

COOPERATIVAS – Están sujetas al régimen tributario especial / IMPUESTO DE LA RENTA – Para el régimen especial están sometidas sobre el beneficio neto o excedente / BENEFICIO NETO O EXCEDENTE – Determinación. Exención

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 conlleva que tengan derecho a una tarifa preferencial sobre el beneficio neto o excedente, o su exención, y al reconocimiento de los egresos que realicen durante la respectiva vigencia gravable. 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 (artículo 357). 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 (artículo 358). De lo anterior se observa que existe una regulación especial para el caso de las cooperativas, toda vez que su beneficio neto o excedente estará exento del impuesto sobre la renta, si estas entidades lo destinan conforme lo establece la legislación cooperativa vigente.

FUENTE FORMAL: ESTATUTO TRIBUTARIO – ARTICULO 19 / ESTATUTO TRIBUTARIO – ARTICULO 356 / ESTATUTO TRIBUTARIO – 364 / ESTATUTO TRIBUTARIO – ARTICULO 357 / ESTATUTO TRIBUTARIO – ARTICULO 358

EGRESOS DE LAS ENTIDADES DEL REGIMEN ESPECIAL - Requisitos de procedibilidad / AMORTIZACION DEL DESFASE ORIGINADO EN LA CESION DE ACTIVOS Y PASIVOS – No se consideran egresos exentos del impuesto de renta / COOPERATIVAS – Sólo les está permitido la amortización de los aportes sociales hechos por los asociados

Se deduce que el procedimiento para determinar el beneficio neto o excedente, se encuentra expresamente 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. De las pruebas allegadas al expediente se observa que la cesión parcial del patrimonio de Bancoop a Coopdesarrollo no se originó en una orden administrativa de la Superintendencia Bancaria ni del Fogafin, sino que se realizó por determinación de la Asamblea General de la cooperativa, a fin de integrarse con otras entidades de igual naturaleza. Por tanto, los organismos de control únicamente se limitaron a supervisar que esta operación se realizara de acuerdo con las normas legales. A

su vez, es claro que la amortización del desfase originado en la cesión, tampoco fue ordenada por la Superintendencia de Economía Solidaria, pues simplemente la aprobó en cumplimiento de sus funciones de control y vigilancia y por solicitud que de la misma realizó la cooperativa. Cabe precisar que aún en el evento de que esta entidad hubiera ordenado la referida operación, dicha orden sólo hubiera tenido efectos contables y financieros, debido a que es en estos aspectos que se enmarca su competencia. Así mismo, teniendo en cuenta que el objeto social de la cooperativa consiste en realizar aportes de capital en instituciones financieras de cualquier clase, compañías de seguro y en general en entidades de cualquier índole y naturaleza, con el propósito principal de satisfacer las necesidades de sus asociados personas jurídicas y naturales.- Propiciar el desarrollo y fomento de las cooperativas, fondos de empleados, asociaciones mutualistas, cajas de compensación familiar, sindicatos y demás instituciones de carácter asociativo. - Contribuir en el fomento de empleo y ser un instrumento de servicio de las clases populares que colabore con el cambio social”, es evidente que la cesión de los pasivos de Bancoop a Coopdesarrollo, en las circunstancias en que se hizo, no se relacionó directamente con ese objeto social, mucho menos cuando originó un detrimento patrimonial que puso en riesgo el desarrollo de estas actividades. Además, para la vigencia estudiada, la legislación cooperativa únicamente contemplaba como procedente la amortización de los aportes sociales hechos por los asociados, y no la originada en los pasivos adquiridos por cesión de patrimonios, que fue la que realizó la entidad contribuyente.

FUENTE FORMAL: DECRETO 124 DE 1997

CONSEJO DE DIRECTORES O DE ADMINISTRACION – Órgano de administración de las cooperativas / EGRESOS POR PAGOS AL CONSEJO DE DIRECTORES – Debe probarse que fueron como contraprestación directa por su servicio

El Consejo de Directores o de Administración es un órgano permanente de administración de las cooperativas, el cual se encuentra subordinado a las directrices y políticas de la asamblea general. Las atribuciones del Consejo de Administración serán las necesarias para la realización del objeto social. Por tanto, los egresos en que incurra la compañía para el funcionamiento del Consejo de Directores tienen relación con los ingresos obtenidos en desarrollo del objeto social de la cooperativa. No obstante lo anterior, para que procedan estos egresos debe encontrarse demostrado que dichos pagos se hicieron como contraprestación de los servicios prestados, y que efectivamente se hayan cancelado durante el período gravable 2000. Así mismo, no se encuentra probado que estos pagos se hubieran realizado durante el año gravable 2000, pues si bien es cierto que se allegó la carátula del contrato, la relación de sus beneficiarios, y el libro auxiliar de contabilidad de la cooperativa, también lo es, que no se allegaron las facturas o documentos equivalentes donde conste el pago respectivo.

SANCION POR INEXACTITUD – Procedencia. La falta de prueba genera la sanción por inexactitud / DIFERENCIA DE CRITERIOS- Eximente de la sanción por inexactitud

La sanción prevista en el artículo 647 del Estatuto Tributario se impone cuando se omiten ingresos, se incluyen costos, deducciones, descuentos, exenciones, pasivos, impuestos descontables, retenciones o anticipos inexistentes, que ocasionen un menor impuesto a pagar o un mayor saldo a favor. Conforme con la misma disposición, no hay lugar a imponer sanción por inexactitud cuando el menor valor a pagar que resulte en las declaraciones tributarias se derive de

errores de apreciación o de diferencias de criterio entre las oficinas de impuestos y el declarante, relativos a la interpretación del derecho aplicable, siempre que los hechos y cifras denunciados sean completos y verdaderos. La diferencia de criterios que exonera de la aplicación de la sanción, se refiere a todas aquellas discrepancias que surgen entre la autoridad tributaria y los contribuyentes y/o responsables, respecto de la interpretación de las normas que regulan la determinación de las obligaciones fiscales en cada caso concreto, y con base en la cual se elaboran las declaraciones o los informes afectados por cualquiera de los hechos que constituyen la inexactitud sancionable, siempre que los hechos y cifras declarados o informados sean veraces y completos. En el presente caso, la discusión existente se centra en el tratamiento que le dio el contribuyente a los egresos originados en la amortización de desfase Bancoop y en gastos del Consejo Directivo. Como anteriormente se observó, el contribuyente no demostró que las expensas tuvieran relación de causalidad con los ingresos de la entidad, además, que estuvieran de acuerdo con la legislación cooperativa vigente. La Doctrina Judicial reciente de la Sala ha tenido por criterio que la falta de prueba sobre la realidad y procedencia de las partidas declaradas no es motivo para no aplicar la sanción por inexactitud.

FUENTE FORMAL: ESTATUTO TRIBUTARIO – ARTICULO 647

CONSEJO DE ESTADO

SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO

SECCION CUARTA

Consejero ponente: WILLIAM GIRALDO GIRALDO

Bogotá D. C., siete (7) de junio de dos mil doce (2012)

Radicación número: 25000-23-27-000-2006-01071-01(18151)

Actor: CENTRAL DE COOPERATIVA DE DESARROLLO SOCIAL – COOPDESARROLLO

Demandado: U.A.E DIAN

FALLO

Se decide el recurso de apelación interpuesto por las partes demandante y demandada contra la sentencia del 19 de noviembre de 2009, proferida por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Subsección “B”, que declaró la nulidad parcial de los actos acusados. La sentencia dispuso:

“Primero: Declárase la nulidad parcial de la Liquidación Oficial de Revisión No. 3106420050000029 del 8 de marzo de 2005 y de la Resolución No. 310662005000111 del 29 de diciembre de 2005, proferidas por la DIVISIÓN DE LIQUIDACIÓN Y JURÍDICA DE LA ADMINISTRACIÓN DE IMPUESTOS Y ADUANAS, respectivamente de conformidad con la parte motiva de esta providencia.

Segundo: En consecuencia, a título de restablecimiento del derecho, declárase que la liquidación del impuesto sobre la renta y complementarios del año gravable 2000 a cargo de la sociedad accionante es la inserta en la parte motiva de esta providencia. (...)"

I) ANTECEDENTES

El 9 de abril de 2001 la sociedad Central Cooperativa de Desarrollo Social COOPDESARROLLO presentó la declaración del impuesto sobre la renta y complementarios correspondiente al año gravable 2000, en la que registró como "otras deducciones" el valor de \$3.138.370.320, la que fue corregida con la declaración presentada el 21 de febrero de 2002, registrando en el aludido renglón la suma de \$3.593.998.000.

Mediante Requerimiento Especial No.3106320030000255 del 19 de diciembre de 2003 la Administración le propuso al contribuyente la modificación de la mencionada liquidación privada.

El 16 de junio de 2004 la Administración profirió la Resolución de Ampliación al Requerimiento Renta Sociedades No. 310642004000006, en la que propuso modificaciones adicionales a la liquidación privada e impuso sanción por inexactitud.

El 8 de marzo de 2005 la Administración expidió la Liquidación Oficial de Revisión No. 310642005000029 por medio de la cual modificó la declaración privada del impuesto sobre la renta correspondiente al año gravable 2000, en el sentido de desconocer deducciones, determinar un mayor impuesto a cargo e imponer sanción por inexactitud.

Contra el anterior acto administrativo, la sociedad interpuso recurso de reconsideración, el cual fue resuelto mediante la Resolución No. 310662005000111 del 29 de diciembre de 2005, que confirmó el acto recurrido.

II) DEMANDA

En ejercicio de la acción de nulidad y restablecimiento del derecho, la sociedad Central Cooperativa de Desarrollo Social COOPDESARROLLO, solicitó que:

“Se declare la nulidad de la Liquidación Oficial de Revisión No. 310642005000029 del 8 de marzo de 2005, así como de la Resolución No. 310662005000111 del 29 de diciembre de 2005, correspondientes al año gravable 2000 y se restablezca el derecho a mi representada declarando ajustada a derecho su declaración privada, en consecuencia de lo cual dicha entidad no adeuda cuantía alguna al Estado por el impuesto de renta del año gravable 2000 ni por concepto de la sanción por inexactitud pretendida por la Administración.

Subsidiariamente y sólo en el evento en que no prosperara la petición central que antecede, solicito se declare la nulidad parcial de los actos declarando nula la sanción por inexactitud pretendida por la administración impositiva, por las razones expuestas”.

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

Violación de los artículos 19 y 358 del Estatuto Tributario, 54 y 55 de la Ley 79 de 1998, y los Decretos 124 de 1997 y 1514 de 1998. No sujeción del beneficio neto al impuesto sobre la renta y complementarios.

La Administración desconoció las normas que regulan el régimen tributario especial, que establecen que el excedente o beneficio neto que obtengan las cooperativas no está sujeto al impuesto sobre la renta y complementarios cuando se destine en la forma establecida en la legislación propia de estas entidades.

En el año gravable 2000 la sociedad tuvo un excedente contable que fue compensado con pérdidas de ejercicios anteriores como se observa en la declaración de renta.

Este excedente contable se dirigió a sufragar pérdidas de ejercicios anteriores, en atención a las instrucciones de la Superintendencia de la Economía Solidaria. Por tanto, no se destinó a fines diferentes a los previstos en la normatividad de las cooperativas.

Violación de los artículos 29 y 363 de la Constitución Política, 19, 107, 142, 357, 358, 683, 694 y 746 del Estatuto Tributario, 54 y 55 de la Ley 79 de 1998, 6º de la Ley 633 de 2000, 1 a 5 del Decreto 124 de 1997, 4 y 5 del Decreto 1514 de 1998. Procedencia de los egresos de las entidades cooperativas.

La Administración no debió rechazar los egresos solicitados, bajo el argumento de que no reunían los requisitos de las deducciones establecidos en el Estatuto

Tributario, puesto que los Decretos 124 de 1997 y 1514 de 1998, consagran como único requisito que éstas erogaciones se realicen de conformidad con lo previsto en la legislación cooperativa vigente.

En consecuencia, además de los egresos permitidos en la legislación tributaria, las entidades cooperativas pueden detraer otras erogaciones que se encuentren conforme con la normatividad que las rige.

Con fundamento en la sentencia C-527 de 1996, considero, que la aplicación del artículo 6º de la Ley 633 de 2000 en dicho año no comporta su aplicación retroactiva, en la medida en que no alteró la base de tributación del sector cooperativo con el fin de hacer más gravosa la carga tributaria, sino que, se limitó a definir el sistema de cálculo del beneficio neto o excedente para estas entidades, circunstancia que autorizaba su aplicación en el período fiscal en curso.

Egreso “amortización desfase BANCOOP” \$3.138.370.320

Por autorización de la Superintendencia Financiera, la compañía se fusionó con las cooperativas Coopsibaté y Cupocrédito, y le fueron cedidos parcialmente los activos, pasivos y establecimientos de comercio de la entidad Bancoop, lo que le generó un desfase por valor de \$191.100.000.000.

Que por orden administrativa emitida por el Fogafin y la Superintendencia de Economía Solidaria, el desfase fue tratado como un gasto amortizable a 5 años a partir del año 2000.

Este gasto amortizable cumple con los requisitos establecidos en el PUC del sector cooperativo para ser tratado como un egreso en la determinación del beneficio neto, además, porque guarda relación con el objeto social de la compañía que tiene por actividad la fusión de las entidades cooperativas.

La contradicción existente entre la autoridad administrativa y la tributaria vulnera el principio de justicia y equidad tributaria, pues mientras que la Superintendencia de Economía Solidaria le ordenó que tratara el desfase como una amortización a 5

¹ Escrito de reforma de la demanda. Fl 157 c.p.

años, la DIAN desconoce esta erogación para determinar el cálculo del beneficio neto.

Egreso “gastos Consejo de Directores” \$27.712.000

Tratándose del sector cooperativo, la procedencia de un egreso debe determinarse de conformidad con lo dispuesto en la legislación cooperativa, razón por la cual no es pertinente que las erogaciones solicitadas por concepto de pólizas de medicina prepagada, restaurantes, asistencia a convenciones y similares, cumplan con los requisitos exigidos en el artículo 107 del Estatuto Tributario.

Ninguna norma legal o reglamentaria del sector cooperativo prohíbe que los miembros del Consejo de Directores puedan recibir remuneraciones, reconocimientos o contraprestaciones por los servicios prestados a la cooperativa, así como tampoco, que sobre estos conceptos deba practicarse retención en la fuente, además, que esta situación debió establecerla la Administración en una actuación independiente relativa a las declaraciones de retención en la fuente, en virtud del principio de independencia de liquidaciones consagrado en el artículo 694 del Estatuto Tributario y del derecho al debido proceso.

Violación artículo 647 del Estatuto Tributario. Sanción por inexactitud.

La imposición de la sanción por inexactitud es improcedente, toda vez que el proceder de la cooperativa está sustentado en la normativa legal, y se realizó por mandato de una autoridad administrativa.

El presente caso versa en torno a la legislación aplicable, lo que conlleva la existencia de una diferencia de criterio entre la entidad y la Administración.

III) CONTESTACIÓN DE LA DEMANDA

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

El artículo 6º de la Ley 633 de 2000, que establece que el beneficio neto se determina de conformidad con la legislación cooperativa, no resulta aplicable para dicho año gravable, toda vez

que, de conformidad con los artículos 338 y 363 de la Constitución Política, la ley tributaria no es de aplicación retroactiva.

Si bien la sentencia C-527 de 1996 admite la vigencia inmediata de aquellas normas que sean favorables para el contribuyente, no puede entenderse que la citada disposición sea aplicable para el año gravable 2000, toda vez que este período había transcurrido para la fecha en que comenzó la vigencia de esa ley.

En el año 2000 las normas que regulaban a las entidades del régimen tributario especial, en particular, a las cooperativas, condicionaban la exención del beneficio neto, no solo a lo establecido en la legislación de las cooperativas sino también a lo dispuesto en la ley tributaria.

En la determinación del beneficio neto únicamente se pueden restar los egresos que sean procedentes, es decir, aquellos que tengan relación de causalidad, necesidad y proporcionalidad con la actividad productora de renta, condiciones que no fueron demostradas por el contribuyente.

El hecho de que los gastos no fueron sujetos a retención, es un elemento probatorio adicional para demostrar su improcedencia.

Los gastos por medicina prepagada no corresponden a un plan obligatorio de salud, además, como se observa en el certificado de existencia y representación legal de la sociedad, algunos de sus beneficiarios, esto es, los señores Alberto Ricaurte, José Niño Rodríguez, y José Becerra Sterling, no son miembros del Consejo de Directores.

Los gastos de restaurante no son indispensables para el desarrollo del objeto social de la empresa, como tampoco son los normalmente acostumbrados.

No está demostrado que el pago de la prima de seguros correspondió a vehículos de la cooperativa, y que los gastos de desplazamiento tengan relación de causalidad y necesidad con la actividad productora de renta.

El egreso por la amortización del desfase originado en la cesión parcial de activos, pasivos y establecimiento de comercio de Bancoop, no cumple con los requisitos previstos en el artículo 107 del Estatuto Tributario, ni lo amortizado corresponde a lo señalado en los artículos 142 a 144 *ibídem*, toda vez que se trata de un defecto del patrimonio originado en un proceso de integración cooperativa y no de una inversión.

No es de recibo el argumento de la parte demandante según el cual el desfase originado en la cesión parcial de activos debía tratarse como una amortización por orden de la Superintendencia de Economía Solidaria y del Fogafín, toda vez que estas entidades no tienen potestad para establecer exenciones y beneficios tributarios, porque sus regulaciones son de carácter contable y económico.

Es procedente la imposición de la sanción por inexactitud, toda vez que el contribuyente incluyó en su declaración de renta deducciones inexistentes, y porque no se configuró una diferencia de criterios sino el desconocimiento del derecho aplicable debido a que el contribuyente no cumplió con los requisitos establecidos en la ley para solicitar deducciones.

IV) LA SENTENCIA APELADA

El Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Subsección "B", mediante providencia del 19 de noviembre de 2009, declaró la nulidad parcial de los actos acusados, con fundamento en las siguientes consideraciones:

De conformidad con lo previsto en los artículos 19 del Estatuto Tributario y 4º del Decreto 1514 de 1998, es procedente que se tomen como deducciones los gastos de las cooperativas cuando éstos se realicen de conformidad con la legislación que rige a estas entidades.

En dicho marco legal no existe una disposición que permita deducir la amortización por el desfase originado en una fusión, así como tampoco se encuentra demostrado que esta erogación tenga relación de causalidad con la actividad productora de renta de la cooperativa.

Los egresos por concepto de *"reintegro presidencia, restaurante Cactus, medicina prepagada, seguro de vehículo, gastos de desplazamiento, gastos convención y ejemplares de colección"*, no tienen relación de causalidad con el objeto social de la compañía.

La controversia entre la Administración y el demandante sobre la normativa aplicable pone de manifiesto la configuración de una diferencia de criterio, lo que hace improcedente la imposición de la sanción por inexactitud.

V) LOS RECURSOS DE APELACIÓN

Las partes demandante y demandada impugnaron la sentencia de primera instancia, con fundamento en lo siguiente:

Parte demandante:

Existe una contradicción en la sentencia impugnada, pues, si bien el Tribunal establece que son procedentes los egresos que se realicen de conformidad con la

ley de cooperativas, a la vez considera que la causa y consecuencia de la amortización tiene implicaciones contables y no fiscales, y que para su procedencia se deben cumplir los requisitos establecidos en los artículos 107 y 142 del Estatuto Tributario.

Los Conceptos Nos. 082997 del 2001 y 016133 del 2002 señalan que antes de la vigencia de la Ley 633 de 2000, el tratamiento del beneficio neto se establecía atendiendo a la normativa de las cooperativas, sin tener en cuenta las limitaciones del ordenamiento tributario.

La amortización llevada como deducción es procedente, toda vez que obedeció a una orden expresa de la Superintendencia de Economía Solidaria, instrucción que debe tenerse como integrante de la misma legislación especial cooperativa, porque se imparte en ejercicio de las facultades legales que le permiten a la autoridad administrativa dictar disposiciones contables en el sector.

La relación de causalidad, en la legislación cooperativa, debe establecerse de acuerdo con las particularidades del sector cooperativo, sus normas, y las órdenes impartidas por su máximo órgano de control, por lo que no le son aplicables las limitaciones establecidas en la ley tributaria.

El desfase por la integración cooperativa guarda relación con el objeto social de la compañía, que consiste, entre otras actividades, en promover la reorganización, fusión y transformación de estas entidades.

La relación de causalidad en los términos de la legislación cooperativa excede el sentido, restricción y alcance que se les da a las contempladas en el artículo 107 *ibídem* y, por lo tanto, las deducciones así efectuadas son legales y procedentes.

Reiteró todos los argumentos de hecho y derecho expuestos en la vía gubernativa y en la demanda.

Parte demandada:

En el presente caso se debe imponer la sanción por inexactitud de conformidad con lo establecido en el artículo 647 del Estatuto Tributario, toda vez que la sociedad declaró deducciones inexistentes, conducta que se encuentra tipificada

como inexacta, como quiera que de éste proceder se derivó un mayor saldo a favor.

No hubo diferencia de criterio en razón de que las normas que regulan la materia son claras y no dan lugar a interpretaciones diferentes. Por tanto, lo que se ha presentado es el desconocimiento del derecho aplicable en cuanto al cumplimiento de los requisitos que dan derecho a solicitar las deducciones.

VI) ALEGATOS DE CONCLUSIÓN

La demandante reiteró los argumentos expuestos en la demanda y en el recurso de apelación interpuesto.

La demandada reiteró los argumentos presentados en la contestación de la demanda y en el recurso de apelación interpuesto.

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

Las cooperativas se encuentran gravadas con el impuesto sobre la renta si destinan el beneficio neto o excedente a fines diferentes de los previstos en el artículo 54 de la Ley 79 de 1988, y están exentas del mismo, si lo destinan al cumplimiento de su objeto social.

La autorización de la Superintendencia Financiera y el Fogafin no tienen el alcance suficiente para modificar el régimen tributario especial al que se encuentra sometida la actora, dado que solo tienen efectos financieros y contables.

Que no se puede entender que la amortización por el desfase se originó en una inversión. Además, este egreso no se encuentra autorizado en la legislación cooperativa, a la que debía someterse Coopdesarrollo.

La deducción por amortización del desfase no es procedente, no sólo porque no es el tratamiento que le corresponde darle en el régimen tributario especial, sino que, además, bajo este sistema, es ajeno a los fines previstos como egreso procedente para esta clase de entidades, pues no proviene de ninguna de las actividades autorizadas en la legislación cooperativa.

Los anteriores argumentos sirven de fundamento para rechazar el egreso por concepto de medicina prepagada, toda vez que éste no guarda relación de causalidad con las actividades que desarrolla la actora.

Debe mantenerse la sanción por inexactitud por cuanto la actora declaró deducciones inexistentes, conducta que es sancionada por el artículo 647 del Estatuto Tributario, y agregó, que la diferencia de criterios que tal norma prevé para levantar la sanción se configura respecto del derecho aplicable, y no por su desconocimiento, como ocurrió en el presente caso.

VII) CONSIDERACIONES DE LA SALA

Se decide el recurso de apelación interpuesto por las partes demandante y demandada contra la sentencia del 19 de noviembre de 2009, proferida por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Subsección "B", que declaró la nulidad parcial de las Resoluciones Nos. 310642005000029 del 8 de marzo de 2005 y 310662005000111 del 29 de diciembre de 2005, por medio de las cuales se determinó el impuesto sobre la renta de la entidad cooperativa correspondiente al año gravable 2000.

Conforme con lo expuesto por las partes apelantes, le corresponde a la Sala establecer la procedencia: (i) de la deducción de los egresos solicitada por Coopdesarrollo por la amortización del desfase Bancoop y por los gastos del Consejo de Directores, y (ii) de la sanción por inexactitud, la cual fue levantada por el *a quo* por considerar que se presentó una diferencia de criterios en cuanto a la interpretación del derecho aplicable.

Teniendo en cuenta que Coopdesarrollo es un establecimiento bancario de naturaleza cooperativa², y que esta entidad sostiene que el rechazo de los egresos solicitados se fundamenta en el desconocimiento de las normas especiales que rigen al sector cooperativo, resulta necesario precisar la legislación aplicable y los requisitos que deben configurarse para que estos egresos sean llevados como deducción.

² FI 62 vuelto c.a.1. Certificado de existencia y representación legal de Coodesarrollo emitido por la Superintendencia Bancaria, hoy Superintendencia Financiera.

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 conlleva que tengan derecho a una tarifa preferencial sobre el beneficio neto o excedente, o su exención, y al reconocimiento de los egresos que realicen durante la respectiva vigencia gravable.

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 (artículo 357).

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** (artículo 358).

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

"ARTÍCULO 19. CONTRIBUYENTES DEL RÉGIMEN TRIBUTARIO ESPECIAL.
Modificado por el artículo 63 de la Ley 223 de 1995: 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.

(...)

*Parágrafo 3o. Parágrafo subrogado por el artículo 25 de la Ley 383 de 1997. Las entidades cooperativas a las que se refiere el numeral cuarto de este artículo, sólo estarán sujetas a retención en la fuente por concepto de rendimientos financieros, en los términos que señale el reglamento, sin perjuicio de las obligaciones que les corresponda como agentes retenedores, cuando el Gobierno Nacional así lo disponga.
(....)”*

De lo anterior se observa que existe una regulación especial para el caso de las cooperativas, toda vez que su beneficio neto o excedente estará exento del impuesto sobre la renta, si estas entidades lo destinan conforme lo establece la legislación cooperativa vigente.

En concordancia con la anterior disposición, 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.(...)"

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 expresamente 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.

Es importante aclarar que si bien el artículo 6º de la Ley 633 de 2000 adicionó el numeral 4º del artículo 19 del Estatuto Tributario, en el sentido de establecer que *el cálculo del beneficio neto o excedente se realizará de acuerdo a como lo establezca la normatividad cooperativa*, lo que hizo fue acoger, de manera expresa, la regulación que ya existía en los decretos reglamentarios que regulaban los períodos anteriores a la vigencia de dicha ley, en desarrollo del tratamiento especial que ese artículo 19 le otorgó a estas entidades.

1. Egreso por Amortización desfase Bancoop \$3.138.370.320

Para la demandante es procedente el egreso por la amortización del desfase originado en la cesión de activos, pasivos y establecimientos de Bancoop, por

cuanto se derivó de una orden emitida por los órganos de control y vigilancia de la entidad, la cual, considera, hace parte de la legislación cooperativa vigente.

Verificados los antecedentes administrativos se observa que el día 29 de diciembre de 1998, el Banco Cooperativo de Colombia "Bancoop" y el Banco Cooperativo de Crédito y Desarrollo Social "Coopdesarrollo" celebraron un contrato de cesión de activos, pasivos, contratos y establecimientos de comercio³.

El 12 de abril del 2000, el revisor fiscal en desarrollo de un dictamen pericial solicitado por la Asamblea General de Coopdesarrollo, dijo:

El banco Coopdesarrollo suscribió el 8 de septiembre de 1998 un convenio de integración con el Banco Cooperativo de Colombia "Bancoop", la Cooperativa Unión Popular de Crédito "Cupocrédito" y la Cooperativa de Ahorro y Crédito de Sibaté "Coopsibaté".

*Como se puede apreciar en las actas correspondientes **resalté los riesgos potenciales de la operación, las dificultades derivadas del tipo de integración, su carácter de simultaneidad, su número (4 instituciones) y principalmente la necesidad de que la Asamblea enfatizara en el aspecto que la cesión de activos y pasivos no debiera aceptar déficit patrimoniales.***

Contando con el aval del Gobierno, representado por la Superintendencia Bancaria y el Fondo de Garantías para Instituciones Financieras "FOGAFIN", y la aprobación de la Asamblea de Coopdesarrollo, el Banco lideró a partir del 4 de enero de 1999 el proceso de integración cooperativa⁴.

Así mismo puntualizó que:

*"(...)La Asamblea aprobó los términos del compromiso autorizando la **incorporación de las cooperativas Coopsibaté y Cupocrédito y la cesión parcial de los activos, pasivos, contratos y establecimientos de comercio de Bancoop, decisión unánimemente ratificada por el Consejo de Directores, haciendo énfasis en que las condiciones y términos de la aprobación deberían ser tales que no implicasen un deterioro de la situación patrimonial del entonces Banco Coopdesarrollo y su futuro desempeño, hecho que a la postre resultó deficitario, al punto de poner en riesgo el mismo principio del negocio en marcha**"⁵.*

Con oficio No. SDAF 3.1 – 7092/2000 del 18 de diciembre del 2000 la Superintendencia de Economía Solidaria dio respuesta a las comunicaciones de la cooperativa radicadas con los Nos. 029850 del 17 de noviembre de 2000, y 033839 del 13 de diciembre de 2000 y relacionadas con la "solicitud para diferir partida de otros activos". Al respecto dijo:

³ FI 241-242 c.a.2

⁴ FI 189-188 c.a.2

⁵ FI 199 c.a.2

“Mediante las comunicaciones de la referencia la CENTRAL COOPERATIVA DE DESARROLLO SOCIAL “COOPDESARROLLO” solicitó autorización para amortizar a cinco años, por el método de progresión geométrica con un gradiente del 8%, una partida de “otros activos” por valor de \$191.900 millones, resultante del desfase negativo de la cesión de activos y pasivos recibida del Banco Bancoop.

(...)

*Una vez evaluada la solicitud en comento, **la Superintendencia de la Economía Solidaria encuentra procedente autorizar la amortización de la suma de \$191.900 (sic) en la forma expuesta por la CENTRAL COOPERATIVA DE DESARROLLO SOCIAL “COOPDESARROLLO”, contabilizado al gasto en un valor mínimo de \$2.905.9 millones en el primer año, un valor mínimo de \$7.317.6 millones en el segundo año, un valor mínimo de \$18.426.8 millones en el tercer año, un valor mínimo de \$46.401.9 millones en el cuarto año, y un valor mínimo de \$116.847.8 millones en el quinto año. (...)**”*

De las pruebas allegadas al expediente se observa que la cesión parcial del patrimonio de Bancoop a Coopdesarrollo no se originó en una orden administrativa de la Superintendencia Bancaria ni del Fogafin, sino que se realizó por determinación de la Asamblea General de la cooperativa, a fin de integrarse con otras entidades de igual naturaleza. Por tanto, los organismos de control únicamente se limitaron a supervisar que esta operación se realizara de acuerdo con las normas legales.

A su vez, es claro que la amortización del desfase originado en la cesión, tampoco fue ordenada por la Superintendencia de Economía Solidaria, pues simplemente la aprobó en cumplimiento de sus funciones de control y vigilancia y por solicitud que de la misma realizó la cooperativa. Cabe precisar que aún en el evento de que esta entidad hubiera ordenado la referida operación, dicha orden sólo hubiera tenido efectos contables y financieros, debido a que es en estos aspectos que se enmarca su competencia.

De otra parte, si bien la Resolución No. 006 del 30 de junio de 1999⁷, emitida por el Fogafin, por medio de la cual se creó una línea de crédito destinada a fortalecer patrimonialmente los establecimientos de crédito, ordenó como requisito previo unas amortizaciones⁸, dentro de éstas no se encontraba la derivada de la

⁶ FI 170 c.a. 2

⁷ FI 272 c.a.2

⁸ **Artículo 4º.** Como requisito previo al otorgamiento de los créditos de que trata la presente resolución, los respectivos establecimientos de crédito deberán sanear su balance a fin de reducir el patrimonio técnico de forma tal que el mismo refleje razonablemente su valor económico, mediante la realización de las siguientes operaciones: (...)

2. La amortización de los activos que se relacionan a continuación:

a. el cien por ciento (100%) de los créditos mercantiles

b. el saldo de la cuenta “Gastos anticipados – Otros”

c. el cincuenta por ciento (50%) del saldo de los siguientes cargos diferidos:

-Estudios y proyectos.

adquisición de pasivos de otras entidades. Ese acto no le otorgó a esas amortizaciones efecto fiscal.

Así mismo, teniendo en cuenta que el objeto social de la cooperativa consiste en *realizar aportes de capital en instituciones financieras de cualquier clase, compañías de seguro y en general en entidades de cualquier índole y naturaleza, con el propósito principal de satisfacer las necesidades de sus asociados personas jurídicas y naturales.- Propiciar el desarrollo y fomento de las cooperativas, fondos de empleados, asociaciones mutualistas, cajas de compensación familiar, sindicatos y demás instituciones de carácter asociativo. - Contribuir en el fomento de empleo y ser un instrumento de servicio de las clases populares que colabore con el cambio social*⁹, es evidente que la cesión de los pasivos de Bancoop a Coopdesarrollo, en las circunstancias en que se hizo, no se relacionó directamente con ese objeto social, mucho menos cuando originó un detrimento patrimonial que puso en riesgo el desarrollo de estas actividades.

Por su parte, la Ley 79 de 1988, por la cual se actualiza la legislación cooperativa, dispone:

“Artículo 1º. El propósito de la presente Ley es dotar al sector cooperativo de un marco propicio para su desarrollo como parte fundamental de la economía nacional, de acuerdo con los siguientes objetivos:

(...)

7. Propender al fortalecimiento y consolidación de la integración cooperativa en sus diferentes manifestaciones.

(...)

Artículo 11. Las cooperativas podrán asociarse con entidades de otro carácter jurídico, a condición de que dicha asociación sea conveniente para el cumplimiento de su objeto social y que con ella no se desvirtúe ni su propósito de servicio, ni el carácter no lucrativo de sus actividades

Artículo 52. Las cooperativas podrán establecer en sus estatutos, *la amortización parcial o total de los aportes sociales hechos por los asociados*, mediante la constitución de un Fondo especial cuyos recursos provendrán del remanente a que se refiere el numeral 4o. del artículo 54 de la presente Ley. En este caso la amortización se hará en igualdad de condiciones para los asociados.

Parágrafo. Esta amortización será procedente cuando la cooperativa haya alcanzado un grado de desarrollo económico que le permita efectuar los reintegros y mantener y proyectar sus servicios, a juicio de la asamblea general.

(...)

-
- Útiles y papelería
 - Descuento en colocación títulos de inversión
 - Descuento en colocación de becas
 - Comisión colocación títulos de inversión
 - Impuesto de renta diferido “Débito” por diferencias temporales
 - Otros cargos diferidos.

⁹ FI 272 vuelto c.a. 2

Artículo 54.- Si del ejercicio resultaren excedentes estos se aplicaran 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 el fondo de solidaridad. el remanente podrá aplicarse, en todo o parte, según lo determinen los estatutos o la asamblea general, en la siguiente forma:

(...)

4. destinándolo a un fondo para amortización de aportes de los asociados”.

(...)

Artículo 92. Las cooperativas podrán asociarse entre sí para el mejor cumplimiento de sus fines económicos o sociales en organismos de segundo grado de carácter nacional o regional. Aquellos de índole económica serán especializados en determinado ramo o actividad.

(...)

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”.

De acuerdo con las disposiciones transcritas, es claro que la legislación cooperativa autoriza la asociación, fusión e integración de estas entidades, pero con la finalidad de que se fortalezca el sector cooperativo, y para mejorar el cumplimiento de su objeto social, objetivos que no se reflejaron en la actuación del contribuyente, que al adquirir los pasivos de otra cooperativa **puso en riesgo su propia operación**, situación de la cual tuvo conocimiento en su momento, toda vez que le fue advertida por el revisor fiscal, precisamente con la finalidad de evitar que asumiera el déficit que fue objeto de la aludida amortización.

Además, para la vigencia estudiada, la legislación cooperativa únicamente contemplaba como procedente la amortización de los aportes sociales hechos por los asociados, y no la originada en los pasivos adquiridos por cesión de patrimonios, que fue la que realizó la entidad contribuyente.

Por las anteriores razones no es procedente el egreso solicitado en tanto no se relaciona con los ingresos de la entidad y no se encuentra acorde con la legislación cooperativa.

2. Egresos del Consejo de Directores \$27.712.000

Considera la demandante que el Consejo de Directores es un órgano de obligatoria existencia y operación en las cooperativas, de conformidad con lo establecido en los artículos 26 y 35 de la Ley 79 de 1998, y agregó que ninguna norma del sector cooperativo impide que los miembros de este órgano puedan recibir remuneraciones o contraprestaciones, ya sea en dinero o en especie, por los servicios prestados a la cooperativa, ni ordena que sobre éstas se practique retención en la fuente.

A ese respecto, precisa la Sala que por este concepto se solicitan egresos por servicios de medicina prepagada, restaurante, prima de seguro vehículo, desplazamientos, asistencia convención y ejemplares de colección.

El contribuyente aportó como prueba de estos egresos los siguientes documentos:

- Libro auxiliar del 1º de enero a 31 de diciembre del año 2000, en el cual se relacionó en la cuenta gastos Consejo de Directores: expensas por restaurante Cactus, medicina prepagada, prima de seguro de vehículo, desplazamientos directivos, asistencia y ejemplares de colección¹⁰.
- Informe de Titulares, expedido el 13 de julio de 2000 por la Compañía Colombiana de Medicina Prepagada S.A. Medisalud, en el que se relacionó como beneficiarios a: Laureano Rodríguez Erazo, Hugo Escobar Rodríguez, Alfredo Rojas Cárdenas, Raúl Correa Díaz, Luis Valencia Hoyos, Alberto Ávila Ricaurte, José Niño Rodríguez, Gulfran Aviles López, José Corredor Núñez, y José Becerra Sterling¹¹.
- Carátula del Contrato de Medicina Prepagada del 1º de junio del 2000, correspondiente al período 1º de junio de 2000 a 1º de junio del 2001, suscrito por Coopdesarrollo con Medisalud.¹²
- Comprobante de causación No. CA 000147 del 31 de julio de 2000 por concepto de medicina prepagada de Medisalud para miembros del Consejo de Directores¹³.

¹⁰ FI 117 c.a. 1

¹¹ FI 129 c.a. 1

¹² FI 130 c.a. 1

¹³ FI 131 c.a.1

- Acta No. 229 del 31 de octubre del 2000, en la que se relacionó como miembro del Consejo de Directores a los señores Alfredo Rojas Cárdenas, José Corredor Núñez, Laureano Rodríguez Erazo, y Hugo Escobar Rodríguez¹⁴.
- Acta No. 224 del 31 de julio de 2000, en la que se relacionó como miembro del Consejo de Directores a los señores Alfredo Rojas Cárdenas, José Corredor Núñez, Carlos Eduardo Arango Mejía, y Laureano Rodríguez Erazo¹⁵.
- Certificado de existencia y representación legal de Coopdesarrollo, en el que se indica que hace parte del Consejo de Directores el señor Raúl Díaz Correa¹⁶.

Verificado el acervo probatorio se observa que la actora no demostró que los egresos por concepto de restaurante Cactus, prima de seguro vehículo, desplazamientos, asistencia convención, y ejemplares de colección, fueran prestados efectivamente a los miembros del Consejo de Directores, toda vez que sólo aportó como prueba de estos gastos el libro diario de contabilidad, en el cual no se puede verificar los beneficiarios de dichos servicios ni su relación con la empresa.

En cuanto a los egresos por concepto de medicina prepagada, se observa que la actora aportó como prueba la carátula del contrato celebrado por dicho servicio el 1º de junio de 2000 y el informe de titulares, expedido por Medisalud el 13 de julio de 2000.

El contribuyente sostiene que este servicio constituye un pago en especie por concepto de los honorarios que reciben los miembros del consejo de directores por los servicios prestados a la compañía¹⁷.

A ese respecto, se observa que el Consejo de Directores o de Administración es un órgano permanente de administración de las cooperativas, el cual se encuentra subordinado a las directrices y políticas de la asamblea general. **Las atribuciones del Consejo de Administración serán las necesarias para la realización del**

¹⁴ FI 142 c.a. 1

¹⁵ FI 146 c.a.1

¹⁶ FI 271 vuelto c.a.2

¹⁷ FI 330 (respuesta ampliación requerimiento especial) y 287 (requerimiento especial) c.a.2

objeto social¹⁸. Por tanto, los egresos en que incurra la compañía para el funcionamiento del Consejo de Directores tienen relación con los ingresos obtenidos en desarrollo del objeto social de la cooperativa.

No obstante lo anterior, para que procedan estos egresos debe encontrarse demostrado que dichos pagos se hicieron como contraprestación de los servicios prestados, y que efectivamente se hayan cancelado durante el período gravable 2000.

En el *sub examine* se advierte que en el expediente no se encuentra demostrado que Coopdesarrollo hubiere definido que el pago de los servicios de medicina prepagada constituyera un “pago en especie” por concepto de honorarios por la prestación de sus servicios.

Así mismo, no se encuentra probado que estos pagos se hubieren realizado durante el año gravable 2000, pues si bien es cierto que se allegó la carátula del contrato, la relación de sus beneficiarios, y el libro auxiliar de contabilidad de la cooperativa, también lo es, que no se allegaron las facturas o documentos equivalentes donde conste el pago respectivo.

A su vez, verificadas las Actas del Consejo de Directores¹⁹ del segundo semestre de 2000, se encuentra que algunos de los titulares del servicio de medicina prepagada, o no hacían parte del Consejo de Directores o no todos participaron en las sesiones de las que dan cuenta dichas actas, por lo que no existe certeza de que estos beneficiarios permanecieron y actuaron como miembros del órgano de administración en mención durante el período de vigencia del contrato complementario de salud correspondiente al año 2000.

De conformidad con lo expuesto, se negará el cargo de apelación propuesto por la parte demandante.

3. Sanción por inexactitud \$1.013.146.000

¹⁸ Ley 79 de 1988. Artículo 35.

¹⁹ Actas Nos. 224 y 229 del 31 de julio de 2000 y del 31 de octubre de 2000

El Tribunal consideró que el hecho de que las partes demandante y demandada controvertan la normatividad aplicable, pone de manifiesto la existencia de una diferencia de criterios, que da lugar a levantar la sanción impuesta.

Para la Administración se debe declarar la procedencia de la sanción por inexactitud, toda vez que la sociedad declaró deducciones inexistentes, conducta que se encuentra tipificada como una infracción, pues de éste proceder se derivó un mayor saldo a favor.

Así mismo, indicó que no existe diferencia de criterio entre la Administración y el contribuyente, en razón de que las normas que regulan la materia son claras y no dan lugar a interpretaciones diferentes. Por tanto, lo que se ha presentado es el desconocimiento del derecho aplicable en cuanto al cumplimiento de los requisitos que dan derecho a solicitar las deducciones.

La sanción prevista en el artículo 647 del Estatuto Tributario se impone cuando se omiten ingresos, se incluyen costos, deducciones, descuentos, exenciones, pasivos, impuestos descontables, retenciones o anticipos inexistentes, que ocasionen un menor impuesto a pagar o un mayor saldo a favor.

Conforme con la misma disposición, no hay lugar a imponer sanción por inexactitud cuando el menor valor a pagar que resulte en las declaraciones tributarias se derive de errores de apreciación o de diferencias de criterio entre las oficinas de impuestos y el declarante, relativos a la interpretación del derecho aplicable, siempre que los hechos y cifras denunciados sean completos y verdaderos.

La diferencia de criterios que exonera de la aplicación de la sanción, se refiere a todas aquellas discrepancias que surgen entre la autoridad tributaria y los contribuyentes y/o responsables, respecto de la interpretación de las normas que regulan la determinación de las obligaciones fiscales en cada caso concreto, y con base en la cual se elaboran las declaraciones o los informes afectados por cualquiera de los hechos que constituyen la inexactitud sancionable, siempre que los hechos y cifras declarados o informados sean veraces y completos.

En el presente caso, la discusión existente se centra en el tratamiento que le dio el contribuyente a los egresos originados en la amortización de desfase Bancoop y en gastos del Consejo Directivo.

Como anteriormente se observó, el contribuyente no demostró que las expensas tuvieran relación de causalidad con los ingresos de la entidad, además, que estuvieran de acuerdo con la legislación cooperativa vigente.

La Doctrina Judicial reciente de la Sala ha tenido por criterio que la falta de prueba sobre la realidad y procedencia de las partidas declaradas no es motivo para no aplicar la sanción por inexactitud:

“En efecto, en sentencia del 28 de junio de 2010, la Sala consideró que la falta de prueba sobre la realización de los costos, significaba la inclusión en la declaración de costos inexistentes que daban lugar a un menor impuesto a pagar, conducta que era sancionable en virtud del artículo 647 del Estatuto Tributario²⁰.

Así mismo, mediante sentencia del 19 de agosto de 2010, la Sala señaló que generaba la sanción por inexactitud la conducta del contribuyente de incluir en la declaración, como deducciones, partidas frente a las cuales no se demostró su realidad y procedencia, que afectaron la base gravable y dieron lugar a un menor impuesto a cargo. En esa oportunidad advirtió que no era necesario que la Administración estableciera que los gastos fueron irreales, pues lo cierto era que fueron solicitados como deducción, sin demostrar su procedencia; máxime cuando correspondía al contribuyente desvirtuar la presunción de legalidad de los actos administrativos²¹.

Posteriormente, en el caso fallado en la sentencia del 14 de octubre de 2010, la Sala estableció que ni en sede administrativa ni judicial la sociedad demandante había logrado respaldar contablemente la existencia de un pasivo registrado en la cuenta PUC 2355, no obstante el requerimiento de la DIAN. Que en ese contexto, se concluía que, de conformidad con el artículo 647 del E.T., era procedente la sanción por inexactitud impuesta por la DIAN, por haberse incluido en la declaración pasivos inexistentes²².

La anterior posición jurisprudencial guarda correspondencia con la sentencia C-571 de 2010 por medio de la cual, la Corte Constitucional declaró la exequibilidad de la expresión “datos o factores falsos, equivocados, incompletos o desfigurados” contenida en el artículo 647 del Estatuto Tributario, sobre la cual señaló:

“Las expresiones ‘falsos, equivocados, incompletos o desfigurados’ no tienen, prima facie, ninguna complejidad especial o particular... En el contexto de derecho tributario hacen referencia a situaciones en las que la información otorgada por los contribuyentes a la administración de impuestos, relacionada con su actividad económica, no coincide con la realidad, es decir cuando se da una información contraria a la realidad, que no la refleja completamente, o que la altera²³.

²⁰ Exp. 16791. C.P. Dra. Carmen Teresa Ortiz de Rodríguez.

²¹ Exp. 16988, C.P. Dr. William Giraldo Giraldo

²² Exp. 17042. C.P. Dr. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas

²³ Sentencia C-571 del 14 de julio de 2010. M.P. María Victoria Calle Correa

En efecto, a juicio de la Sala, para que una partida declarada se tenga como real y verdadera, como regla general, debe probarse la realización de la misma, que existe, que fue efectuada. Es decir, requiere de una actividad probatoria suficiente y adecuada sobre la existencia de esos hechos que originan la partida. Para la Sala la sanción por inexactitud no tiene como condición que se evidencie una conducta evasiva o fraudulenta por parte del contribuyente, pero si se requiere que los datos declarados sean reales²⁴.

En consecuencia, al encontrarse demostrado que la actora incluyó deducciones sin el cumplimiento de los requisitos de procedencia que establece el régimen tributario especial para el caso de las cooperativas, y al no haberse comprobado que la interpretación de las normas la haya inducido a apreciarlas de manera errónea, se mantendrá la sanción por inexactitud impuesta en los actos acusados.

Por las anteriores razones se revocará la sentencia apelada.

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

FALLA

REVÓCASE la sentencia del 19 de noviembre de 2009, dictada por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Subsección "B". En su lugar:

SE NIEGAN las pretensiones de la demanda

RECONÓCESE personería jurídica para actuar en nombre de la entidad demandada a la doctora María Cristina Arias Hernández, de conformidad con el poder que obra en el folio 248 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.

²⁴ Sentencia del 5 de mayo de 2011, C.P. Dr. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas, exp.17306.

HUGO FERNANDO BASTIDAS BÁRCENAS
Presidente

MARTHA TERESA BRICEÑO DE VALENCIA

CARMEN TERESA ORTIZ DE RODRÍGUEZ

WILLIAM GIRALDO GIRALDO

HECHOS

El 9 de abril de 2001 la sociedad Central de Desarrollo Social COOPDESARROLLO presentó la declaración del impuesto sobre la renta y complementarios correspondiente al año gravable 2000.

Mediante Requerimiento Especial No. 3106320030000255 del 19 de diciembre de 2003 la Administración le propuso al contribuyente la modificación de la mencionada liquidación privada, el cual fue ampliado mediante Resolución No. 310642004000006 del 16 de junio de 2004.

El 8 de marzo de 2005 la Administración expidió la Liquidación Oficial de Revisión No. 310642005000029 por medio de la cual modificó la declaración privada del impuesto sobre la renta correspondiente al año gravable 2000, en el sentido de desconocer deducciones, determinar un mayor impuesto a cargo e imponer sanción por inexactitud.

Contra el anterior acto administrativo, la sociedad interpuso recurso de reconsideración el cual fue resuelto con la Resolución No. 310662005000111 del 29 de diciembre de 2005, confirmando el acto recurrido.

TRIBUNAL

Declaró la nulidad parcial de los actos acusados.

Consideró si bien los egresos solicitados en deducción no eran procedentes, se debía levantar la sanción de inexactitud por configurarse una diferencia de criterios en la interpretación del derecho aplicable.

APELACIÓN:

La parte demandada discutió el levantamiento de la sanción de inexactitud, y la parte demandante la procedencia de los egresos solicitados por la amortización del desfase de Bancoop y por gastos del Consejo de Directores.

PROYECTO: REVOCA

Se indicó que los egresos solicitados por concepto de la amortización desfase Bancoop y por gastos del Consejo Directivo no tiene relación con el objeto social de la cooperativa y no están de acuerdo con la legislación cooperativa vigente.

Que es procedente la sanción de inexactitud porque no existe diferencia de criterios.

APODERADOS:

Demandante:

Luis Gabriel Serna Gómez,
Germán González Parra

Demandado:

Carlos José Rodríguez Vásquez
Olga Yurany López Zabala

Luis Z. Malaver Amezcua
María Cristina Arias Hernández

TRIBUNAL ADMINISTRATIVO DE CUNDINAMARCA

MAGISTRADO PONENTE: NELLY YOLANDA VILLAMIZAR DE PEÑARANDA
Cuantía: \$1.646.362.000