

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

Consejero Ponente: JORGE OCTAVIO RAMÍREZ RAMÍREZ

Bogotá, D. C., catorce (14) de julio de dos mil dieciséis (2016)

RADICACIÓN No. 190012331000201200025 01 (20514)

**ACTOR: COOPERATIVA DE CAFICULTORES DEL CAUCA
-CAFICAUCA-**

DEMANDADO: U.A.E. DIAN

**REFERENCIA: ADICIÓN DEL BENEFICIO NETO COMO INGRESO GRAVADO
DESTINACIÓN DEL EXCEDENTE DE LAS COOPERATIVAS
EN EL AÑO SIGUIENTE A SU OBTENCIÓN**

FALLO

Se decide el recurso de apelación interpuesto por la parte demandada contra la sentencia del 23 de mayo de 2013, proferida por el Tribunal Administrativo del Cauca, Sala de Descongestión 001. La sentencia dispuso:

“PRIMERO: DECLARAR la nulidad de los siguientes actos administrativos expedidos por la Administración de Impuestos de Popayán:

- *Resolución Recurso de Reconsideración No. 900158 del 13 de septiembre de 2011 de la Dirección de Gestión Jurídica, Subdirección de Gestión de Recursos Jurídicos de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, por la cual se resuelve el recurso de reconsideración presentado contra la Liquidación Oficial de Revisión 172412010000004 del 11 de agosto de 2010.*

- *Liquidación Oficial de Revisión 172412010000004 del 11 de agosto de 2010 de la División de Gestión de Liquidación de la Dirección Seccional de Impuestos y Aduanas Nacionales de Popayán, por la cual se corrige la declaración privada del impuesto sobre la renta por el año 2006 presentada por la COOPERATIVA DE CAFICULTORES DEL CAUCA NIT 891.500.231-3.*

Como consecuencia de lo anterior, la declaración de renta privada, presentada por la Cooperativa de Caficultores del Cauca, correspondiente al año gravable 2006 queda en firme.

SEGUNDO: No hay condena en costas, por no encontrarse causadas.

TERCERO: Ejecutoriada la presente providencia, archívese el expediente”.

I) ANTECEDENTES

1. El 16 de mayo de 2007, CAFICAUCA presentó la declaración de renta del año 2006, en la que determinó un beneficio neto exento de \$1.439.668.000 y un impuesto a cargo de \$0.

2. Mediante el Requerimiento Especial No. 172382009000004 del 20 de mayo de 2009, la Administración propuso la modificación de la citada liquidación privada en el sentido de:

- Desconocer la exención del beneficio neto declarado.
- Determinar el impuesto de renta en la suma de \$287.934.000.
- Imponer una sanción por inexactitud de \$506.763.000.

3. La cooperativa presentó respuesta al requerimiento especial, exponiendo sus motivos de inconformidad.

4. El 19 de noviembre de 2009, la Administración profirió la Resolución No. 172412009000007, en la que ordenó la ampliación del citado requerimiento especial en los siguientes términos:

- Adicionar los ingresos brutos operacionales con el excedente llevado como exento en el año 2005 por valor de \$ 797.309.000, por no haberse invertido en educación formal dentro del año siguiente.
- Determinar el beneficio neto en la suma de \$2.236.977.000 y tenerlo como no exento.
- Establecer el impuesto de renta en \$447.395.000.
- Imponer sanción por inexactitud por \$367.147.000.

5. Mediante la Liquidación Oficial de Revisión No. 172412010000004 del 11 de agosto de 2010, la Administración modificó oficialmente el impuesto en la siguiente forma:

- Adicionar los ingresos brutos operacionales con el excedente llevado como exento en el año 2005 por valor de \$ 797.309.000, por no haberse invertido en educación formal dentro del término legal.
- Determinar el beneficio neto en la suma de \$2.236.977.000.
- Reconocer como beneficio neto exento la suma de \$1.439.668.000.
- Establecer como beneficio neto gravable la suma de \$797.309.000.

- Determinar el impuesto de renta en la suma de \$159.462.000.
- No imponer sanción por inexactitud.

6. Contra el anterior acto administrativo, la cooperativa interpuso recurso de reconsideración, que fue decidido por la Resolución No. 900158 del 13 de septiembre de 2011, que confirmó el acto recurrido.

II) DEMANDA

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

“1. Declarar la nulidad de los siguientes actos administrativos:

- Resolución Recurso de Reconsideración No. 900158 del 13 de septiembre de 2011 de la Dirección de Gestión Jurídica, Subdirección de Gestión de Recursos Jurídicos de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, por la cual se resuelve el recurso de reconsideración presentado contra la Liquidación Oficial de Revisión 172412010000004 del 11 de agosto de 2010.

- Liquidación Oficial de Revisión 172412010000004 del 11 de agosto de 2010 de la División de Gestión de Liquidación de la Dirección Seccional de Impuestos y Aduanas Nacionales de Popayán, por la cual se corrige la declaración privada del impuesto sobre la renta por el año 2006 presentada por la COOPERATIVA DE CAFICULTORES DEL CAUCA NIT 891.500.231-3.

2. Como consecuencia de la anterior declaratoria, restablecer en su derecho a la Cooperativa de Caficultores del Cauca, disponiendo que,

2.1. La Cooperativa no está obligada a pagar suma adicional alguna por concepto del impuesto sobre la renta y complementarios, vigencia fiscal 2006 ni por la sobretasa al impuesto sobre la renta;

2.2. La declaración y liquidación privada presentada por CAFICAUCA por el período fiscal 2006, queda en firme;

3. Condenar a la demandada al pago de las costas y gastos procesales, incluidas las agencias en derecho”.

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

Violación de los artículos 29 y 95-9 de la Constitución Política; 19-4, 358, 359, 360, 683, 694, 711 y 712 del Estatuto Tributario; 8, 11 y 12 del Decreto 4400 de 2004 y; 1 y 2 del Decreto 2880 de 2004. Adición del beneficio neto del año 2005 como ingreso gravado en el impuesto de renta del año 2006

La Administración modificó la declaración del impuesto de renta del año 2006, para adicionar como ingreso gravado el beneficio neto del año 2005, con fundamento en lo dispuesto en el artículo 18 del Decreto No. 4400 de 2004. Esa norma prevé que si la Administración, con ocasión de un proceso de auditoría, encuentra que el beneficio neto no cumple con los requisitos de exención establecidos en ese reglamento y este fue ejecutado en diferentes períodos gravables, será adicionado como ingreso gravable en el año en que lo detecte.

Esos presupuestos no se dan en el presente caso, porque la supuesta irregularidad del beneficio neto del año 2005 fue verificada en el proceso de auditoría del año 2006. Además, en ninguno de los actos que conforman el proceso de revisión del tributo del año 2006 se incluyó como materia de investigación el del año 2005.

Para que proceda la adición del beneficio neto como ingreso gravado, la norma señala que el contribuyente debe incumplir los requisitos de exención previstos en el Decreto No. 4400 de 2004. De ahí que no sea procedente que la Administración alegue el incumplimiento del requisito de inversión en educación formal de que trata el artículo 19-4 del Estatuto Tributario.

CAFICAUCA cumplió con los requisitos de exención del beneficio neto previstos en el reglamento, y que se encuentran contenidos en los artículos 11 y 12 de la siguiente forma: (i) que el excedente se destine exclusivamente según lo establecido en la Ley 79 de 1998 y, (ii) que al menos el 20% se destine a financiar cupos y programas de educación.

A diferencia de lo establecido para las demás entidades del régimen tributario especial, para las cooperativas no hay un término especial para efectuar la inversión en educación.

En todo caso, CAFICAUCA sí destinó el 20% de su excedente contable del año 2005 a programas de educación formal dentro del año siguiente a su obtención. Prueba de ello es que en la asamblea de asociados del mes de marzo de 2006, se aprobó la inversión de la cooperativa en educación formal, y en el mes de diciembre de 2006 se firmó en el ICETEX el acuerdo de constitución del fondo de educación.

Ese es el momento en que se ejecutó la inversión y no el de la consignación del dinero. Cuando la cooperativa hizo la apropiación de la inversión y suscribió el acuerdo con el ICETEX nació la obligación y, podía registrarse el gasto. Es por eso que la inversión no solo se destinó sino que se ejecutó en el año siguiente.

Adicionalmente, el Decreto 2880 de 2004 que de manera expresa regula este tipo de inversión –educación formal- no establece un plazo específico para consignar los valores a los fondos que se constituyan.

En general, los requisitos establecidos en el reglamento fueron cumplidos por la cooperativa como se verifica en la declaración de corrección del impuesto de renta del año 2005, que fue aceptada por la Administración mediante la Liquidación Oficial de Corrección No. 05 de 2007, sin que hubiere sido cuestionada la destinación del excedente o la procedencia de la renta exenta.

Debe precisarse que la Administración detectó la supuesta irregularidad del beneficio neto del año 2005, en la inspección tributaria que practicó en el año 2009. Por tanto, la adición como ingreso gravable debía hacerse en el 2009 y no en el año 2006.

Desconocer que la actora invirtió el excedente neto del año 2005, genera para el contribuyente una erogación injustificada y un enriquecimiento sin causa del Estado.

III) CONTESTACIÓN DE LA DEMANDA

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

El beneficio neto llevado como exento en el año 2005 no cumple con el requisito de exención dispuesto en el artículo 12 del Decreto 4400 de 2004 consistente en destinar el 20% del excedente en educación formal. Por tanto, debe adicionarse como ingreso gravado en el año 2006.

La destinación de los excedentes no depende de la aprobación de la asamblea de la cooperativa sino a que se ejecute en programas de educación formal.

IV) LA SENTENCIA APELADA

El Tribunal Administrativo del Cauca, Sala de descongestión 001, mediante providencia del 23 de mayo de 2013, declaró la nulidad de los actos demandados, con fundamento en las siguientes consideraciones:

En el acta de la asamblea de asociados y en libro de estado de resultados de CAFICAUCA, se verifica que la cooperativa efectivamente invirtió en educación formal el 20% de los excedentes obtenidos en el año gravable 2005.

La ejecución del beneficio no se entiende cumplida cuando CAFICAUCA hizo el desembolso de los recursos al ICETEX, sino desde que esa cooperativa suscribió el convenio del fondo educativo, porque en ese momento se hizo exigible la obligación de girar los recursos al establecimiento de crédito educativo.

Debe tenerse en cuenta que la regla de invertir el beneficio neto dentro del año siguiente a su obtención no es absoluta, pues el artículo 360 del Estatuto Tributario abre la posibilidad a plazos adicionales de ejecución o asignaciones permanentes, con la condición de que se lleven registros contables separados, que permitan verificar las inversiones ejecutadas en cada período.

V) EL RECURSO DE APELACIÓN

La parte demandada apeló la sentencia de primera instancia, con fundamento en lo siguiente:

La cooperativa no cumplió con el requisito de exención del beneficio neto contenido en el literal b) del artículo 8 del Decreto 4400 de 2004, que exige que el excedente debe destinarse y ejecutarse a programas de educación formal dentro del año siguiente a su obtención.

La Administración desconoció la distribución del excedente por considerar que la inversión no fue ejecutada dentro del año siguiente a su obtención, en tanto los recursos fueron girados al fondo educativo en el mes de enero de 2007.

VI) ALEGATOS DE CONCLUSIÓN

La demandante reiteró los argumentos expuestos en la demanda.

La demandada reiteró los argumentos expuestos en la contestación de la demanda y en la apelación. Además, agregó:

Como se desprende de la sentencia del Consejo de Estado del 5 de diciembre de 2011¹, la ejecución de la inversión del beneficio neto implica el pago de esos recursos en el año siguiente a su obtención.

El **Ministerio Público** no rindió concepto.

VII) CONSIDERACIONES DE LA SALA

La Sala decide el recurso de apelación interpuesto por la parte demandada contra la sentencia del 23 de mayo de 2013, proferida por el Tribunal Administrativo del Cauca, sala de descongestión 001, que declaró la nulidad de los actos demandados que modificaron la declaración del impuesto de renta presentada por CAFICAUCA por el año gravable 2006.

1. PROBLEMA JURÍDICO

En los términos del recurso de apelación, la Sala debe decidir si en la declaración de renta del año 2006 es procedente adicionar como ingreso gravado el beneficio neto del año 2005 con fundamento en que la cooperativa no cumplió con la ejecución y destino de ese excedente en el año siguiente a su obtención.

2. Procedencia de la adición del beneficio neto del año 2005 como ingreso gravado en la declaración de renta del año 2006

¹ C.P. Dra. Martha Teresa Briceño de Valencia, expediente No. 18341.

2.1. Para efectos del impuesto de renta y complementarios, las cooperativas están sujetas al régimen tributario especial² contemplado en los artículos 19-4³ y 356 a 364 del Estatuto Tributario.

Conforme a dicho régimen, los excedentes que obtengan estas entidades en la realización de sus actividades, se denomina “beneficio neto” y, se encuentra exento del impuesto sobre la renta si es destinado en un 20% a financiar cupos y programas de educación formal en instituciones autorizadas por el Ministerio de Educación Nacional⁴.

Dicho excedente debe ser tomado en su totalidad del fondo de educación y solidaridad que deben constituir estas entidades de acuerdo con el artículo 54 de la Ley 79 de 1988 –Ley cooperativa-⁵.

Pero, el beneficio neto que se destine en todo o en parte en forma diferente a la señalada y a lo dispuesto en la legislación cooperativa, estará sometido al impuesto sobre la renta a la tarifa única del 20%⁶.

2.2. En tal sentido, para que el excedente sea exento, además, debe destinarse conforme con la legislación cooperativa –artículo 54 de la Ley 79 de 1988-, esto es, como mínimo: (i) un 20% para crear y mantener una reserva de protección de aportes sociales, (ii) un 20% para el fondo de educación y, (iii) un 10% para un fondo de solidaridad⁷.

⁴ Artículo 19-4 del E.T. modificado por el artículo 8 de la Ley 863 de 2003.

⁵ *Ibidem*.

⁶ Artículo 10-4 y 356 del Estatuto Tributario y, 12 del Decreto Reglamentario 4400 de 2004. ⁷ El remanente podrá aplicarse, en todo o parte, según lo determinen los estatutos o la asamblea general, en la siguiente forma:

² Artículo 19-4 del Estatuto Tributario.

³ Modificado por el artículo 8 de la Ley 863 de 2003.

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.

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

2.3. El Decreto 4400 de 2004, por el cual se reglamenta el artículo 19-4 del Estatuto Tributario, concretó los anteriores requisitos de exención del beneficio neto de las cooperativas, así:

a) Que el beneficio neto se determine de conformidad con los artículos 3, 4 y 5 del reglamento⁴, y se destine exclusivamente según lo establecido en el artículo 54 de la Ley 79 de 1988.

b) **Que de conformidad con el numeral 4 del artículo 19 del Estatuto Tributario, al menos el 20% del excedente se destine a financiar cupos y programas de educación formal** o en programas de educación superior aprobados por el ICFES. Esos recursos deben ser apropiados de los Fondos de Educación y Solidaridad de que trata el artículo 54 de la Ley 79 de 1988.

2.4. Aunque las citadas disposiciones no señalan el término en que debe practicarse la destinación del excedente, la Sala ha precisado, con fundamento en lo dispuesto en el artículo 358 del Estatuto Tributario - norma que regula el régimen especial al que se encuentra sometidas las cooperativas- **que para que dichas entidades puedan obtener el beneficio tributario deben destinar de forma directa o indirecta el excedente, en el año siguiente a aquél en el cual se obtuvo**⁵.

⁴ En esas normas se precisa lo que debe entenderse por ingresos y egresos para la determinación del beneficio neto, y se señala la forma como debe liquidarse dicho excedente.

⁵ Sentencias del 2 de marzo de 2016, C.P. Dra. Carmen Teresa Ortiz de Rodríguez, expediente No. 19941; del 26 de noviembre de 2015, C.P. Dr. Hugo Fernando Bastidas

2.5. En consecuencia, para que las cooperativas puedan solicitar la exención del beneficio neto deben destinarlo conforme con la legislación cooperativa y tributaria dentro del año siguiente de su obtención.

2.6. Pero, como lo prescribe el artículo 18 del Decreto 4400 de 2004, en aquellos casos de que el beneficio neto no cumpla con los requisitos señalados o fuere ejecutado en períodos diferentes, la Administración está facultada para adicionarlo como ingreso gravable en el año que detecte esa irregularidad.

De acuerdo con lo anterior, el beneficio neto o excedente que no se destine a programas de educación formal⁶, y no haya cumplido con la ejecución constituirá ingreso gravable a la tarifa del 20% en el año en que esto ocurra.

3. Caso concreto

3.1. La Administración afirmó que del beneficio neto declarado en el año 2005 por valor de \$797.309.000⁷, la suma de \$128.800.000 no fue destinada a programas de educación formal en el año siguiente a su obtención, sino hasta el 2007.

Esa situación, llevó al desconocimiento de la totalidad del beneficio neto declarado en el año 2005, para adicionarlo como ingreso gravado en el impuesto de renta del año 2006.

Bárcenas, expediente No. 19578 y, del 25 de diciembre de 2011, C.P. Dra. Martha Teresa Briceño de Valencia, expediente No. 18341.

⁶ Con excepción de los casos en que la cooperativa deba compensar pérdidas de períodos anteriores.

⁷ Fls 183-185 c.p.1. Declaración de corrección de impuesto de renta del 2005 presentada el 18 de abril de 2006, aceptada por la Liquidación Oficial de Corrección No. 5 del 1 de junio de 2007 (FI 326 c.p.2).

Entonces, la controversia por la adición del beneficio neto como ingreso gravado, gira en torno a que parte de ese excedente - \$128.800.000- no fue ejecutado en el año siguiente a su obtención⁸, vale decir, en el año 2006.

3.2. Verificados los antecedentes administrativos, se encuentra que **el 26 de diciembre de 2006**, CAFICAUCA celebró con el ICETEX el convenio No. 2006/135 con el objeto de constituir el fondo para otorgar subsidios en educación superior⁹.

En ese documento se dijo:

“Cláusula primera: Objeto: El objeto del presente convenio es la constitución de un fondo de administración individual denominado “FONDO CAFICAUCA”, con los recursos entregados por el constituyente al ICETEX quien actuará como administrador y mandatario.

[...]

Cláusula tercera: Valor del Fondo. El valor inicial del fondo objeto del presente convenio, será de **CIENTO VEINTIOCHO MILLONES OCHOCIENTOS MIL PESOS (\$128.800.000) MONEDA CORRIENTE, generados como excedente de la actividad económica del CONSTITUYENTE**, en los términos de la Ley 863 de 2003 y el Decreto 2880 de 2004. **Dicha suma será consignada por el CONSTITUYENTE a favor del ICETEX en la cuenta que el ICETEX determine, a más tardar a los treinta días siguientes, contados a partir del momento del perfeccionamiento del convenio.**

[...]

Cláusula sexta. Duración del convenio. **El presente convenio tendrá una duración de cinco (5) años, o hasta el agotamiento de la partida, término contado a partir de la fecha de su perfeccionamiento**, con el fin de garantizar la sostenibilidad de las cohortes. El convenio se prorrogará automáticamente por el término anteriormente señalado, salvo manifestación expresa en contrario de alguna de las partes.

[...]

Cláusula decima séptima. Perfeccionamiento. El presente convenio se perfecciona con la firma de las partes

[...]

⁸ Así mismo, se destaca que la Administración no controvierte el porcentaje ni la destinación del beneficio neto del año 2006. Fls 325-326 (Liquidación oficial de revisión) y 345-348 c.p.2 (resolución que resolvió el recurso de reconsideración).

⁹ Fls 290-297 c.a.2.

Para constancia se firma a los 26 Dic 2006.

AUGUSTO ORTIZ HERREA

Gerente

Cooperativa de Caficultores del Cauca

MARÍA EUGENIA MÉNDEZ MUNAR

Secretaría General

ICETEX¹⁰

Posteriormente, **el 2 de enero de 2007**, CAFICAUCA desembolsó los recursos (\$128.800.000) al fondo de educación constituido en el anterior acuerdo¹⁰.

3.3. Para la Sala, el beneficio neto de año 2005 de \$128.800.000 fue destinado a programas de educación en el año siguiente de su obtención, esto es, en el año 2006.

Con la suscripción del convenio, el 26 de diciembre de 2006, la cooperativa y el ICETEX perfeccionaron la constitución del fondo educativo con el excedente del año 2005 por valor de \$128.800.000.

Desde ese momento – año 2006-, el fondo educativo comenzó a producir efectos jurídicos y se hicieron exigibles las obligaciones derivadas del mismo, como el pago del valor inicial del fondo -128.800.000-. Es decir, a partir del perfeccionamiento del contrato el fondo educativo adquirió plena validez, vigencia y fuerza jurídica, y en tal sentido, vinculó a las partes que lo suscribieron.

Es por eso que en dicho convenio el excedente -128.800.000- no solo se destinó sino que se ejecutó en programas de educación formal, pues, se insiste, con la suscripción del acuerdo en el año 2006, esos recursos fueron determinados y comprometidos a la finalidad de otorgar subsidios en educación.

¹⁰ Recibo de pago (FI 219 c.p.2.) y Certificación del ICETEX (FI 234 c.p.2).

No puede considerarse que el beneficio neto fue ejecutado en el año 2007, con el desembolso de los recursos, por cuanto antes de la entrega del dinero la cooperativa había destinado y apropiado tales recursos para la constitución del fondo.

Adicionalmente, en este caso no es procedente aplicar la sentencia proferida por esta Sección el 5 de diciembre de 2011¹¹, porque se trata de una situación fáctica diferente. En aquél caso, la Sala consideró que el contribuyente no había cumplido con el requisito de destinar el beneficio neto en el año siguiente, porque en la contabilidad de la cooperativa se verificó que los pagos por concepto de educación, aprobado el Comité sin Ánimo de Lucro¹², se habían realizado a los asociados en períodos diferentes.

Situación, que no corresponde al caso analizado en el que la cooperativa realizó un convenio con el ICETEX de constitución de fondo educativo al año siguiente de la obtención del beneficio neto, en el que atribuyó los recursos al desarrollo de dicha finalidad.

Es por eso que el beneficio neto del año 2005 por valor de \$128.800.000 cumple con el requisito de destinación en el período señalado en la ley. De ahí que no se encuentre sometido al impuesto de renta.

3.4. Así las cosas, la Sala considera que CAFICAUCA desvirtuó la adición del beneficio neto del año 2005 como ingreso gravado efectuado por la DIAN en el impuesto de renta del año 2006, razón por la cual, debe confirmarse la sentencia apelada.

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

¹¹ C.P. Dra. Martha Teresa Briceño de Valencia, expediente No. 18341.

¹² Anteriormente, el artículo 5 del Decreto 868 de 1989, reglamentario del régimen tributario especial, contemplaba que la exención del beneficio neto debía ser autorizada por el Comité de Entidades sin Ánimo de Lucro.

FALLA

1. **CONFÍRMASE** la sentencia del 23 de mayo de 2013, dictada por el Tribunal Administrativo del Cauca, sala de descongestión 001.
2. **RECONÓCESE** personería para actuar en nombre de la parte demandada a la doctora Maritza Alexandra Díaz Granados, de conformidad con el poder que obra en el folio 528 del expediente.

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

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

MARTHA TERESA BRICEÑO DE VALENCIA Presidente

HUGO FERNANDO BASTIDAS BÁRCENAS

MOORE STEPHENS

JORGE OCTAVIO RAMÍREZ RAMÍREZ