

**LIBROS DE CONTABILIDAD – En ellos debe reflejarse la realidad de los hechos económicos / FIDUCIARIA – Solamente administra recursos: el fiduciario no deja la propiedad / ACUERDO INTERNACIONAL CON CANADA – Los recursos entregados son de la sociedad al no demostrarse el cumplimiento de la condición resolutoria**

La Sala no comparte la apreciación de la demandante, toda vez que del convenio suscrito por los gobiernos de Canadá y Colombia se desprende que el beneficiario de los recursos era ECOFONDO. En esa medida, conforme con el principio de esencia sobre la forma, en la contabilidad debe quedar reflejada la realidad de los hechos económicos, y era una realidad que los recursos fueron donados por Canadá a la corporación ECOFONDO y que sólo en el evento en que el Parlamento Canadiense no aprobara la conversión de la deuda y la nueva destinación de los recursos, dejarían de ser ingresos para la corporación. En la medida en que no se probó que se cumplió la condición resolutoria de la donación, la contabilidad refleja los hechos económicos negociados. Ahora bien, por el hecho de que los recursos estén en una cuenta especial administrada por la Fiduciaria FIDUFES S.A., y que éstos constituyan un patrimonio autónomo, cuyos derechos fiduciarios son de ECOFONDO, en nada cambia la naturaleza y la propiedad de los mismos, pues éstos fueron destinados al desarrollo de actividades que conforman su objeto social. Si bien en el acuerdo intergubernamental se pactó que dichos recursos debían ser manejados a través de un agente de inversión, que para el caso es FIDUFES S.A., en el acuerdo en ningún momento se desconoció la propiedad de los mismos. Por el contrario, en el acuerdo se pactó la forma en que ECOFONDO podía disponer de los recursos que se consignaran en la cuenta especial administrada por FIDUFES, así como disponía a quién y en qué momento debían efectuarse los diferentes desembolsos encaminados a la cofinanciación de proyectos para el medio ambiente y el desarrollo sostenible, situaciones que no conducen a inferir que la propiedad de dichos recursos esté en cabeza de personas diferentes a ECOFONDO. Adicionalmente, esta Sección se pronunció en la sentencia del 25 de septiembre de 2003, cuando decidió negar la nulidad de las Resoluciones 000477 del 5 de septiembre de 1997 y 0073 del 22 de julio de 1999, mediante las que, en relación con el año gravable 1995, el Comité de Entidades sin Ánimo de Lucro resolvió declarar la procedencia de la deducibilidad de egresos en cuantía de \$ 923'742.941 y de 525'944.010, y no otorgó la exención del beneficio neto en cuantía de \$ 809'258.062 por el año gravable 1995 y en la suma de \$ 354'012.194, por el año gravable 1994, para ECOFONDO. En esa oportunidad, la Sala confirmó la decisión de primera instancia y concluyó que “los recursos aludidos [refiriéndose a los recibidos en virtud del Acuerdo suscrito entre los gobiernos de Canadá y Colombia] son propios y administrados por la demandante [ECOFONDO] luego forman parte de los ingresos para determinar el impuesto [renta] de conformidad con su régimen tributario especial, siguiendo las previsiones de los artículos 356 y siguientes del E.T.”

**TRATAMIENTO ESPECIAL PARA ALGUNOS CONTRIBUYENTES – Requisitos / REGIMEN TRIBUTARIO ESPECIAL – Requisitos para que proceda / BENEFICIO NETO – Es sobre el que se aplica el impuesto sobre la renta para los contribuyentes del Régimen tributario especial / BENEFICIO NETO PARA ENTIDADES SIN ANIMO DE LUCRO – Determinación. El no generado en la no procedencia de los egresos no es ingreso gravable sometido a la tarifa del 20 por ciento / ECOFONDO – Entidad sin ánimo de lucro**

El artículo 356 del E.T. establece que las corporaciones, fundaciones y asociaciones sin ánimo de lucro son contribuyentes del impuesto sobre la renta y

están sometidas a un régimen tributario especial, siempre y cuando cumplan las siguientes condiciones: Que el objeto social sea la realización de actividades de salud, deporte, educación formal, cultura, investigación científica o tecnológica, ecológica, protección ambiental o programas de desarrollo social; Que las actividades que realice sean de interés general y, Que sus excedentes sean reinvertidos totalmente en la actividad de su objeto social y este corresponda a las actividades enunciadas en el literal a). Dicho régimen especial consiste en que este tipo de contribuyentes se encuentran sometidos al impuesto de renta y complementarios sobre el beneficio neto o excedente, resultante en el respectivo año o período gravable y sobre el que se aplica la tarifa del 20%. El beneficio neto o excedente sobre el que se calcula el impuesto de renta, resulta de restar de la totalidad de los ingresos ordinarios y extraordinarios de cualquier naturaleza o denominación, con los egresos por cualquier concepto, siempre y cuando tengan relación de causalidad con los ingresos o con el objeto social, con inclusión de las inversiones realizadas en desarrollo de este y la adquisición de activos fijos. El beneficio neto o excedente determinado en la forma anterior para el caso de las entidades sin ánimo de lucro, será exento, entre otros casos, cuando se destine directa o indirectamente a programas que desarrollen el objeto social del contribuyente dentro del año siguiente a aquel en el que se obtuvo. 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 debía hacer la inversión. El beneficio neto o excedente generado en la no procedencia de los egresos no será objeto de exención. Al no ser objeto de exención, constituye ingreso gravable sometido a la tarifa del 20%. En efecto, es un hecho probado, no discutido, que la Corporación ECOFONDO es una entidad sin ánimo de lucro, contribuyente del impuesto de renta y complementario conforme al régimen tributario especial señalado en los artículos 506 y siguientes del E.T.

**FUENTE FORMAL:** ESTATUTO TRIBUTARIO – ARTICULO 356

## **CONSEJO DE ESTADO**

### **SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO**

#### **SECCION CUARTA**

**Consejero ponente:** HUGO FERNANDO BASTIDAS BÁRCENAS

Bogotá, D.C., Tres (3) de junio de dos mil diez (2010)

**Radicación número:** 25000-23-27-000-2004-00533-01(16512)

**Actor:** CORPORACION ECOFONDO

**Demandado:** DIRECCION DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES

#### **FALLO**

La Sala decide el recurso de apelación interpuesto por la CORPORACIÓN ECOFONDO contra la sentencia del 1º de marzo de 2007, proferida por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Subsección “B”, que negó las súplicas de la demanda.

## 1. ANTECEDENTES PROCESALES

### LA DEMANDA

La Corporación ECOFONDO, a través de apoderado judicial, formuló las siguientes pretensiones:

*“1. Se declare la nulidad de la Liquidación de revisión No. 900018 del 26 de agosto de 2002, por medio de la cual la División de Liquidación de la Administración Especial de las Personas Jurídicas de Bogotá, determinó el impuesto sobre la renta por el año gravable de 1995 de la CORPORACIÓN ECOFONDO y en consecuencia, se declare la nulidad de la Resolución No. 300662003000023 del 23 de septiembre de 2003, por medio de la cual se resolvió el recurso de reconsideración interpuesto contra la señalada liquidación de revisión.*

*2. Como consecuencia de lo anterior, se declare en firme la declaración privada por el año gravable de 1995, presentada oportunamente por la CORPORACIÓN ECOFONDO.”*

La corporación invocó como normas vulneradas las siguientes:

- Artículos 363, 226, 228 de la Constitución Política.
- Artículos 26, 357, 358 y 683 del Estatuto Tributario.
- Artículo 740 del Código Civil.
- Artículo 11 del Decreto 2649 de 1993.

Para sustentar las normas que consideró vulneradas, formuló los siguientes cargos:

#### **1. El error sustancial de la DIAN al tomar equivocadamente como ingresos recursos administrados por ECOFONDO.**

La demandante consideró que la DIAN modificó equivocadamente la liquidación privada del impuesto de renta y complementarios del año gravable 1995, porque tomó como ingresos gravables de ECOFONDO no sólo los que percibió la corporación en desarrollo de su objeto social sino, además, los recursos que administró en ejecución del “Programa de la Iniciativa de Conversión de la Deuda de Asistencia Oficial para el Desarrollo de América Latina (ODA)”.

Precisó que ECOFONDO es una entidad sin ánimo de lucro cuyo objeto es fomentar el conocimiento, la gestión, recuperación, conservación del medio ambiente y el desarrollo sostenible en Colombia. Para ello debe gestionar y asignar recursos nacionales e internacionales destinados a la financiación de planes y programas y proyectos ambientales.

Explicó que el 2 de agosto de 1993, los gobiernos de Canadá y Colombia firmaron un acuerdo en el que se estableció la conversión y la forma de pago de la deuda ODA por parte de Colombia y FONADE, dentro de la iniciativa de conversión de la deuda ODA. Así mismo, que se definieron los mecanismos mediante los que ECOFONDO manejaría dichos recursos con el objeto de financiar proyectos para el medio ambiente y desarrollo sostenible en Colombia.

Que la reglamentación de la administración de los dineros que se entregarían a ECOFONDO, provenientes de la iniciativa de la conversión de la deuda ODA, se realizó mediante un convenio suscrito el 22 de diciembre de 1993, en el que se pactó que ECOFONDO se comprometía a invertir dichos recursos en la financiación de proyectos para el medio ambiente y desarrollo sostenible en Colombia, y se reglamentó la apertura de una cuenta especial en la que el Gobierno de Colombia y FONADE depositarían los pagos efectuados en moneda local de la deuda ODA.

Con fundamento en lo anterior, manifestó que ECOFONDO no era el dueño de los dineros que manejó FIDUFES a través de la cuenta especial MR-6. Dijo que actuó como ordenador del gasto y no como propietario de los recursos. Adujo que ECOFONDO solamente recibió, canalizó y administró los recursos provenientes del acuerdo a través de la fiducia en administración que constituyó con FIDUFES.

Agregó que durante los años 1994 y 1995 contabilizó equivocadamente como ingresos los recursos provenientes del acuerdo intergubernamental suscrito con el Canadá. Que dicho error generó un incremento ficticio de los ingresos del año gravable 1995. Que, no obstante la errónea contabilización, ese error se enmendó desde el año 1998.

Dijo que a pesar de lo expuesto, la DIAN no debió liquidar oficialmente el impuesto de renta del año 1995 con base en un error contable de la corporación, pues debió tener en cuenta que el Decreto 2649 de 1993 establece la prevalencia de la esencia sobre la forma. De tal manera que la DIAN, pese al error contable, debió considerar que los recursos que administró en desarrollo del convenio, no eran ingresos propios de la corporación.

En cuanto a la liquidación del excedente gravable del año 1995, adujo que debió calcularse sin tener en cuenta los recursos que administró en virtud del acuerdo, así:

Total de ingresos netos	\$ 1.498'509.000
Menos: Total costos y deducciones	\$ 1.374'315.000
Subtotal excedente gravable	\$ 124'194.000
Menos: Exención art. 358	\$ 118'854.000
TOTAL EXCEDENTE GRAVABLE	\$ 5'340.000

Adujo que sobre el valor de \$ 5'340.000 se debe aplicar la tarifa del 20%, para calcular el impuesto sobre de la renta del año gravable 1995:

Total excedente gravable 1995	\$ 5'340.000
IMPUESTO A PAGAR (20%)	\$ 1'068.000

## **2. Rechazo de la exención por la vigencia de 1994**

Dijo que como consecuencia del error contable a que aludió en el cargo anterior, se generaron unos excedentes por el año 1994 que si bien no se invirtieron en su totalidad en el año 1995, si se invirtieron completamente en vigencias posteriores.

Adujo que la DIAN violó el inciso 3º del artículo 358 del E.T., porque desconoció que ECOFONDO obtuvo un beneficio neto o excedente exento por el año 1994. Insistió en que los recursos que administró en virtud del acuerdo con Canadá no eran ingresos susceptibles de ser gravados a su cargo.

### **3. La contribución especial impuesta por el año de 1995**

Frente a la contribución especial prevista en el artículo 248-1 del E.T., manifestó que ésta se calcula en un 25% sobre el impuesto neto a pagar, así:

Impuesto a pagar	\$ 1'068.000
Contribución especial 25%	\$ 267.000
TOTAL A PAGAR (impuesto + contribución):	\$ 1'335.000

Afirmó que la contribución especial por el año 1995 fue liquidada y pagada con el impuesto de renta del año gravable 1995. Que la liquidación de la contribución especial se efectuó con base en la contabilidad real de la Corporación. Que, por tanto, la DIAN no podía liquidarla a partir de unos recursos que no pertenecían a ECOFONDO.

### **CONTESTACIÓN DE LA DEMANDA**

La DIAN se opuso a las pretensiones de la demanda y pidió que se negaran.

En síntesis, manifestó que ECOFONDO es una entidad sin ánimo de lucro cuyo objeto principal y recursos están destinados a actividades de protección ambiental. Que, por eso, tiene un régimen tributario especial.

Que el artículo 2º del Decreto 124 de 1997 señala que el beneficio neto excedente será el resultado de resta de la totalidad de los ingresos, los egresos que resulten procedentes. Además, que el artículo 3º del mencionado decreto dice que dentro de los ingresos se deben incluir los ordinarios y extraordinarios realizados en el periodo gravable, que sean susceptibles de producir un incremento neto en el patrimonio de la entidad. Para acceder al beneficio de la exención del impuesto de la renta es indispensable que dicho excedente se reinvierta en el objeto social.

Que en virtud del convenio celebrado entre los gobiernos de Colombia y Canadá, se tramitó un préstamo que tenía la destinación específica de “financiar proyectos de medio ambiente”. Que, por tal razón, ese préstamo constituía un pasivo a cargo del gobierno Colombiano en cabeza de FONADE y, al mismo tiempo, constituía un ingreso para ECOFONDO, pues asumió la obligación de invertir en desarrollo de su objeto social y teniendo en cuenta las limitaciones establecidas en el acuerdo.

Que si bien es cierto que los ingresos no provienen de una actividad desplegada por ECOFONDO, se trata de ingresos extraordinarios que fueron realizados en el periodo gravable objeto de estudio. Por lo tanto, los ingresos en discusión si son de ECOFONDO y deben tenerse en cuenta en la determinación del excedente del beneficio neto del periodo gravable del año 1995.

Respeto a la liquidación de la contribución especial para el año 1995, manifestó que estaba bien liquidada, porque se efectuó sobre el impuesto neto de renta determinado oficialmente por la administración de impuestos.

### **LA SENTENCIA APELADA**

El Tribunal de primera instancia negó las pretensiones de la demanda. Luego de realizar un recuento pormenorizado de los antecedentes que dieron lugar a la expedición de los actos acusados y de resolver la objeción al dictamen pericial, y a partir de unas pruebas que obran dentro del proceso, concluyó que los recursos que recibió ECOFONDO en virtud de la ejecución del acuerdo suscrito entre los gobiernos de CANADÁ y COLOMBIA, sin son de su propiedad y, por tanto, deben ser tenidos en cuenta para liquidar el impuesto de renta y complementarios del año 1995.

Para sustentar la anterior conclusión, reiteró la posición que ya había adoptado en relación con los mismos hechos en la sentencia del 22 de mayo de 2002, confirmada por esta Corporación el 25 de septiembre de 2003.

Concluyó que ECOFONDO no cumplió con los requisitos señalados en los artículos 4º y 5º del Decreto 868 de 1989, y que, por lo tanto, era procedente que se rechazara el valor correspondiente al beneficio neto o excedente del año 1994, que fue incluido por la actora como beneficio en el año 1995. Precisó que los beneficios netos o excedentes de años anteriores no pueden ser considerados como egresos o inversión del otro ejercicio.

Finalmente, en relación con la contribución especial liquidada sobre el impuesto a pagar por el año gravable 1995, concluyó que se había efectuado con base en la contabilidad real de la actora y que, por lo tanto, había lugar a que la DIAN la liquidara en la forma como lo hizo en los actos acusados. Precisó que estaba demostrado que la contribución se pagó sin el total de los ingresos pertenecientes a ECOFONDO.

### ***EL RECURSO DE APELACIÓN***

La demandante interpuso recurso de apelación contra la decisión de primera instancia, en el que, además de reiterar los argumentos de la demanda, precisó que el Tribunal no puede considerar como ingresos gravables con el impuesto de renta, aquellos recursos que ECOFONDO únicamente administró en desarrollo del acuerdo suscrito con el Gobierno de Canadá.

Reiteró que ECOFONDO es simplemente el responsable ante el Gobierno de Canadá de recibir y canalizar los ingresos provenientes de la iniciativa de la conversión de la deuda de asistencia oficial para el desarrollo de América Latina.

Que la actuación de ECOFONDO tiene la naturaleza de un mandato, de tal forma que la administración de dichos recursos no le reportaban beneficio o incremento en su patrimonio. Dichos recursos fueron manejados a través de la fiducia de administración por FIDUFES, por tanto, es improcedente que se les trate como si fueran recursos que hubieran incrementado su patrimonio y que, además, se les pretenda gravar con el impuesto sobre la renta.

### ***ALEGATOS DE CONCLUSIÓN***

**ECOFONDO** presentó alegatos de conclusión en los que reiteró los argumentos de la demanda y del recurso de apelación.

La **DIAN** presentó alegatos de conclusión, en los que reiteró los fundamentos esgrimidos en la contestación de la demanda.

El **MINISTERIO PÚBLICO** pidió confirmar la sentencia apelada y manifestó, en resumen, lo siguiente:

Que los recursos que recibió ECOFONDO durante el año 1995 corresponden a los abonos que hicieron Colombia y FONADE por la deuda ODA, contraída con Canadá, en desarrollo de un acuerdo entre los dos gobiernos.

Dijo que aunque ECOFONDO no puede disponer autónomamente de los recursos en cuestión, por tener un objeto determinado, no implica que no sean suyos o que no deba declararlos, máxime cuando en virtud de la fiducia, los recursos no se transfirieron a la fiduciaria. Agregó que ECOFONDO tampoco actuó como un simple mandatario, porque no existe mandato alguno suscrito con el gobierno de Canadá, y su actuación se rige por el acuerdo firmado entre los gobiernos de Colombia y Canadá.

Advirtió que sobre la propiedad de los cuestionados recursos ya se había pronunciado el Consejo de Estado, cuando denegó la pretensión de nulidad de las Resoluciones 477 de 1997 y 73 de 1999, que sirvieron de base a los actos que ahora se discuten.

Respecto al error contable que adujo ECOFONDO, manifestó que esta situación no desvirtúa la calidad fiscal de los ingresos que obtuvo en el período gravable que se discute, por el recaudo de los abonos que a la deuda ODA hicieron Colombia y FONADE.

Concluyó que la adición de ingresos que efectuó la DIAN a la declaración del impuesto de renta de la actora del año 1995 es procedente, porque una vez que los recursos ingresaron a la cuenta especial de ECOFONDO, y que administró FIDUFES, eran destinados por la corporación a proyectos específicos, de conformidad con el convenio suscrito por los gobiernos de Colombia y Canadá.

## **2. CONSIDERACIONES DE LA SALA**

De acuerdo con el recurso de apelación interpuesto por la DIAN, corresponde a la Sala decidir si son nulos los actos acusados.

Concretamente la Sala centrará su estudio en los siguientes aspectos:

- 1- Si los recursos que recibió la Corporación ECOFONDO durante el año 1995, provenientes del Acuerdo Intergubernamental suscrito entre los Gobiernos de Canadá y Colombia, destinados para la financiación de actividades y proyectos encaminados a la conservación del medio ambiente y a la promoción del desarrollo sostenible en Colombia, son ingresos gravados con el impuesto de renta y complementarios para ECOFONDO.
- 2- Si la demandante obtuvo un beneficio neto o excedente gravable en el año 1994. En caso de ser positiva la respuesta, se establecerá si está gravado con el impuesto de renta en el año gravable 1995, por no haber sido invertido en programas en desarrollo de su objeto social.
- 3- Por último, una vez se establezca si los recursos referidos en el numeral 1º son o no ingresos de ECOFONDO, se verificará si la liquidación de la contribución especial que se hizo en los actos acusados se ajusta a lo dispuesto en el artículo 248-1 del Estatuto Tributario.

Para resolver los anteriores planteamientos, se destacan los siguientes hechos probados:

- La Corporación ECOFONDO es una entidad sin ánimo de lucro no gubernamental, perteneciente al Régimen Tributario Especial y cuyo objeto social es el de *“fomentar el conocimiento, la gestión, recuperación y la conservación del medio ambiente y el desarrollo sostenible en Colombia y para el efecto, negociar, recibir, administrar, gestionar y asignar recursos nacionales e internacionales destinados a la financiación de planes, programas y proyectos ambientales que desarrollen organizaciones no gubernamentales colombianas, en forma independiente o en coordinación con entidades públicas...”*

- El 4 de mayo de 1996, ECOFONDO solicitó a la DIAN la calificación de la procedencia de unos egresos correspondientes al período gravable 1995.

- El Comité de Entidades sin Ánimo de Lucro, mediante la Resolución No. 000477 del 5 de septiembre de 1997, resolvió efectuar las siguientes declaraciones en relación con la anterior solicitud: i) Declaró la procedencia de la deducibilidad de egresos en cuantía de \$ 923'742.941; ii) Declaró la procedencia de la deducibilidad de egresos en cuantía de \$ 525'944.010; iii) Declaró que la entidad no gozaba de la exención del beneficio neto obtenido en el año 1995 por \$ 809'258.062 y, iv) Declaró que la entidad no gozaba de la exención de parte del beneficio neto obtenido por la vigencia fiscal de 1994 en cuantía de \$ 354'012.194. Esta decisión fue confirmada por la Resolución 0073 del 22 de julio de 1999, en virtud del recurso de reposición interpuesto por la actora.

- La Corporación ECOFONDO presentó la declaración del impuesto de renta y complementarios del año gravable 1995 el día 1º de septiembre de 1999.

- Previa investigación adelantada por la División de Fiscalización Tributaria, la DIAN profirió el Requerimiento Especial No. 300632001000462 del 28 de noviembre de 2001, en el que propuso modificar la declaración de renta del año 1995, en el sentido de adicionar ingresos por \$ 1.218'186.000. Determinó un total a pagar por impuesto de \$ 634'791.000.

- Posteriormente, la DIAN amplió el requerimiento especial. En ese requerimiento aceptó la procedencia de egresos por \$ 1.449'686.501, propuso como renta gravable del año 1995 \$ 809'258.062, determinó que \$ 354'012.194 no gozaban de la exención por beneficio neto para el año 1995, calculó una contribución especial por \$ 56'710.000 y fijó una sanción por inexactitud de \$ 460'846.000.

- El 26 de agosto de 2002, la DIAN profirió la Liquidación Oficial de Revisión No. 900018, en la que determinó la liquidación del impuesto de renta del año 1995 de ECOFONDO, y confirmó lo que propuso en la ampliación del requerimiento especial, salvo la sanción por inexactitud. La liquidación oficial fue confirmada por la Resolución 300662003000023 del 23 de septiembre de 2003, en virtud del recurso de reconsideración interpuesto por la actora.

Con fundamento en los hechos expuestos, se procede a resolver los cargos propuestos:

**1. “El error sustancial de la DIAN al tomar equivocadamente como ingresos recursos administrados por ECOFONDO”**



La parte actora precisó que el gobierno de Canadá suscribió con Colombia un acuerdo, cuyo objeto era el de establecer la conversión y la forma de pago de la deuda ODA por parte de Colombia y FONADE, dentro de la iniciativa de conversión de la deuda ODA. Adicionalmente, en ese acuerdo se definieron los mecanismos mediante los que ECOFONDO manejaría los recursos correspondientes a la deuda ODA efectuados por Colombia y FONADE, destinados para la financiación de proyectos para el medio ambiente y desarrollo sostenible en Colombia.

Así mismo, manifestó que dichos recursos no eran de su propiedad, toda vez que éstos eran depositados en una cuenta especial administrada por la Fiduciaria FIDUFES. De tal forma que en ningún momento ingresaron al patrimonio de la entidad y, por ende, no son susceptibles de gravarse con el impuesto de renta y complementarios.

Que teniendo en cuenta lo anterior, dijo, las modificaciones propuestas por la liquidación oficial que se acusa no se ajustan a la realidad contable de la entidad, ni a los artículos 356 a 358 y 248-1 del E.T.

De acuerdo con los documentos aportados por las partes, la Sala advierte lo siguiente:

- El Gobierno de Canadá, a través de la Agencia Canadiense para el Desarrollo Internacional ACIDI y FONADE, celebró con el Gobierno de Colombia y con FONADE un acuerdo de préstamo para el desarrollo (Deudas ACIDI) el 18 de marzo de 1976, enmendado el 31 de marzo de 1993. Posteriormente, se celebraron 3 acuerdos de préstamo, el 12 de junio de 1975, el 17 de diciembre de 1976 y el 23 de diciembre de 1977, este último enmendado el 17 de septiembre de 1984 y el 31 de marzo de 1993.

- En virtud de dichos préstamos, el Gobierno de Colombia y FONADE, al 1º de junio de 1993, adeudaban al Gobierno de Canadá \$ 16'501.989,60 (Deuda ODA)

- El día 2 de agosto de 1993, los Gobiernos de Canadá y Colombia, junto con FONADE, suscribieron un acuerdo para la implantación de la *"Iniciativa de Conversión de la Deuda de Asistencia Oficial para el Desarrollo de América Latina (ODA)"*, en virtud del cual se convino convertir dicha deuda en moneda local e invertir los recursos resultantes en la financiación de actividades y proyectos de conservación del medio ambiente y que promuevan el desarrollo sostenible de Colombia, a través de la Corporación ECOFONDO. En virtud de dicho acuerdo, las partes pactaron lo siguiente:

*"1. Colombia y FONADE pagarán en moneda local (pesos colombianos) a una CUENTA que abrirá y administrará el ECOFONDO, conforme a lo determinado en los Anexos "B" y "C", adjuntos, que hacen parte integral de este Acuerdo, el equivalente a CAN\$ 16'501.989,60 de acuerdo a los términos de financiación y condiciones incluidas en el Anexo "A" adjunto, y que también hace parte de este Acuerdo.*

(...)

*3. Una vez COLOMBIA Y FONADE realicen los pagos en moneda local correspondientes a la obligación por Concepto de la Deuda ODA en la cuenta, CANADA entenderá pagada tal obligación por parte de COLOMBIA y FONADE. **Tales recursos serán de propiedad de***

**ECOFONDO y solo podrán ser utilizados una vez se obtenga la aprobación parlamentaria de que habla el numeral cuarto del presente Acuerdo.**

4. Cuando en el año fiscal canadiense (período abril 1º a marzo 31) COLOMBIA y FONADE cubran los pagos que deben efectuar según el cronograma establecido en el Anexo A, CANADA iniciará inmediatamente los pasos necesarios para obtener la aprobación parlamentaria para reducir en dicho monto la deuda de COLOMBIA y FONADE con el CANADA por concepto de la deuda ODA determinada en el presente Acuerdo.

5. En el evento en que el parlamento canadiense no diere la aprobación para reducir el monto correspondiente de la deuda ODA, pagado en pesos por COLOMBIA y FONADE conforme al Anexo "A", ECOFONDO tendrá la responsabilidad de reintegrar al CANADA en dólares canadienses dicho valor. LAS PARTES, amistosamente, acordarán el procedimiento a seguir sobre el presente Acuerdo.

(...)

7. En caso de darse por terminado este Acuerdo, COLOMBIA y FONADE pagarán el saldo pendiente de la deuda de acuerdo con el Plan de amortizaciones establecido en los contratos de préstamo con ACDI. Los recursos de la CUENTA que no se hayan comprometido deberán ser convertidos a dólares canadienses y transferidos al CANADA por el ECOFONDO salvo otro acuerdo entre LAS PARTES.  
(...)"

- En el Anexo "C" del acuerdo se acordó que "ECOFONDO abrirá una CUENTA, donde se depositarán los pagos en moneda local de COLOMBIA y FONADE. Dicha cuenta será manejada por el ECOFONDO como una cuenta independiente y con estricto cumplimiento al presente Acuerdo. Los recursos de esta CUENTA serán invertidos y desembolsados por el AGENTE, el cual es elegido por el ECOFONDO previa aprobación del CANADA. El desembolso de dichos recursos estará sujeto a la notificación del CANADA sobre la aprobación parlamentaria de la reducción de la deuda, en el monto pagado por COLOMBIA y FONADE conforme al Anexo "A".

-En cumplimiento del Anexo "C" del acuerdo, entre la Corporación ECOFONDO y la Fiduciaria FES S.A. – FIDUFES S.A.- se suscribió un "Contrato de Fiducia Mercantil de Administración de Recursos", con el fin de constituir una cuenta especial en la que se depositarían los recursos procedentes del Acuerdo para la Implantación de la Iniciativa de Conversión de la Deuda de Asistencia Oficial para el Desarrollo de América Latina (ODA). De acuerdo con dicho contrato, ECOFONDO transferiría a título de fiducia mercantil dichos recursos, para que se constituyera un patrimonio autónomo denominado "Cuenta Especial ODA MR006"

Para la Sala, conforme con las pruebas analizadas, se encuentra probado que los recursos que recibió ECOFONDO, provenientes del Acuerdo para la Implantación de la Iniciativa de Conversión de la Deuda de Asistencia Oficial para el Desarrollo de América Latina (ODA), son ingresos propios de esa corporación.

Se resalta, en primer lugar, que el numeral tercero del Acuerdo expresamente señaló que los recursos eran de propiedad de ECOFONDO y que sólo podían ser

utilizados para los fines pactados, una vez el parlamento canadiense aprobara la reducción de la deuda, previa verificación de los pagos efectuados por el Gobierno de Colombia.

Sólo en el caso de terminación del acuerdo, bien porque el parlamento canadiense no aprobara la reducción de la deuda o por cualquier otra causa, ECOFONDO estaba obligada a reintegrar al gobierno canadiense los recursos no comprometidos, extinguiéndose así la propiedad que ostentaba sobre los mismos, por cumplimiento de la condición resolutoria.

Dentro del expediente no obra prueba alguna que acredite la terminación del acuerdo o la inaprobación de la reducción de la deuda por parte del parlamento canadiense. Por el contrario, obran sendas pruebas de la utilización de dichos recursos a través de la celebración de convenios de cofinanciación de proyectos para el medio ambiente y desarrollo sostenible en Colombia entre ECOFONDO y otras entidades, junto con los respectivos comprobantes de desembolso de los mismos efectuados por la Fiduciaria FIDUFES S.A. (Cuaderno 4 de anexos Folios 896 a 1014).

Ahora bien, verificado el dictamen pericial que obra en el proceso, la Sala aprecia que según la contabilidad de ECOFONDO, ésta registró los recursos provenientes del acuerdo intergubernamental como ingresos operacionales en la cuenta 41, así:

<b>Código</b>	<b>Cuenta</b>	<b>Parcial</b>	<b>Débito</b>	<b>Crédito</b>
4170	Otras Actv.			\$ 1.634.383.723.88
417010	Donación Canadá Dic/94	\$ 1.634.383.723.88		
		<b>TOTALES</b>	\$ 1.634.383.723.88	\$ 1.634.383.723.88

De acuerdo con la dinámica de la cuenta 41, en ésta se registran *“los valores recibidos y/o causados como resultado de las actividades desarrolladas en cumplimiento de su objeto social mediante la entrega de bienes o servicios, así como los dividendos, participaciones y demás ingresos por concepto de intermediación financiera, siempre y cuando se identifique con el objeto social principal del ente económico.”*<sup>1</sup>

Así mismo, en el dictamen pericial que aportó como prueba la demandante y que se practicó en el proceso que analizó las resoluciones que profirió el Comité de Entidades sin Ánimo de Lucro, se aprecia que ECOFONDO contabilizó en la cuenta 1245 los derechos fiduciarios y en la cuenta 124505 la donación del Gobierno de Canadá, en calidad de fideicomiso de inversión (Folio 65 del cuaderno principal). A pesar de lo anterior, la demandante consideró que esa contabilización se hizo de manera errada, porque en realidad los ingresos no eran de su propiedad.

La Sala no comparte la apreciación de la demandante, toda vez que del convenio suscrito por los gobiernos de Canadá y Colombia se desprende que el beneficiario de los recursos era ECOFONDO.

---

<sup>1</sup> Decreto 2650 de 1993.

En esa medida, conforme con el principio de esencia sobre la forma, en la contabilidad debe quedar reflejada la realidad de los hechos económicos, y era una realidad que los recursos fueron donados por Canadá a la corporación ECOFONDO y que sólo en el evento en que el Parlamento Canadiense no aprobara la conversión de la deuda y la nueva destinación de los recursos, dejarían de ser ingresos para la corporación. En la medida en que no se probó que se cumplió la condición resolutoria de la donación, la contabilidad refleja los hechos económicos negociados.

Ahora bien, por el hecho de que los recursos estén en una cuenta especial administrada por la Fiduciaria FIDUFES S.A., y que éstos constituyan un patrimonio autónomo, cuyos derechos fiduciarios son de ECOFONDO, en nada cambia la naturaleza y la propiedad de los mismos, pues éstos fueron destinados al desarrollo de actividades que conforman su objeto social.

Si bien en el acuerdo intergubernamental se pactó que dichos recursos debían ser manejados a través de un agente de inversión, que para el caso es FIDUFES S.A., en el acuerdo en ningún momento se desconoció la propiedad de los mismos. Por el contrario, en el acuerdo se pactó la forma en que ECOFONDO podía disponer de los recursos que se consignaran en la cuenta especial administrada por FIDUFES, así como disponía a quién y en qué momento debían efectuarse los diferentes desembolsos encaminados a la cofinanciación de proyectos para el medio ambiente y el desarrollo sostenible, situaciones que no conducen a inferir que la propiedad de dichos recursos esté en cabeza de personas diferentes a ECOFONDO.

Adicionalmente, esta Sección se pronunció en la sentencia del 25 de septiembre de 2003<sup>2</sup>, cuando decidió negar la nulidad de las Resoluciones 000477 del 5 de septiembre de 1997 y 0073 del 22 de julio de 1999, mediante las que, en relación con el año gravable 1995, el Comité de Entidades sin Ánimo de Lucro resolvió declarar la procedencia de la deducibilidad de egresos en cuantía de \$ 923'742.941 y de 525'944.010, y no otorgó la exención del beneficio neto en cuantía de \$ 809'258.062 por el año gravable 1995 y en la suma de \$ 354'012.194, por el año gravable 1994, para ECOFONDO.

En esa oportunidad, la Sala confirmó la decisión de primera instancia<sup>3</sup> y concluyó que *“los recursos aludidos [refiriéndose a los recibidos en virtud del Acuerdo suscrito entre los gobiernos de Canadá y Colombia] son propios y administrados por la demandante [ECOFONDO] luego forman parte de los ingresos para determinar el impuesto [renta] de conformidad con su régimen tributario especial, siguiendo las previsiones de los artículos 356 y siguientes del E.T.”*<sup>4</sup>

Concluido entonces que los ingresos que recibió la Corporación ECOFONDO, correspondientes a los pagos efectuados por Colombia y FONADE, derivados de la ejecución del acuerdo suscrito entre los Gobiernos de Canadá y Colombia para la Conversión de la Deuda de Asistencia Oficial para el Desarrollo de América Latina (ODA), son de propiedad de ECOFONDO, y que constituyen ingresos susceptibles de ser gravados con el impuesto de renta y complementarios, la Sala

---

<sup>2</sup> Consejo de Estado, Sección Cuarta, sentencia del 25 de septiembre de 2003, expediente 250002327000199096100 (13445), C.P. Ligia López Díaz.

<sup>3</sup> Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, sentencia del 22 de mayo de 2002, expediente 250002327000199096101, M.P. Fabio Orlando Castiblanco Calixto.

<sup>4</sup> Adicionalmente, en la sentencia del Consejo de Estado se afirmó que no era *“...admisible el argumento que los recursos no eran de la Coporación Ecofondo cuando fueron egresos presentados por esta entidad para ser calificados por el Comité.*

pasa a resolver los demás problemas jurídicos planteados, consistentes en establecer si la liquidación del beneficio neto o excedente y de la contribución especial que se hizo en los actos acusados para el año 1995, se ajustó a las previsiones de los artículos 357, 358 y 248-1 del Estatuto Tributario.

## **2. “Rechazo de la exención por la vigencia de 1994”**

El artículo 356 del E.T. establece que las corporaciones, fundaciones y asociaciones sin ánimo de lucro son contribuyentes del impuesto sobre la renta y están sometidas a un régimen tributario especial, siempre y cuando cumplan las siguientes condiciones:

- a) Que el objeto social sea la realización de actividades de salud, deporte, educación formal, cultura, investigación científica o tecnológica, ecológica, protección ambiental o programas de desarrollo social;
- b) Que las actividades que realice sean de interés general y,
- c) Que sus excedentes sean reinvertidos totalmente en la actividad de su objeto social y este corresponda a las actividades enunciadas en el literal a).

Dicho régimen especial consiste en que este tipo de contribuyentes se encuentran sometidos al impuesto de renta y complementarios sobre el beneficio neto o excedente, resultante en el respectivo año o período gravable y sobre el que se aplica la tarifa del 20%.

El beneficio neto o excedente sobre el que se calcula el impuesto de renta, resulta de restar de la totalidad de los ingresos ordinarios y extraordinarios de cualquier naturaleza o denominación, con los egresos por cualquier concepto, siempre y cuando tengan relación de causalidad con los ingresos o con el objeto social, con inclusión de las inversiones realizadas en desarrollo de este y la adquisición de activos fijos.

El beneficio neto o excedente determinado en la forma anterior para el caso de las entidades sin ánimo de lucro, será exento, entre otros casos, cuando se destine directa o indirectamente a programas que desarrollen el objeto social del contribuyente dentro del año siguiente a aquel en el que se obtuvo. 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 debía hacer la inversión.

El beneficio neto o excedente generado en la no procedencia de los egresos no será objeto de exención. Al no ser objeto de exención, constituye ingreso gravable sometido a la tarifa del 20%.

Precisado lo anterior, y una vez revisada la Liquidación Oficial de Revisión 300642002900018 del 26 de agosto de 2002, la Sala concluye que la liquidación del beneficio neto gravable del año 1995 se ajustó a lo previsto en los artículos 356 y siguientes del E.T.

En efecto, es un hecho probado, no discutido, que la Corporación ECOFONDO es una entidad sin ánimo de lucro, contribuyente del impuesto de renta y complementario conforme al régimen tributario especial señalado en los artículos 506 y siguientes del E.T.

La Resolución No. 477 del 5 de septiembre de 1997<sup>5</sup>, por medio de la cual se decidió una solicitud de calificación de procedencia de egresos para el año gravable 1995, concluyó que la Corporación ECOFONDO obtuvo ingresos en el año 1995 por **\$ 2.258'944.863** y que el beneficio neto o excedente resultante del año gravable 1995, correspondía a **\$ 809'258.062**:

Ingresos obtenidos en 1995	\$ 2.258'944.863
Menos egresos procedentes	\$ 1.449'686.501
<b>TOTAL BENEFICIO NETO 1995</b>	<b>\$ 809'258.062<sup>6</sup></b>

De acuerdo con el artículo 356 del E.T., el beneficio neto resultante del año 1995, equivalente a \$ 809'258.062, está gravado con el impuesto de renta y complementarios con una tarifa del 20%.

La Resolución 477 de 1997, de igual forma concluyó que ECOFONDO ejecutó parcialmente en el año 1995 el beneficio neto o excedente del año 1994. Dijo que, en atención a lo dispuesto en el artículo 358 del E.T., ejecutó \$ 1.626'095.980 y que dejó de ejecutar **\$ 354'012.194**.

De acuerdo con el artículo 358 del E.T., la parte del beneficio neto o excedente del año 1994, en cuantía de \$ 354'012.194, que no fue invertido en programas en desarrollo de su objeto social en el año 1995, tiene el carácter de gravable con el impuesto de renta en el año en que no se invirtió, esto es, en el año gravable 1995.

De tal forma que, de acuerdo con lo anterior, la liquidación del impuesto de renta del año 1995 debe efectuarse sobre el resultado de la sumatoria del beneficio neto o excedente gravable del año 1995 y del beneficio neto del año 1994 que no fue invertido en 1995, así:

Beneficio neto 1995	\$ 809'258.062
Beneficio neto 1994 no reinvertido en 1995	\$ 354'012.194
<b>TOTAL BENEFICIO NETO GRAVABLE</b>	<b>\$ 1.163'270.000</b>
Tarifa impuesto de renta	x 20%
<b>TOTAL IMPUESTO A CARGO</b>	<b>\$ 232'654.000</b>

### 3. “La contribución especial impuesta por el año de 1995”

La demandante manifestó que la DIAN no debió liquidar la contribución especial del artículo 248-1 del E.T., a partir de unos recursos que no le pertenecían a ECOFONDO. Que, en consecuencia, estaba obligada a pagar por contribución especial para el año 1995, de \$ 267.000.

El artículo 248-1 del Estatuto Tributario<sup>7</sup>, para la época de los hechos, establecía lo siguiente:

*“Créase una contribución especial para los años gravables 1993 a 1997, inclusive, a cargo de los declarantes del impuesto sobre la renta y complementarios. Esta contribución será equivalente al 25% del impuesto*

<sup>5</sup> Esta resolución adquirió firmeza en virtud de la sentencia proferida por la Sección Cuarta el 25 de septiembre de 2003, expediente 13445.

<sup>6</sup> De acuerdo con la resolución, la DIAN liquidó este valor a partir de los estados financieros y de los estados de ingresos y gastos presentados por ECOFONDO a 31 de diciembre de 1995.

<sup>7</sup> Este artículo fue derogado por el artículo 285 de la Ley 223 del 20 de diciembre de 1995.

*neto sobre la renta determinado por cada uno de dichos años gravables y se liquidará en la respectiva declaración de renta y complementarios. (...)*”

Revisada la liquidación de la contribución efectuada por la DIAN en los actos acusados, la Sala encuentra que ésta se ajustó a lo dispuesto en el artículo 248-1 del E.T., porque se calculó en un porcentaje del 25%, sobre el total del impuesto a cargo. Por tanto, el cargo no prospera.

Por todo lo anterior, la Sala confirmará la sentencia apelada.

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**

**1º. CONFÍRMASE** la sentencia apelada.

**2º. RECONÓCESE** personería a la abogada Nidia Amparo Pabón Pérez como apoderado de la DIAN, en los términos del poder otorgado.

Cópiese, notifíquese, y devuélvase al Tribunal de origen. Cúmplase. La anterior providencia se estudió y aprobó en la sesión de la fecha.

**MARTHA TERESA BRICEÑO DE VALENCIA**  
*Presidente de la Sección*

**HUGO FERNANDO BASTIDAS BÁRCENAS**

**WILLIAM GIRALDO GIRALDO**

**CARMEN TERESA ORTÍZ DE RODRÍGUEZ**