



REPÚBLICA DE COLOMBIA
RAMA JUDICIAL DEL PODER PÚBLICO
JUZGADO SEGUNDO ADMINISTRATIVO DEL CIRCUITO
SISTEMA ORAL

Yopal – Casanare, dieciocho (18) de julio de dos mil veintidós (2022)

Ref.:

Medio de control: NULIDAD Y RESTABLECIMIENTO DEL DERECHO
Liquidación oficial del impuesto de renta a cargo de las cooperativas – Régimen tributario especial – Beneficio neto o excedente se calcula con fundamento en la legislación cooperativa - Egresos, aunque procedentes, deben ser debidamente acreditados – Sentencia accede parcialmente a pretensiones.

Demandante: COOPERATIVA MUTIACTIVA DE EDUCADORES DE CASANARE – COOMECA LTDA

Demandada: DIRECCION DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES - DIAN

Radicación: 85001-33-33-002-2016-00292-00.

Procede este estrado judicial a retomar conocimiento de este proceso que había sido remitido al extinto Juzgado Administrativo de Descongestión de Yopal creado mediante Acuerdo PCSJA19-11331 de 02 de julio de 2019, y proferir sentencia que coloque fin a la instancia en el asunto de la referencia, una vez agotadas todas las etapas contempladas en el CPACA para este tipo de medio de control, y habida cuenta que los presupuestos procesales normativos están satisfechos.

1.- LA DEMANDA:

1.1.- OBJETO. La COOPERATIVA MULTIACTIVA DE EDUCADORES DE CASANARE – COOMECA LTDA, a través de apoderado judicial, invocando el medio de control de nulidad y restablecimiento del derecho, demanda a la DIRECCION DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES - DIAN, solicitando a esta jurisdicción que mediante el trámite contencioso administrativo de rigor se acceda a sus pedimentos, los cuales son del siguiente tenor:

“1.1 Que se declare la nulidad de la Liquidación Oficial de Revisión No 442412015000008 de marzo 16 de 2015 expedida por la División de Liquidación de la Dirección Seccional de Impuestos y Aduanas de Yopal, mediante la cual se establece un impuesto de renta por valor de CIENTO UN MILLONES NOVENTA Y DOS MIL PESOS (\$101.092.000) y una sanción de inexactitud por valor de CIENTO SESENTA Y UN MILLONES SETECIENTOS CUARENTA Y SIETE MIL PESOS (\$161.747.000)

1.2 Que se declare la Nulidad de la Resolución MODIFICATORIA N° 442012016000003 del 14 de abril de 2016 expedida por la DIRECTORA de la Dirección Seccional de Impuestos y Aduanas de Yopal, mediante las cuales se determinó para la declaración de renta del año gravable 2011 de mi representada, un impuesto de renta por valor de VEINTE Y CUATRO MILLONES CIENTO SETENTA Y NUEVE MIL PESOS (\$ 24.179.000) y una sanción de inexactitud por valor de TREINTA Y OCHO MILLONES SEISCIENTOS OCHENTA Y SEIS MIL PESOS (\$38.686.000).

1.3 Que como consecuencia de lo anterior, se Restablezca el Derecho a la COOPERATIVA MULTIACTIVA DE EDUCADORES DEL CASANARE LTDA "COOMECA" y se deje en firme y con carácter de definitiva, la liquidación privada correspondiente al año gravable 2011, presentada por la COOPERATIVA el día 18 de abril de 2012 mediante formulario N° 1102601247030.

1.4 Que se condene a la demandada al pago de los gastos y las costas del proceso.”

1.2.- HECHOS QUE FUNDAMENTAN LA DEMANDA. COOMECA LTDA presentó oportunamente su declaración de renta por el año gravable 2011.

La demandada dio apertura a proceso de fiscalización tributaria, dentro del cual hizo requerimiento especial a la demandante para que modificara la liquidación del impuesto de renta del año gravable 2011, a lo cual se dio la respectiva respuesta.

La demandada expidió liquidación oficial de revisión No 442412015000008 de marzo 16 de 2015 estableciendo el impuesto de renta para ese año gravable a cargo de COOMECA LTDA en \$101.092.000, e imponiéndole una sanción por inexactitud de \$161.747.000.

Interpuesto recurso de reconsideración en contra de ese acto administrativo, la demandada expidió la Resolución N° 442012016000003 de 14 de abril de 2016 modificando la liquidación del impuesto estableciéndolo en \$ 24.179.000; la sanción la disminuyó a \$38.686.000.

1.3.- CARGOS DE NULIDAD. La cooperativa demandante propone en contra de los actos administrativos demandados, los siguientes cargos de nulidad:

1.3.1.- “Falsa y falta de motivación – Violación artículo 29 Constitución Nacional”. Los actos enjuiciados carecen de una motivación clara, seria, leal y coherente, en la que se explique las razones para no aceptar los argumentos expuestos en el recurso de reconsideración, en relación con la no aplicación de normatividad tributaria, sino cooperativa. Igualmente, se encuentran falsamente motivados, toda vez que i) se aplica la norma tributaria, debiendo aplicarse la normatividad cooperativa, en lo que respecta a los egresos aceptados en la liquidación del impuesto de renta, y ii) se pretende aplicar el artículo 8 del Decreto 4400 de 2004, para efectos de gravar como ingreso, a la tarifa del 20%, los egresos no procedentes, siendo aplicable a las cooperativas el artículo 12 ibídem, el cual no establece *“la consecuencia de gravar como ingreso los egresos no procedentes”*.

1.3.2.- “Violación del artículo 10 de la Ley 1066 de 2006.” Para efectos de la determinación del beneficio neto o excedente de las cooperativas, conforme a la norma invocada, debe atenderse a la ley y la normatividad cooperativa, sin embargo, la demandada rechaza algunos de los gastos presentados por la demandante en su declaración de renta, pese a que se encuentran contemplados en el PUC para el sector cooperativo (Resolución 1515 de 2001), con fundamento en normas del Estatuto Tributario, las cuales no son aplicables al caso.

Indica el artículo en cita que el cálculo del beneficio neto o excedente *“se realizará de acuerdo a como lo establezca la ley y la normatividad cooperativa vigente”*. *“Claramente... habla de Ley y normatividad cooperativa y no de Ley tributaria y normatividad cooperativa”* como lo entiende la DIAN en los actos enjuiciados. En este caso, debe acudir a los criterios de interpretación según los cuales *“donde la norma no distingue, no le corresponde distinguir al interprete”* y *“la disposición relativa a un asunto especial se prefiere a la que tenga un carácter general”*.

En concreto, frente a cada uno de los egresos rechazados expone:

-. Los egresos por donaciones no requieren de certificación del revisor fiscal; esta exigencia se encuentra contenida en el artículo 152-2 del ET, norma que no es aplicable al caso. Al estar contemplado este egreso en el PUC, es un egreso procedente.

-. *“las normas cooperativas no establecen la exclusión de efectuar provisiones de cartera de créditos de asociados”. Las cooperativas deben prestar sus servicios a los asociados “y por ende debe cumplir con el régimen de provisiones conforme lo indica la Circular Básica Contable y Financiera expedida por la Superintendencia de Economía Solidaria”. “Las provisiones de cartera son egresos contables según el PUC y en consecuencia son egresos procedentes”.*

-. *“Si bien la norma tributaria rechaza los gastos que no corresponden al periodo fiscal, no ocurre lo mismo con la normatividad cooperativa ya que dentro del Plan Único de Cuentas existe una dinámica contable para los gastos de ejercicios anteriores, por lo cual es un egreso procedente.”*

-. *“En la Resolución modificatoria, la Administración de Impuestos los motiva con la expresión “mayores valores causados”. De acuerdo al requerimiento especial corresponde a salud obligatoria “E.P.S”, que según la administración de impuestos se causaron en exceso, pero no explica la Administración de Impuestos como llega a dicho valor, por lo cual mi representada desconoce las razones de la Administración para llegar a esa conclusión. Los valores que corresponden a E.P.S están debidamente contabilizados conforme a la dinámica de la cuenta que le corresponde a este rubro. Como consecuencia de ser un egreso en la contabilidad, es egreso procedente en la un determinación del beneficio neto fiscal. Los aportes en salud a cargo de la empresa se registran en la cuenta auxiliar 510569.”*

-. *“... en relación con los gastos de viaje, transportes acarreos y fletes, son erogaciones que se requieren para desarrollar las funciones Administrativas” y se encuentran incluidos en el PUC para el sector solidario.*

1.3.3.- “Violación artículo 264 de la Ley 223 de 1995”. De esta norma se extrae que los conceptos escritos emitidos por la Subdirección Jurídica de la DIAN, son obligatorios para las autoridades tributarias. Ahora, según el concepto 00660 de 2008, *“para la determinación del beneficio neto del sector cooperativo no es posible aplicar las normas del Estatuto Tributario sino que debe aplicarse la normatividad cooperativa”.*

En los actos enjuiciados la demandada desconoció el referido concepto al dar aplicación al Estatuto Tributario en la liquidación del impuesto de renta a cargo de la demandante por el año gravable 2011.

En el acto que resolvió el recurso de reconsideración se expone que para la fecha de expedición de los actos censurados estaba vigente el concepto 016648 de 2014, lo cual no es de recibo, ya que *“para determinar la vigencia del concepto debe tomarse el año gravable de la declaración de renta donde se aplicó”.*

1.3.4.- “Violación del artículo 12 del Decreto 4400 de 2004”. Esta disposición, modificada por el artículo 6 del Decreto 640 de 2005, establece que el beneficio neto fiscal está exento del impuesto de renta, siempre que se destine *“en los términos establecidos por la misma normatividad cooperativa y en educación formal”.*

Como la demandante destinó sus excedentes en la forma indicada en la normatividad cooperativa, se encuentra exenta del impuesto de renta.

En los actos enjuiciados, en relación con la exención del impuesto de renta sobre el beneficio neto, se da aplicación a los artículos 356 del ET y 8 del Decreto 4400 de 2004, los cuales no son aplicables a las cooperativas, sino a las demás entidades del régimen tributario especial. Este último artículo en su párrafo establece que el beneficio neto generado en la no procedencia de los egresos, quedará gravado a

una tarifa del 20%; por su parte, el artículo 12 ibídem, aplicable a las cooperativas, *“no establece la consecuencia de originar ingresos gravados en la no procedencia de egresos”*.

1.3.5.- “Improcedencia de la sanción de inexactitud – Violación al artículo 647 del Estatuto Tributario.” El último inciso de esta norma preceptúa que no hay lugar a sanción por inexactitud cuando esta *“derive de errores de apreciación o de diferencias de criterio entre las Oficinas de impuestos y el declarante, siempre que los hechos y cifras denunciados sean completos y verdaderos”*.

Dado que en el caso bajo análisis lo que se presenta es una diferencia de criterios entre demandada y demandante respecto de la forma de determinar el beneficio neto, no es procedente la sanción por inexactitud.

ACTUACIÓN PROCESAL

1.- Admisión de la demanda – Notificación y traslado a la parte demandada. Por advertirse que la demanda cumplía todos los requisitos legales, mediante auto de 18 de noviembre de 2016 se admitió la demanda. Esta providencia fue debidamente notificada a las partes y en ella se dispuso el respectivo traslado a la parte demandada, para que se pronunciara al respecto.

2.- La contestación a la demanda. Oportunamente la demandada contestó la demanda manifestando, que los hechos allí planteados son ciertos.

En cuanto a las pretensiones, se opone a ellas, para lo cual expone frente a cada uno de los cargos de nulidad expuestos en la demanda, lo siguiente:

“Falsa motivación – Violación del artículo 29 de la Constitución Política”

“Para el caso en estudio se observa que en el anexo de la resolución sanción, en la parte correspondiente a las consideraciones se hace referencia a las actuaciones del contribuyente, entre ellas las decisiones que tomo la DIAN para modificar el renuncio rentístico por el año gravable de 2011, concepto renta, fundamentó en los aspectos de hecho y de derecho, reales verídicos y exactos. En síntesis, el proceder administrativo se ciñó al principio de legalidad, a la certeza de los hechos, la debida calificación jurídica apreciaciones razonables, donde el recurrente ha tenido la oportunidad de expresar sus opiniones presentar y solicitar pruebas que demuestren sus derechos, con la plena observancia de las disposiciones que regulen la materia, respetando en todo caso los términos y las etapas descritas aplicables.”

“Violación de artículo 10 de la Ley 1066 de 2006”

Considera la demandada que dicha norma no ha sido violada por los actos enjuiciados, lo cual sustenta dando explicaciones sobre el régimen tributario especial al que se encuentran sometidas las cooperativas, para finalmente hacer la siguiente síntesis:

“1. Las cooperativas están sometidas al régimen especial del impuesto de renta, es decir, la tarifa única del 20% sobre el beneficio neto o excedente.

2. Ese excedente también está gravado si lo destinan a fines distintos de los indicados en la legislación cooperativa, no obstante pueden destinarlo a enjugar pérdidas de periodos anteriores.

3. Están exentas del impuesto de renta, es decir, a esa tarifa única- en que consiste el régimen al que están sometidas- si el 20% del excedente, tomado en su totalidad del fondo de educación, lo destinan a la financiación educativa indicada, aunque la exención permanece cuando lo destinan a enjugar pérdidas (art. 55 ley 79 de 1998).

4. El régimen está previsto en el E.T. para los efectos del impuesto de renta, a cuya regulación se someten las cooperativas, por la remisión expresa del artículo 19 al Título VI del estatuto Tributario en armonía con la legislación cooperativa sobre la destinación del excedente para efectos de la exención y la forma en que se determina el excedente y los egresos procedentes.”

“Violación del artículo 264 de la Ley 223 de 1995”.

“Se debe señalar que para el caso que nos ocupa se debe modificar la liquidación oficial de revisión ajustándola en el renglón que tiene que ver con los egresos procedentes a partir de la interpretación y aplicación correcta de lo dispuesto en el artículo 10 de la ley 1066 de 2006 cumpliendo con la previsión del Artículo 23 del Decreto 2821 de 1974 que consagra: “En la decisión de los recursos los funcionarios podrán corregir oficiosamente los errores de los actos sometidos a su conocimiento y efectuar las compensaciones a que haya lugar, pero no podrán aumentar la suma total fijada a cargo del sujeto pasivo en la liquidación recurrida.”

“Violación del artículo 12 del Decreto 4400 de 2004”.

“... aunque el legislador les da [a las cooperativas] un beneficio en la forma de establecer el excedente fiscal y este tenga un procedimiento especial con la aceptación de todos sus gastos contables como egresos procedentes, estas entidades están sometidas al régimen probatorio consagrado en el Estatuto Tributario razón por la cual están obligados a acreditar la existencia de los gastos que sean solicitados como deducibles...”

Del análisis del presente asunto se logró establecer que el rechazo de algunos egresos por parte de la DIAN no era procedente debido a que se trataba de gastos reconocidos en el PUC para el sector cooperativo de manera que en efecto se trataba de egresos procedentes, sin embargo también se logró establecer que el rechazo de los demás obedeció ya no al estudio de su procedencia sino de su existencia en la medida que conceptos como “Gastos de Viaje”, “Transportes, Fletes y Acarreos” fueron acreditados mediante documentos soporte en los que no figura como adquirente del servicio la Cooperativa sino Terceros; el concepto de “Provisión de Cartera” el cual no es procedente por prohibición expresa del artículo 145 del E.T.

(...)

Teniendo en cuenta lo anterior, al verificarse la procedencia de unos egresos pero también la no procedencia de otros por las razones ya expuestas es claro que se origina una renta exenta pero también una renta que debe ser gravada al tratarse de egresos no procedentes de manera que queda en evidencia que respecto de esa renta gravada debe darse aplicación a la tarifa del 20% señalada en el artículo 356 del Estatuto tributario.”

“Improcedencia de la sanción por inexactitud”

Para oponerse a este cargo, la demandada cita jurisprudencia del Consejo de Estado con base en la cual concluye que

“... para imponer la sanción por inexactitud no se requiere acreditar que el contribuyente haya actuado con dolo o culpa, pues la infracción se materializa por la ignorancia o por el error de interpretación que conduzcan a la subsunción de hechos económicos en la norma invocada para amparar el beneficio (infracción objetiva), o por la inclusión de hechos falsos de manera intencional.

En ese orden, es infundado el argumento de sociedad demandante en el sentido de que existe una diferencia de criterios entre ella y la Administración de Impuestos sobre la aplicación del derecho, pues la preceptiva rectora es terminante al establecer los presupuestos que se deben cumplir para establecer la base gravable del IVA...”

3-. La audiencia inicial.

Mediante auto de 5 de marzo de 2018 se fijó el 5 de junio de la misma anualidad como fecha para llevar a cabo la audiencia inicial. En esta fecha se dio curso a la audiencia, en la cual, entre otras cosas, se realizó control de legalidad a la actuación, se adelantó la etapa de conciliación, se fijó el litigio y se realizó el decreto de pruebas.

Como no había pruebas por practicar, se dispuso prescindir de la audiencia de pruebas. Atendiendo lo previsto en el inciso final del artículo 181 del CPACA, el Despacho se abstuvo de realizar la audiencia de alegaciones y juzgamiento por considerarla innecesaria. En su lugar ordenó a las partes presentar sus alegatos de conclusión por escrito, dentro de los diez días siguientes, indicando que el Ministerio Publico, dentro del mismo término, podría rendir su concepto, si a bien tenía.

7.- Alegatos de conclusión.

Dentro de la oportunidad para rendirlos se recibió escrito de la parte demandada; la parte demandante y el Ministerio Publico guardaron silencio dentro del término del traslado.

LA PARTE DEMANDADA señala que los “valores confirmados en la Liquidación Oficial de Revisión y que son motivo de discusión son los siguientes;”

CUENTA	CONCEPTO	VALOR	OBSERVACIONES
53953001	Donaciones	\$5.000.000	Falta de Soporte
5110552	Gastos de Viaje	\$22.816.579	Soportes a nombre de Terceros.
51102601	Trans. Acarreos y fletes	\$5.607.210	Soportes a nombre de Terceros
5115	Provisión de Cartera	\$83.840.496	Violación Art. 145 E.T.
61501005	Recuperación Gastos	\$27.134	No era gasto sino Ingreso
61501005	Gastos por Intereses	\$23.882	No procedente por ser intereses del año anterior
	Gastos de Nomina	\$3.579.606	Se llevó mayor valor al Gasto.
	TOTAL	\$120.894.907	

En concreto, frente a cada uno de ellos expone:

Donaciones: se rechazan por falta de soporte de la donación, en los términos de los artículos 125 y 125-3.

Gastos de viaje y acarreos y fletes: se rechazan por cuanto “los soportes presentados están a nombre de terceros y no de la empresa”. Indica que “todos los pagos que sean solicitados como deducibles deberán estar soportados con la respectiva factura o con un documento equivalente que reúna entre otros requisitos los apellidos y nombre o razón social y NIT del adquirente de los bienes y servicios”.

Provisión de cartera: no son procedentes, ya que “Para la DIAN se trata de un valor no deducible fiscalmente por cuanto los deudores morosos son los asociados de la cooperativa”

Recuperación de gastos del año 2010: “Se trata de un ingreso y no de un gasto”

Recuperación de intereses del año 2010: “no es posible llevar como procedente al tratarse de intereses del año anterior”.

Gastos de nómina: “se llevó un mayor valor al gasto por ese concepto”.

Con base en lo anterior solicita se denieguen las pretensiones de la demanda.

CONSIDERACIONES Y FUNDAMENTOS

1.- Colombia es un Estado Social de Derecho fundado en el respeto a la dignidad humana (art. 1 C.N.), como atributo esencial del ser humano, desde aquí debe partir cualquier análisis a situaciones jurídicas de diversa índole puestas en conocimiento de funcionario alguno que se precie de administrar justicia.

2.- Competencia: Este estrado judicial al verificar el cumplimiento de los presupuestos procesales de competencia (numeral 4° del artículo 155 del CPACA), demanda en forma, capacidad para ser parte y capacidad para comparecer al proceso, derecho de acción y contradicción, procede al estudio del tema central del debate (en armonía con lo normado en el artículo 187 ibídem), teniendo en cuenta que las excepciones denominadas de fondo o mérito, son medios de defensa que buscan que el acto controvertido permanezca incólume en el ordenamiento jurídico, por lo cual en el decurso de esta providencia expresa o tácitamente se decantará al respecto.

De igual forma, en aplicación al contenido del artículo 207 del C.P.A.C.A., efectúa el control de legalidad respectivo y al efecto declara que no existe vicio alguno que conlleve a la nulidad de lo hasta ahora actuado, por lo cual el proceso queda debidamente saneado.

3.- Problema jurídico. El tema medular para el caso específico se contrae a determinar si los actos enjuiciados, mediante los cuales la DIAN i) expidió liquidación oficial de revisión del impuesto de renta año gravable 2011 a cargo de COOMECA LTDA, imponiendo una sanción por inexactitud, y ii) resolvió el respectivo recurso de reconsideración, se encuentran o no viciados de nulidad conforme a los cargos endilgados en su contra en la demanda.

Para resolver el problema jurídico se hará referencia al marco normativo aplicable al caso, se hará una síntesis del caudal probatorio obrante en el expediente y finalmente se analizará el caso concreto, haciendo pronunciamiento expreso frente a cada una de las causales de nulidad alegadas.

4.- Marco normativo aplicable al caso.

4.1.- Dentro de los sujetos pasivos del impuesto de renta se encuentran, aunque bajo un régimen tributario especial, las entidades cooperativas. El artículo 19, numeral 4 del ET (Texto modificado por la Ley 863 de 2003, adicionado por el artículo 10 de la Ley 1066 de 2006, vigente para el año gravable 2011), preceptúa que aquellas,

“... 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.

<Inciso adicionado por el artículo 10 de la Ley 1066 de 2006. El nuevo texto es el siguiente:> El cálculo de este beneficio neto o excedente se realizará de acuerdo a como lo establezca la ley y la normatividad cooperativa vigente.”

4.2.- Del régimen tributario especial consagrado en los artículos 356 – 364 del ET se extrae lo siguiente, en lo que aplica al caso bajo análisis:

La tarifa única del impuesto de renta corresponde al 20% sobre el beneficio neto o excedente (art. 356)

“Para determinar el beneficio neto o excedente se tomará la totalidad de los ingresos, cualquiera sea su naturaleza, y se restará el valor de los egresos de cualquier naturaleza, que tengan relación de causalidad con los ingresos o con el cumplimiento de su objeto social de conformidad con lo dispuesto en este Título, incluyendo en los egresos las inversiones que hagan en cumplimiento del mismo.” (Art. 357).

“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. 358).

4.3.- El Decreto 4400 de 2004 reglamentó las anteriores disposiciones en lo relativo al régimen tributario especial. El artículo 12 de esta norma, modificado por el art. 6, Decreto Nacional 640 de 2005, establece frente a las cooperativas, que para que proceda la exención del impuesto sobre la renta, es necesario que se cumplan las siguientes condiciones:

“a) Que el beneficio neto o excedente contable se destine exclusivamente según lo establecido en la Ley 79 de 1988..., 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...”

4.4.- El artículo 54 de la Ley 79 de 1988, *“Por la cual se actualiza la legislación cooperativa”*, dispone que si del ejercicio contable anual resultan excedentes, estos deben aplicarse así:

“... 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.”*

4.5.- En lo que respecta a la sanción por inexactitud en las declaraciones tributarias, de la cual se derive un menor impuesto o saldo a pagar, según establecía el texto original del artículo 647 del ET, hasta la modificación introducida por el artículo 287 de la Ley 1819 de 2016, esta equivale al 160% de la diferencia entre el saldo a pagar determinado en la liquidación oficial y el declarado por el contribuyente.

El artículo 288 de la Ley 1819 de 2016 modificó el artículo 648 del ET disponiendo que el monto de la sanción equivale al 100% de dicha diferencia.

5.- Acervo probatorio - Hechos probados – Antecedentes administrativos.

Revisadas las pruebas obrantes en el expediente, el Despacho encuentra probado lo siguiente, en lo que importa para resolver el asunto bajo análisis:

I).- El 26 de junio de 2014 la Dirección Seccional de Impuestos y Aduanas de Yopal realizó inspección tributaria a la demandante. En el acta respectiva (págs. 53-56 c. ppal.) se anotan diferentes inconsistencias relacionadas con la declaración de renta presentada por la demandante por el año gravable 2011, que fueron advertidas ese mismo día y en visitas anteriores. Se solicitó a la demandante corregir dicha declaración dentro de los tres días siguientes.

II).- El 03 de julio de 2014 la demandada expidió requerimiento especial N° 442382014000015 dirigido a la demandante (págs. 43-44 ibídem), para que dentro de los tres meses siguientes ejerciera su derecho de defensa en relación con la modificación a la declaración de renta año gravable 2011 que allí mismo se propone.

De la confrontación entre la liquidación privada y la propuesta se entiende que en la privada la totalidad de la renta líquida (\$381.592.000) se toma como renta exenta, dejándose en \$0 el valor del impuesto sobre la renta; por su parte , en la propuesta no se aceptan deducciones por \$505.462.000, misma suma que constituye el valor de la renta líquida gravable, con base en la cual se determina el valor del impuesto en \$101.092.000 y el valor de la sanción por inexactitud en \$161.747.000, para un total de saldo por pagar de \$262.839.000.

III).- En el anexo al requerimiento especial (págs. 45-52 ibídem) se consigna que no se aceptan los siguientes gastos como deducciones:

CONCEPTO	VALOR	RAZON DEL RECHAZO
Gastos de nomina	\$3,759,606	Los aportes a seguridad social en salud corresponden a \$16.278.192, pero se registran \$19.150.111
Impuestos asumidos	\$53,637,335	"Este valor no es procedente"
GMF 4*MIL	\$16,455,101	"Valor no procedente teniendo en cuenta lo establecido en el parágrafo 1 del artículo cuarto del decreto 640 de marzo 9 de 2005, que dice en ningún caso se podrá llevar como egreso procedente el gravamen a los movimientos financieros ni los excedentes de años anteriores."
Ejercicios anteriores	\$4,966,565	"Valor no procedente teniendo en cuenta lo establecido en el parágrafo 1 del artículo cuarto del decreto 640 de marzo 9 de 2005, que dice "en ningún caso se podrá llevar como egreso procedente el gravamen a los movimientos financieros ni los excedentes de años anteriores."
Donaciones	\$5,000,000	"No hay soporte (certificación) a la fecha de la auditoria no la presentaron"
Gastos aniversario COOMECLTDA	\$30,386,434	"No hay relación de causalidad con el objeto social de la empresa."
Impuesto al patrimonio	\$24,895,000	"Valor no deducible en renta (folio 1025 al 1027)"
Gastos de asamblea	\$100,641,351	"En este total están incluidos los pagos por bonificaciones y transporte, hospedajes y alimentación de asociados no hay soporte ni factura equivalente (folios 1005)"

Gastos de directivos	\$66,049,000	<i>"En este valor están incluidos los pagos por bonificaciones, transporte y junta de vigilancia, no hay soporte ni factura equivalente (folio 1051)"</i>
Gastos directivos	\$87,536,275	<i>"En este valor están incluidos los pagos a deporte, cultura, educación, crédito, vivienda, riesgo, solidaridad etc., no hay soporte, ni factura equivalente y no tiene relación de causalidad con el objeto social. (folio 1052 y 1053)"</i>
Gastos de viaje	\$22,816,579	<i>"Los soportes están a nombre de terceros y no de la empresa (folio 1068)"</i>
Otros transportes	\$5,607,210	<i>"Los soportes están a nombre de terceros y no a nombre de la empresa."</i>
Provisión de cartera	\$83,840,496	<i>"Valor que corresponde a créditos comerciales, de consumo, provisión general de cartera y cuentas por cobrar, este valor no son deducibles fiscalmente por cuanto los deudores asociados de la cooperativa Art. 145 ET. "no se reconoce el carácter de difícil cobro a deudas contraídas entre sí por empresas o personas económicamente vinculadas, o por los socios para con la sociedad o viceversa" (folio 1020 a 1021)"</i>
Recuperación de gastos por intereses del año 2010	\$27,134	<i>"Este valor no se debió llevar como gasto sino como ingreso"</i>
Gastos por intereses año 2010	\$23,882	<i>"No es procedente corresponde a intereses año anterior"</i>

IV).- Luego de que la demandante ejerciera su derecho de defensa (págs. 57-75 ibídem), el 16 de marzo de 2015 la DIAN expidió Liquidación Oficial de Revisión (N° 442412015000008) del impuesto de renta a cargo de aquella por el año gravable 2011, imponiéndose a la vez sanción por inexactitud, en los mismo términos del requerimiento especial, por considerar que la cooperativa no tiene argumentos para objetar lo propuesto en dicho requerimiento (págs. 76-77 ibídem).

V).- En el anexo a la liquidación oficial (págs. 78-95 ibídem) se consigna que algunos costos y deducciones por valor de \$505.462.000 no se aceptan por no cumplir requisitos previstos en los artículos 107, 115 y 771-2 del Estatuto Tributario.

VI).- En contra de la liquidación oficial la demandante interpuso recurso de reconsideración (págs. 97-121 ibídem) exponiendo argumentos similares a los que fundamentan los cargos de nulidad presentados en la demanda.

VII).- Mediante Resolución N° 442012016000003 de 14 de abril de 2016 (págs. 124-126) la DIAN resolvió el recurso de reconsideración modificando la liquidación oficial en el sentido de fijar en \$62.865.000 el total del saldo a pagar por concepto de impuesto sobre la renta a cargo de la demandante por el periodo gravable 2011.

VIII).- En el anexo explicativo de la anterior resolución (págs. 127 - 159 ibídem) se hace referencia a normatividad y jurisprudencia aplicable al caso, con base en la cual se concluye que

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

Luego, puntualmente frente a cada uno de los egresos rechazados se anota que

Debe revocarse el rechazo de los relativos a impuestos asumidos, gastos financieros (4*1.000), gastos de ejercicios anteriores, gastos administrativos por aniversario de la cooperativa, gastos generales por impuesto al patrimonio, gastos de asamblea, gastos directivos, gastos de comités, ya que se encuentran contemplados como egresos en la legislación cooperativa, en subcuentas del PUC del sector solidario.

Se confirma el rechazo de:

-. Las donaciones (\$5.000.000) por cuanto,

“si bien el artículo 10 de la Ley 1066 de 2006 establece una especialidad en la determinación del beneficio neto de las entidades del sector cooperativo ello no las exonera del cumplimiento de las normas del estatuto tributario que regulan otros aspectos como el que en este punto se está tratando, nótese que la razón del rechazo por parte de la DIAN obedece a la falta de soporte de la Donación y de acuerdo con las normas antes reseñadas solo las donaciones hechas en las condiciones señaladas, reciben beneficios tributarios, así las cosas al no encontrarse ajustada a lo estipulado por la ley no hay lugar a la deducción por este concepto.”

-. Gastos de viajes (\$22.816.579) y acarreos y fletes (\$5.607.210), en razón a que:

“... se trata de cuentas incluidas dentro del PUC que rige al sector cooperativo, sin embargo para la DIAN las razones de su rechazo no obedecen a su procedencia sino a la falta de prueba que acredite su existencia al tratarse de documentos soportes en los que no figura la cooperativa sino terceros.

Todos los pagos que sean solicitados como deducibles, deberán estar soportados con la respectiva factura o con un documento equivalente que reúna entre otros requisitos los apellidos y nombre o razón social y NIT del adquirente de los bienes o servicios el cual en el presente caso no corresponde al de la Cooperativa sino a terceros razón por la cual no puede la Cooperativa pretender que sean reconocidos como suyos.”

-. Provisión de cartera (\$83.840.496). Luego de citarse el artículo 145 del E.T. se expone:

“Una vez revisado el balance de prueba consolidado se logra establecer que la provisión de cartera corresponde a la cuenta 5115 y que registra un valor de \$83.840.496, sin embargo al tratarse de deudas contraídas por los asociados de la cooperativa (folio 1020 y 1021) es claro para el despacho que los conceptos provisionados no reúnen los requisitos exigidos por la norma en cita para admitirlos como deducibles razón por la cual no es un egreso procedente.”

-. Recuperación de gastos por intereses del año 2010 (\$27.134), gastos por intereses año 2010 (\$23.882) y gastos de nómina (\$3.579.609).

“El despacho confirma su rechazo en el primer caso porque en efecto se trata de un ingreso y no de un gasto, en el segundo porque no es posible llevar como procedente al tratarse de intereses del año anterior y el último porque se llevó un mayor valor al gastos por ese concepto.”

En resumen, los gastos que se consideraron no procedentes, son los siguientes:

CUENTA	CONCEPTO	VALOR	OBSERVACIONES
53953001	Donaciones	\$5.000.000	Falta de Soporte
5110552	Gastos de Viaje	\$22.816.579	Soportes a nombre de Terceros.
51102601	Trans. Acarreos y fletes	\$5.607.210	Soportes a nombre de Terceros
5115	Provisión de Cartera	\$83.840.496	Violación Art. 145 E.T.
61501005	Recuperación Gastos	\$27.134	No era gasto sino Ingreso
61501005	Gastos por Intereses	\$23.882	No procedente por ser intereses del año anterior
	Gastos de Nomina	\$3.579.606	Se llevó mayor valor al Gasto.
	TOTAL	\$120.894.907	

Otros apartes a destacar de este acto administrativo son los siguientes:

“De manera que si la normatividad Cooperativa contempla una serie de gastos contables en su plan único de cuentas (Resolución 1515 de 2001 emanada de la Supersolidaria), entonces se entiende que los gastos generados en el ejercicio, que se reconocen según el PUC para el sector cooperativo, son procedentes como deducibles fiscalmente.

Por lo tanto en principio aunque el legislador les da un beneficio en la forma de establecer el excedente fiscal y este tenga un procedimiento especial con la aceptación de todos sus gastos contables como egresos procedentes, estas entidades están sometidas al régimen probatorio consagrado en el Estatuto Tributario razón por la cual están obligados a acreditar la existencia de los gastos que sean solicitados como deducibles pues en efecto conforme lo dispuesto en el artículo 774 del E.T tanto para los obligados legalmente a llevar libros de contabilidad como para quienes no lo están, estos serán prueba suficiente siempre que reúnan entre otros requisitos estar respaldados por comprobantes internos y externos condición que en el presente caso no se cumplió.”

“De acuerdo con la doctrina citada del Consejo de Estado y considerando que en el caso particular, con ocasión a la acción fiscalizadora de la DIAN, se desconocieron algunos egresos no procedentes, encuentra este despacho ajustada a la ley y la jurisprudencia la decisión de imposición de la sanción por inexactitud efectuada en la liquidación oficial de revisión, pues no se evidencia en el caso discutido una diferencia de criterio respecto del derecho aplicable sino la inclusión de deducciones improcedentes conducta tipificada como sancionable.

De allí que el mayor impuesto determinado en el acto recurrido haya obedecido a la inclusión de factores equivocados e inexistentes en la declaración del contribuyente que dio lugar a que la DIAN modificara el correspondiente denuncia. Por tanto se dan los supuestos que hacen procedente la aplicación de la sanción por inexactitud.”

Modificada la liquidación oficial, se determina como saldo a pagar por concepto de impuesto de renta la suma de \$24.179.000 y como sanción por inexactitud \$38.686.000.

IX).- Según acta de asamblea general ordinaria de asociados, fechada de 24 de marzo de 2012 (págs. 161-169 ibídem), en ese día la demandante aprobó la inversión del excedente del ejercicio contable del año 2011 (\$381.591.934), así: 20% para reserva de protección de aportes, 30% para el fondo de educación, 20% para el fondo de solidaridad y 30% para el fondo o reserva de revalorización de aportes.

6.- Análisis de los cargos de nulidad.

6.1.- “Falsa y falta de motivación – Violación artículo 29 Constitución Nacional”.

En referencia a la motivación de los actos administrativos, el Tribunal Administrativo de Casanare señaló lo siguiente en sentencia de 06 de diciembre de 2018¹.

“4.1.2. Puesto que motivar tiene la connotación de brindar transparencia en los procesos decisorios de la Administración y de potenciar el despliegue efectivo del derecho de contradicción (probatoria y argumentativa), el test de control legalidad que debe correr el juez ha de verificar si el interesado quedó suficientemente advertido acerca de los hechos, las fuentes de información y la valoración que les haya dado la autoridad. Si tales cometidos se cumplen, bastaran las explicaciones sumarias, pues el ordenamiento no exige determinada profundidad, extensión o forma en que deba ofrecerse.

4.1.3 Para corroborar la eficacia de la motivación el juez podrá, además del contenido del acto acusado, examinar sus antecedentes administrativos allí referenciados y el recurso que haya utilizado el interesado; el dialogo controversial que se traba entre esos dos extremos permitirá ponderar si la carga de la autoridad sirvió a los fines constitucionales, lo que en cada caso dependerá de la complejidad del debate y de las particularidades que se hayan probado en juicio.”

Revisados los actos administrativos demandados se observa que si bien en la liquidación oficial de revisión no se establece con claridad las razones por las cuales se rechazan algunos de los egresos que hacen parte de la declaración de renta año gravable 2011 presentada por la demandante, si se deja claro que la razón para liquidar oficialmente el impuesto, es porque aquella no tiene argumentos para objetar la liquidación propuesta en el requerimiento. Lo anterior da a entender que se hace remisión al requerimiento, en el que si se deja constancia de los motivos que dan lugar al rechazo de algunos egresos.

De igual forma, aunque en la Resolución mediante la cual se resolvió el recurso de reconsideración interpuesto por la demandante en contra de la liquidación oficial de revisión, no se consigna expresamente las razones para no aceptar los argumentos expuestos en el recurso, en relación con la no aplicación, en el asunto bajo análisis, de la normatividad tributaria, sino la cooperativa, en el anexo explicativo a esa resolución si se anota que se revoca el rechazo a algunos de los egresos por considerarse que son procedentes acorde con la legislación cooperativa, pero se confirma el rechazo de otros que si bien están contemplados en esa legislación, i) no fueron debidamente acreditados; ii) no pertenecen a la cooperativa, sino a terceros o a asociados suyos; iii) no se trata de un gasto, sino de un ingreso; iv) se trata de intereses del año anterior; y v) el gasto reportado es mayor.

Entonces, no es cierto que los actos enjuiciados carezcan de motivación suficiente, pues en ellos, en sus antecedentes o en sus anexos explicativos se dejan consignadas con claridad las razones que sustentan la decisión.

En lo que concierne a la falsa motivación alegada, ha de señalarse de manera general, que aunque en la liquidación oficial se dispuso el rechazo de algunos egresos, al resolverse el recurso de reconsideración, todos esos egresos fueron considerados acordes a la normatividad cooperativa, al estar consagrados en el PUC aplicable a las entidades cooperativas, no obstante, hubo de mantenerse el rechazo de algunos de ellos por las razones ya mencionadas.

El simple hecho de consagrarse determinados conceptos como costos o gastos en el PUC aplicable a las cooperativas, ello por sí solo no los constituye en egresos procedentes para efectos de la declaración del impuesto de renta, sino que es

¹ Proferida dentro del proceso de nulidad y restablecimiento del derecho con radicado 2014-120 (interno 2016-033), bajo ponencia del Magistrado Néstor Trujillo González

necesario acreditarlos o justificarlos debidamente para que puedan tener esa calidad.

Como quiera que otros aspectos puntuales frente a cada uno de los egresos declarados no procedentes se reiteran o exponen con mayor detalle en los demás cargos de nulidad, será al analizar estos en que se hará el respectivo pronunciamiento.

Por lo expuesto, este cargo no prospera.

6.2.- “Violación del artículo 10 de la Ley 1066 de 2006.”

6.2.1.- Tal como se señaló en precedencia, aunque en la liquidación oficial de revisión se desconoció la normatividad cooperativa para efectos de determinar los egresos procedentes, ese aspecto fue corregido en la resolución mediante la cual se resolvió el recurso de reconsideración interpuesto en contra de aquella, razón por la cual se revocó el rechazo de algunos de los egresos que inicialmente se consideraron no procedentes, y respecto de los cuales se mantuvo el rechazo, se consideró que eran egresos previstos en la normatividad cooperativa, pero que no cumplían ciertos requisitos que impedían tenerlos como procedentes.

En la demanda se expone que el rechazo de algunos egresos se funda en el Estatuto Tributario y que esta norma no es aplicable para efectos de determinar el beneficio neto excedente de las cooperativas, pero no explica las razones por las cuales dicho estatuto no es aplicable, siquiera para llenar vacíos de la normatividad cooperativa, en caso de que los asuntos cuestionados no tengan regulación especial en esta normatividad.

6.2.2.- Frente a los egresos por donaciones manifestó que no requieren de certificación del revisor fiscal, porque esta es una exigencia contenida en el artículo 152-2 del ET, norma no aplicable al caso, pero no expone cual es la norma cooperativa especial que establece la forma en que deben acreditarse las donaciones realizadas por una cooperativa, y en todo caso no aporta prueba alguna para acreditar la efectiva realización de la donación por valor de \$5.000.000 que se rechaza en los actos demandados.

En ese sentido, no bastaba a la demandante declarar egresos por donaciones, por el solo hecho de ser un egreso contemplado en la legislación cooperativa, sino que debía acreditar que en efecto había realizado esa donación, lo que no fue alegado ni probado dentro de este proceso.

6.2.3.- Con respecto a los egresos por provisión de cartera que fueron rechazados, debe tenerse en cuenta que la razón de su rechazo fue el hecho de tratarse de deudas adquiridas por asociados de la cooperativa, dando aplicación al artículo 145 del ET, en cuanto este prescribe que *“No se reconoce el carácter de difícil cobro a deudas contraídas... por los socios para con la sociedad...”*.

Considera el Despacho que en este aspecto le asiste razón a la parte demandante al mencionar que esta norma no resulta aplicable al caso bajo análisis, ya que según lo previsto en el artículo 357 del ET, *“Para determinar el beneficio neto o excedente se tomará la totalidad de los ingresos, cualquiera sea su naturaleza, y se restará el valor de los egresos de cualquier naturaleza, que tengan relación de causalidad con los ingresos o con el cumplimiento de su objeto social de conformidad con lo dispuesto en este Título...”*.

El objeto social de COOMECA LTDA (pág. 37 c. ppal.) consiste en

“PROMOVER Y EJECUTAR ACCIONES QUE CONLLEVEN A MEJORAR EL NIVEL DE VIDA DE SUS ASOCIADOS Y GRUPO FAMILIAR, BUSCANDO MEJORES CONDICIONES, ECONOMICAS, SOCIALES, CULTURALES Y AMBIENTALES MEDIANTE LA CAPTACION DE APORTES SOCIALES Y DEPOSITOS, LA PRESTACION DE SERVICIOS DE CREDITO...” (Subrayado por el Despacho)

Así las cosas, la provisión de cartera para cubrir la probable pérdida de sumas de dinero correspondiente a deudas contraídas por los asociados de la cooperativa demandante, para con ella misma, por valor de \$83.840.496, es un egreso procedente, toda vez que tiene relación de causalidad con el cumplimiento de su objeto social, cual es, entre otros, prestar servicios de crédito a sus asociados para mejorar su nivel de vida.

6.2.4.- Señala el inciso final del artículo 19, numeral 4 del ET, adicionado por el artículo 10 de la Ley 1066 de 2006, que el cálculo del beneficio neto o excedente *“se realizará de acuerdo a como lo establezca la ley y la normatividad cooperativa vigente”*.

Por su parte, la 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”*, contempla como cuenta numero 54 la de *“GASTOS EJERCICIOS ANTERIORES”*, describiéndola así:

“Registra los valores correspondiente a gastos de periodos contables anteriores no contabilizados oportunamente.

Es importante que estos gastos se relacionen en las notas a los estados financieros al cierre de ejercicios y que el revisor fiscal haga alusión en el informe correspondiente.”

La DIAN no aceptó como egreso procedente los *“GASTOS POR INTERESES AÑO 2010”*, *“por ser intereses del año anterior”*.

Visto que la normatividad cooperativa vigente para el periodo gravable 2011, contempla la posibilidad de contabilizar como egreso los gastos de ejercicios anteriores no contabilizados oportunamente, es claro que se trata de un egreso procedente. Ahora, no corresponde analizar las pruebas para determinar si en efectos tales intereses, por valor de \$23.882 fueron o no contabilizados oportunamente o si estos gastos se relacionaron en las notas a los estados financieros, pues esta no fue la razón para considerarse no procedente el egreso, sino únicamente por corresponder al año anterior al periodo gravable 2011.

6.2.5.- Se indica en la demanda que la DIAN no explica en los actos demandados como determinó el valor que rechaza por concepto de salud obligatoria, y que de todas maneras en la cuenta 610569 del PUC para el sector cooperativo se encuentra previsto el egreso por aportes a salud, por lo que es un egreso procedente.

Al respecto ha de señalarse que bastante claro se encuentra explicado en el anexo al requerimiento especial, que *“Se desconoce el valor de \$3.579.606 en gastos de nómina en aportes las EPS [porque] se llevó un mayor valor al gasto por este concepto”*. Ello por cuanto los aportes que corresponden al empleador (8,5%) son \$16.278.192, sin embargo, el valor contabilizado es de \$19.857.798, siendo esta la razón para desconocer el valor de la diferencia, esto es, \$3.579.606.

Igualmente se dejó anotado en el acta de inspección tributaria de 26 de junio de 2014, que tal desconocimiento deriva de un hallazgo realizado en visita del 21 de

marzo de esa misma anualidad. El acta se encuentra suscrita por el gerente de COOMECA LTDA y un funcionario de la DIAN.

Por último, en el anexo explicativo a la resolución mediante la cual se resolvió el recurso de reconsideración se indicó que se confirmaba el rechazo de los gastos de nómina por valor de \$3.579.609 *“porque se llevó un mayor valor al gasto por ese concepto”*.

Conforme a lo anterior, no bastaba a la demandante manifestar que no entendía de donde surgía el valor desconocido, sino acreditar que en efecto el valor de sus aportes a seguridad social en salud corresponde al monto declarado y no a uno menor, como determinó la DIAN en los actos enjuiciados.

6.2.6.- Para controvertir el rechazo de los gastos de viaje, transportes, acarreos y fletes, en la demanda tan solo se indica que son erogaciones que se requieren para desarrollar las funciones administrativas de la cooperativa, y que estos se encuentran contemplados en el PUC.

Observa el Despacho que en efecto en el PUC para el sector solidario se encuentran previstos esos gastos en la cuenta 5110 como gastos generales, describiéndose estos como aquellos *“ocasionados y/o causados por la entidad por concepto de la realización de funciones administrativas generales y otras que le son complementarias al desarrollo de su objeto social”*, por lo cual son gastos acordes con la normatividad cooperativa.

Dado que el rechazo de estos gastos se fundó en que los documentos que los soportan se encuentran a nombre de terceros, correspondía a la demandante acreditar que en realidad si se trataba de un gasto de la cooperativa y no de terceros, o argumentar por qué siendo un gasto de terceros, debía ser tomado como un egreso de la cooperativa para efectos de la declaración de renta, sin embargo, nada de ello se alegó ni se acreditó dentro de este proceso.

6.2.7.- La demandada rechazó el egreso denominado recuperación de gastos por intereses del año 2010, por considerar que se trata de un ingreso y no de un gasto, sin que la parte demandante haya expuesto razón alguna para controvertir esa consideración, de modo que no hay lugar a mayores análisis a fin de determinar si se trata o no de un egreso procedente.

En conclusión, prospera el cargo parcialmente, de la siguiente forma:

CONCEPTO	VALOR	
	PROSPERA	NO PROSPERA
Donaciones		\$5,000,000
Provisión de cartera	\$83,840,496	
Gastos por intereses año 2010	\$23,882	
Gastos de nómina (Aportes a salud)		\$3,759,606
Gastos de viaje		\$22,816,579
Transportes, acarreos y fletes		\$5,607,210

Recuperación de gastos por intereses del año 2010		\$27,134
TOTAL	\$83,864,378	\$37,210,529

6.3.- “Violación artículo 264 de la Ley 223 de 1995”.

Disponía la referida norma, antes de su derogatoria por el artículo 122 de la Ley 1943 de 2018, así:

“ARTÍCULO 264. Los contribuyentes que actúen con base en conceptos escritos de la Subdirección Jurídica de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales podrán sustentar sus actuaciones en la vía gubernativa y en la jurisdiccional con base en los mismos. Durante el tiempo en que tales conceptos se encuentren vigentes, las actuaciones tributarias realizadas a su amparo no podrán ser objetadas por las autoridades tributarias. Cuando la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales cambie la posición asumida en un concepto previamente emitido por ella deberá publicarlo.”

Con base en lo anterior, la parte demandante considera que los actos censurados son nulos por cuanto en ellos se da aplicación al Estatuto Tributario, desconociendo el concepto 00660 de 2008, según el cual, en su sentir, *“para la determinación del beneficio neto del sector cooperativo no es posible aplicar las normas del Estatuto Tributario sino que debe aplicarse la normatividad cooperativa”*.

Sea lo primero en señalar, que revisado el aludido concepto el Despacho no advierte que lo concluido en él sea lo transcrito en precedencia. El concepto, en respuesta al interrogante de si *“¿el artículo 10º de la Ley 1066 de 2006, derogó en forma tácita el artículo 11 del Decreto Reglamentario 4400 d 2004, modificado por el artículo 5º del Decreto 640 de 2005, en la forma de calcular beneficio neto o excedente fiscal que se refleja en la declaración de renta?”*, considera que

“... es forzoso concluir que la remisión que hace el inciso final del numeral 4º del artículo 19 del Estatuto Tributario, a la ley y la normatividad cooperativa vigente, deroga tácitamente la segunda parte del artículo 11 del Decreto Reglamentario 4400 de 2004, modificado por el artículo 5º del Decreto 640 de 2005.”

De dicho concepto se concluye que tal como señala el inciso final del numeral 4 del artículo 19 del ET, adicionado por el artículo 10 de la Ley 1066 de 2006, *“El cálculo de este beneficio neto o excedente se realizará de acuerdo a como lo establezca la ley y la normatividad cooperativa vigente.”*, de manera que cualquier normatividad anterior que resulte incompatible con esa disposición debe entenderse derogada tácitamente. Lo que no puede concluirse con base en el concepto en cita es que bajo ninguna circunstancia pueda acudir al Estatuto Tributario, como por ejemplo, ante un vacío existente en la normatividad cooperativa.

En el presente caso, aunque en el acto primigenio se dio aplicación estricta al Estatuto Tributario, al resolver el recurso de reconsideración se tuvo en cuenta la legislación cooperativa para efectos de calificar como procedentes algunos de los egresos, toda vez que se encontraban previstos en el PUC para el sector solidario, no obstante, se mantuvo el rechazo de las donaciones al estimar que lo dispuesto en el artículo 10 de la Ley 1066 de 2006 no exonera a las cooperativas *“del cumplimiento de las normas del estatuto tributario que regulan otros aspectos”*, como el previsto en el artículo 125-3 del ET (certificado del revisor fiscal o contador de la entidad donataria), para efectos de tener como deducibles las donaciones.

Aun si se considerara que no es aplicable dicha norma a las donaciones realizadas por las cooperativas, la parte demandante no expuso cual es la norma especial que les aplica a estas entidades para efectos de acreditar las donaciones realizadas, y en todo caso no acreditó, por cualquier medio, la efectiva realización de las donaciones que incluyó como egreso para determinar el beneficio neto o excedente del año gravable 2011.

En cuanto a los egresos por provisión de cartera, aunque su rechazo por parte de la DIAN se dio con fundamento en el artículo 145 del ET, tal como se expuso líneas atrás, el Despacho considera que ese egreso si es procedente, no por el simple hecho de haberse dado aplicación a esa norma, sino por cuanto en este preciso caso resulta incompatible con el artículo 357 del mismo estatuto, toda vez que el egreso en cuestión tiene relación directa con el objeto social de la cooperativa.

El rechazo a los demás egresos no tiene fundamento en el Estatuto Tributario, sino en otras razones, como no tener soporte a nombre de la cooperativa, sino de terceros; no ser un gasto, sino un ingreso; y haberse declarado como egreso un monto mayor al que corresponde.

Por lo expuesto, este cargo no prospera.

6.4.- “Violación del artículo 12 del Decreto 4400 de 2004”.

Esta norma, modificada por el artículo 6 del Decreto 640 de 2005, es del siguiente tenor:

"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”.

Por su parte, el artículo 54 de la Ley 79 de 1988 preceptúa 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.”*

Ahora, del acta de asamblea general ordinaria de asociados de la demandante, fechada de 24 de marzo de 2012, se extrae que en ese día se aprobó la inversión del excedente del ejercicio contable del año 2011 (\$381.591.934), así: 20% para reserva de protección de aportes, 30% para el fondo de educación, 20% para el fondo de solidaridad y 30% para el fondo o reserva de revalorización de aportes, cumpliéndose de este modo con lo previsto en las citadas normas para efectos de la exención del impuesto de renta sobre el beneficio neto o excedente fiscal del año gravable 2011.

No obstante, el cumplimiento a dichas normas no impide que en caso de que los egresos reportados para efectos de determinar el beneficio neto o excedente, no resulten procedentes, se dé aplicación al artículo 358 del ET, en el sentido de excluir de la exención esos egresos.

Así las cosas, aun si se considerara debidamente acreditado que la demandante destinó el beneficio neto o excedente en la forma prevista en la ley para hacerse merecedora de la exención del impuesto de renta, al haber determinado el monto de aquel con base en egresos no procedentes, se encuentra obligada a pagar el impuesto de renta sobre el monto de estos.

Se expone en la demanda que tratándose de cooperativas, los egresos no procedentes no deben ser tenidos como ingresos para efectos de gravarlos a una tarifa del 20% como impuesto sobre la renta, toda vez que esa consecuencia se encuentra prevista en el artículo 8 del Decreto 4400 de 2004, el cual no es aplicable a las cooperativas. Se considera que la norma aplicable a estas es el artículo 12 ibídem, el cual no consagra esa consecuencia.

Al respecto ha de anotarse que dicho decreto reglamenta el régimen tributario especial establecido los artículos 19 y 356 a 364 del ET. Ahora, el artículo 358 ibídem, aplicable para todas las entidades destinatarias de ese régimen, entre ellas las cooperativas, señala que el beneficio neto o excedente que resulte del ejercicio contable anual de esas entidades, no será gravado con el impuesto de renta, si se destina en el año siguiente a programas que desarrollen su objeto social, pero *“El beneficio neto o excedente generado en la no procedencia de los egresos, no será objeto del beneficio de que trata este artículo”*.

Entonces, la consecuencia de gravarse con el impuesto de renta el beneficio neto o excedente generado en la no procedencia de los egresos, se encuentra prevista en el artículo 358 del ET para todas las entidades destinatarias del régimen tributario especial, independientemente de si en forma expresa se encuentra o no reiterada la misma consecuencia en el Decreto 4400 de 2004 frente a las cooperativas en especial.

Con fundamento en lo considerado, este cargo no prospera.

6.5.- “Improcedencia de la sanción de inexactitud – Violación al artículo 647 del Estatuto Tributario.”

Según el texto original del artículo 647 del ET, aplicable al caso, *“la inclusión de costos, deducciones, descuentos, exenciones [o] pasivos... inexistentes, y, en*

general, la utilización en las declaraciones tributarias... de datos o factores falsos, equivocados, incompletos o desfigurados, de los cuales se derive un menor impuesto o saldo a pagar...” constituye inexactitud sancionable en un monto equivalente al 160% “de la diferencia entre el saldo a pagar o saldo a favor, según el caso, determinado en la liquidación oficial, y el declarado por el contribuyente o responsable”.

El inciso final de esta norma prevé que

“No se configura inexactitud, cuando el menor valor a pagar que resulte en las declaraciones tributarias, se derive de errores de apreciación o de diferencias de criterio entre las Oficinas de impuestos y el declarante, relativos a la interpretación del derecho aplicable, siempre que los hechos y cifras denunciados sean completos y verdaderos.”

La parte demandante considera que en el presente caso no hay lugar a la aplicación de la sanción, ya que lo que se presenta es una diferencia de criterios entre demandada y demandante respecto de la forma de determinar el beneficio neto.

No hay duda para el Despacho que frente a los egresos por concepto de provisión de cartera y gastos por intereses del año 2010, existía una diferencia de criterio entre las partes, acogiéndose por el Despacho el criterio de la parte demandante, por lo que frente a dichos montos no opera la sanción. No ocurre lo mismo frente a los egresos por concepto de i) donaciones; ii) gastos de nómina; iii) gastos de viaje; iv) transportes, acarreos y fletes; y v) recuperación de gastos por intereses del año 2010, ya que su no procedencia no se fundó un criterio errado de la parte actora frente a la interpretación del derecho aplicable, sino por haberlos incluido en el cálculo del beneficio neto excedente sin una justificación válida.

En efecto, se incluyeron como egresos: i) donaciones sin acreditar su efectiva realización; ii) un mayor valor por concepto de aportes a salud, sin explicar la razón de ello ni el – posible - error de la DIAN al establecer la diferencia; iii y iv) gastos de viaje, transportes, acarreos y fletes con soportes a nombre de terceros, sin explicar porque considera que a pesar de ello deban contabilizarse como un egreso de la cooperativa; y v) valores recuperados de gastos por intereses del año 2010, pese a que se trata de un ingreso, sin que se haya explicado la razón de haber incluido este monto como un egreso.

Visto que si es procedente la sanción por inexactitud, la demandante deberá pagarla, pero no en cuantía del 160% del valor de los egresos declarados no procedentes que se consideran ajustados a derecho (\$37.210.529), sino del 100%, en aplicación del principio de favorabilidad en materia punitiva² (art. 29 de la Constitución Política), ya que el artículo 288 de la Ley 1819 de 2016, modificatorio del artículo 648 del ET, redujo el monto de la sanción a ese porcentaje.

7.- Precisiones finales.

Dado que algunas de las causales de nulidad alegadas prosperaron parcialmente, corresponde determinar el monto del impuesto de renta año gravable 2011 a cargo de la demandante, junto con la sanción por inexactitud, lo cual se hace de la siguiente manera:

² Aplicación similar del principio de favorabilidad fue realizada por el Consejo de Estado – Sala de lo Contencioso Administrativo – Sección Cuarta, bajo ponencia del Consejero Julio Roberto Piza Rodríguez, en sentencia de 22 de octubre de 2020, dentro del proceso con radicado 41001-23-31-000-2011-00326-01 (23318).

EGRESOS NO PROCEDENTES	VALOR
Donaciones	\$5,000,000
Gastos de nómina (Aportes a salud)	\$3,759,606
Gastos de viaje	\$22,816,579
Transportes, acarreos y fletes	\$5,607,210
Recuperación de gastos por intereses del año 2010	\$27,134
TOTAL EGRESOS NO PROCEDENTES	\$37,210,529
IMPUESTO DE RENTA (20%)	\$7,442,105.80
SANCION POR INEXACTITUD (100% DEL SALDO A PAGAR	\$7,442,105.80
VALOR A PAGAR	\$14,884,211.60

8.- Costas:

Considerando que la demanda no carece manifiestamente de fundamento legal, ni se observó en la parte demandante conducta alguna temeraria, dilatoria o de mala fe dentro de la actuación surtida en este proceso, se dispondrá no condenarla en costas, pese a haber resultado vencida, acorde con los lineamientos consagrados en el artículo 188 del CPACA.

9.- En mérito de lo expuesto el Juzgado Segundo Administrativo del Circuito de Yopal, administrando justicia en nombre de la república de Colombia y por autoridad de la ley,

RESUELVE:

PRIMERO: Retomar el conocimiento del proceso.

SEGUNDO: Declarar no prosperas las causales de nulidad alegadas en la demanda, denominadas *“Falsa y falta de motivación – Violación artículo 29 Constitución Nacional”, “Violación artículo 264 de la Ley 223 de 1995”, “Violación del artículo 12 del Decreto 4400 de 2004”, e “Improcedencia de la sanción de inexactitud – Violación al artículo 647 del Estatuto Tributario”.*

TERCERO: Declarar prospera, parcialmente, la causal de nulidad alegada en la demanda, denominada *“Violación del artículo 10 de la Ley 1066 de 2006.”.*

CUARTO: Declarar, conforme a las razones expuestas en la motivación, la nulidad parcial de la Liquidación Oficial de Revisión No 442412015000008 de marzo 16 de 2015 y de la Resolución N° 442012016000003 de 14 de abril de 2016, expedidas por la DIAN. Mediante la primera liquidó oficialmente el impuesto de renta a cargo de COOMECA LTDA por el año gravable 2011 y le impuso sanción por inexactitud; por medio de la segunda modificó el monto del impuesto y respectivamente la sanción por inexactitud.

QUINTO: A título de restablecimiento del derecho, establecer como impuesto sobre la renta del año gravable 2011 a cargo de COOMECA LTDA, la suma de SIETE MILLONES CUATROCIENTOS CUARENTA Y DOS MIL CIENTO CINCO PESOS

CON OCHENTA CENTAVOS (\$7,442,105.80), y como sanción por inexactitud una suma igual, para un valor total a pagar correspondiente a CATORCE MILLONES OCHOCIENTOS OCHENTA Y CUATRO MIL DOSCIENTOS ONCE PESOS CON SESENTA CENTAVOS (\$14,884,211.60).

SEXTO: Negar las demás pretensiones de la demanda.

SEPTIMO: No se condena en costas, en esta instancia.

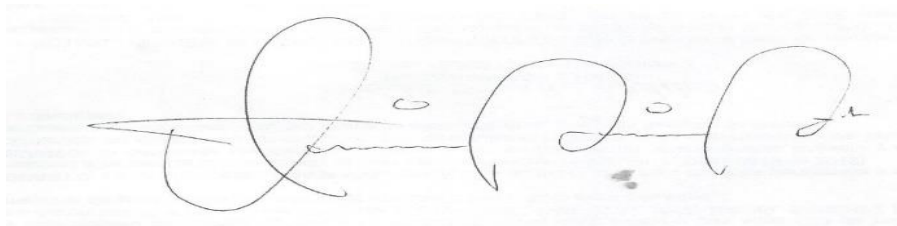
OCTAVO: Ordenar la liquidación y devolución de los valores del excedente de lo consignado para gastos procesales, si lo hubiere.

NOVENO: Ejecutoriada y en firme esta providencia, a efectos de su cumplimiento, expídanse copias de la misma con constancia secretarial de ejecutoria, en los términos del Art. 114 del CGP. Las copias destinadas a la parte actora serán entregadas a quien ha venido actuando como su apoderado judicial. Por Secretaría, dese cumplimiento al inciso final de los artículos 192 y 203 del CPACA.

DECIMO Notifíquese esta providencia a las partes, lo mismo que al señor Agente del Ministerio Público, siguiendo las reglas establecidas en el artículo 203 del CPACA.

DECIMO PRIMERO: En firme esta decisión, archívese el presente expediente, previas anotaciones de rigor en el sistema “Justicia Siglo XXI”, en “Samai” o en el software que disponga la Dirección Ejecutiva de Administración judicial.

NOTIFÍQUESE Y CÚMPLASE,



LUBIER ANÍBAL ACOSTA GONZÁLEZ
Juez

