



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

CONSEJERA PONENTE: MYRIAM STELLA GUTIÉRREZ ARGÜELLO

Bogotá, D.C., tres (03) de julio de dos mil veinticinco (2025)

Referencia	Nulidad y restablecimiento del derecho
Radicación	25000-23-37-000-2020-00067-01 (28242)
Demandante	CORPORACIÓN PARA EL DESARROLLO DE LA SEGURIDAD SOCIAL CODESS
Demandada	DIRECCIÓN DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES DIAN
Temas	Impuesto sobre la renta. Año gravable 2015. Régimen Tributario Especial. Reinversión del beneficio neto o excedente. Caso fortuito y/o fuerza mayor. Sanción por inexactitud.

SENTENCIA DE SEGUNDA INSTANCIA

La Sala decide el recurso de apelación interpuesto por la parte demandante contra la sentencia del 10 de agosto de 2023, proferida por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Subsección B¹, que resolvió lo siguiente:

“PRIMERO: Negar las pretensiones de la demanda, de conformidad con lo expuesto en la parte motiva de esta providencia.

SEGUNDO: Por no haberse causado, no se condena en costas. (...)”

ANTECEDENTES DE LA ACTUACIÓN ADMINISTRATIVA

El 12 de abril de 2016, la Corporación para el Desarrollo de la Seguridad Social, CODESS, presentó la declaración del impuesto sobre la renta del año gravable 2015, como contribuyente del régimen tributario especial en la que registró como renta exenta la renta líquida del ejercicio, la declaración no arrojó saldo a pagar².

Previo emisión del requerimiento especial³ y su correspondiente respuesta, la DIAN emitió la liquidación oficial de revisión nro. 322412018000252 del 10 de octubre de 2018⁴ en la cual propuso reclasificar parte de la renta exenta a renta líquida gravable, debido a que CODESS no realizó la inversión del beneficio neto o excedente, liquidó impuesto sobre la renta gravable, impuso sanción por inexactitud equivalente al 100% del impuesto liquidado y determinó un saldo a cargo de la actora.

El demandante interpuso recurso de reconsideración⁵, el cual fue resuelto por la administración a través de la resolución nro. 007534 del 26 de septiembre de 2019⁶, que confirmó la liquidación oficial de revisión.

¹ Samai, índice 2.

² Folio 8, Caa Carpeta 1

³ Folio 1686, Caa Carpeta 9

⁴ Folio 1849, Caa Carpeta 10

⁵ Folio 1860, Caa Carpeta 10

⁶ Folio 1906, Caa Carpeta 10



ANTECEDENTES DEL PROCESO

Demanda

En ejercicio del medio de control de nulidad y restablecimiento del derecho, contemplado en el artículo 138 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo (Ley 1437 de 2011), el demandante formuló las siguientes pretensiones⁷:

- “7.1. Declarar la nulidad de la liquidación oficial de revisión número 322412018000252 del 10 de octubre de 2018, mediante la cual la DIAN determinó un valor a pagar por concepto del impuesto sobre la renta y complementario del año 2015 e impuso una sanción por inexactitud a CODESS.
- 7.2. Declarar la nulidad de la resolución número 007534 del 26 de septiembre de 2019, por medio de la cual se resolvió desfavorablemente el recurso de reconsideración interpuesto contra la liquidación oficial de revisión número 322412018000252 del 10 de octubre de 2018.
- 7.3. Como consecuencia de la nulidad de los actos demandados, y a título de restablecimiento del derecho, declarar que CODESS no se encuentra obligada a pagar suma alguna por los conceptos señalados en los actos administrativos demandados, antes citados, y en consecuencia, que la declaración del impuesto sobre la renta y complementario por el año 2015, presentada por CODESS, se encuentra en firme.”

A los anteriores efectos, el demandante invocó como violados los artículos 683, 711 y 745 del Estatuto Tributario.

En forma preliminar la demandante relató que estaba calificada como entidad del régimen tributario especial y que, por su actividad, suscribió diversos contratos con la entidad promotora de salud SaludCoop EPS, quien no pagó las obligaciones dinerarias derivadas de los mismos, pese a que los ingresos derivados de esos contratos sí se reconocieron en la declaración de renta del 2015. Agregó que, en 2016, tuvo que obtener créditos financieros, como consecuencia de lo anterior su liquidez se redujo y, por tanto, la destinación del excedente neto aprobada en la Asamblea resultó ser teórica por la cesación de pagos de SaludCoop.

Posteriormente presentó los motivos de inconformidad, como sigue:

1. Exención del beneficio neto o excedente

Explicó que la DIAN rechazó la clasificación como renta exenta del beneficio neto o excedente, dado que no se destinó el mismo, directa o indirectamente, en el año siguiente a su obtención a programas que desarrollaran su objeto social. Destacó que se encontraba obligada a reconocer sus ingresos contablemente en el año o período en el que se realizaran, según los artículos 12 y 48 del Decreto 2649 de 1993 y que, por tanto, registró los ingresos por los contratos celebrados con SaludCoop EPS y con ocasión de los servicios que le prestó a esa entidad en el período 2015, pero que los mismos nunca se hicieron efectivos, originando los problemas de liquidez que dieron lugar al incumplimiento de la reinversión. Dijo que el beneficio neto resultó ser un *excedente teórico contable*. Clarificó que, en todo caso, los registros contables atendieron las normas de realización, asociación y reconocimiento de ingresos y gastos.

⁷ Cuaderno 1 del Tribunal Administrativo de Cundinamarca.



Se refirió al artículo 27 del Estatuto Tributario y mencionó que, si bien el 24 de noviembre de 2015 la Superintendencia de Salud ordenó la toma de posesión y la intervención forzosa administrativa para liquidar a SaludCoop EPS, resultaba imposible sospechar en ese momento que las obligaciones contraídas por esa EPS no se iban a cancelar. Reparó en que ni en 2016, año en que se debía hacer la reinversión, ni hasta la fecha en que se presentó la demanda se pagaron las sumas adeudadas por la EPS y por esto se tuvo que hacer cargo de los gastos asociados con los ingresos que se le facturaron a dicha entidad.

Precisó que la cesación de pagos de SaludCoop EPS condujo a dejar de percibir \$2.533.500.859 de ingresos, correspondientes a los servicios prestados y facturados en 2015, suma que, a pesar de lo anterior, se reflejó en sus ingresos por las normas contables, y se tuvo en cuenta para determinar el monto del excedente del período. Anotó que el hecho de que el excedente de 2015 hubiese sido una ficción contable, hizo imposible reinvertir la suma en las condiciones aprobadas por la Asamblea General de Asociados, y dentro del término legal (año siguiente), porque el excedente jamás existió. Invocó el principio según el cual “nadie está obligado a lo imposible”.⁸

Evidenció que la situación que llevó al incumplimiento no fue un simple inconveniente, como afirmó la DIAN, toda vez que al dejar de percibir los pagos por los servicios prestados a SaludCoop EPS el excedente de ese período se redujo a menos de la mitad, con lo cual el excedente fue “*meramente teórico*”. Insistió en que se presentaron circunstancias constitutivas de fuerza mayor o caso fortuito, dado que se presentó un suceso imprevisible e irresistible que imposibilitó la reinversión del excedente⁹, pues nada hacía prever a ese momento que la Superintendencia de Salud ordenaría la toma de posesión e intervención forzosa de SaludCoop, que era la EPS más grande del país, y que como consecuencia de esto se dejaran de percibir los pagos de lo que le adeudaban.

Agregó que dicho suceso le era ajeno y que no podía resistir los efectos de este, ni evitar que SaludCoop EPS dejara de cumplir las obligaciones adquiridas. Acotó que el plan de inversiones del excedente no se pudo cumplir sencillamente porque no se contaba efectivamente con los recursos destinados a ello, de tal forma que no estaba obligada a lo imposible, es decir reinvertir el beneficio neto.

Frente al argumento de la DIAN relativo a que la facturación de servicios a SaludCoop EPS representó solo el 11,3% de sus ingresos para el 2015, indicó que carece de sustento y se opone a los estados financieros del período. Controvirtió que la Administración afirmara que la demandante es una institución prestadora de servicios de salud y que se encontraba dentro de la prelación de créditos en segundo orden de pago, dado que ella es una corporación para el desarrollo de la seguridad social, de tal forma que la deuda se reconoció dentro del último orden de pago, con lo cual difícilmente se recuperará lo adeudado.

Afirmó que la DIAN pretende que se pague un mayor impuesto y sanción por no haber reinvertido algo que nunca recibió, lo que sería un golpe para la supervivencia

⁸ Al respecto citó las sentencias C-010 de 2003, C-337 de 1993 de la Corte Constitucional, del 11 de abril de 2012, exp. 17851, C.P. Hernán Andrade Rincón de la Sección Tercera del Consejo de Estado, del 15 de julio de 2008, exp. 2002-196, C.P. William Námen de la Corte Suprema de Justicia.

⁹ Sobre el tema invocó las sentencias del 29 de abril de 2005, exp. 0829-92, M.P. Carlos Ignacio Jaramillo Jaramillo, del 27 de febrero de 2009, ref. 73319-3103-002-2001-00013-01, del 26 de julio de 2005, exp. 050013103011-1998 6569-02, M.P. Carlos Ignacio Jaramillo Jaramillo de la Corte Suprema de Justicia, del 29 de octubre de 1999, exp. 9629, del 16 de marzo de 2000, exp. 11670 del Consejo de Estado.



de CODESS, entidad que se distingue por sus útiles aportes a la comunidad. Reparó en que los actos demandados desconocen el espíritu de justicia y de prevalencia de la realidad sobre las formas. Solicitó resolver las dudas en favor del contribuyente.

2. Provisión para disminuir el excedente

Frente al argumento de la demandada relativo a que CODESS debió realizar una mayor provisión de cartera, destacó que, dada la solidez aparente de SaludCoop EPS, no era dable presagiar en esos años la pérdida de cartera, ni determinar el rumbo que tomaría la liquidación forzosa de la EPS en cuanto al pago de proveedores, por lo que los estados financieros se aprobaron con una provisión únicamente de \$811.807.000 de las deudas (de un valor total de \$2.533.500.859), la cual se aumentaría según el desarrollo del proceso de liquidación, decisión que no violó normas ni se opuso a los principios contables, según establece el dictamen técnico contable allegado como prueba.

Explicó que para la época de aprobación de los estados financieros hasta ahora empezaba el año 2016 y que, si hubiera querido defraudar al fisco habría provisionado el 100% de la cartera.

Invocó una violación del principio de correspondencia, pues señaló que la resolución que resolvió el recurso de reconsideración incluyó argumentos nuevos relativos a la mayor provisión de cartera que debió realizar CODESS los cuales no se plasmaron en la Liquidación Oficial.

3. Sanción por inexactitud

Solicitó declarar la improcedencia de la sanción dado que no existió un ánimo defraudatorio. Alegó la configuración de una diferencia de criterios.

Reforma a la demanda

Con la reforma a la demanda, entre otros anexos, CODESS allegó un nuevo dictamen pericial contable.¹⁰

Oposición de la demanda

La DIAN contravirtió las pretensiones de la demanda¹¹, así:

Refirió que, una vez desvirtuada la presunción de veracidad de la declaración, correspondía a la demandante refutar las glosas propuestas por la Administración utilizando métodos probatorios idóneos para tal efecto. Descartó la vulneración al espíritu de justicia dado que durante toda la investigación se garantizó el debido proceso y el derecho de defensa.

Transcribió los artículos 357, 358 y 360 del Estatuto Tributario para afirmar que los argumentos de la actora no eran de recibo, toda vez que desde la suscripción del contrato de prestación de servicios con SaludCoop EPS (el 01 de abril de 2014) CODESS tenía conocimiento de la intervención ordenada por la Superintendencia de Salud, de tal forma que asumió el riesgo y debió haber realizado una provisión adecuada de sus ingresos para cumplir con la reinversión del beneficio neto exigida en las normas fiscales.

¹⁰ Samai Tribunal, índice 9.

¹¹ Samai Tribunal, índice 8.



Recalcó que CODESS conocía de la intervención antes de presentar la declaración de renta del período 2015 y al momento de la reunión de la Asamblea para ordenar la inversión de los excedentes, de manera que este no era un hecho imprevisible e irresistible. Acotó que la actora podía solicitar un plazo adicional de reinversión al máximo órgano social o liquidar el impuesto a tarifa del 20%, ante la imposibilidad de cumplir los requisitos de la exención. Dijo que la demandante no podía alegar su propia culpa, al no prevenir una circunstancia de riesgo.

Sostuvo que la toma de posesión de SaludCoop EPS, dictaminada con resolución del 24 de noviembre de 2015, impedía tomar los ingresos llevados como parte del excedente como exentos del impuesto de renta.

Consideró que el dictamen técnico pericial aportado debía evaluarse en forma conjunta para establecer si cumplía con el "*principio de plena competencia*" y que no se trataba de un dictamen pericial dado que no contenía la explicación de los métodos, exámenes, experimentos e investigaciones efectuadas, la fundamentación técnica de las conclusiones, ni los documentos que acreditasen la idoneidad y experiencia del perito. Agregó que el dictamen versaba sobre puntos de derecho.

Solicitó condenar en costas a la demandante al generar un desgaste en la administración de justicia.

Con ocasión de la reforma a la demanda, la DIAN remitió nuevamente el escrito de contestación a la demanda inicial.¹²

Sentencia apelada

El Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Subsección B negó las pretensiones de la demanda, con fundamento en las siguientes consideraciones:¹³

Reseñó el objeto de CODESS y que la Superintendencia de Salud ordenó la toma de posesión de SaludCoop EPS en 2015. Resumió las pruebas aportadas en el proceso administrativo, entre ellas el contrato de prestación de servicios suscrito entre la actora y SaludCoop EPS y sus otrosíes, las facturas de venta no pagadas por dicha EPS, las actas de junta directiva y las notas a los estados financieros, la resolución de liquidación de SaludCoop y el certificado de contador.

Explicó que para que el excedente de los contribuyentes del régimen tributario especial sea exento del impuesto de renta debe acreditarse su reinversión dentro del año siguiente a su obtención o en período superior, siempre que la asamblea lo autorice, so pena de perderse el beneficio tributario frente al monto de los recursos no reinvertidos.

En el caso concreto, determinó que no existía controversia frente a la obtención y el monto de los excedentes del 2015 de CODESS, sobre los cuales, su Asamblea, el 17 de marzo de 2016, decidió que serían reinvertidos en un 100% en las actividades de su objeto, sin salvedad alguna. Indicó que, a pesar de lo anterior, en la cuenta 3315 se evidenció que solo se reinvirtieron la totalidad de los excedentes de 2014, y no la totalidad de los del 2015, que sólo se reinvirtieron en forma parcial.

Alegó que la actora no argumenta una indebida valoración probatoria sobre la

¹² Samai, índice 23.

¹³ Samai Tribunal, índice 27.



re inversión, sino que acepta que no reinvertió la totalidad del beneficio neto, según lo aprobado, dada la intervención forzosa de SaludCoop EPS.

Estimó que bajo las normas no existe la posibilidad de dejar de realizar la reinversión de los excedentes y obtener al mismo tiempo el beneficio tributario de exención de las rentas. Conceptualizó la fuerza mayor y el caso fortuito para advertir que la entrada en liquidación de SaludCoop EPS no se enmarca en esos conceptos.

Justificó lo anterior dado que el proceso de liquidación de la EPS no fue intempestivo, pues la Superintendencia de Salud intervino forzosamente esa entidad desde el año 2011, con lo cual, al momento de decretarse la liquidación, el 24 de noviembre de 2015, resultaba palmario que los acreedores debían someterse al proceso de calificación de créditos según los grados de ley. Subrayó entonces que la actora, al momento del cierre contable de 2015, podía prever que las deudas de SaludCoop EPS podían ser de difícil cobro e, independientemente del momento en que se hicieron valer los créditos, podía prever que no iba a obtener la liquidez esperada, por lo cual era razonable que DIAN hubiese reprochado que no se realizara alguna provisión contable.

Concluyó que la liquidación de SaludCoop no era irresistible, súbita o intempestiva. Mencionó que, al revisar las actas de la Asamblea General de los años 2014, 2015 y 2016, se evidencia que ellas no dan cuenta de que la situación de CODESS estuviera afectada en su flujo de recursos por cuenta de la liquidación de la EPS; como tampoco se hizo especial énfasis a que se hubieran tomado medidas para atenuar los efectos del incumplimiento en el pago de las facturas adeudadas.

Afirmó que, pese a que la EPS estaba intervenida desde 2011, la actora continuó suscribiendo contratos y otrosíes incluso en 2015 y 2016, de modo que no actuó con la debida diligencia de un buen hombre de negocios. Añadió que la actora no puede ampararse en la falta de recursos para no haber reinvertido, pues basta revisar las actas de Asamblea General, en especial la de 2015, para evidenciar que la fuente principal de sus ingresos no eran las operaciones con SaludCoop EPS, como lo explicó el revisor fiscal, y, señaló que, respecto de las demás fuentes de ingreso no se aseveró que no existiera el flujo de caja necesario por falta de pago.

Acotó que la demandante es responsable de su propia incuria, pues si no podía reinvertir los excedentes de 2015 pudo prorrogar el plazo para esto en la Asamblea General, previa justificación. Estimó procedentes las glosas de los actos y la sanción por inexactitud, dada la omisión de ingresos gravables y el uso de una exención a la que no tenía derecho.

No condenó en costas al no encontrarlas probadas en el expediente.

Recurso de apelación

El **demandante** apeló la decisión de primera instancia¹⁴. Presentó cuadros para evidenciar que la cartera no recuperada a cargo de SaludCoop EPS y los costos y gastos asociados a los servicios que le prestó a dicha entidad hicieron imposible cumplir con la reinversión de los excedentes. Acusó a la sentencia impugnada de confundir los ingresos con el excedente neto y su liquidez, pues ella asumió costos y gastos equivalentes al 98,42% de los ingresos, por valor de \$7.465.449.209, y que, en particular, no recuperó aquellos atribuibles a los servicios de SaludCoop EPS.

¹⁴ Samai Tribunal, índice 2.



Hizo hincapié en que dejó de percibir ingresos por la suma de \$2.533.500.859, que involucraron costos y gastos asumidos de \$2.437.448.900, proporción equivalente al 96,21% de los ingresos facturados a SaludCoop en ese período fiscal, lo cual impactó gravemente su liquidez. Cuestionó que se afirmara que tenía suficiente flujo de caja para reinvertir el excedente y que se le obligase a pagar un mayor impuesto y sanción, lo que atentaba contra el espíritu de justicia.

Expresó que el Tribunal confundió la imprevisibilidad e irresistibilidad del impacto económico sufrido por la Corporación con la decisión en torno a la provisión de cartera. Observó que no se tuvo en cuenta que, hasta julio de 2015, SaludCoop EPS sí cumplió oportunamente con sus obligaciones y solo en noviembre de ese año se suspendieron los pagos. Anotó que la toma de posesión no implicaba que los acreedores tuvieran que dar por perdidas sus acreencias y que dada la importancia y tamaño de la EPS nada hacía presagiar que las obligaciones no se pagarían, razón por lo cual siguió suscribiendo contratos.

Acotó que, una vez conocido el agravamiento de la situación de SaludCoop EPS, los efectos de la cesación de pagos fueron irresistibles e imposibilitaron la reinversión del excedente, cuyos ingresos ya se habían reconocido a partir de los principios de realización y causación.

Frente a la provisión efectuada, manifestó que el valor provisionado no violó norma alguna ni se opuso a principios contables y correspondió al juicio valorativo que, en ese momento, se dio, dadas las circunstancias, a la situación descrita y que, solo en 2016 se evidenció la necesidad de provisionar toda la cartera. Dijo que no provisionó toda la cartera en 2015, pues eso no era procedente contablemente y, al hacerlo, hubiese desconocido que la EPS sí venía cumpliendo con el pago de sus acreencias hasta la segunda mitad de ese mismo año, razón por la cual la provisión solo podía constituirse con un valor 33% de lo adeudado. Acotó que, en todo caso, las intervenciones administrativas no tienen como finalidad la liquidación y la cesación de los pagos a cargo de la entidad que es objeto de intervención, sino que busca que el sujeto intervenido pueda mantener el desarrollo de su objeto social y no incurra en incumplimiento a sus acreedores, de manera que la intervención no implicaba *per se* que cesaran los pagos.

Explicó las formas de realizar provisiones de cartera en forma individual o general y reparó en que el monto provisionado resultaba coherente con la posibilidad de recuperación razonable de las deudas pendientes de pago a cargo de SaludCoop EPS al cierre del período 2015, como se desprende del dictamen pericial decretado como prueba, sobre el cual no se pronunció el Tribunal. Insistió en que la Corporación efectuó la correspondiente provisión de cartera de acuerdo con las normas fiscales y contables vigentes para la época y siguiendo la técnica que correspondía para el efecto. Lo anterior, teniendo en cuenta que la *provisión individual* por deudas de difícil cobro, como lo eran las acreencias de SaludCoop EPS luego de la intervención de esta para efectos de liquidación, establece que el tope máximo a provisionar de la deuda es de tan solo el 33%.

Sostuvo que, a 31 de diciembre de 2015 no era razonable calificar la deuda de SaludCoop EPS como manifiestamente perdida o sin valor y así efectuar una provisión del 100% del valor de la misma, pues aún no se daban los supuestos establecidos en los artículos 79 y 80 del Decreto 187 de 1975. Subrayó que la deuda no era manifiestamente pérdida o sin valor, toda vez que el deudor no estaba en situación de insolvencia, pues la intervención con fines de liquidación pretendía cubrir las deudas pendientes.



Consideró que no era procedente extender el plazo para la inversión del excedente dado que no existía un proyecto de inversión que demandara un período de tiempo superior para la ejecución. Agregó que no es posible cumplir con la inversión del excedente del 2015 cubriendo su importe con ingresos obtenidos en un período posterior y que ampliar el plazo de inversión solo habría dilatado la actuación de la DIAN, dado que transcurridos cinco años tampoco se habrían recibido pagos por parte de SaludCoop EPS.

Estimó improcedente la sanción por inexactitud pues, aun de considerarse que procedía la reliquidación del tributo, no obró con el propósito de no reinvertir el excedente en los términos previstos por la Asamblea, sino porque no tuvo los recursos para hacerlo, con lo cual imponerla resultaría arbitrario e injusto. Reparó en que no incurrió en culpa o dolo, ni desfiguró las bases imponibles, que la declaración registró hechos y cifras completos y verdaderos y que, de no revocarse la sanción, se afectaría una entidad con comportamiento tributario leal y con un fin meritorio.

Oposición a la apelación

La demandada no presentó oposición a la apelación.

Intervención del Ministerio Público

El Ministerio Público guardó silencio.

CONSIDERACIONES DE LA SALA

Problema jurídico

De conformidad con los cargos de apelación formulados por la parte demandante respecto de la sentencia de primera instancia, que denegó las pretensiones de la demanda, juzga la Sala la legalidad de los actos que modificaron la declaración del impuesto sobre la renta del año gravable 2015 presentada por la Corporación para el Desarrollo de la Seguridad Social, CODESS.

En particular, corresponde determinar si: *i)* procedía o no la reclasificación de parte de la renta exenta como renta líquida gravada, al estar demostrada una situación imprevisible e irresistible que impidió la reinversión del excedente y *ii)* era dable o no aplicar la sanción por inexactitud.

Análisis del caso concreto

1. Reinversión del excedente

El 12 de abril de 2016 la demandante presentó la declaración del impuesto sobre la renta del año gravable 2015, en la que registró como renta exenta la suma de \$3.431.107.000, correspondiente al valor total de la renta líquida del ejercicio, por tratarse de una entidad del régimen tributario especial. Los actos administrativos demandados reclasificaron parte de esa renta exenta como renta líquida gravable, debido a que la actora incumplió con la reinversión del beneficio neto o excedente obtenido al 31 de diciembre de 2015, en cuantía de \$1.076.794.000, excedente que se debía invertir, según el Acta de Asamblea Ordinaria de Asociados nro. 16 de 2016 (fl. 306 Caa) en el *“el proyecto de reorganización y reorientación de la Corporación.”*



CODESS ha argumentado que la reinversión del excedente no fue posible debido a la imposibilidad del cobro de cartera de lo adeudado por SaludCoop EPS, dada la intervención forzosa y posterior liquidación de esa entidad, lo cual la afectó gravemente y le impidió efectuar la reinversión del excedente, quedando el mismo en una cifra meramente contable y no real. La sentencia de primera instancia avaló la legalidad de los actos administrativos y estimó que la liquidación de SaludCoop EPS no entrañaba una circunstancia de fuerza mayor o caso fortuito, pues no fue intempestiva, no afectó el flujo de recursos de la actora, y, en todo caso, ésta pudo ampliar el plazo de reinversión y efectuar una provisión de cartera.

En la apelación, el demandante expone que su liquidez se vio afectada gravemente pues el Tribunal olvidó considerar los costos y gastos que debió asumir para la prestación de los servicios en las operaciones con SaludCoop EPS. Agregó que el Tribunal confundió la imprevisibilidad e irresistibilidad del impacto económico sufrido por ella con la decisión en torno a la provisión de cartera. Observa que se obvió el comportamiento de SaludCoop EPS, quien cumplió con los pagos de los contratos hasta noviembre de 2015, y que la toma de posesión no implicaba que los acreedores tuvieran que dar por perdidas sus acreencias, de tal forma que, solo una vez conocido el agravamiento de la situación de SaludCoop EPS, los efectos de la cesación de pagos fueron irresistibles e imposibilitaron la reinversión del excedente.

Indica que la provisión contable efectuada cumplió los requisitos contables y legales y que no podía provisionarse la totalidad de la cartera dado el cumplimiento de SaludCoop EPS y la posibilidad razonable de recuperar los saldos adeudados, los cuales no podían calificarse como manifiestamente perdidos o sin valor para el 2015. Comenta que no era posible extender el plazo de reinversión, pues no existía un proyecto específico y que no podía cubrirse la reinversión con ingresos de períodos contables y fiscales posteriores.

Para resolver, sea lo primero precisar que no existe controversia entre las partes frente al hecho de que el excedente de 2015 de CODESS no fue reinvertido en los términos aprobados en el Acta de Asamblea Ordinaria de Asociados nro. 16 de 2016. Lo que se discute es si la no reinversión se encontraba justificada dado que uno de los clientes de la actora, SaludCoop EPS, no realizó el pago por los servicios prestados al entrar en liquidación forzosa, circunstancia que la demandante califica como imprevisible e irresistible.

Al respecto, los artículos 358 del Estatuto Tributario y 8 del Decreto 4400 de 2004, en su versión vigente para la época de los hechos, establecían que el beneficio neto o excedente tenía el carácter de exento del impuesto sobre la renta siempre que se destinara, directa o indirectamente, dentro del año siguiente de su obtención o en el plazo fijado por la Asamblea a programas que desarrollasen el objeto social de la entidad, so pena de que fuese gravable. Así, uno de los requisitos para que opere la exención es la efectiva reinversión del beneficio neto o excedente, lo cual no implica que ante la configuración de una circunstancia constitutiva de fuerza mayor o caso fortuito que impida ejecutar la reinversión, el contribuyente pierda automáticamente el derecho a gozar de la exención, siempre que esa situación esté debidamente acreditada.

A estos efectos, el artículo 64 del Código Civil define la fuerza mayor o caso fortuito como aquel *"imprevisto a que no es posible resistir, como un naufragio, un terremoto, el apresamiento de enemigos, y los actos de autoridad ejercidos por un funcionario público"*. En



consecuencia, esta Sección¹⁵ ha concluido que para que se configuren dichas situaciones deben darse concurrentemente dos elementos: la imprevisibilidad¹⁶ y la irresistibilidad.¹⁷ En ese sentido, se ha señalado que: *“el juez debe valorar una serie de elementos de juicio, que lo lleven al convencimiento de que el hecho tiene en realidad esas connotaciones, pues un determinado acontecimiento no puede calificarse por sí mismo como fuerza mayor, sino que es indispensable medir todas las circunstancias que lo rodearon. Lo cual debe ser probado por quien alega la fuerza mayor, es decir, que el hecho fue intempestivo, súbito, emergente, esto es, imprevisible, y que fue insuperable, que ante las medidas tomadas fue imposible evitar que el hecho se presentara, esto es, irresistible.”*¹⁸

Para efectos de lo anterior, se observa que en el expediente obran las siguientes pruebas:

- Acta nro. 15 del 21 de abril de 2015 de la Asamblea Ordinaria de Asociados de CODESS (fl. 280 Caa), en la que se aprueba la constitución de un fondo para la reinversión del remanente de 2014 para investigación, estudios y publicaciones, desarrollo del talento humano y formación para la seguridad social y desarrollo tecnológico y de infraestructura para la seguridad social. La reinversión se presupuestó para realizarse en los períodos 2015 a 2017.
- Acta nro. 16 del 17 de marzo de 2016 de la Asamblea Ordinaria de Asociados de CODESS (fls. 305 y 306 Caa), en donde se evidencia que la Cooperativa tenía múltiples clientes, entre ellos Positiva, Liberty Seguros y SaludCoop, siendo el más representativo Positiva.

El documento menciona que se presentó un informe detallado de la gestión jurídica frente a la deuda de SaludCoop y se sugirió revisar la provisión de cartera de la EPS para lo cual se estableció la necesidad de implementar un plan de seguimiento del avance de la liquidación. Así mismo, expresa que se generó un remanente neto de \$1.077.000.000 (valor aproximado), respecto del cual se propuso su reinversión en investigación, programas de desarrollo social, educación y cultura para la generación de pensamiento en las áreas de la seguridad social, moción aprobada por unanimidad por los asambleístas.

- Acta nro. 18 del 23 de noviembre de 2017 (fl. 341 Caa), en donde se aprueban los estados financieros y se decide compensar la pérdida de 2016 con excedentes de años posteriores, sin mención particular a la situación de SaludCoop.
- Acta nro. 18 de 2018 de 23 de noviembre de 2017 (fls. 342 a 344 Caa), sin mención a la situación de SaludCoop ni a la inversión de excedentes.
- A partir del libro auxiliar de la cuenta PUC reservas ocasionales de 2016 (fl. 251 Caa), la nota interna de contabilidad NI-001902 de 2016 y el estado de cambios en el fondo social (fl. 292 Caa) se estableció cómo excedente a reinvertir a 31 de diciembre de 2016 la suma de \$1.076.793.505, la cual correspondía al excedente de 2015, de tal manera que la reinversión no ocurrió. Posteriormente, se aportó certificación de la presunta reinversión de \$424.042.898 firmada por la representante legal y contadora (fl. 360 Caa), respecto de la cual la DIAN estableció que se trataba de los excedentes de 2014.
- Los Estados Financieros¹⁹ con corte a 31 de diciembre de 2015 dan cuenta de que CODESS obtuvo ingresos operacionales de \$68.106.420.000, los cuales fueron afectados por costos de \$54.279.871.000 y gastos operacionales de administración de \$12.190.627.000, así como por egresos no operacionales de \$559.128.000, lo cual arrojó un excedente neto de

¹⁵ Consejo de Estado. Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Cuarta. Sentencia del 7 de septiembre de 2020, Exp. 24020, C.P. Stella Jeannette Carvajal Basto.

¹⁶ La **imprevisibilidad** se presenta cuando el suceso escapa a las previsiones normales, que ante la conducta prudente adoptada por el que alega el caso fortuito, era imposible preverlo, como lo dijo la Corte Suprema de Justicia en sentencia de febrero 27 de 1974, al señalar *«La misma expresión caso fortuito idiomáticamente expresa un acontecimiento extraño, súbito e inesperado.... Es una cuestión de hecho que el juzgador debe apreciar concretamente en cada situación, tomando como criterio para el efecto, la normalidad o la frecuencia del acontecimiento, o por el contrario, su rareza y perpetuidad»*.

¹⁷ La **irresistibilidad**, como lo dice la misma sentencia, es *«el hecho [...] debe ser irresistible. Así como la expresión caso fortuito traduce la requerida imprevisibilidad de su ocurrencia, la fuerza mayor, empleada como sinónimo de aquella en la definición legal, relleva esta otra característica que ha de ofrecer tal hecho: al ser fatal, irresistible, incontestable, hasta el punto de que el obligado no pueda evitar su acaecimiento ni superar sus consecuencias»*.

¹⁸ Consejo de Estado. Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Cuarta. Sentencias del 3 de junio del 2010, Exp. 16564, C.P. Carmen Teresa Ortiz de Rodríguez y del 5 de septiembre del 2013, Exp. 18412, C.P. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas.

¹⁹ Samai Tribunal, índice 9.



\$1.076.794.000. En la nota 4 (fl. 299 Caa), se acota que en las provisiones se incluyen: "cuentas por cobrar a SaludCoop EPS en Liquidación por valor de \$811.807 (en miles de pesos), el cual corresponde al 70% de \$1.179.725 (en miles de pesos) suma no reconocida por la entidad y sobre la cual se ha presentado recurso de reposición."

En sentido semejante, la nota 14 (fl. 302 Caa) aclara que: "la participación de ingresos está representada en 2015 por Positiva con 71,82%, Liberty 15% y otros clientes 13,3%.", mientras que la nota 15 registra gastos operacionales de administración de provisiones por \$1.378.594.000.

- En los Estados Financieros de 2016²⁰ se observa que a 31 de diciembre de ese año la demandante estableció una provisión de cartera de clientes por \$2.570.880.000, que inició con un saldo de \$1.317.806.000, respecto de la cual se señaló, en la nota 7 (fl. 332 Caa):

"La Corporación a partir de 2015 analiza de manera detallada la situación de la entidad SaludCoop EPS en liquidación, dado que el 24 de noviembre 2015 la Superintendencia de Salud ordenó la toma de posesión inmediata de los bienes de la EPS y la intervención forzosa administrativa para liquidar la cartera de la EPS asciende al 31 de diciembre de 2016 por \$2,533,501." (los estados financieros están expresados en miles de pesos)

Así mismo, se describe en la nota 15 (fl. 336 Caa) que los ingresos ordinarios por cliente están representados para 2016 en un 68,37% por Positiva, Liberty 18,5% y otros clientes 13,13%, mientras que en la nota 16 se afirma que los gastos de administración registran como "provisión deudores" la suma de \$1.490.584.000.

- En los Estados Financieros del año 2017²¹ se evidencia que CODESS registró utilidad y que, si bien se reconoce que las pérdidas derivadas de la liquidación del Consorcio CODESS Compensar Salud Ocupacional y el reconocimiento del deterioro de cartera de Saludcoop EPS en Liquidación le impactaron de manera significativa, persistió en la ampliación y actualización de su portafolio de servicios. Se observa que los estados financieros se prepararon bajo la hipótesis de que la actora continuaría como un negocio en marcha.
- Resolución nro. 002414 del 24 de noviembre de 2015 expedida por la Superintendencia Nacional de Salud en virtud de la cual se ordena la toma de posesión inmediata de los bienes, haberes y negocios y la intervención forzosa administrativa para liquidar SaludCoop EPS (fls. 1772 a 1779 dorso Caa), en donde se advierte que mediante resolución no. 00801 del 11 de mayo de 2011 se ordenó la toma de posesión y la intervención forzosa administrativa de la EPS, la cual se prorrogó en varias ocasiones hasta que se ordenó iniciar con la liquidación.

En dicho documento consta que el agente especial interventor Guillermo Groso emitió concepto técnico el 18 de noviembre de 2015 en el que afirmó que se presentaba: "la imposibilidad de dar cumplimiento a las condiciones de (Sic) financieras y de solvencia de la EPS (...)" y se sugirió liquidar la EPS y que la firma Baker Tilly informó, con corte a 30 de septiembre de 2015, que la entidad tenía un patrimonio negativo superior a los 2,8 billones de pesos y presentaba un incremento en el déficit de capital que impedía cumplir con las obligaciones corrientes de la entidad.

Así mismo, la Superintendencia Delegada para la Supervisión de Riesgos, el 13 de noviembre de 2015, describió que la EPS demostraba una capacidad insuficiente para generar recursos para atender sus obligaciones y que, desde 2011, se habían incumplido las condiciones financieras y de solvencia para operar el aseguramiento en salud, tanto así que a 30 de septiembre de 2015 su liquidez era de solo 0,23 y presentaba pérdidas operacionales de \$550.554 millones.

Dentro de las ordenes de la toma de posesión se impartió la de suspender pagos de obligaciones causadas.

- En la Resolución nro. 1960 del 6 de marzo de 2017 (anexo 3, renglón 236), una vez surtido el proceso de calificación de acreencias, CODESS se reconoció como acreedor quirografario y no se aceptó el pago de la deuda de \$2.535.109.980 (fl. 1830 Caa).
- Con la reforma a la demanda²², el actor allegó dictamen pericial técnico, del cual se destaca que los estados financieros de 2015 fueron aprobados en marzo de 2016, que incurrió en costos y gastos para prestar los servicios inicialmente contratados por SaludCoop EPS, que

²⁰ Ibidem.

²¹ Ibidem.

²² Samai Tribunal, índice 9.



la cartera de la EPS representó el 49% de la cartera total, lo cual tenía incidencia muy alta para la liquidez y el capital de trabajo de la actora, que la revisoría fiscal recomendó provisionar toda la cartera con SaludCoop EPS sólo hasta el 29 de octubre de 2016 y que SaludCoop realizó pagos hasta el 24 de noviembre de 2015.

Así mismo, el dictamen reconoce que la provisión de cartera se realizó conforme los principios de contabilidad generalmente aceptados, que, para 2015, equivalía al 33% del total de la cartera y reitera que la cartera de SaludCoop afectó la liquidez de la Corporación, al tener una participación importante en los activos de la demandante.

Como se evidencia del recuento probatorio realizado, la Superintendencia de Salud, en la resolución que ordenó la intervención para liquidación de SaludCoop fechada a noviembre de 2015, a partir de diversos informes técnicos, advirtió las graves dificultades financieras y de solvencia de la entidad que había sido intervenida desde el año 2011, determinando que la EPS tenía un patrimonio negativo y que sus obligaciones corrientes no podrían cumplirse dada la incapacidad para generar recursos para atender las obligaciones pendientes, con descripción pormenorizada de los índices de liquidez. Nótese que dicha decisión se tomó en forma previa al cierre del período gravable 2015 y a la aprobación de los Estados Financieros de ese año por parte de la actora, lo cual ocurrió en marzo de 2016.

Ese último año, la Asamblea de CODESS sugiere la “revisión” de la cartera pendiente con SaludCoop y en los estados financieros se advierte que se efectuó una provisión parcial de dichas deudas por valor de \$811.807.000, la cual fue complementada solo hasta el año 2016, en donde, tal como manifiesta el dictamen técnico pericial, hasta octubre, la revisoría fiscal sugirió que se provisionara la totalidad de la cartera. Posteriormente, en el año 2017, la actora registró utilidad y desarrolló estrategias para la ampliación de su portafolio de servicios. En efecto, los Estados Financieros fueron preparados bajo la hipótesis de negocio en marcha y se reconoció que, si bien la cartera de SaludCoop impactó el negocio, no fue de tal magnitud que impidiera la continuación de la actividad económica.

Así mismo, se observa que la demandante tenía otros clientes que le generaban ingresos por cuantías superiores a las correspondientes a los servicios prestados a SaludCoop, como por ejemplo Positiva, quien, para 2015, generó el 71,82% de los ingresos brutos totales y que, en el año 2017, como consecuencia de la graduación de créditos en la liquidación, se calificó a la actora como acreedor quirografario y se determinó el impago de las obligaciones por parte de SaludCoop EPS.

Para la Sala resulta evidente que, contrario a lo alegado por la apelante, en este caso no se presentó una circunstancia constitutiva de fuerza mayor o caso fortuito, dado que la posibilidad de que SaludCoop EPS no pagara sus cuentas por pagar era probable de acuerdo con la evidencia disponible para efectos del cierre contable y fiscal del año 2015, de tal forma que la incobrabilidad de la cartera, que aminoró la liquidez de la actora, no obedecía a un hecho intempestivo, súbito, emergente, imprevisible o insuperable, sino, por el contrario, era perfectamente previsible dadas la escasa liquidez de la EPS y los análisis recogidos en la resolución que ordenó la toma para la liquidación forzosa la cual fue emitida antes de que concluyera el año 2015.

Si bien es cierto que la EPS realizó pagos hasta el segundo semestre de 2015, suspendiéndose estos para noviembre de ese mismo año, también lo es que en la resolución proferida por la Superintendencia de Salud se hizo referencia a los índices de liquidez y al estado patrimonial de la entidad, lo cual, en forma razonable, permitía advertir que había un riesgo de impago de las obligaciones por parte de la



EPS, máxime si se tiene en cuenta que según el orden de prelación de créditos existían obligaciones con prelación sobre aquellas surgidas para con CODESS (deuda quirografaria), como las laborales, prelación que es plenamente aceptada por la propia demandante en sus actos procesales.

En adición a lo anterior, se encuentra que la toma de posesión de Saludcoop desde el 2011 y el inicio de su liquidación en noviembre de 2015 no implicaba automáticamente la pérdida de las acreencias para la actora, lo cierto es que debido a la situación particular de esa EPS (evidenciada en el informe del agente interventor, de la firma Baker Tilly y de la Superintendencia Delegada para la Supervisión de Riesgos), era evidente que la entidad no contaba con la suficiencia financiera para atender sus acreencias, motivo por el cual resultaba razonable esperar que CODESS adoptara todos los correctivos necesarios para mitigar el impacto de dicha circunstancia y prever la manera como ello podía afectar su situación financiera.

Por ende, no puede excusarse la actora en que “*solo hasta el agravamiento de la situación de SaludCoop*”, adoptó las medidas necesarias, pues había suficiente información que daba cuenta de que la situación de la EPS era grave desde noviembre de 2015, tal como evidencia en la resolución proferida por la Superintendencia de Salud y los documentos que hacen parte de esta.

Tampoco sobra advertir que, en este caso, la cesación de pagos tiene origen directo en la toma de intervención de SaludCoop EPS que, se insiste, era de tal gravedad que implicaba una alta probabilidad de que no se honraran las obligaciones pendientes de pago que tenía esa entidad, y, dado que la actora tuvo conocimiento de ello con antelación al año objeto de análisis, se encuentra que habría podido tomar acciones frente a esas cuentas por cobrar con miras a mitigar los efectos, cuando menos, fiscales derivados del no pago.

Ahora bien, en lo que respecta a los argumentos que presenta la demandante referentes a que la sentencia de primera instancia no tuvo en cuenta los costos y gastos asociados a la prestación de servicios a SaludCoop, que debieron ser asumidos por ella afectando gravemente su liquidez, la Sala estima que, si bien los documentos obrantes tales como los estados financieros de 2017 y el dictamen técnico pericial dan cuenta de que la pérdida de la cartera afectó considerablemente a la actora, y de que los costos y gastos asumidos no se tuvieron en cuenta en las consideraciones hechas por el Tribunal, también lo es que CODESS tenía otros clientes y la afectación no fue de tal magnitud que le impidiera continuar la operación, según se comprueba en las mismas pruebas aportadas por la demandante.

Específicamente, ello se evidencia, por un lado, en los estados financieros de 2017, en donde, entre otros aspectos, se prepara la información bajo la hipótesis de negocio en marcha, se vuelve a generar utilidad e incluso se amplía el portafolio de servicios y, por el otro, en las actas de Asamblea de 2016 y 2017 en las que no se mencionó la situación de SaludCoop como un evento relevante para efectos de la situación económica de la actora.

En ese sentido, si bien se afectó el flujo de caja de CODESS, del acervo probatorio no se observa que la misma tuvo tal grado para impedir la operatividad de la actora, quien, en todo caso, conservaba un portafolio importante de clientes que le reportaban mayores ingresos que SaludCoop, los cuales porcentualmente tenían un mayor peso en la situación financiera de la demandante, y que, a la postre,



permitieron que la actividad continuara desarrollándose. Así, si bien no es lo mismo los ingresos que la liquidez de CODESS, del expediente se observa que el hecho de asumir los costos y gastos no afectó la actividad del ente, quien pudo haber tomado correctivos para cumplir con la reinversión de los excedentes en el año 2015 o en períodos posteriores.

En cuanto a las acciones que podía tomar la actora, y si bien no es el propósito de este fallo fijar las conductas que deben desplegar los contribuyentes, pues será algo que deberá revisarse en cada caso, la Sala echa de menos el despliegue de conductas que reflejaran la implementación de medidas urgentes y necesarias frente a la situación de Saludcoop que ya conocía. Dentro de esta conducta pudiera encontrarse, por ejemplo, la provisión del valor total de la cartera de Saludcoop en los Estados Financieros de 2015, pues desde noviembre de 2015 se conocían los riesgos altos de impago de las obligaciones por parte de SaludCoop con lo cual era justificable una provisión más alta que la del 33% que por demás solo se encuentra establecida para efectos fiscales; no obstante, ello sólo ocurrió hasta octubre de 2016, a pesar de la evidencia que existía previamente. Otra cosa sería la discusión sobre su deducibilidad, lo cual escapa del alcance de este fallo y que, como se advirtió, deberá analizarse caso por caso.

En este caso, contrario a lo que afirma el apelante, la intervención administrativa de noviembre de 2015 sí tenía como finalidad la liquidación y la cesación de pagos era altamente probable, de manera que confunde la intervención a SaludCoop efectuada en 2011 con la ocurrida en 2015 en donde se toma la decisión de liquidar la EPS y que esta no continúe con el desarrollo de su objeto social.

A pesar de lo anterior, el demandante justifica el hecho de que no se provisionara la totalidad de la cartera en una improcedencia contable. Indica que si se hubiese provisionado el 100% de la deuda ello habría desconocido el hecho del pago de obligaciones por parte de SaludCoop hasta la segunda mitad de 2015 y la expectativa de recuperación de las deudas, que alega como razonable, con lo cual estas no podían calificarse como manifiestamente perdida o sin valor, pues el deudor no estaba en situación de insolvencia dado que la intervención con fines de liquidación pretendía cubrir las deudas pendientes. Sin embargo, esta Sala no observa la razonabilidad en la expectativa de recuperación de la cartera que menciona el apelante dado que, se insiste, conforme a las pruebas del expediente, los índices de liquidez y la capacidad de pago de las deudas por parte de la EPS eran mínimos, por lo cual, si bien la intervención pretendía cubrir las deudas pendientes, era previsible que no se honraría la totalidad de las obligaciones, y, en especial, aquellas que como las de CODESS tenían los últimos lugares según la prelación de créditos, circunstancia que no logra justificar la actora con el dictamen técnico pericial presentado como prueba.

Así mismo, el pago de obligaciones se suspendió en forma previa al cierre del período fiscal y contable 2015, y persistió incluso con anterioridad a la aprobación de los estados financieros de ese período en marzo de 2016, lo cual refuerza el hecho de que no podía existir una expectativa razonable de recuperación de las acreencias. Es decir, desde noviembre de 2015 era previsible concluir que las deudas difícilmente serían pagadas, lo cual desvirtúa la imprevisibilidad del hecho. Se reitera que con esto no se está cuestionando el registro contable de la provisión parcial, sino que ello da validez a las razones por las cuales la Administración cuestionó la decisión de la actora de no provisionar la cartera por completo a pesar de la evidencia inminente de impago.



Por último, el artículo 360 del Estatuto Tributario, en su versión vigente para la época de los hechos, disponía que respecto de programas cuya ejecución requiriera un plazo adicional, la Asamblea General o el órgano directivo podía prorrogar el término para efectuar la reinversión del excedente. Frente a lo cual, el apelante considera que no era procedente extender el plazo dado que no existía un proyecto de inversión que demandara un período de tiempo superior para la ejecución y que no podía cubrirse el excedente cubriendo el importe con ingresos de períodos posteriores, dado que, en todo caso, no se habrían recibido los pagos por parte de SaludCoop.

Frente a lo primero, se evidencia que la reinversión fue aprobada para la investigación y programas de desarrollo social, educación y cultura para la generación de pensamiento en las áreas de la seguridad social, de manera que sí existían programas concretos cuya ejecución podía ampliarse con intervención de la Asamblea. Si, en efecto, hipotéticamente hubiese existido una expectativa razonable del pago de las acreencias, la demandante podía advertir que este no ocurriría en el mediano plazo, dada la complejidad del proceso de intervención para liquidación de la EPS, con lo cual debía solicitar la ampliación del término al órgano social, circunstancia que, evidentemente, no ocurrió.

Frente a lo segundo, asiste razón al apelante en la medida en que el excedente de 2015 no podía cubrirse con excedentes de años posteriores y que el primero resultaría impago, a la postre. Sin embargo, también es cierto que, a la fecha de aprobación de la reinversión del excedente, CODESS contaba con elementos para prever que la cartera no sería recuperada, de tal manera que pudo tomar una decisión diferente frente a la reinversión y al monto registrado en los Estados Financieros y no lo hizo. Razón por la cual, no obró de manera prudente y diligente para evitar los efectos tributarios de la no reinversión.

En síntesis, para la Sala no está probada la configuración de una circunstancia de caso fortuito o fuerza mayor que impidiera la reinversión del excedente, dado que razonablemente se podía evidenciar el impago de las deudas por parte de SaludCoop, la actora no tomó los correctivos necesarios para castigar la cartera, la sociedad no optó por utilizar la figura de plazos adicionales y los estados financieros no logran demostrar que la entidad tuviera una dependencia financiera de SaludCoop, de manera que el mayor impuesto no es violatorio del espíritu de justicia, sino que deriva del actuar de la actora, quien no puede excusarse en su propia culpa para acceder al beneficio de renta exenta. En consecuencia, se estima que los actos administrativos son legales.

2. Sanción por inexactitud

El apelante se opone a la sanción por inexactitud dado que no obró con el propósito de no reinvertir el excedente en los términos previstos por la Asamblea, sino porque no tuvo los recursos para hacerlo, con lo cual imponerla resultaría arbitrario e injusto. Reparó en que no incurrió en culpa o dolo, ni desfiguró las bases imponibles, que la declaración registró hechos y cifras completos y verdaderos y que, de no revocarse la sanción, se afectaría una entidad con comportamiento tributario leal y con un fin meritorio.

Al respecto, la Sala estima procedente la sanción por inexactitud dado que se declaró una exención inexistente pues no cumplió con los requisitos para acceder a ella, lo cual resultó en un menor impuesto a pagar.



En particular, por lo expuesto líneas arriba es claro que la no reinversión del excedente no está debidamente justificada en una situación de caso fortuito o fuerza mayor y se derivó de la negligencia de la actora, con lo cual, se encuentra que la exención es inexistente y, por tanto, la imposición de la sanción no fue arbitraria ni injusta pues, pese a que la demandante no tuvo los recursos para reinvertir el excedente, pudo adoptar medidas para evitar el incumplimiento.

Sobre el dolo y la culpa, la jurisprudencia de esta Corporación ha sostenido que se configura la sanción por: *"la omisión de ingresos o la inclusión de costos y deducciones como un dato o factor falso, equivocado, incompleto o desfigurado en la declaración a partir del cual se derive un menor impuesto o saldo a pagar o un mayor saldo a favor para el contribuyente o responsable, sin que para ello se requiera acreditar la existencia de fraude, culpa o dolo."*²³, con lo cual, la sanción es procedente, sin que sea relevante el dolo o el hecho de que exista o no la intención de defraudar al fisco y sin que el objeto de la entidad o su afectación sean óbice para imponer la sanción.

En consecuencia, el cargo no prospera.

3. Costas

Conforme a lo previsto en el artículo 188 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo, y 365 (numeral 8) del Código General del Proceso, no habrá condena en costas (gastos del proceso y agencias en derecho) en esta instancia, por no encontrarse probadas en el expediente, requisito indispensable para su reconocimiento.

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

FALLA

1. **Confirmar** la sentencia del 10 de agosto de 2023, proferida por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Subsección B.
2. No condenar en costas en esta instancia.

Cópiese, 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

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/validador>

²³ Consejo de Estado, Sección Cuarta, Sentencias del 9 de marzo de 2023, exp. 26283 y del 24 de febrero de 2022, exp. 24441, C.P. Myriam Stella Gutiérrez.