

COOPERATIVAS - En el impuesto sobre la renta pertenecen al régimen tributario especial / BENEFICIO NETO O EXCEDENTE EN LAS COOPERATIVAS - Determinación y destinación / BENEFICIO NETO O EXCEDENTE EN LAS COOPERATIVAS - Se calcula de acuerdo con la normativa cooperativa

Ahora bien, para establecer si la prohibición de la deducibilidad del GMF de la renta bruta de los contribuyentes se aplica a las cooperativas, deben analizarse las normas que regulan a este tipo de entes, las que se encuentran en el régimen especial del impuesto de renta, toda vez que, conforme con el artículo 19 del Estatuto Tributario, tales entidades se someten al impuesto sobre la renta y complementarios conforme al régimen tributario especial contemplado en los artículos 356 y siguientes del mismo estatuto. Según el artículo 356 citado, los sujetos del régimen tributario 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, conforme con el artículo 357 del E.T., 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 estas normas, incluyendo en los egresos las inversiones que hagan en cumplimiento del mismo. 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 según lo dispone el artículo 358 del E.T. En el régimen aplicable a las cooperativas, conforme con el artículo 19 del Estatuto Tributario, el beneficio neto o excedente estará sujeto a impuesto cuando lo destinen, en todo o en parte, en forma diferente a lo que establece la legislación cooperativa vigente. *Para el cálculo del beneficio neto, el artículo 6º de la Ley 633 de 2000 dispone que se realice de acuerdo con lo establecido en la normatividad cooperativa.* Se evidencia, entonces, que el legislador quiso dar un tratamiento especial a las cooperativas, al señalar que el beneficio neto, base del impuesto de renta, se calcularía de acuerdo con la normativa cooperativa. En efecto, concordante con lo anterior, el Decreto 124 de 1997, reglamentario del régimen tributario especial, dispone que para las entidades del régimen especial, el beneficio neto o excedente será el resultado de tomar la totalidad de los ingresos, cualquiera sea su naturaleza, y restar de los mismos los egresos que sean procedentes de conformidad con el artículo 4º ibídem. Sin embargo, para el caso de las cooperativas estableció reglas especiales.

FUENTE FORMAL: ESTATUTO TRIBUTARIO - ARTICULO 19, ARTICULO 356, ARTICULO 357, ARTICULO 358, ARTICULO 872 / DECRETO 124 DE 1997 - ARTICULO 4 / LEY 633 DE 2000 – ARTICULO 6

EGRESOS PROCEDENTES PARA LAS ENTIDADES COOPERATIVAS - Son todos aquellos que se realicen de conformidad con la legislación cooperativa vigente / COSTO O GASTO SIN RELACION DE CAUSALIDAD CON LOS INGRESOS - Son egresos procedentes en las cooperativas si se realizan conforme con la legislación cooperativa / GRAVAMEN A LOS MOVIMIENTOS FINANCIEROS - Es egreso procedente en las cooperativas si se realiza conforme con la normativa cooperativa. El artículo 872 del Estatuto Tributario, que prohíbe la deducción del GMF, no se aplica a las cooperativas, por cuanto tienen régimen especial en la determinación del beneficio neto, que prima sobre el Estatuto Tributario / GASTO POR GMF EN LAS COOPERATIVAS - Es egreso procedente si se ocasiona en desarrollo

del objeto social

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.* En consecuencia, tratándose concretamente de los egresos de las cooperativas, procederán aquellos que constituyan costo o gasto y tengan relación de causalidad con los ingresos, y los que no tengan relación de causalidad con los ingresos, o que no sean necesarios y proporcionados de acuerdo con las demás actividades comerciales de la cooperativa, serán procedentes los que sean realizados de conformidad con lo previsto en la legislación cooperativa. Ahora bien, el artículo 872 del Estatuto Tributario no permite deducir de la renta bruta de los contribuyentes el GMF. Sin embargo, la Sala considera que tal norma no se aplica a las cooperativas, porque, como se vio, éstas tienen una forma, especial y diferente a la de los demás contribuyentes del régimen especial, de establecer el beneficio neto, que es la base gravable del impuesto, con una procedencia de egresos, igualmente, especial para las cooperativas. 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 con la normativa 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 legislación especial de las cooperativas, porque, en materia de egresos, constituye una regulación completa y excluyente de las demás disposiciones, aún de las que regulan a las entidades del régimen especial. Teniendo en cuenta lo anterior, dentro de la normativa de las cooperativas, el Plan Único de Cuentas establecido en la Resolución 1515 de 2001, de la Superintendencia de la Economía Solidaria, fija el pago de impuestos obligatorios a favor del Estado, diferentes a los de renta y complementarios, como gastos de ventas de la clase 5, grupo 52, código 5215. Concretamente, el impuesto del 3 por mil se clasifica en la cuenta 521575. Según la descripción del PUC, el GMF que pagó la parte actora por valor de \$369.919.761,56 es un gasto realizado en el desarrollo de su objeto social. Por esta razón, el pago se entiende hecho 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.

FUENTE FORMAL: ESTATUTO TRIBUTARIO - ARTICULO 19, NUMERAL 4; ARTICULO 872 / DECRETO 1514 DE 1998 - ARTICULO 4 / DECRETO 124 DE 1997 - ARTICULO 4, LITERAL B

BENEFICIO NETO O EXCEDENTE EN LAS COOPERATIVAS - Renta exenta de gastos o egresos de ejercicios anteriores. Improcedencia. Sólo son procedentes los que se realicen en el respectivo año gravable, que constituyan costo o gasto y que sean necesarios, proporcionados y tengan relación de causalidad con los ingresos de la cooperativa.

En efecto, la Sala le haya la razón a la DIAN en cuanto a la improcedencia de los egresos de ejercicios anteriores por \$39.014.508,78, pues, como se dijo anteriormente, sólo son procedentes todos aquellos egresos que se realicen en el respectivo año gravable (para el caso 2003), que constituyan costo o gasto, y que sean necesarios, proporcionados y tengan relación de causalidad con los ingresos de la cooperativa. En el caso, la demandante no aportó prueba alguna para

acreditar las anteriores condiciones, y, por el contrario, la DIAN logró probar que la Cooperativa registró en la cuenta 5405054, gastos de años anteriores, que registró como no deducibles en la declaración de renta del año 2003. En esas condiciones, por corresponder a gastos de ejercicios de años anteriores, no podían tomarse como egresos procedentes para calcular el beneficio neto o excedente por la vigencia discutida.

FUENTE FORMAL: DECRETO 124 DE 1997 - ARTICULO 4

CONSEJO DE ESTADO

SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO

SECCION CUARTA

Consejero ponente: HUGO FERNANDO BASTIDAS BARCENAS

Bogotá, D.C., veintinueve (29) de noviembre de dos mil doce (2012).

Radicación número: 68001-23-31-000-2006-01865-01(18137)

Actor: COOPERATIVA DE AHORRO Y CREDITO DE SANTANDER LTDA. – COOMULTRASAN

Demandado: DIRECCION DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES – DIAN

FALLO

La Sala decide el recurso de apelación interpuesto por el apoderado de la parte actora contra la sentencia del 29 de octubre de 2009, proferida por el Tribunal Administrativo de Santander, que negó las pretensiones que a continuación se transcriben:

“1. Declarar nulo el siguiente acto administrativo:

- Liquidación Oficial No. 04064200500030 de diciembre 12 de 2005, proferida por la División de Liquidación de esa Entidad en la ciudad de Bucaramanga, en virtud de la cual, modificó la Declaración de Renta correspondiente al año 2003.

Teniendo en cuenta que aceptaron parte de nuestros argumentos en el momento de responder el acto preparatorio, solicito mantener las consideraciones en cuanto nos son favorables y solamente tener en cuenta para decretar la nulidad, los argumentos que mantienen la decisión de modificar algunos conceptos.

2. *Que como consecuencia de la anterior declaración se determine como declaración de Renta del año 2003 de mi representada, la declaración privada presentada.*

3. *Que se condene a la Entidad a cancelar las costas y agencias en Derecho.”*

1. ANTECEDENTES ADMINISTRATIVOS

- Mediante el Requerimiento Especial número 040762005000012 del 4 de abril de 2005, la División de Fiscalización Tributaria y Aduanera de la Administración de Impuestos Nacionales de Bucaramanga propuso modificar la declaración del impuesto sobre la renta de la parte actora, correspondiente al año gravable 2003, en el sentido de rechazar rentas exentas de GMF por \$369.919.761, de gastos de ejercicios anteriores por \$39.014.508 y de los fondos de educación, solidaridad y desarrollo social para otros fines por \$258.538.505. Asimismo, propuso adicionar la renta líquida gravable en \$667.473.000 e imponer sanción por inexactitud de \$527.106.000.

- Mediante la Liquidación Oficial de Revisión número 040642005000030 del 12 de diciembre de 2005, la División de Liquidación de la Administración de Impuestos Nacionales de Bucaramanga modificó la liquidación privada del impuesto sobre la renta del año gravable 2003, en el sentido de rechazar rentas exentas de GMF por \$369.919.761 y de gastos de ejercicios anteriores por \$39.014.508.

- La demandante no interpuso recurso alguno contra la liquidación oficial.

2. ANTECEDENTES PROCESALES

A) LA DEMANDA

La Cooperativa de Ahorro y Crédito de Santander Ltda. – COMULTRASAN -, mediante apoderado judicial, formuló las pretensiones antes transcritas.

Del desarrollo del concepto de violación se desprende que la sociedad invocó como violadas las siguientes disposiciones:

- Artículo 711 del Estatuto Tributario;
- Artículo 19 del Estatuto Tributario y,
- Decretos 124 de 1997 y 1514 de 1998.

Concepto de violación

Dijo que existió incongruencia entre el requerimiento especial y la liquidación oficial de revisión acusada. Que, en la liquidación oficial, la Administración se ratificó en el contenido del requerimiento especial y transcribió algunos apartes de su posición inicial, pero olvidó otro aspecto que fue propuesto en la respuesta al requerimiento especial, concretamente el carácter especial de las entidades cooperativas y su forma de determinar el beneficio o excedente neto.

Adujo que la cooperativa pertenece al sector cooperativo y, por ende, no determina una renta bruta. Que la base gravable del impuesto de renta está representada por la renta líquida gravable liquidada en los términos del artículo 26 del E.T., pero que en el régimen especial, aplicable a las cooperativas, la base del impuesto es el excedente o beneficio neto calculado como una diferencia entre ingresos y egresos, con la condición de que estos últimos tengan relación de causalidad con los ingresos o con el objeto de la entidad.

Sostuvo que no es acertado que la DIAN afirme que solo se puede deducir aquello que está señalado en la ley como deducible, pues, por el contrario, todo egreso es procedente, a menos que la norma lo prohíba expresamente. Que, en

consecuencia, el GMF está exento del impuesto sobre la renta, pues la norma no lo prohíbe.

Adujo que la DIAN incurrió en el error al aplicar la normativa del régimen especial, pues no tuvo en cuenta la legislación cooperativa. Para la parte actora, la legislación cooperativa está por encima del régimen especial tributario consagrado en el Estatuto Tributario.

Afirmó que con la posición de la DIAN “se quiere hacer una depuración de ingresos por un sistema especial para ingresos y no por el sistema ordinario que no la beneficia frente a los no constitutivos de Renta, pero cuando se trata de egresos, pretende aplicar el régimen ordinario, olvidando que nosotros no determinamos renta bruta, sino que seguimos una norma inicial cooperativa y posteriormente la especial de las entidades de este régimen. Puede ser y aceptamos que la Ley 633 haya dicho que en ningún caso el valor del Gravamen a los Movimientos financieros es deducible de la renta bruta de los contribuyentes, pero olvida la Entidad que nuestro régimen es diferente y nosotros no aplicamos deducciones para obtener una renta, lo que hacemos es obtener un beneficio o excedente neto que obtenemos restando los egresos de cualquier naturaleza que tengan la relación de causalidad.”

Indicó que las anteriores consideraciones son igualmente aplicables al rechazo de los egresos de ejercicios anteriores.

Agregó que los Decretos 124 de 1997 y 1514 de 1998 determinaron la forma de calcular el beneficio neto o excedente, y establecieron cuáles son los ingresos y egresos procedentes, ratificando lo señalado en el artículo 357 del E.T.

B) CONTESTACIÓN DE LA DEMANDA

El apoderado de la U.A.E. Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales contestó la demanda en los siguientes términos:

Dijo que la litis se contrae a establecer si las cooperativas pertenecientes al régimen tributario especial pueden deducir de la base gravable los valores pagados por concepto de GMF para determinar el beneficio neto o excedente.

Sostuvo que la parte actora aceptó el hecho de que la Ley 633 de 2000 haya dicho que en ningún caso el valor del GMF es deducible de la renta bruta de los contribuyentes. Que, no obstante, olvidó que el régimen tributario que se le aplica es diferente y no aplican deducciones para obtener una renta. Que en el régimen especial lo que se hace es calcular un beneficio o excedente neto, que se obtiene de restar los egresos de cualquier naturaleza que tengan relación de causalidad.

En cuanto a los efectos tributarios de la distinción entre la renta líquida gravable (contribuyentes del régimen ordinario) y el beneficio neto o excedente (cooperativas del régimen especial), indicó que en el Concepto 016133 del 18 de marzo de 2002, que aclaró el Concepto 082997 del 11 de septiembre de 2001, la DIAN precisó que, para efectos tributarios, la renta líquida y el beneficio neto o excedente de las cooperativas cumplen la misma finalidad. Transcribió el contenido del concepto.

Afirmó que, el artículo 872 del E.T., incorporado por la Ley 633 de 2000, es explícito al establecer que, en ningún caso, el valor del GMF será deducible de la renta bruta de los contribuyentes. Que, por esta razón, no puede sustraerse de la base para obtener el excedente. Citó y transcribió apartes de la sentencia de la Corte Constitucional C-734 de 2002.

Precisó que la interpretación teleológica del artículo 872 del E.T. implica que tanto los contribuyentes del régimen ordinario como los del régimen especial, no pueden deducir del impuesto de renta el valor correspondiente a GMF. Aclaró que el término “deducir” para los contribuyentes del régimen especial equivale a decir

que es “un egreso no procedente”, como se dispuso en la liquidación oficial acusada, sin que exista “acomodación” de la norma a intereses particulares.

Aseveró que en el Concepto DIAN 08297 del 11 de septiembre de 2001 se aclaró que la intención del legislador no fue, ni ha sido, exonerar del GMF al sector cooperativo y mucho menos poderlo deducir, *“así se diga que este término es propio de los contribuyentes del régimen ordinario, pues dicho concepto se debe entender desde la óptica del derecho tributario, como aquello que se “quita” para determinar la base gravable del impuesto.”*

Aclaró que en el Concepto DIAN 039739 del 30 de junio de 2004 se hizo un análisis de los ingresos que deben tomar las entidades del régimen tributario especial para determinar el beneficio neto o excedente, pero nada dijo sobre los egresos y sobre *“el hecho de que haya manifestado que ellos no pueden excluir los ingresos que conforme al régimen ordinario tienen el carácter de no constitutivos de renta, (...)”*

En cuanto al rechazo de los gastos de ejercicios anteriores, dijo que en la investigación efectuada se estableció que la parte actora registró en la cuenta 540505 – gastos de ejercicios anteriores -, la suma de \$39.014.508, que llevó como egreso procedente en la declaración del impuesto de renta del año 2003. Sin embargo, agregó, este proceder violó el artículo 4º del Decreto 124 de 1997 que señala cuáles son los egresos procedentes, dentro de los que no se encuentra el rechazado.

Advirtió que el gasto de un ejercicio anterior no se realiza en el respectivo período gravable, razón por la que se rechazó este rubro. Agregó que la parte actora olvidó que además de reunir el requisito de necesidad, debe reunir el requisito de haberse realizado en el respectivo período gravable.

C) LA SENTENCIA APELADA

El Tribunal Administrativo de Santander negó las pretensiones de la demanda con fundamento en los artículos 19, 115, 356 y 873 del E.T. y 3º, 4º, y 5º del Decreto Reglamentario 4400 de 2004. Asimismo, concluyó que *“la base gravable de las Cooperativas de ahorro y crédito como la aquí demandante, es el beneficio neto o excedente al cual no se le pueden egresar los gravámenes a los movimientos financieros como lo pretende la parte actora, no lográndose demostrar que se haya transgredido el régimen especial de las cooperativas, (...)”*

D) EL RECURSO DE APELACIÓN

El apoderado de la parte actora recurrió la decisión del Tribunal. Dijo estar de acuerdo con la afirmación de que el GMF no es deducible de la renta bruta. Sin embargo, dijo que COOMULTRASAN no determina renta bruta, sino que calcula el excedente o beneficio obtenido de la diferencia entre ingresos y egresos, con la condición de que estos últimos tengan relación de causalidad con el ingreso o con el objeto de la cooperativa.

Insistió en que la DIAN le está aplicando el sistema de depuración ordinario de la renta, y no tuvo en cuenta que a la cooperativa se le aplica el régimen tributario especial.

Indicó que en el Concepto DIAN 039739 de junio de 2004, la DIAN es muy clara al señalar que para depurar ingresos se hace por el régimen especial, pero cuando va a depurar los egresos dice que se hace por el sistema ordinario. Es decir que, *“cuando es a favor de la Entidad si es procedente pero para los egresos ya no se puede.”*

Agregó que el Concepto 082997 del 11 de septiembre de 2001 reafirma la posición en el sentido de que la determinación del beneficio neto o excedente por

parte de las cooperativas se debe hacer conforme con la legislación cooperativa, que exige unos requisitos entre los que está la relación de causalidad.

E) ALEGATOS DE CONCLUSIÓN

La **U.A.E. Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales** reiteró los argumentos de la demanda y del recurso de apelación.

La **parte actora** no alegó de conclusión.

El **Ministerio público** no rindió concepto.

3. CONSIDERACIONES DE LA SALA

Le corresponde a la Sala decidir si es nula la Liquidación Oficial de Revisión número 040642005000030 del 12 de diciembre de 2005 mediante la cual se modificó la declaración privada del impuesto sobre la renta del año 2003.

Conforme con el **recurso** de apelación interpuesto por la parte actora, la Sala establecerá si es procedente el egreso solicitado por concepto del Gravamen a los Movimientos Financieros, para la determinación del impuesto de renta a su cargo por el año gravable de 2003.

Para el efecto, y por ser aplicable al caso, se acogerá el precedente judicial adoptado por la Sala sobre el tema en la sentencia del 26 de noviembre de 2009.¹

RECHAZO DE GMF POR \$369.919.761,56

¹ Expediente 76001-23-31-000-2005-01083-01 (16612), Consejero ponente William Giraldo Giraldo.

A juicio de la parte actora, aunque el artículo 872 del E.T. prohíbe expresamente la deducción del gravamen a movimientos financieros, esta prohibición sólo se aplica a los contribuyentes que depuren la renta por el sistema ordinario y no para quienes la depuren por el especial. Que en el caso de las cooperativas, la depuración de la renta equivale al cálculo del beneficio neto o excedente con base en la legislación cooperativa, por disposición del artículo 6º de la Ley 633 de 2000.

Para la actora, los gastos por GMF deben tomarse como egresos procedentes para el cálculo del beneficio neto o excedente.

Para la Sala, el cargo de apelación está llamado a prosperar por las siguientes razones:

El artículo 872 del Estatuto Tributario, vigente para la ocurrencia de los hechos, disponía:

*Artículo 872. TARIFA DEL GMF. 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**².*

***Parágrafo transitorio.** Por los años 2004 a 2007 inclusive la tarifa del Gravamen a los Movimientos Financieros será del cuatro por mil (4 x 1.000). (Subraya la Sala)*

El Gravamen a los Movimientos Financieros se creó como un nuevo impuesto a partir del 1 de enero de 2001, a cargo de los usuarios del sistema financiero y de las entidades que lo conforman, siendo su antecedente la contribución sobre las transacciones financieras creada, de manera temporal, por el Decreto Legislativo 2331 del 16 de Noviembre de 1998, sobre todas las transacciones que realizaran los usuarios de los establecimientos del sector financiero, con una tarifa del dos por mil.

Ahora bien, para establecer si la prohibición de la deducibilidad del GMF de la renta bruta de los contribuyentes se aplica a las cooperativas, deben analizarse las normas que regulan a este tipo de entes, las que se encuentran en el régimen

² Este artículo fue modificado por el artículo 41 de la Ley 1111 de 2006 en los siguientes términos: la tarifa del gravamen a los movimientos financieros será del cuatro por mil (4 x 1.000). La Ley 863 de 2003, artículo 18, había adicionado un parágrafo transitorio según el cual, por los años 2004 a 2007 inclusive la Tarifa del Gravamen a los Movimientos Financieros será del cuatro por mil (4 x 1.000).

especial del impuesto de renta, toda vez que, conforme con el artículo 19 del Estatuto Tributario, tales entidades se someten al impuesto sobre la renta y complementarios conforme al régimen tributario especial contemplado en los artículos 356 y siguientes del mismo estatuto.

Según el artículo 356 citado, los sujetos del régimen tributario 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, conforme con el artículo 357 del E.T.³, 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 estas normas, incluyendo en los egresos las inversiones que hagan en cumplimiento del mismo.

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 según lo dispone el artículo 358 del E.T.⁴

³ Artículo 357. Determinación del beneficio neto o excedente. Para determinar el beneficio neto o excedente se tomará la totalidad de los ingresos, cualquiera sea su naturaleza, y se restará 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 este Título, incluyendo en los egresos las inversiones que hagan en cumplimiento del mismo.**

⁴ Artículo 358. Exención sobre el beneficio neto o excedente. El beneficio neto o excedente determinado de conformidad con el artículo anterior, tendrá el carácter de exento cuando se destine 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 del beneficio de que trata este artículo.

La parte del beneficio neto o excedente que no se invierta en los programas que desarrollen su objeto social, tendrá el carácter de gravable en el año en que esto ocurra.

En el régimen aplicable a las cooperativas, conforme con el artículo 19 del Estatuto Tributario, el beneficio neto o excedente estará sujeto a impuesto cuando lo destinen, en todo o en parte, en forma diferente a lo que establece la legislación cooperativa vigente. **Para el cálculo del beneficio neto, el artículo 6º de la Ley 633 de 2000 dispone que se realice de acuerdo con lo establecido en la normatividad cooperativa.**

Se evidencia, entonces, que el legislador quiso dar un tratamiento especial a las cooperativas, al señalar que el beneficio neto, base del impuesto de renta, se calcularía de acuerdo con la normativa cooperativa. En efecto, concordante con lo anterior, el Decreto 124 de 1997, reglamentario del régimen tributario especial, dispone que para las entidades del régimen especial, el beneficio neto o excedente será el resultado de tomar la totalidad de los ingresos, cualquiera sea su naturaleza, y restar de los mismos los egresos que sean procedentes de conformidad con el artículo 4º ibídem. Sin embargo, para el caso de las cooperativas estableció reglas especiales.

El artículo 4 citado señala que 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.”

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.***

En consecuencia, tratándose concretamente de los egresos de las cooperativas, procederán aquellos que constituyan costo o gasto y tengan relación de causalidad con los ingresos, y los que no tengan relación de causalidad con los ingresos, o que no sean necesarios y proporcionados de acuerdo con las demás actividades comerciales de la cooperativa, serán procedentes los que sean realizados de conformidad con lo previsto en la legislación cooperativa.

Ahora bien, el artículo 872 del Estatuto Tributario no permite deducir de la renta bruta de los contribuyentes el GMF. Sin embargo, la Sala considera que tal norma no se aplica a las cooperativas, porque, como se vio, éstas tienen una forma, especial y diferente a la de los demás contribuyentes del régimen especial, de establecer el beneficio neto, que es la base gravable del impuesto, con una procedencia de egresos, igualmente, especial para las cooperativas. 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 con la normativa 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 legislación especial de las cooperativas, porque, en materia de egresos, constituye una regulación completa y excluyente de las demás disposiciones, aún de las que regulan a las entidades del régimen especial.

Teniendo en cuenta lo anterior, dentro de la normativa de las cooperativas, el Plan Único de Cuentas establecido en la Resolución 1515 de 2001, de la Superintendencia de la Economía Solidaria, fija el pago de impuestos obligatorios a favor del Estado, diferentes a los de renta y complementarios, como gastos de ventas de la clase 5, grupo 52, código 5215. Concretamente, el impuesto del 3 por mil se clasifica en la cuenta 521575.

Según la descripción del PUC, el GMF que pagó la parte actora por valor de \$369.919.761,56 es un gasto realizado en el desarrollo de su objeto social. Por esta razón, el pago se entiende hecho 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. En consecuencia, el cargo de apelación prospera en relación con este aspecto.

RECHAZO DE GASTOS DE EJERCICIOS ANTERIORES POR \$39.014.508,78

La DIAN, con fundamento en el numeral 4º del Decreto 124 de 1997, rechazó \$39.014.508,78, correspondientes a renta exenta de gastos de ejercicios anteriores, pues no se realizaron en el año gravable 2003 y porque correspondían a ejercicios anteriores.

Por su parte, la demandante dijo que las consideraciones que hizo frente al GMF son aplicables al egreso de ejercicios anteriores que fue rechazado por la DIAN. Añadió que este egreso era absolutamente necesario, *“dadas las condiciones legales para la realización de ingresos obtenidos.”*

En efecto, la Sala le haya la razón a la DIAN en cuanto a la improcedencia de los egresos de ejercicios anteriores por \$39.014.508,78, pues, como se dijo anteriormente, sólo son procedentes todos aquellos egresos que se realicen en el respectivo año gravable (para el caso 2003), que constituyan costo o gasto, y que

sean necesarios, proporcionados y tengan relación de causalidad con los ingresos de la cooperativa.

En el caso, la demandante no aportó prueba alguna para acreditar las anteriores condiciones, y, por el contrario, la DIAN logró probar que la Cooperativa registró en la cuenta 5405054, gastos de años anteriores, que registró como no deducibles en la declaración de renta del año 2003.

En esas condiciones, por corresponder a gastos de ejercicios de años anteriores, no podían tomarse como egresos procedentes para calcular el beneficio neto o excedente por la vigencia discutida.

Por las anteriores razones, la Sala revocará la decisión del Tribunal que negó las pretensiones de la demanda y, en su lugar, declarará la nulidad parcial de los actos demandados, únicamente en lo referido al rechazo de egresos por GMF por \$369.919.761,56.

A título de restablecimiento del derecho, la Sala fija la siguiente liquidación del Impuesto sobre la Renta y Complementarios del año gravable 2003, a cargo de la parte actora, en la que se liquida un saldo a favor de ciento cuarenta y cinco millones seiscientos ochenta y seis mil pesos moneda corriente (\$145.686.000.00 m/cte):

CONCEPTO	REGLÓN	DECLARACIÓN	LIQUIDACIÓN	LIQUIDACIÓN
		PRIVADA	OFICIAL	CONSEJO DE ESTADO
RENDA LÍQUIDA	82	5.459.229.000	5.459.229.000	5.459.229.000
TOTAL RENTAS EXENTAS	85	5.459.229.000	5.050.294.000	5.420.214.000
RENDA LÍQUIDA GRAVABLE	86	0	408.935.000	39.015.000
IMPUESTO SOBRE RENTA GRAVABLE	88	0	81.787.000	780.300
IMPUESTO NETO DE RENTA	90	0	81.787.000	780.300
TOTAL IMPUESTO A CARGO	93	0	81.787.000	780.300
TOTAL RETENCIONES	96	79.219.000	79.219.000	79.219.000
SALDO A FAVOR	97	182.906.000	70.069.000	70.069.000
SOBRETASA IMPUESTO RENTA	100	0	8.17.9000	781.000

ANTICIPO SOBRETASA AÑO GRAVABLE	101	0	5.373.000	5.373.000
ANTICIPO A LA SOBRETASA	102	0	4.090.000	390.000
TOTAL SALDO A PAGAR	104	0	0	0
TOTAL SALDO A FAVOR	105	262.125.000	60.605.000	145.686.000

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

F A L L A:

REVÓCASE la sentencia apelada por las razones expuestas en la parte considerativa de esta providencia. En su lugar:

DECLÁRASE la nulidad parcial de la Liquidación Oficial de Revisión número 040642005000030 del 12 de diciembre de 2005, en lo referido al rechazo de egresos por GMF por \$369.919.761,56.

A título de restablecimiento del derecho, **FÍJASE** la liquidación del Impuesto sobre la Renta y Complementarios del año gravable 2003, a cargo de la parte actora, la contenida en la parte considerativa de esta sentencia (páginas 12 y 13), con un saldo a favor de ciento cuarenta y cinco millones seiscientos ochenta y seis mil pesos moneda corriente (\$145.686.000.00 m/cte)

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

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

HUGO FERNANDO BASTIDAS BÁRCENAS

Presidente de la Sala

MARTHA TERESA BRICEÑO DE VALENCIA

WILLIAM GIRALDO GIRALDO

CARMEN TERESA ORTIZ DE RODRÍGUEZ

AUSENTE CON PERMISO