

**Sentencia 23743 – PREVALENCIA DE LA NORMATIVIDAD COOPERATIVA PARA LA DETERMINACIÓN DEL NETO O EXCEDENTE EN EL PERÍODO OBJETO DE DISCUSIÓN.**

El recurso fue resuelto con la Resolución Nro. 012845, del 24 de diciembre de 2015 (ff. 537 a 547), en la que se aceptó que la norma aplicable para el cálculo del excedente era la legislación cooperativa, pero que en todo caso, el contribuyente no atendió esa normativa porque dedujo de la base del excedente ingresos no operacionales. En esta oportunidad la DIAN advirtió que, si se calculara el beneficio neto con la legislación cooperativa se generaría un mayor valor a desconocer a cargo del contribuyente, razón por la cual confirmó las modificaciones del acto liquidatorio, en virtud del principio de no *reformatio in pejus*.

---

**VIOLACIÓN DE NORMA SUPERIOR – Noción / NULIDAD DEL ACTO POR VIOLACIÓN DE NORMA SUPERIOR – Configuración / FALTA DE APLICACIÓN –Desconocimiento de la renta exenta en la inaplicación de la legislación cooperativa / BENEFICIO NETO DE LAS COOPERATIVAS DEL RÉGIMEN TRIBUTARIO ESPECIAL EN DECLARACIÓN DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA – Normativa aplicable**

En relación con la causal de nulidad por infracción de normas en que debía fundarse, denominada genéricamente violación de norma superior, se precisa que la misma se configura por i) falta de aplicación, ii) aplicación indebida, o iii) interpretación errónea. La Sala Plena (Sentencia del 2 de mayo de 2011, exp. 2003-00572, C.P. Hugo Fernando Bastidas) ha dicho que se infringe de manera directa la ley, por falta de aplicación, cuando se ignora la existencia de la norma, o porque a pesar de conocerla, no se aplica a la solución del caso. En cuanto a la aplicación indebida, señaló que se presenta cuando el precepto que se hace valer se usa o aplica a pesar de no ser el pertinente para resolver el asunto. Y, sostuvo que se presenta una interpretación errónea, cuando se le asigna a la norma un sentido o alcance que no le corresponde. (...) A juicio de la Sala, la actuación administrativa acusada se encuentra viciada de nulidad, porque la liquidación oficial de revisión infringió las normas en las que tendría que haberse fundado, al omitir la aplicación de la legislación cooperativa, y en su lugar, sustentar su actuación en normas impertinentes al caso de

estudio. En efecto, en el año gravable en discusión -2011- se encontraba vigente el artículo 19 del Estatuto Tributario con la adición de la Ley 1066 de 2006 – artículo 10- que disponía que el cálculo del beneficio neto debía hacerse conforme con la legislación cooperativa, por lo que las normas pertinentes no eran las generales que aplicaban a los demás contribuyentes del régimen especial, como lo reconoció la misma Administración. La equivocada aplicación normativa generó que la modificación del tributo se realizara a partir del cálculo erróneo del beneficio neto objeto de exención, que difiere de la determinación del excedente prevista en la legislación cooperativa. (...) Así, si desde un principio, el beneficio neto y la procedencia de su exención se hubiere determinado conforme con la legislación cooperativa, la discusión administrativa no se hubiere fundado en la aplicación plena del beneficio neto al 20% destinado a educación, sino en la depuración de la base del beneficio neto que sería objeto de exención, para efectos del porcentaje de inversión a educación.

**FUENTE FORMAL:** ESTATUTO TRIBUTARIO – ARTÍCULO 19, NUMERAL 4 / LEY 1066 DE 2006 – ARTÍCULO 10 / ESTATUTO TRIBUTARIO – ARTÍCULO 357 / ESTATUTO TRIBUTARIO – ARTÍCULO 358 / DECRETO 4400 DE 2004 – ARTÍCULO 11 / DECRETO 4400 DE 2004 – ARTÍCULO 12 / DECRETO 640 DE 2005

**NOTA DE RELATORÍA:** Sobre la configuración de la infracción de normas por violación de norma superior se cita la sentencia del Consejo de Estado, Sala Plena, del 2 de mayo de 2011, Exp. 11001-03-15-000-2003-00572-01, C.P. Hugo Fernando Bastidas

**PRINCIPIO DE CORRESPONDENCIA – Alcance / PRINCIPIO DE CORRESPONDENCIA – Violación / VULNERACIÓN DEL DEBIDO PROCESO – Configuración / PRINCIPIO DE CORRESPONDENCIA – Análisis de su violación. La resolución que resolvió el recurso de reconsideración incluyó un nuevo hecho, que conlleva a un cálculo distinto al realizado inicialmente en el acto liquidatorio.**

[S]e encuentra la violación del principio de correspondencia (art. 711 del Estatuto Tributario) y la vulneración al debido proceso (art. 29 de la Constitución Política), toda vez que en la resolución que resolvió el recurso de reconsideración se incluyó un nuevo hecho, relativo al desconocimiento de los ingresos no operacionales en la determinación del beneficio neto, que conlleva a un cálculo distinto al realizado inicialmente en el acto liquidatorio. La infracción de las normas en las que tendría que haberse fundado la liquidación del impuesto resulta suficiente para declarar la

nulidad de los actos demandados, unido a los vicios procedimentales por la violación al principio de congruencia y correspondencia de la resolución que agotó la vía gubernativa con la liquidación oficial y que conllevó a una clara violación al derecho de defensa del contribuyente.

**FUENTE FORMAL:** ESTATUTO TRIBUTARIO – ARTÍCULO 711 /  
CONSTITUCIÓN POLÍTICA – ARTÍCULO 29

**CONDENA EN COSTAS EN PRIMERA INSTANCIA – Revocatoria /  
CONDENA EN COSTAS EN SEGUNDA INSTANCIA – Improcedencia.  
Por falta de prueba de su causación**

Finalmente, en lo que respecta a la condena en costas, se encuentra que la DIAN apeló la impuesta por el Tribunal en primera instancia. Para la Sala no procede la condena de costas en primera instancia toda vez que no se encuentran acreditadas las exigencias que hace el numeral 8° del artículo 365 del Código General del Proceso (norma aplicable por remisión expresa del artículo 188 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo) para su procedencia.

**FUENTE FORMAL:** LEY 1564 DE 2012 (CÓDIGO GENERAL DEL PROCESO) – ARTÍCULO 365, NUMERAL 8 / LEY 1437 DE 2011 (CPACA) – ARTÍCULO 188

**CONSEJO DE ESTADO**

**SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO**

**SECCIÓN CUARTA**

**Consejera ponente: MYRIAM STELLA GUTIÉRREZ ARGÜELLO**

**Bogotá, D.C., dieciocho (18) de marzo de dos mil veintiuno (2021)**

**Radicación número: 17001-23-33-000-2016-00265-01(23743)**

**Actor: COOPERATIVA MULTIACTIVA DE ASOCIADOS Y  
ASOCIACIONES DE LOS HOGARES COMUNITARIOS DE BIENESTAR  
– COOASOBIEN**

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

**FALLO**

La Sala decide el recurso de apelación promovido por la demandada contra la sentencia del 2 de marzo de 2018, proferida por el Tribunal Administrativo de Caldas (ff. 669 a 688), que dispuso:

*1. Declárase la nulidad de la Liquidación Oficial de Revisión nro. 102412014000032 del 9 de diciembre de 2014 y de la Resolución nro. 012845 del 24 de diciembre de 2015, expedidas en su orden por la División de Liquidación de la DIAN y por la Subdirección de Recursos Jurídicos de la misma entidad, con las cuales, respectivamente, se modificó la liquidación privada del impuesto de renta y complementarios del año gravable 2011, presentada por Coasobien el 16 de abril de 2012, y se confirmó la liquidación oficial de revisión. Lo anterior, de conformidad con lo expuesto en la parte motiva de esta providencia.*

*2. En consecuencia, a título de restablecimiento del derecho, declárase en firme la liquidación privada del impuesto de renta y complementarios nro. 91000133312581, correspondiente al año gravable 2011, presentada por Coasobien el 16 de abril de 2012.*

*3. Condenar en costas en esta instancia a la parte demandada, las cuales serán liquidadas por la Secretaría de esta Corporación, por lo brevemente expuesto. Fíjase un salario mínimo legal mensual vigente como agencias de derecho.*

*4. Notifíquese conforme lo dispone el artículo 203 del CPACA.*

*5. Ejecutoriada esta providencia, liquídense los gastos del proceso, devuélvase los remanentes si los hubiere, y archívese el expediente, previas las anotaciones pertinentes en el programa informático Justicia Siglo XXI.*

## **ANTECEDENTES DE LA ACTUACIÓN ADMINISTRATIVA**

El 16 de abril de 2012 (ff. 131) la demandante presentó declaración de renta del año gravable 2011, en la que llevó como renta exenta el beneficio neto por \$1.549.953.000 y liquidó un impuesto de \$0.

Tras la expedición del requerimiento especial que propuso modificar la mencionada declaración (ff. 369 a 376), la DIAN expidió la Liquidación Oficial de Revisión Nro. 102412014000032, del 9 de diciembre de 2014, (ff. 475 a 489), mantuvo el beneficio neto declarado por \$1.549.953.000, pero solo reconoció como renta exenta el valor de \$105.707.000, con fundamento en que el contribuyente desconoció las normas del Estatuto Tributario que regulan el régimen tributario especial, toda vez que el beneficio contable, esto es, el registrado en la contabilidad por \$1.423.893.431, solo fue destinado a educación el 6.82%, y no el 20%. En consecuencia, liquidó un impuesto de \$288.849.000, e impuso una sanción por inexactitud \$462.159.000.

Contra esa decisión, la cooperativa presentó recurso de reconsideración (ff. 494 a 523), afirmando que en el año 2011 el beneficio neto no debía ser calculado con las normas generales del régimen tributario especial, sino conforme con la ley cooperativa, que permite disminuir del excedente, los ingresos no operacionales y en operaciones con no asociados. Por tanto, la cooperativa destinó a educación el 20% del beneficio neto calculado conforme con la ley cooperativa.

El recurso fue resuelto con la Resolución Nro. 012845, del 24 de diciembre de 2015 (ff. 537 a 547), en la que se aceptó que la norma aplicable para el cálculo del excedente era la legislación cooperativa, pero que en todo caso, el contribuyente no atendió esa normativa porque dedujo de la base del excedente ingresos no operacionales. En esta oportunidad la DIAN advirtió que, si se calculara el beneficio neto con la legislación cooperativa se generaría un mayor valor a desconocer a cargo del contribuyente, razón por la cual confirmó las modificaciones del acto liquidatorio, en virtud del principio de no *reformatio in pejus*.

## **ANTECEDENTES PROCESALES**

## **Demanda**

En ejercicio del medio de control de nulidad y restablecimiento del derecho previsto en el artículo 138 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo (Ley 1437 de 2011), la demandante formuló las siguientes pretensiones (ff. 2 a 3):

*1. Que se declare la nulidad de la Liquidación Oficial de Revisión Nro. 102412014000032, proferida por la División de Liquidación de la DIAN de Manizales, el día 9 de diciembre del año 2014 por el año gravable 2011.*

*2. Que se declare la nulidad de la Resolución Nro. 012845 del 24 de diciembre del año 2015, notificada el día 6 de enero del año 2016, proferida por la Subdirección de Recursos Jurídicos de la Dirección de Gestión Jurídica de la DIAN – Bogotá, a través de la cual se profirió fallo al recurso interpuesto contra la liquidación oficial de revisión enunciada en el primer punto, en tanto y en cuanto decidió confirmar la liquidación oficial de revisión Nro. 102412014000032.*

*3. Como consecuencia de las anteriores declaraciones y a título de restablecimiento del derecho, solicito a la Sala de Decisión del Honorable Tribunal Administrativo de Caldas, a quien corresponda el conocimiento del presente asunto:*

*a. Que se confirme la liquidación privada presentada por mi mandante por el año gravable 2011, el día 16 de abril de 2012, por medio electrónico, identificada con el nro. 91000133312581 en el formulario Nro. 1102601263049.*

*b. Que se declare que la Cooperativa Multiactiva de Asociados y Asociaciones de Hogares Comunitarios de Bienestar – Coasobien-, no está obligada a pagar los mayores valores determinados en los actos demandados.*

A los anteriores efectos, invocó como violados los artículos 2, 3, 4, 6, 29, 83, 209 y 363 de la Constitución Política; 19, 647, 683, 711, 730 y 866 del Estatuto Tributario; 10 de la Ley 1066 de 2006; 10 y 54 de la Ley 79 de 1988; 1, 3, 7 y 10 de la Ley 1437 de 2011, y 264 de la Ley 223 de 1995.

El concepto de violación de estas disposiciones se resume así (ff. 17 a 38):

Discutió que la liquidación oficial de revisión se fundamenta en las normas generales del régimen tributario especial, y en una disposición derogada, el Decreto 4400 de 2004, que reglamentaba el artículo 19 del Estatuto Tributario, antes de que fuera modificado por la Ley 1066 de 2006.

Indicó que el artículo 11 del Decreto 4400 de 2004 establecía que el beneficio neto de las cooperativas debía calcularse de acuerdo con la normativa tributaria, y no la especial propia del sector, pero esa regulación cambió a partir de la vigencia de la Ley 1066 de 2006 que ordenó la aplicación de la ley cooperativa.

Precisó que la DIAN ignoró la existencia de la modificación introducida por la Ley 1066 de 2006 y la procedencia de la normativa cooperativa para la determinación de excedentes de las entidades del sector cooperativo. Por esa razón, consideró que el acto liquidatorio se expidió con infracción de las normas en que debió fundarse, en tanto el cálculo del beneficio neto del acto liquidatorio se efectuó con base en normas impertinentes al caso concreto.

Afirmó que en el año gravable en discusión -2011-, la norma vigente era el artículo 19 del Estatuto Tributario, adicionado por la Ley 1066 de 2006, que dispuso que el cálculo del beneficio neto debía realizarse conforme con la ley cooperativa.

Manifestó que la determinación del beneficio neto declarado se realizó de acuerdo con la ley cooperativa, y la Circular Nro. 007 de 2009 de la Superintendencia de Economía Solidaria, que establece instrucciones respecto de la aplicación de la Ley 79 de 1988 -ley cooperativa-, las cuales permiten restar del beneficio neto, los excedentes con operaciones con terceros, como es el caso de los ingresos no operacionales.

Señaló que, al resolver el recurso de reconsideración, la DIAN aceptó que se equivocó en las disposiciones que llevaron a la modificación del tributo en la liquidación oficial, y reconoció que la norma aplicable era la legislación cooperativa. Pero planteó un nuevo hecho consistente en que Coasobien no aplicó de forma correcta la Circular Nro. 007 de 2009.

Advirtió que ese nuevo cargo contradice los hechos y argumentos inicialmente expuestos en el requerimiento especial y la liquidación oficial,

actos que rechazaban la aplicación de la legislación cooperativa realizada por el contribuyente y propendían por la de las normas del Estatuto Tributario que regulan el régimen especial, y sus reglamentarias, como el Decreto 4400 de 2004.

Consideró que no es procedente que en la última etapa del procedimiento tributario, la DIAN presente un nuevo hecho, porque esa situación viola el derecho de defensa del contribuyente, al punto que no se tiene claridad del cargo nuevo planteado por la DIAN, pues no se le otorgó la posibilidad al contribuyente de entenderlo y controvertirlo.

Indicó que la Administración desconoce que la declaración tributaria solo puede ser modificada por una sola vez y, por tanto, no puede realizar otras modificaciones a lo largo de la actuación administrativa.

Señaló que la resolución que resolvió el recurso confirma el acto liquidatorio invocando el principio de no *reformatio in pejus*, a pesar de que la modificación del tributo viola las normas en que debió fundarse, y, por tanto, vicia de nulidad toda la actuación administrativa, en virtud del artículo 138 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo.

En cuanto a la sanción por inexactitud, manifestó que debe levantarse porque existen diferencias de criterios en la aplicación del derecho aplicable.

### **Contestación de la demanda**

La demandada se opuso a las pretensiones de la actora (ff. 98 a 106), por las siguientes razones:

Manifestó que durante toda la actuación administrativa, la Administración discute la renta exenta por excedentes, con fundamento en que el beneficio neto no fue calculado como lo exigen los parámetros legales, y por tanto, el porcentaje que destinó a educación es menor al 20%.

Precisó que, si bien, en el requerimiento especial y en la liquidación oficial de revisión, la DIAN no calculó correctamente la base del beneficio neto destinado a educación, esto no impide que en el recurso de reconsideración determinara conforme a derecho esa situación, más aún

cuando el contribuyente solicitaba la aplicación de la ley cooperativa y la Circular 007 de 2009.

Dijo que el contribuyente no cumplió con los parámetros de la Circular 007 de 2009, porque omitió incluir los ingresos no operacionales en la determinación del beneficio neto, por tanto, el excedente no goza de la exención, y se encuentra gravado con el impuesto.

En relación con la sanción por inexactitud, señaló que la misma debe mantenerse toda vez que en el expediente está probado que el contribuyente declaró exenciones improcedentes, que llevó a que no se liquidara impuesto a cargo. Y, consideró que no se presenta una diferencia de criterio sino el desconocimiento del derecho aplicable.

### **Sentencia apelada**

El *a quo* accedió a las pretensiones de la demandante (ff. 669 a 688), con fundamento en los siguientes planteamientos:

Consideró que la liquidación oficial se encuentra viciada de nulidad por haber sido expedida con infracción de las normas en que debía fundarse, toda vez que la legislación aplicable para la determinación del beneficio neto de Coasobien era la correspondiente al sector cooperativo, establecida en la Circular 007 de 2009.

Precisó que esa Circular permite que las cooperativas deduzcan del cálculo del excedente, entre otros conceptos, los ingresos no operacionales obtenidos con no asociados, y sobre ese resultado se debe determinar la base para establecer el 20% destinado a educación.

Manifestó que se configura la causal de nulidad alegada por el actor, porque la DIAN omitió calcular el beneficio neto conforme con la legislación cooperativa y, en su lugar, sustentó los actos en normas del Estatuto Tributario no aplicables a ese sector.

Señaló que el fundamento normativo y fáctico adoptado en la liquidación oficial de revisión es diferente al planteado en la resolución que resolvió el recurso de reconsideración, porque mientras en el primero se modificó la declaración con fundamento en normas generales del Estatuto

Tributario, en el segundo, se admite que la norma aplicable era la legislación cooperativa.

Indicó que las diferencias existentes entre la liquidación oficial de revisión y la resolución que resolvió el recurso constituyen una violación al principio de correspondencia, en tanto evidencian una modificación de los fundamentos normativos y los hechos que sustentaban la revisión del tributo.

Ordenó condenar en costas a la demandada debido a que fue la parte vencida en el proceso.

### **Recurso de apelación**

**La parte demandada** recurrió la sentencia de primera instancia (ff. 698 a 708). A esos efectos, reprodujo los argumentos planteados en la contestación de la demanda y, agregó que tanto el requerimiento especial como la resolución que resolvió el recurso de reconsideración tuvieron por objeto el desconocimiento de la renta exenta por concepto del beneficio neto, y se sustentaron en los artículos 19-4 y 357 del Estatuto Tributario, y la Ley 79 de 1988, el Decreto 640 de 2005 y la Circular 007 de 2009.

Precisó que la Circular 007 de 2009 fue analizada en la resolución que resolvió el recurso de reconsideración, en atención a la discusión planteada por el contribuyente en dicho recurso, por lo que es resultado de la dinámica del procedimiento administrativo. Y, discutió la condena en costas impuesta por el Tribunal, por considerar que esa erogación no está probada en el proceso.

### **Alegatos de conclusión**

**Ambas partes** insistieron en los argumentos esbozados en sede judicial (ff. 721 a 755).

## **Concepto del Ministerio Público**

El **agente del Ministerio Público** no rindió concepto.

## **CONSIDERACIONES DE LA SALA**

La Sala debe decidir la legalidad de los actos acusados, atendiendo los precisos cargos de apelación que la demandada formuló contra la sentencia del 2 de marzo de 2018, que declaró la nulidad de los actos demandados.

1. El problema jurídico se concreta en determinar si la actuación administrativa acusada se encuentra viciada de nulidad por infracción de las normas en que debía fundarse, y por la violación del principio de correspondencia.

2. El demandante discute que la liquidación oficial se sustenta en normas que no son aplicables a las cooperativas. Y, advierte que aunque esa irregularidad fue reconocida en la resolución que resolvió el recurso, la DIAN mantuvo la modificación del tributo con fundamento en un hecho que no había sido discutido en el procedimiento tributario, consistente en que la cooperativa no había aplicado correctamente la Circular 007 de 2009 de la Superintendencia de la Economía Solidaria.

Por su parte, la DIAN considera que, si bien, en el acto liquidatorio se cometió un error al omitir la aplicación de la ley cooperativa, esto no impide que la situación se ajustara a derecho en la resolución que resolvió el recurso de reconsideración, por cuanto el estudio de la Circular 007 de 2009 fue solicitado por el contribuyente. En todo caso, afirmó que durante toda la actuación administrativa se discutió el mismo hecho, esto es, el desconocimiento de la renta exenta por el indebido cálculo del beneficio neto destinado a educación.

3. En relación con la causal de nulidad por infracción de normas en que debía fundarse, denominada genéricamente violación de norma superior, se precisa que la misma se configura por i) falta de aplicación, ii) aplicación indebida, o iii) interpretación errónea. La Sala Plena (Sentencia del 2 de mayo de 2011, exp. 2003-00572, C.P. Hugo Fernando Bastidas)

ha dicho que se infringe de manera directa la ley, por falta de aplicación, cuando se ignora la existencia de la norma, o porque a pesar de conocerla, no se aplica a la solución del caso. En cuanto a la aplicación indebida, señaló que se presenta cuando el precepto que se hace valer se usa o aplica a pesar de no ser el pertinente para resolver el asunto. Y, sostuvo que se presenta una interpretación errónea, cuando se le asigna a la norma un sentido o alcance que no le corresponde.

Ahora bien, en cuanto a la segunda causal de nulidad alegada, se encuentra que la misma es propia del procedimiento tributario (artículo 711 del Estatuto Tributario), y exige que la liquidación oficial guarde correspondencia con los hechos contemplados desde el requerimiento especial o su ampliación, puesto que en el acto preparatorio se fija por primera vez los puntos que se consideran inexactos en la declaración. Este principio también debe ser acatado en la resolución que resuelve el recurso de reconsideración, debido a que agota la vía gubernativa y, por lo tanto, debe guardar coherencia con los hechos controvertidos en la actuación administrativa.

4. Verificados los actos administrativos se advierte que en el requerimiento especial (ff. 365 a 375) y en la liquidación oficial de revisión (ff. 475 a 489), la DIAN sustentó la determinación del beneficio neto y la procedencia de la exención en el hecho que el contribuyente no había calculado el beneficio neto conforme con los artículos 19 -numeral 4-, 357 y 358 del Estatuto Tributario, y especialmente, los artículos 11 y 12 del Decreto 4400 de 2004 – modificado por el Decreto 640 de 2005-; normas generales que regulan a las entidades pertenecientes al régimen tributario especial, y señalan la destinación del 20% del excedente a educación formal para efectos de la exención del tributo.

La aplicación de esas normas llevó a la Administración a determinar el beneficio neto con fundamento en la siguiente motivación (ff. 484 485 cp2):

*"Como resultado de la aplicación de este artículo 357 del Estatuto Tributario a diciembre 31 de 2011, se obtiene el correspondiente excedente contable o beneficio neto, para el año gravable 2011 y su distribución aprobada por la Asamblea General, tal como fue determinado por la cooperativa, así:*

[...]

*Total excedente del ejercicio \$1.423.893.431,00*

[...]

**a partir de la modificación del artículo 8 de la Ley 863 de 2003 al artículo 19 [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).**

De acuerdo con la normatividad anterior, la Cooperativa de asociaciones de hogares comunitarios de bienestar solo destinó para educación formal el 6.82% (19.418.335,34 /\$284.778.686,17) de lo que debía destinar, por tal razón el 93.18% de su excedente es gravado para el impuesto de renta a la tarifa especial del 20% de acuerdo a la normatividad anteriormente expuesta.

Se aclara que el porcentaje de 6.82% se obtuvo de la siguiente operación matemática:

Valor invertido en educación formal =	\$19.418.335.34
Valor que debía haber invertido	$\$1.423.893.430,85 \times 20\%$ =\$284.778.686,17"
(Subrayado y resaltado fuera de texto).	

Estas actuaciones fueron discutidas por el contribuyente (ff. 377 a 399 y 494 a 523) en el sentido de que las normas utilizadas por la DIAN para determinar el beneficio neto no son aplicables a las cooperativas, porque a partir de la expedición de la Ley 1066 de 2006 –artículo 10-, que modificó el artículo 19 del Estatuto Tributario, dichas entidades deben calcular el excedente conforme con legislación cooperativa vigente, y la Circular 007 de 2009 que realiza instrucciones en cuanto a la aplicación de esa normativa.

Al resolver el recurso de reconsideración (ff. 537 a 547), la DIAN aceptó que realizó el cálculo del beneficio neto con las disposiciones tributarias generales de las entidades del régimen especial, y no tuvo en cuenta la legislación cooperativa, ni la Circular 007 de 2009 de la Superintendencia de la Economía Solidaria.

*"En este caso, se observa que en liquidación oficial de revisión no se tuvo en cuenta la Circular 007 de 2009 proferida por la Superintendencia de Economía Solidaria, no obstante en esta etapa se revisará la propuesta realizada por el contribuyente de cara a lo determinado por la oficina liquidadora en relación con la exención del beneficio neto y excedente petionario por la recurrente.*

[...]

*Esta norma (Circular 007 de 2009) emanada de la autoridad que vigila las cooperativas y establece sus normas contables y financieras, es clara al señalar **la forma en que se debe liquidar el total excedente neto a distribuir para luego aplicarlo en la forma señalada por el artículo 54 de la Ley 79 de 1988, es decir, en este caso el 20% para educación formal, norma que no fue tomada en cuenta por la Administración al determinar el desconocimiento de la renta exenta y su reclasificación como renta líquida gravable, por eso son de recibo los argumentos de la recurrente al no aplicarse la normatividad cooperativa.***

[...]

No obstante el reconocimiento de la irregularidad de los actos de determinación, la resolución que agotó la vía gubernativa, decide ajustar la liquidación oficial, para aplicar la legislación cooperativa vigente, sin embargo en la nueva forma de depuración de los excedentes que son base para el cálculo de las reservas, decide glosar los ingresos no operacionales que habían sido detraídos del cálculo del contribuyente,

pero que no habían sido objeto de reparo en el requerimiento especial y en la liquidación oficial de revisión, así:

**Es por todo lo anterior, que sí hubo una indebida aplicación de la norma, y no se aplicó la normatividad cooperativa vigente, ya que solo se aplicó la disposición tributaria, sin observar la Circular 007 de 2009 para determinar la suma desconocida como renta exenta, en cuanto a la destinación por la suma de \$19.418.335,34 para educación formal, se advierte:**

[...]

<b>Concepto</b>	<b>Norma legal</b>	<b>%</b>	<b>Contribuyente</b>	<b>Recurso Reconsideración</b>
Excedentes a diciembre 31 de 2011			1.423.893.431	1.423.893.431
Menos: excedente resultantes de operación con no asociados	Artículo 10 Ley 79 de 1988		1.033.340.751	1.105.816.953
Ingresos no operacionales			293.461.000	0
<b>Excedentes</b>			<b>97.091.680</b>	<b>318.076.478</b>
Reserva para protección de aportes	Art. 54 Ley 79 de 1988	20%	19.418.336	63.615.296

Reserva para fondo de educación	Art. 54 Ley 79 de 1988	20%	<b>19.418.336</b>	<b>63.615.296</b>
Reserva para fondo de solidaridad	Art. 54 Ley 79 de 1988	10%	9.709.168	31.807.648
Total reserva	Art. 54 Ley 79 de 1988	50%	48.545.840	159.038.239

***En tratándose de la depuración realizada a la luz de la Circular 007 del 8 de julio de 2009, se tiene que una vez se tenga el resultado en el balance al cierre de un ejercicio, se debe deducir la parte de los excedentes obtenidos de operaciones con terceros en concordancia con el artículo 10 de la Ley 79 de 1988, cuando se prestan servicios a no asociados para obtener el excedente neto y proceder de conformidad con los artículos 54, 55, 56 de la Ley 79 de 1988 [...]***

*Por lo tanto, los ingresos obtenidos por prestación de servicios con no asociados por valor de \$1.105.816.953 eran los susceptibles de detrarse del beneficio neto por valor de \$1.423.893.430.85, y no era procedente restar los excedentes no operacionales por valor de \$220.984.801, en atención a lo advertido en la Circular 007 de julio 8 de 2009, y de conformidad con la Resolución No. 000077 del 7 de febrero de 2006 de la Superintendencia de Economía Solidaria que en su artículo 4 dispone "la modificación a la descripción del Grupo 42 no operacionales", realizada en la presente resolución:*

[...]

*Circunstancia que no permite incluir dentro de los valores a restar el ítem correspondiente a excedentes no operacionales en cuantía de \$220.984.801.00.*

**[...] Lo que conlleva al desconocimiento de la exención predicada para el beneficio neto por el año gravable 2011.**

*No obstante, **dado el reconocimiento hecho en la Liquidación Oficial de Revisión No. 10241201400032 del 09 de diciembre de 2014, en relación con la exención del beneficio neto excedente en cuantía de \$105.707.000**, e igualmente a la modificación de la sanción por inexactitud determinada por la oficina liquidadora por valor de \$462.158.040, este despacho considera según el Decreto extraordinario 2821 de 1974 artículo 23 que reza: **no reformatio in pejus en la discusión gubernativa. Por las razones anteriores, este despacho confirmará la liquidación oficial de revisión recurrida**". (Resaltado fuera de texto)*

5. A juicio de la Sala, la actuación administrativa acusada se encuentra viciada de nulidad, porque la liquidación oficial de revisión infringió las normas en las que tendría que haberse fundado, al omitir la aplicación de la legislación cooperativa, y en su lugar, sustentar su actuación en normas impertinentes al caso de estudio.

En efecto, en el año gravable en discusión -2011- se encontraba vigente el artículo 19 del Estatuto Tributario con la adición de la Ley 1066 de 2006 –artículo 10- que disponía que el cálculo del beneficio neto debía hacerse conforme con la legislación cooperativa, por lo que las normas pertinentes no eran las generales que aplicaban a los demás contribuyentes del régimen especial, como lo reconoció la misma Administración.

La equivocada aplicación normativa generó que la modificación del tributo se realizara a partir del cálculo erróneo del beneficio neto objeto de exención, que difiere de la determinación del excedente prevista en la legislación cooperativa.

Es preciso observar que la norma cooperativa dispone otra forma de establecer el beneficio objeto de exención, en tanto permite detraer

ciertos conceptos, que no son permitidos por las normas tributarias que regulan las entidades del régimen especial, como es el caso de los ingresos con terceros (artículo 10 de la Ley 79 de 1988), como lo acepta la DIAN cuando resolvió el recurso de reconsideración.

Por lo anterior en la resolución que resolvió el recurso de reconsideración, al aplicar la legislación cooperativa, verificó las deducciones realizadas por el contribuyente al excedente, aceptando los ingresos con terceros no asociados, pero desconociendo la relativa a los ingresos no operacionales.

En ese mismo acto, se comprueba que el cálculo realizado en el acto liquidatorio es erróneo porque no tuvo en cuenta los conceptos que la legislación cooperativa permite restar de la base del beneficio neto, por lo que el valor que la DIAN determinó para destinar a educación es equivocado y, por tanto, también lo es, el desconocimiento de la exención y la determinación del tributo.

Así, si desde un principio, el beneficio neto y la procedencia de su exención se hubiere determinado conforme con la legislación cooperativa, la discusión administrativa no se hubiere fundado en la aplicación plena del beneficio neto al 20% destinado a educación, sino en la depuración de la base del beneficio neto que sería objeto de exención, para efectos del porcentaje de inversión a educación.

Esas irregularidades en la aplicación de ley, eran razón suficiente para que la DIAN no confirmara la modificación del tributo y diera por terminado el procedimiento de revisión, en tanto la liquidación oficial del tributo es contraria a las normas en que debía sustentarse, lo que constituye una transgresión manifiesta al ordenamiento jurídico.

Así las cosas, la Sala considera que el hecho que la Administración hubiere fundamentado su actuación bajo el amparo de una norma legal que no era la procedente en el presente caso, da por desvirtuada la presunción de legalidad del acto administrativo demandado, pues no solamente se presentó la violación de las normas que regulan a los contribuyentes del régimen especial por indebida aplicación, sino la legislación cooperativa por falta de aplicación, siendo las normas en que se debió fundar su actuación.

Por eso, no era procedente que la Administración pretendiera enmendar esa irregularidad en la resolución que resolvió el recurso de reconsideración –mediante el análisis de la norma adecuada-, porque ya

se había producido el vicio de nulidad en la actuación anterior –liquidación oficial-.

En efecto, la aplicación de la norma cooperativa que realiza la DIAN en la resolución que resuelve el recurso, implica una modificación del asunto materia del proceso, porque además de tratarse de un sustento jurídico diferente del acto administrativo, su aplicación en el caso concreto lleva a un cálculo distinto al realizado inicialmente en el acto liquidatorio.

No puede desconocerse que el hecho relevante en la liquidación oficial fue el desconocimiento de la renta exenta con fundamento en el cálculo de un beneficio neto realizado bajo los parámetros de normas impertinentes, que generó implicaciones jurídicas en la modificación del tributo y, por ende, en la situación jurídica del contribuyente.

El hecho de que el contribuyente defendiera la aplicación de la Circular Nro. 007 de 2009 de la Superintendencia de Economía Solidaria, no justifica que la misma se adoptara en la resolución que resuelve el recurso de reconsideración, porque el análisis de esa norma no es resultado de los hechos objeto del debate iniciado por la Administración en el requerimiento especial, sino que por el contrario, constituye un cambio de la situación fáctica y jurídica que debe mantenerse a lo largo del procedimiento tributario, en aras del derecho de defensa y contradicción del contribuyente.

Se precisa que, no se desconoce que la Administración tiene la posibilidad de mejorar o ampliar los argumentos que llevaron a la proposición de la glosa en el acto preparatorio, pero, en este caso, como quedó expuesto, la liquidación oficial de revisión infringió las normas en las que tendría que haberse fundado, lo que derivó en una modificación de la situación fáctica y jurídica en la resolución que resolvió el recurso de reconsideración.

6. Y de ningún modo había lugar a que en el acto que agota la vía gubernativa, la DIAN estudiara si la declaración del beneficio neto se ajustaba a la legislación cooperativa, porque esa situación cambia los hechos que fueron objeto de modificación desde el inicio de la actuación administrativa.

Así se encuentra la violación del principio de correspondencia (art. 711 del Estatuto Tributario) y la vulneración al debido proceso (art. 29 de la Constitución Política), toda vez que en la resolución que resolvió el recurso de reconsideración se incluyó un nuevo hecho, relativo al desconocimiento de los ingresos no operacionales en la determinación del beneficio neto,

que conlleva a un cálculo distinto al realizado inicialmente en el acto liquidatorio.

7. La infracción de las normas en las que tendría que haberse fundado la liquidación del impuesto resulta suficiente para declarar la nulidad de los actos demandados, unido a los vicios procedimentales por la violación al principio de congruencia y correspondencia de la resolución que agotó la vía gubernativa con la liquidación oficial y que conllevó a una clara violación al derecho de defensa del contribuyente.

8. Finalmente, en lo que respecta a la condena en costas, se encuentra que la DIAN apeló la impuesta por el Tribunal en primera instancia. Para la Sala no procede la condena de costas en primera instancia toda vez que no se encuentran acreditadas las exigencias que hace el numeral 8° del artículo 365 del Código General del Proceso (norma aplicable por remisión expresa del artículo 188 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo) para su procedencia.

Por las mismas razones, no se condena en costas en segunda instancia.

9. En consecuencia, la Sala revocará el numeral 3° en el sentido de levantar la condena en costas impuesta en primera instancia y confirmará en lo demás la sentencia de primera instancia. Adicionalmente, se ordena no condenar en costas en segunda instancia.

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

## **FALLA**

1. **Revocar** el numeral 3° de la sentencia apelada. En su lugar:

*"3. No se condena en costas en primera instancia"*

2. **Confirmar** en lo demás la sentencia apelada.

3. No se condena en costas en segunda instancia.

4. Reconocer personería jurídica al abogado Herman Antonio González Castro, para actuar en representación de la demandada, en los términos del poder otorgado (f. 725).

**Cópiese, notifíquese, comuníquese. Devuélvase** al tribunal de origen. **Cúmplase.**

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

*(Firmado electrónicamente)*

**MILTON CHAVES GARCÍA**

Presidente

*(Firmado electrónicamente)*

**STELLA JEANNETTE CARVAJAL BASTO**

*(Firmado electrónicamente)*

**MYRIAM STELLA GUTIÉRREZ ARGÜELLO**

*(Firmado electrónicamente)*

**JULIO ROBERTO PIZA RODRÍGUEZ**

La suma de \$19.418.335.34 constituye el 6.82% de \$284.778.686,17

La suma de \$105.707.000 que aceptada como renta exenta por la DIAN corresponde al 6.82% del beneficio neto. declarado por el contribuyente.