



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

CONSEJERO PONENTE: JULIO ROBERTO PIZA RODRÍGUEZ

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

Referencia: NULIDAD Y RESTABLECIMIENTO DEL DERECHO
Radicación: 25000-23-37-000-2016-00987-01 (23535)
Demandante: COOPERATIVA DE LOS TRABAJADORES DEL INSTITUTO DE SEGUROS SOCIALES - COOPTRAISS
Demandado: DIAN
Temas: Impuesto sobre la renta (2011). Régimen tributario especial. Entidades cooperativas. Beneficio neto o excedente. Inversión en educación. Ejecución de los recursos Beneficio de exención para las cooperativas.

SENTENCIA SEGUNDA INSTANCIA

La Sala decide el recurso de apelación interpuesto por la parte demandante contra la sentencia del 19 de octubre de 2017, proferida por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Subsección B, que anuló parcialmente los actos demandados (ff. 773 a 792 c 2), en los siguientes términos:

Primero: Declárese la nulidad parcial de la Liquidación Oficial de Revisión nro.

322412014000237 del 14 de noviembre de 2014 y de la Resolución nro. 012269 del 16 de diciembre de 2015, proferidas por la Unidad Administrativa Especial de Impuestos y Aduanas Nacional -DIAN- de acuerdo con las razones expuestas en la parte considerativa de este fallo.

Segundo: En consecuencia, a título de restablecimiento del derecho declárese que la sanción por inexactitud a cargo de la Cooperativa de los Trabajadores del Instituto de Seguros Sociales corresponde a la suma de \$878.073.000, en lo demás se confirman los actos demandados.

Tercero: No se condena en costas, por no aparecer probadas.

ANTECEDENTES DE LA ACTUACIÓN ADMINISTRATIVA

El 19 de abril de 2012, la demandante presentó su declaración del impuesto sobre la renta por el año gravable 2011, en la cual registró una renta líquida ordinaria de \$4.390.915.000, que, a su vez, fue determinada como renta exenta (f. 487 ca 3). Esta declaración fue corregida el 23 de enero de 2014, en el sentido de establecer como renta líquida gravable la suma de \$550.000, equivalente al 0.02 % del beneficio neto destinado a proyectos de educación que fue ejecutado en el año 2013, monto sobre el cual liquidó un impuesto a cargo por \$110.000. Al mismo tiempo, la demandante mantuvo el beneficio de la renta exenta en cuantía de \$4.390.365.000 (f. 487 ca 3).

Al respecto, la DIAN, previo requerimiento especial, expidió la Liquidación Oficial de Revisión nro. 322412014000237, del 14 de noviembre de 2011, a través de la cual modificó esa última declaración presentada. Los reparos que tuvo la Administración frente a ese denuncia tributario consistieron en que, de conformidad con el artículo 8.º del Decreto 4400 de 2004, debía rechazarse la totalidad de la renta exenta y adiclarla a la renta líquida gravable, toda vez que la demandante no ejecutó la totalidad del 20 % del excedente destinado a programas de educación formal en el año 2012, sino que el equivalente al 0.02 % de ese beneficio neto fue ejecutado en la anualidad de 2013, así que consideró que la cooperativa perdió el beneficio de la renta exenta. Además, impuso como sanción por inexactitud una multa de \$1.404.916.800 (ff. 513 a 529 ca 3).

Al momento de interponer el recurso de reconsideración, la parte actora allegó las certificaciones de ejecución del excedente destinado desde la vigencia del 2011, emitidas por el Ministerio de Educación Nacional y la Secretaría Departamental del Atlántico, según las cuales, en el año 2012, se ejecutó el 19.98 % y, en el 2013, el 0.02 % (ff. 533 a 577 ca 3). No obstante, la DIAN confirmó la liquidación oficial de revisión, mediante la Resolución nro. 012269,

del 16 de diciembre de 2015 (ff. 589 a 604 ca 3).

ANTECEDENTES PROCESALES

Demanda

En ejercicio del medio de control de nulidad y restablecimiento del derecho, previsto en el artículo 138 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo (CPACA, Ley 1437 de 2011), la demandante formuló las siguientes pretensiones (ff. 1A y 2 c 1):

A. Se declare la nulidad total de la Resolución que Resuelve el Recurso de Reconsideración nro. 012269 del 16 de diciembre de 2015, notificada personalmente el 29 de diciembre de 2015 y de la Liquidación Oficial de Revisión nro. 322412014000237 del 14 de noviembre de 2014, notificada el 18 de enero de 2014.

B. Como restablecimiento solicito que se declare la firmeza de la declaración privada del impuesto de renta que por el año gravable 2011 presentó Cooptraiss.

C. Como consecuencia de la declaratoria de nulidad de los actos administrativos demandados, solicitamos se condene en costas a la parte demandada al encontrarse demostrada su conducta excesiva en abuso de su derecho a acceder a la administración de justicia, mediante expedición de actos administrativos manifiestamente contrarios al ordenamiento jurídico, causando en la cooperativa la obligación de incurrir en un desgaste innecesario para obtener un pronunciamiento judicial.

Por lo anterior, al no asistirle a la autoridad tributaria un fundamento legal razonable, y su injustificada debida interpretación de las pruebas practicadas, solicitamos la condena en costas y agencias en derecho de conformidad con el contenido normativo determinado en los artículos 361, 363, 364, 365 y 366 del Código General del Proceso y en concordancia con los numerales 3.1, 3.1.2 y 3.1.3 del Acuerdo 1887 de 2003.

A esos efectos, invocó como violados los artículos, 6.º, 29 y 338 de la Constitución; 19.1, 19.4, 647, 683 y 742 del ET¹; 197 de la Ley 1607 de 2012; 42 y 137 del CPACA; 176 del CGP; y 8.º y 12 del Decreto 4400 de 2004.

El concepto de la violación planteado se sintetiza así (ff. 12 a 42):

Señaló que mediante Acta nro. 73, del 27 y 28 de abril de 2012, la asamblea general de la cooperativa aprobó la distribución del excedente obtenido en el año 2011, que se efectuó de conformidad con el artículo 54 de la Ley 79 de

¹ Los artículos del ET a que se refiere la demandante son los que regían antes de la entrada en vigencia de la Ley 1819 de 2016.

1988, destinando al fondo de educación la suma de \$787.401.961 (30 %) y al fondo de solidaridad el monto de \$262.467.320 (10 %).

Advirtió que de esos dos rubros se invirtió el 20 % del total del beneficio neto del año 2011 (\$524.934.000) en la financiación de programas de educación formal y que la inversión fue ejecutada entre el 2012 (en el 19.98 %) y el 2013 (en el 0.02 %), según consta en las certificaciones del Ministerio de Educación Nacional y de la Secretaría Departamental del Atlántico, de tal forma que el excedente de esa vigencia constituyó renta exenta. Censuró que a pesar de ello la Administración modificó la declaración del impuesto sobre la renta del año 2011, en tanto consideró que la totalidad del 20 % debió ejecutarse en el año 2012, con fundamento en el artículo 8.º del Decreto 4400 de 2004.

Sostuvo que la DIAN aplicó indebidamente los artículos 19.1, 358 y 360 del ET y 8.º del Decreto 4400 de 2004, ya que estos rigen para las corporaciones, fundaciones y asociaciones sin ánimo de lucro, no para las cooperativas. Aseguró que la normativa precedente, en que se tendrían que fundar los actos acusados, eran los artículos 19.4 del ET y 12 del Decreto 4400 del 2004, que solo exigen «*destinar*» el 20 % del beneficio neto o excedente a la financiación de cupos y programas de educación formal en instituciones autorizadas por el Ministerio de Educación, sin fijar un plazo para su ejecución.

Siendo así, planteó que el Acta de Asamblea nro. 73, del 27 y 28 de abril de 2012, acreditaba la exigencia de destinar ese 20 % en la contabilidad de la cooperativa, a fin de que esa apropiación fuera para inversión en proyectos de educación formal lo que, a su vez, estuvo demostrado con las respectivas certificaciones de ejecución que expidieron el Ministerio de Educación Nacional y la Secretaría Departamental del Atlántico que dieron cuenta de los porcentajes de ejecución.

En otro punto, aseveró que la Circular nro. 004, del 16 de mayo de 2005, de la Superintendencia de la Economía Solidaria, fue el sustento principal de la decisión de la Administración en los actos demandados y que la misma debía inaplicarse vía excepción de ilegalidad, pues, a su entender, la superintendencia desbordó la competencia otorgada por el ordinal 15 del artículo 36 de la Ley 454 de 1998, que solo la facultó para absolver consultas respecto de temas de su competencia, no para interpretar o reglamentar las leyes en materia tributaria y mucho menos para adicionar requisitos de ejecución del beneficio neto, cuestión que no fue prevista para acceder a la exención del artículo 19 del ET.

Por último, concluyó que era improcedente la sanción por inexactitud, dado que cumplió con la reinversión del 20 % del excedente obtenido en el año 2011

en proyectos autorizados por la ley. Además, que su cobro era desproporcionado y desatendía el principio de justicia tributaria, ya que era irrazonable sancionar con el 160 % del impuesto a cargo por el supuesto incumplimiento de reinvertir el 0.02 % del excedente. Arguyó que la DIAN no tuvo en cuenta el principio de lesividad, pues la demandante no afectó el recaudo nacional. Estimó estar incurso en la causal excluyente de responsabilidad sancionadora correspondiente al error de prohibición, pues planteó haber tenido con la Administración una «*diferencia de criterios respecto del derecho aplicable*» relativa a la obligatoriedad de ejecutar la inversión en un solo periodo.

Contestación de la demanda

La DIAN contestó la demanda y se opuso a las pretensiones de la parte actora (ff. 337 a 342), en los siguientes términos:

Aclaró que la Administración no discutió la destinación dada al 20 % del excedente que obtuvo la cooperativa en el año 2011, como tampoco su cálculo o el origen de los recursos destinados, sino que reprochó el hecho de que la demandante no haya ejecutado la totalidad de esos recursos dentro del año 2012, que era lo procedente conforme al artículo 358 del ET y a la jurisprudencia del Consejo de Estado.

Puso de presente que la demandante corrigió su declaración del impuesto sobre la renta para incluir como renta líquida gravable \$550.000, por el excedente no ejecutado en 2012.

Aseguró que los actos demandados se encuentran motivados fáctica y probatoriamente y que, aunque fuere irrisorio el porcentaje no ejecutado en el 2012, la actora incurrió en una inexactitud sancionable que no obedece a una disparidad de criterios, dada la claridad de la norma reglamentaria.

Sentencia apelada

El tribunal declaró la nulidad parcial de los actos demandados (ff. 389 a 414), para lo cual:

Negó la excepción de ilegalidad planteada por la demandante contra la Circular nro. 004, del 16 de mayo de 2005, porque los fundamentos jurídicos de los actos demandados y del requerimiento especial fueron el artículo 19 del ET y el Decreto Reglamentario 4400 del 2004, no la circular.

Consideró que, contrario al entendimiento de la demandante, en virtud del

ordinal 4.º del artículo 19 del ET, en concordancia con los artículos 358 *ibidem* y 12 del Decreto 4400 de 2004, la ejecución del 20 % del excedente debió hacerse dentro del año siguiente al que se obtuvo el mismo, es decir, en 2012; de modo que, al ejecutar el 0.02 % en 2013, incumplió las previsiones de la ley y perdió el beneficio de declarar la renta exenta.

Juzgó que debía mantenerse la sanción por inexactitud, ya que no cabía reconocer la causal excluyente de responsabilidad alegada por la demandante; pero en virtud del principio de favorabilidad graduó la multa en \$878.073.000.

Recurso de apelación

La demandante apeló la sentencia del tribunal (ff. 424 a 438), así:

Insistió en que los actos demandados se fundaron en la Circular de la Superintendencia de la Economía Solidaria nro. 004 de 2005 y en que debía inaplicarse por ilegal.

Sostuvo que la decisión de primera instancia incurrió en un defecto sustantivo, ya que interpretó de manera equivocada el régimen tributario especial de las cooperativas. En apoyo de esa afirmación, explicó que existen diferencias entre el régimen previsto para las corporaciones, fundaciones y asociaciones sin ánimo de lucro y el de las cooperativas que consistirían en que las primeras deben destinar y ejecutar, en el año siguiente a su obtención, el 20 % de su beneficio neto para financiar cupos y programas de educación formal, de acuerdo con los artículos 358 y 360 del ET; mientras que las cooperativas solo deben destinar, no ejecutar, ese 20 % en la siguiente vigencia.

Señaló que el tribunal no tuvo en cuenta el Acta de Asamblea General nro. 73 de 2012 que demostraba la destinación de los excedentes, conforme al artículo 16 del Decreto 4400 de 2004.

Finalmente, reiteró lo expuesto en la demanda respecto de la sanción por inexactitud y su improcedencia.

Alegatos de conclusión

La actora reprodujo lo expuesto en su escrito de apelación (ff. 459 a 464) y la demandada aseguró que la sentencia apelada se debía confirmar (ff. 452 a 458).

Ministerio Público

El Ministerio Público solicitó que se confirmara la sentencia de primera instancia (ff. 465 y 466). Al respecto, advirtió que el artículo 358 del ET es aplicable a todas las entidades pertenecientes al régimen tributario especial, incluidas las cooperativas, por lo cual la inversión del excedente tendría que ejecutarse en el año siguiente a su obtención.

CONSIDERACIONES DE LA SALA

1- La Sala debe decidir sobre la legalidad de los actos demandados, atendiendo a los cargos de apelación formulados por la demandante contra la sentencia de primera instancia, que los anuló parcialmente para ajustar el monto de la sanción por inexactitud.

Plantea la apelante única que los actos demandados no podían fundarse en la Circular de la Superintendencia de la Economía Solidaria nro. 004 de 2005 y que, de conformidad con las normas aplicables (*i. e.* los artículos 19 del ET y 12 del Decreto 4400 de 2004), no tenía que ejecutar en el año siguiente al gravable toda la inversión del 20 % del excedente neto en programas de educación, para acceder a la renta exenta propia del régimen tributario especial aplicable a las entidades cooperativas. En el otro extremo, asegura la demandada que, de conformidad con el artículo 8.º del Decreto 4400 de 2004, se tenía que ejecutar en 2012 la totalidad de la inversión del 20 % del excedente destinado a programas de educación, de modo que su contraparte había perdido el beneficio de la renta exenta por el hecho de no haber ejecutado en 2012, sino en 2013, la inversión de una parte de ese porcentaje, señaladamente, el 0.02 %.

De modo que las partes concuerdan en la corrección de los valores declarados y en que en el año siguiente al gravable la actora no ejecutó la totalidad de la inversión forzosa en educación (20 %), pues ejecutó una parte (0,02 %) con posterioridad. Concentran el debate en establecer si, en el régimen tributario especial, el derecho a la exención sobre el beneficio neto de las cooperativas depende de que ejecuten en el período siguiente al gravable la totalidad de la inversión forzosa en educación ordenada en la legislación.

2- Acerca del cargo de apelación relativo al alcance dado por la demandada a la Circular de la Superintendencia de la Economía Solidaria nro. 004 de 2005, observa la Sala que, al margen del análisis que cabría adelantar sobre el valor

jurídico tributario de esa clase de documentos, el fundamento de los actos demandados no correspondió a la referida circular, sino que lo fueron los artículos 19 y 356 a 358 del ET, la Ley 79 de 1988 y el Decreto 4400 de 2004. La liquidación oficial demandada solo mencionó la circular para enunciar las normas que rigen a las cooperativas, de ninguna manera para sustentar jurídicamente el acto administrativo. En consecuencia, no prospera el cargo formulado.

3- Con miras a resolver la *litis* planteada, se advierte que, según el ordinal 4.º del artículo 19 del ET, las cooperativas «*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 programas de educación formal en instituciones autorizadas por el Ministerio de Educación Nacional*» (subraya añadida por la Sala). Y si se incumple, en todo o en parte, la destinación de ese 20 %, quedará sometido a imposición el beneficio neto a la tarifa única del 20 % (ordinal 4.º del art. 19 y artículo 356 del ET).

Si bien los artículos 19 del ET y 54 de la Ley 79 de 1988 no señalaron un término en el cual las cooperativas deben efectuar la destinación del 20 % del excedente a programas de educación, esta Sección ha indicado, siguiendo el artículo 358 del ET, que debe hacerse «*en el año siguiente a aquél en el cual se obtuvo*» el beneficio neto o excedente fiscal. Lo anterior, porque la citada disposición regula la tributación de las entidades pertenecientes al régimen tributario especial, incluidas las cooperativas².

Así mismo, los precedentes de la Sección han especificado que, para acceder al tratamiento del régimen tributario especial, las entidades cooperativas, en ese periodo siguiente a la obtención del excedente, no solo deben determinar internamente que destinarán el 20 % de dicho excedente a programas de educación formal, sino que tienen que perfeccionar la constitución de fondos educativos que doten de plena validez, vigencia y fuerza jurídica al compromiso de los recursos. En tal sentido, se ha señalado que la ejecución de la destinación del excedente a financiar programas de educación no se da en el año del desembolso de los recursos, sino en el momento de la apropiación de esos recursos para la constitución del fondo de educación (sentencia del 14 de julio de 2016, exp. 20514, CP: Jorge Octavio Ramírez Ramírez). Y, de conformidad

² Sentencias de la Sección del 19 de octubre de 2017 (exp. 19315, CP: Stella Jeannette Carvajal Basto), del 14 de julio de 2016 (exp. 20514, CP: Jorge Octavio Ramírez Ramírez), del 02 de marzo de 2016 (exp. 19941, CP: Carmen Teresa Ortiz de Rodríguez) y del 26 de noviembre de 2015 (exp. 19578, CP: Hugo Fernando Bastidas Bárcenas).

con los artículos 3.º y 4.º del Decreto 2880 de 2004, la inversión y la ejecución deben ser certificadas por las autoridades indicadas por la norma y las cooperativas rendirán informes anuales de ejecución física y financiera de los recursos destinados a los programas adoptados.

3.1- En el *sub lite*, resulta pacífico entre las partes que la asamblea general ordinaria de delegados, celebrada el 27 y 28 de abril de 2012, distribuyó el excedente contable obtenido por Cooptraiss en el año 2011, según las previsiones del artículo 54 de la ley cooperativa (f. 158) y así fue registrado en su contabilidad (f. 59 ca 1). Concretamente, se observa que el excedente obtenido fue de \$2.624.673.203, de suerte que debía invertir, como mínimo, \$524.934.641.

Con todo, una parte de esa cifra, \$550.000, equivalentes al 0.02 % del excedente neto, no fue ejecutada durante el 2012, sino en el 2013, circunstancia de la cual se da cuenta en las certificaciones expedidas por el Ministerio de Educación Nacional y por la Secretaría Departamental del Atlántico.

3.2- Para la demandada, la exigencia de ejecutar plenamente el beneficio neto o excedente dentro del año siguiente al período gravable de su obtención se extrae de la redacción de la letra b) del artículo 8.º del Decreto 4400 del 2004. El precepto, reglamenta la exención del beneficio neto para las entidades sin ánimo de lucro, para lo cual dispone que el beneficio neto o excedente determinado estará exento cuando «*se destine y ejecute dentro del año siguiente al de su obtención*».

Sin embargo, la Sala advierte que no es aplicable a las cooperativas el mencionado artículo 8.º, sino a las demás entidades sin ánimo de lucro del régimen tributario especial, pues, ellas cuentan con una norma especial, que señaladamente es el artículo 12 del mismo decreto, que se ocupa de la «*exención del beneficio neto o excedente fiscal para el sector cooperativo y asociaciones mutuales*». Según la letra b) de esa disposición, la condición exigible consiste en que «*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*».

Debido a que la demandante destinó correctamente su beneficio neto, hecho aceptado por la Administración, las razones para exigir el desembolso pleno de los recursos en el año 2012 fueron derivadas de una incorrecta aplicación del régimen legal de las cooperativas, razón por la que los actos demandados violaron el principio de legalidad. Prosperan entonces los cargos de apelación

y, en su lugar, se accederá a la nulidad de la liquidación oficial de revisión y del acto confirmatorio. Consecuentemente, se revocarán los ordinales primero y segundo de la sentencia apelada y, en lo demás, se confirmará.

4- Habida cuenta de la anterior consideración, el restablecimiento del derecho consistirá en mantener los valores registrados en la última declaración del impuesto sobre la renta del año gravable 2011 presentada por la demandante, que es la declaración de corrección del 23 de enero de 2014. Así, a pesar de que en ese denuncia la actora determinó, de manera impropia, la confluencia de una renta exenta (por la mayor parte de la renta líquida ordinaria) y de una renta gravada (\$550.000), circunstancia que desconoce que, tendría que haber sido objeto de exención la totalidad de la renta líquida ordinaria del periodo.

5- Finalmente, se señala que no se impondrá condena en costas en esta instancia, en la medida en que no se observa ningún elemento de prueba que demuestre su procedencia.

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

1- **Revocar** los ordinales primero y segundo de la sentencia apelada. En su lugar:

Primero. Anular la Liquidación Oficial de Revisión nro. 322412014000237, del 14 de noviembre de 2014, y la Resolución nro. 012269, del 16 de diciembre de 2015, proferidas por la DIAN, mediante las cuales se modificó la declaración del impuesto sobre la renta de la demandante por el año gravable 2011.

Segundo. A título de restablecimiento del derecho, se mantiene la declaración del impuesto sobre la renta del año gravable de 2011, en los mismos términos en que fue presentada el 23 de enero del 2014 por la demandante.

2- En lo demás, **confirmar** la sentencia apelada.

3- Sin condena en costas en esta instancia.

Cópiese, notifíquese, comuníquese. Devuélvase al tribunal de origen.
Cúmplase.

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

JULIO ROBERTO PIZA RODRÍGUEZ
Presidente de la Sala

STELLA JEANNETTE CARVAJAL BASTO

MILTON CHAVES GARCÍA

JORGE OCTAVIO RAMÍREZ RAMÍREZ