



CONSEJO DE ESTADO  
SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO  
SECCIÓN CUARTA

CONSEJERO PONENTE: JORGE OCTAVIO RAMÍREZ RAMÍREZ

Bogotá D.C., veintiocho (28) de noviembre de dos mil diecinueve (2019)

**Referencia:** NULIDAD  
**Radicación:** 11001-03-27-000-2018-00012-00 (23661)  
**Demandante:** MARTHA PATRICIA MORENO CÁCERES  
**Demandado:** MINISTERIO DE HACIENDA Y CRÉDITO PÚBLICO

**Temas:** Marco técnico normativo contable aplicable a las cooperativas para determinar su beneficio neto o excedente.

### SENTENCIA ÚNICA INSTANCIA

---

Procede la Sección Cuarta a decidir la demanda presentada por Martha Patricia Moreno Cáceres contra el Ministerio de Hacienda y Crédito Público, en la que controvierte la validez parcial del artículo 2 del Decreto 2150 de 2017, que modificó el artículo 1.2.1.5.2.7 del Decreto Único Tributario 1625 de 2016.

### ANTECEDENTES

#### 1. Demanda

##### 1.1. Pretensiones

En ejercicio del medio de control de simple nulidad, Martha Patricia Moreno Cáceres solicitó que se hicieran las siguientes declaraciones:

*“Que se declare la Nulidad por ilegalidad de los siguientes apartes **‘Marcos Técnicos Normativos Contables’** del artículo 1.2.1.5.2.7, así como la totalidad de su parágrafo 2.*

- (i) *Artículo 1.2.1.5.2.7. Determinación del beneficio neto o excedente para los contribuyentes de que trata el artículo 19-4 del Estatuto Tributario. Los contribuyentes del Régimen Tributario y 1.2.1.5.2.1. de este decreto calcularán el beneficio neto o excedentes de conformidad con los **marcos técnicos***

- normativos contables que resulten aplicables a los contribuyentes de que trata la presente Sección.
- (ii) Parágrafo 2º. 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, deberá tenerse en cuenta los requisitos señalados en los artículos 87-1, 107, 107-1, 108, 177-1, 177-2, 771-2 y 771-3 del Estatuto Tributario, sin perjuicio de acreditar la correspondiente retención en la fuente a título del impuesto sobre la renta y complementario, cuando hubiere lugar a ello<sup>1</sup>.

## 1.2. Hechos relevantes para el asunto

El Gobierno Nacional profirió el Decreto 2150 de 2017 que modificó el Decreto 1625 de 2016 y reglamentó el método para calcular el beneficio neto o excedente de las cooperativas, conforme con el artículo 19-4 del Estatuto Tributario.

## 1.3. Normas violadas y concepto de violación

**Infracción de las normas superiores y falta de competencia: el Gobierno Nacional desconoció los principios de legalidad y reserva de ley y excedió la facultad reglamentaria al proferir el Decreto 2150 de 2017**

El artículo 19-4 del Estatuto Tributario establece que las cooperativas sólo tributan sobre el 20% de sus beneficios netos o excedentes, base que será determinada de acuerdo con la ley y las normas cooperativas vigentes.

No obstante, el artículo 1.2.1.5.7 del Decreto 1625 de 2016, modificado por el Decreto 2150 de 2017, estableció que el beneficio neto o excedente se determinará con base en los marcos técnicos normativos contables aplicables, excediendo el alcance de la ley.

Además, el parágrafo segundo estableció que los egresos realizados que tengan relación de causalidad con los ingresos o el objeto social deben cumplir con los requisitos de los artículos 87-1, 107, 107-1, 108, 177-1, 177-2, 771-2 y 771-3 del Estatuto Tributario.

Los requisitos del parágrafo son exclusivamente tributarios, por lo que contraría lo dispuesto en los artículos 10, 47, 52, 54 y 56 de la Ley 79 de 1988, que regulan los aspectos contables de las cooperativas.

Los antecedentes de la Ley 1819 de 2016 indican que su objetivo no es aumentar la carga tributaria de las cooperativas. Sin embargo, el Decreto 2150 de 2017 tiene el efecto contrario.

Por ejemplo, cuando una cooperativa presta servicios a terceros no afiliados debe aplicar el artículo 10 de la Ley 79 de 1988, lo que causa un excedente distribuible bajo. Pero al aplicar los marcos técnicos normativos contables aplicables obtiene un excedente fiscal superior al real.

Otro efecto que tiene el reglamento es que obliga a cumplir dos cuerpos normativos contables distintos: el Decreto 2150 de 2017 y la Ley 79 de 1988. De lo contrario, la cooperativa puede ser excluida del régimen tributario especial por mandato de los artículos 19-4 y 364-3 del Estatuto Tributario.

## 2. Oposición

---

<sup>1</sup> Folio 13 del expediente.

Mediante apoderado judicial, el Ministerio de Hacienda y Crédito Público compareció al proceso y se opuso a las pretensiones de la demanda con fundamento en los siguientes argumentos:

**Sobre el cargo único de nulidad: el Decreto 2150 de 2017 atiende la ley reglamentada y es acorde con las competencias del Gobierno Nacional**

El artículo 19-4 del Estatuto Tributario estableció que el beneficio neto o excedente debe calcularse con base en la ley y las normas cooperativas vigentes de forma general, y la Ley 79 de 1988 no reguló la materia, por lo que era necesario reglamentarlo.

El Decreto 2150 de 2017 tuvo la finalidad de reiterar lo dispuesto en la Ley 1314 de 2009 sobre principios y normas contables, que es vinculante para las cooperativas por tener la obligación de llevar contabilidad.

Así las cosas, el Gobierno Nacional no desconoció los principios de legalidad ni el de reserva de ley. Por el contrario, actuó dentro de los límites de la potestad reglamentaria por atender el criterio de necesidad.

**3. Coadyuvancia**

Mediante apoderado judicial, la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (en adelante Dian) compareció al proceso y se opuso a las pretensiones de la demanda con fundamento en los siguientes argumentos:

**Sobre el cargo único de nulidad: el reglamento era necesario para determinar el alcance del artículo 19-4 del Estatuto Tributario**

El artículo 19-4 del Estatuto Tributario dispuso que las cooperativas realizarán el cálculo del beneficio neto o excedente de acuerdo con la ley y la normatividad cooperativa vigente de forma general.

De esta forma, el Decreto 2150 de 2017 se limitó a concretar la orden legal, por lo que el Gobierno Nacional no excedió la potestad reglamentaria.

La exposición de motivos de la Ley 1819 de 2016 indicó que el beneficio neto o excedente debe calcularse con base en la legislación cooperativa, reiterando lo dispuesto en el artículo 19 del Estatuto Tributario.

La Ley 1314 de 2009 fue expedida con el fin de concentrar las competencias reglamentarias sobre los aspectos contables.

Así las cosas, las normas técnicas contables expedidas con fundamento en ella deben cumplirse por todos los obligados, incluyendo las cooperativas.

De otro lado, los requisitos previstos en el párrafo segundo de la norma demandada sobre los egresos con relación de causalidad con el ingreso o el objeto social no tienen relación alguna con la determinación del beneficio neto o excedente de las cooperativas.

Además, esos requisitos son aplicables atendiendo las competencias de fiscalización de la autoridad tributaria para garantizar el cumplimiento de las obligaciones sustanciales a cargo de los contribuyentes.

**4. Alegatos de conclusión de segunda instancia**

Martha Patricia Moreno Cáceres, parte demandante, reiteró los argumentos expuestos en la demanda.

El Ministerio de Hacienda y Crédito Público, parte demandada, reiteró los argumentos expuestos en la oposición.

La Dian, coadyuvante de la demandada, reiteró lo dicho en su memorial de intervención.

### **CONCEPTO DEL MINISTERIO PÚBLICO**

El Procurador Sexto Delegado ante el Consejo de Estado solicitó negar las pretensiones de la demanda con fundamento en los siguientes motivos:

La Ley 79 de 1988 no regula ningún aspecto contable ni tributario de las cooperativas, sino que se limita a indicar que los excedentes deben destinarse a la prestación de servicios de carácter social y al desarrollo de actividades destinadas a sus afiliados.

Debido a lo anterior, la Ley 454 de 1998 dispuso que la Superintendencia de la Economía Solidaria tiene como función fijar las reglas de contabilidad a que deben sujetarse las entidades bajo su supervisión.

En cumplimiento de lo anterior, la Superintendencia expidió la Resolución 1515 de 2001, por la cual expidió el plan único de cuentas para las entidades del sector solidario, que reguló en detalle el procedimiento para determinar el excedente o la pérdida de las cooperativas, pero no estableció un marco técnico normativo contable.

De otro lado, la Ley 1314 de 2009 estableció el nuevo marco de regulación contable para todos los sujetos económicos, incluyendo las cooperativas. Con base en dicha ley fue expedido el Decreto 2150 de 2017, que tuvo en cuenta el nuevo marco creado por el legislador.

Debido a lo expuesto, no puede interpretarse el artículo 19-4 del Estatuto Tributario en el sentido que el excedente se determina únicamente con base en las normas sectoriales de las cooperativas, pues en ellas no se regula nada sobre este aspecto. Lo que la norma dispone en realidad es que el beneficio neto se calcula con base en las normas aplicables.

Por lo expuesto, la demanda no demostró que haya alguna contradicción con las normas superiores.

### **CONSIDERACIONES**

#### **1. Problema jurídico**

Corresponde a la Sala determinar si el Ministerio de Hacienda y Crédito Público incurrió en infracción de las normas superiores y falta de competencia respecto del artículo 1.2.1.5.2.7 del Decreto 1625 de 2016, modificado mediante el artículo 2 del Decreto 2150 de 2017.

#### **2. Sobre el alcance de la expresión “*marcos técnicos normativos contables*”**

2.1. La expresión “*marcos técnicos normativos contables*” contenida en el artículo 1.2.1.5.2.7 del Decreto 1625 de 2016, modificado por el artículo 2 del Decreto 2150 de 2017, no desconoció el alcance del artículo 19-4 del Estatuto Tributario por los motivos que se exponen a continuación.

2.2. La potestad reglamentaria del Gobierno Nacional, encabezado por el Presidente de la República, está prevista en el artículo 189 de la Constitución<sup>2</sup>.

---

<sup>2</sup> Cfr. Constitución Política. Artículo 189. Numeral 11.

El Gobierno Nacional debe respetar los principios de necesidad y legalidad al ejercer esta competencia<sup>3</sup>.

El primero ordena que la reglamentación debe ejercerse únicamente sobre aspectos de la ley que requieran de precisión para su correcta implementación<sup>4</sup>. Por esto es que entre más amplio, general o ambiguo sea el contenido de la ley, más amplio será la facultad reglamentaria. Mientras que, por el contrario, entre más precisa sea la ley menor será el ámbito de la facultad.

El segundo indica que el reglamento no puede exceder el alcance de la ley porque en ese caso no está asegurando su cumplimiento, sino adicionando un contenido normativo que no tiene sustento en una norma de rango superior<sup>5</sup>.

2.3. El acto acusado estableció que el beneficio neto o excedente de las cooperativas debe calcularse con base en los marcos técnicos normativos contables<sup>6</sup>.

Así las cosas, para determinar si el Gobierno Nacional excedió su facultad reglamentaria y desconoció los principios de legalidad y reserva de ley, debe verificarse si esta materia es objeto de regulación en la ley.

2.4. El artículo 19-4 del Estatuto Tributario estableció que las cooperativas pertenecen al régimen tributario especial y fijó una tarifa única para el impuesto de renta y complementarios a su cargo del 20% sobre los beneficios netos o excedentes en el periodo gravable. Además, dispuso que el cálculo de dicho beneficio neto o excedente se realizará de acuerdo "*con la ley y la normativa cooperativa vigente*"<sup>7</sup>.

El régimen especial tributario al que hace referencia este artículo está regulado en los artículos 356 a 364 del Estatuto Tributario, por lo que hacen parte de la ley y las normas cooperativas vigentes<sup>8</sup>.

2.5. El artículo 357 del Estatuto Tributario señala que el beneficio neto o excedente se determina tomando la totalidad de los ingresos de cualquier naturaleza, al cual se restan los egresos que tengan relación de causalidad con dichos ingresos o con el cumplimiento del objeto social<sup>9</sup>.

En concordancia, el artículo 358 del mismo estatuto dispone que el beneficio neto o excedente será exento cuando se destine a programas que desarrollen el objeto social y la actividad meritoria de la entidad. Y el párrafo primero indica que los ingresos exentos deben estar soportados en el sistema de registro de las diferencias de los "*nuevos marcos normativos de la contabilidad*"<sup>10</sup>.

---

<sup>3</sup> Consejo de Estado. Sala de lo Contencioso Administrativo. Sección Cuarta. Proceso: 11001-03-27-000-2017-00047-00 (23490). Sentencia del 28 de junio de 2018. C.P.: Julio Roberto Piza Rodríguez.

<sup>4</sup> Consejo de Estado. Sala de lo Contencioso Administrativo. Sección Cuarta. Proceso: 11001-03-27-000-2012-00024-00 (19359). Sentencia del 6 de diciembre de 2017. C.P.: Milton Chaves García.

<sup>5</sup> Consejo de Estado. Sala de lo Contencioso Administrativo. Sección Cuarta. Proceso: 11001-03-27-000-2009-00024-00 (17699). Sentencia del 30 de mayo de 2011. C.P.: Martha Teresa Briceño de Valencia.

<sup>6</sup> Cfr. Decreto Único Tributario 1625. Artículo 1.2.1.5.2.7. Modificado por el Decreto 2150 de 2017. Artículo 2.

<sup>7</sup> Cfr. Estatuto Tributario. Artículo 19-4. Adicionado por la Ley 1819 de 2016. Artículo 142.

<sup>8</sup> Sobre la aplicación a las cooperativas de este grupo de normas ver la sentencia Consejo de Estado. Sala de lo Contencioso Administrativo. Sección Cuarta. Proceso: 68001-23-31-000-2012-00351-01 (21705). C.P.: Jorge Octavio Ramírez Ramírez.

<sup>9</sup> Cfr. Estatuto Tributario. Artículo 357. Creado por la ley 84 de 1988. Artículo 1.

<sup>10</sup> Cfr. Estatuto Tributario. Artículo 358. Párrafo 1. Modificado por la Ley 1819 de 2016. Artículo 150.

Lo anterior significa que la ley aplicable a las cooperativas prevé la obligación de cumplir con los marcos técnicos normativos contables vigentes, por lo que el reglamento no contraría una norma superior.

Esta conclusión se refuerza en las siguientes consideraciones.

2.6. Para el momento en que fue proferido el acto acusado, el marco técnico normativo contable estaba conformado por la Ley 1314 de 2009 y el Decreto 2420 de 2015, que regularon los principios y las normas de contabilidad e información financiera.

El artículo 2 de la ley señala que las normas ahí previstas se aplican a las personas naturales y jurídicas obligadas a llevar contabilidad<sup>11</sup>.

En el caso de las cooperativas, dicha obligación consta en el artículo 364 del Estatuto Tributario<sup>12</sup>, por lo que les son aplicables las normas de la Ley 1314 de 2009 y los decretos que la reglamenten, esto es, el marco técnico normativo vigente.

2.7. De otro lado, el Decreto 2420 de 2015 clasificó a los obligados a llevar contabilidad, también denominados preparadores de información financiera, en tres grupos económicos y para cada uno de ellos estableció un marco técnico normativo contable<sup>13</sup>.

Así las cosas, las cooperativas deberán cumplir con el marco técnico normativo que corresponda de acuerdo con el grupo en el que sea clasificado.

Tanto es así que el artículo 1.1.1.1 dispone expresamente que las cooperativas financieras pertenecen al grupo 1. De este modo, las demás cooperativas serán clasificadas en los grupos 2 o 3, de acuerdo a las características que tengan en cada caso<sup>14</sup>.

2.8. Finalmente, en el proyecto de ley que finalizó con la expedición de la Ley 1819 de 2016, el legislador resaltó las ventajas de aplicar las nuevas normas contables y las tributarias de la siguiente manera:

*“2. Con la correcta aplicación de nuevas normas de contabilidad y las normas tributarias se logran los siguientes objetivos:*

- *Que las entidades preparen y presenten información financiera de alta calidad, con la cual se podrán tomar mejores decisiones económicas.*
- *Que el cálculo del pago de tributos nace de la técnica contable, y en la medida en que dicha técnica sea aplicada correctamente, los resultados tributarios generados serán los apropiados.*
- *La premisa que establece el artículo 4° de la Ley 1314 de 2009, se cumpla, cuando establece: ‘únicamente para fines fiscales, cuando se presente incompatibilidad entre las normas contables y de información financiera y las de carácter tributario, prevalecerán estas últimas’. Esta premisa se ve reflejada en lo que se denominaría la potestad tributaria reflejada en la conciliación tributaria”.*<sup>15</sup>

<sup>11</sup> Cfr. Ley 1314 de 2009. Artículo 2.

<sup>12</sup> Cfr. Estatuto Tributario. Artículo 364. Creado por la Ley 50 de 1984. Artículo 17.

<sup>13</sup> Cfr. Decreto 2420 de 2015. Artículos 1.1.1.2., 1.1.2.1. y 1.1.3.2.

<sup>14</sup> Cfr. Decreto 2420 de 2015. Artículos 1.1.1.1, 1.1.2.1 y 1.1.3.1.

<sup>15</sup> Gaceta 894 del 19 de octubre de 2016

2.9. Por lo expuesto, el cargo no prospera.

### **3. Sobre el alcance del párrafo segundo del artículo 1.2.1.5.2.7 del Decreto 1625 de 2016, modificado por el Decreto 2150 de 2017**

3.1. El párrafo segundo del artículo 1.2.1.5.2.7 del Decreto 1625 de 2016, modificado por el artículo 2 del Decreto 2150 de 2017, no desconoció el alcance del artículo 19-4 del Estatuto Tributario ni de los artículos 10, 47, 52, 54 y 56 de la Ley 79 de 1988 por los motivos que se exponen a continuación.

3.2. El artículo 19-4 del Estatuto Tributario prevé que el beneficio neto o excedente debe determinarse con base en la ley y las normas cooperativas vigentes.

Debido a lo anterior, según la actora, la procedencia de los egresos con relación de causalidad con el ingreso o el objeto social debe cumplir únicamente con lo previsto en los artículos 10, 47, 52, 54 y 56 de la Ley 79 de 1988.

No obstante, el acto acusado excedió este alcance porque ordenó cumplir los requisitos de los artículos 87-1, 107, 107-1, 108, 177-1, 177-2, 771-2 y 771-3 del Estatuto Tributario<sup>16</sup>.

3.3. Como fue expuesto en el auto que negó la suspensión provisional del 11 de septiembre de 2018<sup>17</sup>, los artículos 10, 47, 52, 54 y 56 de la Ley 79 de 1988 regulan aspectos contables, pero no el método para calcular los beneficios netos o excedentes<sup>18</sup>.

Además, las disposiciones sobre esta materia del artículo 19-4 del Estatuto Tributario no determinan exactamente los requisitos de procedencia de los egresos con relación de causalidad con el ingreso para efectos de determinar los beneficios netos o excedentes.

Así las cosas, la reglamentación no contraría ninguna de las normas superiores invocadas como violadas en la demanda.

3.4. De otro lado, el artículo 357 del Estatuto Tributario establece que el beneficio neto o excedente se determina restando a la totalidad de los ingresos los egresos de cualquier naturaleza, pero 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”*<sup>19</sup>.

Como se observa, el legislador no estableció normas especiales aplicables a las cooperativas para determinar la relación de causalidad entre el egreso y el ingreso, por lo que era válido que el acto acusado se remitiera a los artículos 87-1, 107, 107-1, 108, 177-1, 177-2, 771-2 y 771-3 del Estatuto Tributario.

Lo anterior, precisando que el artículo 357 autoriza a las cooperativas para tener como egreso las inversiones realizadas en cumplimiento del objeto social especial para este tipo de entidades del régimen especial del Título VI, Capítulo VI.

3.5. Por lo expuesto, este cargo tampoco prospera.

---

<sup>16</sup> Cfr. Decreto Único Tributario 1625. Artículo 1.2.1.5.2.7. Párrafo 2. Modificado por el Decreto 2150 de 2017. Artículo 2.

<sup>17</sup> Consejo de Estado. Sala de lo Contencioso Administrativo. Sección Cuarta. Proceso: 11001-03-27-000-2018-00012-00 (23661). Auto del 11 de septiembre de 2018. C.P.: Jorge Octavio Ramírez Ramírez.

<sup>18</sup> Cfr. Ley 79 de 1988. Artículos 10, 47, 52, 54 y 56.

<sup>19</sup> Cfr. Estatuto Tributario. Artículo 357. Ley 84 de 1988. Artículo 1.

#### **4. Sobre la condena en costas**

No habrá condena en costas porque, al ser un proceso de simple nulidad, se está ventilando un interés público, según lo dispone el artículo 188 del CPACA<sup>20</sup>.

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. Negar** las pretensiones de la demanda.
- 2. Sin condena en costas** en esta instancia.

#### **CÓPIESE, NOTIFÍQUESE Y CÚMPLASE**

Esta sentencia se estudió y aprobó en sesión celebrada en la fecha.

**JULIO ROBERTO PIZA  
RODRÍGUEZ**  
Presidente de la Sección

**STELLA JEANNETTE CARVAJAL  
BASTO**

**MILTON CHAVES GARCÍA**

**JORGE OCTAVIO RAMÍREZ  
RAMÍREZ**

---

<sup>20</sup> Cfr. Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo. Ley 1437 de 2011. Artículo 188.