



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

CONSEJERA PONENTE: STELLA JEANNETTE CARVAJAL BASTO

Bogotá D.C., veinticuatro (24) de octubre de dos mil diecinueve (2019)

Referencia: NULIDAD

Radicación: 11001-03-27-000-2016-00027-00 (22465)

Demandante: MARGARITA DIANA SALAS SÁNCHEZ Y FERNANDO GUZMÁN BARAHONA

Demandado: SUPERINTENDENCIA DE LA ECONOMÍA SOLIDARIA

Temas: nulidad de la Circular 004 del 16 de mayo de 2005, de la Superintendencia de la Economía Solidaria. Requisitos para la exención de renta sobre el beneficio neto de las cooperativas y entidades mutuales

SENTENCIA ÚNICA INSTANCIA – Cumplimiento orden de tutela

De acuerdo con lo ordenado en la sentencia del 30 de mayo de 2019¹, proferida por la Sección Primera de esta Corporación, dentro de la acción de tutela 2019-01424, y confirmada por la Sección Tercera en providencia del 22 de agosto del mismo año, que amparó los derechos fundamentales al debido proceso y acceso a la administración de justicia, dejó sin efecto el fallo

¹ Notificada al desacho ponente el 30 de septiembre de 2019, según consta en el software de registro interno de actuaciones

inhibitorio del 26 de septiembre de 2018 emitido por esta sección en el proceso de la referencia y le ordenó emitir sentencia de fondo, procede el despacho a cumplir dicha orden judicial, en concordancia con la competencia atribuida por el numeral 1º del artículo 149 del CPACA, mediante la expedición de la presente sentencia, que proveerá sobre la demanda de nulidad instaurada contra el aparte reslatado de la Circular 004 del 16 de mayo de 2005², de la Superintendencia de la Economía Solidaria, cuyo tenor es el siguiente:

“PARA: REPRESENTANTES LEGALES, PRESIDENTES, DIRECTORES, MIEMBROS DEL CONSEJO DE ADMINISTRACIÓN Y JUNTAS DE VIGILANCIA DE ENTIDADES SOLIDARIAS.

DE: SUPERINTENDENTE

ASUNTO: INVERSIÓN EDUCACIÓN FORMAL

FECHA: Bogotá D. C., 16 de mayo de 2005

Apreciados señores:

El Decreto 2880 de septiembre 7 de 2004 reglamentó las inversiones que en educación formal deben hacer las cooperativas y asociaciones mutuales en cumplimiento con el artículo 8 de la Ley 863 de 2003, con el propósito de tener derecho a la exención del impuesto de renta y complementarios.

Los proyectos de inversión en educación formal a que hace referencia el literal d del artículo 2 del Decreto 2880 de 2004, adelantados por las cooperativas y mutuales sólo serán certificados por las Secretarías de Educación y aprobadas por el Ministerio de Educación, y para las demás alternativas que hace referencia los literales a, b y c del mismo artículo serán certificados por el ICETEX.

Para poder obtener dicha certificación y tener derecho a la exención del impuesto de renta y complementarios estas entidades del sector solidario deberán efectuar dicha inversión en el transcurso del año siguiente en el cual se obtuvo los excedentes partiendo de la vigencia fiscal de 2004 y siguientes.

En la medida en que se cumpla con el giro o erogación de los recursos con destino a la inversión en educación formal, la entidad cooperativa y las asociaciones mutuales deberán reportar dicha información en el formato No. 37 debidamente modificado mediante carta circular No. 003 del 30 de marzo de 2005 de este despacho.”

² Fl. 34

DEMANDA

Los ciudadanos Margarita Diana Salas Sánchez y Fernando Guzmán Barahona demandaron la nulidad parcial de la Circular 004 del 16 de mayo de 2005, expedida por la Superintendencia de la Economía Solidaria, en cuanto señaló que para tener derecho a la exención del impuesto de renta sobre el excedente obtenido, las cooperativas y asociaciones mutuales debían efectuar la inversión en educación formal en el año siguiente al de la obtención.

Invocaron como normas violadas los artículos 6, 29 y 338 de la Constitución Política, por falta de aplicación; 8 de la Ley 863 de 2003 y 1 del Decreto 2880 de 2004, por violación directa; y 19 del Estatuto Tributario, 12 y 16 del Decreto 4400 de 2004 y 44 de la Ley 79 de 1988, por indebida interpretación. El concepto de violación respecto de tales disposiciones, se sintetiza así:

Sobre la violación de los artículos 6, 29 y 338 de la Constitución Política, destacaron que la demandada se extralimitó en el ejercicio de sus competencias, porque la ley que la creó³ no establece ninguna facultad relacionada con la reglamentación y/o interpretación de las normas tributarias. Dijeron que la función de control y vigilancia asignada a dicha entidad no se extiende a la creación de nuevas reglas de juego en materia de procedimientos de exenciones en renta para las entidades del sector solidario vía interpretación de las disposiciones legales o reglamentarias vinculadas a impuestos nacionales.

Indicaron que la circular se profirió para responder una consulta realizada a la Superintendencia de la Economía Solidaria (Supersolidaria) sobre la aplicación del Decreto 4400 de 2004, desconociendo que las únicas consultas atendibles eran las formuladas en asuntos de su competencia⁴, independientemente de que le correspondiera instruir⁵ a las instituciones vigiladas sobre la manera como deben cumplir las disposiciones que rigen su actividad, fijar los criterios técnicos y jurídicos que faciliten el cumplimiento de tales normas y señalar los procedimientos para su cabal aplicación.

Añadieron que las facultades de interpretación de la Ley tributaria son exclusivas de la DIAN⁶, de modo que la circular demandada desborda las funciones de la Supersolidaria y, en esa medida, vulnera el debido proceso.

³ Ley 454 de 1998

⁴ Ley 454 de 1998 - art. 36-15

⁵ Ley 454 de 1998 - art. 36-22

⁶ Decreto 4048 de 2008 - art. 20

Afirmaron que la circular acusada mencionó un requisito no previsto en la ley para exonerar del impuesto de renta a las entidades del sector solidario y que la obligatoriedad de ese requisito depende de que el legislador lo incluya en la normativa correspondiente.

Sobre la violación del artículo 8 de la Ley 863 de 2003 y del Decreto 2880 de 2004, adujeron que el acto demandado asignó a la norma que interpretó un sentido o alcance que no le corresponde, incurriendo así en una aplicación indebida o errónea de la ley sustancial.

Manifestaron que la circular no podía condicionar la exención en renta a la “inversión del excedente dentro del año siguiente” a aquél en que se obtuvo, porque la norma legal y el reglamento sólo prevén el requisito de la “destinación” al financiamiento de cupos y programas de educación formal, sin aludir a la ejecución, ni establecer un plazo específico para ejecutarla.

Explicaron que la exención del beneficio neto para las entidades mencionadas en el numeral 1º del artículo 19 del ET (fundaciones, asociaciones y corporaciones), se supedita a los requisitos previstos en el artículo 8 del Decreto 4400 de 2004, en tanto que para las entidades mencionadas en el numeral 4, esto es, las entidades del sector cooperativo y asociaciones mutuales cuyo beneficio neto se calcula de acuerdo con las leyes tributarias y cooperativas vigentes, la exención se supedita a los requisitos del artículo 12 de dicho decreto.

Manifestaron que el derecho a la exención en renta para el beneficio neto de las entidades solidarias surge cuando éste se destina conforme a lo decidido por la asamblea general ordinaria de cada entidad, como máximo órgano social y que tal decisión se comprueba mediante las respectivas actas.

Sobre la violación de los artículos 19 del ET, 12 y 16 del Decreto 4400 de 2004 y 44 de la Ley 79 de 1988, concluyeron que la circular demandada incurrió en una interpretación indebida del numeral 4 del artículo 19 del ET y del artículo 12 del Decreto 4400 de 2004, porque: i) confundió los conceptos de destinación y ejecución, sin tener en cuenta que, acorde con la legislación cooperativa, la primera puede comprobarse mediante las actas de asamblea; ii) estableció una exigencia no prevista en las normas sobre exención del beneficio neto o excedente de las entidades del sector solidario y, iii) pasó por alto la diferencia entre los requisitos de la exención para las entidades citadas en los numerales 1 y 4 del artículo 19 del ET.

CONTESTACIÓN DE LA DEMANDA

La Superintendencia de la Economía Solidaria se opuso a las pretensiones de la demanda⁷, así:

Negó que se hubiera extralimitado en sus funciones a través de la circular acusada, porque no ha reglamentado, interpretado, creado ni modificado procedimientos de la normativa tributaria. Adujo que la Superintendencia, como autoridad técnica de supervisión, emitió la circular para instruir a las entidades solidarias sobre la manera como deben cumplir las disposiciones regulatorias de la exención en renta a su favor, en orden a que se pudiera establecer la destinación final del beneficio neto, en el marco de lo dispuesto por la Asamblea General o el órgano colegiado competente que decide sobre la utilización del mismo.

Destacó que los numerales 2 y 22 del artículo 36 de la Ley 454 de 1998, le permiten a la Superintendencia solicitar la información jurídica, administrativa, contable o financiera sobre el desarrollo de las actividades de las entidades vigiladas, e instruir a éstas sobre la manera como deben cumplir las normas que regulan su actividad, fijar los criterios técnicos y jurídicos que facilitan el cumplimiento de tales normas y señalar los procedimientos para su cabal aplicación.

Precisó que la Superintendencia está obligada a crear confianza en el sector solidario, a través de la expedición de circulares, cartas circulares, resoluciones y demás actos relacionados con el ejercicio de las funciones de las entidades que pertenecen al mismo, con el fin de que se ajusten al ordenamiento jurídico y financiero.

Sostuvo que, en el caso de las cooperativas, el derecho a la exención del impuesto de renta exige la destinación autónoma del 20% del excedente a la financiación de cupos y programas de educación formal en instituciones autorizadas por el Ministerio de Educación Nacional, pero, acorde con la regulación general, los recursos destinados a la financiación de cupos y programas de educación formal deben invertirse dentro de un periodo determinado para ser beneficiario de la exención. Preciso que mientras “destinar” implica ordenar, señalar o determinar algo para algún fin, “invertir” refiere a emplear o gastar.

Manifestó que la circular acusada se soportó en las facultades previstas en los artículos 35 y 36 (numerales 2 y 22) de la Ley 454 de 1998, por lo que se

⁷ Fls. 47 a 56

encuentra ajustada a derecho. Al efecto, propuso la excepción que denominó “inexistencia de la nulidad alegada”.

Los *demandantes* arguyeron que dicha excepción no correspondía a las indicadas en el artículo 100 del CGP, que debía conocerse y valorarse dentro del estudio de fondo del proceso, resolverse dentro de la sentencia, acorde con el artículo 187 del CPACA y, por carecer de sustento legal, declararse improcedente⁸.

AUDIENCIA INICIAL

El 4 de agosto de 2017 se llevó a cabo la audiencia inicial de que trata el artículo 180 de la Ley 1437 de 2011⁹. En dicha diligencia se puso de presente la improcedencia de la conciliación en razón del medio de control público impetrado y se advirtió que la excepción denominada “*inexistencia de la nulidad alegada*”, que propuso la parte demandada, corresponde a un argumento de fondo que debe estudiarse en la sentencia.

Asimismo, el litigio se concretó en «*el estudio de legalidad de la Carta Circular 004 del 16 de mayo de 2005, expedida por la Superintendencia de la Economía Solidaria*» y, específicamente, en determinar «*(i) si la Superintendencia de la Economía Solidaria se extralimitó en sus funciones al efectuar una interpretación sobre disposiciones legales de carácter tributario y reglamentar los requisitos para acceder al beneficio de rentas exentas, (ii) si el aparte acusado es ilegal por haberse expedido con infracción de las normas en que debería fundarse, en tanto que los artículos 19 del Estatuto Tributario y 12 del Decreto 4400 de 2004 no establecen plazo ni obligación de efectuar la inversión de una suma igual o superior al 20% del excedente del ejercicio del año anterior, para ser sujeto de la exención del impuesto sobre la renta, y (iii) si el acto demandado vulnera los artículos 44 de la Ley 79 de 1988 y, 12 y 16 del Decreto 4400 de 2004, toda vez que con la destinación ordenada por la Asamblea General se cumple con el requisito para acceder a la exención tributaria.*»

Igualmente, se ordenó tener como pruebas las aportadas con la demanda y el escrito de contestación a la misma.

ALEGATOS DE CONCLUSIÓN

La **demandada**¹⁰ reiteró los argumentos esenciales del escrito de contestación, resaltando que el acto demandado no implicó una alteración, modificación o extralimitación de las funciones de la Superintendencia, a la

⁸ Fls. 62 a 63

⁹ Fls. 75 a 79

¹⁰ Fls. 81 a 93

luz de las funciones establecidas en los numerales 2 y 22 del artículo 36 de la Ley 454 de 1998.

Destacó que la circular acusada sólo instruyó sobre la manera como debía reportarse la información en el formato 37, que hace parte del formulario oficial de rendición de cuentas.

Afirmó que las organizaciones solidarias eran entidades sin ánimo de lucro, especialmente empresas creadas para satisfacer necesidades económicas y sociales, con la expectativa implícita de recibir beneficios. Desde ese punto de vista, la única diferencia entre dichas organizaciones y las demás empresas del sector real de la economía atañe a la distribución real de los excedentes (*“reparto de utilidades” con pago de dividendos en empresas privadas y “retorno al asociado” por uso del servicio o participación en el trabajo, en entidades solidarias*).

A través de alegatos separados pero con argumentos esencialmente coincidentes, los **demandantes**¹¹ dijeron reiterar lo aducido en la demanda. Insistieron y destacaron que entre las facultades legales conferidas a la Supersolidaria no se encuentra la de interpretar, analizar o reglamentar normas tributarias, en cuanto tales competencias son exclusivas de la DIAN.

Anotaron que las facultades legales conferidas a la Supersolidaria aluden a solicitar información e instruir a las entidades vigiladas, pero sin referirse a temas tributarios.

El representante del **Ministerio Público** solicitó que la Sala se inhiba de proferir fallo de fondo, por ineptitud de la demanda, en cuanto la carta circular acusada no es un acto administrativo demandable ante la jurisdicción contenciosa, sino una comunicación dirigida a instruir u orientar a las entidades vigiladas sobre el contenido del Decreto 2880 de 2004, reglamentario del artículo 8 de la Ley 863 de 2003.

Afirmó que los apartes demandados de dicha circular sólo reiteraron el contenido sistemático de la ley y que, incluso, atender lo dispuesto en la circular no afecta el derecho fiscal a la exención, en tanto la Administración Tributaria es la que en cada actuación administrativa debe determinar el cumplimiento de los requisitos para obtener la exención en renta.

¹¹ Fls. 94 a 99

Anotó que el término «invertir» fue establecido en el artículo 1 del mencionado Decreto 2880 de 2004. Asimismo, el artículo 3 ibídem estableció que el derecho a la exención dispuesta por el artículo 8 de Ley 863 de 2003 requería la «certificación de inversiones en educación formal» por parte de la entidad receptora de la inversión.

En criterio del Ministerio Público, sólo pueden certificarse las inversiones ejecutadas, de modo que si la ejecución no ocurre tampoco puede expedirse ningún soporte para demostrar el beneficio fiscal. A su vez, el artículo 4 del Decreto 2880 previó la realización de un control a los dineros invertidos en educación, para verificar su ejecución real.

Por tanto, la circular acusada sólo indicó el sentido natural y obvio de la norma para evitar que sus vigiladas tengan diferencias con la Administración Tributaria y que incumplan las exigencias legalmente previstas para acceder a los beneficios fiscales del régimen especial.

Concluyó que «si los demandantes están en desacuerdo con la reglamentación, lo que debieron demandar, es el Decreto 2880 del 7 de septiembre de 2004».

CONSIDERACIONES DE LA SALA

En concordancia con lo decidido en la sentencia de tutela objeto de cumplimiento a través del presente fallo, según la cual la Carta Circular 004 del 16 de mayo de 2005, demandada en este proceso es un “acto susceptible de control judicial por esta jurisdicción” porque contiene una decisión con vocación de producir efectos jurídicos sobre sus destinatarios y regula aspectos no previstos en los Decretos 2880 de 2004 y 4400 del mismo año¹²; y dado que ese criterio deja desprovisto de fundamento a la glosa de “ineptitud de la demanda” planteada por el Ministerio Público, procede la Sala a estudiar los cargos de nulidad formulados contra dicha circular en cuanto previó que «Para poder obtener la certificación de los proyectos de inversión en educación formal de las Cooperativas y mutuales, y tener derecho a la exención del impuesto de renta y complementarios, estas entidades del sector solidario deberán efectuar dicha inversión en el transcurso del año siguiente en el cual se obtuvo los excedentes partiendo de la vigencia fiscal de 2004 y siguientes.»

En ese contexto, corresponde a la Sala establecer si la Superintendencia de la Economía Solidaria se extralimitó en sus funciones e interpretó

¹² Ejecución en la inversión en educación formal y el plazo para realizarla.

indebidamente la normativa tributaria en materia de exenciones en renta para las cooperativas y asociaciones mutuales, como entidades del sector solidario pertenecientes al régimen especial, al disponer que debían efectuar la inversión en educación formal en el transcurso del año siguiente a aquel en que obtuvieron los excedentes.

En criterio de los demandantes, esa disposición escapaba a las competencias de la demandada, pues condicionaba el derecho a la exención que solo podía establecerlo la ley y se oponía a la normativa sobre la materia, en cuanto el artículo 12 del Decreto 4400 de 2004 se limitó a ordenar que el beneficio neto o excedente de las entidades solidarias se destinara a la inversión en el sector educativo, sin exigir que tal inversión se realizara en el año siguiente a su obtención.

Por su parte, la entidad demandada alega que la circular acusada fue expedida a la luz de las facultades conferidas por los numerales 2 y 22 del artículo 36 de la Ley 454 de 1998¹³, que disponen:

“ARTÍCULO 36.- Funciones de la Superintendencia de la Economía Solidaria. Son facultades de la Superintendencia de la Economía Solidaria para el logro de sus objetivos:

(...)

2. Establecer el régimen de reportes socioeconómicos periódicos u ocasionales que las entidades sometidas a su supervisión deben presentarle, así como solicitar a las mismas, a sus administradores, representantes legales o revisores fiscales, cuando resulte necesario, cualquier información de naturaleza jurídica, administrativa, contable o financiera sobre el desarrollo de sus actividades.

(...)

22. Instruir a las instituciones vigiladas sobre la manera como deben cumplirse las disposiciones que rigen su actividad, fijar los criterios técnicos y jurídicos que faciliten el cumplimiento de tales normas y señalar los procedimientos para su cabal aplicación.”

¹³ “Por la cual se determina el marco conceptual que regula la economía solidaria, se transforma el Departamento Administrativo Nacional de Cooperativas en el Departamento Nacional de la Economía Solidaria, se crea la Superintendencia de la Economía Solidaria, se crea el Fondo de Garantías para las Cooperativas Financieras y de Ahorro y Crédito, se dictan normas sobre la actividad financiera de las entidades de naturaleza cooperativa y se expiden otras disposiciones.”

A través del acto demandado la Superintendencia de la Economía Solidaria hizo un llamado concreto a los representantes legales, presidentes, directores, miembros del Consejo de Administración y Juntas de vigilancia de las entidades solidarias, para que, a partir de la vigencia fiscal 2004 y siguientes, invirtieran el beneficio neto dentro del año siguiente a su obtención, «*para poder ... tener derecho a la exención del impuesto de renta y complementarios*»¹⁴, en el marco de la reglamentación expedida por el Decreto 2880 de 2004, «*con el propósito de tener derecho a la exención*»¹⁵.

La demandada, en su calidad de autoridad técnica de supervisión de las organizaciones de la Economía Solidaria, se encuentra facultada para ejercer la inspección, vigilancia y control de las cooperativas y demás entidades del sector, con la finalidad de «*asegurar el cumplimiento de las disposiciones legales y reglamentarias*» y «*supervisar el cumplimiento del propósito socioeconómico no lucrativo que ha de guiar la organización y funcionamiento de las entidades vigiladas*»¹⁶.

Sin embargo, considera la Sala que la “efectiva inversión del excedente en el año siguiente a cuando se obtiene”, con miras a acceder a la exención en el impuesto de renta, aspecto objeto del presente debate judicial, no puede concebirse como el ejercicio de la función instructiva de que trata el numeral 22 del artículo 36 de la Ley 454 de 1998, para alcanzar las finalidades mencionadas.

Lo anterior, porque mientras el alcance semántico de la acción de “instruir”¹⁷ conduce a entender que la función instructiva se expresa mediante disposiciones técnicas o explicativas dirigidas a lograr el cumplimiento de un servicio administrativo para que se ajuste a las reglas preestablecidas, la disposición de “*invertir en el año siguiente el excedente obtenido*” prevista en el acto demandado involucra una orden condicionante del derecho a la exención en renta para las cooperativas y entidades mutuales, que no fue establecida por el Decreto 2880 del 7 de septiembre de 2004, ni por la norma que reglamentó, esto es, el artículo 8 de la Ley 863 de 2003, como tampoco por el Decreto 4400 del 30 de diciembre de 2004, reglamentario del artículo 19 del ET vigente para ese momento, es decir, el modificado por el citado artículo 8 de la Ley 863.

¹⁴ Carta Circular 004 de 2005, inc. 3, Fl. 34

¹⁵ *Ibidem*, inc. 1º

¹⁶ Ley 454 de 1998, arts. 34, 35 (Nos. 1 y 5)

¹⁷ Del lat. *instructio*, -ōnis. 1. f. Acción de instruir. 2. f. Caudal de conocimientos adquiridos.

4. f. Conjunto de reglas o advertencias para algún fin. U. m. en pl. 7. f.

pl. Reglamento en que predominan las disposiciones técnicas o explicativas para el cumplimiento de un servicio administrativo. (<http://dle.rae.es/?id=Lntig8K>)

En efecto, a la luz del numeral 4 del artículo 8 de la Ley 863 de 2003, modificatorio del artículo 19 del ET, «*Las cooperativas, sus asociaciones, uniones, ligas centrales, organismos de grado superior de carácter financiero, las asociaciones mutualistas, instituciones auxiliares del cooperativismo y confederaciones cooperativas, previstas en la legislación cooperativa, vigilados por alguna superintendencia u organismos de control, **estarán exentas del impuesto sobre la renta y complementarios si el 20% del excedente** tomado del Fondo de Educación y Solidaridad de que trata el artículo 54 de la Ley 79 de 1988, **se destina a financiar cupos y programas de educación formal en instituciones autorizadas por el Ministerio de Educación Nacional***». El beneficio neto o excedente destinado total o parcialmente en forma diferente a lo establecido en dicha norma o en la legislación cooperativa vigente, «*se encuentra sujeto a impuesto*».

A su turno, el Decreto Reglamentario 2880 de 2004, de cuyo contexto se extrae una reglamentación especialmente dirigida al sector solidario, ordenó a las instituciones previstas en el artículo 8 de la Ley 863 de 2003 “*invertir en educación formal*” una suma igual o superior al 20% del excedente del ejercicio del año fiscal 2004 (art. 1) y estableció diferentes alternativas de **inversión** de los recursos obtenidos en esa vigencia por las cooperativas, sus asociaciones, uniones, ligas centrales, organismos de carácter financiero, asociaciones mutualistas, instituciones auxiliares del cooperativismo y confederaciones cooperativas (art. 2).

Asimismo, previó la «**certificación de inversiones en educación formal para tener derecho a la exención dispuesta en el referido artículo 8**», la obligación de rendir «**informes de ejecución física y financiera de los recursos destinados a los programas adoptados, sobre la ejecución de las alternativas de inversión igualmente contempladas**», y se refirió tanto a los establecimientos educativos para **ejecutar** tales programas, como a los beneficiarios de las inversiones, ordenando privilegiar «**la destinación de los recursos para cupos nuevos**». (arts. 3, 4, 5 y 6)

En sentencia del 8 de noviembre de 2007¹⁸, Exp. 15779, la Sala negó la nulidad del Decreto 2880 de 2004 frente al cargo de exceso en el ejercicio de la facultad reglamentaria por aparente restricción arbitraria del derecho a la exención, con requerimientos no previstos en el artículo 8 de la Ley 863 de 2003, en el entendido de que dicho decreto estableció alternativas específicas de inversión que se ajustaban al alcance de la exención establecida por la norma legal¹⁹.

¹⁸ M. P. Dra. Ligia López Díaz.

¹⁹ Según la Sala, las alternativas de inversión previstas en el reglamento no limitaban a las Cooperativas, porque acogían los condicionantes de la norma superior en cuanto a cupos y programas de educación formal en instituciones autorizadas por el Ministerio de Educación y mantenían la autonomía de las cooperativas en esos

Asimismo y en cuanto a la exención prevista en el artículo 8 de la Ley 863 de 2003 para las cooperativas, la Sala precisó que se sujetaba a la destinación del 20% del excedente neto para la financiar cupos y programas de educación formal en instituciones autorizadas por el Ministerio de Educación Nacional.

A su turno, el Decreto 4400 del 30 de diciembre de 2004, reglamentario del artículo 19 del ET vigente al momento de expedirse la circular demandada, esto es, con las modificaciones dispuestas por el artículo 8 de la Ley 863 de 2003, dispuso la exención en renta para el sector solidario sobre la parte del beneficio neto que «se **destine** exclusivamente según lo establecido en el artículo 54 de la Ley 79 de 1988, para el caso de las cooperativas y en el Decreto 1480 de 1989, para las asociaciones mutuales» e igualmente sobre la parte «que de conformidad con el numeral 4º del artículo 19 del Estatuto Tributario, al menos el veinte (20%) del excedente o beneficio neto, se **destine** a financiar cupos y programas de educación formal en los niveles preescolar, básico o medio definidos en la Ley 115 de 1994 o en programas de educación superior aprobados por el ICFES» (art. 12 del D. 4400 de 2004).

A su vez, el artículo 54 de la Ley 79 de 1988, al cual la norma reglamentaria supeditó la destinación exclusiva del beneficio obtenido por las cooperativas, dispuso que los excedentes resultantes del ejercicio **debían aplicarse**, como mínimo, así: un 20% para crear y mantener una reserva de protección de los aportes sociales, un 20% para el fondo de educación y un diez 10% para un fondo de solidaridad. Igualmente, previó que el remanente **podría aplicarse**, en todo o parte, «**según lo determinado en los estatutos o la asamblea general, destinándolo** a la revalorización de aportes, teniendo en cuenta las alteraciones en su valor real, **destinándolo** a servicios comunes y seguridad social, retornándolo a los asociados en relación con el uso de los servicios o la participación en el trabajo, y **destinándolo** a un feudo para amortización de aportes de los asociados.»

Por su parte, el Decreto 1480 de 1989, estableció que los excedentes obtenidos por las asociaciones mutuales debían «*aplicarse, en primer término, a compensar las pérdidas de ejercicios anteriores.*» (Parágrafo, art. 22).

De la misma forma, el artículo 12 del Decreto 4400 que se viene comentando, previó que «*la parte del beneficio neto o excedente **que no se destine** conforme con lo establecido en el mismo artículo, queda gravada con el*

destinos, sin que su manejo a través de fondos coadministrados con el ICETEX y de acuerdo con sus políticas y criterios, restringiera la libertad de gestión de las cooperativas. La sentencia del 21 de noviembre de 2007, exp. 15661, ordenó estarse a lo resuelto en la sentencia denegatoria del 8 de noviembre de 2007, por identidad en la causa *petendi* juzgada.

impuesto sobre la renta y complementarios a la tarifa del veinte por ciento (20%)» y mantuvo las alternativas de inversión señaladas en el Decreto 2880 de 2004 para acceder a la exención de dicho impuesto (parágrafo).

Los artículos 15 (parágrafo) y 18 ib., dispusieron que el registro contable de la exención o el beneficio «*debía realizarse en cuentas separadas por período gravable, de manera que se pueda establecer claramente el monto, **destino de la inversión y nivel de ejecución durante cada período gravable.** Igual procedimiento se debe observar cuando el beneficio neto se ejecute a través de proyectos o programas específicos.*» y que «*Si la Administración de Impuestos, con ocasión de un proceso de auditoría, encuentra que el beneficio neto o excedente no cumple los requisitos establecidos para su exención y este fue ejecutado en diferentes períodos gravables, será adicionado como ingreso gravable en el año que la Administración lo detecte.*»

Como se ve, la reglamentación del beneficio neto o excedente obtenido por las entidades cooperativas, a partir de la vigencia fiscal 2004, no supedita expresamente el derecho a la exención en renta a la “*inversión del mismo en el año siguiente a dicha obtención*”.

En ese sentido y como se anotó en la sentencia de tutela de cuyo cumplimiento se ocupa el presente fallo «*no hay una reproducción literal del Decreto 2880 de 2004 ni del Decreto 4400 de 2004 en la circular acusada. Precisamente, son las diferencias entre la redacción del acto demandado y lo establecido en el Decreto reglamentario y demás normas superiores relacionadas con la materia, lo que se objeta en la demanda de nulidad.*»

En consecuencia, la Sala anulará el aparte acusado de la Circular demandada, porque la orden de «inversión del excedente en el año siguiente al que se obtuvo» contraría el ordenamiento superior y amplía los requisitos de la exención en renta para las entidades solidarias, con extralimitación de las funciones legalmente asignadas a la Superintendencia de la Economía Solidaria.

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

1. **ANULAR** la Circular 004 del 16 de mayo de 2005, expedida por la Superintendencia de la Economía Solidaria, en el aparte acusado, que señala “*Para poder obtener dicha certificación y tener derecho a la exención del impuesto de renta y complementarios estas entidades del sector solidario deberán*

efectuar dicha inversión en el transcurso del año siguiente en el cual se obtuvo los excedentes partiendo de la vigencia fiscal de 2004 y siguientes”.

2. No se condena en costas en virtud de lo dispuesto en el artículo 188 de la Ley 1437 de 2011.

Cópiese, notifíquese y comuníquese. Cúmplase.

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

**JULIO ROBERTO PIZA RODRÍGUEZ
BASTO**
Presidente de la Sección

STELLA JEANNETTE CARVAJAL

**MILTON CHAVES GARCÍA
RAMÍREZ**

JORGE OCTAVIO RAMÍREZ