativas de constituir reservas.

Además, contable y tributariamente las reservas no son egresos, pues, no son erogaciones para la producción de la renta, sino apropiaciones de las utilidades por disposición legal o estatutaria. Las reservas del artículo 56 de la Ley 79 de 1988 corresponden a la disponibilidad del beneficio neto conforme lo ordena la asamblea general de la entidad.

El hecho de que la Ley 79 de 1988 haya sido expedida por el Ministro de Hacienda no significa que sea tributaria; como la norma versa sobre temas económicos, el decreto debía ser firmado por el Ministro en mención (artículo 154 de la Constitución Política).

ALEGATOS DE CONCLUSIÓN

La demandada reiteró los argumentos de la contestación de la demanda.

El Ministerio Público solicitó negar las pretensiones de la demanda por los motivos que se compendian así:

El Estatuto Tributario regula íntegramente el tratamiento fiscal de las cooperativas.

La facultad que tienen las cooperativas para crear reservas y fondos (artículo 56 de la Ley 79 de 1988), se relaciona con la conformación patrimonial de tales entidades, aspecto sobre el cual no existe ninguna regulación tributaria. Como la ley tributaria no consagra como exentas la constitución de provisiones, reservas y fondos, no es posible dar a las mismas el carácter de egresos procedentes.

El actor no alegó de conclusión.

CONSIDERACIONES DE LA SALA

Decide la Sala sobre la legalidad del artículo 11 [2] del Decreto 4400 de 2004, “por el cual se reglamenta (sic) el artículo 19 y el Título VI, Libro I del Estatuto Tributario referente al régimen tributario especial y se dictan otras disposiciones”. La norma acusada dispone:

“Artículo 11. Determinación del beneficio neto o excedente por parte de las entidades del sector cooperativo y asociaciones mutuales. Las entidades del sector cooperativo y las asociaciones mutuales determinarán el beneficio neto o excedente conforme con el procedimiento establecido en los artículos 3, 4 y 5 del presente Decreto.

No son egresos procedentes las reservas, las provisiones, ni los fondos constituidos conforme con legislaciones especiales del sector solidario, que no estén aceptados expresamente en el Estatuto Tributario.”

El acto demandado reglamenta el artículo 19 del Estatuto Tributario, modificado por el artículo 8 de la Ley 863 de 2003, que prevé quiénes son los contribuyentes del régimen tributario especial, consistente en la sujeción de dichos contribuyentes al impuesto de renta **a la tarifa única del 20% sobre el beneficio neto o excedente** (artículo 356 *ibídem*).

El artículo 357 del Estatuto Tributario dispone que para determinar el beneficio neto o excedente se toman todos los ingresos, cualquiera que sea su naturaleza, y se restan los egresos, también de cualquier naturaleza, que tengan relación de causalidad con los ingresos o con el cumplimiento de su objeto social, y que dentro de los egresos se deben incluir las inversiones que hagan en cumplimiento de dicho objeto.

El beneficio neto o excedente está exento del impuesto cuando se destine directa o indirectamente, en el año siguiente a aquél en el cual se obtuvo, a programas que desarrollen el objeto social (artículo 358 *ibídem*).

Dentro de los contribuyentes con régimen tributario especial se encuentran las cooperativas, sus asociaciones, uniones, ligas centrales, organismos de grado superior de carácter financiero, asociaciones mutualistas, instituciones auxiliares

del cooperativismo y confederaciones cooperativas, previstas en la legislación cooperativa, vigilados por alguna superintendencia u organismo de control (artículo 19 [4] del Estatuto Tributario).

Antes de la modificación del artículo 19 [4] del Estatuto Tributario por el artículo 8 de la Ley 863 de 2003, las entidades cooperativas estaban exentas del impuesto de renta si el 20% del remanente, tomado de los fondos de educación y solidaridad del artículo 54 de la Ley 79 de 1988 se invertía de manera autónoma y bajo el control de los organismos de supervisión, en programas de educación formal aprobados por el Ministerio de Educación o Salud, según el caso. Además, **el beneficio neto se calculaba conforme a lo establecido en la legislación cooperativa.**

A partir de la modificación del artículo 8 de la Ley 863 de 2003 al artículo 19 [4] del Estatuto Tributario, la exención del beneficio neto se aplica si el remanente en mención se destina de manera autónoma por las cooperativas a financiar cupos y programas de educación formal en instituciones autorizadas por el Ministerio de Educación Nacional. Además, se eliminó la remisión que se hacía a la legislación cooperativa para definir la forma de calcular el beneficio neto. En consecuencia, para determinar el excedente o beneficio neto, se aplican las normas del Estatuto Tributario (Libro I, Título VI, artículos 356 y ss).

Por su parte, el artículo 56 de la Ley 79 de 1988, que fija el régimen de las entidades del sector cooperativo, dispone que, por decisión de la asamblea general, las cooperativas podrán crear reservas distintas a las de protección de los aportes sociales y fondos con fines determinados. También señala que dichas entidades podrán prever en sus presupuestos y registrar en **su contabilidad** incrementos progresivos de las reservas y fondos con cargo al ejercicio anual.

Esta norma no consagra la exclusión de las reservas y los fondos de la base para liquidar el impuesto de renta a cargo de las cooperativas, ni beneficio tributario similar, como erróneamente lo entiende el actor. La disposición faculta a las entidades en mención para crear reservas y fondos distintos a los del artículo 54 de la Ley 79 de 1988 con efectos contables, no fiscales ¹.

¹ El artículo 54 de la Ley 79 de 1988, dispone:

Además, permite registrar en **la contabilidad de las cooperativas**, los incrementos progresivos de las reservas y fondos con cargo al ejercicio de cada año².

Así mismo, contable y tributariamente las reservas y fondos no son egresos pues, no son erogaciones para la producción de la renta, sino apropiaciones de las utilidades por disposición legal o estatutaria. Y, las reservas y fondos del artículo 56 de la Ley 79 de 1988 corresponden a la disponibilidad del beneficio neto, conforme lo ordena la asamblea general de las cooperativas.

De otra parte, el hecho de que la Ley 79 de 1988 haya sido expedida con la firma del Ministro de Hacienda y Crédito Público, no significa que el artículo 56 sea de naturaleza tributaria, pues los artículos 46 a 56 de la norma consagran el régimen económico de las entidades del sector cooperativo, motivo por el cual la Ley debía ser firmada por dicho Ministro, quien, junto con el Presidente de la República, constituían el Gobierno en ese asunto particular (artículos 115, 157 [4] y 189 [9] de la Constitución Política).

Así, las reservas o fondos que creen las cooperativas con base en la legislación especial que las rige, no tienen efectos tributarios. Ello, porque, de una parte, la ley cooperativa no consagra expresamente ningún beneficio fiscal, y, de otra, porque el artículo 19 [4] del Estatuto Tributario, modificado por el artículo 8 de la Ley 863 de 2003, eliminó la facultad que tenían las entidades cooperativas de determinar el beneficio neto con base en la legislación especial que les resulta aplicable, por lo que, se insiste, deben regirse por las normas del Estatuto Tributario.

"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 determinen los estatutos o la Asamblea General, en la siguiente forma:

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

² Según el artículo 53 de la Ley 79 de 1988, el ejercicio anual se cierra el 31 de diciembre y al término del mismo deben cortarse las cuentas y elaborar el balance, el inventario y el estado de resultados.

Ahora bien, el Decreto 4400 de 2004, reglamentó el artículo 19 del Estatuto Tributario con la modificación de la Ley 863 de 2003³, y el régimen tributario especial. El artículo 11 del Decreto en mención, relativo a la determinación del beneficio neto por parte de las entidades del sector cooperativo y las asociaciones mutuales, dispuso que no son egresos procedentes las reservas, las provisiones, ni los fondos constituidos por las legislaciones especiales del sector solidario, que no estén expresamente aceptados en el Estatuto Tributario.

La norma acusada no desconoce el artículo 56 de la Ley 79 de 1988, porque éste no tiene alcances tributarios. Por el contrario, al prever que no son egresos procedentes las reservas, provisiones y fondos creados por las normas especiales del sector solidario, si no se aceptan en el Estatuto Tributario, o lo que es lo mismo, que son egresos procedentes los rubros en mención si la ley tributaria así lo dispone, el acto acusado reconoce que es la ley tributaria la que determina cómo se calcula el beneficio neto.

Lo anterior tiene plena justificación en el artículo 19 [4] del Estatuto Tributario, modificado por el artículo 8 de la Ley 863 de 2003, cuyo texto estaba vigente al momento de la publicación del acto acusado (30 de diciembre de 2004), que, se recuerda, eliminó la remisión que se hacía a la legislación cooperativa para determinar el beneficio neto.

De otra parte, la norma acusada no limita la facultad que tienen las asambleas generales de las cooperativas de crear reservas y fondos, ni fija una sanción sin fundamento legal, como lo sostiene el actor, pues, solamente se limita a reconocer que la procedencia de los egresos la determina el legislador tributario. Y, si bien las cooperativas y, en general, los contribuyentes, tienen en cuenta los efectos tributarios en la toma de sus decisiones, la norma acusada no modificó el régimen tributario de las cooperativas, ni la forma de calcular el beneficio neto.

A su vez, además de que en el acto que se acusa el Gobierno no impuso ninguna restricción a las cooperativas, ni violó la libertad de empresa, el Decreto

³ El artículo 11 del Decreto 4400 de 2004 fue subrogado por el artículo 5 del Decreto 640 de 2005 y el artículo 19 del E. T. fue modificado por el artículo 10 de la Ley 1066 de 2006 en el sentido de permitir que a partir del 2007 las cooperativas determinen el beneficio neto con fundamento en su legislación especial.

demandado fue expedido en desarrollo de la facultad reglamentaria de las leyes, que tiene el Presidente de la República (artículo 189 [11] del Estatuto Tributario), y no es una norma de intervención en la economía, por lo que las apreciaciones subjetivas del actor en relación con la debilidad de las entidades del sector cooperativo, no tienen ningún sustento.

Por último, la norma que se demanda no violó el debido proceso ni configuró un exceso de la facultad reglamentaria, dado que tuvo sus propios límites en la ley que desarrolló y no restringió ni extendió su alcance, ni contrarió su espíritu o finalidad.

En suma, dado que el reglamento acusado no violó ninguna de las normas superiores invocadas como violadas por el actor se impone negar 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

NIÉGANSE las pretensiones de la demanda de nulidad instaurada por John Jorge Céspedes Vela contra La Nación- Ministerio de Hacienda y Crédito Público.

Cópiese, notifíquese, comuníquese y cúmplase.

Esta providencia se estudió y aprobó en sesión de la fecha.

MARÍA INÉS ORTIZ BARBOSA
-Presidente-

LIGIA LÓPEZ DÍAZ

JUAN ÁNGEL PALACIO HINCAPIÉ

HÉCTOR J. ROMERO DÍAZ