

CONSEJO DE ESTADO
SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO
SECCIÓN CUARTA
Consejero Ponente: JORGE OCTAVIO RAMÍREZ RAMÍREZ

Bogotá, D. C., trece (13) de noviembre de dos mil catorce (2014)

Referencia: 760012331000200800253 01

Radicado: 19419

**Actor: COOPERATIVA MÉDICA DEL VALLE Y DE PROFESIONALES
DE COLOMBIA – COOMEVA-**

Demandado: U.A.E. DIAN

FALLO

Se decide el recurso de apelación interpuesto por la parte demandada contra la sentencia del 15 de diciembre de 2011, proferida por el Tribunal Administrativo del Valle del Cauca, que declaró la nulidad de los actos demandados. La sentencia dispuso:

“PRIMERO. Declarar la nulidad de la operación administrativa mediante la cual se determinaron, por la vigencia fiscal 2003, el impuesto de renta a cargo de la Cooperativa Médica del Valle y de Profesionales de Colombia, COOMEVA; operación contenida en los siguientes proveídos:

a. Requerimiento Especial No. 050632006000042 de abril 18 de 2006, proferido por la División de Fiscalización de la Administración de Impuestos y Aduanas Nacionales de Cali.

b. La Liquidación de Revisión No. 050642006000088 del 21 de diciembre de 2006.

c. La Resolución No. 050662007000014 de octubre 11 de 2007, emanada de la División Jurídica.

SEGUNDO. Declarar a título de restablecimiento del derecho, que el beneficio neto que obtuvo la entidad en el año 2003, goza en su totalidad de la exención en el impuesto sobre la renta y que por ende no debe el valor determinado en la liquidación oficial.

TERCERO. Declarar en firme (sic) a título de restablecimiento del derecho, la liquidación privada contenida en la declaración presentada el día 14 de abril de 2004, radicada oficialmente con el número 90000011582590, la cual arrojó un saldo a favor de la demandante por \$517.770.000.

CUARTO. Ordenar que la Secretaría proceda a inscribir el presente proveído en el Sistema Justicia XXI”.

I) ANTECEDENTES

1. El 14 de abril de 2004, COOMEVA presentó la declaración del impuesto de renta y complementarios correspondiente al año 2003, en la que registró un saldo a favor de \$517.770.000.

2. Mediante el Requerimiento Especial No. 050632006000042 del 18 de abril de 2006, propuso la modificación de la mencionada liquidación privada, en el sentido de:

- Adicionar a la renta bruta ingresos por la suma de \$538.362.000.

-Desconocer las deducciones por concepto de: i) gravamen a los movimientos financieros en \$1.884.668.000, ii) sobretasas y otros en \$39.389.000, iii) cuotas de sostenimiento en \$69.453.000, iv) pérdidas por siniestros y robos de oficina en \$27.553.000, v) impuesto seguridad democrática en \$605.992.000 y, vi) multas, sanciones y litigios en 31.056.000.

-Gravar los excedentes declarados como renta exenta en la suma de \$7.291.319.000.

- Determinar el impuesto a cargo en \$2.097.558.000

- Imponer sanción por inexactitud por valor de \$3.356.093.000.

- Establecer un saldo a pagar de \$4.935.881.000

3. El 19 de julio de 2006, la sociedad presentó respuesta al anterior requerimiento en el que expuso sus motivos de inconformidad.

4. Mediante la Liquidación Oficial de Revisión No. 050642006000058 del 21 de diciembre de 2006, la Administración modificó la declaración del impuesto de renta del año gravable 2003 en los siguientes términos:

- Adicionar a la renta bruta ingresos por la suma de \$538.362.000.

-Desconocer las deducciones por concepto de: i) gravamen a los movimientos financieros en \$1.884.668.000 y, ii) impuesto seguridad democrática en \$605.992.000.

-Aceptar las deducciones por concepto de: i) sobretasas y otros en \$39.389.000, ii) cuotas de sostenimiento en \$69.453.000, iii) pérdidas por siniestros y robos de oficina en \$27.553.000, iv) multas, sanciones y litigios en 31.056.000.

- Determinar la renta líquida en \$10.320.341.000.

- Determinar las rentas exentas en \$4.800.659.000

- Determinar la renta líquida gravable en \$5.519.682.000.

- Determinar el impuesto a cargo en \$1.103.936.000

- Imponer sanción por inexactitud por valor de \$1.766.298.000

- Establecer un saldo a pagar de \$2.352.464.000

5. Contra la anterior providencia, la contribuyente interpuso recurso de reconsideración, que fue resuelto por la Resolución No. 050662007000014 del 11 de octubre de 2007, modificando la liquidación oficial de revisión, en tanto omitió deducir los egresos aceptados en el cálculo del tributo. En consecuencia determinó:

- La renta líquida gravable en \$3.029.022.000.

- El impuesto a cargo en \$605.804.000.

- La sanción por inexactitud en \$172.276.000.

- El saldo a pagar en \$260.310.000.

II) DEMANDA

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

“1. Que se declare la operación administrativa mediante la cual se determinaron, por la vigencia fiscal 2003, el impuesto de renta a cargo de la Cooperativa Médica del Valle y de Profesionales de Colombia, COOMEVA. Dicha operación está contenida en los siguientes proveídos:

a. Requerimiento Especial No. 050632006000042 de abril 18 de 2006, proferido por la División de Fiscalización de la Administración de Impuestos y Aduanas Nacionales de Cali.

b. La Liquidación de Revisión No. 050642006000088 del 21 de diciembre de 2006, emanada de la División de Liquidación de la citada Administración.

c. La Resolución No. 050662007000014 de octubre 11 de 2007, emanada de la División Jurídica de la citada Administración.

2. A título de restablecimiento del derecho, que se declare que el beneficio neto que obtuvo en el año 2003, goza en su totalidad de la exención del impuesto sobre la renta y que por ende no debe el valor determinado en la liquidación oficial.

3. También a título de restablecimiento del derecho, que se declare en firme la liquidación privada contenida en la declaración presentada el día 14 de abril de 2004, radicada oficialmente con el número 90000011582590, la cual arrojó un saldo a favor de \$517.770.000”.

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

Violación de los artículos 19 del Estatuto Tributario, 2º, 3º, 4º del Decreto 124 de 1997. Normativa aplicable en la determinación del impuesto de renta de las entidades cooperativas

Con la expedición del artículo 6º de la Ley 633 de 2000, que adicionó el numeral 4 del artículo 19 del Estatuto Tributario, se introdujo una regulación especial para la determinación del impuesto de renta de las cooperativas, en el sentido de que el beneficio neto debía establecerse de acuerdo con lo dispuesto en la ley cooperativa.

Como a partir de la vigencia de la Ley 633 de 2000, las cooperativas se encontraban cobijadas por una norma especial, no es procedente que la Administración determine el beneficio neto de Coomeva del año 2003, aplicando la normativa tributaria que condiciona la procedencia de los egresos del impuesto de renta a los principios de causalidad, necesidad y proporcionalidad.

Adicionalmente, en el expediente está demostrado que el beneficio neto fue destinado a compensar pérdidas de los años 1999 y 2000, en cumplimiento

de lo dispuesto en la Ley 79 de 1998 “por la cual se actualiza la legislación cooperativa”.

Del gravamen del beneficio neto por improcedencia de los egresos

Para el año 2003, las cooperativas estaban regidas en materia contable por el Decreto 2649 de 1993 y por la Resolución No. 1515 de 2001. De acuerdo con lo dispuesto en el artículo 40 del mencionado decreto, debe entenderse que los egresos contables, como los de funcionamiento, de operación, las tasas, los impuestos y las contribuciones, se restan del ingreso neto, para efectos de determinar el excedente contable.

De conformidad con la cuenta PUC 511002, los impuestos tienen la connotación de gasto general y, según la cuenta 521575, el impuesto del 3 por mil constituye un gasto de venta. Por tanto, las erogaciones por concepto del gravamen a los movimientos financieros, y el impuesto a la seguridad democrática eran procedentes para la legislación cooperativa y, debieron ser aceptadas como egresos en el impuesto de renta.

De lo expuesto, se concluye que para establecer la procedencia de los egresos no era dable acudir, como lo hizo la Administración, a los artículos 107, 115, 147, 148, 357, 358 y 359 del Estatuto Tributario, ni al Decreto 124 de 1997, sino a lo dispuesto en el numeral 4º del artículo 19 del mencionado Estatuto, adicionado por el artículo 6º de la Ley 633 de 2000.

El artículo 872 del Estatuto Tributario y el 11 del Decreto 1838 de 2002 fueron invocados en la vía gubernativa para soportar el rechazo del gravamen a los movimientos financieros y el impuesto a la seguridad democrática. Sin embargo, esas disposiciones se refieren al proceso de

depuración de renta que contempla el artículo 26 del Estatuto Tributario, el cual no es aplicable a las cooperativas en tanto esas entidades deben determinar el beneficio neto o excedente de acuerdo como lo establezca la legislación cooperativa.

Del gravamen del beneficio neto por adición de ingresos

En el acto liquidatorio, se mantuvo la adición de ingresos, pero el impuesto sobre la renta se impuso únicamente sobre el excedente resultante de los egresos declarados improcedentes, y no sobre el originado en esos ingresos, a los cuales se les dio tratamiento de exento como se aprecia a continuación:

<i>Excedente solicitado como exento en la declaración de renta rechazado en el requerimiento especial</i>	<i>\$7.291.319.000</i>
<i>Más excedente por ingresos adicionados</i>	<i>\$538.362.000</i>
<i>Total excedente reconocido en la LOR</i>	<i>\$7.829.681.000</i>

Sin embargo, en la resolución que resolvió el recurso de reconsideración se gravó con el impuesto sobre la renta los ingresos que fueron adicionados, a pesar de que los mismos habían sido reconocidos como exentos en la liquidación oficial de revisión.

Ese proceder de la Administración impidió que la cooperativa objetara el desconocimiento de la exención y, por tal razón, debe entenderse relevada de toda carga procesal atinente a ese punto.

Sanción por inexactitud

No procede la imposición de la sanción por inexactitud en tanto la entidad no declaró un hecho inexacto que diera lugar a un menor impuesto o un mayor saldo a favor.

III) CONTESTACIÓN DE LA DEMANDA

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

En los Conceptos Nos. 025860 y 025855 de 2001 y, 016133 de 2002, la División de Doctrina Tributaria señaló que las entidades cooperativas no se encuentran exentas del gravamen a los movimientos financieros, puesto que ese tratamiento especial no fue dispuesto en el Decreto 2331 de 1998, en la Ley 508 de 1999, en el Decreto 955 de 2000, ni en las Leyes 608 y 633 de 2000 y, por el contrario, se encuentra prohibido por el artículo 872 del Estatuto Tributario.

De conformidad con lo dispuesto en el artículo 11 del Decreto 1838 de 2002, el impuesto a la seguridad democrática no es deducible en el impuesto de renta. En igual sentido, se pronunció la Unidad de Informática y Doctrina de la DIAN mediante Concepto No. 005 de 2002.

El artículo 115 del Estatuto Tributario establece que solo son deducibles del impuesto de renta, el impuesto predial, de industria y comercio, de vehículos, de registro y anotación y, el de timbre.

En el caso de estudio la sanción encuadra en la causal “omisión de ingresos”, en tanto el contribuyente no tenía derecho a deducir el gravamen a los movimientos financieros ni el impuesto a la seguridad democrática.

IV) LA SENTENCIA APELADA

El Tribunal Administrativo del Valle del Cauca, mediante providencia del 15 de diciembre de 2011, declaró la nulidad de los actos demandados, con fundamento en las siguientes consideraciones:

De acuerdo con lo dispuesto en la Ley 633 de 2000, el beneficio neto o excedente del año 2003 debe determinarse con sujeción a la normativa de las cooperativas.

El PUC de las entidades de economía solidaria establece como egreso, en la cuenta 521575, el gravamen a los movimientos financieros y, en la cuenta 521595, los demás impuestos, como sería el impuesto a la seguridad democrática. Por tanto, estas erogaciones podía deducirlas la entidad cooperativa en su declaración de renta del año 2003.

V) EL RECURSO DE APELACIÓN

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

La legislación cooperativa no es absoluta, pues está condicionada al cumplimiento de los requisitos generales que para el efecto dispone la legislación tributaria.

No es procedente que la cooperativa solicite como egreso el valor pagado por el gravamen a los movimientos financieros, puesto que el artículo 872 del Estatuto Tributario, norma posterior que regula de manera especial ese tributo, establece que el mismo no es deducible.

El artículo 11 del Decreto 1838 de 2002 establece que el valor pagado por concepto del impuesto para preservar la seguridad democrática no es

deducible del impuesto de renta. Por tanto, no puede ser sustraído en la determinación del beneficio neto.

En el caso en estudio la sanción encuadra en la causal “omisión de ingresos”, en tanto el contribuyente no tenía derecho a deducir el gravamen a los movimientos financieros ni el impuesto a la seguridad democrática.

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 el recurso de apelación.

El **Ministerio Público** no rindió concepto.

VII) CONSIDERACIONES DE LA SALA

1. ASUNTO PRELIMINAR

La Consejera Carmen Teresa Ortiz de Rodríguez manifestó impedimento para conocer del presente proceso, con fundamento en el numeral 12 del artículo 150 del C.P.C, debido a que en la liquidación oficial de revisión y la resolución que resolvió el recurso de reconsideración, demandados, se citó como fundamento de la actuación administrativa, el Concepto No. 016133 de 2002, que suscribió cuando fungía en el cargo de Jefe de la Oficina Jurídica de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales.

Sobre la causal de impedimento prevista en el artículo 150-12 del C.P.C¹ se ha pronunciado con anterioridad esta Sala², en el sentido de que la misma no se configura para el caso de las interpretaciones jurídicas que emite el juez, extraproceso, puesto que esos conceptos se realizan de manera abstracta sin que se analice el caso particular y concreto.

No obstante lo anterior, la Sala señaló, que sí se comprometen los atributos de imparcialidad e independencia, intrínsecos en la labor judicial, cuando la interpretación jurídica vertida en el concepto oficial debe ser valorada por el funcionario judicial que, como funcionario público dictó el concepto, para resolver una consulta de carácter general sobre la interpretación de las norma tributarias³.

En este caso, la interpretación jurídica contenida en el concepto oficial será objeto de valoración por el funcionario judicial, por cuanto el mismo está contenido en la actuación administrativa demandada.

Por lo anterior, para la Sala se configura la causal de impedimento prevista en el numeral 1º del artículo 160 del C.C.A., pues, la Dra. Carmen Teresa Ortiz deberá analizar, el concepto cuya expedición participó.

Con fundamento en las consideraciones expuestas, la Sala encuentra probado el impedimento manifestado. En consecuencia, lo aceptará; y como existe quórum decisorio, no se ordenará el sorteo de conjueces.

2. ASUNTO DE FONDO

¹ “12. Haber dado el juez consejo o concepto fuera de actuación judicial sobre las cuestiones materia del proceso, o haber intervenido en éste como apoderado, agente del Ministerio Público, perito o testigo”.

² Autos del 13 de septiembre de 2012, expediente No.18058, del 10 de marzo de 2011, expediente 16476, y del 16 de junio de 2011, expediente No. 17180.

³ *Ibidem*.

Se decide el recurso de apelación interpuesto por la parte demandada contra la sentencia del 15 de diciembre de 2011, proferida por el Tribunal Administrativo del Valle del Cauca, que declaró la nulidad del Requerimiento Especial No. 050632006000042 del 18 de abril de 2006, de la Liquidación Oficial de Revisión No. 050642006000088 del 21 de diciembre de 2006 y, de la Resolución No. 050662007000014 del 11 de octubre de 2007.

2.1. CUESTIÓN PREVIA

La Sala advierte que no es procedente la declaratoria de nulidad del Requerimiento Especial No. 050632006000042 del 18 de abril de 2006, toda vez que es un acto de simple trámite que no crea una situación jurídica de carácter particular, en tanto se limita a proponer las modificaciones que la Administración pretende efectuar a la liquidación privada. Por tanto, atendiendo a su naturaleza de acto preparatorio, no es objeto de control jurisdiccional.

En ese sentido, la Sala revocará la declaratoria de nulidad del requerimiento especial ordenada en la sentencia de primera instancia y, en su lugar, se declarará inhibida para proferir una decisión de fondo en relación con dicho acto.

3. PROBLEMA JURÍDICO

En los términos del recurso de apelación, corresponde a la Sala establecer si en la determinación del impuesto sobre la renta a cargo de Coomeva por el año 2003, es procedente la deducción del gravamen a los movimientos financieros en la suma de \$1.884.668.000 y, del impuesto para preservar la seguridad democrática por \$605.992.000.

4. CASO CONCRETO

4.1. PROCEDENCIA DE LOS EGRESOS POR GRAVAMEN A LOS MOVIMIENTOS FINANCIEROS Y SEGURIDAD DEMOCRÁTICA

4.1.1. La Sección se ha pronunciado sobre el asunto objeto de controversia, tal y como pasa a exponerse⁴.

4.1.2. Como se precisó en aquella oportunidad, el procedimiento para determinar el beneficio neto o excedente, se encuentra previsto en las normas que consagran el régimen tributario especial⁵, 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.

4.1.3. En ese entendido, no resulta procedente que la Administración hubiere rechazado como egreso el gravamen a los movimientos financieros y el impuesto para preservar la seguridad democrática con fundamento en los artículos 872 del Estatuto Tributario⁶ y 11 del Decreto 1838 de 2002⁷, pues estas entidades se rigen por la legislación cooperativa.

4.1.4. En la normativa que regula las cooperativas, se encuentra el Plan Único de Cuentas, establecido en la Resolución 1515 de 2001 de la Superintendencia de Economía Solidaria.

En esa regulación se establece el pago de impuestos obligatorio a favor del Estado, diferentes a los de renta y complementarios, como gastos de ventas de la Clase 5,

⁴ Sentencia del 17 de septiembre de 2014, C.P. Dr. Jorge Octavio Ramírez Ramírez, expediente No. 18990 y del 29 de noviembre de 2012, C.P. Dr. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas, expediente 18137, del 12 de mayo de 2010, C.P. Dra. Martha Teresa Briceño de Valencia, expediente No. 17081, y del 26 de noviembre de 2009, C.P. Dr. William Giraldo Giraldo, expediente No. 16612.

⁵ Artículos 19 y 356 a 364 del Estatuto Tributario, 4º del Decreto 124 de 1997, 4º del Decreto 1514 de 1998,

⁶ **Artículo 872. Tarifa del GMF.** (...) En ningún caso este valor será deducible de la renta bruta de los contribuyentes.

⁷ **Artículo 11. No deducibilidad del impuesto sobre la renta.** En ningún caso el valor cancelado por concepto del impuesto a que se refiere el presente decreto será deducible o descontable del impuesto sobre la renta.

grupo 52, código 5215 y concretamente, el impuesto del 3 por mil⁸ en la cuenta 521575⁹.

4.1.5. Con fundamento en esa norma, la Sala señaló que el gravamen a los movimientos financieros es un gasto ocasionado en el desarrollo del objeto social de estas entidades, razón por la cual es realizado conforme con la normativa de las cooperativas y, en tal sentido, es un egreso procedente para determinar el beneficio neto o excedente por la vigencia discutida¹⁰.

4.1.6. La citada norma contable, a su vez, prevé en la cuenta 5110 “gastos generales”, que registra los gastos ocasionados 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.

4.1.7. Al respecto, la Sala ha considerado que entre estos gastos, se encuentran los de origen legal, como el impuesto para preservar la seguridad democrática, en tanto este constituye una erogación en la incurre la entidad de manera complementaria a su objeto social.

⁸ El artículo 1º de la Ley 633 de 2000 creó como un nuevo impuesto, a partir del 1º de enero de 2001, el gravamen a los movimientos financieros, a cargo de los usuarios del sistema financiero y de las entidades que lo conforman.

⁹ Según la descripción del PUC, la cuenta 52 - gastos de ventas - comprende “los gastos ocasionados en el desarrollo principal del objeto social de la entidad y se registran, sobre la base de causación, las sumas o valores en que se incurre durante el ejercicio, directamente relacionados con la gestión de ventas encaminada a la dirección, planeación, organización de las políticas establecidas para el desarrollo de la actividad de ventas de la entidad incluyendo básicamente la incurridas en las áreas ejecutiva, de distribución, mercadeo, comercialización, promoción, publicidad y ventas. Se clasifican bajo los conceptos de gastos de personal, honorarios, impuestos, arrendamientos, contribuciones y afiliaciones, seguros, servicios, provisiones, entre otros”.

¹⁰ La Sala ha sostenido que el gravamen a los movimientos financieros constituye un egreso procedente para las cooperativas. Sentencias del 29 de noviembre de 2012, C.P. Dr. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas, expediente 18137, del 12 de mayo de 2010, C.P. Dra. Martha Teresa Briceño de Valencia, expediente No. 17081, y del 26 de noviembre de 2009, C.P. Dr. William Giraldo Giraldo, expediente No. 16612.

De conformidad con lo expuesto, para determinar el beneficio neto se deben restar de los ingresos, los gastos o egresos contables, esto es, los relacionados con el funcionamiento de la cooperativa y los que tienen origen legal, como los impuestos, pues sólo así se determina el excedente contable real, es decir, el que refleja la realidad económica de la entidad.

4.1.8. De acuerdo con lo anterior, y comoquiera que el impuesto para preservar la seguridad democrática es un gasto en que incurre la entidad, debe restarse de los ingresos de la cooperativa para determinar el beneficio neto real, que la actora debe destinar de acuerdo con la legislación cooperativa.

4.1.9. En consecuencia, el gravamen a los movimientos financieros y el impuesto a la seguridad democrática constituyen unos egresos procedentes para determinar el beneficio neto por la vigencia discutida.

5. CONCLUSIÓN

5.1. En resumen, se declara la procedencia: i) de los egresos por gravamen a los movimientos financieros y por el impuesto para preservar la seguridad democrática.

5.2. En consecuencia, se confirma la decisión del Tribunal de declarar la nulidad de los actos acusados, pero la Sala modificará la sentencia apelada en el sentido de declararse inhibida para emitir un pronunciamiento de fondo respecto del requerimiento especial.

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

FALLA

1. ACÉPTESE el impedimento manifestado por la Dra. Carmen Teresa Ortiz de Rodríguez. En consecuencia, queda separada del conocimiento del presente proceso.

2. MODIFÍCASE el numeral 1º de la sentencia del 15 de diciembre de 2011 dictada por el Tribunal Administrativo del Valle del Cauca, en el sentido de declarase inhibida la Sala para proferir una decisión de fondo en relación con el Requerimiento Especial No. 050632006000042 de abril 18 de 2006.

3. CONFÍRMASE en lo demás la sentencia apelada.

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.

JORGE OCTAVIO RAMÍREZ RAMÍREZ

Presidente

MARTHA TERESA BRICEÑO DE VALENCIA

HUGO FERNANDO BASTIDAS BÁRCENAS

