

AUTO DE APERTURA DE INVESTIGACION TRIBUTARIA – Por ser un acto de trámite no es necesario que se notifique al contribuyente / ACTO DE TRAMITE – Es el auto de apertura de investigación tributaria / DERECHO DEL DEFENSA DE CONTRIBUYENTE – No se vulnera al no notificarle el auto de apertura de investigación tributaria / REQUERIMIENTO ESPECIAL – Al contener todos los datos que se revisan de una liquidación privada, se debe notificar al contribuyente

Sobre el particular, la Sala considera pertinente aclarar que el auto de apertura de investigación tributaria es un acto de trámite interno de la Administración cuya expedición no está expresamente regulada en el Estatuto Tributario pero que, no obstante, se expide, en la práctica, con el fin de formalizar el ejercicio de las facultades de fiscalización asignadas por ley a la DIAN como autoridad tributaria, en cabeza de los funcionarios competentes y a la manera de un auto de inicio de una indagación preliminar. Así entendido ese auto, no es necesario que se notifique porque, *per se*, no crea una situación jurídica particular y concreta que tenga que controvertir el contribuyente. De ahí que la Sala reitera que si no se notifica el auto de apertura de la investigación tributaria no se viola el debido proceso, en especial, el derecho de defensa, pues, si la decisión contenida en dicho auto sólo se encamina a iniciar la investigación contra el contribuyente - actuación preliminar que es del ámbito interno de la Administración- esa decisión no más efecto que el de desencadenar los procedimientos tendientes a confirmar posteriormente actos administrativos definitivos, previo requerimiento al contribuyente. (...) Ahora bien, como resultado de la investigación, la autoridad tributaria puede expedir un requerimiento especial, que también es un acto de trámite, pero que a diferencia del auto de apertura de investigación, por disposición del artículo 703 del E.T. se debe expedir de manera previa y obligatoria a la formulación de una liquidación oficial de revisión, pues este acto contiene todos los aspectos que se revisan de la liquidación privada presentada por el contribuyente y que la Administración pretende modificar, con la explicación de las razones en que se sustenta. Y, por lo mismo, debe ser notificado al contribuyente en aras de garantizar el derecho de audiencia y de defensa [artículo 565 E.T].

FUENTE FORMAL: ESTATUTO TRIBUTARIO – ARTICULO 565 / ESTATUTO TRIBUTARIO – ARTICULO 703

NOTA DE RELATORIA: Sobre la falta de notificación del auto de apertura de investigación se cita la sentencia de la Corporación de 11 de marzo de 2010, Exp. 20001-23-31-000-2005-02356-01(16920), C.P. William Giraldo Giraldo

EXCEDENTE FISCAL EN EL REGIMEN TRIBUTARIO ESPECIAL – Se determina restado la totalidad de ingresos, los egresos de cualquier naturaleza que tengan relación de causalidad / EXCEDENTE CONTABLE EN EL REGIMEN TRIBUTARIO ESPECIAL – Se calcula al restar de la totalidad de los ingresos, los egresos de cualquier naturaleza que permita el PUC del sector inmobiliario / BENEFICIO NETO O EXCEDENTE DE LAS COOPERATIVAS – Está exento del impuesto de renta, si el 20 por ciento tomado del excedente contable se destina a financiar cupos o programas educativos

Sea lo primero advertir que para mejor entendimiento del caso, la Sala utilizará los vocablos “excedente fiscal” para referirse al regulado en el Estatuto Tributario, y “excedente contable” para referirse al derivado de la aplicación del PUC para el sector solidario. Esto por cuanto, para la vigencia fiscal del año 2005, el excedente

fiscal se calculaba de manera diferente a como se calcula el excedente contable. Ya para el año 2006, la ley dispuso que ambos excedentes se calculan de acuerdo a como lo establezca la ley y la normativa cooperativa vigente. Esto es, que a partir del año 2006, para las cooperativas, el excedente fiscal es igual al excedente contable [artículo 10 de la Ley 1066 de 2006]. Esto es relevante puesto que el período que se analiza en la demanda corresponde al año 2005, y, en consecuencia, es importante tener presente esa diferencia de conceptos puesto que el excedente fiscal resultaba de restar de la totalidad de los ingresos ordinarios y extraordinarios, cualquiera sea su naturaleza o denominación, los egresos de cualquier naturaleza que tengan relación de causalidad con los ingresos o con el cumplimiento de su objeto social, incluyendo las inversiones que hagan en cumplimiento de ese objeto. Y, el excedente contable resultaba [y resulta] de restar de la totalidad de los ingresos ordinarios y extraordinarios, cualquiera sea su naturaleza o denominación, los egresos de cualquier naturaleza que permita el PUC del sector solidario. De manera que, en la práctica, el resultado de las dos operaciones podía llegar a ser diferente. Aclarado lo anterior, se precisa que el excedente fiscal, calculado en la forma dicha, podía estar exento del impuesto de renta si el 20% del excedente contable se destinaba de manera autónoma por las propias cooperativas a financiar cupos y programas de educación formal en instituciones autorizadas por el Ministerio de Educación Nacional.

FUENTE FORMAL: LEY 1066 DE 2006 – ARTICULO 10

BENEFICIO NETO O EXCEDENTE DE LAS COOPERATIVAS – Está gravado con el impuesto de renta si se destina en todo o en parte en forma distinta a lo previsto en la legislación cooperativa / PERDIDA DE EJERCICIOS ANTERIORES EN LAS COOPERATIVAS – El excedente se debe aplicar en primer término a compensar las pérdidas de ejercicios anteriores / BENEFICIO NETO O EXCEDENTE EN LAS COOPERATIVAS – Está exento del impuesto de renta si el excedente contable no se destina en forma diferente a lo establecido en la legislación cooperativa

Los contribuyentes del régimen tributario especial listados en el artículo 19 del E.T. –entre los que se encuentran las cooperativas– se rigen por el artículo 356 del E.T. que dispone la tarifa única del 20% del impuesto de renta, que se calcula sobre **el beneficio neto o excedente** [entiéndase excedente fiscal]. El numeral cuarto del artículo 19 del E.T., que regía para el año gravable 2005 que ahora se analiza, al mencionar a las cooperativas y otros contribuyentes especiales, dispuso que tales entidades “... *estarán exentas del impuesto sobre la renta y complementarios si el veinte por ciento (20%) del excedente* [entiéndase excedente contable], *tomado en su totalidad del Fondo de Educación y Solidaridad de que trata el artículo 54 de la Ley 79 de 1988, se destina de manera autónoma por las propias cooperativas a financiar cupos y programas de educación formal en instituciones autorizadas por el Ministerio de Educación Nacional...*”. El citado artículo 19 del E.T. agregó que si el excedente contable se destina en todo o en parte en forma diferente a lo establecido en esa disposición y *en la legislación cooperativa vigente*, tales entidades pagarán el impuesto. (...) Fíjese que la norma transcrita dice expresamente que si el excedente contable se destina en todo o en parte en forma diferente a lo establecido en esa norma, se hará gravable la totalidad del excedente fiscal. Entonces, es claro que las cooperativas deben acatar la Ley 79 de 1988, en especial el artículo 54, al que remite la norma transcrita, y que prevé la forma en que debe destinarse el excedente contable, (...) Queda en evidencia, entonces, que las cooperativas están obligadas a aplicar el excedente contable, en primer término, a compensar las pérdidas de ejercicios

anteriores. De manera que, si todo el excedente contable toca aplicarlo a esas pérdidas, por sustracción de materia, ya no habrá excedente contable para aplicar a los otros rubros que prevé el artículo 74 de la Ley 79 de 1988, pero, igual, se habrá cumplido esa ley y, por lo tanto, como el excedente contable no se destinó en forma diferente a como lo manda la legislación cooperativa, no es gravable el excedente fiscal. De manera que la interpretación sistemática de los artículos 54 y 55 de la Ley 79 de 1988, 11 y 12 del Decreto 4400 de 2004, 19 [numeral 4] y 356 del E.T. es la que permite concluir que la Cooperativa que arrastre pérdidas de ejercicios anteriores está eximida de pagar el impuesto de renta sobre el excedente fiscal si todo el excedente contable lo aplicó a compensar esas pérdidas. Precisamente por la dualidad de conceptos que se manejaron para el año 2005 [excedente fiscal y excedente contable] y las diversas interpretaciones que suscitó su aplicación, se modificó la ley para equipararlos [el numeral 4 del artículo 19 del E.T., se reitera, fue modificado por el artículo 10 de la Ley 1066 de 2006]. Esto no quiere decir que la Sala esté aplicando de manera retroactiva el artículo 10 de la Ley 1066 de 2006 a un caso del año 2005. Se trata, simplemente, de precisar la interpretación adecuada que se le debió dar a las normas citadas como violadas a efectos de darles el efecto útil que les corresponde.

FUENTE FORMAL: ESTATUTO TRIBUTARIO – ARTICULO 19 NUMERAL 4 / ESTATUTO TRIBUTARIO - ARTICULO 356 / LEY 79 DE 1988 – ARTICULO 54 / LEY 79 DE 1988 – ARTICULO 55 / DECRETO 4400 DE 2004 – ARTICULO 11 / DECRETO 4400 DE 2004 – ARTICULO 12

CONSEJO DE ESTADO

SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO

SECCION CUARTA

Consejero ponente: HUGO FERNANDO BASTIDAS BARCENAS

Bogotá D.C., veintiséis (26) de noviembre de dos mil quince (2015)

Radicación número: 41001-23-31-000-2009-00476-01(19578)

Actor: COOPERATIVA DE MOTORISTAS DEL HUILA Y CAQUETA LTDA. – COOMOTOR

Demandado: DIRECCION DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES - DIAN

FALLO

La Sala decide el recurso de apelación interpuesto por las partes contra la sentencia del 27 de abril de 2012, proferida por el Tribunal Administrativo del Huila, que resolvió:

“PRIMERO: DECLARAR LA NULIDAD PARCIAL de la Liquidación Oficial de Revisión No. 130642008000059 del 22 de octubre de 2008 proferida por la División de Liquidación mediante la cual le modifica la declaración de renta y complementarios correspondiente al año gravable 2005, presentada por la

COOPERATIVA DE MOTORISTAS DEL HUILA Y CAQUETÁ LTDA., y de la Resolución Recurso de Reconsideración No. 900233 del 17 de noviembre de 2009, proferida por la Subdirección de Gestión de Recursos Jurídicos de la Dirección de Gestión Jurídica de la DIAN – Dirección Seccional de Impuestos y Aduanas de Neiva, mediante la cual decidió el recurso de reconsideración interpuesto contra la primera, en el sentido de eliminar la Sanción de Inexactitud que se le impuso al contribuyente.

SEGUNDO: A título de restablecimiento del derecho, se declara que la COOPERATIVA DE MOTORISTAS DEL HUILA Y CAQUETÁ LTDA., no está obligada a pago alguno por concepto de la Sanción por Inexactitud allí impuesta.

TERCERO: Negar las demás pretensiones de la demanda.”

1. ANTECEDENTES ADMINISTRATIVOS

- Previa respuesta al requerimiento especial No. 130632008000052 del 23 de abril de 2008, la DIAN expidió la Liquidación Oficial No. 130642008000059, que modificó el impuesto de renta del año 2005 que había presentado la demandante.
- En virtud de la interposición del recurso de reconsideración, el 17 de noviembre de 2009, la DIAN expidió la Resolución No. 900233, que confirmó la liquidación oficial de revisión.

2. ANTECEDENTES PROCESALES

2.1. LA DEMANDA

En ejercicio de la acción de nulidad y restablecimiento del derecho, la representante legal de la Cooperativa de Motoristas del Huila y Caquetá Limitada –COOMOTOR- propuso ante el Tribunal Administrativo del Huila las siguientes pretensiones:

“1. Se declare la Nulidad de la Liquidación Oficial de Revisión del Impuesto de renta del año gravable 2005 No. 130642008000059 del 22 de Octubre de 2008.

2. Se declare la Nulidad de la Resolución que resolvió el Recurso de Reconsideración No. 900233 de fecha 17 de noviembre de 2009, correspondiente a la Declaración de renta del año gravable 2005.

3. Como consecuencia de las anteriores declaraciones, se condene a la DIRECCIÓN DE IMPUESTOS Y ADUANAS – SECCIONAL NEIVA a pagarle a la COOPERATIVA DE MOTORISTAS DEL HUILA Y CAQUETÁ LTDA., a pagar la suma de MIL TRESCIENTOS NOVENTA Y OCHO MILLONES SEISCIENTOS VEINTIUN MIL PESOS (\$1.398.621.000) M/CTE, a título de restablecimiento del derecho.

4. *Se ordene la indexación de las sumas objeto de condena hasta el día de su pago efectivo, a título de restablecimiento del derecho.*

5. *Se condene en costas judiciales a la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales – Seccional Neiva, a título de restablecimiento del derecho.”*

2.1.1. Normas violadas

La demandante invocó como normas violadas las siguientes:

- Artículo 29 de la Constitución Política.
- Artículos 19, 565, 647, 703, 704, 742 y s.s. y 779 del E.T.
- Artículos 54 y 55 de la Ley 79 de 1988.
- Artículo 12 inciso 2 de la Ley 640 de 2005.
- Parágrafo del artículo 11 de la Ley 1265 de 1999.
- Artículo 264 de la Ley 223 de 1995.
- Ley 862 de 2003.
- Artículo 5 [numeral 2] de la Ley 57 de 1887.
- Decreto 2880 de 2003.
- Decreto 4400 de 2004.
- Artículo 28 del Código Civil Colombiano.

2.1.2. Concepto de la violación

a. Nulidad por violación al debido proceso

La demandante adujo que la Administración vulneró el debido proceso, en tanto no notificó el auto de apertura de la investigación tributaria.

Indicó que si bien el acto de apertura de la investigación tributaria es una simple actuación interna de la Administración, que no requiere ser notificada al contribuyente, el Consejo de Estado, en la sentencia del 29 de marzo de 1996¹, sostuvo que si a través de ese acto la administración de impuestos adopta

¹ Consejo de Estado. Sección Cuarta. Sentencia del 29 de marzo de 1996. Exp. No. 7324. M.P. Julio E. Correa Restrepo.

decisiones que afecten a los administrados, esas decisiones deben ser notificadas.

Que es por esa razón que todo contribuyente debe conocer si es investigado, con posterioridad a un requerimiento de información de la Administración, y no resulta conforme con el debido proceso que la Administración de Impuestos recopile información sin darle oportunidad al contribuyente de preparar la defensa.

Dijo que en la resolución que resolvió el recurso de reconsideración, la DIAN adujo que solamente debía notificar los actos administrativos de inspección tributaria y contable, pero que no era necesario que se notifique el auto de apertura de un expediente y que, por ende, no hubo violación al debido proceso. Que esa interpretación es contraria a derecho y que, por ende, los actos acusados deben anularse.

b. Nulidad por falta y por falsa motivación

La Sala constata que la demandante alegó la causal de nulidad por falsa motivación, pero predicada del requerimiento especial. De una parte, alegó que ese requerimiento, que fue el fundamento de la liquidación oficial de revisión demandada, no fue debidamente motivado, en tanto no tenía un adecuado soporte probatorio y que, por lo mismo, debía entenderse falsamente motivado.

Y, de otra parte, alegó que también debe entenderse configurada la causal de nulidad por falta de motivación del requerimiento especial, porque, según dijo, este tipo de actos, normalmente se acompañan de una inspección tributaria. Que, en este caso, no aparece ningún soporte probatorio que sustente el requerimiento (confesión, testimonios, indicios, presunciones, prueba contable, inspección tributaria y prueba pericial). Que la DIAN se limitó a transcribir lo dicho en un documento denominado "*informe de expediente*" del 17 de abril de 2008, rendido por una funcionaria, de la que no se sabe si fue comisionada para el caso, y que, por ende, el acto administrativo definitivo, esto es, la liquidación oficial de revisión también es ilegal por falta de motivación.

Sostuvo que la propia Administración, en la resolución que resolvió el recurso de reconsideración, dijo que el *informe de expediente* no se constituía en un medio de prueba. Que, si eso fue así, la liquidación oficial de revisión vulneró el principio de

congruencia, porque se fundamentó en el requerimiento especial y este, a su vez, en el mencionado *informe de expediente* que ahora se cuestiona.

Alegó que cuando la DIAN dijo que el *informe de expediente* no era un medio probatorio, violó lo dispuesto en la sentencia del 4 de abril de 2003², que dice que la presunción de legalidad de la declaración privada se desvirtúa cuando la investigación comprueba la falta de motivación. Que, en este caso, la DIAN no comprobó la actuación irregular de la contribuyente, toda vez que no existió un soporte probatorio de la actuación y que, por ende, son nulos los actos administrativos demandados.

c. Nulidad por indebida interpretación de la norma

El demandante planteó el siguiente interrogante: ¿Qué norma tiene prelación para obtener la exención del impuesto de renta de las entidades cooperativas, la relativa a las pérdidas de los años anteriores o la inversión de los excedentes en educación formal?

Dijo que como la vigencia discutida era 2005, las normas aplicables al caso son la Ley 863 de 2003 y el Decreto 2880 de 2004, modificado por el Decreto 4400 de 2004 y por el Decreto 640 de 2005. Adujo que para resolver el interrogante planteado, era necesario indicar que ninguna norma prevalece sobre otra, sino que debían interpretarse en debida forma.

Que, de acuerdo con lo previsto en el artículo 12 del Decreto 640 de 2005, *para las entidades del sector cooperativo y asociaciones mutuales, el beneficio neto o excedente fiscal estará exento del impuesto sobre la renta y complementarios cuando (...) el beneficio neto o excedente contable se destine exclusivamente según lo establecido en la Ley 79 de 1988.*

Que, a su vez, los artículos 54 y 55 de la Ley 79 de 1988 establecieron que si del ejercicio resultaren excedentes, estos se destinarán *a un fondo para amortización de aportes de los asociados*³ y que, en todo caso, el excedente de las cooperativas se aplicará en primer término a compensar pérdidas de los ejercicios anteriores.

² Consejo de Estado. Sección Cuarta. Sentencia del 4 de abril de 2003. Exp. No. 13029. M.P. María Inés Ortiz Barbosa.

³ Artículo 54.

Alegó que de conformidad con lo dispuesto en el numeral 2 del artículo 5 de la Ley 57 de 1887, *cuando las disposiciones tengan la misma especialidad o generalidad, y se hallen en un mismo código, se preferirá la disposición consignada en el artículo posterior.*

Que, en consecuencia, para resolver el interrogante planteado no era necesario aplicar una disposición sobre otra, sino interpretarse “en debida forma”. Que, en este caso, debe prevalecer la aplicación del artículo 55 de la Ley 79 de 1988 y, por ende, COOMOTOR debió tomar los excedentes y aplicarlos a las pérdidas de los años anteriores.

Que en relación con la exención del impuesto de renta, el artículo 12 de la Ley 640 de 2005 dispone que *el beneficio neto o excedente contable se destine exclusivamente según lo establecido en la Ley 79 de 1988 para el caso de las cooperativas.*

Alegó que la norma es clara al indicar que para que proceda el beneficio debe darse aplicación al inciso 2 del artículo 12 de la Ley 640 de 2005, pues de manera directa le indicó al contribuyente que debe dar aplicación al artículo 55 de la Ley 79 de 1988, es decir, aplicar los excedentes a las pérdidas de años anteriores, situación que no es excluida expresamente para acceder al beneficio. Que, en este caso debe entenderse, como lo dispone el inciso final del artículo 12 ibídem, cuando indica *“(…) La destinación del excedente contable, en todo o en parte en forma diferente a lo aquí establecido hará gravable la totalidad del beneficio neto o excedente fiscal determinado, sin que sea posible afectarlo con egreso ni con descuento alguno.”*

Que, de acuerdo con lo anterior, cuando el excedente se destine de manera diferente a lo establecido en la norma, no hay lugar a la renta exenta. Que, en este caso, COOMOTOR, en cambio, sí cumplió con la ley, pues los excedentes, de acuerdo con la Ley cooperativa, se destinaron al pago de las pérdidas de ejercicios anteriores y que, en consecuencia, se configuró la causal de nulidad por indebida aplicación de la ley, pues la DIAN no interpretó las normas de esa manera.

En todo caso, dijo que *“toda esta dificultad de interpretación quedó solucionada con la expedición de la Ley 1066 d 2006, que en su artículo 10, modificó el numeral 4º del artículo 19 del Estatuto Tributario, determinando que el beneficio neto o excedente se deberá regir por las normas cooperativas”*

Citó apartes de los Oficios 048182 del 19 de julio de 2005 y 076415 del 19 de octubre de 2005, para concluir que COOMOTOR actuó con fundamento en la doctrina de la DIAN y amparado por los efectos del artículo 264 de la Ley 223 de 1995.

Adujo que las normas cooperativas ordenan taxativamente la forma de efectuar la distribución de los excedentes, así como también, ordenan que el 20%, con destino a la inversión en educación formal, sólo podrá detraerse del remanente a distribuir, remanente que previamente ha sido afectado por lo dispuesto en los artículos 10 y 55 de la Ley 79 de 1988 y deja como última opción la aplicabilidad del artículo 54 de dicha ley.

Y la parte actora se planteó este otro interrogante: *¿Podría COOMOTOR LTDA. pasar por alto la compensación de pérdidas acumuladas del artículo 55 y la no distribución de los excedentes con terceros del artículo 10? y se respondió: Está claro que no, pues perdería su naturaleza Cooperativa y, en especial, su finalidad sin ánimo de lucro, pues estaría distribuyendo unas utilidades que no le es permitido hacer.*

Dijo que el espíritu del inciso 2 del artículo 27 del Código Civil es claro al pretender que sólo las cooperativas que generen excedentes sujetos a la distribución del artículo 54 de la Ley 79 de 1988 deben realizar la inversión en educación formal o, en su defecto, pagar el impuesto sobre la renta a la tarifa del 20%. Que no podría pretenderse obligar a realizar una inversión cuando se generen pérdidas, o aun cuando existiendo utilidades, éstas estén taxativamente restringidas por la ley que las regula, como es el caso de los artículos 10 y 55 mencionados. Que, de otra forma, se violaría el principio de igualdad en materia tributaria al crear un hecho generador que el legislador no ha tipificado. Para sustentar el argumento, citó la sentencia C-183 de 1998⁴, proferida por la Corte Constitucional.

⁴ Corte Constitucional. Sentencia C-183 de 1998, mediante la que se resolvió:
*“Primero.- Declarar **EXEQUIBLE** el numeral 3º del artículo 476 del Estatuto Tributario, tal como quedó modificado por el artículo 13 de la Ley 223 de 1995.
Segundo.- Declarar **EXEQUIBLE** el numeral 11 del artículo 476 del Estatuto Tributario, tal como quedó modificado por el artículo 13 de la Ley 223 de 1995, bajo el entendido de que la expresión “las comisiones percibidas por las sociedades*

Que, en concordancia con lo dispuesto en esa sentencia, la exención para las cooperativas, según la distribución de los excedentes no puede limitarse únicamente a lo establecido en el artículo 54 de la Ley 79 ibídem, y menos excluir el beneficio establecido en los artículos 10 y 55 de la misma compilación normativa, como pretendió hacerlo la DIAN en los actos acusados.

Sostuvo que se debe distinguir, en ese caso, qué es primero: si el hecho generador o la exención y que sin asomo de dudas el hecho generador debe ser lo primero, porque si no, no se configuraría la segunda. Que, en concordancia con lo anterior, COOMOTOR debe primero distribuir los excedentes como lo ordena la norma cooperativa y, posteriormente, contar con los recursos para efectuar dicha distribución, sustraer el 20% con destino a la inversión en educación formal y así configurar la exención en renta.

Finalmente, sostuvo que la DIAN no demostró, en los actos administrativos demandados, la parte en que COOMOTOR Ltda. aplicó en forma diferente lo establecido en el inciso final del artículo 6 del Decreto 640 de 2005, vacío probatorio que debe resolverse en favor del contribuyente, conforme con lo dispuesto en el artículo 745 del E.T.

d. Nulidad por indebida interpretación de la norma que establece la sanción por inexactitud

A juicio de la contribuyente, en este caso se presentó una diferencia de criterios, pues la Administración interpretó la norma de una manera y COOMOTOR de otra. Que, en todo caso, la DIAN no dijo en ninguno de los actos administrativos qué datos aportados por la contribuyente en los estados financieros no correspondían a la realidad.

Alegó que cuando hay diferencias sobre el derecho aplicable, pero los hechos y las cifras son completos y verdaderos, no se configuran los presupuestos del artículo 647 del E.T. y, en consecuencia, no procede la sanción por inexactitud. Citó jurisprudencia para sustentar su dicho.

fiduciarias por concepto de la administración de fondos comunes", se interprete, en los términos de esta sentencia, en el sentido de que la exención allí contemplada se hace extensiva a las comisiones que cobren las sociedades fiduciarias por concepto de (1) servicios de asesoría financiera; (2) servicios de administración de valores; y, (3) fiducia mercantil -sin utilización de fondos comunes- para estructurar procesos de titularización de activos."

Dijo que la DIAN interpretó erróneamente el artículo 647 del E.T., pues la norma dice que cuando los mayores valores a declarar o liquidar provengan de una diferencia de criterios o falta de pruebas, como ocurre en el presente caso, es improcedente la imposición de la sanción y, por ende, dicha sanción debe ser revocada.

2.2. CONTESTACIÓN DE LA DEMANDA

La apoderada judicial de la DIAN contestó la demanda, cargo por cargo, así:

a. Nulidad por violación al debido proceso

Dijo que, contra lo expuesto por la apoderada de la demandante, los actos administrativos demandados fueron proferidos con observancia del debido proceso.

Que la violación alegada por la actora no tiene ningún sustento legal, en tanto el auto de apertura de la investigación no contiene ninguna decisión que afecte un interés particular. Que es un simple auto de trámite que no requiere de formalidad alguna y menos aún de notificación y que es un auto de *cúmplase* que ordena investigar a determinado contribuyente o responsable, por el periodo y concepto que se debe describir en el mismo.

Que en dicho auto se designa a los funcionarios que tendrán a su cargo la investigación y que su expedición no implica que efectivamente se vayan a proferir actos administrativos liquidatorios o sancionatorios.

Sobre el particular, citó el concepto 076370 del 26 de noviembre de 2002 de la DIAN, para concluir que el auto de apertura no es un acto que deba notificarse y que, por ende, no se vulneró el debido proceso.

b. Nulidad por falsa motivación

La DIAN, sobre la causal de nulidad por falsa motivación, dijo que los actos administrativos demandados no eran nulos, por cuanto la Administración no incurrió en error de hecho o de derecho alguno. Que, por el contrario, el acto

administrativo liquidatorio tiene como fundamento hechos probados que llevan a concluir que el contribuyente no cumplió con los requisitos legales para acceder al beneficio de la renta exenta, incumplimiento que constituye el soporte del acto acusado.

Adujo que cuando el artículo 84 del E.T. se refiere a la causal por falsa motivación, se refiere a la motivación expresa que contenga el respectivo acto administrativo. Que, en el presente caso, tanto el requerimiento especial como la liquidación oficial de revisión están debidamente motivados y hacen una exposición expresa y clara de los fundamentos legales y probatorios en que se sustentan.

Citó jurisprudencia que alude a la falsa motivación de los actos administrativos para concluir que no se configuró la causal de nulidad alegada, porque el acto administrativo contiene la motivación de las glosas que determinaron la modificación de la declaración privada presentada por la contribuyente.

Indicó que en el proceso de determinación del tributo, la División de Fiscalización de la DIAN, con fundamento en las facultades otorgadas por el artículo 684 del E.T., y en razón a que, efectuado el cruce de información con el Ministerio de Educación Nacional, Secretaría de Educación e ICETEX, no se evidenció el cumplimiento del requisito legal referente a la inversión de parte de los excedentes en educación formal, y que, en consecuencia, adelantó las actuaciones necesarias a fin de determinar el impuesto a cargo de la contribuyente, tales como el requerimiento de información, el emplazamiento para corregir y el informe del 17 de abril de 2008.

Que las pruebas relacionadas constituyen el soporte probatorio tanto del requerimiento especial como de la liquidación oficial de revisión, pruebas todas conducentes a demostrar que el requisito exigido para la procedencia del beneficio fiscal establecido en el artículo 19 [numeral 4] del E.T., referente a la inversión, en educación formal, del 20% de los excedentes obtenidos durante la vigencia fiscal 2005, no fue cumplido. Que ese fue un hecho aceptado por la demandante, lo que constituye confesión.

Finalmente, dijo que la funcionaria comisionada para adelantar la investigación fue debidamente designada por el Jefe de la División de Fiscalización, por medio del auto de apertura No. 130632008000278 del 15 de febrero de 2008.

c. Nulidad por indebida interpretación de la norma fundamento del acto acusado

La Administración sostuvo que de acuerdo con lo dispuesto en el párrafo 2º del artículo 1º del Decreto 4400 de 2004, no existe ánimo de lucro cuando los excedentes obtenidos en desarrollo de las actividades no se distribuyen en dinero ni en especie a los asociados o miembros de la entidad, ni aun en el momento de retiro o liquidación de la misma.

Que, de acuerdo con esa definición, si bien las entidades sin ánimo de lucro no generan utilidades para los asociados, ello no implica la carencia de excedentes en las operaciones, pues lo que las caracteriza es la forma en la que se distribuyen dichos excedentes y no la existencia de los mismos.

Que, en consecuencia, es viable que las entidades sin ánimo de lucro realicen actividades de naturaleza comercial que les reporten rentabilidad para proveerse de recursos necesarios para desarrollar el objeto social.

Sostuvo que, en ese orden de ideas, el régimen tributario especial se crea, en efecto, para estimular fiscalmente las actividades de interés general o de beneficio para la comunidad. Que la legislación fiscal prevé dicho régimen para los contribuyentes enumerados en el artículo 19 del E.T., en cuanto a la forma de determinar el beneficio neto o excedente, la tarifa y la posibilidad del tratamiento como renta exenta, para lo que debe dar aplicación a lo dispuesto en el título VI del libro primero del mismo ordenamiento.

Dijo que las cooperativas son entidades sin ánimo de lucro, beneficiadas con la exención dispuesta en el numeral 4 del artículo 19 ibídem. Que, según dicha norma, las cooperativas *“estarán exentas del impuesto sobre la renta y complementarios si el veinte por ciento (20%) del excedente, tomado en su totalidad del fondo de educación y solidaridad de que trata el artículo 54 de la Ley 79 de 1988, se destina de manera autónoma por las propias cooperativas a financiar cupos y programas de educación formal en instituciones autorizadas por el Ministerio de Educación Nacional”*. Que, además, el párrafo 4 de la misma norma establece que para acceder al beneficio se deben cumplir las condiciones establecidas en los artículos 358 y 359 del E.T.

Indicó que las cooperativas no están exentas del impuesto sobre la renta. Que deben tributar a una tarifa del 20% sobre los excedentes, salvo que cumplan con los requisitos contenidos en el artículo 8 numeral 12 del Decreto 4400 de 2004 y del artículo 5 del Decreto 640 de 2005.

Adujo que, a su vez, el artículo 54 de la Ley 79 de 1988 exige que del porcentaje de los excedentes de la cooperativa se destine, como mínimo, un 20% para el fondo de educación y un 10% para el fondo de solidaridad.

Que eso quiere decir que, si bien la norma estableció de manera obligatoria los porcentajes mínimos de los excedentes que debían aplicarse para la reserva de protección de los aportes sociales, como para la creación tanto del fondo de educación como del fondo de solidaridad, también es cierto que les concedió a las entidades cierto grado de discrecionalidad, libertad que, en todo caso, está condicionada al cumplimiento de ciertas normas de tipo tributario y contable, pues de la redacción de la norma se puede concluir que esos porcentajes constituyen la base mínima para la constitución de esos fondos.

Que así lo establece el inciso 2 del artículo 54 ibídem, cuando dice que *“el remanente podrá aplicarse en todo o en parte, según lo determinan los estatutos o la asamblea general (...)”* de lo que resulta forzoso concluir que si para la creación de los anteriores fondos se dedicó, como mínimo, el 50% de los excedentes, el eventual remanente podrá (facultativamente) aplicarse a esos fondos o a los restantes que establece la norma.

Adujo la autoridad demandada que COOMOTOR es contribuyente del impuesto de renta, sometida al régimen tributario especial del artículo 19 [numeral 4] del E.T. Que la violación expuesta por el apoderado judicial de la actora hace referencia a que, en su parecer, prevalece la norma que dice que el excedente de las cooperativas se aplica, en primer término, a compensar las pérdidas de años anteriores [artículo 55 de la Ley 79 de 1988], sobre la norma que dice que las cooperativas deben destinar el 20% de los excedentes a la educación formal, consideración efectuada, a juicio de la apoderada de la DIAN, sin ninguna fundamentación legal, pues es el mismo Estatuto Tributario el que determina los requisitos que se deben cumplir para la procedencia de la exención.

Dijo que el propio contribuyente confesó que en el año gravable 2005 no se efectuaron las inversiones en educación formal porque el excedente fue utilizado para cubrir las pérdidas de los ejercicios anteriores y que, por ende, eso prueba que no se cumplió el requisito establecido en la ley para la procedencia de la exención, como lo señala el acto acusado.

Que, durante el año 2005, COOMOTOR obtuvo como excedente la suma de \$1.524.383.506,54. Que de ese monto debió destinar el 20%, pero no lo hizo. Que si bien el artículo 55 de la Ley 79 de 1988 establece que *“el excedente de las cooperativas se aplicará en primer término a compensar las pérdidas de los ejercicios anteriores”*, la misma ley establece la forma en que deben aplicarse los excedentes contables. Que, de igual manera, el Decreto 4400 de 2004, modificado por el Decreto 640 de 2005, regula de forma clara, precisa y concreta la distribución de los excedentes para la procedencia de los beneficios o exenciones tributarias. Y que en el mismo sentido lo dispone el artículo 8 de la Ley 863 de 2003, que modificó el artículo 19 del E.T.

Indicó que de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 358 del E.T., es requisito que parte del beneficio neto o excedente se invierta en los programas que desarrollen su objeto social y que, de no hacerlo, el excedente adquiere el carácter de gravable en el año en que esto ocurra.

Adujo que el Concepto 048186 del 19 de julio de 2005 no exime a las cooperativas del cumplimiento de la inversión del 20% en educación formal, ni contiene concretamente el tema de la exención como tal.

Que, en todo caso, como la demandante no cumplió con el requisito para acceder a la exención prevista en el artículo 19 [numeral 4] del E.T., se deben negar las pretensiones de la demanda.

d. De la sanción por inexactitud

Dijo que en este caso sí se configuraron los presupuestos del artículo 647 para imponer la sanción por inexactitud, toda vez que la demandante incluyó en la declaración exenciones no procedentes por incumplimiento de requisitos legales, lo que originó un menor impuesto a pagar.

Adujo que en este caso no se configuró ninguna diferencia de criterios en la interpretación de la norma aplicable al caso. Indicó que cuando la norma es clara no es dable al intérprete efectuar distinciones o apreciaciones. Sobre el particular, citó la sentencia del 7 de septiembre de 2001⁵, proferida por esta Sección para concluir que la sanción por inexactitud es completamente legal.

Por todo lo anterior, pidió que se negaran las pretensiones de la demanda.

2.3. LA SENTENCIA APELADA

El Tribunal Administrativo del Huila, mediante sentencia del 27 de abril de 2012, declaró la nulidad parcial de los actos administrativos acusados, en el sentido de eliminar la sanción por inexactitud impuesta a la contribuyente.

Luego de hacer un recuento de la actuación administrativa adelantada en el caso de COOMOTOR, el Tribunal dijo apartarse de la posición adoptada por el Consejo de Estado, que dice que no existe violación del derecho de defensa si no se notifica el auto de apertura, pues, a su juicio, esa comunicación sí debe efectuarse al contribuyente para garantizar el debido proceso y facilitar la participación en las decisiones que lo afectan.

Indicó que si bien el auto de apertura de la investigación no se notificó a la contribuyente, la omisión se entiende saneada en aplicación del principio de equidad, pues la cooperativa tuvo la oportunidad de controvertir los actos de la Administración, de presentar pruebas y de cuestionar las razones de la decisión. Que, por lo tanto, no se configuró la violación alegada por la demandante.

En relación con el cargo de falsa motivación, el Tribunal dijo que la actuación de la DIAN estuvo debidamente soportada en la declaración de renta presentada por la cooperativa contribuyente por el periodo en discusión, en la información exógena obtenida de terceros y en los estados financieros que presentó el representante legal de la demandante.

⁵ Consejo de Estado. Sección Cuarta. Sentencia del 7 de septiembre de 2001. Exp. No. 12179. M.P. María Inés Ortiz Barbosa.

Dijo que la inspección tributaria no es requisito previo a la expedición del requerimiento especial y que la Administración puede decretarla sólo si la considera necesaria.

En cuanto a la indebida interpretación de la ley, el Tribunal dijo que una vez visto el objeto social y la naturaleza de cooperativa de la demandante y la declaración del impuesto de renta y complementarios por el año gravable 2005, se pudo advertir que la demandante obtuvo un excedente por valor de \$2.455.142.000 (Renglón 66 – renta líquida) que trasladó como renta exenta en dicho periodo, y dejó en cero la base gravable del impuesto sobre la renta.

Que, para poder tratar la renta como exenta, tenía que cumplir con los requisitos del artículo 19 del E.T. y no lo hizo, razón por la que no resultaba procedente la aplicación del artículo 55 de la Ley 79 de 1988.

Que si bien la actora destinó el excedente a compensar las pérdidas de los ejercicios anteriores, que, a corte de 31 de diciembre de 2005, alcanzaban una cifra negativa de \$4.329.308.893.,13, en aplicación de lo dispuesto en la asamblea de asociados realizada el 25 de marzo de 2006, que aprobó por unanimidad el proyecto de distribución de excedentes con corte a 31 de diciembre de 2005, destinación que se encuentra ajustada a las normas cooperativas, lo cierto es que no cumplió con el segundo requisito establecido en el literal b) del artículo 12 del Decreto 4400 de 2004 y el inciso final del artículo 19 del E.T., que condicionan el beneficio de la renta exenta a la inversión en educación formal.

Que, en consecuencia, al no realizar las inversiones requeridas, no podía beneficiarse de la exención del impuesto sobre la renta.

En cuanto a la sanción por inexactitud, el Tribunal dijo que no era procedente, pues sí se presentó una diferencia de criterios entre la Administración y la contribuyente.

Dijo que revisados los argumentos expuestos por la contribuyente y la Administración, se pudo establecer que la cooperativa consideró que al aplicar estrictamente la normativa estaba eximido de la inversión en la educación formal, interpretación que la llevó a tratar el excedente obtenido en el año 2005 como renta exenta. Que se pudo advertir que el contribuyente obró de conformidad con

lo dispuesto en la legislación cooperativa que le es aplicable y que la propia norma reglamentaria (Decreto 4400 de 2004) le remitía a observar con rigurosidad, amparados en doctrina de la DIAN, en la que se indica que no existe la obligación de constituir fondos de educación y solidaridad de que trata el artículo 54 de la Ley 79 de 1988.

Que, por ende, la demandante pensó correctamente que se configuró una diferencia de criterios suficiente para no estar obligada a pagar la sanción.

2.4. EL RECURSO DE APELACIÓN

2.4.1. Del recurso presentado por COOMOTOR

La apoderada judicial de COOMOTOR apeló la sentencia del Tribunal y solicitó que se revocara.

Insistió en que sí se vulneró el debido proceso de la demandante. Que si bien COOMOTOR respondió el requerimiento especial, eso no excluye a la Administración de cumplir con su deber de notificar el auto de apertura de la investigación. Citó jurisprudencia de esta Corporación para sustentar la presunta violación al debido proceso.

En cuanto a la falsa motivación, adujo que no es cierto que la actuación de la DIAN estuviera debidamente soportada en pruebas aportadas al expediente administrativo. Indicó que para proferir la liquidación tributaria, la Administración debió expedir un requerimiento especial que, a su vez, debía fundarse en un medio de prueba previsto en las normas tributarias. Que dichas normas tienen como medios probatorios la confesión, el testimonio, los indicios, las presunciones, las pruebas contables, la inspección tributaria y la prueba pericial. Que, en consecuencia, esos son los medios que podrían fundar la expedición del requerimiento especial y no los creados por la DIAN.

Insistió en que el informe de expediente es la prueba que fundamentó el requerimiento especial, medio de prueba no válido. Que, en consecuencia, los actos administrativos demandados debían anularse.

En cuanto al fondo del asunto, reiteró que la DIAN debe acogerse a lo dispuesto en sus propios conceptos y respaldar las actuaciones que los contribuyentes adelantan con fundamento en la doctrina oficial, pues así está establecido en el artículo 264 de la Ley 223 de 1995.

En cuanto a la sanción por inexactitud, adujo que se configuró la diferencia de criterios porque el problema jurídico que propuso consistía en resolver qué normativa prima en el caso concreto para obtener la exención del impuesto de renta: si la relativa a las pérdidas de años anteriores o la inversión de los excedentes en educación formal. Por ende, pidió que se confirme la sentencia en ese aspecto, pero que, a su vez, se anulen los actos demandados en lo demás, pues en la sentencia apelada se partió de reconocer que la demandante obró de acuerdo con la legislación cooperativa.

2.4.2. Del recurso presentado por la DIAN

La DIAN sostuvo que no se configuró la diferencia de criterios alegada por la demandante y reconocida en la sentencia.

Dijo que a diferencia de lo que sostuvo el Tribunal, en este caso no se configuró una diferencia de criterios, sino una omisión en la aplicación de las normas. Que la contribuyente omitió el cumplimiento de los requisitos legales para acceder al beneficio de la renta exenta y que dicha omisión originó un menor valor a pagar, lo que constituye un hecho sancionable, conforme con el artículo 647 del E.T.

Adujo que la diferencia de criterios consiste en la diferencia en la interpretación del derecho aplicable y no en la omisión en la aplicación de los lineamientos normativos claros y precisos.

Citó el artículo 19 [numeral 4] del E.T., y dijo que para gozar del beneficio tributario discutido, las cooperativas deben cumplir todos los requisitos de ley, o de lo contrario, deberán tributar a la tarifa especial establecida en la legislación.

Alegó que en el presente caso, COOMOTOR no cumplió la normativa tributaria en lo que respecta a la exención, pues omitió efectuar las inversiones del 20% del excedente contable en educación formal y, por el contrario, destinó el 100% del excedente contable a compensar las pérdidas de los ejercicios anteriores.

Que, en consecuencia, como incumplió los requisitos necesarios para acceder a la exención, no podía hacerse acreedora al beneficio y que, por ende, se configuró la sanción.

2.5. ALEGATOS DE CONCLUSIÓN

Las partes alegaron de conclusión y reiteraron los argumentos expuestos en el recurso de apelación.

2.6. CONCEPTO DEL MINISTERIO PÚBLICO

El **Ministerio Público** dijo que la demanda no está llamada a prosperar, razón por la que pidió que se revocara la decisión de primera instancia y que, en su lugar, se denegaran las pretensiones de COOMOTOR.

Luego de un recuento de los hechos, de las pruebas y de la normativa que rige el impuesto de renta para las cooperativas, el agente del Ministerio Público sostuvo que en el expediente se demostró que COOMOTOR no cumplió los requisitos para acceder a la exención del beneficio de renta por el excedente que obtuvo para el año 2005 y que, no obstante, declaró como renta exenta el valor de \$2.445.142.000 y dejó como base gravable del impuesto el monto de cero.

Que, ante la imposibilidad de la contribuyente de demostrar la financiación de cupos y programas de educación formal por un valor correspondiente al 20% del excedente, como uno de los puntos para alcanzar el cumplimiento de los requisitos para la exención, lo acertado era que la Administración rechazara el beneficio y gravara el excedente a la tarifa que establece la ley. Que así se aplicó en el requerimiento especial y en la liquidación oficial de revisión.

Sostuvo que, además, las razones de hecho y de derecho que presentó la contribuyente en las respuestas a la Administración no tuvieron la fuerza suficiente para desvirtuar la legalidad de los actos administrativos demandados.

Que no es necesaria la notificación del auto de apertura de la investigación y que la Administración puede hacer uso de cualquier medio probatorio contenido en las leyes tributarias o en el Código de Procedimiento Civil, cuando sea compatible.

Que la idoneidad del medio de prueba no depende de que se encuentre señalado específicamente, sino de la conexión con el hecho que pretende probarse y del valor de convicción que se atribuya a cada prueba, de acuerdo con las reglas de la sana crítica, tal como lo señalan los artículos 742 y 743 del E.T.

Que, adicionalmente, las pruebas se pueden estimar de mérito cuando obran en el expediente por circunstancias diferentes, como haberse aportado en desarrollo de la facultad de investigación y de fiscalización, o en cumplimiento del deber de información, como en el presente caso, al dar respuesta a un requerimiento ordinario de información, conforme con lo dispuesto en el artículo 744 ibídem.

En cuanto a la sanción por inexactitud, dijo que la interpretación presentada por la parte demandante es resultado de un criterio subjetivo que se aleja tangencialmente del contenido de las normas legales y aplicables al caso y, por ende, no encuadra en la diferencia de criterios que establece el artículo 647 del E.T.

Que, en este caso, se presentó una omisión en el cumplimiento de los requisitos legales para acceder al beneficio de la renta exenta establecida en el artículo 19 del E.T., que de ninguna forma se puede justificar como error de apreciación o diferencia de criterios, menos si se considera que el artículo 55 de la Ley 79 de 1988 no puede interpretarse extensivamente para considerar los excedentes mencionados como exentos, porque el precepto regula el tema específico de la aplicación del excedente del ejercicio y, además, no existe en la norma el permiso para realizar las compensaciones, sin cumplir previamente las obligaciones fiscales. Citó la sentencia del 23 de febrero de 2011⁶, proferida por esta Sección, para reforzar los argumentos.

3. CONSIDERACIONES DE LA SALA

La Sala decide si se ajusta a derecho la Liquidación Oficial de Revisión No. 130642008000059 del 22 de octubre de 2008, que modificó la declaración del impuesto de renta y complementarios de la Cooperativa de Motoristas del Huila y Caquetá, por el año gravable 2005, y la Resolución No. 900233 del 17 de noviembre de 2009, que la confirmó.

⁶ Consejo de Estado. Sección Cuarta. Sentencia del 23 de febrero de 2011. Expediente No. 66001-23-31-000-2006-00545-02 (17480). M.P. Carmen Teresa Ortiz de Rodríguez.

Habida cuenta de que ambas partes apelaron, la Sala decide sin límites procesales⁷.

3.1. De la nulidad por violación al debido proceso. Violación del derecho de audiencia y de defensa y violación por expedición irregular. La falta de notificación del auto de apertura de la investigación y la falta de motivación del requerimiento especial.

a. Problemas Jurídicos

En los términos del recurso de apelación que interpuso la demandante, le corresponde a la Sala decidir si se configura la causal de nulidad por violación al debido proceso, por dos hechos concretos, a saber: (i) por la falta de notificación del auto de apertura de la investigación tributaria, pues, a juicio de la parte actora, este auto contenía una decisión que la afectaba y (ii) por la falta de motivación del requerimiento especial por haberse limitado a transcribir un informe elaborado por una funcionaria de la DIAN sin soporte probatorio alguno.

b. Consideraciones de la Sala

Sea lo primero precisar que el debido proceso, consagrado en el artículo 29 de la Constitución Política, es una garantía y un derecho fundamental de aplicación inmediata y está compuesto por tres ejes fundamentales: *i)* los derechos de defensa y contradicción, *ii)* las formas propias de cada juicio o procedimiento, y *iii)* la garantía del juez o funcionario competente. En este contexto, la Sala analizará las causales de nulidad que propuso la demandante y que reiteró en el recurso de apelación.

• Sobre la falta de notificación del auto de apertura de la investigación

En el caso concreto, la demandante alega que se violó el derecho de defensa y de contradicción porque no se le notificó el auto de apertura de investigación tributaria.

⁷ Artículo 357 del C.P.C., subrogado por el artículo 329 del C.G.P.

Sobre el particular, la Sala considera pertinente aclarar que el auto de apertura de investigación tributaria es un acto de trámite interno de la Administración cuya expedición no está expresamente regulada en el Estatuto Tributario pero que, no obstante, se expide, en la práctica, con el fin de formalizar el ejercicio de las facultades de fiscalización asignadas por ley a la DIAN como autoridad tributaria, en cabeza de los funcionarios competentes y a la manera de un auto de inicio de una indagación preliminar. Así entendido ese auto, no es necesario que se notifique porque, *per se*, no crea una situación jurídica particular y concreta que tenga que controvertir el contribuyente.

De ahí que la Sala reitera que si no se notifica el auto de apertura de la investigación tributaria no se viola el debido proceso, en especial, el derecho de defensa, pues, si la decisión contenida en dicho auto sólo se encamina a iniciar la investigación contra el contribuyente -actuación preliminar que es del ámbito interno de la Administración- esa decisión no más efecto que el de desencadenar los procedimientos tendientes a confirmar posteriormente actos administrativos definitivos, previo requerimiento al contribuyente.

Sobre el particular, esta Sección en sentencia del 11 de marzo de 2010, dictada en el expediente No. 16920⁸, sostuvo:

“La expedición de un auto de apertura no es requisito para la posterior modificación de las declaraciones tributarias, como si lo es el requerimiento especial por lo que la omisión de notificación del auto de apertura no genera efecto alguno. Esto significa, que si no se profiere el auto de apertura, ello no impide que se adelante el proceso de determinación oficial del tributo.

(...)”

Ahora bien, como resultado de la investigación, la autoridad tributaria puede expedir un requerimiento especial, que también es un acto de trámite, pero que a diferencia del auto de apertura de investigación, por disposición del artículo 703 del E.T. se debe expedir de manera previa y obligatoria a la formulación de una liquidación oficial de revisión, pues este acto contiene todos los aspectos que se revisan de la liquidación privada presentada por el contribuyente y que la Administración pretende modificar, con la explicación de las razones en que se sustenta. Y, por lo mismo, debe ser notificado al contribuyente en aras de garantizar el derecho de audiencia y de defensa [artículo 565 E.T].

⁸ Consejo de Estado. Sección Cuarta. Sentencia del 11 de marzo de 2010. Expediente No. 16920. M.P. William Giraldo Giraldo.

Tal como se aprecia en las pruebas que aparecen en el expediente, mediante el auto No. 130632008000278 del 15 de febrero de 2008⁹, la DIAN –Seccional Neiva se limitó a ordenar el inicio de la investigación y a designar los funcionarios competentes para adelantarla. Dice el auto:

*“PRIMERO: Iniciar investigación a solicitud de la administración (...) y
SEGUNDO: Designar a los funcionarios (...) para que adelanten la
investigación anterior”.*

A primera vista, se advierte, entonces, que las decisiones adoptadas en el auto de apertura no afectaron los derechos de COOMOTOR.

Además, en los folios 109 a 119 del expediente figura el requerimiento especial No. 130632008000052 del 23 de abril de 2008 debidamente notificado por correo el 24 de abril de 2008, prueba más que suficiente para concluir que la Administración no vulneró el derecho de audiencia y de defensa de la demandante.

- **De la falta de motivación del requerimiento especial**

La demandante alegó que el requerimiento especial se fundamentó en un informe rendido por una funcionaria de la DIAN, sin soporte probatorio alguno, hecho que, a su juicio, viciaría por las mismas razones la liquidación oficial de revisión, y el acto que la confirmó, pues el acto definitivo se habría fundamentado en el requerimiento especial y, por ende, en el mismo informe aludido.

Antes que nada, la Sala considera pertinente precisar que la demandante, en realidad, alegó la causal de nulidad por expedición irregular del acto demandado sobre la base de estimar, no la falsa, sino la falta de motivación, que es un problema de formas del acto.

Y es así por cuanto, de manera genérica, la demandante cuestiona el hecho de que el requerimiento especial se haya limitado a transcribir un informe que hizo una funcionaria de la DIAN, pese a que, a su juicio, debía estar fundamentado en pruebas como una inspección tributaria, testimonios, documentos, etc., pero no cuestiona aún la veracidad de los hechos que fundamentaron la expedición del requerimiento especial.

⁹ Folios 3-4 c.a.1.

En ese entendido, para la Sala no se configuró la causal de nulidad por falta de motivación, pues así el requerimiento especial y los actos demandados hayan transcrito el informe que rindió una funcionaria de la DIAN sobre la situación tributaria de la empresa demandante y, concretamente respecto del impuesto de renta del año 2005 objeto de los actos demandados, con esa transcripción se entiende suficientemente motivado el requerimiento especial.

Cosa distinta sería que la DIAN hubiera incurrido en alguna causal de nulidad como la falsa motivación y la violación directa de la ley, que es lo que se pasa a analizar a continuación.

3.2. De la causal de nulidad por violación de los artículos 54 y 55 de la Ley 79 de 1988, 19 [numeral 4], 356 a 359 del E.T., y los Decretos 4400 de 2004 y 640 de 2005. Rentas exentas de las Cooperativas.

3.2.1. Delimitación del litigio y problema jurídico

Sea lo primero advertir que para mejor entendimiento del caso, la Sala utilizará los vocablos “excedente fiscal” para referirse al regulado en el Estatuto Tributario, y “excedente contable” para referirse al derivado de la aplicación del PUC para el sector solidario¹⁰. Esto por cuanto, para la vigencia fiscal del año 2005, el excedente fiscal se calculaba de manera diferente a como se calcula el excedente contable. Ya para el año 2006, la ley dispuso que ambos excedentes se calculan de acuerdo a como lo establezca la ley y la normativa cooperativa vigente. Esto es, que a partir del año 2006, para las cooperativas, el excedente fiscal es igual al excedente contable [artículo 10 de la Ley 1066 de 2006].

Esto es relevante puesto que el período que se analiza en la demanda corresponde al año 2005, y, en consecuencia, es importante tener presente esa diferencia de conceptos puesto que el excedente fiscal resultaba de restar de la totalidad de los ingresos ordinarios y extraordinarios, cualquiera sea su naturaleza o denominación, los egresos de cualquier naturaleza que tengan relación de causalidad con los ingresos o con el cumplimiento de su objeto social, incluyendo las inversiones que hagan en cumplimiento de ese objeto¹¹. Y, el excedente

¹⁰ PUC. Plan único de Cuentas para el Sector Solidario. Resolución 1515 de 2001, Por la cual se expide el nuevo Plan Único de Cuentas para las entidades del sector solidario vigiladas por la Superintendencia de la Economía Solidaria.

¹¹ Artículo 357 ET

contable resultaba [y resulta] de restar de la totalidad de los ingresos ordinarios y extraordinarios, cualquiera sea su naturaleza o denominación, los egresos de cualquier naturaleza que permita el PUC del sector solidario. De manera que, en la práctica, el resultado de las dos operaciones podía llegar a ser diferente.

Aclarado lo anterior, se precisa que el excedente fiscal, calculado en la forma dicha, podía estar exento del impuesto de renta si el 20% del excedente contable se destinaba de manera autónoma por las propias cooperativas a financiar cupos y programas de educación formal en instituciones autorizadas por el Ministerio de Educación Nacional.

En el caso concreto, los siguientes hechos son relevantes para dirimir la litis y, valga precisar, ninguno es objeto de controversia, a saber:

- Que la demandante declaró como renta exenta el excedente fiscal.
- Que la demandante no invirtió en educación como lo exige el estatuto tributario para declarar como exento el excedente fiscal.
- Que la demandante no invirtió en educación porque venía arrastrando pérdidas de ejercicios anteriores.
- Que el excedente contable lo aplicó a compensar parte de las pérdidas de ejercicios anteriores.¹²

La controversia, entonces, es de puro derecho pues se trata de definir, en realidad, no si la demandante podía declarar como renta exenta el excedente fiscal, sino, si estaba obligada a pagar el impuesto de renta por el año gravable 2005, cuando es un hecho probado y no controvertido que COOMOTOR venía arrastrando pérdidas de ejercicios anteriores, y que, conforme con la normativa cooperativa vigente, el excedente contable resultante del ejercicio del año 2005 lo aplicó a compensar las pérdidas.

Se hace la anterior precisión por cuanto, claramente, es improcedente declarar el excedente fiscal como renta exenta si no se destinó el 20% del excedente contable en educación, como está probado y admitido por las partes.

¹² En el folio 22 del caa figura el balance general de la demandante a diciembre 31 de 2005 en el que consta que el resultado del ejercicio fue de \$1.524.383.506.54 y el resultado de ejercicios anteriores era de \$-4.329.308.893,13

Pero, a su vez, es evidente que el caso de la cooperativa que viene arrastrando pérdidas, como el que ahora se analiza, no se puede equiparar al caso de la cooperativa que no tiene pérdidas y que pudiendo destinar el 20% del excedente contable a educación no lo hace y, sin embargo, declara el excedente fiscal como exento.

Aparentemente, no existe regla que le permita a una cooperativa que viene arrastrando pérdidas justificar que tiene derecho a no pagar el impuesto de renta cuando tuvo que aplicar todo el excedente contable a compensar esas pérdidas.

En esa medida, la Sala considera que el problema jurídico se concreta a establecer si los actos administrativos demandados son nulos por violar los artículos 54 y 55 de la Ley 79 de 1988, 11 y 12 del Decreto 4400 de 2004, 19 [numeral 4] y 357 del E.T., por interpretación errónea, pues la interpretación que la demandante propone es la que justificaría el hecho de no haber declarado impuesto de renta sobre el excedente fiscal, pues lo declaró como renta exenta.

3.2.2. Consideraciones de la Sala

La Sala considera que sí se configura la causal de nulidad por violación de la ley, por interpretación errónea, por las siguientes razones:

Los contribuyentes del régimen tributario especial listados en el artículo 19 del E.T. –entre los que se encuentran las cooperativas– se rigen por el artículo 356 del E.T. que dispone la tarifa única del 20% del impuesto de renta, que se calcula sobre **el beneficio neto o excedente** [entiéndase excedente fiscal].

El numeral cuarto del artículo 19 del E.T., que regía para el año gravable 2005 que ahora se analiza, al mencionar a las cooperativas y otros contribuyentes especiales, dispuso que tales entidades “... *estarán exentas del impuesto sobre la renta y complementarios si el veinte por ciento (20%) del excedente* [entiéndase excedente contable], *tomado en su totalidad del Fondo de Educación y Solidaridad de que trata el artículo 54 de la Ley 79 de 1988, se destina de manera autónoma por las propias cooperativas a financiar cupos y programas de educación formal en instituciones autorizadas por el Ministerio de Educación Nacional...*”

El citado artículo 19 del E.T. agregó que si el excedente contable se destina en todo o en parte en forma diferente a lo establecido en esa disposición y *en la legislación cooperativa vigente*, tales entidades pagarán el impuesto.

El artículo 19 del E.T. fue reglamentado por el Decreto 4400 de 2004¹³.

El artículo 11 de ese decreto, modificado por el artículo 5º del Decreto 640 del 9 de marzo de 2005, dice qué reglas deben seguirse para calcular el excedente fiscal y el excedente contable. Dispuso la norma:

“ARTICULO 5. *Modifícase el artículo 11 del Decreto 4400 de 2004, el cual queda así:*

‘Artículo 11. *Determinación del beneficio neto o excedente. Las entidades a que se refiere el numeral 4 del artículo 19 del Estatuto Tributario determinarán su excedente contable de acuerdo a las reglas establecidas por la normatividad cooperativa¹⁴ y el Decreto 1480 de 1989, según el caso. A su vez el beneficio neto o excedente fiscal que se refleja en la declaración del impuesto sobre la renta y complementarios se determinará conforme al procedimiento previsto en los artículos 3¹⁵, 4¹⁶ y 5¹⁷ de este decreto.”*

¹³ “Por el cual se reglamenta el artículo 19 y el Título VI, Libro I del Estatuto Tributario referente al Régimen Tributario Especial y se dictan otras disposiciones”

¹⁴ Se refiere al PUC para el sector solidario y al artículo 54 de la Ley 79 de 1988

¹⁵ **Artículo 3º. Ingresos.** [Modificado por el art. 2, Decreto Nacional 640 de 2005.](#) Los ingresos son todos aquellos bienes, valores o derechos, en dinero o en especie, ordinarios y extraordinarios, cualquiera sea su naturaleza y denominación, que se hayan percibido en el periodo gravable y susceptibles de incrementar el patrimonio neto de la entidad. Para las asociaciones gremiales y fondos mutuos de inversión, a que se refiere el numeral 3º del artículo 1º del presente Decreto, los ingresos que se toman para calcular el beneficio neto o excedente, serán los provenientes de las actividades industriales y/o de mercadeo, para lo cual deberán llevar cuentas separadas de dichas actividades en su contabilidad. De acuerdo con el artículo 102-3 del Estatuto Tributario, para las Cooperativas de Trabajo Asociado constituye ingreso gravable relativo a la prestación de servicios, el valor que quedare una vez descontado el monto de las compensaciones ordinarias y extraordinarias pagadas efectivamente a los trabajadores asociados cooperados, de conformidad con el reglamento de compensaciones, sin perjuicio de la obligación de declarar la totalidad de los ingresos percibidos por otros conceptos.

¹⁶ **Artículo 4º. Egresos.** [Modificado por el art. 3, Decreto Nacional 640 de 2005.](#) Se consideran egresos procedentes aquellos realizados y pagados efectivamente en el respectivo período gravable, que tengan relación de causalidad con los ingresos o con el objeto social, incluidas las inversiones que se efectúen en cumplimiento del mismo. Lo anterior sin perjuicio del cumplimiento de los requisitos especiales previstos en el Estatuto Tributario, para la procedencia de costos y deducciones, como los señalados en los artículos 108, 114, 117, 177-2, 771-2 y 771-3. En ningún caso se podrá tratar como egreso procedente el gravamen a los movimientos financieros - GMF. Se considerarán egresos procedentes en desarrollo del objeto social, entre otros, los siguientes:

1. Las inversiones que se realicen en cumplimiento del objeto social.
2. La adquisición de activos fijos. En este caso para efectos fiscales, no habrá lugar a la depreciación por cuanto se toma como egreso el valor total de la erogación en la adquisición del activo fijo.
3. Las donaciones efectuadas en favor de otras entidades sin ánimo de lucro que desarrollen actividades y programas a los que se refiere el numeral 1º del artículo primero de este Decreto. Cuando la entidad beneficiaria de la donación que da derecho a deducción, sea alguna de las consagradas en el numeral segundo del artículo 125 del Estatuto Tributario, deberá reunir las siguientes condiciones:
 - a) Haber sido reconocida como persona jurídica sin ánimo de lucro y estar sometida en su funcionamiento a vigilancia oficial;
 - b) Haber cumplido con la obligación de presentar la declaración de ingresos y patrimonio o de renta, según el caso, por el año inmediatamente anterior al de la donación, salvo que la donataria inicie operaciones en el mismo año de la donación;
 - c) Manejar los ingresos por donaciones, en depósitos o inversiones, en establecimientos financieros autorizados;
 - d) Destinar la donación a una o varias de las actividades y programas señalados en el numeral 1º del artículo primero de este Decreto, en el mismo año en que se recibe la donación o a más tardar en el período siguiente a esta y cumplir los requisitos establecidos en el Estatuto Tributario para la deducción por donaciones.

Parágrafo. Los contribuyentes del régimen tributario especial que realicen actividades de mercadeo, deberán observar igualmente las normas del Capítulo II, Título I del Libro Primero del Estatuto Tributario en cuanto al manejo de costos e inventarios.

En otras palabras, como se explicó desde el inicio, y ahora se reitera, para el año gravable 2005, el excedente fiscal resultaba de restar de la totalidad de los ingresos ordinarios y extraordinarios, cualquiera sea su naturaleza o denominación, los egresos de cualquier naturaleza que tengan relación de causalidad con los ingresos o con el cumplimiento de su objeto social, incluyendo las inversiones que hagan en cumplimiento de ese objeto¹⁸. Y, el excedente contable resultaba [y resulta] de restar de la totalidad de los ingresos ordinarios y extraordinarios, cualquiera sea su naturaleza o denominación, los egresos de cualquier naturaleza que permita el PUC.

El artículo 12 del Decreto 4400 de 2004, modificado por el artículo 6 del Decreto 640 de 2005, también aclaró qué requisitos se debían cumplir para que el excedente fiscal esté exento del impuesto de renta, así:

ARTICULO 6. *Modifícase el artículo 12 del Decreto 4400 de 2004, el cual queda así:*

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

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

b) *Que de conformidad con el numeral 4° del artículo 19 del Estatuto Tributario, al menos el veinte por ciento (20%) del beneficio neto o excedente contable, se destine de manera autónoma por las propias cooperativas a financiar cupos y programas de educación formal en instituciones autorizadas por el Ministerio de Educación Nacional, de acuerdo con las disposiciones reglamentarias vigentes. Estos recursos serán apropiados de los Fondos de Educación y Solidaridad de que trata el artículo 54 de la Ley 79 de 1988 y del Fondo Social Mutual de que trata el artículo 20 del Decreto 1460 de 1989. **La destinación del excedente contable, en todo o en parte, en forma diferente a lo aquí establecido, hará gravable la totalidad del beneficio neto o excedente fiscal determinado, sin que sea posible afectarlo con egreso ni con descuento alguno.***

Fíjese que la norma transcrita dice expresamente que si el excedente contable se destina en todo o en parte en forma diferente a lo establecido en esa norma, se hará gravable la totalidad del excedente fiscal.

¹⁷ **Artículo 5°.** *Determinación del beneficio neto o excedente.* El beneficio neto o excedente gravado será el resultado de tomar la totalidad de los ingresos, ordinarios y extraordinarios, cualquiera sea su naturaleza o denominación, que no se encuentren expresamente exceptuados de gravamen y restar de los mismos los egresos que sean procedentes de conformidad con el artículo 4° de este Decreto.

¹⁸ Artículo 357 ET

Entonces, es claro que las cooperativas deben acatar la Ley 79 de 1988¹⁹, en especial el artículo 54, al que remite la norma transcrita, y que prevé la forma en que debe destinarse el excedente contable, así:

“Artículo 54. Si del ejercicio resultaren excedentes, estos se aplicarán de la siguiente forma: Un veinte por ciento (20%) como mínimo para crear y mantener una reserva de protección de los aportes sociales; un veinte por ciento (20%) como mínimo para el Fondo de educación y un diez por ciento (10%) mínimo para un Fondo de solidaridad.

El remanente podrá aplicarse, en todo o parte, según lo determinen los estatutos o la asamblea general, en la siguiente forma:

- 1. Destinándolo a la revalorización de aportes, teniendo en cuenta las alteraciones en su valor real.*
- 2. Destinándolo a servicios comunes y seguridad social.*
- 3. Retornándolo a los asociados en relación con el uso de los servicios o la participación en el trabajo.*
- 4. Destinándolo a un Fondo para amortización de aportes de los asociados.”*

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

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

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

¹⁹ “Por la cual se actualiza la legislación cooperativa”.

Precisamente por la dualidad de conceptos que se manejaron para el año 2005 [excedente fiscal y excedente contable] y las diversas interpretaciones que suscitó su aplicación, se modificó la ley para equipararlos [el numeral 4 del artículo 19 del E.T., se reitera, fue modificado por el artículo 10 de la Ley 1066 de 2006].

Esto no quiere decir que la Sala esté aplicando de manera retroactiva el artículo 10 de la Ley 1066 de 2006 a un caso del año 2005. Se trata, simplemente, de precisar la interpretación adecuada que se le debió dar a las normas citadas como violadas a efectos de darles el efecto útil que les corresponde.

Por lo expuesto, la Sala considera que le asiste razón a la demandante y, por lo tanto, ha lugar a anular los actos administrativos demandados. En consecuencia, 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 de Colombia y por autoridad de la ley,

F A L L A

REVÓCASE la sentencia del 27 de abril de 2012, dictada por el Tribunal Administrativo del Huila, en el contencioso de nulidad y restablecimiento del derecho que promovió la Cooperativa de Motoristas del Huila y Caquetá Ltda, contra la U.A.E. DIAN. En su lugar, **ANÚLANSE** *la Liquidación Oficial de Revisión No. 130642008000059 del 22 de octubre de 2008 proferida por la División de Liquidación mediante la cual le modifica la declaración de renta y complementarios correspondiente al año gravable 2005, presentada por la COOPERATIVA DE MOTORISTAS DEL HUILA Y CAQUETÁ LTDA., y la Resolución No. 900233 del 17 de noviembre de 2009, proferida por la Subdirección de Gestión de Recursos Jurídicos de la Dirección de Gestión Jurídica de la DIAN – Dirección Seccional de Impuestos y Aduanas de Neiva, mediante la cual decidió el recurso de reconsideración interpuesto contra la primera.*

A título de restablecimiento del derecho, **DECLÁRASE** en firme la declaración de renta presentada por la demandante.

Cópiese, notifíquese, comuníquese y cúmplase.

Esta providencia se estudió y aprobó en la sesión de la fecha.

MARTHA TERESA BRICEÑO DE VALENCIA

Presidente

HUGO FERNANDO BASTIDAS BÁRCENAS

**CARMEN TERESA ORTIZ DE RODRÍGUEZ
SALVO VOTO**

JORGE OCTAVIO RAMÍREZ RAMÍREZ

PERDIDAS DE EJERCICIOS ANTERIORES EN COOPERATIVA – El compensar su valor con el excedente contable no exime a las Cooperativas de pagar el impuesto de renta cuando no destinan el 20 por ciento de su excedente en educación / BENEFICIO NETO O EXCEDENTE EN LAS COOPERATIVAS – El no destinar el 20 por ciento para programas de educación formal hace obligatorio el pago del impuesto de renta / PREVALENCIA DE LA NORMA FISCAL SOBRE LA CONTABLE – Exige que se de prevalencia a la norma tributaria que trata sobre la destinación del beneficio neto por encima de la norma cooperativa / BENEFICIOS TRIBUTARIOS – Sus normas son de aplicación restrictiva

No es cierto que la interpretación sistemática de los artículos 54 y 55 de la Ley 79 de 1988, 11 y 12 del Decreto 4400 de 2004, 19 numeral 4 y 356 del Estatuto Tributario permita concluir que la cooperativa que arrastre pérdidas de ejercicios anteriores está eximida de pagar el impuesto de renta sobre el excedente fiscal si todo el excedente contable lo aplicó a compensar esas pérdidas, por el contrario, considero que la interpretación exegética y sistemática del numeral 4 y parágrafo 4 del artículo 19 del Estatuto Tributario, artículos 356, 357 358 y 359 ibídem, artículo 12 del Decreto 4400 de 2004 permiten concluir sin ninguna duda que si la cooperativa no destinó el 20% del excedente a financiar cupos y programas de

educación formal, debe estar sujeta al impuesto sobre la renta. (...) La providencia que no comparto señaló que con fundamento en lo establecido en el artículo 55 de la Ley 79 de 1988 las cooperativas están obligadas a aplicar el excedente contable, en primer término, a compensar las pérdidas fiscales, de manera que si todo el excedente se aplica a las pérdidas, por sustracción de materia, no habrá excedente contable para aplicar a otros rubros. (...) Si bien la norma contable establece unos condicionamientos para el manejo del excedente en el caso de las cooperativas, no pude desconocerse que para ser sujeto de un beneficio o exención tributaria es indispensable cumplir con las exigencias fiscales para poder acceder al mismo. Y es que en el presente caso nada más ni nada menos el beneficio se concreta en dejar de pagar el impuesto sobre la renta como contribuyentes que son. En efecto, para que las cooperativas puedan acceder a la exención del impuesto sobre la renta, establece la norma fiscal la obligación de que al menos el 20% del excedente contable se destine a financiar cupos y programas de educación formal en instituciones autorizadas por el Ministerio de Educación Nacional, de acuerdo con las disposiciones reglamentarias vigentes. En el presente caso no se dio cumplimiento a dicha disposición y por ello la actuación administrativa que desconoció el beneficio debió confirmarse. En consecuencia, no se desconoce la norma contable, pero se advierte que la aplicación preferente de la norma fiscal para la obtención del beneficio no es facultativa, sino obligatoria, además de la prevalencia de la norma fiscal cuando se presenta una contradicción o incompatibilidad con las contables. No es que aparentemente como se indica en la providencia, no exista regla que le permita a una cooperativa que viene arrastrando pérdidas, justificar el no pago del impuesto de renta cuando tuvo que aplicar todo el excedente contable a compensar esas pérdidas, porque para acceder al beneficio de la exención del impuesto sobre la renta se deben cumplir los requisitos establecidos en la ley entre los que se encuentra la destinación de al menos el 20% del excedente a programas de educación formal, en caso contrario el excedente estará sujeto al impuesto sobre la renta. No se debe olvidar que en materia de impuestos, los beneficios, las exoneraciones o exclusiones son de carácter restrictivo, razón por la cual, si las entidades sin ánimo de lucro, se quieren beneficiar de la renta exenta deben cumplir todos los presupuestos establecidos en la ley para su procedencia, todo ello de conformidad con el principio de legalidad consagrado en el artículo 338 de la Constitución Política.

FUENTE FORMAL: LEY 79 DE 1988 – ARTICULO 54 / LEY 79 DE 1988 – ARTICULO 55 / DECRETO 4400 DE 2004 – ARTICULO 11 / DECRETO 4400 DE 2004 – ARTICULO 12 / ESTATUTO TRIBUTARIO – ARTICULO 19 NUMERAL 19 / ESTATUTO TRIBUTARIO – ARTICULO 356 / ESTATUTO TRIBUTARIO – ARTICULO 357 / ESTATUTO TRIBUTARIO – ARTICULO 358 / ESTATUTO TRIBUTARIO – ARTICULO 359

CONSEJO DE ESTADO

SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO

SECCION CUARTA

SALVAMENTO DE VOTO

Consejera: CARMEN TERESA ORTIZ DE RODRIGUEZ

Radicación número: 41001-23-31-000-2009-00476-01(19578)

Actor: COOPERATIVA DE MOTORISTAS DEL HUILA Y CAQUETA – COOMOTOR

Demandado: DIRECCION DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES – DIAN

Con el acostumbrado respeto me separo de la decisión que tomó la Sala en el asunto de la referencia, por las siguientes razones:

En la sentencia apelada se declaró la nulidad parcial de los actos administrativos demandados, se concluyó que la Cooperativa trasladó todo el excedente como renta exenta en el periodo gravable 2005 beneficio que no le era aplicable porque no realizó la inversión en educación formal, incumpliendo con el segundo requisito establecido en el literal b) del artículo 12 del Decreto 4400 de 2004 y el inciso final del artículo 19 del Estatuto Tributario. En cuanto a la sanción por inexactitud el Tribunal consideró que era improcedente su aplicación porque se presentó una diferencia de criterios.

Concluyó el Tribunal que el contribuyente obró de conformidad con lo dispuesto en la legislación cooperativa aplicable, amparado en doctrina de la DIAN en la que se indica que no existe la obligación de constituir fondos de educación y solidaridad de que trata el artículo 54 de la Ley 79 de 1988.

La actora sostuvo en la apelación que la DIAN debe acogerse a lo dispuesto en sus propios conceptos y respaldar las actuaciones que los contribuyentes adelantan con fundamento en la doctrina oficial. Solicitó la anulación de los actos porque en la sentencia apelada se reconoció que la demandante obró de acuerdo con la legislación cooperativa.

La demandada señaló que la Cooperativa omitió el cumplimiento de los requisitos legales para acceder al beneficio de la renta exenta y que dicha omisión originó un menor valor a pagar, lo que constituye un hecho sancionable al tenor del artículo 647 del Estatuto Tributario.

En la providencia de cuya decisión me aparto, se concluyó que la controversia era de puro derecho, no para definir si la demandante podía declarar como renta exenta el excedente fiscal, sino para establecer si estaba obligada a pagar el impuesto de renta por el año gravable 2005 teniendo en cuenta que es un hecho

probado y no controvertido que COOMOTOR venía arrastrando pérdidas de ejercicios anteriores, y que, de acuerdo con la normativa vigente, el excedente contable resultante del año gravable 2005 lo utilizó para compensar las pérdidas fiscales.

Al delimitar el litigio y problema jurídico se precisó que es improcedente declarar el excedente fiscal como renta exenta si no se destinó el 20% del excedente contable en educación, pero que el caso de la cooperativa que viene arrastrando pérdidas, no se puede equiparar al caso de una que no tiene pérdidas y puede destinar el 20% del excedente contable a educación y no lo hace.

Señaló la sentencia que, aparentemente no existe regla que le permita a una cooperativa que viene arrastrando pérdidas, justificar el no pago del impuesto sobre la renta porque tuvo que aplicar todo el excedente contable a compensar esas pérdidas.

La Sala consideró que se configuró la causal de nulidad por violación de la ley, por interpretación errónea, debido a que la interpretación sistemática de los artículos 54 y 55 de la Ley 79 de 1988, 11 y 12 del Decreto 4400 de 2004, 19 numeral 4 y 356 del Estatuto Tributario permite concluir que la cooperativa que arrastre pérdidas de ejercicios anteriores está eximida de pagar el impuesto de renta sobre el excedente fiscal si todo el excedente contable lo aplicó a compensar esas pérdidas.

Concluyó que por la dualidad de conceptos que se manejaron para el año 2005 (excedente fiscal y excedente contable) y las diversas interpretaciones que generó su aplicación, con el artículo 10 de la Ley 1066 de 2006 se modificó el numeral 4 del artículo 19 del Estatuto Tributario para equipararlos, sin que esto signifique que se esté aplicando de manera retroactiva este artículo, pero si de una interpretación adecuada que se le debió dar a las normas citadas como violadas para darle el efecto útil que les corresponde.

Con todo respeto presento las razones por las cuales disiento de la decisión adoptada:

El numeral 4 del artículo 19 del Estatuto Tributario vigente para el periodo fiscal en discusión establecía lo siguiente:

“Artículo modificado por el artículo 8 de la [Ley 863 de 2003](#). Los contribuyentes 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, confederaciones cooperativas, previstas en la legislación cooperativa, vigilados por alguna superintendencia u organismos de control. Estas entidades estarán exentas del impuesto sobre la renta y complementarios si el veinte por ciento (20%) del excedente, tomado en su totalidad del Fondo de Educación y Solidaridad de que trata el artículo 54 de la [Ley 79 de 1988](#), se destina de manera autónoma por las propias cooperativas a financiar cupos y programas de educación formal en instituciones autorizadas por el Ministerio de Educación Nacional.

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

De la anterior disposición se advierte, que las cooperativas estarán exentas del impuesto sobre la renta si el 20% del excedente se destina a financiar cupos y programas de educación formal y que el beneficio neto o excedente estará sujeto al impuesto cuando se destine en todo o en parte en forma diferente. El párrafo 4 de mismo artículo señala que para acceder al beneficio se deberán cumplir además las condiciones previstas en los artículos 358 y 359 del Estatuto Tributario.

Los artículos 358 y 359 del Estatuto Tributario establecían lo siguiente:

“Art. 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.

Art. 359. Objeto social.

El objeto social que hace procedente la deducción y exención de que tratan los artículos anteriores, deberá corresponder a actividades de salud, educación, cultura, deporte aficionado, investigación científica y tecnológica o a programas de desarrollo social, siempre y cuando las mismas sean de interés general y que a ellas tenga acceso la comunidad."

A su vez, el artículo 12 del Decreto 4400 de 2004 por medio del cual se reglamentó el artículo 19 y el Título VI, Libro I del Estatuto Tributario referente al Régimen Tributario Especial, modificado por el artículo 6 del Decreto 640 de 2005 estableció los requisitos para que proceda la renta exenta para las cooperativas.

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

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

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

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

Como se precisó en la providencia, es improcedente declarar el excedente fiscal como renta exenta si no se destinó el 20% del excedente contable en educación, como está probado y admitido por las partes.

No es cierto que la interpretación sistemática de los artículos 54 y 55 de la Ley 79 de 1988, 11 y 12 del Decreto 4400 de 2004, 19 numeral 4 y 356 del Estatuto Tributario permita concluir que la cooperativa que arrastre pérdidas de ejercicios anteriores está eximida de pagar el impuesto de renta sobre el excedente fiscal si todo el excedente contable lo aplicó a compensar esas pérdidas, por el contrario, considero que la interpretación exegética y sistemática del numeral 4 y parágrafo 4 del artículo 19 del Estatuto Tributario, artículos 356, 357 358 y 359 ibídem, artículo 12 del Decreto 4400 de 2004 permiten concluir sin ninguna duda que si la

cooperativa no destinó el 20% del excedente a financiar cupos y programas de educación formal, debe estar sujeta al impuesto sobre la renta.

En el mismo sentido el artículo 54 de la Ley 79 de 1988 dispuso lo siguiente:

“Artículo 54. Si del ejercicio resultaren excedentes, estos se aplicarán de la siguiente forma: Un veinte por ciento (20%) como mínimo para crear y mantener una reserva de protección de los aportes sociales; un veinte por ciento (20%) como mínimo para el Fondo de educación y un diez por ciento (10%) mínimo para un Fondo de solidaridad.

El remanente podrá aplicarse, en todo o parte, según lo determinen los estatutos o la asamblea general, en la siguiente forma:

- 1. Destinándolo a la revalorización de aportes, teniendo en cuenta las alteraciones en su valor real.*
- 2. Destinándolo a servicios comunes y seguridad social.*
- 3. Retornándolo a los asociados en relación con el uso de los servicios o la participación en el trabajo.*
- 4. Destinándolo a un Fondo para amortización de aportes de los asociados.”*

La providencia que no comparto señaló que con fundamento en lo establecido en el artículo 55 de la Ley 79 de 1988 las cooperativas están obligadas a aplicar el excedente contable, en primer término, a compensar las pérdidas fiscales, de manera que si todo el excedente se aplica a las pérdidas, por sustracción de materia, no habrá excedente contable para aplicar a otros rubros.

“Artículo 55. No obstante lo previsto en el artículo anterior, el excedente de las cooperativas se aplicará en primer término a compensar pérdidas de ejercicios anteriores.

Cuando la reserva de protección de los aportes sociales se hubiere empleado para compensar pérdidas, la primera aplicación del excedente será la de establecer la reserva al nivel que tenía antes de su utilización.”

Si bien la norma contable establece unos condicionamientos para el manejo del excedente en el caso de las cooperativas, no puede desconocerse que para ser sujeto de un beneficio o exención tributaria es indispensable cumplir con las exigencias fiscales para poder acceder al mismo. Y es que en el presente caso nada más ni nada menos el beneficio se concreta en dejar de pagar el impuesto sobre la renta como contribuyentes que son.

En efecto, para que las cooperativas puedan acceder a la exención del impuesto sobre la renta, establece la norma fiscal la obligación de que al menos el 20% del

excedente contable se destine a financiar cupos y programas de educación formal en instituciones autorizadas por el Ministerio de Educación Nacional, de acuerdo con las disposiciones reglamentarias vigentes. En el presente caso no se dio cumplimiento a dicha disposición y por ello la actuación administrativa que desconoció el beneficio debió confirmarse.

En consecuencia, no se desconoce la norma contable, pero se advierte que la aplicación preferente de la norma fiscal para la obtención del beneficio no es facultativa, sino obligatoria, además de la prevalencia de la norma fiscal cuando se presenta una contradicción o incompatibilidad con las contables.

No es que aparentemente como se indica en la providencia, no exista regla que le permita a una cooperativa que viene arrastrando pérdidas, justificar el no pago el impuesto de renta cuando tuvo que aplicar todo el excedente contable a compensar esas pérdidas, porque para acceder al beneficio de la exención del impuesto sobre la renta se deben cumplir los requisitos establecidos en la ley entre los que se encuentra la destinación de al menos el 20% del excedente a programas de educación formal, en caso contrario el excedente estará sujeto al impuesto sobre la renta.

No se debe olvidar que en materia de impuestos, los beneficios, las exoneraciones o exclusiones son de carácter restrictivo, razón por la cual, si las entidades sin ánimo de lucro, se quieren beneficiar de la renta exenta deben cumplir todos los presupuestos establecidos en la ley para su procedencia, todo ello de conformidad con el principio de legalidad consagrado en el artículo 338 de la Constitución Política.

En los anteriores términos dejo expuestas las razones por las cuales no comparto la decisión de la sala.

CARMEN TERESA ORTIZ DE RODRIGUEZ

Dado en Bogotá D. C., a los quince (15) días del mes de enero de dos mil dieciséis (2016)

