



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

CONSEJERA PONENTE: MYRIAM STELLA GUTIÉRREZ ARGÜELLO

Bogotá, D.C., veintiuno (21) de agosto de dos mil veinticinco (2025)

Referencia	Nulidad y restablecimiento del derecho
Radicación	19001-23-00-000-2011-00584-01 (30082)
Demandante	COOPERATIVA DE MOTORISTAS DEL CAUCA- COOMOTORISTAS
Demandada	DIRECCIÓN DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES DIAN
Temas	Impuesto sobre la renta. Año gravable 2006. Beneficio neto o excedente. Determinación contable y fiscal. Provisiones por litigios y demandas. Dictamen pericial.

SENTENCIA DE SEGUNDA INSTANCIA

La Sala decide el recurso de apelación interpuesto por la parte demandante contra la sentencia del 29 de octubre de 2024, proferida por el Tribunal Administrativo del Departamento de San Andrés, Providencia y Santa Catalina¹, que resolvió lo siguiente:

PRIMERO: NIEGANSE las pretensiones de la demanda.

SEGUNDO: No hay lugar a condena en costas.

TERCERO: Devuélvase el remanente de lo consignado para gastos del proceso. (...)

ANTECEDENTES DE LA ACTUACIÓN ADMINISTRATIVA

El 20 de abril de 2007, la Cooperativa de Motoristas del Cauca - COOMOTORISTAS presentó la declaración el impuesto sobre la renta y complementario del período gravable 2006², incluyendo todo el resultado del período como renta exenta, en aplicación del régimen especial, sin que resultase saldo a pagar.

Previa emisión del requerimiento especial y su respuesta³, la DIAN formuló la liquidación oficial de revisión 172412010000003 del 18 de mayo de 2010⁴, a través de la cual reliquidió la renta exenta y la renta líquida gravable, dado que desconoció una provisión para multas, sanciones y litigios, la provisión del 20% del excedente que las cooperativas deben destinar al fondo de educación y solidaridad.

Como consecuencia de lo anterior, recalculó el impuesto a cargo a la tarifa vigente más la sobretasa e impuso sanción por inexactitud del 160% del mayor saldo a pagar.

El actor interpuso recurso de reconsideración, el cual fue resuelto con la resolución 900094 del 14 de junio de 2011 que confirmó la liquidación oficial de revisión.

¹ Samai Tribunal, índice 106.

² Folio 36, Caa.

³ El 16 de abril de 2009 le notificaron a Coomotoristas emplazamiento para corregir, al cual dio respuesta el 15 de mayo de 2009. El 18 de mayo de 2009, la DIAN emitió el Requerimiento Especial 172382009000001, notificado el 20 de mayo de 2009. Coomotorista dio respuesta el 20 de agosto de 2009.

⁴ Folio 1 Anexos de la Demanda.



ANTECEDENTES DEL PROCESO

Demanda

En ejercicio de la acción de nulidad y restablecimiento del derecho, contemplada en el artículo 85 del Código Contencioso Administrativo (Decreto 01 de 1984), el demandante formuló las siguientes pretensiones⁵:

1. Que se declare la nulidad de los siguientes actos administrativos:
 - 1.1. Que se declare la nulidad de la Resolución de la Liquidación Oficial de Revisión No. 172412010000003, Código 501 de fecha 18 de mayo de 2010, expedida por la División de Gestión de Liquidación de la Dirección Seccional de Impuestos y Aduanas de Popayán.
 - 1.2. Qua (sic) se declare la nulidad de la Resolución No. 900094 del 14 de junio de 2011, expedida por la Subdirectora de Gestión de Recursos Jurídicos de la Dirección de Gestión Jurídica de la Dirección de impuestos y Aduanas Nacionales.

Que como consecuencia de la anterior declaración, y a título de restablecimiento del derecho en que han sido lesionados los actores, se pronuncien las siguientes o similares declaraciones y condenas:

- 2.1. Declárese que la Cooperativa de Motoristas del Cauca- COOMOTORISTAS, goza de la exención del TOTAL del excedente fiscal por el año gravable 2006 en cuantía de \$756.747.000.oo y no en cuantía de \$73.579.000, como lo propone la DIAN.
- 2.2. Que al no existir una Renta líquida gravable, tampoco existe la obligación de pagar por parte de la demandante el valor de \$136.634.000 por concepto de impuesto a la renta, más la sobretasa de \$13.663.000, más la sanción por inexactitud de \$240.475.000.

A los anteriores efectos, el demandante invocó como violados los artículos 28 de la Constitución Política, 54 de la Ley 79 de 1988, 84 del Código Contencioso Administrativo y 5 (parágrafo 1) del Decreto 124 de 1997.

En los hechos de la demanda afirmó que no era cierto lo indicado por la Administración, cuando en la liquidación oficial dijo que se constituyó una provisión de cartera en la contabilidad de la sucursal de Puerto Tejada. Aclaró que esa nota corresponde a la contabilidad de la sede principal, y lo que se registró fue **una provisión para litigios, indemnizaciones y demandas**.

Agregó que existe una provisión de cartera de la sucursal Zona Norte, cuyo valor es igual al que rechaza la DIAN, que fue constituida en 2005 y se trasladó de la sucursal a la principal en 2006, movimiento que no afecta las cuentas de resultado del ejercicio (la nota NC-1304 evidencia traslado de cartera a la principal). Indicó que esta provisión fue investigada por la demandada, quién archivó la investigación en 2009. Transcribió la relación de notas contables del acta de inspección tributaria y expuso que, sobre las notas 03-0001271 y SAL-00002, se presentó una imprecisión en la redacción y las partidas crédito a afectar, pero que esto no afectó los saldos de la contabilidad.

Sobre los cuestionamientos del monto de las provisiones para litigios, allegó nueve demandas admitidas durante el 2006, cuyo monto total ascendía a \$4.008.159.120, lo cual evidencia la necesidad de constituir estas. Consideró que la DIAN no tuvo en cuenta la información depurada de los procesos de 2006 radicada el 18 de mayo del 2010.

⁵ Samai, índice 3.



Advirtió que el hecho de tener fallos favorables en el 97.7% de los casos no puede asumirse como una constante y por esto cuestionarse el monto de la provisión, pues el resultado de cada proceso es impredecible. Acudió al concepto de ente económico para sostener que la empresa es una sola y que, en caso de responder por una o varias condenas, su patrimonio se compromete totalmente, de forma que las provisiones no deben guardar proporcionalidad solo con determinados ingresos.

Acotó que las pólizas contratadas por la Cooperativa no son suficientes dado que, en caso de accidentes graves, las cuantías demandadas superan el amparo de las pólizas y no siempre se puede vincular a las aseguradoras en los procesos, de manera que la responsabilidad radica en cabeza de las empresas de transporte y no de los asociados, quienes tampoco pueden pagar un mayor valor por concepto de pólizas. Insistió en que las pretensiones de las demandas exceden el patrimonio bruto de la empresa y la administración debe protegerlo.

Reparó en que la provisión cumplió lo dispuesto en el artículo 52 del Decreto 2649 de 1993 y la Resolución 1515 de 2001, de tal forma que la reinversión en educación formal se efectuó con fundamento legal. Para reforzar su argumento, hizo alusión a la Circular Básica Contable y Financiera 0013 de 30 de julio de 2003, el Plan Único de Cuentas para entidades del Sector Solidario de 2005 y el Oficio 0A/01257 de la Superintendencia de Sociedades. En particular, refirió la dinámica de pasivos estimados y provisiones y de provisiones, contingencias y pasivos contingentes en los Decretos 2649 y 2650 de 1993.

Precisó que la obligación de contabilizar la provisión, en su caso, fue justificada, cuantificable y confiable debido a que, según la certificación del departamento jurídico de la Cooperativa enviada a la DIAN, la cuantía de las demandas admitidas en 2006 ascendía a \$4.008.159.120, cifra que demuestra que la provisión de \$400.000.000 era necesaria. Acotó que, de no haber hecho la provisión, el representante legal y el revisor fiscal hubiesen respondido por omisión y/o actuación negligente⁶ y se hubiese puesto en riesgo la existencia de la empresa, dada la exigencia de un capital pagado o patrimonio líquido para la operación de empresas de transporte público.⁷

Calificó de parcialmente cierto el hecho de que el **beneficio neto o excedente** debiese efectuarse conforme con el artículo 357 del Estatuto Tributario, pues en el sector cooperativo también opera el artículo 10 de la Ley 1066 de 2006, y afirmó que las provisiones son egresos procedentes. Estimó equivocados los argumentos de la Administración relativos a la constitución de fondos, que afectan los excedentes, dado que lo discutido eran provisiones que afectan los resultados.

Hizo hincapié en que la normatividad cooperativa ordena la constitución de provisiones para proteger el patrimonio social, y que, en este caso, la efectuada cumple los requisitos de justificación, cuantificación y confiabilidad y se derivó de hechos con relación estrecha con el objeto social y la generación de ingresos de la Cooperativa. Desestimó la aplicación de la sentencia del 05 de septiembre de 2002 del Consejo de Estado, dado que se pronunció sobre el excedente fiscal y no el contable y precisó que la provisión no es deducible fiscalmente pero sí puede detraerse contablemente. Clarificó que la provisión no se tuvo en cuenta en la declaración de renta, pero sí afectó el beneficio neto o excedente presentado a la Asamblea, al afectar los resultados del ejercicio.

⁶ Al respecto citó el Concepto 034649 del 6 de octubre de 2005 de la Superintendencia de Economía Solidaria.

⁷ Como soporte invocó los artículos 11, 14 y 16 del Decreto 171 de 2001.



Mencionó que las cooperativas no obtienen utilidades sino excedentes y que la distribución del 20% se realizó sobre el excedente contable, de manera correcta, sobre lo cual citó la Circular Externa 007 de 2009 de la Superintendencia de Economía Solidaria. Resaltó que el proyecto de distribución de excedentes se efectuó conforme con el artículo 54 de la Ley 79 de 1938, que se aplicó indebidamente el artículo 5 del Decreto 124 de 1997 y el 19 del Estatuto Tributario.

Acusó al acto de **falsa motivación, y por esto de desconocimiento del derecho de defensa**. Dijo que los motivos en que se fundamenta el acto deben ser ciertos, claros y objetivos, y que esta causal se refiere a la motivación fáctica. Agregó que la motivación de los actos debe ser clara, puntal y suficiente, hasta tal punto que justifique la expedición de los estos.

Estimó improcedente la **sanción por inexactitud** dado que no incurrió en ninguna irregularidad y alegó una diferencia de criterios.

Oposición de la demanda

La DIAN controvirtió las pretensiones de la demanda⁸:

Defendió los actos indicando que respetaron el debido proceso y el **derecho de defensa**, ya que la demandante pudo controvertir las glosas. Resaltó que en estos se demostró que la Cooperativa determinó a su discreción el excedente contable, debido a que las reservas no son aceptables como costos y deducciones pues sus movimientos se generan en las cuentas de patrimonio.

Reseñó los documentos aportados en la inspección tributaria practicada y observó que el revisor fiscal señaló que **las provisiones de multas, sanciones y litigios** no obedecieron a criterio alguno y que se tomó el valor total de las cuantías pretendidas en las demandas, con independencia de que su admisión ocurrió en 2006 o en años anteriores.

Resaltó que en los actos se concluyó que la Cooperativa no realizó la inversión en el fondo de educación como lo disponía el artículo 19 del Estatuto Tributario, dado que disminuyó el **excedente** contable con una provisión. Explicó que el 20% para la inversión correspondía a \$136.633.611 y no a \$60.000.000 y que a la Asamblea General se le presentó un valor del beneficio neto o excedente que había sido afectado por un descuento de \$400.000.000 de provisión para litigios y demandas, además de que en el “estado de PyG” se reflejó una utilidad que no correspondía a la distribución de porcentajes de la Ley 79 de 1988.

Estimó procedente la **sanción por inexactitud** dada la utilización de datos o factores falsos, equivocados o incompletos con la inclusión de una renta exenta a la cual la Cooperativa no tenía derecho por la disminución indebida del excedente contable.

Sentencia apelada

El Tribunal Administrativo del Departamento de San Andrés, Providencia y Santa Catalina⁹ negó las pretensiones de la demanda, con fundamento en las siguientes consideraciones:¹⁰

⁸ Samai, índice 3.

⁹ Le correspondió el proceso a este tribunal por efecto de los acuerdos de descongestión.

¹⁰ Samai Tribunal, índice 106.



Reseñó las actuaciones del proceso administrativo y los hallazgos de los dictámenes periciales del 21 de mayo de 2017, su aclaración y objeción y del 23 de enero del 2018. Transcribió los artículos 4 del Decreto 124 de 1997, 6 de la Ley 633 de 2000, 8 de la Ley 863 de 2003, 3, 4 y 5 del Decreto 4400 de 2004 para establecer que la determinación del beneficio neto o excedente es un procedimiento reglado y que solo pueden detraerse egresos constitutivos de costo o gasto que tengan relación de causalidad, necesidad y proporcionalidad con los ingresos.

Diferenció entre el registro contable de las provisiones y sus efectos fiscales y precisó que la procedencia del egreso depende de su realización efectiva durante el período. Acotó que la Ley 79 de 1988 prevé la posibilidad para las cooperativas de crear reservas y fondos para proteger los aportes sociales y adelantar finalidades especiales, los cuales no están excluidos de la base para liquidar el impuesto de renta, ni tienen un beneficio tributario similar, dado que su efecto es contable y no fiscal.

Afirmó que la provisión creada por la Cooperativa para cubrir demandas no podía considerarse un gasto. Para esto hizo alusión a la aclaración del dictamen pericial, del 02 de agosto de 2017, donde se indica que esa provisión no se realizó en el 2006, de forma que el gasto no se había producido en el período. Agregó que como las provisiones se relacionan con una contingencia que pudo o no ocurrir, no se puede hablar de un gasto efectivamente realizado en el período gravable en discusión, que haya derivado en una disminución del patrimonio de la Cooperativa y el egreso no podía detraerse.

No condenó en costas, al no encontrar conducta que así lo ameritara.

Recurso de apelación

La **demandante** apeló la decisión de primera instancia¹¹. Calificó de sesgado el análisis del Tribunal al tener como fundamento únicamente el dictamen pericial objetado por error grave al fundamentarse en una norma derogada, de forma que se emitió uno nuevo frente al cual no se hizo pronunciamiento. Cuestionó que la sentencia asimilara los fondos o reservas con las provisiones, siendo que son partidas disímiles.

Reprochó que no se analizara la naturaleza de las cooperativas y el numeral 4 del artículo 19 del Estatuto Tributario, dada su finalidad socioeconómica y el tratamiento especial constitucional previsto para dichos entes. Añadió que se desconoció el artículo 4 de la Ley 79 de 1998 dado que el Tribunal desatendió que el concepto de excedente en las cooperativas está ligado a una condición de prestación de servicios comunes vinculados a su objeto social, que no genera lucro a sus miembros.

Dijo que el beneficio neto o excedente aprobado por la Asamblea resulta de restar de los ingresos, los egresos de cualquier naturaleza. Expresó que, para las cooperativas no existen ingresos no constitutivos de renta, ni rentas exentas y, así mismo, tampoco les aplica el concepto de costos y gastos no deducibles por no ser exigibles las condiciones y requisitos fiscales requeridos para otras clases de contribuyentes del impuesto sobre la renta. Adujo que, para estos entes, se utiliza de forma exclusiva las normas contables y del sector cooperativo, de manera que las provisiones tienen relación de causalidad con la obtención de ingresos y son deducibles, al ser erogaciones.

¹¹ Samai Tribunal, índice 110.



Reprochó que se invocara el artículo 4 del Decreto 4400 de 2004, el cual fue modificado sustancialmente por el artículo 3 del Decreto 640 de 2005, que eliminó el requisito de pago efectivo de los egresos. Estimó aplicable el principio de realización a las provisiones dado que son hechos económicos que probablemente implican un sacrificio económico.

Sostuvo que las provisiones tienen un efecto contable y fiscal dado que se tienen que hacer, afectan el resultado contable y este es la base para el cálculo de los aportes a los fondos. Añadió que el concepto contable de erogaciones incluye otras formas de pago, más allá de la moneda. Cuestionó que la sentencia considerara que los gastos debían pagarse efectivamente, lo cual equivaldría a aplicar un sistema de caja y no de causación.

Expuso que los fondos y reservas no son provisiones, ya que estas afectan el resultado del ejercicio. Insistió en que se desconoció la dinámica de las provisiones como gasto, sobre lo cual reiteró las referencias al Plan único de Cuentas del Sector Solidario y a los Decretos 2649 y 2650 de 1993 y replicó los argumentos sobre la justificación, cuantificación y confiabilidad del registro de la provisión y la responsabilidad por omisión y/o actuación negligente de los administradores y el revisor fiscal.

Comentó que un gasto puede representar el incremento de un pasivo y no solo salida de dinero u otros recursos y que la sentencia desconoció que la provisión va unida al gasto, pues se constituye afectando un débito en una cuenta de resultado (gasto) y un crédito en una cuenta de pasivo, por lo que figuran en los estados de resultados y de situación financiera. Mencionó que no hay discusión en la realidad del gasto por provisión y que la DIAN ha aceptado dicha situación.

Frente a las conclusiones del dictamen pericial utilizado como base de la decisión de primera instancia, alegó que, para 2006 ya estaba vigente el Decreto 640 de 2005 que determinaba el beneficio fiscal con base en sus disposiciones y no en normas fiscales. Agregó que, para las cooperativas, son procedentes todos los gastos dentro de su objeto social y que el perito legisló. Anotó que debió considerarse el peritaje de Jairo Luis Bolaños, respecto del cual no se indicaron las razones por las que no se tuvo en cuenta.

Explicó que la sentencia se apartó del precedente del Consejo de Estado en sentencia 16612, C.P. William Giraldo Giraldo y que la Cooperativa sí tenía derecho a la exención del impuesto sobre la renta.

Alegatos de conclusión

La **demandante** reiteró los argumentos de la apelación ¹².

La **demandada**¹³ consideró adecuado el análisis de la sentencia de primera instancia dado que la provisión es un contingente que solo se materializa en el momento que se genere o se cause la condición impuesta para su uso y que no se desestimaron las pruebas, sino que la decisión se fundamentó en las normas vigentes y en el hecho de que no se efectuó la reinversión del excedente en debida forma, al tomar como egreso una suma no causada. Expresó que en la sentencia sí se hizo referencia al otro dictamen pericial.

¹² Samai , índice 21.

¹³ Samai, índice 20.



Intervención del Ministerio Público

El Procurador Quinto Delegado ante el Consejo de Estado solicitó confirmar la sentencia de primera instancia.¹⁴ Conceptualizó a las cooperativas como personas jurídicas de derecho privado, sin ánimo de lucro, con organización asociativa enfocada en la sociedad y dijo que los egresos procedentes para establecer el beneficio neto o excedente son aquellos constitutivos de costo o gasto con relación de causalidad, necesidad y proporcionalidad con los ingresos.

Hizo referencia al dictamen pericial y señaló que los egresos no fueron realizados durante el período, de modo que no se disminuyó el patrimonio de la cooperativa y la provisión no podía detraerse al no constituir un gasto real. Concluyó que las pruebas se valoraron debidamente y que la sanción por inexactitud era procedente dada la inclusión impropia de descuentos tributarios.

CONSIDERACIONES DE LA SALA

1. Cuestión previa

De forma previa al estudio de fondo de los cargos de apelación, la Sección debe reiterar el criterio expuesto en frente al alcance del recurso de apelación en las sentencias del 9 de abril de 2025, exp. 26144, del 9 de mayo de 2024, exp. 28297, y del 11 de octubre de 2024, exp. 27637, CP: Myriam Stella Gutiérrez Argüello.

En dichas providencias, se indicó que, según el artículo 320 del Código General del Proceso, el objeto del recurso de apelación consiste en que el superior examine la cuestión decidida, únicamente respecto de los reparos concretos formulados por el apelante. Esto, en concordancia con el artículo 328 *ibidem*, conforme al cual la competencia del juez de segunda instancia se limita a los argumentos expuestos por el recurrente.

Lo anterior, en la medida en que los argumentos con los que se pretende censurar la sentencia apelada deben estar acordes con lo planteado en el concepto de violación de la demanda (en el caso del demandante), lo expuesto en la oposición a la misma (en el caso del demandando) y, en cualquier caso, con lo razonado por el juez de primera instancia¹⁵. En esa medida, está prohibido que el apelante exponga en el recurso de apelación hechos, cargos y pretensiones nuevas que no presentó en la demanda o en la contestación de ese escrito, según el caso.

Un entendimiento contrario vulneraría el derecho de contradicción de las partes, el principio de congruencia y la lealtad procesal, ya que implicaría la posibilidad de fundamentar el recurso de apelación en hechos o argumentos que no pudo tener en cuenta el juez de primera instancia, por no haber sido puestos a su consideración en la etapa procesal oportuna.

Por esa razón, la Sección ha señalado que «Invalidar una providencia con base en hechos y/o argumentos completamente ajenos al debate procesal suscitado, que dio lugar la decisión judicial impugnada, escapa a la lógica procesal del recurso de apelación»¹⁶.

¹⁴ Samai, índice 12.

¹⁵ Ver sentencia del 16 de noviembre de 2023, exp. 27886, C.P. Myriam Stella Gutiérrez Argüello.

¹⁶ Consejo de Estado. Sala de lo Contencioso Administrativo. Sección Cuarta. Sentencia del 9 de mayo de 2013, Exp. 18847, C.P. Carmen Teresa Ortiz de Rodríguez, reiterada en la sentencia del 28 de abril de 2022, Exp. 25687. C.P. Myriam Stella Gutiérrez Argüello.



La Sección precisa que, en virtud del principio a la igualdad y de equilibrio procesal, la carga de sustentar el recurso de apelación en concordancia con lo expuesto en la sentencia impugnada y con los hechos, argumentos, pretensiones y excepciones expuestas en primera instancia y esta, no recae sólo en la parte demandante, sino también en la parte demandada¹⁷.

En el caso bajo examen, se advierte que la demandante propone en el recurso de apelación un asunto nuevo, que no fue ventilado en la demanda ni en sede administrativa, consistente en el presunto análisis de la naturaleza de las cooperativas, su finalidad socioeconómica, su tratamiento especial constitucional y la vinculación entre el excedente y la prestación de servicios comunes no lucrativos, asuntos que no son objeto de debate en los actos administrativos que discuten la procedencia de egresos por concepto de una provisión que afectaron el beneficio neto o excedente, ni que tampoco fueron puestos de presente en la demanda.

En consecuencia, para proteger el equilibrio procesal, el derecho de defensa de las partes y los principios de igualdad y congruencia de las sentencias, la Sección se abstendrá de estudiar dichos argumentos dado que son hechos novedosos que solo se plantearon en sede de apelación y que no se plasmaron en los actos administrativos ni sirvieron de sustento de las glosas. Sin perjuicio de que estos no fueron abordados por el Tribunal en primera instancia, es importante reiterar que, en todo caso, no eran pasibles de estudio, al exceder el debate trabado en sede administrativa.

2. Problema jurídico

De conformidad con los cargos de apelación formulados por la parte demandante respecto de la sentencia de primera instancia que negó las pretensiones de la demanda, juzga la Sección la legalidad de la liquidación que modificó la declaración del impuesto sobre la renta del año gravable 2006 presentada por el demandante. En particular corresponde determinar si: *i)* los egresos registrados como “provisiones” podían detsraerse para determinar el beneficio neto o excedente, *ii)* la sentencia de primera instancia incurrió en una indebida valoración probatoria respecto de los dictámenes periciales.

3. Análisis del caso concreto

3.1. Procedencia de los egresos

Los actos administrativos demandados reliquidaron la renta exenta registrada por la demandante en su declaración del año 2006, toda vez que consideraron improcedente la disminución del excedente con \$400.000.000 de gasto por provisión para multas, sanciones, litigios, indemnizaciones y demandas. En la liquidación oficial se sostuvo que esa reducción no era justificada, razonable ni confiable, al haberse provisionado un valor desproporcionado, sin seguir criterio alguno. Posteriormente, en la resolución que resolvió el recurso de reconsideración, se aclaró que la provisión se rechazó pues ese tipo de gasto no era deducible. La sentencia de primera instancia denegó las pretensiones de la demanda al estimar que la provisión no podía considerarse un gasto efectivamente realizado en el período 2006.

¹⁷ Al respecto ver, Consejo de Estado. Sala de lo Contencioso Administrativo. Sección Primera. Sentencia del 7 de diciembre de 2017. Exp. 08001-23-31-000-2009-01122-01. C.P. Hernando Sánchez Sánchez.



En la apelación, el demandante advierte que, como cooperativa, todo egreso puede detraerse para determinar el beneficio neto o excedente, pues a estas no le aplican los requisitos exigidos para la deducción de costos y gastos de otros contribuyentes, siendo suficiente para determinar su excedente la aplicación de las normas contables del sector cooperativo. Agrega que la provisión tiene relación de causalidad con la obtención de ingresos y que la sentencia exigió erradamente el pago efectivo para el reconocimiento del egreso, lo cual equivale a aplicar el sistema de caja y no de causación.

Estima aplicable el principio de realización a las provisiones, dado que son hechos económicos que probablemente implicarán un sacrificio económico y que tienen un efecto contable y fiscal que afecta los resultados. Concluye que con la sentencia de primera instancia se desconoció la dinámica de las provisiones como gasto, y replicó los argumentos sobre la justificación, cuantificación y confiabilidad del registro de la provisión que hizo. Adicionó que, de haber actuado en contrario, cabría la responsabilidad por omisión y/o actuación negligente de los administradores y del revisor fiscal.

Comenta que un gasto puede representar el incremento de un pasivo, y no solo salida de dinero u otros recursos, y que la sentencia desconoció que la provisión va unida al gasto porque se constituye afectando un débito en una cuenta de resultado (gasto) y un crédito en una cuenta de pasivo. Menciona que no hay discusión en la realidad del gasto por provisión y que la DIAN ha aceptado dicha situación.

Para resolver, sea lo primero precisar que la demandante es una cooperativa, entidad que, de acuerdo con el artículo 19 del Estatuto Tributario vigente para la época de los hechos, era contribuyente del impuesto sobre la renta pero gozaba de una exención del tributo, si el 20% del excedente se destinaba a financiar cupos y programas de educación formal en instituciones autorizadas por el Ministerio de Educación, siempre que se cumplieran los requisitos de los artículos 358 y 359 del Estatuto Tributario.

El artículo 358 ibidem establecía que el beneficio neto o excedente, determinado de conformidad con las reglas del artículo 357 del mismo estatuto, tendría el carácter de exento «cuando se destine directa o indirectamente, en el año siguiente a aquél en el cual se obtuvo, a programas que desarrollen dicho objeto social.» A estos efectos, el beneficio neto o excedente se determinaba tomando la totalidad de los ingresos, cualquiera fuese su naturaleza, y restando: «el valor de los egresos de cualquier naturaleza, que tengan relación de causalidad con los ingresos o con el cumplimiento de su objeto social de conformidad con lo dispuesto en este Título, incluyendo en los egresos las inversiones que hagan en cumplimiento del mismo.»

Por su parte, el artículo 4 del Decreto 4400 de 2004, modificado por el Decreto 640 de 2005, definió los egresos procedentes como «aquellos realizados 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 y la adquisición de activos fijos.» Así mismo, en el parágrafo primero, la norma dispuso lo siguiente:

Para la procedencia de los egresos realizados en el respectivo período gravable que tengan relación de causalidad con los ingresos o con el objeto social, deberán tenerse en cuenta las limitaciones establecidas en el Capítulo V del Libro Primero del Estatuto Tributario. Lo anterior sin perjuicio del cumplimiento de los requisitos especiales consagrados en el Estatuto Tributario, para la procedencia de costos y deducciones, tales como los señalados en los artículos 87-1, 108, 177-1, 177-2, 771-2 y 771-3. (Resalta la sala).



En línea con lo anterior, el artículo 11 del Decreto 4400 de 2004, estableció:

Artículo 11. Determinación del beneficio neto o excedente. Las entidades a que se refiere el numeral 4 del artículo 19 del Estatuto Tributario determinarán su excedente contable de acuerdo con las reglas establecidas por la normatividad cooperativa y el Decreto 1480 de 1989, según el caso. A su vez el beneficio neto o excedente fiscal que se refleja en la declaración del impuesto sobre la renta y complementarios se determinará conforme al procedimiento previsto en los artículos 3, 4 y 5 de este decreto. (Resalta la sala)

A partir de lo expuesto, se colige, en primer lugar, que una es la determinación del beneficio neto o excedente contable, que se rige por la normativa cooperativa, y otra su liquidación para efectos fiscales, que se regula por los artículos 3, 4 y 5 del Decreto 4400 de 2004 y, en segundo lugar, que los egresos procedentes para la determinación del beneficio neto o excedente, para efectos tributarios, deben tener relación de causalidad con los ingresos o el objeto social del ente, sin perjuicio de que las limitaciones establecidas en el capítulo de deducciones del libro primero (impuesto sobre la renta y complementarios) del Estatuto Tributario les son plenamente aplicables a estos, en virtud del reglamento. En ese sentido, contrario a lo afirmado por el apelante, no es cierto que los egresos no estén sujetos a las limitaciones aplicables a los costos y las deducciones previstas para los demás contribuyentes del impuesto sobre la renta, ni tampoco que estos pueden detraerse en forma absoluta.

De hecho, la primera limitación a la deducibilidad del egreso está dada por la regla general de causación, prevista en el artículo 105 del Estatuto Tributario, que establecía, en su versión vigente para la época de los hechos, que la deducción se causa cuando nace la obligación de pago, aunque este no se hubiese hecho efectivo, el cual difiere con el principio de realización contable previsto en el artículo 12 del Decreto 2649 de 1993¹⁸ que la reconoce cuando pueda comprobarse que, como consecuencia de transacciones o eventos pasados, internos o externos, el ente económico tiene o tendrá un beneficio o un sacrificio económico, o ha experimentado un cambio en sus recursos, en uno y otro caso razonablemente cuantificables.

En complemento de lo expuesto, es importante advertir que el Decreto 4400 de 2004 somete la procedencia del egreso a las limitaciones contempladas en la legislación fiscal, de tal forma que no puede equipararse el registro contable de una partida a su deducibilidad fiscal. Y es que, en materia contable, las cooperativas estaban sujetas, como entidades obligadas a llevar contabilidad¹⁹, en primera instancia, a las disposiciones del Decreto 2649 de 1993²⁰ y, en segunda instancia, al Plan Único de Cuentas del Sector Cooperativo, regulado en la Resolución 1515 de 2001 expedida por la Superintendencia de Economía Solidaria.

Considerando lo anterior, respecto de las provisiones, el artículo 52 del Decreto 2649 de 1993 preveía su contabilización para cubrir pasivos estimados, contingencias de pérdidas probables y exigía que estas fuesen justificadas,

¹⁸ **Artículo 12. Realización.** Solo pueden reconocerse hechos económicos realizados. Se entiende que un hecho económico se ha realizado cuando quiera que pueda comprobarse que, como consecuencia de transacciones o eventos pasados, internos o externos, el ente económico tiene o tendrá un beneficio o un sacrificio económico, o ha experimentado un cambio en sus recursos, en uno y otro caso razonablemente cuantificables.

¹⁹ **Artículo 15 del Decreto 4400 de 2004. Libros de Contabilidad.** Todos los contribuyentes sujetos al régimen tributario especial están obligados a llevar libros de contabilidad debidamente registrados de conformidad con las normas legales vigentes, ante la Cámara de Comercio o la Administración de Impuestos con competencia en el domicilio principal de la entidad, o ante cualquier organismo público que tenga facultad para reconocer su personería jurídica.

²⁰ **Artículo 2 del Decreto 2649 de 1993 Ámbito de aplicación.** El presente decreto debe ser aplicado por todas las personas que de acuerdo con la Ley estén obligadas a llevar contabilidad. Su aplicación es necesaria también para quienes sin estar obligados a llevar contabilidad, pretendan hacerla valer como prueba.



cuantificables y confiables. Por su parte, el Plan Único de Cuentas establecía el registro de provisiones de multas, sanciones, litigios, indemnizaciones y demandas en la cuenta 2845, con la siguiente dinámica:

Créditos

1. Por el valor gradual o total de la apropiación de la provisión correspondiente, con cargo a resultados.

Débitos

1. Por el traslado a la cuenta 245510, subcuenta respectiva, para efectos del pago a favor de la autoridad competente o del beneficiario correspondiente
2. Por la reversión o ajuste de las provisiones, sin perjuicio de las justificaciones que sean del caso.

Al margen de lo anterior, es importante resaltar que en los actos demandados no se discutió la forma como se efectuó el registro contable de las provisiones, sin perjuicio de que se cuestionó su justificación, cuantificación y confiabilidad. En un primer momento, con ocasión del emplazamiento para corregir notificado al contribuyente, al cuestionársele sobre los \$400.000.000 detraídos, la demandante explicó que esta se originaba en la creación de un “fondo o reserva” en los términos del artículo 56 de la Ley 79 de 1998 (fls. 54 a 56 Caa), circunstancia que se confirmó con el Acta de Asamblea obrante a fl. 105 Caa; no obstante, en un segundo momento, esto es, en la respuesta al requerimiento especial, la demandante aclaró que el rubro cuestionado correspondía a una provisión de cuenta 2845 (fl. 192 Caa) y no a un fondo, punto del que partió entonces el análisis de la DIAN.

Nótese que esta contradicción fue puesta de presente en la liquidación oficial, pero, en todo caso, lo que se reprochó en el acto fue la detracción de la provisión para calcular el beneficio neto o excedente, así como la justificación, cuantificación y confiabilidad de esta, y no la forma en que se efectuó el registro contable. En ese sentido no hubo, ni en los actos demandados ni en la sentencia, un desconocimiento de la dinámica contable de las provisiones, como lo arguye la demandante, ni tampoco se le ha reprochado la decisión de registrarlas en la contabilidad. De la mano con esto, no hay lugar analizar la debida o indebida diligencia de los representantes.

Además, a partir de las imprecisiones reconocidas por el propio contribuyente, el Tribunal hizo mención de los fondos o reservas en la sentencia de primera instancia, circunstancia que, si bien, como acertadamente afirma el apelante, no era objeto del litigio, tampoco invalida las conclusiones del *a quo* frente a la improcedencia del egreso. En ese sentido, se estima que la Sección no debe pronunciarse sobre los argumentos expuestos en la apelación al efecto, en particular si se detrajeron o no los montos registrados en los fondos o reservas para calcular el beneficio neto o excedente y si se confundieron con las provisiones en la sentencia, dado que, se reitera, el hecho de que el Tribunal hubiese efectuado tal análisis no invalida las conclusiones sobre la provisión.

En realidad, el objeto de la *litis* es distinto al que pretende esbozar el demandante en el recurso de apelación, pues este confunde el registro contable de la provisión con la posibilidad de detraerla en la determinación del beneficio neto o excedente para efectos fiscales, lo cual se rige por la regla de causación y las limitaciones aplicables a las deducciones previstas en el Estatuto Tributario.



En materia de provisiones contables, la jurisprudencia de esta Sección²¹ ha establecido que la regla general, a efectos tributarios, es que las únicas provisiones²² deducibles en el impuesto sobre la renta son aquellas que la legislación tributaria admite en forma expresa, como las provisiones por cartera y la provisión para futuras pensiones de jubilación, de suerte que la provisión alegada por la demandante no se admite para la depuración del impuesto de renta, lo cual confirma que si bien las provisiones tienen un efecto contable, fiscalmente sus consecuencias son diferentes.

En ese sentido, resulta irrelevante que, contablemente, la provisión pueda asimilarse a un gasto o la explicación de sus dinámicas crédito y débito, pues lo que debió demostrar el contribuyente es que había una norma fiscal que habilitaba su detacción, circunstancia que no se acreditó en el presente evento. Se reitera: no se discute la realidad de la provisión ni la forma del registro contable, sino la deducibilidad de esta en materia del régimen tributario especial de renta.

En todo caso, y si en gracia de discusión se considerara que la provisión para demandas y litigios es potencialmente deducible (como lo dice la apelante) en cumplimiento de lo dispuesto en el artículo 105 del Estatuto Tributario aplicable por remisión expresa del Decreto 4400 de 2004, se encuentra que el demandante debía acreditar que había nacido la obligación de pago de las resultas de los procesos judiciales para que dicho egreso fuera procedente. Resáltese que esta situación es incompatible con la naturaleza misma de la provisión, pues las resultas de un proceso son una mera probabilidad, así que no nace entonces una obligación de pago inmediatamente, pues incluso, puede que nunca nazca.

Frente a la estimación de costos y gastos mediante provisiones en el pasivo, en la sentencia del 26 de octubre del 2009, exp. 16736, C.P. Martha Teresa Briceño de Valencia del Consejo de Estado, la Sección precisó que esta «tiene reconocimiento contable pero no fiscal²³, por cuanto de conformidad con los artículos 59 y 105 E.T., la causación del costo o deducción para los obligados a llevar contabilidad, como ocurre en el *sub lite*, se presenta sólo cuando nace la obligación. Entonces, para la fecha en que se estima el costo o gasto y se hace la provisión, todavía no ha surgido la obligación y, por tanto, no puede ser reconocida para efectos tributarios, sino hasta el momento en que sea contabilizado como un costo o gasto real y cumpla con los demás requisitos para su deducibilidad.

En consecuencia, solo podría reconocerse la provisión como egreso en la medida en que hubiese surgido la obligación, independiente del pago efectivo y cumpla los requisitos de necesidad, proporcionalidad y relación de causalidad. Debe destacarse que la sentencia de primera instancia en ningún momento ha exigido el pago efectivo para el reconocimiento del egreso, sino que lo que se cuestionó fue que no se había causado el gasto para efectos fiscales en el período gravable objeto de la discusión.

Así, lo que requirió el Tribunal fue que el gasto se hubiese realizado, y no efectivamente pagado, con lo cual no son de recibo los argumentos de la demandante en el sentido de que los egresos pueden pagarse en formas diferentes,

²¹ Consejo de Estado. Sala de lo Contencioso Administrativo. Sección Cuarta. Sentencias del 18 de febrero de 2021. Exp. 24718, del 6 de agosto de 2020, Exp. 23935 C.P. Milton Chaves García, del 06 de agosto de 2014, C.P. Jorge Octavio Ramírez Ramírez

²² Entendidas estas como estimaciones razonables de un gasto futuro o una pérdida estimada y no como una salida de efectivo.

²³ En materia tributaria las provisiones deducibles son taxativas y corresponden a las previstas en los artículos 112, 145 y 146 del E.T.



ni a la presunta aplicación de un sistema de caja a un contribuyente obligado a llevar contabilidad.

En síntesis, el demandante confundió el efecto fiscal y contable de las provisiones, sin demostrar la deducibilidad del egreso bajo la normativa fiscal, la cual exige la causación y no sólo su estimación o realización contable, sin perjuicio se insiste de los demás requisitos para considerarlo fiscalmente deducible, nada de lo cual fue puesto de presente ni demostrado por la demandante, como parte que lo alega a su favor. En consecuencia, no prosperan los argumentos del apelante a estos efectos.

Por último, frente a la aplicación de la sentencia del 29 de noviembre de 2009, exp. 16612, C.P. William Giraldo Giraldo del Consejo de Estado, la Sección observa que la misma no es aplicable en este caso debido a que en esa oportunidad se discutió la posibilidad de los contribuyentes del régimen tributario especial de detraer el GMF como egreso, hipótesis fáctica que difiere de la que se presenta en este caso.

3.2. Indebida valoración probatoria

En la apelación, la demandante estima sesgado el análisis de la sentencia de primera instancia porque dice que se basó exclusivamente en un dictamen objetado, por basarse en una norma derogada. Agrega que se emitió un dictamen nuevo frente al cual el Tribunal no se pronunció. Indica que, para 2006, ya estaba vigente el Decreto 640 de 2005, que determinaba el beneficio fiscal con base en sus disposiciones y no en normas fiscales y que, para las cooperativas, son procedentes todos los gastos dentro de su objeto social y que el perito legisló. Anota que debió considerarse el peritaje de Jairo Luis Bolaños, respecto del cual no se indicaron las razones por las que no se tuvo en cuenta para efectos del fallo.

A fls. 487 a 491 (digital) CP obra el dictamen pericial emitido por Luis Gonzalo Potosí que invocó como normas aplicables los artículos 54 de la Ley 79 de 1988, 136 del Decreto 2649 de 1993 y 1, 4 y 11 del Decreto 4400 de 2004 y concluyó que: «el valor de los excedentes que la empresa Coomotoristas del Cauca determinó para educación forma se calculó sobre un excedente contable y no fiscal como se reglamenta en el decreto 4400 de 2004.» La parte demandante solicitó aclaración del dictamen pues, bajo su criterio, la modificación del Decreto 640 de 2005 implicaba la determinación del excedente bajo las reglas de la normatividad cooperativa (fls. 492 y 494 (digital) CP).

El perito presentó la aclaración solicitada el 2 de agosto de 2017 en la que estableció que (fls. 261 a 263 CP):

En la determinación del beneficio neto o excedente por el año gravable 2006, la empresa Coomotoristas incluyó una provisión por cuatrocientos millones (\$ 400.000.000), la cual no es un egreso procedente para efectos Fiscales, según las normas Tributarias y en cambio si lo es para efectos Contables al amparo de la legislación Cooperativa. (...)

Finalmente, y en opinión del Perito las normas aplicables para determinar el beneficio neto o excedente de la Cooperativa por el año gravable 2006, para efectos fiscales, son las normas Tributarias y no las reglas establecidas en la Legislación Cooperativa que también en opinión del Perito por el año gravable 2006, solo aplican para efectos Contables.

El 10 de agosto de 2017, el demandante objetó por error grave el dictamen pericial e insistió en que el Decreto 640 de 2005 remitió a las normas contables para determinar el excedente y que el perito confundió el excedente fiscal con el



contable²⁴. Mediante Auto del 07 de diciembre de 2017, el Tribunal accedió a la objeción presentada por la demandante, sin ahondar en la razón de su decisión y ordenó la emisión de un nuevo dictamen (fl. 270 CP).

El 23 de enero de 2018, el perito Jairo Luis Bolaños Martínez emitió nuevo concepto (fls. 278 a 283 CP) en el que transcribió la determinación del beneficio neto o excedente y la aplicación del excedente y concluyó:

- El beneficio neto o excedente contable, de las cooperativas se determinara (sic) de conformidad con las reglas establecidas en la normatividad cooperativa.
- Las provisiones establecidas y registradas en contabilidad son concordantes con la legislación cooperativa.
- El cálculo del excedente contable está correcto.
- El cálculo del 20% para el fondo de educación formal está correcto.
- Las entidades de régimen especial están catalogadas y clasificadas como entidades sin ánimo de lucro, sus excedentes se destinaran (sic) a los fines específicos para la satisfacción de los usuarios transportadores.
- La provisión de cartera de \$ 400.000,000 millones corresponde al año 2.005, la cual se traslada de la Agencia Pto. Tejada a la contabilidad de la central - Popayán.
- La provisión del año 2.006 se realiza en la contabilidad de la Principal-Popayán por valor de \$ 400,000.000, por el concepto de litigios y demandas, ya que las demandas admitidas, pretendían la suma importante de \$4.008.159.120.
- Si la cooperativa de Coomotoristas del Cauca, cumplió con los preceptos de la ley 79 de 1.988, no existe razón para que pague suma alguna.

La sentencia de primera instancia relacionó los resultados de ambos dictámenes periciales, pero al adoptar la decisión, se refirió a la aclaración del primero, sin pronunciarse específicamente sobre el nuevo dictamen, ni expresar las razones por las cuales no era válido. En ese sentido, en forma preliminar, le asiste razón al apelante cuando afirma que la sentencia no se pronunció frente a la prueba pericial del experto Jairo Luis Bolaños Martínez.

Con todo, al examinar las conclusiones de dicho dictamen se evidencia que el mismo se limitó a: i) establecer que el excedente contable se calculó correctamente, ii) a describir el monto y concepto de la provisión y iii) afirmar que la demandante cumplió con los preceptos de la Ley 79 de 1998 (legislación cooperativa), afirmaciones que en nada aportan a dilucidar el objeto de la *litis* que, se insiste, versa sobre la procedencia fiscal de la deducción de la provisión para efectos de determinar el beneficio neto, de tal forma que la prueba, aun siendo analizada, resulta impertinente. En ese sentido, aun cuando el Tribunal erró al no pronunciarse sobre el último dictamen emitido, dicha circunstancia no es suficiente para modificar el sentido de la decisión, toda vez que la prueba no es pertinente para probar los supuestos objeto de debate.

Ahora bien, frente a las inconformidades que presenta el apelante frente al primer dictamen pericial, huelga mencionar que la objeción respecto de este fue aceptada por el *a quo* y que, en todo caso, el mismo no se fundamentó en normas derogadas y distinguió correctamente entre los efectos fiscales y contables del egreso, en virtud de lo expuesto en el inciso final del artículo 11 del Decreto 4400 de 2004, modificado por el Decreto 640 de 2005, de tal forma que el perito no legisló, como lo alega la demandante. Así mismo, se reitera que no todo gasto es deducible fiscalmente para

²⁴ (fls. 265 a 267 CP).



las cooperativas, como se esbozó en líneas precedentes. En consecuencia, el cargo de apelación no prospera.

3.3. Sanción por inexactitud

Pese a que no prosperan los argumentos del recurrente y que no se presentan reparos concretos frente a la sanción por inexactitud, la Sección advierte que esta fue modificada por el artículo 288 de la Ley 1819 de 2016, que estableció una tarifa más favorable del 100% de la diferencia entre el saldo a pagar o saldo a favor. En ese sentido, en aplicación del artículo 29 de la Constitución Política y del parágrafo 5° del artículo 640 del Estatuto Tributario que estableció que “*el principio de favorabilidad aplicará para el régimen sancionatorio tributario, aun cuando la ley permisiva o favorable sea posterior*”, se procede a reliquidarla como sigue:

Reliquidación sanción por inexactitud	
Saldo a pagar declarado por el contribuyente	0
Saldo a pagar determinado por la Administración	150.297.000
Base sanción	150.297.000
Tarifa	100%
Sanción por inexactitud	\$150.297.000

En consecuencia, el total saldo a pagar se determina a continuación:

Concepto	Liquidación privada	DIAN	Consejo de Estado
Saldo a pagar por impuesto	\$0	\$150.297.000	\$150.297.000
Sanciones	\$0	\$240.475.000	\$150.297.000
Total saldo a pagar	\$0	\$390.772.000	\$300.594.000

Así las cosas, de conformidad con lo expuesto, se declarará la nulidad parcial de los actos demandados, para ajustar la sanción por inexactitud impuesta.

4. Costas

Conforme a lo previsto en el artículo 171 del Código Contencioso Administrativo y en el artículo 392 del Código de Procedimiento Civil, no habrá condena en costas dada la procedencia de la nulidad parcial de los actos.

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

FALLA

- Revocar** la sentencia del 29 de octubre de 2024, proferida por el Tribunal Administrativo del Departamento de San Andrés, Providencia y Santa Catalina.

En su lugar:

PRIMERO: DÉCLARESE la nulidad parcial de la liquidación oficial de revisión 172412010000003 del 18 de mayo de 2010 y de la resolución 900094 del 14 de junio de 2011, proferidas por la DIAN.

SEGUNDO: TÉNGASE como liquidación del impuesto sobre la renta del año 2006 de la Cooperativa de Motoristas del Cauca- COOMOTORISTAS la efectuada en la presente providencia.

TERCERO: DEVUÉLVASE el remanente de lo consignado para gastos del proceso.



2. No condenar en costas en esta instancia.

Cópíese, notifíquese, comuníquese y devuélvase el expediente al Tribunal de origen. **Cúmplase.**

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

(Firmado electrónicamente)
WILSON RAMOS GIRÓN
Presidente

(Firmado electrónicamente)
MYRIAM STELLA GUTIÉRREZ ARGÜELLO

(Firmado electrónicamente)
LUIS ANTONIO RODRÍGUEZ MONTAÑO

(Firmado electrónicamente)
CLAUDIA RODRÍGUEZ VELÁSQUEZ
Aclara voto

Señor ciudadano este documento fue firmado electrónicamente. Para comprobar su validez e integridad lo puede hacer a través de la siguiente dirección electrónica:<https://samai.consejodeestado.gov.co/Vistas/documentos/evaluator>



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

Referencia: Nulidad y restablecimiento del derecho
Radicación: 19001-23-00-000-2011-00584-01 (30082)
Demandante: Cooperativa de Motoristas del Cauca- Coomotoristas
Demandado: U.A.E. Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales -Dian

ACLARACIÓN DE VOTO DE LA CONSEJERA CLAUDIA RODRÍGUEZ VELÁSQUEZ A LA SENTENCIA DEL 21 DE AGOSTO DE 2025 C.P. MYRIAM STELLA GUTIÉRREZ ARGÜELLO

De manera respetuosa, aclaro mi voto en la providencia de la referencia acogida de manera unánime, en la que se concluyó que la provisión por concepto de demandas y litigios no podía ser reconocida al no corresponder a un gasto que se hubiera causado fiscalmente para ser deducible. Se sostuvo, además, que las únicas provisiones expresamente reconocidas por el Estatuto Tributario como deducibles en el impuesto de renta son las de cartera de difícil cobro y de futuras pensiones de jubilación -artículos 145 y 112, respectivamente-. Consideraciones que son totalmente válidas si estuviéramos ante un contribuyente del régimen ordinario del impuesto de renta. Sin embargo, como en este caso se trata de un contribuyente del régimen especial, la improcedencia se fundamenta en la aplicación rigurosa del artículo 357 del ET, que regula la determinación del beneficio neto o excedente.

Así, aunque comarto la decisión difiero de su motivación, teniendo en cuenta que el artículo 357 del ET al regular la determinación del beneficio neto o excedente establece que de la totalidad de los ingresos, cualquiera sea su naturaleza se restarán los egresos, entendidos como toda salida efectiva de recursos –erogaciones-, sin que sea dable asimilarlo a un costo o gasto que impacte el estado de resultados, susceptible de ser analizado en cuanto a su realización o devengo fiscal, como se sugiere en la sentencia. La Sección al analizar el alcance de esta disposición ha señalado que los egresos constituyen aquellas erogaciones que aminoran el beneficio neto o excedente y que tienen relación de causalidad con los ingresos o con el cumplimiento del objeto social del contribuyente sujeto al régimen especial¹.

En ese orden de ideas, la provisión en discusión que se contabiliza para evidenciar un pasivo contingente, ante la eventual pérdida de los procesos judiciales, **no constituye una salida efectiva de recursos -no es una erogación-**, de allí que sea improcedente detraerla para efectos de calcular el beneficio neto o excedente de la Cooperativa como entidad perteneciente al régimen especial. Esto con total prescindencia del análisis sobre la realización o devengo fiscal de la partida contable.

La mencionada provisión puede potencialmente afectar el beneficio neto o excedente cuando el pasivo se concrete y se extinga con una salida efectiva de recursos. En ese momento puede eventualmente ser deducible, siempre y cuando cumpla con los requisitos del artículo 105 del ET² en consonancia con el parágrafo 1º del artículo 4 del Decreto 640 de 2005³.

¹ Sentencia del 4 de diciembre de 2019, exp. 23781. CP. Julio Roberto Piza Rodríguez. Ver también sentencias del 15 de julio y 12 de agosto de 2021, exps. 23390 y 22840, CP. Julio Roberto Piza Rodríguez.

² Vigente para el año gravable 2006 en discusión. Artículo 105. Causación de la Deducción. Se entiende causada una deducción cuando nace la obligación de pagarla, aunque no se haya hecho efectivo el pago.

³ Artículo 4. Egresos. Se consideran egresos procedentes aquellos realizados 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



En los anteriores términos dejo expresadas las razones de la aclaración de voto.

(Firmado electrónicamente)
CLAUDIA RODRÍGUEZ VELÁSQUEZ

La validez e integridad pueden comprobarse acudiendo a la siguiente dirección electrónica:
<https://samai.consejodeestado.gov.co/Vistas/documentos/evaluador>

mismo y la adquisición de activos fijos. En consecuencia, no habrá lugar a la depreciación ni amortización respecto de la adquisición de activos fijos e inversiones que hayan sido solicitadas como egreso en el año de adquisición.
(...)

Parágrafo 1. Para la procedencia de los egresos realizados en el respectivo período gravable que tengan relación de causalidad con los ingresos o con el objeto social, deberán tenerse en cuenta las limitaciones establecidas en el Capítulo V del Libro Primero del Estatuto Tributario. Lo anterior sin perjuicio del cumplimiento de los requisitos especiales consagrados en el Estatuto Tributario, para la procedencia de costos y deducciones, tales como los señalados en los artículos 87-1, 108, 177-1, 177-2, 771-2 y 771-3."