

**CONSEJO DE ESTADO**  
**SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO**  
**SECCIÓN CUARTA**  
**Consejero Ponente: JORGE OCTAVIO RAMÍREZ RAMÍREZ**

Bogotá, D. C., diecisiete (17) de septiembre de dos mil catorce (2014)

Referencia: 760012331000200701244 01  
Radicado: 18990  
Actor: COOPERATIVA MÉDICA DEL VALLE Y DE PROFESIONALES DE COLOMBIA – COOMEVA-  
Demandado: U.A.E. DIAN

**FALLO**

Se deciden los recursos de apelación interpuestos por las partes demandante y demandada contra la sentencia del 18 de febrero de 2011, proferida por el Tribunal Administrativo del Valle del Cauca, que declaró la nulidad de los actos demandados. La sentencia dispuso:

*“1. Declárase la nulidad de los siguientes actos administrativos: i) el Requerimiento Especial Renta Sociedades #050632005000134 de octubre 20 de 2005 proferido por la División de Fiscalización Tributaria de la Administración de Impuestos Nacionales de Cali; ii) La Liquidación Oficial de Revisión #05064200600058 de julio 18 de 2006, emanada de la División de Liquidación de la DIAN; y iii) La Resolución # 050662007000009 de abril 30 de 2007, por medio de la cual se decidió el recurso de reconsideración.*

*En consecuencia y a título de restablecimiento del derecho, DECLÁRASE en firme la liquidación privada del impuesto de renta presentada por la Cooperativa Médica del Valle y de Profesionales de Colombia COOMEVA, por el año gravable 2002.*

*2. Deniégnase las demás pretensiones de la demanda.*

*3. Ejecutoriada esta sentencia, archívese previa las desanotaciones de rigor en el libro radicador”.*

Referencia: 760012331000200701244 01  
Radicado: 18990  
Actor: COOMEVA

## I) ANTECEDENTES

El 8 de abril de 2003, COOMEVA presentó la declaración del impuesto de renta y complementarios correspondiente al año 2002, en la que registró un saldo a favor de \$592.277.000.

La División de Fiscalización de la Administración de Impuestos Nacionales del Valle del Cauca, mediante el Requerimiento Especial No. 050632005000134 del 20 de octubre de 2005, propuso la modificación de la mencionada liquidación privada, en el sentido rechazar deducciones por concepto de gravamen a los movimientos financieros (\$2.655.672.414), contribuciones y afiliaciones (\$386.246.000), pérdida por venta de bienes (\$105.026.817), impuesto de seguridad democrática (\$930.374.330), multas y sanciones (\$29.131.000), y gastos de ejercicios anteriores (\$203.685.000); rentas exentas por el valor de \$2.022.416.000; e imponer sanción por inexactitud por \$2.026.416.000. La sociedad presentó respuesta al requerimiento especial.

Mediante la Liquidación Oficial de Revisión No. 050642006000058 del 18 de julio de 2006, la Administración modificó la declaración del impuesto de renta del año gravable 2002 en los términos propuestos en el requerimiento especial.

Contra la anterior providencia, la contribuyente interpuso recurso de reconsideración, que fue resuelto por la Resolución No. 050662007000009 del 30 de abril de 2007, modificando la liquidación oficial de revisión, en el sentido de aceptar las rentas exentas, los egresos por contribuciones y afiliaciones, pérdidas por ventas de bienes, multas y sanciones, gastos ejercicios anteriores, y levantar la sanción por inexactitud.

## II) DEMANDA

En ejercicio de la acción de nulidad y restablecimiento del derecho, COOMEVA, solicitó:

### *“Petición principal*

*1. Que se declare la nulidad de la operación administrativa mediante la cual la Administración de Impuestos Nacionales de Cali determinó, por la vigencia fiscal 2002, el impuesto de renta a cargo de la COOPERATIVA MÉDICA DEL VALLE Y DE PROFESIONALES DE COLOMBIA, COOMEVA. Dicha operación está contenida en los siguientes proveídos:*

*a) Requerimiento Especial No. 050632005000134 de octubre 20 de 2005, proferido por la División de Fiscalización Tributaria de esa Administración.*

Referencia: 760012331000200701244 01  
Radicado: 18990  
Actor: COOMEVA

*b) La Liquidación Oficial de Revisión No. 050642006000058 de julio 18 de 2006, emanada de la mencionada División de Liquidación.*

*c) La Resolución No. 050662007000009 de abril 30 de 2007, por medio de la cual la División Jurídica, decide el recurso de reconsideración.*

*2. A título de restablecimiento del derecho, que se declare que el beneficio neto que obtuvo en el año 2002, en cuantía de \$2.016.416.000, goza de exención en el impuesto sobre la renta y que por ende la demandante no debe el valor determinado en la liquidación oficial.*

*3. También a título de restablecimiento del derecho, que se declare en firme la liquidación privada contenida en la declaración presentada el día 8 de abril de 2003, radicada oficialmente con el número 90000011582590, la cual arrojó un saldo a favor de \$592.277.000”.*

Respecto de las normas violadas y el concepto de la violación, dijo:

**Violación de los artículos 19 del Estatuto Tributario, 2º, 3º, 4º del Decreto 124 de 1997**

Con la expedición del artículo 6º de la Ley 633 de 2000, que adicionó el numeral 4º del artículo 19 del Estatuto Tributario, se introdujo una regulación especial para la determinación del impuesto de renta de las cooperativas, en el sentido de que el beneficio neto debía establecerse de acuerdo con lo dispuesto en la ley cooperativa.

Como a partir de la vigencia de la Ley 633 de 2000, las cooperativas se encontraban cobijadas por una norma especial, no es procedente que la Administración determine el beneficio neto de Coomeva del año 2002, aplicando la normativa tributaria que condiciona la procedencia de los egresos del impuesto de renta a los principios de causalidad, necesidad y proporcionalidad.

No es procedente que en la resolución que resolvió el recurso de reconsideración se afirme que la Ley 633 de 2000 fue reglamentada por el artículo 4º del Decreto 1514 de 1998, porque esa norma reglamentó el literal

Referencia: 760012331000200701244 01  
Radicado: 18990  
Actor: COOMEVA

b) del artículo 4º del Decreto 124 de 1997. Además, la Ley 633 de 2000 no fue regulada, y en el evento de que lo hubiere sido, esa reglamentación debía realizarse por la legislación cooperativa y no por las normas tributarias, dada la remisión expresa prevista en la norma.

Para el año 2002, las cooperativas estaban regidas en materia contable por el Decreto 2649 de 1993 y por la Resolución No. 1515 de 2001. De acuerdo con lo dispuesto en el artículo 40 del mencionado decreto, debe entenderse que los egresos contables, como los de funcionamiento, de operación, las tasas, los impuestos y las contribuciones, se restan del ingreso neto, para efectos de determinar el excedente contable.

De conformidad con la cuenta PUC 511002, los impuestos tienen la connotación de gasto general y, según la cuenta 521575, el impuesto del 3 por mil constituye un gasto de venta. Por tanto, las erogaciones por concepto del gravamen a los movimientos financieros, y el impuesto a la seguridad democrática eran procedentes para la legislación cooperativa y, debieron ser aceptadas como egresos en el impuesto de renta.

En el presente caso, no se controvertió la información que reportan los libros de contabilidad de la entidad, ni la forma en que fueron llevados.

De lo expuesto, se concluye que para establecer la procedencia de los egresos no era dable acudir, como lo hizo la Administración, a los artículos 107, 115, 147, 148, 357, 358 y 359 del Estatuto Tributario, ni al Decreto 124 de 1997, sino a lo dispuesto en el numeral 4º del artículo 19 del mencionado Estatuto, adicionado por el artículo 6º de la Ley 633 de 2000.

El artículo 872 del Estatuto Tributario y el 11 del Decreto 1838 de 2002 fueron invocados en la vía gubernativa para soportar el rechazo del gravamen a los movimientos financieros y el impuesto a la seguridad democrática. Sin embargo, esas disposiciones se refieren al proceso de

Referencia: 760012331000200701244 01  
Radicado: 18990  
Actor: COOMEVA

depuración de renta que contempla el artículo 26 del Estatuto Tributario, el cual no es aplicable a las cooperativas en tanto esas entidades deben determinar el beneficio neto o excedente de acuerdo como lo establezca la legislación cooperativa.

### III) CONTESTACIÓN DE LA DEMANDA

La parte demandada se opuso a las pretensiones de la actora, con los siguientes argumentos:

En los Conceptos Nos. 025860 y 025855 de 2001 y, 016133 de 2002, la División de Doctrina Tributaria señaló que las entidades cooperativas no se encuentran exentas del gravamen a los movimientos financieros, puesto que ese tratamiento especial no fue dispuesto en el Decreto 2331 de 1998, en la Ley 508 de 1999, en el Decreto 955 de 2000, ni en las Leyes 608 y 633 de 2000.

De conformidad con lo dispuesto en el artículo 11 del Decreto 1838 de 2002, el impuesto a la seguridad democrática no es deducible en el impuesto de renta. En igual sentido, se pronunció la Unidad de Informática y Doctrina de la DIAN mediante Concepto No. 005 de 2002.

El Decreto 1838 de 2002 resulta aplicable al impuesto de renta del año 2002 toda vez que esa norma regula el impuesto a la seguridad democrática que se causa sobre el patrimonio líquido poseído a 31 de agosto de 2002.

El artículo 115 del Estatuto Tributario establece que solo son deducibles del impuesto de renta, el impuesto predial, de industria y comercio, de vehículos, de registro y anotación y, el de timbre.

Es procedente la sanción por inexactitud toda vez que el contribuyente omitió liquidar el impuesto sobre la renta con la tarifa única establecida en el artículo 356 del Estatuto Tributario y, solicitó una exención sobre el beneficio neto o excedente sin tener un fundamento legal.

### IV) LA SENTENCIA APELADA

Referencia: 760012331000200701244 01  
Radicado: 18990  
Actor: COOMEVA

El Tribunal Administrativo del Valle del Cauca, mediante providencia del 18 de febrero de 2011, declaró la nulidad de los actos demandados, a título de restablecimiento del derecho declaró en firme la liquidación privada, y negó las demás pretensiones de la demanda, con fundamento en las siguientes consideraciones:

De acuerdo con la sentencia del Consejo de Estado del 26 de noviembre de 2009<sup>1</sup>, proferida en un caso similar, el gravamen a los movimientos financieros debe ser catalogado como un gasto ocasionado en el desarrollo del objeto social de la sociedad. Por tanto, constituye un egreso procedente para la liquidación del impuesto de renta del año 2002.

Si bien el artículo 11 del Decreto 1838 de 2002 dispone que en ningún caso el valor pagado por el impuesto de seguridad democrática será deducible del impuesto sobre la renta, esta norma solo es aplicable para aquellos contribuyentes del impuesto de renta del régimen ordinario y, no a las cooperativas, las cuales, se encuentran amparadas en la normativa especial contenida en el Decreto 2649 de 1993 y la Resolución 1515 de 2001.

## **V) LOS RECURSOS DE APELACIÓN**

La parte demandante y demandada apelaron la sentencia de primera instancia, con fundamento en lo siguiente:

### **Parte demandante**

Si bien el Tribunal declaró la nulidad de los actos demandados y, a título de restablecimiento del derecho ordenó la firmeza de la liquidación privada, en la cual se registró como exento el beneficio neto, se advierte que en el numeral 2º de la sentencia, denegó las demás pretensiones de la demanda,

---

<sup>1</sup> C.P.Dr. William Giraldo Giraldo, expediente 16612

Referencia: 760012331000200701244 01  
Radicado: 18990  
Actor: COOMEVA

que pedían que se declarara que el beneficio neto que obtuvo la cooperativa en el año 2002 gozaba de exención en el impuesto de renta, por lo que el *a quo* incurrió en una contradicción en la parte motiva y resolutive de la providencia impugnada.

Por tal razón, el Consejo de estado debe acceder a las demás pretensiones de la demanda, para que a título de restablecimiento del derecho “*se declare que el beneficio neto que obtuvo en el año 2002, en cuantía de \$2.016.416.000, goza de exención en el impuesto sobre la renta y que por ende la demandante no debe el valor determinado en la liquidación oficial*”.

#### **Parte demandada**

No es procedente que la cooperativa solicite como egreso el valor pagado por el gravamen a los movimientos financieros, puesto que el artículo 872 del Estatuto Tributario, norma posterior que regula de manera especial ese tributo, establece que el mismo no es deducible.

La legislación cooperativa no es absoluta, pues está condicionada al cumplimiento de los requisitos generales que para el efecto dispone la legislación tributaria.

El artículo 11 del Decreto 1838 de 2002 establece que el valor pagado por concepto del impuesto para preservar la seguridad democrática no es deducible del impuesto de renta. Por tanto, no puede ser sustraído en la determinación del beneficio neto.

#### **VI) ALEGATOS DE CONCLUSIÓN**

**La demandante** no presentó alegatos de conclusión.

Referencia: 760012331000200701244 01  
Radicado: 18990  
Actor: COOMEVA

**La demandada** reiteró los argumentos expuestos en la contestación de la demanda y en el recurso de apelación.

El **Ministerio Público** rindió concepto en los siguientes términos:

El artículo 879 del Estatuto Tributario, que establece las exenciones del gravamen a los movimientos financieros, no es objeto de estudio en el presente asunto toda vez que el contribuyente no se acogió al beneficio de una exención tributaria.

Si bien el artículo 872 *ibídem* prohíbe deducir el gravamen a los movimientos financieros de la renta bruta del contribuyente, y el artículo 11 del Decreto 1838 de 2009 no permite deducir el impuesto para preservar la seguridad democrática, estas normas no afectan la determinación del beneficio neto o excedente de la cooperativa, en tanto esas entidades tiene un régimen especial.

No resulta procedente la pretensión relacionada con declarar exento del impuesto de renta el beneficio neto obtenido por Coomeva en el año gravable 2002, porque ello depende del cumplimiento de los requisitos establecidos en el artículo 5º del Decreto 124 de 1997, entre ellos, la destinación y ejecución del beneficio en el año 2003. Además, la firmeza de la declaración de renta del año 2002 no exime a Coomeva del cumplimiento de los requisitos exigidos en la mencionada norma.

## VII) CONSIDERACIONES DE LA SALA

### 1. ASUNTO PRELIMINAR

La Consejera Carmen Teresa Ortiz de Rodríguez manifestó impedimento para conocer del presente proceso, con fundamento en el numeral 12 del artículo 150 del C.P.C, debido a que en la Resolución Recurso de Reconsideración No. 050662007000009 del 30 de abril de 2007, se citó como fundamento de la actuación administrativa, el Concepto No. 016133 de 2002, que suscribió cuando fungía en el cargo de Jefe de la Oficina Jurídica de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales.

Referencia: 760012331000200701244 01  
Radicado: 18990  
Actor: COOMEVA

Sobre la causal de impedimento prevista en el artículo 150-12 del C.P.C<sup>2</sup> se ha pronunciado con anterioridad esta Sala<sup>3</sup>, en el sentido de que la misma no se configura para el caso de las interpretaciones jurídicas que emite el juez, extraproceso, puesto que esos conceptos se realizan de manera abstracta sin que se analice el caso particular y concreto.

No obstante lo anterior, la Sala señaló, que sí se comprometen los atributos de imparcialidad e independencia, intrínsecos en la labor judicial, cuando la interpretación jurídica vertida en el concepto oficial debe ser valorada por el funcionario judicial que, como funcionario público dictó el concepto, para resolver una consulta de carácter general sobre la interpretación de las norma tributarias<sup>4</sup>.

En este caso, la interpretación jurídica contenida en el concepto oficial será objeto de valoración por el funcionario judicial, por cuanto el mismo está contenido en la actuación administrativa demandada.

Por lo anterior, para la Sala se configura la causal de impedimento prevista en el numeral 1º del artículo 160 del C.C.A., pues, la Dra. Carmen Teresa Ortiz deberá analizar, el concepto cuya expedición participó.

Con fundamento en las consideraciones expuestas, la Sala encuentra probado el impedimento manifestado. En consecuencia, lo aceptará; y como existe quórum decisorio, no se ordenará el sorteo de conjueces.

## 2. ASUNTO DE FONDO

Se deciden los recursos de apelación interpuestos por la parte demandante y demandada contra la sentencia del 18 de febrero de 2011, proferida por el Tribunal Administrativo del Valle del Cauca, que declaró la nulidad del Requerimiento Especial No. 050632005000134 del 20 de octubre de 2005, de la Liquidación Oficial de Revisión No. 050642006000058 del 18 de julio de 2006 y, de la Resolución No. 050662007000009 del 30 de abril de 2007, y denegó las demás pretensiones de la demanda.

---

<sup>2</sup> “12. Haber dado el juez consejo o concepto fuera de actuación judicial sobre las cuestiones materia del proceso, o haber intervenido en éste como apoderado, agente del Ministerio Público, perito o testigo”.

<sup>3</sup> Autos del 13 de septiembre de 2012, expediente No.18058, del 10 de marzo de 2011, expediente 16476, y del 16 de junio de 2011, expediente No. 17180.

<sup>4</sup> *Ibídem*.

Referencia: 760012331000200701244 01  
Radicado: 18990  
Actor: COOMEVA

## 2.1. CUESTIÓN PREVIA

La Sala advierte que no es procedente la declaratoria de nulidad del Requerimiento Especial No. 050632005000134 del 20 de octubre de 2005, toda vez que es un acto de simple trámite que no crea una situación jurídica de carácter particular, en tanto se limita a proponer las modificaciones que la Administración pretende efectuar a la liquidación privada. Por tanto, atendiendo a su naturaleza de acto preparatorio, no es objeto de control jurisdiccional.

En ese sentido, la Sala revocará la declaratoria de nulidad del requerimiento especial ordenada en la sentencia de primera instancia y, en su lugar, se declarará inhibida para proferir una decisión de fondo en relación con dicho acto administrativo.

## 3. PROBLEMA JURÍDICO

Conforme con lo expuesto por las partes apelantes, le corresponde a la Sala establecer si es procedente deducir (i) los egresos por concepto del gravamen a los movimientos financieros y el impuesto para preservar la seguridad democrática, solicitados por Coomeva para la determinación del impuesto de renta a su cargo por el año 2002, así como, ii) la exención del beneficio neto declarado en esa vigencia gravable.

## 4. CASO PARTICULAR

### 4.1 MARCO NORMATIVO

Teniendo en cuenta que Coomeva es una entidad de naturaleza cooperativa<sup>5</sup>, y que se discute la aplicación de las normas especiales que rigen ese sector, resulta necesario precisar la legislación aplicable y los requisitos que deben configurarse para que estos egresos sean llevados como deducción.

Para efectos del impuesto de renta y complementarios, las entidades de que trata el artículo 19 del Estatuto Tributario, entre las que se encuentran las cooperativas, están sujetas al régimen tributario especial contemplado en los artículos 356 a 364 *ibídem*, lo cual implica que tengan derecho a una tarifa preferencial sobre el beneficio neto o excedente, o su exención, y al reconocimiento, para efectos de la depuración de la renta, de los egresos que realicen durante la respectiva vigencia gravable.

---

<sup>5</sup> FI 2 c.p. Certificado de existencia y representación legal de Coomeva emitido por la Cámara de Comercio de Cali.

Referencia: 760012331000200701244 01  
Radicado: 18990  
Actor: COOMEVA

Conforme con el artículo 356 del Estatuto Tributario, los contribuyentes del régimen especial están sometidos al impuesto de renta y complementarios sobre el beneficio neto o excedente a la tarifa única del veinte por ciento (20%). Este beneficio se determina así:

Se toma la totalidad de los ingresos, cualquiera que sea su naturaleza, y se resta el valor de los egresos de cualquier naturaleza, que tengan relación de causalidad con los ingresos o con el cumplimiento de su objeto social, de conformidad con lo dispuesto en el título VI del Estatuto Tributario, incluyendo en los egresos las inversiones que hagan en cumplimiento del mismo<sup>6</sup>.

El beneficio neto o excedente, así determinado, es exento si se destina directa o indirectamente, en el año siguiente a aquél en el cual se obtuvo, a programas que desarrollen dicho objeto social. **El beneficio neto o excedente generado en la no procedencia de los egresos, no será objeto de exención<sup>7</sup>.**

En el caso particular de las cooperativas, el artículo 19 del Estatuto Tributario disponía para la vigencia gravable estudiada:

**"ARTÍCULO 19. CONTRIBUYENTES DEL RÉGIMEN TRIBUTARIO ESPECIAL.** Modificado por el artículo 63 de la Ley 223 de 1995 y adicionado por el artículo 6º de la Ley 633 de 2000: **Las entidades que se enumeran a continuación, se someten al impuesto sobre la renta y 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 y confederaciones cooperativas, previstas en la legislación cooperativa.

**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 que establece la legislación cooperativa vigente<sup>8</sup>. El cálculo de este beneficio neto o excedente se realizará de acuerdo a como lo establezca la normatividad cooperativa<sup>9</sup>.**  
(...)” (Negrilla y subrayado fuera de texto).

<sup>6</sup> Artículo 357 del Estatuto Tributario.

<sup>7</sup> Artículo 358 del Estatuto Tributario.

<sup>8</sup> Modificación introducida por el artículo 63 de la Ley 223 de 1995.

<sup>9</sup> Frase adicionada por el artículo 6º de la Ley 633 de 2000.

Referencia: 760012331000200701244 01  
Radicado: 18990  
Actor: COOMEVA

En resumen, puede decirse que el tratamiento especial para las cooperativas va dirigido, al establecimiento de una tarifa especial del impuesto a la renta y al tratamiento de los egresos que se causen durante la ejecución de las actividades propias de su objeto social.

De allí que el Decreto 124 de 1997, por medio del cual se reglamentó el régimen tributario especial, desarrolló los requisitos de procedibilidad de los egresos de las entidades del régimen especial, y estableció reglas especiales para las cooperativas:

**“ARTÍCULO 4. EGRESOS.** *Los egresos procedentes serán aquéllos de cualquier naturaleza, realizados en el respectivo período gravable, siempre y cuando cumplan alguna de las siguientes condiciones:*

*a) Que los egresos constituyan costo o gasto y tengan relación de causalidad con los ingresos. Los egresos realizados con ocasión de las actividades comerciales, deberán ser necesarios y proporcionados de acuerdo con cada actividad. En cualquier caso se deberán tener en cuenta las limitaciones establecidas en el Capítulo V del Libro I del Estatuto Tributario;*

*b) Que los egresos que no teniendo relación de causalidad con los ingresos, o que no sean necesarios y proporcionados de acuerdo con las demás actividades comerciales, se destinen directamente a las siguientes actividades: salud, educación formal, cultura, deporte aficionado, investigación científica o tecnológica, ecología y protección ambiental, o a programas de desarrollo social, siempre y cuando las mismas sean de interés general y que a ellas tenga acceso la comunidad. Dentro de los egresos se incluyen las inversiones amortizables previstas en el artículo 142 del Estatuto Tributario y la adquisición de activos fijos que se hagan en cumplimiento de las actividades anteriormente señaladas.*

*También se incluyen en los egresos los que se destinen indirectamente mediante donaciones efectuadas a otras instituciones sin ánimo de lucro que desarrollen tales actividades.*

*Para que proceda la deducción de los egresos por este último concepto, se requiere que la entidad donataria efectivamente haya realizado dichas actividades y programas, hecho que se demostrará a través de certificado de contador público o revisor fiscal del donatario, según el caso.*

**Para las cooperativas les será aplicable lo dispuesto en el presente literal, en cuanto no sea contrario a la legislación cooperativa vigente.**

*El valor correspondiente a la ejecución de beneficios netos o excedentes de años anteriores, no se considerará como egreso o inversión del ejercicio.*

*Para que proceda la deducción de los egresos, se requerirá de la calificación del comité de entidades sin ánimo de lucro, cuando se den las condiciones contempladas en el artículo 8 del presente decreto.(...)”*

Referencia: 760012331000200701244 01  
Radicado: 18990  
Actor: COOMEVA

Por su parte, el Decreto 1514 de 1998, reglamentario del Estatuto Tributario, señaló en el artículo 4º (egresos procedentes para las entidades cooperativas) que para los propósitos del literal b) del artículo 4º del Decreto 124 de 1997, serán egresos procedentes para las entidades cooperativas a las que se refiere el numeral cuarto del artículo 19 del Estatuto Tributario, todos aquellos que se realicen de conformidad con lo previsto en la legislación cooperativa vigente.

De acuerdo con lo anterior, se deduce que el procedimiento para determinar el beneficio neto o excedente, se encuentra previsto en las normas que consagran el régimen tributario especial, y conforme con el mismo, tratándose de los egresos de las cooperativas, procederán los que constituyan costo o gasto y tengan relación de causalidad con los ingresos, y los que no teniendo relación de causalidad con los ingresos, o que no sean necesarios y proporcionados de acuerdo con las demás actividades comerciales de la cooperativa, sean realizados de conformidad con lo previsto en la legislación cooperativa.

De esta manera, las cooperativas establecen el beneficio neto (base gravable del impuesto) en una forma especial y diferente a la de los demás contribuyentes del régimen especial, la cual prima sobre las demás por ser una regulación completa y excluyente.

#### **4.2 Egresos por concepto de gravamen a los movimientos financieros y por el impuesto de seguridad democrática**

4.2.1. Según la entidad demandada, no es procedente que la cooperativa solicite como egreso: a) el valor pagado por el gravamen a los movimientos financieros, puesto que el artículo 872 del Estatuto Tributario, norma posterior que regula de manera especial ese tributo, establece que el mismo no es deducible y, b) el impuesto para preservar la seguridad democrática, porque no es deducible del impuesto de renta de conformidad con el artículo 11 del Decreto 1838 de 2002.

4.2.2. Para la entidad demandante los egresos son procedentes en tanto la cuenta PUC 511002 establece que los impuestos tienen la connotación de gasto general y, la cuenta 521575 registra el impuesto del 3 por mil como un gasto de venta.

Referencia: 760012331000200701244 01  
Radicado: 18990  
Actor: COOMEVA

4.2.3. En cuanto a la aplicación del artículo 872 del Estatuto Tributario en la determinación del impuesto de renta de las cooperativas, esta Sala ha señalado<sup>10</sup>:

*“Ahora bien, el artículo 872 del Estatuto Tributario<sup>11</sup> no permite deducir de la renta bruta de los contribuyentes el GMF, sin embargo, la Sala considera que tal norma no es aplicable a las cooperativas porque, como se vio, tienen una forma de establecer el beneficio neto, que es la base gravable del impuesto, especial y diferente a la de los demás contribuyentes del régimen especial, con una procedencia de egresos especial para ellas. De manera que si para otros contribuyentes el gasto por concepto de GMF no es procedente, para las cooperativas sí lo será si es realizado conforme a la normatividad cooperativa.*

***Si bien, la norma que prohíbe la deducción del GMF y la que establece una especialidad en la determinación del beneficio neto de las cooperativas, tienen el mismo rango, para la Sala prima la especial de las cooperativas porque constituye una regulación completa y excluyente, en materia de egresos, de las demás disposiciones, aún de las que regulan a las entidades del régimen especial”.***

De acuerdo con el criterio jurisprudencial expuesto, la prohibición dispuesta en el artículo 872 del Estatuto Tributario no es aplicable a las cooperativas en tanto la normativa tributaria estableció que estas entidades debían calcular el beneficio neto o excedente y, determinar los egresos, de acuerdo con lo dispuesto en la legislación cooperativa.

4.2.4. Por las mismas razones, para la determinación del impuesto de renta a cargo de estas entidades, no resulta aplicable el artículo 11 del Decreto 1838 de 2002<sup>12</sup>, que prohíbe que el valor pagado por concepto del impuesto para preservar la seguridad democrática<sup>13</sup> sea deducible del impuesto de renta.

---

<sup>10</sup> Sentencias del 29 de noviembre de 2012, C.P. Dr. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas, expediente 18137, del 12 de mayo de 2010, C.P. Dra. Martha Teresa Briceño de Valencia, expediente No. 17081, y del 26 de noviembre de 2009, C.P. Dr. William Giraldo Giraldo, expediente No. 16612.

<sup>11</sup> **ARTÍCULO 872. TARIFA DEL GMF.** Adicionado por el artículo 1º de la Ley 633 de 2000. La tarifa del Gravamen a los Movimientos Financieros será del tres por mil (3 x 1.000). **En ningún caso este valor será deducible de la renta bruta de los contribuyentes.**

<sup>12</sup> Decreto 1838 de 2002. **ARTÍCULO 11. NO DEDUCIBILIDAD DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA. En ningún caso el valor cancelado por concepto del impuesto a que se refiere el presente decreto será deducible o descontable del impuesto sobre la renta.**

<sup>13</sup> En virtud de las facultades establecidas en el Decreto 1837 de 2002, por medio del cual se declaró el Estado de Conmoción Interior en todo el territorio nacional, el Gobierno Nacional, mediante el Decreto 1838 de 2002, creó el impuesto para preservar la seguridad democrática, destinado a atender los gastos del Presupuesto General de la Nación necesarios para proveer en forma inmediata de recursos a las Fuerzas Militares, de Policía y

Referencia: 760012331000200701244 01  
Radicado: 18990  
Actor: COOMEVA

4.2.5. En ese entendido, no resulta procedente que la Administración hubiere rechazado como egreso el gravamen a los movimientos financieros y el impuesto para preservar la seguridad democrática con fundamento en los artículos 872 del Estatuto Tributario y 11 del Decreto 1838 de 2002, pues se repite, estas entidades se rigen por la legislación cooperativa.

4.2.6. Dentro de la normativa cooperativa, se encuentra el Plan Único de Cuentas, establecido en la Resolución 1515 de 2001 de la Superintendencia de Economía Solidaria. En esa regulación se establecen la estructura, descripción y registro contable de las operaciones realizadas por estas entidades.

4.2.7. El PUC establece el pago de impuestos obligatorio a favor del Estado, diferentes a los de renta y complementarios, como gastos de ventas de la clase 5, grupo 52, código 5215 y concretamente, el impuesto del 3 por mil<sup>14</sup> en la cuenta 521575.

Según la descripción del PUC, la cuenta 52 - gastos de ventas - comprende “*los gastos ocasionados en el desarrollo principal del objeto social de la entidad y se registran, sobre la base de causación, las sumas o valores en que se incurre durante el ejercicio, directamente relacionados con la gestión de ventas encaminada a la dirección, planeación, organización de las políticas establecidas para el desarrollo de la actividad de ventas de la entidad incluyendo básicamente las incurridas en las áreas ejecutiva, de distribución, mercadeo, comercialización, promoción, publicidad y ventas. Se clasifican bajo los conceptos de gastos de personal, honorarios, impuestos, arrendamientos, contribuciones y afiliaciones, seguros, servicios, provisiones, entre otros*”.

De acuerdo con lo anterior, el gravamen a los movimientos financieros pagado por la actora es un gasto ocasionado en el desarrollo de su objeto social, razón por la cual es realizado conforme con la normativa de las cooperativas y en tal sentido es un egreso procedente para determinar el beneficio neto o excedente por la vigencia discutida<sup>15</sup>.

---

a las demás entidades del Estado que deben intervenir en conjurar los actos que han perturbado el orden público e impedir que se extiendan sus efectos.

<sup>14</sup> El artículo 1º de la Ley 633 de 2000 creó como un nuevo impuesto, a partir del 1º de enero de 2001, el gravamen a los movimientos financieros, a cargo de los usuarios del sistema financiero y de las entidades que lo conforman.

<sup>15</sup> La Sala ha sostenido que el gravamen a los movimientos financieros constituye un egreso procedente para las cooperativas. Sentencias del 29 de noviembre de 2012, C.P. Dr. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas, expediente 18137, del 12 de mayo de 2010, C.P. Dra. Martha Teresa Briceño de Valencia, expediente No. 17081, y del 26 de noviembre de 2009, C.P. Dr. William Giraldo Giraldo, expediente No. 16612.

Referencia: 760012331000200701244 01  
Radicado: 18990  
Actor: COOMEVA

4.2.8. La citada norma contable, a su vez, prevé en la cuenta 5110 “gastos generales”, que registra los gastos ocasionados o causados por la entidad por concepto de la realización de funciones de administrativas generales y otras que le son complementarias al desarrollo de su objeto social.

Dentro de estos gastos, se encuentran los de origen legal, como el impuesto para preservar la seguridad democrática<sup>16</sup>, en tanto este constituye una erogación en la que incurre la entidad de manera complementaria a su objeto social.

De conformidad con lo expuesto, para determinar el beneficio neto se deben restar de los ingresos, los gastos o egresos contables, esto es, los relacionados con el funcionamiento de la cooperativa y los que tienen origen legal, como los impuestos, pues sólo así se determina el excedente contable real, es decir, el que refleja la realidad económica de la entidad.

De acuerdo con lo anterior, y comoquiera que el impuesto para preservar la seguridad democrática es un gasto en que incurre la entidad, debe restarse de los ingresos de la cooperativa para determinar el beneficio neto real, que la actora debe destinar de acuerdo con la legislación cooperativa.

Por consiguiente, el impuesto para preservar la seguridad democrática constituye un egreso procedente para determinar el beneficio neto o excedente por la vigencia discutida.

### **4.3. Exención del beneficio neto**

4.3.1. En relación con la pretensión de la entidad demandante en la que solicita que se declare que el beneficio neto que obtuvo en el año 2002, en cuantía de \$2.016.416.000, goza de exención en el impuesto sobre la renta, la Sala advierte que dicha circunstancia fue objeto de análisis por parte de la Administración en la resolución que resolvió el recurso de

---

<sup>16</sup> El Gobierno Nacional por medio del Decreto 1838 de agosto 11 de 2002, dictado al amparo del Estado de Comoción Interior, creó este tributo, que se causó por una sola y única vez respecto del patrimonio líquido poseído a 31 de agosto de 2002, con el fin de brindar recursos a las Fuerzas Armadas y a las autoridades encargadas de conjurar la perturbación del orden público.

Aunque este decreto hacía múltiples referencias al impuesto sobre la renta, se estableció no como un complemento de aquel sino como un impuesto autónomo e independiente, temporal y regulado en una normativa especial.

Referencia: 760012331000200701244 01  
Radicado: 18990  
Actor: COOMEVA

reconsideración en el sentido de determinar que dicho excedente se encuentra ajustado a derecho, de acuerdo con la ley cooperativa existente para la época de los hechos<sup>17</sup>.

A esa conclusión llegó la DIAN luego de verificar el Acta No. 39 del 29 de marzo de 2003, el Libro de Mayor y Balances y el certificado del revisor fiscal de la sociedad, documentos en los que se constata la aplicación contable del valor determinado como beneficio neto o excedente por el año gravable 2002 con las pérdidas acumuladas por la sociedad desde 1999 hasta diciembre de 2001<sup>18</sup>.

Consecuente con lo anterior, esta Sala declarará que el beneficio neto declarado en el año 2002 en la suma de \$2.016.416.000 se encuentra exento del impuesto sobre la renta de la citada vigencia gravable.

## 5. CONCLUSIÓN

5.1. En resumen, se declara la procedencia: i) de los egresos por gravamen a los movimientos financieros y por el impuesto para preservar la seguridad democrática, y ii) de la exención del beneficio neto que obtuvo la sociedad en el año 2002.

5.2. En consecuencia, se confirma la decisión del Tribunal de declarar la nulidad de los actos acusados, pero la Sala modificará la sentencia apelada en el sentido de declararse inhibida para emitir un pronunciamiento de fondo respecto del requerimiento especial y para adicionar al restablecimiento del derecho el reconocimiento de la exención del beneficio neto declarado en el año 2002.

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

## FALLA

**1. ACÉPTESE** el impedimento manifestado por la Dra. Carmen Teresa Ortiz de Rodríguez. En consecuencia, queda separada del conocimiento del presente proceso.

---

<sup>17</sup> Fl 19 c.p.

<sup>18</sup> *ibídem*

Referencia: 760012331000200701244 01  
Radicado: 18990  
Actor: COOMEVA

**2. MODIFÍCASE** la sentencia del 18 de febrero de 2011 dictada por el Tribunal Administrativo del Valle del Cauca, la cual quedará así:

**1. INHÍBESE** para proferir una decisión de fondo en relación con el Requerimiento Especial No. 050632005000134 del 20 de octubre de 2005.

**2. DECLÁRASE** la nulidad de la Liquidación Oficial de Revisión No. 050642006000058 del 18 de julio de 2006, y de la Resolución No. 050662007000009 del 30 de abril de 2007, expedidas por la Administración de Impuestos Nacionales de Cali, conforme con lo expuesto en la parte motiva de esta providencia.

*En consecuencia y a título de restablecimiento del derecho, DECLARÁSE que el beneficio neto que obtuvo Coomeva en el año 2002 en cuantía de \$2.016.416.000 está exento del impuesto sobre la renta en esa vigencia gravable y, que la liquidación del impuesto de renta del año gravable 2002 se encuentra en firme.*

**3. Ejecutoriada esta providencia, archívese previa las declaraciones de rigor en el libro radicador”**

**3. RECONÓCESE** personería para actuar en nombre de la demandante al doctor Julio Cesar Ruíz Muñoz, de conformidad con el poder que obra a folio 195 del expediente.

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

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

**JORGE OCTAVIO RAMÍREZ RAMÍREZ**  
**Presidente**



Referencia: 760012331000200701244 01  
Radicado: 18990  
Actor: COOMEVA

**HUGO FERNANDO BASTIDAS BÁRCENAS**

**MARTHA TERESA BRICEÑO DE VALENCIA**