**CONSEJO DE ESTADO**

**SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO**

**SECCIÓN CUARTA**

**Consejera Ponente: MARTHA TERESA BRICEÑO DE VALENCIA**

**Bogotá, D.C., veintiséis (26) de febrero de dos mil catorce (2014)**

**Radicación: 08001-23-31-000-2009-00505-01(19189)**

**Actor: COOPERATIVA DEL MAGISTERIO DEL ATLÁNTICO - COOPEMA**

**(NIT. 890.104.195-4)**

**Demandado: DIRECCIÓN DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES - DIAN**

**Impuesto sobre la renta – año 2004**

**FALLO**

La Sala decide el recurso de apelación interpuesto por la demandada, contra la sentencia del 4 de mayo de 2011, proferida por el Tribunal Administrativo del Atlántico, mediante la cual accedió a las pretensiones de la demanda.

La parte resolutiva del fallo apelado dispuso lo siguiente:

***“PRIMERO:*** *DECLÁRASE no probada la excepción de caducidad de la acción invocada por la parte demandada –Ministerio de Hacienda y Crédito Público-, por lo expuesto ut supra.*

***SEGUNDO:*** *DECLÁRASE probada la excepción de Falta de Legitimación en la Causa por Pasiva invocada por la parte demandada -Ministerio de Hacienda y Crédito Público- por las razones expuestas en la parte considerativa de este proveído.*

***TERCERO:*** *ANÚLASE la liquidación oficial de revisión N° 020642007000101 del 29 de noviembre de dos mil siete (2007), expedida por la Administración de Impuestos Nacionales Local Barranquilla – División de Liquidación Tributaria y la Resolución N° 900002 del treinta (30) de diciembre de dos mil ocho (2008), expedida por la División Jurídica – Subdirección de Gestión de Recursos Jurídicos Dirección de Gestión Jurídica, por medio de la cual se resuelve un recurso de reconsideración que la modificó, por medio de las cuales se determinó el impuesto sobre la renta de la Cooperativa del Magisterio del Atlántico, por el año gravable 2004.*

*En consecuencia y a título de restablecimiento del derecho, DECLÁRASE la firmeza de la liquidación privada del impuesto de renta presentada por la Cooperativa del Magisterio del Atlántico, por el año gravable de 2004”.*

**ANTECEDENTES**

El 26 de mayo de 2005, la Cooperativa del Magisterio del Atlántico presentó la declaración de renta por el año gravable 2004, sin liquidar impuesto a pagar al solicitar como renta exenta el mismo valor de la renta líquida después de compensaciones[[1]](#footnote-1)[1].

El 28 de marzo de 2007, la DIAN expidió el requerimiento especial 020632007000041 en el que propuso desconocer algunas deducciones declaradas por valor de $823.428.000, rechazar rentas exentas de los fondos de educación, solidaridad y recreación por $64.794.681 e impuso una sanción por inexactitud de $284.230.000[[2]](#footnote-2)[2]. La contribuyente dio respuesta oportuna al requerimiento[[3]](#footnote-3)[3].

El 29 de noviembre de 2007, la Administración expidió la Liquidación de Revisión 020642007000101 en la que confirmó las modificaciones propuestas en el requerimiento especial pero levantó la sanción por inexactitud, porque consideró configurada una diferencia de criterios. Como consecuencia de lo anterior, determinó un impuesto a pagar de $177.644.000[[4]](#footnote-4)[4].

La demandante interpuso recurso de reconsideración[[5]](#footnote-5)[5] contra la anterior actuación, el cual fue decidido mediante Resolución 900002 del 30 de diciembre de 2008, en el sentido de disminuir a la suma de $164.685.000 el impuesto liquidado oficialmente, como consecuencia de aceptar rentas exentas que habían sido inicialmente desconocidas[[6]](#footnote-6)[6].

**DEMANDA**

La **COOPERATIVA DEL MAGISTERIO DEL ATLÁNTICO – COOPEMA,** en ejercicio de la acción prevista en el artículo 85 del Código Contencioso Administrativo, solicitó la nulidad de la liquidación oficial de revisión y de la resolución que decidió el recurso de reconsideración. A título de restablecimiento, que se declare la firmeza de la liquidación privada del impuesto de renta del año gravable 2004.

Citó como normas violadas las siguientes:

- Artículos 29, 338 y 363 de la Constitución Política

- Artículo 8° de la Ley 863 de 2003

- Artículo 54 de la Ley 79 de 1988

- [Artículo 683](http://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=850) del Estatuto Tributario

- Artículo 3° del Decreto 124 de 1997

- Artículos 4 y 5 del Decreto 1514 de 1998

- Circular Básica Contable y Financiera 013 de 2003

El concepto de la violación se sintetiza así:

Afirmó que no comparte el criterio de la DIAN, según el cual, para la determinación del beneficio neto del año gravable 2004 deba aplicarse el Decreto 4400 del 30 de diciembre de 2004, el cual fue modificado por el Decreto 640 de 2005.

Expuso que la Ley 863 de 2003, que empezó a regir en el año gravable 2004, estableció que para que el beneficio neto estuviera exento del impuesto sobre la renta, se debía invertir el 20% del excedente en educación formal. Agregó que la Ley 863 de 2003 derogó en forma expresa lo establecido por la Ley 633 de 2000, referente a que para la determinación del beneficio neto se aplicaba la normativa cooperativa vigente, es decir, que quedó un vacío en la forma de realizar el cálculo de dicho beneficio, por consiguiente, debían aplicarse los Decretos 124 de 1997 y 1514 de 1998 que aún establecían la remisión a la legislación cooperativa.

Precisó que el 30 de diciembre de 2004 se expidió el Decreto 4400 que fue modificado por el Decreto 640 de 2005, el cual estableció la diferencia entre el beneficio contable y el fiscal. El artículo 22 del citado decreto derogó los artículos 4, 5, 6, 7 y 8 del Decreto 1514 de 1998 y el Decreto 124 de 1997.

Sostuvo que la normativa aplicable para la determinación del beneficio neto fiscal del año gravable 2004, era el Decreto 124 de 1997 y el Decreto 1514 de 1998, vigentes hasta la entrada en vigencia del Decreto 4400 de 2004 y la norma aplicable para la exención del beneficio neto fiscal o excedente era la Ley 863 de 2003, que señalaba la inversión del 20% del excedente en educación formal.

Señaló que en los Decretos 124 de 1997 y 1514 de 1998, la determinación del beneficio neto resulta de la diferencia entre el total de ingresos y los egresos ordenados por la legislación cooperativa y, concretamente, por el artículo 54 de la Ley 79 de 1988. Indicó que los egresos de que trata la legislación cooperativa para la determinación del excedente o beneficio neto son los contables, entonces, las entidades cooperativas en la determinación de su beneficio neto o excedente debían tomar los egresos especificados en el PUC consagrado en la Circular 13 de 2003 expedida por la Superintendencia de Economía Solidaria.

Sostuvo que en vigencia del Decreto 4400 de 2004, la determinación del beneficio neto resulta de la diferencia entre el total de ingresos y egresos ordenados por la normativa tributaria. Indicó que los egresos contables y fiscales, a partir de este Decreto, son diferentes, mientras que, en la normativa derogada, los egresos contables y fiscales son los mismos.

Explicó que en cuanto a la determinación del beneficio neto según el Decreto 1514 de 1998, la parte del beneficio neto que no fuera exento, pagaba el impuesto de renta a la tarifa del 20%, mientras que, para el Decreto 4400 de 2004, la ejecución total o parcial del excedente contable, hacía que se gravara la totalidad del excedente fiscal.

Expuso que el artículo 338 de la Constitución Política consagra un principio, según el cual, las leyes referentes a impuestos de período no pueden aplicarse sino a partir del período fiscal siguiente, por esta razón, para determinar el beneficio neto fiscal de 2004, no es posible aplicar el Decreto 4400 del 30 de diciembre de 2004. Sobre el principio de irretroactividad de la ley tributaria citó y transcribió apartes de sentencias de la Corte Constitucional y del Consejo de Estado.

Insistió en que la Administración, en este caso, no puede fundamentarse en el Decreto 4400 de 2004, pues éste tenía aplicación para el año gravable 2005, pues si se aplica para el año 2004, no solo habría violación del artículo 338 de la Constitución Política sino también del artículo 363 *ibídem*, que establecen el principio de irretroactividad de las normas tributarias.

Agregó que la actuación de la DIAN también vulneró el artículo 29 de la Constitución Política, porque el debido proceso administrativo consiste en que los actos y actuaciones de las autoridades administrativas deben ajustarse no solo al ordenamiento jurídico legal vigente sino a los preceptos constitucionales.

Explicó que la actuación demandada también violó el [artículo 683](http://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=850) del Estatuto Tributario, porque no aplicó la normativa vigente para la declaración de renta del año gravable 2004.

Sostuvo que existió falsa motivación en la actuación administrativa, pues tanto en el requerimiento especial como en la liquidación de revisión, la Administración indicó que los excedentes de la demandante no se ejecutaron conforme lo indicaba la normativa cooperativa y que, adicionalmente, se incumplía lo relativo a la inversión en educación formal, a pesar de que tanto en el requerimiento especial como en el recurso de reconsideración se demostró el cumplimiento de la aplicación de los excedentes, de conformidad con el artículo 54 de la Ley 79 de 1988 y que efectuó la inversión en educación formal en cumplimiento de la norma tributaria.

Explicó que si en gracia de discusión se aceptara que la norma aplicable era el Decreto 4400 de 2004, igualmente la actora está exenta del impuesto sobre la renta, puesto que cumplió con los parámetros establecidos en el artículo 12 del Decreto 4400 de 2004, que básicamente eran dos: a) que el beneficio neto o excedente contable se destinara exclusivamente según lo establecido en la Ley 79 de 1988 y b) que de conformidad con el numeral 4° del [artículo 19](http://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=44) del Estatuto Tributario, al menos el veinte por ciento (20%) del beneficio neto o excedente contable de las cooperativas, se destinara a financiar cupos y programas de educación formal en instituciones autorizadas por el Ministerio de Educación Nacional, con recursos apropiados de los fondos de educación y solidaridad de que trata el artículo 54 de la Ley 79 de 1988.

Señaló que el artículo 12 del Decreto 4400 de 2004 no establece el carácter de ingreso gravado a la parte del beneficio neto o excedente generado en la no procedencia de los egresos. Lo anterior solo es aplicable a otras entidades del régimen tributario especial diferentes a las cooperativas, según lo indica el parágrafo del artículo 8° del Decreto 4400 de 2004.

**LA OPOSICIÓN**

El ***Ministerio de Hacienda y Crédito Público*** intervino como parte demandada en este proceso[[7]](#footnote-7)[7] para oponerse a las pretensiones de la demandante.

En cuanto a los hechos de la demanda explicó que la expedición de los actos demandados correspondió a la DIAN, entidad que si bien está adscrita al Ministerio, tiene personería jurídica y autonomía administrativa y presupuestal conforme con el Decreto 1018 de 2007.

Propuso como excepciones, las siguientes:

***- Caducidad de la acción.*** Indicó que la copia de la demanda no registra la fecha de radicación correspondiente y solicita que si revisado el expediente apareciere que la fecha de interposición de la acción corresponde al 14 de mayo de 2009, inclusive, o fecha posterior, se declare probada la caducidad de la acción de nulidad y restablecimiento del derecho conforme al artículo 136 del C.C.A.

***- Falta de agotamiento de la vía gubernativa.*** Con fundamento en los hechos de la demanda y en las pruebas aportadas, afirmó que no existe prueba respecto del agotamiento de la vía gubernativa en relación con la persona jurídica Nación-Ministerio de Hacienda.

**- *Autonomía Administrativa, Presupuestal y Patrimonial de la DIAN.*** Precisó que el régimen jurídico de la DIAN se asimila al de un establecimiento público descentralizado, con personería jurídica, autonomía administrativa y patrimonio propio, por consiguiente, la Nación-Ministerio de Hacienda no tiene injerencia en las funciones que despliega dicha entidad como autoridad aduanera.

**- *Falta de legitimación en la causa por pasiva.*** El Ministerio de Hacienda y Crédito Público y la DIAN son entidades de derecho público, ésta última adscrita a esa cartera, la cual se sujeta a un régimen legal propio, representada legalmente por el Director de ese organismo; razón por la cual el Ministro de Hacienda y Crédito Público no tiene las atribuciones legales para emitir actos o llevar a cabo actuaciones como las señaladas en el acápite de hechos de la demanda porque son competencia de la DIAN.

La **DIAN** se opuso a las pretensiones de la demanda en los siguientes términos.

Señaló que los argumentos de la demandante carecen de fundamento legal, pues no es cierto que para el año 2004 las normas aplicadas por la administración tributaria, es decir la Ley 863 de 2003 y el Decreto 4400 de 2004, fueran inoperantes en cuanto a la definición del beneficio neto o excedente fiscal, así como tampoco es cierto que dicho decreto fuera inaplicable para el período 2004 por haber sido promulgado el 30 de diciembre de 2004.

Expuso que la Ley 633 de 2000 adicionó el numeral 4° del [artículo 19](http://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=44) del Estatuto Tributario con la frase *«El cálculo de este beneficio neto o excedente se realizará de acuerdo a como lo establezca la normatividad cooperativa»,* tratamiento que fue reiterado por la Ley 788 de 2002 y que dejó atada la determinación de dicho excedente al concepto contable de manera exclusiva, pero el artículo 8° de la Ley 863 de 2003 modificó todo el [artículo 19](http://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=44) del Estatuto Tributario y derogó lo dispuesto por la Ley 788, que había derogado a su vez la Ley 633 en este aspecto.

Sostuvo que la Ley 863 de 2003 introdujo un cambio fundamental en la determinación del beneficio neto o excedente fiscal para las cooperativas, asociaciones, instituciones auxiliares, confederaciones, entre otras, en cuanto a la determinación del beneficio neto o excedente fiscal, tema que fue reglamentado por el Gobierno Nacional mediante el Decreto 4400 de 2004; por ello, el Decreto 124 de 1997 -reglamentario del [artículo 19](http://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=44) del Estatuto Tributario- en lo que fuera contrario a la Ley 863 de 2003 perdió vigencia, por cuanto ésta Ley modificó sustancialmente el cálculo del beneficio neto.

Manifestó que no es cierta la afirmación del demandante en cuanto a que para el período gravable de renta 2004, el excedente o beneficio neto de las cooperativas estuviera supeditado a la legislación cooperativa, pues esta sujeción dejó de tener vigencia para la determinación del beneficio neto o excedente en materia fiscal a partir del 1° de enero de 2004.

Concluyó que es totalmente ajustado a derecho el procedimiento y normativa del Estatuto Tributario aplicado por la Administración, tal como lo expone la liquidación oficial de revisión y, en consecuencia, es procedente el rechazo de todas y cada una de las deducciones allí señaladas, esto es, los egresos correspondientes al veinte por ciento (20%) del impuesto de industria y comercio ([artículo 115](http://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=165) E.T.), la provisión de inversiones (arts, [112](http://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=162), [145](http://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=207) y [146](http://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=208) E.T.), el gravamen a los movimientos financieros ([art 872](http://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=1083) E.T.) y por salarios ([art 108](http://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=156) E.T.), pues el contribuyente debió atender las prescripciones del parágrafo 1° del artículo 4° del Decreto 4400 de 2004 en cuanto a las limitaciones de las deducciones.

En relación con el caso hipotético expuesto por la demandante, solicitó no estudiarlo porque este argumento no fue ventilado ante la Administración en vía gubernativa, etapa en la cual se analizaron las pruebas aportadas al proceso, de acuerdo con la situación fáctica y jurídica aplicable al caso.

Afirmó que no es cierto que la DIAN violó lo dispuesto en el artículo 338 de la Constitución Política, porque los actos administrativos fueron expedidos conforme a la normativa vigente y aplicable a esa actuación, por lo que es pertinente precisar que los decretos que reglamentan una Ley quedan incorporados a ella, es decir, el Decreto 4400 de 2004, publicado el 30 de diciembre de ese año, debe entenderse incorporado a la Ley 863 de 2003, sin que se pueda predicar irretroactividad de la ley.

Resaltó que si bien el artículo 22 del Decreto 4400 de 2004 derogó expresamente los artículos 4, 5, 6, 7 y 8 del Decreto 1514 de 1998 y el Decreto 124 de 1997, estas normas habían dejado de operar, en cuanto contrariaron lo dispuesto en el [artículo 19](http://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=44) del Estatuto Tributario, en virtud de los cambios introducidos por el artículo 8 de la Ley 863 de 2003. Agregó que no son de recibo las inconformidades de la demandante respecto de la presunta violación del derecho del debido proceso, pues las glosas hechas por la Administración se encuentran fáctica y jurídicamente ajustadas a derecho.

Explicó que el reconocimiento de los gastos, como deducciones, en el régimen tributario especial está estrictamente sujeto a las previsiones legales, por lo que para el reconocimiento fiscal de las deducciones se deben cumplir los requisitos de fondo y de forma, los presupuestos esenciales, esto es, la relación de causalidad, necesidad y proporcionalidad del gasto con el ingreso, consagrados legalmente en el [artículo 107](http://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=155) del Estatuto Tributario.

En cuanto al argumento de la falsa motivación, solicitó no estudiar de fondo este cargo porque no fue expuesto en sede administrativa, por tanto, la DIAN no tuvo la oportunidad de defenderse ni oponerse a los nuevos argumentos expuestos en la presente demanda.

Indicó que la demandante no presenta fundamentos fácticos ni jurídicos que permitan probar que tanto la liquidación oficial de revisión como la resolución que resolvió el recurso, están viciados de falta o falsa motivación, porque las glosas planteadas fueron fundamentadas no solo en cuanto a los conceptos y valores de las deducciones que fueron desconocidas sino que, además, se presentó el marco legal y jurídico, con su respectivo análisis, con el cual se argumentó la decisión.

**LA SENTENCIA APELADA**

El Tribunal Administrativo del Atlántico anuló los actos demandados y dejó en firme la declaración privada del impuesto de renta del año 2004.

En relación con las excepciones propuestas por el Ministerio de Hacienda, el *a quo* dijo lo siguiente:

Sobre la caducidad de la acción no hay lugar a declararla, puesto que el acto acusado a través del cual se resolvió el recurso de reconsideración, fue notificado el 13 de enero de 2009 y la demanda se presentó el 7 de mayo de 2009, esto es, dentro del término legal de que trata el artículo 136 del C.C.A.

Sobre la falta de legitimación en la causa por pasiva, manifestó que le asiste razón al Ministerio de Hacienda en razón a que la organización del Estado y la figura de la descentralización por servicios en materia tributaria, la DIAN es un ente autónomo con funciones propias en las que no tiene injerencia el Ministerio de Hacienda, razón por la cual se relevó de analizar las demás excepciones planteadas.

En cuanto al fondo del asunto, el Tribunal indicó que, según lo dispuesto en el artículo 4° del Decreto 124 de 1997, el beneficio neto de un contribuyente especial (cooperativas) se determina tomando la totalidad de los ingresos, cualquiera sea su naturaleza, y restándole los egresos que sean procedentes y que son aquellos de cualquier naturaleza que se realicen dentro del período gravable.

Explicó que el [artículo 19](http://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=44) del Estatuto Tributario ha sido modificado por los artículos 5° de la Ley 633 de 2000, 10 de la Ley 788 de 2002 y 8° de la Ley 863 de 2003 y conforme con la última norma, el beneficio neto o excedente se debe aplicar a lo dispuesto en la normativa cooperativa, es decir, que no da lugar a la aplicación de las normas tributarias generales a un contribuyente especial como lo es la actora.

Señaló que con posterioridad, el Gobierno Nacional expidió el Decreto 4400 de 2004, que modificó sustancialmente la determinación del beneficio neto o excedente y que a su vez fue modificado por el artículo 3° del Decreto 640 de 2005.

Indicó que según la jurisprudencia del Consejo de Estado, las cooperativas tienen un régimen completo y excluyente en materia de egresos, lo que no da lugar a la aplicación de las normas tributarias generales a un contribuyente especial y, en materia tributaria, no opera la irretroactividad de la ley y mucho menos en un impuesto de período como el de renta y complementarios.

Estimó el *a quo* que, en el presente asunto, la DIAN no debió conminar al contribuyente a atender las prescripciones dispuestas en el Decreto 4400 de 2004 en cuanto a la limitación de la deducciones. Las normas tributarias aplicadas a la actora por la demandada no eran las procedentes, por tratarse de un contribuyente especial que se regía para la época de los hechos, por la normativa cooperativa vigente y porque se está en presencia de un tributo de período al que le es aplicable lo prescrito por el artículo 338 de la Constitución Política.

Por lo anterior, concluyó que, después de analizado el material probatorio, las deducciones efectuadas por la actora fueron gastos ocasionados en el desarrollo de su objeto social y realizadas conforme con la normativa de las cooperativas; en consecuencia, son egresos procedentes para determinar el beneficio neto o excedente para la vigencia discutida.

**RECURSO DE APELACIÓN**

La **demandada,** en el escrito de apelación, manifestó lo siguiente:

No comparte el criterio del *a quo*, al afirmar que la DIAN aplicó a la demandante la legislación ordinaria tributaria porque, *contrario sensu,* se observa que la normativa aplicada por la Administración fue la Ley 863 de 2003 y su Decreto Reglamentario 4400 de 2004, que hacen referencia de manera taxativa a los contribuyentes que se someten al impuesto sobre la renta y complementarios, conforme al régimen tributario especial contemplado en el Título VI del Libro Primero.

Sostuvo que no es cierto que para el año 2004 las normas aplicadas por la administración tributaria fueran inoperantes en materia de definición del beneficio neto o excedente fiscal, así como tampoco es cierto que careciera de vigencia para el período fiscal aquí discutido, por haber sido promulgado el decreto reglamentario el 30 de diciembre de 2004.

Negó que para el período gravable 2004, el excedente o beneficio neto de las cooperativas estuviera supeditado a la legislación cooperativa, pues esta sujeción dejó de tener vigencia para la determinación de tal beneficio, en materia fiscal, a partir del 1° de enero de 2004.

Indicó que la DIAN no violó el artículo 338 de la Constitución, porque los actos administrativos fueron expedidos conforme con la normativa vigente y aplicable a esta actuación, por lo que no se vislumbra violación alguna al principio de legalidad. Indicó que es pertinente precisar que los decretos que reglamentan una ley quedan incorporados a ella, por lo que el Decreto 4400 de 2004, publicado el 30 de diciembre de 2004, se entiende incorporado a la Ley 863 de 2003, sin que se pueda predicar irretroactividad de la ley.

Explicó que si bien, a diferencia de lo que ocurre con los decretos legislativos, la potestad reglamentaria es permanente, ello no es óbice para que la ley que va a ser reglamentada establezca un término dentro del cual deba expedirse el respectivo reglamento. Agregó que la función de los decretos reglamentarios es la de desarrollar y permitir la ejecución de las leyes, o de la regulación, por lo que sus enunciados tienen fuerza vinculante inferior a la de la ley.

Precisó que lo anterior no quiere decir que el principio de no retroactividad de la ley tributaria, no opere respecto a los decretos reglamentarios, sino que el decreto no modificó los elementos de la obligación tributaria, pues ésta estaba prevista de antemano en la ley que se reglamentaba. Por consiguiente, hay ausencia de violación del artículo 338 inciso 3° de la Constitución, pues el Decreto 4400 de 2004 no hace más que desarrollar lo señalado en las normas reglamentadas, en ejercicio de la facultad otorgada al Presidente de la República por el numeral 11 del artículo 189 de la Constitución Política.

Visto lo anterior, es preciso recalcar que si bien el artículo 22 del Decreto 4400 de 2004 derogó expresamente los artículos 4, 5, 6, 7 y 8 del Decreto 1514 de 1998 y el Decreto 124 de 1997, los artículos derogados habían dejado de regir, en cuanto contrariaran lo dispuesto por el [artículo 19](http://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=44) del Estatuto Tributario, en virtud de los cambios introducidos por el artículo 8° de la Ley 863 de 2003, por lo que yerra el Tribunal al declarar la nulidad de los actos administrativos proferidos por la DIAN, pues las glosas hechas por la administración están fáctica y jurídicamente ajustadas a derecho.

**ALEGATOS DE CONCLUSIÓN**

La **demandada** afirmó que la Administración aplicó el [artículo 19](http://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=44) del Estatuto Tributario, modificado por el artículo 8° de la Ley 863 de 2003 (vigente a partir del 1° de enero de 2004), que contempla las entidades que gozan de un régimen especial, en cuyo numeral 4° cobija a las cooperativas, norma ésta que fue objeto de reglamentación mediante el Decreto 4400 del 30 de diciembre de 2004 que entró a modificar el decreto reglamentario anterior, 124 de 1997, que siguió aplicándose en lo que no fuera contrario a la Ley 863 de 2003.

En relación con el principio de irretroactividad, reiteró que no se vulnera al dar aplicación, en la actuación demandada, al Decreto 4400 de 2004, pues con dicha reglamentación sólo se pretende hacer operante el beneficio que contempla la ley para los contribuyentes del régimen tributario especial y que se aplica para los declarantes de renta del año 2004.

La sentencia apelada se centra en el análisis de sólo una de las modificaciones a la liquidación privada; se considera que las demás glosas propuestas por la entidad, que no fueron objeto de un análisis de fondo por parte del Tribunal deben mantenerse vigentes y en esa medida no procedía la anulación total de la actuación administrativa demandada, pues mínimo debieron mantenerse los rubros modificados que no fueron objeto de controversia y análisis por el fallador.

El **Ministerio Público** y la **parte demandante** guardaron silencio.

**CONSIDERACIONES DE LA SALA**

En los términos del recurso de apelación, corresponde a la Sala determinar la legalidad de los actos demandados, por medio de los cuales la DIAN modificó la declaración del impuesto de renta del año gravable 2004 presentada por la Cooperativa del Magisterio del Atlántico - COOPEMA.

Previo a decidir de fondo, la Sala considera pertinente concretar la materia objeto de debate en el presente proceso, para lo cual es necesario precisar las glosas que finalmente fueron propuestas por la Administración en relación con la liquidación privada de la contribuyente.

Se advierte que en el requerimiento especial, la Administración propuso un mayor impuesto a cargo de $177.644.000 con fundamento en lo siguiente:

***1. Rechazo de deducciones:***

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| **Deducciones rechazadas** | **Fundamento** | **Valor rechazado** |
| Salarios y demás pagos laborales | La demandante declaró por este concepto la suma de $79.795.876 pero de los soportes sólo se pudo establecer el pago de aportes parafiscales por la suma de $74.563.033 ([art. 108](http://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=156) E.T.) También se advirtió una diferencia en el valor pagado en aportes a pensiones. | $6.118.997 |
| Impuestos pagados | La demandante dedujo $69.614.390 por concepto del 100% de los impuestos pagados, cuando sólo tenía derecho a descontar el valor correspondiente al 80% pagado por ICA y predial ([art. 115](http://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=165) E.T.) | $19.109.826 |
| Provisiones | La demandante dedujo provisiones por inversiones y propiedad, planta y equipo que no son aceptadas fiscalmente (arts. [112](http://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=162) y [145](http://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=207) E.T.) | $788.426.797 |
| Gastos financieros | La Cooperativa incluyó en este rubro el valor pagado por GMF. ([art. 872](http://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=1083) E.T.) | $9.771.616 |

2. *Rechazo de renta exenta:* La Administración determinó que la suma de $64.794.081,05, que correspondía al saldo de los fondos creados por la cooperativa, no fue ejecutada en el año 2005.

*3. Sanción por inexactitud:* La demandada liquidó sanción por inexactitud en la suma de $284.230.000

En la **liquidación oficial de revisión**, la Administración mantuvo las glosas propuestas en el requerimiento especial, es decir, el rechazo de las deducciones y de la renta exenta, pero levantó la sanción por inexactitud.

Luego, en la Resolución 900002 del 30 de diciembre de 2008, mediante la cual se decidió el **recurso de reconsideración** interpuesto por la demandante, la DIAN mantuvo el rechazo de las deducciones, pero modificó la liquidación oficial de revisión en cuanto desconoció como renta exenta la suma de $64.794.081,05, toda vez que, de acuerdo con las pruebas aportadas por la demandante, determinó que se había dado cumplimiento a lo dispuesto en el numeral 4º del [artículo 19](http://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=44) E.T., modificado por la Ley 863 de 2003[[8]](#footnote-8)[8].

En esas condiciones, la Sala advierte que, finalmente, la actuación demandada únicamente desconoció algunas de las deducciones solicitadas por la actora, lo cual deja por fuera de la discusión la forma en que la Cooperativa destinó el excedente para tener derecho a la exención, pues la renta exenta declarada fue aceptada en su totalidad por la DIAN, razón por la cual no es cierto, como lo señaló la demandante, que se haya desconocido que el beneficio neto era exento.

Así pues, la controversia se contrae a determinar si era procedente el rechazo de las deducciones, para lo cual, la demandante ha sostenido que la Administración aplicó el Decreto 4400 de 2004, a pesar de que, en virtud de lo dispuesto en el artículo 338 de la Constitución Política, esta normativa solo tenía aplicación a partir del año gravable 2005 y, por ende, para el año gravable 2004 debían aplicarse los Decretos 124 de 1997 y 1514 de 1998.

La Administración ha sostenido ante esta jurisdicción, que con la expedición de la Ley 863 de 2003 se introdujo un cambio fundamental en la determinación del beneficio neto o excedente de las cooperativas al desligarla de la legislación cooperativa, tema que fue reglamentado en el Decreto 4400 de 2004 y que se entiende incorporado a la Ley, siendo esta la normativa aplicable para el año gravable 2004.

Ahora bien, precisado el aspecto sustancial de debate, la Sala considera necesario exponer la forma en que se desarrolló la discusión en sede administrativa, en relación con el rechazo de las deducciones, lo cual pone en contexto los argumentos expuestos por las partes ante esta jurisdicción.

Se advierte que en la liquidación oficial de revisión, la Administración sustentó la glosa así:

*«Ahora bien* ***el beneficio neto o excedente, base sobre el cual se aplica el impuesto, se determina conforme lo prescribe el*** [***artículo 357***](http://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=437) ***del Estatuto Tributario en concordancia con el Decreto 124 de 1997, de la siguiente manera****:*

*“De la totalidad de los ingresos, sin importar su naturaleza se restan los egresos de cualquier naturaleza, siempre y cuando tales erogaciones tengan relación de causalidad con los ingresos o con el cumplimiento de su objeto social, incluyendo en los egresos las inversiones que hagan en cumplimiento del mismo”.*

***Así mismo, el D.R. 124 de 1997, respecto de los egresos, el artículo 4º dispone que, son procedentes aquellos de cualquier naturaleza, realizados en el período gravable, siempre y cuando cumplan alguna de las siguientes condiciones****:*

*“a) Que los egresos constituyan costo o gasto y tengan relación de causalidad con los ingresos. Los egresos realizados con ocasión de las actividades comerciales, deberán ser necesarios y proporcionados de acuerdo con cada actividad.* ***En cualquier caso se deberán tener en cuenta las limitaciones establecidas en el Capítulo V del Libro I del Estatuto Tributario;***

*b) Que los egresos que no teniendo relación de causalidad con los ingresos, o que no sean necesarios y proporcionados de acuerdo con las demás actividades comerciales, se destinen directamente a las siguientes actividades: salud, educación formal, cultura, deporte aficionado, investigación científica o tecnológica, ecología y protección ambiental, o a programas de desarrollo social, siempre y cuando las mismas sean de interés general y que a ellas tenga acceso la comunidad. Dentro de los egresos se incluyen las inversiones amortizables previstas en el* [*artículo 142*](http://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=204) *del Estatuto Tributario y la adquisición de activos fijos que se hagan en cumplimiento de las actividades anteriormente señaladas”.*

***La norma establece que para las cooperativas será aplicable lo dispuesto en el presente literal»[[9]](#footnote-9)[9]****. (Negrillas fuera de texto).*

Con base en la normativa antes indicada, la Administración procedió a analizar las deducciones rechazadas, para lo cual aplicó el [artículo 357](http://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=437) del E.T. y las limitaciones a las deducciones contenidas en el Capítulo V del Libro I del mismo, por remisión del artículo 4º del Decreto 124 de 1997, *sin incluir en el análisis el Decreto 4400 de 2004*, frente al cual señaló lo siguiente:

*«Tampoco ha habido violación del* [*artículo 683*](http://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=850) *del Estatuto Tributario, pues como se ha demostrado a lo largo del presente proveído, es clara la contravención de las normas aludidas que regulan la determinación del beneficio neto excedente del régimen tributario especial, pues en el presente caso los presupuestos que dan lugar a las modificaciones propuestas en el requerimiento están presentes,* ***ya que si bien erróneamente se cita el D. 4400/04*** *[se refiere al requerimiento especial]****, estos se hicieron en armonía con las normas que sobre la materia se señalan en el Estatuto Tributario (…)****»[[10]](#footnote-10)****[10]****.*

La demandante hizo referencia, en el escrito del recurso de reconsideración, al reconocimiento que hizo la DIAN de su error al citar el Decreto 4400 de 2004, así: *«En la liquidación oficial de revisión expresa la DIAN que erróneamente hace referencia al Decreto 4400 del 2004* ***y cita como norma aplicable para la determinación del beneficio neto el decreto 124 de 1997****, y establece que en materia de egresos debe tenerse en cuenta lo establecido por el artículo 4 del mencionado Decreto, (…)»[[11]](#footnote-11)****[11]*** *(Negrillas fuera de texto).*

En esas condiciones, la demandante aceptó que el fundamento de la Administración para rechazar las deducciones fue el Decreto 124 de 1997 y, a renglón seguido, sostuvo que: *«Ninguna de las normas que menciona la DIAN [arts.* [*115*](http://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=165)*,* [*112*](http://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=162)*,* [*145*](http://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=207)*,* [*146*](http://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=208) *y* [*872*](http://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=1083) *E.T.] pueden aplicarse a mi representada, pues en la determinación del beneficio neto y* ***en materia de egresos las cooperativas deben ceñirse a lo establecido por el artículo 4 del Decreto 1514 de 1998. Este decreto aclara los egresos que son procedentes en la determinación del beneficio neto para el sector cooperativo.*** *(…). En consecuencia de conformidad con el mencionado decreto para determinar* ***los egresos que son procedentes no debe consultarse la normatividad tributaria sino la normatividad cooperativa****»[[12]](#footnote-12)****[12]****. (Negrillas fuera de texto)*

Lo hasta aquí expuesto, permite advertir que la discusión sobre el rechazo de deducciones se concretaba en si la demandante podía o no acudir a la normativa especial del sector cooperativo para el año gravable 2004, en vigencia de la reforma introducida por la Ley 863 de 2003, de acuerdo con la remisión que existía aún a dicha legislación en los decretos reglamentarios del [artículo 19](http://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=44) del E.T. – Decretos 124 de 1997 y 1514 de 1998, para efectos de determinar los egresos procedentes en el cálculo del beneficio neto o excedente.

Al decidir el recurso de reconsideración, la DIAN justificó la decisión de confirmar el rechazo de las deducciones en la vigencia del Decreto 4400 del 2004 para el año gravable 2004, pero también insistió en que con la Ley 863 de 2003 el cálculo del beneficio neto o excedente dejó de estar supeditado a la normativa cooperativa, que era el argumento central de la contribuyente para atacar la liquidación oficial de revisión. Debe resaltarse, en este punto, que la glosa se mantuvo aún con el cambio de fundamento legal, porque ambas normativas remitían al Estatuto Tributario en cuanto a los requisitos de las deducciones para efectos de la procedibilidad de los egresos de las entidades del régimen tributario especial diferentes de las cooperativas.

Entonces, se observa que la DIAN introdujo un sustento legal distinto en el recurso de reconsideración, para fundamentar la glosa, como es la aplicación del Decreto 4400 de 2004, argumento que ataca la actora en la demanda y, en consecuencia, a este tema también estuvieron referidas la contestación de la demanda y la sentencia apelada, sin tener en cuenta que los actos y la discusión en sede administrativa no estuvo sustentada en dicho Decreto 4400.

En este contexto, para la Sala, el análisis de legalidad que se propone en el *sub examine* no puede estar referido, exclusivamente, a la aplicación o no del Decreto 4400 de 2004 al año gravable 2004, sino que debe involucrar la fundamentación legal expuesta en la liquidación oficial de revisión que modificó la liquidación privada con base en los artículos [357](http://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=437) E.T. y 4º del Decreto 124 de 1997, pues el verdadero punto en debate está referido a si seguía o no aplicándose la normativa cooperativa para el año gravable 2004.

Al respecto, advierte la Sala que lo anterior no vulnera el debido proceso de la demandante, porque sus argumentos ante esta jurisdicción, además, apuntaron a demostrar que la normativa aplicable para el año gravable 2004 era la legislación cooperativa, con lo cual también controvierte la aplicación que hizo la demandada del Decreto 124 de 1997, pero sin la remisión que para la determinación de los egresos se hacía a dicha normativa para el caso de las cooperativas la cual, para la actora, es procedente aún en vigencia de la reforma introducida por el artículo 8º de la Ley 863 de 2003 al artículo del [19](http://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=44) E.T.

Para resolver el asunto de fondo la Sala considera lo siguiente:

El [artículo 19](http://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=44) del Estatuto Tributario consagra el tratamiento impositivo aplicable al régimen tributario especial, conformado por algunas entidades contribuyentes del impuesto sobre la renta y complementarios, para las cuales el legislador ha previsto una regulación especial en cuanto al manejo fiscal de sus ingresos, costos, deducciones, determinación del beneficio neto o excedente, entre otros, contenida a nivel legal en los artículos 356 a 364 del E.T.

El régimen tributario especial, desde su creación legal[[13]](#footnote-13)[13], ha sufrido varias modificaciones con motivo de las múltiples reformas tributarias producidas una vez compilada su regulación en el Estatuto Tributario.

El texto que hizo parte de la versión original del [artículo 19](http://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=44) del Estatuto Tributario fue modificado por el artículo 63 de la ley 223 de 1995 y este a su vez fue modificado y adicionado por los artículos 5°, 6° y 115 de la Ley 633 de 2000. En esta última reforma el texto del [artículo 19](http://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=44) del E.T., en cuanto a las cooperativas, que es lo que interesa al caso analizado, disponía lo siguiente:

***«***[***Artículo 19***](http://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=44)***. Contribuyentes del régimen tributario especial****. Las entidades que se enumeran a continuación, se someten al impuesto sobre la renta y complementarios, conforme al régimen tributario especial contemplado en el Título VI del presente Libro.*

*(…)*

*"4. Las cooperativas, sus asociaciones, uniones, ligas centrales, organismos de grado superior de carácter financiero, las asociaciones mutualistas, instituciones auxiliares del cooperativismo y confederaciones cooperativas, previstas en la legislación cooperativa.*

*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 que establece la legislación cooperativa vigente.*

***El cálculo de este beneficio neto o excedente se realizará de acuerdo a como lo establezca la normatividad cooperativa****".*

*(…)» (Negrillas fuera de texto).*

El numeral 4º del [artículo 19](http://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=44) del E.T. fue posteriormente modificado por el artículo 10 de la Ley 788 de 2002, pero en cuanto a la destinación del beneficio neto o excedente, porque en relación con su cálculo se mantuvo la remisión a la legislación cooperativa, que es lo pertinente al asunto en estudio.

Posteriormente, el artículo 8° de la Ley 863 de 2003[[14]](#footnote-14)[14] volvió a modificar el [artículo 19](http://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=44) del Estatuto Tributario, cuyo texto con esta última reforma quedó así:

*«*[***Artículo 19***](http://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=44)***. Contribuyentes del régimen tributario especial.*** *Los contribuyentes que se enumeran a continuación, se someten al impuesto sobre la renta y complementarios, conforme al régimen tributario especial contemplado en el Título VI del presente Libro:*

*(…)*

*4. Las cooperativas, sus asociaciones, uniones, ligas centrales, organismos de grado superior de carácter financiero, las asociaciones mutualistas, instituciones auxiliares del cooperativismo, confederaciones cooperativas, previstas en la legislación cooperativa, vigilados por alguna superintendencia u organismos de control. Estas entidades estarán exentas del impuesto sobre la renta y complementarios si el veinte por ciento (20%) del excedente, tomado en su totalidad del Fondo de Educación y Solidaridad de que trata el artículo 54 de la Ley 79 de 1988, se destina de manera autónoma por las propias cooperativas a financiar cupos y programas de educación formal en instituciones autorizadas por el Ministerio de Educación Nacional.*

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

*(…)»*

De la norma transcrita se advierte que con la modificación introducida por la Ley 863 de 2003 al [artículo 19](http://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=44) E.T. se eliminó lo que antes de la reforma preveía la norma en cuanto a que para el cálculo del beneficio neto o excedente debía acudirse a la normativa cooperativa[[15]](#footnote-15)[15].

En este punto debe precisarse que la Ley 863 de 2003 comenzó a regir el 29 de diciembre de 2003 -fecha de publicación en el Diario Oficial- pero su aplicación fue a partir del **año gravable 2004**, en virtud de lo previsto en el artículo 338 de la Constitución Política, ya que estaba referido a un impuesto de período como lo es el de renta y complementarios, es decir, que a partir del año gravable 2004, las entidades cooperativas, para efectos de calcular el beneficio neto o excedente, no podían acudir a lo dispuesto en la legislación cooperativa.

Ahora bien, el Gobierno Nacional, mediante el Decreto 4400 expedido el 30 de diciembre de 2004, reglamentó el [artículo 19](http://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=44) del E.T. con la modificación de la Ley 863 de 2003 que, entre otros aspectos y los que interesan al asunto en estudio, señaló los *egresos* procedentes para los contribuyentes con régimen tributario especial así como *la forma de determinar el beneficio neto o excedente*, así:

***«Artículo 4°. Egresos.*** *Se consideran egresos procedentes aquellos realizados y pagados efectivamente en el respectivo período gravable, que tengan relación de causalidad con los ingresos o con el objeto social, incluidas las inversiones que se efectúen en cumplimiento del mismo. Lo anterior sin perjuicio del cumplimiento de los requisitos especiales previstos en el Estatuto Tributario, para la procedencia de costos y deducciones, como los señalados en los artículos* [*108*](http://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=156)*,* [*114*](http://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=164)*,* [*117*](http://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=168)*,* [*177-2*](http://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=12013)*,* [*771-2*](http://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=957) *y* [*771-3*](http://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=958)*. En ningún caso se podrá tratar como egreso procedente el gravamen a los movimientos financieros - GMF.*

*Se considerarán egresos procedentes en desarrollo del objeto social, entre otros, los siguientes:*

*1. Las inversiones que se realicen en cumplimiento del objeto social.*

*2. La adquisición de activos fijos. En este caso para efectos fiscales, no habrá lugar a la depreciación por cuanto se toma como egreso el valor total de la erogación en la adquisición del activo fijo.*

*3. Las donaciones efectuadas en favor de otras entidades sin ánimo de lucro que desarrollen actividades y programas a los que se refiere el numeral 1° del artículo primero de este Decreto. Cuando la entidad beneficiaria de la donación que da derecho a deducción, sea alguna de las consagradas en el numeral segundo del* [*artículo 125*](http://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=177) *del Estatuto Tributario, deberá reunir las siguientes condiciones:*

*a) Haber sido reconocida como persona jurídica sin ánimo de lucro y estar sometida en su funcionamiento a vigilancia oficial;*

*b) Haber cumplido con la obligación de presentar la declaración de ingresos y patrimonio o de renta, según el caso, por el año inmediatamente anterior al de la donación, salvo que la donataria inicie operaciones en el mismo año de la donación;*

*c) Manejar los ingresos por donaciones, en depósitos o inversiones, en establecimientos financieros autorizados;*

*d) Destinar la donación a una o varias de las actividades y programas señalados en el numeral 1° del artículo primero de este Decreto, en el mismo año en que se recibe la donación o a más tardar en el período siguiente a esta y cumplir los requisitos establecidos en el Estatuto Tributario para la deducción por donaciones.*

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

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

Entonces, para establecer a partir de qué período gravable podía aplicarse la normativa transcrita debe acudirse al inciso tercero del artículo 338 de la Constitución Nacional, invocado como violado, que dispone:

*«Las leyes, ordenanzas o acuerdos que regulen contribuciones en las que la base sea el resultado de hechos ocurridos durante un período determinado,* ***no pueden aplicarse sino a partir del período que comience después de iniciar la vigencia de la respectiva ley, ordenanza o acuerdo****». (Negrillas fuera de texto)*

La norma transcrita, en concordancia con el artículo 363 de la Constitución, consagra la irretroactividad de la ley tributaria y, específicamente, para los impuestos de período dispuso que las normas que los regulen no pueden aplicarse sino a partir del período que comience después de iniciar la vigencia de la respectiva ley[[16]](#footnote-16)[16].

Sobre el alcance del artículo y en particular de las normas que regulen contribuciones a que en él se hace referencia, esta Sala ha señalado[[17]](#footnote-17)[17] que tales normas son aquellas que modifiquen alguno de los elementos estructurales del tributo, por lo que si se trata de un impuesto de período, sólo podrán aplicarse para el que comience después de su entrada en vigencia.

La Sección también ha indicado[[18]](#footnote-18)[18] que el constituyente, con el artículo 338, quiso prohibir la aplicación retroactiva de la norma tributaria, entendida ésta no sólo como las leyes, ordenanzas y acuerdos, sino cualquier otra norma que regule contribuciones en las que la base sea el resultado de hechos ocurridos durante un período determinado.

De otra parte, se ha precisado que las disposiciones que establecen los elementos esenciales de los tributos, es decir, sujetos activo y pasivo, hechos generadores, bases gravables, tarifa, tienen el carácter de “*ley sustantiva*”, por tanto, deben ser preexistentes al nacimiento de la obligación tributaria y su aplicación en manera alguna puede ser retroactiva, en virtud de los principios de legalidad e irretroactividad que forman parte del ordenamiento positivo[[19]](#footnote-19)[19].

De acuerdo con el marco constitucional y jurisprudencial expuesto, se advierte que el Decreto 4400 de 2004, al regular los egresos y la forma de determinar el beneficio neto o excedente, precisó un elemento del tributo para las entidades del régimen especial, como es la base gravable, llamada en este caso, beneficio neto o excedente.

En este sentido, el Decreto 4400 de 2004 sólo podía tener aplicación a partir del período gravable siguiente, conforme lo establece el artículo 338 C.P., es decir, a partir del año gravable 2005, como lo alegó la demandante y lo concluyó el *a quo*.

Sin embargo, contrario a lo señalado por la demandante, la Sala advierte que no quedó un *«vacío»* en la forma de realizar el cálculo del beneficio neto o excedente para las cooperativas para el año gravable 2004, como tampoco puede afirmarse que pudieran acudir a la legislación cooperativa, porque para ese año, como se expuso, la Ley 863 de 2003 había eliminado esa remisión.

En efecto, la Sala en sentencia del 3 de abril de 2008, Exp., 15246[[20]](#footnote-20)[20], se pronunció así:

*«****A partir de la modificación del artículo 8 de la Ley 863 de 2003 al*** [***artículo 19***](http://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=44) ***[4] del Estatuto Tributario,*** *la exención del beneficio neto se aplica si el remanente en mención se destina de manera autónoma por las cooperativas a financiar cupos y programas de educación formal en instituciones autorizadas por el Ministerio de Educación Nacional. Además,* ***se eliminó la remisión que se hacía a la legislación cooperativa para definir la forma de calcular el beneficio neto. En consecuencia, para determinar el excedente o beneficio neto, se aplican las normas del Estatuto Tributario (Libro I, Título VI, artículos 356 y ss)****». (Negrillas fuera de texto).*

De acuerdo con este criterio jurisprudencial, al desaparecer la remisión a la legislación cooperativa, estos entes quedaron sometidos a las reglas de las demás entidades del régimen tributario especial, entre ellas, las contenidas en los Decretos 124 de 1997 y 1514 de 1998 que reglamentaron el [artículo 19](http://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=44) del E.T. y que establecían la forma de calcular el beneficio neto o excedente en el régimen tributario especial en cuanto no se oponían a la reforma legal y mientras que el Decreto 4400 de 2004 se hizo aplicable.

No obstante, con la expedición de la Ley 863 de 2003 perdieron aplicación las normas contenidas en los Decretos 124 de 1997 y 1514 de 1998 en cuanto señalaban que las entidades cooperativas determinaban el beneficio neto o excedente de acuerdo con la normativa cooperativa y que para el caso de los egresos también remitía a esta normativa, como ocurría con los artículos 4º del Decreto 124 de 1997[[21]](#footnote-21)[21] y 4º del Decreto 1514 de 1998[[22]](#footnote-22)[22], por tanto, no es procedente el argumento de la actora de que aún con la reforma de la Ley 863 pudieran seguir aplicándose estas disposiciones.

En tales condiciones, los requisitos para los egresos procedentes y la determinación del beneficio neto o excedente de las cooperativas vigentes para el año gravable 2004, eran los señalados en los artículos [19](http://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=44), [357](http://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=437) y [358](http://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=438) del Estatuto Tributario y 4º del Decreto 124 de 1997, tal como lo sustentó la DIAN en la liquidación oficial de revisión, esta última disposición que, como se precisó, establece como condición para la procedencia de un egreso, «*a) Que los egresos constituyan costo o gasto y tengan relación de causalidad con los ingresos. Los egresos realizados con ocasión de las actividades comerciales, deberán ser necesarios y proporcionados de acuerdo con cada actividad.* ***En cualquier caso se deberán tener en cuenta las limitaciones establecidas en el Capítulo V del Libro I del Estatuto Tributario»*,** reglas que se siguieron aplicando con el Decreto 4400 de 2004.

En este sentido, se ajusta a la legalidad la liquidación oficial de revisión, porque tuvo en cuenta para analizar las deducciones, como salarios, impuestos pagados, provisiones y gastos financieros, las limitaciones y condiciones previstas en los artículos [108](http://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=156), [115](http://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=165), [112](http://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=162), [145](http://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=207) y [872](http://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=1083) del E.T., respectivamente, aspectos que no fueron controvertidos por la demandante, pues como se explicó, su argumento se dirigió, tanto ante esta jurisdicción como en sede administrativa, a indicar que eran procedentes los egresos según lo establecido en la legislación cooperativa, razón por la cual la Sala no entrará a su análisis de fondo ni a verificar sus requisitos.

Por las razones anteriores, la Sala revocará la sentencia apelada y, en su lugar, negará las pretensiones de la demanda.

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.

**F A L L A**

**1. *REVÓCASE*** la sentencia apelada del 4 de mayo de 2011 proferida por el Tribunal Administrativo del Atlántico, por las razones expuestas en la parte motiva de esta providencia. En su lugar,

**2. *NIÉGANSE*** las pretensiones de la demanda.

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

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

**JORGE OCTAVIO RAMÍREZ RAMÍREZ**

Presidente de la Sección

**HUGO FERNANDO BASTIDAS BÁRCENAS**

**MARTHA TERESA BRICEÑO DE VALENCIA**

**CARMEN TERESA ORTIZ DE RODRÍGUEZ**

1. [1] Fl. 147 cdno. 7

  [↑](#footnote-ref-1)
2. [2] Fls. 23 a 34 c.p.

  [↑](#footnote-ref-2)
3. [3] Fls. 679 a 687 cdno. 5

  [↑](#footnote-ref-3)
4. [4] Fls. 695 a 711 cdno. 5

  [↑](#footnote-ref-4)
5. [5] Fls. 713 a 723 cdno. 5

  [↑](#footnote-ref-5)
6. [6] Fls. 136 a 146 c.p.

  [↑](#footnote-ref-6)
7. [7] Vinculado en el auto de admisión de la demanda (fl. 149)

  [↑](#footnote-ref-7)
8. [8] Fl. 133 c.p.

  [↑](#footnote-ref-8)
9. [9] Fls. 213 y 214 c.p.

  [↑](#footnote-ref-9)
10. [10] Revisado el requerimiento especial se advierte que el rechazo de las deducciones se fundamentó exclusivamente en lo dispuesto en la normativa tributaria y únicamente se citó de manera adicional el Decreto 4400/04 cuando se analizó la deducción por gastos financieros, pero este rechazo se fundamentó en el [artículo 872](http://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=1083) E.T. (fl. 202)

  [↑](#footnote-ref-10)
11. [11] Fl. 80 c.p.

  [↑](#footnote-ref-11)
12. [12] Fl. 81 c.p.

  [↑](#footnote-ref-12)
13. [13] El régimen tributario especial fue creado por la Ley 84 de 1988 artículo 1° y por el parágrafo 4° del artículo 32 de la Ley 75 de 1986 (diciembre 24), los cuales fueron compilados años más tarde en el artículo 19 del Decreto Ley 624 del 30 de marzo de 1989 (Estatuto Tributario).

  [↑](#footnote-ref-13)
14. [14] La Ley 863 del 29 de diciembre de 2003 fue publicada Diario Oficial No. 45.415 de la misma fecha.

  [↑](#footnote-ref-14)
15. [15] El [artículo 19](http://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=44) del E. T. fue modificado nuevamente por el artículo 10 de la Ley 1066 de 2006 en el sentido de permitir que a partir del 2007 las cooperativas determinen el beneficio neto con fundamento en su legislación especial.

  [↑](#footnote-ref-15)
16. [16] Sentencia del 15 de Octubre de 1993, Exp. 4710, M.P. Dra. Consuelo Sarria Olcos, criterio reiterado en la sentencia del 4 de febrero de 2010, Exp. 17146, M.P. Dra. Martha Teresa Briceño de Valencia

  [↑](#footnote-ref-16)
17. [17] Íb.

  [↑](#footnote-ref-17)
18. [18] Sentencia del 10 de julio de 1998, Exp. 8730, M.P. Dr. Delio Gómez Leyva.

  [↑](#footnote-ref-18)
19. [19] Arts. 338 y 363 de la Constitución Política

  [↑](#footnote-ref-19)
20. [20] M.P. Dr. Héctor J. Romero Díaz.

  [↑](#footnote-ref-20)
21. [21] Esta norma preveía para la determinación de los egresos que «Para las cooperativas les será aplicable lo dispuesto en el presente literal, **en cuanto no sea contrario a la legislación cooperativa vigente**»

  [↑](#footnote-ref-21)
22. [22] **«Artículo 4º.** Egresos procedentes para las entidades cooperativas. Para los propósitos del literal b) del artículo 4º del Decreto 124 de 1997, serán egresos procedentes para las entidades cooperativas a las que se refiere el numeral cuarto del [artículo 19](http://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=44) del Estatuto Tributario, **todos aquellos que se realicen de conformidad con lo previsto en la legislación cooperativa vigente**». (Negrillas fuera de texto) [↑](#footnote-ref-22)