



CONSEJO DE ESTADO
SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO
SECCIÓN CUARTA

Consejera Ponente: MARTHA TERESA BRICEÑO DE VALENCIA

Bogotá, D.C., catorce (14) de abril de dos mil dieciséis (2016)

Radicación: 13001233100020110047501 (21324)

**Actor: COOPERATIVA DE PRODUCTORES DE LECHE DE LA COSTA
ATLÁNTICA LTDA – COOLECHERA NIT 890101897**

Demandado: DIRECCIÓN DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES – DIAN

Asunto: Impuesto sobre la renta año gravable 2006

FALLO

La Sala decide el recurso de apelación interpuesto por la demandante contra la sentencia de 29 de abril de 2014, proferida por el Tribunal Administrativo de Bolívar, que negó las pretensiones de la demanda.

ANTECEDENTES

La Cooperativa de Ganaderos de Cartagena Ltda -CODEGÁN, domiciliada en Cartagena, en adelante CODEGÁN, declaró renta por el año gravable 2004, con una pérdida líquida del ejercicio por \$275.311.000 y por el año gravable 2005, con una pérdida líquida del ejercicio por \$79.787.000¹. En ambas declaraciones determinó un impuesto de cero y un saldo a pagar de cero.

Por Resolución 2007350000905 de 8 de febrero de 2007, la Superintendencia de la Economía Solidaria aprobó la fusión por incorporación de CODEGÁN y la Cooperativa de Productores de Leche de la Costa Atlántica – COOLECHERA, con domicilio en Barranquilla, en calidad de incorporante, en adelante COOLECHERA². La fusión se inscribió en la Cámara de Comercio de Barranquilla, el 2 de marzo de 2007³.

El 17 de mayo de 2007, COOLECHERA, en calidad de cooperativa incorporante, presentó la declaración de renta de CODEGÁN, por el año gravable 2006⁴. En la declaración, registró una renta líquida del ejercicio de \$334.362.000, que llevó como renta exenta , y un impuesto a pagar de \$0⁵.

¹ Folios 77 y 78 c. 1

² Folios 58 a 60 c. 1

³ Folio 32 vto. c. 1

⁴ De acuerdo con el Concepto DIAN 034464 de 2005, los períodos gravables anteriores a la fusión, como es el año gravable 2006, deben declararse el nombre y NIT de la sociedad absorbida.

⁵ Folio 118 c. 1

El 13 de marzo de 2009, la Dirección Seccional de Impuestos y Aduanas de la DIAN de Cartagena profirió a CODEGÁN, emplazamiento para que corrigiera la declaración de renta en el sentido de liquidar el impuesto del 20% y la respectiva sanción por corrección. Lo anterior, porque la cooperativa no había invertido el excedente contable en educación formal.⁶

El anterior acto fue notificado en el domicilio de CODEGÁN, el 19 de marzo de 2009 y comunicado en el domicilio a COOLECHERA mediante oficio 1-06-201-238-213 de 17 de marzo de 2009⁷. COOLECHERA, como incorporante de CODEGÁN, no dio respuesta al emplazamiento para corregir.

El 16 de junio de 2009, mediante Requerimiento Especial 62382009000043, la Dirección Seccional de Impuestos de Cartagena propuso modificar la declaración de renta de CODEGÁN para rechazar la renta exenta de \$334.362.000, liquidar un impuesto neto de \$66.872.000, una sobretasa de renta de \$6.687.000 y un total impuesto a cargo de \$73.559.000⁸.

El requerimiento especial fue notificado en el domicilio de CODEGÁN, el 17 de junio de 2009 y comunicado en el domicilio de COOLECHERA mediante oficio 1-06-201-238-468, de 30 de junio de 2009⁹.

El 1 de octubre de 2009, COOLECHERA, como incorporante de CODEGÁN, corrigió la declaración de renta del año gravable 2006 en el sentido de llevar como

⁶ Folios 313 a 316 c.1

⁷ Folio 313 y 317 c.1

⁸ Folios 351 a 364 c. 1

⁹ Folios 366 y 367 c. 1

compensación de pérdidas de ejercicios anteriores la suma de \$334.362.000. Asimismo, determinó un impuesto y un valor a pagar de cero¹⁰.

Previa respuesta al requerimiento especial, por Liquidación Oficial de Revisión 62412010000014 de 15 de marzo de 2010, la Dirección Seccional de Impuestos de Cartagena de la DIAN tuvo como válida la declaración de corrección presentada el 1 de octubre de 2009, rechazó la compensación de pérdidas de ejercicios anteriores por \$334.362.000 y liquidó un total impuesto a cargo de \$73.559.000¹¹.

Contra la liquidación de revisión, COOLECHERA, como cooperativa incorporante de CODEGÁN, interpuso el recurso de reconsideración¹², que fue resuelto por Resolución 62362011000001 de 23 de febrero de 2011, en el sentido de confirmar el acto impugnado¹³.

DEMANDA

COOLECHERA, en ejercicio de la acción prevista en el artículo 85 del Código Contencioso Administrativo, formuló las siguientes pretensiones¹⁴:

«Las siguientes son las **pretensiones principales** de esta demanda:

A. Respetuosamente solicito al honorable Magistrado que, como consecuencia de estar plenamente probada la ilegalidad de los actos

¹⁰ Folio 402 c. 1

¹¹ Folios 36 a 46 y 403 a 413 c. 1

¹² Folios 420 a 430 c. 1

¹³ Folios 47 a 57 y 452 a 462

¹⁴ Folios 1 a 29 c.1

acusados, se declare la **nulidad total** de la Resolución No. 062412010000014 del 15 de marzo de 2010, por medio de la cual se profiere liquidación oficial de revisión, expedida por la División de Gestión de Liquidación Tributaria de la Administración de Impuestos Nacionales de Cartagena, y de la Resolución No. 06236201100001 del 23 de febrero de 2011, por medio de la cual se resuelve recurso de reconsideración, expedida por la División de Gestión Jurídica de la División Sección de Impuestos de Cartagena.

- B. Como restablecimiento del derecho solicitamos se reconozca la procedencia total de la partidas que fueron cuestionadas por la Autoridad Tributaria, y como consecuencia, se declare la firmeza de la declaración privada del impuesto sobre la renta presentada por CODEGÁN el 1 de octubre de 2009, identificada con número de formulario 747739002715.

Como **pretensión subsidiaria**, solicitamos que en el evento en que los Honorables Magistrados consideren que el emplazamiento y el requerimiento especial se notificaron dentro del término legal, se declare la firmeza de la declaración privada del impuesto sobre la renta presentada por CODEGÁN el 17 de mayo de 2007, identificada con número de formulario 9100000661754».

La demandante invocó como normas violadas, las siguientes:

- Artículo 84 del Código Contencioso Administrativo
- Artículos 555-2, 560, 564, 565, 588, 589, 703, 705, 708, 709, 711 y 730 del Estatuto Tributario.
- Artículos 55 y 55 de la Ley 79 de 1988.
- Artículo 1 de la Resolución 7 de 4 de noviembre de 2008.

El concepto de la violación se sintetiza así:

1. Incompetencia del funcionario que expidió los actos demandados

Bajo la figura de la fusión por incorporación, el 2 de marzo de 2007, COOLECHERA incorporó a CODEGÁN. En consecuencia, desde esa fecha CODEGÁN dejó de existir y COOLECHERA asumió los derechos, obligaciones y consolidó el patrimonio de la incorporada. Por lo anterior, el 17 de mayo de 2007, COOLECHERA presentó la declaración de renta de CODEGÁN, correspondiente al año gravable 2006.

De conformidad con el artículo 1 numeral 7 de la Resolución 7 de 4 de noviembre de 2008¹⁵, la Dirección Seccional competente es la del domicilio del contribuyente. Como COOLECHERA tiene su domicilio en Barranquilla, el proceso de determinación del impuesto debió adelantarse por la Dirección Seccional de Impuestos de esa ciudad, y no por la Seccional de Cartagena, domicilio de CODEGÁN. En consecuencia, los actos demandados son nulos por falta de competencia del funcionario para expedirlos.

2. Indebida notificación del emplazamiento para corregir y del requerimiento especial

Por la fusión, CODEGÁN desapareció del mundo jurídico y la calidad de contribuyente la asumió COOLECHERA. Por lo mismo, la DIAN debió notificar a la actora las actuaciones relacionadas con la declaración de renta fiscalizada.

¹⁵ Por la cual se determina la competencia funcional y territorial de las Direcciones Seccionales de la Unidad Administrativa Especial Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales.

Sin embargo, el emplazamiento para corregir y el requerimiento especial solo fueron notificados a CODEGÁN. La DIAN no puede excusarse en que los actos se notificaron en el último domicilio de CODEGÁN, pues, con ocasión de la fusión, el RUT de esta fue actualizado. Por tanto, el RUT que debió consultarse debió ser el de COOLECHERA, de conformidad con el artículo 555-2 del Estatuto Tributario.

El hecho de que los correos hubieran sido recibidos por COOLECHERA, no significa que la notificación reunió los requisitos de los artículos 563 y siguientes del E.T., pues el correo no se envió a la dirección del contribuyente.

Por lo anterior, la notificación de los mencionados actos es inválida y no produjo efectos jurídicos, pues no se efectuó en la dirección informada por la actora en el RUT.

3. Firmeza de la declaración de renta del año gravable 2006

Como el emplazamiento para corregir no se notificó en debida forma, no se configuró la suspensión del término por un mes para notificar el requerimiento especial, conforme con el artículo 706 del Estatuto Tributario.

En efecto, el plazo para declarar renta por el año gravable 2006 vencía el 18 de mayo de 2007, por lo que la DIAN tenía hasta el 18 de mayo de 2009 para notificar el requerimiento especial. No obstante, el 7 de junio de 2009, esto es, por fuera del plazo legal, la DIAN notificó a la actora el requerimiento especial. En consecuencia, la declaración privada adquirió firmeza.

4. Violación del debido proceso por falta de la ampliación del requerimiento especial

Con ocasión del requerimiento especial, la actora corrigió la declaración de renta del año gravable 2006. Eliminó las rentas exentas declaradas y compensó las pérdidas líquidas de los periodos gravables 2004 y 2005, con la renta líquida del periodo gravable 2006, lo que modificó por completo la discusión sustancial del proceso.

En la liquidación de revisión, la DIAN aceptó la corrección provocada, pero rechazó la compensación de pérdidas fiscales. No obstante, frente a esta glosa omitió ampliar el requerimiento especial, omisión que violó los artículos 703 y 708 del Estatuto Tributario y vició de nulidad los actos demandados, de conformidad con el artículo 730 del mismo estatuto.

En efecto, el requerimiento especial se propuso para rechazar la renta exenta por el presunto incumplimiento de la condición de inversión en educación formal y no para rechazar la compensación de pérdidas fiscales por los periodos gravables 2004 y 2005. Por lo tanto, era necesario ampliar el requerimiento especial para proponer el rechazo de la compensación de pérdidas fiscales.

5. Falta de identidad entre el requerimiento especial y la liquidación de revisión

El artículo 711 del Estatuto Tributario establece que la liquidación de revisión deberá contraerse exclusivamente a la declaración del contribuyente y a los hechos que hubieren sido contemplados en el requerimiento especial o en su ampliación, si la hubiere. Por su parte, el Consejo de Estado ha dicho que, conforme con el principio de identidad, la liquidación de revisión no puede contener aspectos que no se hayan incluido en el requerimiento especial, pues este sirve de sustento a la primera¹⁶.

El citado principio de identidad se transgredió porque en el requerimiento especial se designó como contribuyente a COOLECHERA con NIT 890.101.897-2 y en la liquidación de revisión a CODEGÁN con NIT 890.400.943-6.

6. Corrección extemporánea de la declaración de renta

La corrección de la declaración de renta del año gravable 2006, presentada el 1 de octubre de 2009, fue extemporánea, pues, teniendo en cuenta la fecha de notificación del requerimiento especial, esta debió presentarse a más tardar el 18 de septiembre de 2009.

La extemporaneidad de la declaración de corrección conlleva a que esta sea inválida, pues la actora no tenía la facultad para presentarla, por haberse vencido los términos, de conformidad con lo establecido en los artículos 588, 589 y 709 del Estatuto Tributario.

Por lo anterior, se debe declarar la firmeza de la declaración privada presentada el 17 de marzo de 2007.

¹⁶ Sentencia de 11 de marzo de 2010. Exp. 17178, C.P. Martha Teresa Briceño de Valencia

7. Procedencia de la compensación de pérdidas de periodos anteriores

La compensación de pérdidas de periodos anteriores fue rechazada por la DIAN porque durante el año gravable 2006 se generaron excedentes contables y no se realizó la inversión en educación formal.

Por lo anterior, la DIAN desconoció el artículo 55 de la Ley 79 de 1988, que establece que el excedente de las cooperativas se aplicará, en primer término, a compensar pérdidas de ejercicios anteriores. Por la misma razón, vulneró los Conceptos 48186 de 2005 y 4244 de 2009, en los que ha aceptado que una cooperativa que destina el 100% del excedente contable del ejercicio a compensar pérdidas acumuladas de años anteriores tiene derecho a la exención del impuesto de renta.

CONTESTACIÓN DE LA DEMANDA

La DIAN se opuso a las pretensiones de la demanda, así¹⁷:

1. Falta de competencia del funcionario que expidió los actos demandados

La actora no desarrolló el concepto de la violación de los artículos 1 de la Resolución 7 de 2008, 730 del Estatuto Tributario y 84 del C.C.A. Por lo demás, los actos demandados fueron debidamente motivados y garantizaron el debido proceso.

¹⁷ Folios 142 a 160 c. 1

Conforme con el artículo 14-1 del Estatuto Tributario, la sociedad absorbente responde ante la Administración por el cumplimiento de las obligaciones tributarias de la sociedad absorbida.

La liquidación de revisión no fue proferida a COOLECHERA sino a CODEGÁN, porque la declaración de renta objeto de fiscalización fue presentada a nombre de CODEGÁN, pues para el año gravable 2006 no se había formalizado la fusión entre las dos cooperativas.

Además, conforme con el Concepto DIAN 92979 de 3 de diciembre de 1998, el acuerdo de fusión no conlleva la liquidación de la absorbida, por lo que la absorbente debe presentar de manera independiente la declaración de renta por los hechos económicos ocurridos antes del periodo en que se llevó a cabo la fusión, pues son personas jurídicas distintas. No obstante, a partir del periodo gravable en que realizó la fusión la absorbente debe presentar una sola declaración, haciendo suyas, entre otras, las obligaciones de la absorbida.

De otro lado, la competencia para fiscalizar la declaración de renta del año gravable 2006, presentada por COOLECHERA como incorporante de CODEGÁN, correspondía a la Dirección Seccional de Impuestos de Cartagena, conforme con el artículo 1 numeral 7 de la Resolución 7 de 2008.

2. Indebida notificación del emplazamiento para corregir y del requerimiento especial

El emplazamiento para corregir y el requerimiento especial fueron notificados en debida forma, porque se notificaron en el domicilio de CODEGÁN, en la TV 51 No. 21-36 de Cartagena, como consta en las guías de correo recibidas por COOLECHERA.

La actora no puede alegar el desconocimiento de los mencionados actos, pues el correo no fue devuelto. Por ello, se entiende que la notificación se surtió en debida forma, como lo ha precisado el Consejo de Estado¹⁸.

3. Firmeza de la declaración de renta del año gravable 2006

Comoquiera que el emplazamiento para corregir se notificó en debida forma, el término para notificar el requerimiento especial se suspendió por un mes. En consecuencia, no se configuró la firmeza de la declaración de renta presentada por la actora por el año gravable 2006, teniendo en cuenta lo siguiente:

- Vencimiento del plazo para declarar: 17 de abril de 2007.
- Suspensión del término: 1 mes.
- Término de firmeza de la declaración de renta 18 de junio de 2009.
- Fecha notificación de requerimiento especial: 17 de junio de 2009.
- Término para contestar requerimiento especial: 17 de septiembre de 2009.
- Término para notificar liquidación de revisión 18 de marzo de 2010.

¹⁸ Sección Cuarta, sentencia de 26 de octubre de 2006, exp. 15182, C.P. María Inés Ortiz Barbosa

- Fecha notificación liquidación de revisión 17 de marzo de 2010.

Así pues, el requerimiento especial y la liquidación de revisión fueron notificados dentro de la oportunidad prevista en los artículos 710 y 714 del Estatuto Tributario.

De conformidad con los artículos 792, 793, 794, 798 y 828-1 del Estatuto Tributario, a COOLECHERA se le remitió copia del requerimiento especial, por lo que no se trató del envío de dos requerimientos especiales, como lo hacer ver la actora, sino de la comunicación de dicho acto a la demandante en calidad de responsable solidaria o subsidiaria del tributo.

4. Violación del debido proceso por falta de la ampliación al requerimiento especial

Con ocasión del requerimiento especial, la actora corrigió la declaración y compensó \$334.362.000 correspondientes al 94% de las pérdidas fiscales de los años 2004 y 2005. Si bien, el artículo 5 de la Ley 1111 de 2006 eliminó la limitación en el tiempo para compensar pérdidas fiscales con las rentas líquidas ordinarias del contribuyente, dicha normativa solo entró a regir a partir del 27 de diciembre de 2006.

Conforme con el artículo 338 de la Constitución Política, la Ley 1111 de 2006 se aplica solamente a partir del año gravable 2007 y no para el año gravable 2006, como se señaló en la Circular 9 de 17 de enero de 2007 y el Concepto 50872 de 31 de mayo de 1999, proferidos por la DIAN.

5. Falta de identidad entre el requerimiento especial y la liquidación de revisión

Si bien CODEGÁN cumplió el deber formal de declarar renta por el año gravable 2006, en la fiscalización adelantada por la DIAN se determinó que para gozar de la exención del impuesto de renta no cumplió con la inversión en educación formal, en los términos del artículo 19 numeral 4 del Estatuto Tributario, en concordancia con el artículo 54 de la Ley 79 de 1988. En consecuencia, debe soportar la carga impositiva del artículo 356 del citado estatuto.

La presunta alteración del requerimiento especial alegada por la actora y la consecuente vulneración del artículo 730 del Estatuto Tributario no fueron explicadas por la demandante, lo que imposibilita el debate jurídico y la ineficacia del argumento planteado. En todo caso, la actuación se surtió con apego al artículo 712 del E.T.

6. Inepta demanda por indebido agotamiento de la vía gubernativa

El supuesto error entre los NIT del requerimiento especial y la liquidación de revisión, en cuanto se trata de personas jurídicas distintas, es un hecho nuevo traído al presente proceso que no fue controvertido en vía gubernativa. En consecuencia,

la jurisdicción no puede conocer de este nuevo hecho, de acuerdo con lo señalado por el Consejo de Estado¹⁹.

SENTENCIA APELADA

El Tribunal negó las pretensiones de la demanda por las siguientes razones²⁰:

Conforme con el artículo 1 numeral 7 de la Resolución 7 de 4 de noviembre de 2008, por la cual se determina la competencia funcional y territorial de las Direcciones Seccionales de la DIAN, la competencia funcional de estas se determina en función del domicilio del contribuyente.

De acuerdo con los Conceptos DIAN 98525 de 22 de diciembre de 1998 y 43169 de 24 de mayo de 2006, citados por la actora en la demanda, las Direcciones Seccionales de la DIAN ejercen sus funciones en un determinado territorio. Sin embargo, en virtud del principio de independencia de los periodos fiscales, los actos de determinación que se expidan en relación con cada uno de ellos, deben ser proferidos por la dirección seccional donde se presentaron las respectivas declaraciones tributarias.

Como la declaración de renta por el año gravable 2006 fue presentada en Cartagena, es la Dirección Seccional de esa ciudad la competente para adelantar el proceso de fiscalización, como ocurrió.

¹⁹ Sentencias de 17 de marzo de 2005, exp. 14113, C.P. María Inés Ortiz Barbosa; de 3 de mayo de 2007, exp. 14667, C.P. Juan Ángel Palacio Hincapié; y de 3 de marzo de 2011, exp. 16184

²⁰ Folios 532 a 541 c. 1.

El Decreto 4583 de 2006 dispuso que las declaraciones de renta podían presentarse en los bancos de todo el territorio nacional. Ello no significa que se eliminó el domicilio fiscal, porque la dirección registrada en el RUT corresponde al domicilio fiscal del declarante al momento de la presentación de la declaración fiscalizada, que debe coincidir con el código de la Dirección Seccional diligenciado en la casilla correspondiente de la declaración que, en este caso, corresponde a la ciudad de Cartagena. Por lo anterior, no prospera el cargo.

Tampoco prospera el cargo de indebida notificación del emplazamiento para corregir y del requerimiento especial, pues estos actos fueron notificados en el domicilio de CODEGÁN, en la ciudad de Cartagena, lugar donde se presentó la declaración objeto de fiscalización. En consecuencia, no asiste razón a la demandante en el sentido de que, por efectos de la fusión, dichos actos debieron ser notificados en el domicilio de COOLECHERA, en la ciudad de Barranquilla.

Como la fusión de CODEGÁN y COOLECHERA se llevó a cabo el 8 de febrero de 2007, esto es, con posterioridad al periodo fiscalizado (2006), la declaración de renta correspondiente a dicho periodo es independiente de la declaración de COOLECHERA y la obligación de presentarla estaba en cabeza de CODEGÁN, que tenía su domicilio en Cartagena. Por consiguiente, las notificaciones de las actuaciones de la DIAN debieron surtirse en Cartagena, como sucedió en este caso.

Además, cada uno de los requerimientos y actuaciones notificadas en el domicilio de CODEGÁN fueron contestados por la actora. Es decir, fueron conocidos por esta y, por ende, le fueron debidamente notificados.

De otra parte, teniendo en cuenta que el emplazamiento para corregir fue notificado en debida forma, se suspendió por un mes el término para notificar el requerimiento especial, de conformidad con el artículo 706 del Estatuto Tributario. En consecuencia, no se configuró la extemporaneidad de dicho acto ni la firmeza de la declaración de renta del año gravable 2006.

No procede el cargo de la necesidad de ampliar el requerimiento especial para proponer el rechazo de la compensación de pérdidas fiscales de periodos anteriores con la renta líquida del año gravable 2006. Lo anterior, porque la actora pretende la compensación de pérdidas fiscales de los años gravables 2004 y 2005, sin tener en cuenta que la Ley 1111 de 2006, que eliminó los límites temporales para la compensación de pérdidas, se aplica solamente a partir del año gravable 2007, por tratarse de una norma sustantiva relativa a impuestos de periodo.

No existe falta de identidad entre el requerimiento especial y la liquidación de revisión. En efecto, en el primero de los actos se precisó que en el año gravable 2005 CODEGÁN no presentó pérdida fiscal, pues en la declaración del año gravable 2006 la supuesta pérdida no fue compensada. Y en estos mismos hechos se basó la DIAN para modificar la declaración, a través de liquidación de revisión, y rechazar así la compensación de pérdidas fiscales de periodos anteriores. En consecuencia, la DIAN acató lo dispuesto en el artículo 703 del Estatuto Tributario.

El hecho de que en la liquidación de revisión la DIAN haya negado la compensación de pérdidas fiscales, no significa que se hayan cambiado los hechos del requerimiento especial o que exista falta de identidad entre estos dos actos, pues se trata de argumentos y motivos jurídicos adicionales que no ameritan la ampliación

del requerimiento especial, según la sentencia del Consejo de Estado de 18 de julio de 1998²¹.

La declaración de corrección no fue extemporánea. Si la actora consideraba que esta era inválida, debió solicitar a la DIAN que así lo declarara, como lo señaló la Corte Constitucional en sentencia C-844/99. Adicionalmente, no es lógico que la demandante traslade a la Administración las consecuencias de su propia acción.

No es aplicable el artículo 55 de la Ley 79 de 1988 sino la Ley 1111 de 2006, conforme con la cual la compensación de pérdidas fiscales es posible a partir del año gravable 2007. En consecuencia, ese cargo no prospera.

Por último, frente al supuesto error en los NIT del requerimiento especial y la liquidación de revisión, se advierte que este es un hecho nuevo que no fue alegado en la vía gubernativa. En consecuencia, frente a este hecho, existe indebido agotamiento de la vía gubernativa.

RECURSO DE APELACIÓN

La demandante apeló la sentencia en los siguientes términos²²:

²¹ Exp. 8280

1. Falta de competencia del funcionario para expedir los actos demandados

La sentencia apelada desconoció los artículos 560 del Estatuto Tributario y 1 de la Resolución 7 de 2008, porque si bien reconoce que la competencia está determinada por el domicilio del contribuyente, sin fundamento legal concluye que por presentarse la declaración en la ciudad de Cartagena, es la Dirección Seccional de esa ciudad la competente para adelantar el proceso de determinación tributaria.

El Tribunal pasó por alto que para la fecha en que se presentó la declaración de renta del año gravable 2006 (abril de 2007), solo existía COOLECHERA, quien debía presentar la declaración por CODEGÁN por los hechos económicos con corte a 31 de diciembre de 2006. Además, no existía ninguna regla de acuerdo con la cual la competente para la fiscalización es la Dirección Seccional del lugar donde se presenta la declaración tributaria.

La posición del *a quo* no consulta la normativa aplicable para el año 2007, sino que parte de criterios orientadores de competencia que se aplicaron hasta el año 2006, periodo para el cual la competencia funcional de la DIAN sí estaba atada al lugar de presentación de la declaración tributaria, que, a su vez, debía corresponder al lugar del domicilio del contribuyente, como lo estableció el Decreto 4714 de 2005.

Para el año 2007, la regla cambió y la declaración podía presentarse en cualquiera de los bancos del país, de conformidad con el artículo 1 del Decreto 4583 de 2006, y la competencia para adelantar los procesos de revisión radicaba en la Dirección

²² Folios 543 a 561 c. 1.

Seccional del domicilio del contribuyente. Por lo anterior, los actos demandados son nulos porque no fueron proferidos por la Dirección Seccional del domicilio de la absorbente (COOLECHERA), en calidad de contribuyente y único ente jurídico existente para cuando fue presentada la declaración, esto es, por la Dirección Seccional de Barranquilla.

Como consecuencia de la fusión, CODEGÁN fue incorporada por COOLECHERA. Por lo tanto, CODEGÁN se extinguió y sus obligaciones pasaron a la actora, que, de acuerdo con el RUT, tiene su domicilio en Barranquilla, no Cartagena.

Conforme con el artículo 555-2 del Estatuto Tributario, el RUT constituye el único mecanismo para identificar, ubicar y clasificar las personas y entidades que tengan la calidad de declarantes del impuesto sobre la renta.

El Tribunal aplicó el Concepto DIAN 98525 de 22 de diciembre de 1998. No obstante, este no es ley para las partes, pues solo es vinculante para la Administración y no para los contribuyentes. Además, dicho concepto hace referencia al evento en que un gran contribuyente cambia de domicilio fiscal, que no es el caso.

Indebida notificación del emplazamiento para corregir y del requerimiento especial

La sentencia apelada desconoció que el emplazamiento para corregir y el requerimiento especial fueron notificados indebidamente en el antiguo domicilio de CODEGÁN, entidad inexistente para la fecha de notificación de dichos actos. Como

por efecto de la fusión, COOLECHERA asumió la calidad de contribuyente, los actos referidos debieron ser notificados en el domicilio de esta, de conformidad con los artículos 552-2, 564 y 565 del Estatuto Tributario.

Cabe aclarar a través del RUT, la DIAN fue informada de la fusión y del domicilio de la cooperativa incorporante, como expresamente lo reconoció dicha entidad en la liquidación de revisión.

Comoquiera que el emplazamiento para corregir no se notificó en la dirección de la actora, no hubo lugar a la suspensión del término para notificar el requerimiento especial de que trata el artículo 706 del Estatuto Tributario. En consecuencia, la liquidación privada adquirió firmeza, puesto que, de acuerdo con el vencimiento del plazo para declarar, la DIAN tenía hasta el 18 de mayo de 2009, para notificar el requerimiento especial. No obstante este fue notificado a la demandante el 17 de junio de 2009, esto es, extemporáneamente.

Violación del debido proceso de la actora

El artículo 305 del Código de Procedimiento Civil establece que es deber de los jueces de pronunciarse sobre todos los argumentos, pruebas y normas propuestas en la demanda. A pesar de que la sentencia apelada enunció los cargos de falta de ampliación del requerimiento especial y falta de congruencia entre este acto y la liquidación de revisión, el *a quo* no los analizó por lo que concluyó indebidamente la improcedencia de dichos cargos.

Dicha omisión constituye una violación del debido proceso de la actora²³. Por lo anterior, se reitera el cargo de la demanda, en el sentido que la DIAN omitió proferir ampliación al requerimiento especial para rechazar la compensación de pérdidas fiscales de periodos gravables anteriores al año gravable 2006 que la actora llevó en la corrección de la declaración inicial.

Asimismo, se reitera la falta de congruencia entre el requerimiento especial y la liquidación de revisión, en el sentido de que los contribuyentes designados en uno y otro acto, son distintos. En efecto, mientras el requerimiento especial se profirió a COOLECHERA, la liquidación de revisión fue proferida a CODEGÁN.

4. La declaración de corrección fue extemporánea

La corrección de la declaración de renta de la actora es inválida porque fue extemporánea, toda vez que no se presentó dentro de los tres meses siguientes a la notificación del requerimiento especial.

La actora no debía pedir que se declarara la invalidez de la corrección, ya que esta exigencia solo se aplica para los casos señalados en los artículos 580 y 650-1 del Estatuto Tributario, en los que se requiere de un acto declarativo de la Administración para tener por no presentada una declaración tributaria, que no es el caso.

²³ Consejo de Estado, Sección Cuarta, sentencia de 16 de agosto de 2002, exp. 12668, C.P. Juan Ángel Palacio Hincapié

De conformidad con los artículos 588, 589 y 709 del Estatuto Tributario, la actora no estaba facultada para presentar la corrección por haberse vencido el término para hacerlo. La invalidez de la corrección opera de pleno derecho y no era necesario acto de la Administración que así lo declarara.

El Consejo de Estado ha dicho que las declaraciones de corrección presentadas por fuera de los términos legales no surten efectos legales²⁴.

Ante la ineficacia de la corrección, se configuró la firmeza de la declaración de renta presentada por la actora el 17 de mayo de 2007, comoquiera que esta no fue modificada por el contribuyente o por la DIAN.

En consecuencia, los actos demandados son nulos, comoquiera que modificaron una declaración de corrección que no produjo efectos jurídicos.

Falta de aplicación del artículo 55 de la Ley 79 de 1988

El Tribunal concluyó la improcedencia de la compensación de pérdidas fiscales con fundamento en que la Ley 1111 de 2006 no podía aplicarse retroactivamente.

No obstante, esta ley es inaplicable al asunto. Lo anterior, porque el artículo 55 de la Ley 79 de 1988, norma especial que se aplica a la actora, establece que el

²⁴ Sección Cuarta, sentencia de 12 de marzo de 2012, exp. 17180, C.P. Carmen Teresa Ortiz de Rodríguez

excedente de las cooperativas se aplicará, en primer término, a compensar las pérdidas de ejercicios anteriores, como lo hizo la actora en el año gravable 2006.

Lo anterior ha sido ratificado por la DIAN en los Conceptos 48186 de 2005 y 4244 de 2009. Por consiguiente, la actora estaba plenamente facultada para compensar las pérdidas de años anteriores con las utilidades percibidas en el año gravable 2006.

ALEGATOS DE CONCLUSIÓN

La **demandante**, reiteró lo expuesto en la apelación²⁵.

La **demandada** solicitó confirmar la sentencia apelada. Reiteró, en términos generales, los argumentos de la contestación de la demanda²⁶.

El **Ministerio Público** no rindió concepto.

CONSIDERACIONES DE LA SALA

En los términos del recurso de apelación interpuesto por la demandante, la Sala decide sobre la legalidad de los actos demandados, por los cuales la DIAN modificó

²⁵ Folios 36 a 53 c.p.

²⁶ Folios 14 y 19 c.p.

a CODEGÁN, cooperativa que mediante fusión se incorporó a la actora, la declaración de renta correspondiente al año gravable 2006.

Sobre el aspecto de fondo, la Sala reitera el criterio expuesto en sentencia de 26 de noviembre de 2015²⁷. En dicha oportunidad, con fundamento en la interpretación sistemática de los artículos 19 [numeral 4] y 356 del E.T, 54 y 55 de la Ley 79 de 1988 y 11 y 12 del Decreto 4400 de 2004, la Sala precisó que cuando las cooperativas tienen pérdidas de ejercicios anteriores no están obligadas a invertir el excedente contable de un periodo gravable posterior en los términos del artículo 19 numeral 4 del Estatuto Tributario y de la legislación cooperativa vigente, pues, en primer lugar, deben compensar dichas pérdidas con el referido excedente.

Comoquiera que el aspecto de fondo que se discute en este asunto es similar al analizado por la Sala en la sentencia de 26 de noviembre de 2015, con fundamento en el criterio jurisprudencial allí fijado, procede revocar la sentencia apelada y, en su lugar, acceder a las pretensiones de la demanda sin necesidad de abordar los restantes argumentos de la apelación, de acuerdo con el siguiente análisis:

Fusión e incorporación de cooperativas

La fusión y la incorporación de cooperativas vigiladas por la Superintendencia de la Economía Solidaria²⁸, se encuentran reguladas en la Ley 79 de 1988²⁹, que al respecto establece lo siguiente:

²⁷ Exp. 19578, C.P. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas

²⁸ **Ley 79 de 1988, artículo 4º.** Es cooperativa la empresa asociativa sin ánimo de lucro, en la cual los trabajadores o los usuarios, según el caso, son simultáneamente los aportantes y los gestores de la empresa, creada con el objeto de producir o distribuir conjunta y

«**Artículo 100.** Las cooperativas podrán fusionarse o incorporarse cuando su objeto social sea común o complementario.

Artículo 101. Cuando dos o más cooperativas, se fusionen, se disolverán sin liquidarse y constituirán una nueva cooperativa, con denominación diferente, que se hará cargo del patrimonio de las cooperativas disueltas.

Artículo 102. En caso de incorporación, la cooperativa o cooperativas incorporadas se disuelven sin liquidarse y su patrimonio se transfiere a la incorporante.

[...]

Artículo 104. En caso de incorporación la cooperativa incorporante, y en el de fusión, la nueva cooperativa, se subrogará en todos los derechos y obligaciones de las cooperativas incorporadas o fusionadas».

Así, las cooperativas podrán fusionarse o incorporarse cuando su objeto social sea común o complementario. Tanto en la incorporación como en la fusión, las

eficientemente bienes o servicios para satisfacer las necesidades de sus asociados y de la comunidad en general.

Se presume que una empresa asociativa no tiene ánimo de lucro, cuando cumpla los siguientes requisitos:

1. Que establezca la irrepatriabilidad de las reservas sociales y en caso de liquidación, la del remanente patrimonial.
2. Que destine sus excedentes a la prestación de servicios de carácter social, al crecimiento de sus reservas y fondos, y a reintegrar a sus asociados para los mismos en proporción al uso de los servicios o a la participación en el trabajo de la empresa, sin perjuicio de amortizar los aportes y conservarlos en su valor real.

²⁹ "Por la cual se actualiza la Legislación Cooperativa"

cooperativas se disuelven sin liquidarse. Sin embargo, en la fusión se constituye una nueva cooperativa, mientras que en la incorporación, la incorporante adquiere el patrimonio de la incorporada que se extingue. En ambos casos, la nueva cooperativa o la cooperativa incorporante se subrogan en todos los derechos y obligaciones de las cooperativas fusionadas o incorporadas.

La incorporación implica que la cooperativa incorporada se extingue como persona jurídica, es decir, desaparece del mundo jurídico. No obstante, a tal extinción, sobreviven las obligaciones que esta tenía, como las tributarias, que son transmitidas a la cooperativa incorporante.

Por su naturaleza, la incorporación de que trata el artículo 102 de la Ley 79 de 1988, se asimila a la fusión por absorción del artículo 172 del Código de Comercio³⁰ y le son aplicables los efectos del artículo 14-1 del Estatuto Tributario, conforme con el cual **la sociedad absorbente** o la nueva que surge de la fusión, responde por los impuestos, anticipos, retenciones, sanciones e intereses y demás obligaciones tributarias de las sociedades fusionadas o **absorbidas**.

De acuerdo con la Circular Básica Jurídica de 2005 de la Superintendencia de la Economía Solidaria, la fusión e incorporación son reformas estatutarias y requieren la autorización de la referida Superintendencia, de conformidad con el artículo 36 numeral 21 de la Ley 454 de 1998³¹. Asimismo, dispone la circular que en estos

³⁰ **ARTÍCULO 172. FUSIÓN DE LA SOCIEDAD-CONCEPTO.** Habrá fusión cuando una o más sociedades se disuelvan, sin liquidarse, para ser absorbidas por otra o para crear una nueva.

La absorbente o la nueva compañía adquirirá los derechos y obligaciones de la sociedad o sociedades disueltas al formalizarse el acuerdo de fusión.

³¹ **Artículo 36, Ley 454/1998.** Funciones de la Superintendencia de la Economía Solidaria. Son facultades de la Superintendencia de la Economía Solidaria para el logro de sus objetivos:

procesos se aplicarán como normas supletorias las del Código de Comercio, por remisión del artículo 158 de la Ley 79 de 1988³², en concordancia con el artículo 58 de la Ley 454 de 1998³³.

Por su parte, el artículo 356 del Estatuto Tributario establece lo siguiente:

«ARTÍCULO 356. TRATAMIENTO ESPECIAL PARA ALGUNOS CONTRIBUYENTES. Los contribuyentes a que se refiere el artículo 19, están sometidos al impuesto de renta y complementarios sobre el beneficio neto **o excedente** a la tarifa única del veinte por ciento (20%)».

Y el artículo 19 numeral 4 del E.T., vigente para el periodo gravable 2006, dispone que³⁴:

“ARTÍCULO 19. CONTRIBUYENTES DEL REGIMEN TRIBUTARIO ESPECIAL. <Artículo modificado por el artículo 8 de la Ley 863 de 2003. El nuevo texto es el siguiente:> Los contribuyentes que se enumeran a continuación, se someten al impuesto sobre la renta y

[...]

21. Autorizar la fusión, transformación, incorporación y escisión de las entidades de la economía solidaria sometidas a su supervisión, sin perjuicio de las atribuciones de autorización o aprobación que respecto a estas operaciones corresponda ejercer a otras autoridades atendiendo las normas especiales.

³² **Artículo 158, Ley 79/1988.** Los casos no previstos en esta Ley o en sus reglamentos, se resolverán principalmente conforme a la doctrina y a los principios cooperativos generalmente aceptados.

En último término se recurrirá para resolverlos a las disposiciones generales sobre asociaciones, fundaciones y sociedades que por su naturaleza sean aplicables a las cooperativas.

³³ **Artículo 58, Ley 454/1998.** Normas aplicables a las entidades de la economía solidaria. Serán aplicables a las entidades de naturaleza solidaria las disposiciones generales y reglamentarias establecidas en la Ley 79 de 1988 para las cooperativas, previsto en la presente Ley.

³⁴ El numeral 4 del artículo 19 del Estatuto Tributario fue adicionado por el artículo 10 de la Ley 1066 de 2006.

complementarios, conforme al régimen tributario especial contemplado en el Título VI del presente Libro:

[...]

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

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

[...]”

Así, de acuerdo con el artículo 19 numeral 4 del Estatuto Tributario, el beneficio neto o excedente fiscal de las cooperativas está sujeto a impuesto cuando estas destinen el excedente contable, en todo o en parte, en forma diferente a lo establecido en este artículo y en la legislación cooperativa vigente³⁵.

El artículo 11 del Decreto 4400 de 2004, modificado por el artículo 5 del Decreto 640 de 2005, dispuso la forma de calcular el beneficio o excedente tanto para efectos

³⁵ Sentencia de 26 de noviembre de 2015, exp. 19578, C.P. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas

fiscales como para efectos contables de los contribuyentes del régimen tributario especial, entre otros, las cooperativas. La norma en mención dispone lo siguiente:

Artículo 5º. Modifícase el artículo 11 del Decreto 4400 de 2004, el cual queda así:

"Artículo 11. Determinación del beneficio neto o excedente. Las entidades a que se refiere el numeral 4 del artículo 19 del Estatuto Tributario determinarán **su excedente contable** de acuerdo con las reglas establecidas por la normatividad cooperativa y el Decreto 1480 de 1989, según el caso. A su vez el beneficio neto o excedente fiscal que se refleja en la declaración del impuesto sobre la renta y complementarios se determinará conforme al procedimiento previsto en los artículos 3º, 4º y 5º de este decreto".

Para el año gravable 2006, con fundamento en el artículo 357 del E.T, el excedente fiscal resultaba de restar de la totalidad de los ingresos ordinarios y extraordinarios, cualquiera fuera su naturaleza o denominación, los egresos de cualquier naturaleza que tengan relación de causalidad con los ingresos o con el cumplimiento de su objeto social, incluyendo las inversiones efectuadas en cumplimiento de ese objeto³⁶.

Y, el excedente contable resultaba [y resulta] de restar de la totalidad de los ingresos ordinarios y extraordinarios, cualquiera sea su naturaleza o denominación, los egresos de cualquier naturaleza que permita el PUC³⁷.

³⁶ *Ibíd*em

³⁷ *Ibíd*em

La Sala señaló que el artículo 10 de la Ley 1066 de 2006, que adicionó un inciso al numeral 4 del artículo 19 del Estatuto Tributario, introdujo un cambio significativo en la forma de calcular el beneficio neto o excedente a que se refiere el artículo 356 del citado estatuto, esto es el fiscal, pues dispuso que *“el cálculo de este beneficio neto o excedente se realizará de acuerdo a como lo establezca la ley y la normatividad cooperativa vigente”*, por lo que eliminó la distinción que existía en la forma de calcular el excedente contable y el excedente fiscal³⁸. Este cambio entró a regir a partir del año gravable 2007, con fundamento en el artículo 338 de la Constitución Política, dado que el impuesto sobre la renta es un tributo de periodo anual.

Para el periodo gravable en discusión, esto es, el año 2006, el artículo 12 del Decreto 4400 de 2004, modificado por el artículo 6 del Decreto 640 de 2005, fijó los requisitos de la exención del excedente fiscal, así:

“Artículo 6º. Modifícase el artículo 12 del Decreto 4400 de 2004, el cual queda así:

Artículo 12. Exención del beneficio neto o excedente fiscal para el sector cooperativo y asociaciones mutuales. Para las entidades del sector cooperativo y asociaciones mutuales el beneficio neto o excedente fiscal estará exento del impuesto sobre la renta y complementarios cuando cumpla con las siguientes condiciones:

a) Que el beneficio neto o excedente contable se destine exclusivamente según lo establecido en la Ley 79 de 1988, para el caso de las cooperativas y en el Decreto 1480 de 1989, para las asociaciones mutuales, y

³⁸ Ibídem

b) Que de conformidad con el numeral 4 del artículo 19 del Estatuto Tributario, al menos el veinte por ciento (20%) del beneficio neto o excedente contable, se destine de manera autónoma por las propias cooperativas a financiar cupos y programas de educación formal en instituciones autorizadas por el Ministerio de Educación Nacional, de acuerdo con las disposiciones reglamentarias vigentes. Estos recursos serán apropiados de los Fondos de Educación y Solidaridad de que trata el artículo 54 de la Ley 79 de 1988 y del Fondo Social Mutual de que trata el artículo 20 del Decreto 1480 de 1989.

La destinación del excedente contable, en todo o en parte, en forma diferente a lo aquí establecido, hará gravable la totalidad del beneficio neto o excedente fiscal determinado, sin que sea posible afectarlo con egreso ni con descuento alguno". (Subraya la Sala)

La citada disposición establece que si el excedente contable se destina en todo o en parte en forma diferente a lo establecido en esa norma, se hará gravable la totalidad del excedente fiscal. Dicho de otra manera: si el excedente contable de las cooperativas se destina de acuerdo a la normativa de estas, el excedente fiscal estará exento del impuesto.

Por lo anterior, las cooperativas deben acatar el artículo 54 de la Ley 79 de 1988, que prevé la forma en que debe destinarse el excedente contable, así:

“Artículo 54. Si del ejercicio resultaren excedentes, estos 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.”

Además, el artículo 55 de la Ley 79 de 1988 dispone que *“no obstante lo previsto en el artículo anterior, **el excedente de las cooperativas se aplicará en primer término a compensar pérdidas de ejercicios anteriores.** Cuando la reserva de protección de los aportes sociales se hubiere empleado para compensar pérdidas, la primera aplicación del excedente será la de establecer la reserva al nivel que tenía antes de su utilización”*.

Al respecto, en la sentencia de 26 de noviembre de 2015, la Sala señaló lo siguiente³⁹:

«Queda en evidencia, entonces, que las cooperativas están obligadas a aplicar el excedente contable, en primer término, a compensar las pérdidas de ejercicios anteriores. De manera que, si todo el excedente contable toca aplicarlo a esas pérdidas, por sustracción de materia, ya no habrá excedente contable para aplicar a los otros rubros que prevé el artículo 74 de la Ley 79 de 1988, pero, igual, se habrá cumplido esa ley y, por lo tanto, como el excedente contable no se destinó en forma diferente a como lo manda la legislación cooperativa, no es gravable el excedente fiscal.

³⁹Exp. 19578, C.P. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas

De manera que la interpretación sistemática de los artículos 54 y 55 de la Ley 79 de 1988, 11 y 12 del Decreto 4400 de 2004, 19 [numeral 4] y 356 del E.T. es la que permite concluir que la Cooperativa que arrastre pérdidas de ejercicios anteriores está eximida de pagar el impuesto de renta sobre el excedente fiscal si todo el excedente contable lo aplicó a compensar esas pérdidas».

De acuerdo con lo anterior, las cooperativas deben aplicar el excedente contable, en primer lugar, a compensar las pérdidas de ejercicios anteriores. Y si todo el excedente es aplicado para compensar las pérdidas acumuladas, por sustracción de materia no habrá excedente contable para destinar a los demás rubros del artículo 54 de la Ley 79 de 1988. Sin embargo, se habrá cumplido la legislación cooperativa en la medida que el excedente no tuvo una destinación distinta a la fijada por esta, por lo que no es gravable el excedente fiscal.

Por lo tanto, la cooperativa que arrastre pérdidas de ejercicios anteriores no está obligada a pagar el impuesto de renta sobre el excedente fiscal si todo el excedente contable lo aplicó a compensar esas pérdidas.

En el expediente están probados y no se discuten los siguientes hechos:

El 15 de septiembre de 2005, CODEGÁN presentó la declaración de renta del año gravable 2004, con una pérdida líquida del ejercicio por \$275.311.000⁴⁰. Asimismo, el 21 de abril de 2006, CODEGÁN presentó la declaración de renta correspondiente al año gravable 2005, con una pérdida líquida del ejercicio por \$79.787.000⁴¹. Las pérdidas acumuladas de los dos periodos suman \$355.098.000.

⁴⁰ Folio 77 c. 1

⁴¹ Folio 78 c. 1

Por Resolución 20073500000905 de 8 de febrero de 2007, la Superintendencia de la Economía Solidaria aprobó la incorporación de CODEGÁN a COOLECHERA⁴².

El 17 de mayo de 2007, COOLECHERA, en calidad de incorporante, presentó la declaración de renta de CODEGÁN, correspondiente al año gravable 2006, con una renta líquida del ejercicio de \$334.362.000, que llevó como renta exenta y un impuesto a pagar de \$0⁴³.

Previo emplazamiento para corregir, que no fue contestado por la actora, por requerimiento especial de 16 de junio de 2009, la DIAN propuso modificar la declaración de renta de CODEGÁN para rechazar la renta exenta de \$334.362.000, liquidar un impuesto neto de \$66.872.000, que corresponde al 20% de la renta que rechazó, una sobretasa de renta de \$6.687.000 y un total impuesto a cargo de \$73.559.000⁴⁴. Lo anterior porque CODEGÁN no invirtió el excedente correspondiente en educación formal.

El 1 de octubre de 2009, COOLECHERA, como incorporante de CODEGÁN, corrigió la declaración de renta del año gravable 2006 en el sentido compensar las pérdidas de ejercicios anteriores (2004 y 2005) hasta el límite de la renta líquida del ejercicio del año gravable 2006, esto es \$334.362.000. Asimismo, determinó un impuesto y un valor a pagar de cero⁴⁵.

⁴² Folios 58 a 60 c. 1

⁴³ Folio 118 c. 1

⁴⁴ Folios 351 a 364 c. 1

⁴⁵ Folio 402 c.1

Previa respuesta al requerimiento especial de 2 de octubre de 2009, por Liquidación Oficial de Revisión 62412010000014 de 15 de marzo de 2010, la DIAN tuvo como válida la declaración de corrección presentada el 1 de octubre de 2009⁴⁶, rechazó la compensación de pérdidas de ejercicios anteriores por \$334.362.000 y liquidó un total impuesto a cargo de CODEGÁN de \$73.559.000⁴⁷.

La liquidación oficial de revisión fue confirmada en reconsideración por Resolución 62362011000001 de 23 de febrero de 2011⁴⁸.

La DIAN no discutió que los datos de la declaración de renta del año gravable 2006, presentada por COOLECHERA como incorporante de CODEGÁN, coinciden con los datos contables de esta. Además, no controvertió la presunción de veracidad de las declaraciones de renta presentadas por CODEGÁN por los años gravables 2004 y 2005, que en total arrojaban pérdidas por \$355.098.000.

Por lo anterior, la Sala parte de la base de que son reales las pérdidas registradas por CODEGÁN en las declaraciones de renta de los años gravables 2004 y 2005, pues, conforme con el artículo 746 del Estatuto Tributario se consideran ciertos los hechos consignados en las declaraciones tributarias. Además, entiende que dichas pérdidas están debidamente contabilizadas, puesto que las partidas consignadas en las declaraciones tributarias, siempre que no se demuestre lo contrario, reflejan la realidad económica del contribuyente y están soportadas en la contabilidad de este.

⁴⁶ Ante esta jurisdicción la actora cuestiona la validez de la declaración de corrección de 1 de octubre de 2009, presentada con ocasión del requerimiento especial (artículo 709 del E.T), porque dicha corrección se presentó por fuera del plazo para contestar el requerimiento especial (artículo 707 del E.T). La Sala tiene por válida la declaración de corrección no solo porque así la tuvo la DIAN sino porque la demandante no puede alegar su propia culpa, para obtener provecho de su error, pues pretende que al ser válida la declaración de corrección, es nula la liquidación oficial de revisión en cuanto no modificó la declaración inicial.

⁴⁷ Folios 36 a 46 y 403 a 413 c. 1

⁴⁸ Folios 47 a 57 y 452 a 462 c.1

Asimismo, está demostrado y no se discute que por el año gravable 2006, obtuvo un excedente fiscal de \$334.362.000 que, conforme con el artículo 55 de la Ley 79 de 1988, debía aplicarse, en primer término, para compensar pérdidas fiscales de ejercicios anteriores, como lo hizo la actora.

En la liquidación oficial de revisión, la DIAN rechazó la compensación de las pérdidas de ejercicios anteriores, por las siguientes razones⁴⁹:

« [...] las pérdidas del 2004 (\$275.311.000 folio 237) y 2005 (\$79.787.000) [...] suman **\$355.098.000** y el contribuyente en la corrección de su declaración de renta (1. Oct. 2010 (sic) folios 241 y 259) como respuesta al requerimiento especial compensa el valor de \$334.362.000. Hay que tener en cuenta que el contribuyente en la corrección realizada se encuentra utilizando el 94% de la sumatoria de las dos pérdidas de los años 2004 y 2005.

Si bien la ley 1111 del 27 de diciembre del 2006 elimina los límites en el tiempo para la compensación de pérdidas fiscales, así como los porcentajes máximos que pueden aplicarse anualmente debe precisarse que por ser norma de carácter sustantivo relativas al impuesto de período, aplican a partir del año gravable 2007, es decir para las pérdidas que surjan a partir de dicho año y no para el 2006 tal como lo pretende hacer el contribuyente. Conforme a lo señalado, las pérdidas de los años gravables 2006 y anteriores continúan reguladas bajo las previsiones de las normas sustanciales existentes antes de las modificaciones introducidas por la Ley 1111 de 2006. Es decir que la eliminación de las limitaciones temporales y porcentuales ya indicadas, no habilita al contribuyente para amortizar las pérdidas fiscales de años anteriores contra las rentas liquidadas del año 2007 y siguientes, sin tener en cuenta las restricciones vigentes al momento de su obtención o

⁴⁹ Folio 44 c.1

generación, lo cual implicaría otorgar efectos retroactivos a la ley tributaria en contravía del principio consagrado en el artículo 338 de la Constitución Política” (DIAN, Circular 9/2007)».

La Sala advierte que el artículo 147 del Estatuto Tributario, modificado por el artículo 5 de la Ley 1111 de 2006, que eliminó los límites en el tiempo para la compensación de pérdidas fiscales, así como los porcentajes máximos que pueden aplicarse anualmente, es aplicable a partir del año gravable 2007, con fundamento en el artículo 338 de la Constitución Política. Sin embargo, dicha norma no es aplicable al caso en estudio.

En efecto, como lo precisó la Sala, la compensación de pérdidas de ejercicios anteriores con el excedente contable del periodo gravable posterior, que en este caso no se discute que corresponde al excedente fiscal⁵⁰, se deriva de la interpretación sistemática de los artículos 19 [numeral 4] y 356 del E.T, 54 y 55 de la Ley 79 de 1988, 11 y 12 del Decreto 4400 de 2004,⁵¹ que son las normas aplicables al caso en estudio.

De acuerdo con lo anterior, la actora, como incorporante de CODEGÁN, no estaba obligada a pagar el impuesto sobre la renta por el excedente contable o renta líquida que obtuvo por el año gravable 2006. Ello, porque con fundamento en la legislación cooperativa, en concreto, el artículo 55 de la Ley 79 de 1988, podía compensar las pérdidas de los años gravables 2004 y 2005 (\$355.098.000) con el excedente del año gravable 2006 (\$334.362.000) y hasta el monto de este.

⁵⁰Y, por ende, la exención del impuesto sobre la renta respecto a dicho excedente.

⁵¹ Sentencia de 26 de noviembre de 2015, exp Exp. 19578, C.P. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas

Como las pérdidas de ejercicios anteriores fueron superiores al excedente del año gravable 2006, por sustracción de materia no hubo excedente contable para aplicar a los otros rubros, como lo prevé el artículo 54 de la Ley 79 de 1988, ni a inversión en educación formal.

En esa medida, la demandante no estaba obligada a pagar el impuesto por el año gravable 2006, pues el excedente obtenido en ese periodo gravable, declarado como renta líquida ordinaria, fue utilizado para compensar las pérdidas de los años 2004 y 2005, como lo ordena el artículo 55 la Ley 79 de 1988, por lo que ese excedente fiscal no era gravable.

Las razones que anteceden son suficientes para revocar la sentencia apelada. En su lugar, se anulan los actos demandados y como restablecimiento del derecho se declara en firme la declaración de corrección presentada por la demandante el 1 de octubre de 2009.

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

FALLA

REVÓCASE la sentencia apelada. En su lugar dispone:

ANÚLANSE la Liquidación Oficial de Revisión 62412010000014 de 15 de marzo de 2010 y la Resolución 62362011000001 de 23 de febrero de 2011,

por las cuales la DIAN modificó la declaración del impuesto de renta presentada por la actora por el año gravable 2006.

A título de restablecimiento del derecho, **DECLÁRASE** en firme la declaración de corrección presentada por la demandante el 1 de octubre de 2009.

RECONÓCESE personería a MARITZA ALEXANDRA DÍAZ GRANADOS como apoderada de la DIAN y MARGARITA DIANA SALAS SÁNCHEZ como apoderada de COOLECHERA LTDA, según los poderes que están en los folios 20 y 54 del cuaderno principal, respectivamente.

Cópiese, notifíquese, devuélvase el expediente al Tribunal de origen. Cúmplase.

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

MARTHA TERESA BRICEÑO DE VALENCIA HUGO FERNANDO BASTIDAS BÁRCENAS

Presidente

CARMEN TERESA ORTIZ DE RODRÍGUEZ
SALVA VOTO

JORGE OCTAVIO RAMÍREZ RAMÍREZ