



CONSIDERANDOS O PARTE CONSIDERATIVA O MOTIVA DE ACTO ADMINISTRATIVO - Alcance y naturaleza jurídica. No constituye propiamente una norma, pues no crea, modifica o extingue situaciones jurídicas, sino que es una explicación o fundamentación para las normas contenidas en la parte resolutive del acto administrativo / CONTROL DE LEGALIDAD DE CONSIDERANDOS O PARTE CONSIDERATIVA O MOTIVA DE ACTO ADMINISTRATIVO DE CARÁCTER GENERAL - Improcedencia. Reiteración de jurisprudencia

[L]a Sala no se ocupará de la legalidad de la frase “en lo no contemplado en la norma tributaria”, contenida en el párrafo 59 de los considerandos del Decreto 2150 de 2017, por considerar que, en la medida en que ese texto no constituye propiamente una norma, pues no crea, modifica o extingue situaciones jurídicas, sino que es una explicación o fundamentación para las normas contenidas en la parte resolutive del decreto demandado, no es sujeto de control de legalidad. Por tanto, y por ser ese su sustento, la Sala se abstendrá de examinar el cargo de falsa motivación contra el apartado demandado correspondiente al párrafo 59 de los considerandos del Decreto 2150 de 2017.

NOTA DE RELATORÍA: En relación con la improcedencia del control de legalidad de los considerandos o parte considerativa o motiva de los actos administrativos se reitera la sentencia del Consejo de Estado, Sección Cuarta del 4 de diciembre de 2019, radicación 11001-03-27-000-2018-00025-00(23781), C.P. Julio Roberto Piza Rodríguez.

CONTROL DE LEGALIDAD DEL PARÁGRAFO 2 DEL ARTÍCULO 1.2.1.5.2.7 DEL DECRETO 1625 DE 2016 MODIFICADO POR EL DECRETO 2150 DE 2017 - Cosa juzgada. No anulado. Legalidad del reglamento en cuanto remite a la aplicación de las normas del Estatuto Tributario que exigen relación de causalidad entre los egresos y los ingresos o el objeto social de las cooperativas, a efectos de calcular su beneficio neto o excedente para efectos tributarios / REMISIÓN A LAS NORMAS DEL ESTATUTO TRIBUTARIO APLICABLES PARA DETERMINAR LOS INGRESOS Y COSTOS PROCEDENTES PARA EL CÁLCULO DEL BENEFICIO NETO O EXCEDENTE DE LAS ENTIDADES DEL SECTOR COOPERATIVO - Legalidad del párrafo 2 del artículo 1.2.1.5.2.7 del Decreto Reglamentario 1625 de 2016. Cosa juzgada / REMISIÓN A LAS NORMAS DEL ESTATUTO TRIBUTARIO APLICABLES PARA DETERMINAR LOS INGRESOS Y COSTOS PROCEDENTES PARA EL CÁLCULO DEL BENEFICIO NETO O EXCEDENTE DE LAS ENTIDADES DEL SECTOR COOPERATIVO DEL PARÁGRAFO 2 DEL ARTÍCULO 1.2.1.5.2.7 DEL DECRETO 1625 DE 2016 - No violación de los principios de legalidad y equidad tributaria ni desconocimiento del régimen especial aplicable a las cooperativas. El párrafo 2 acusado no modifica la base gravable del impuesto de renta para las entidades cooperativas fijada en la ley ni desconoce el régimen especial aplicable a las mismas, ni, por ende, el principio de equidad tributaria, pues se limita a mencionar en concreto las normas aplicables para el cálculo de la base gravable de tales entidades / PARÁGRAFO 2 DEL ARTÍCULO 1.2.1.5.2.7 DEL DECRETO 1625 DE 2016 MODIFICADO POR EL DECRETO 2150 DE 2017 - Alcance. Hace explícitas las normas aplicables para calcular el beneficio neto o excedente cooperativo para efectos tributarios / ALCANCE DEL PARÁGRAFO 2 DEL ARTÍCULO 1.2.1.5.2.7 DEL DECRETO 1625 DE 2016 MODIFICADO POR EL



DECRETO 2150 DE 2017 - No violación de los principios de buena fe y confianza legítima. La remisión que ordena el parágrafo no vulnera expectativas legítimas o derechos adquiridos de los contribuyentes sujetos al régimen cooperativo respecto del régimen legal aplicable para el año gravable en curso al momento de la expedición del reglamento / EXCESO DE LA POTESTAD REGLAMENTARIA POR EL PARÁGRAFO 2 DEL ARTÍCULO 1.2.1.5.2.7 DEL DECRETO 1625 DE 2016 MODIFICADO POR EL DECRETO 2150 DE 2017 - No configuración

La demanda se concreta en un alegado exceso en la potestad reglamentaria, por cuanto el parágrafo 2º del artículo 1.2.1.5.2.7 del Decreto 1625 de 2016, incorporado al mismo por el Decreto 2150 de 2017, remitió a las normas del Estatuto Tributario para determinar el beneficio neto o excedente que sirve de base gravable del impuesto de renta para las entidades del sector cooperativo, remisión que no se encuentra en la norma reglamentada. La Sala advierte que la norma reglamentaria señalada, objeto de demanda de nulidad en este proceso, ya había sido examinada en otro proceso de nulidad, en el que se impugnó la misma disposición por violación de la potestad reglamentaria (...) Conforme lo anterior, la Sala ya se ocupó de los argumentos planteados por el demandante en esta ocasión, y concluyó que no hay lugar a declarar la nulidad del parágrafo 2º del artículo 1.2.1.5.2.7 del Decreto 1625 de 2016, en tanto la normativa cooperativa regula aspectos contables del cálculo del beneficio neto o excedente de las entidades cooperativas, por lo que era posible que el reglamento dispusiera la aplicación de las normas tributarias que exigen que haya una relación de causalidad entre los egresos y los ingresos o el objeto social de las cooperativas, a efectos de calcular el beneficio neto o excedente para efectos tributarios. En este orden de ideas, como ya existe pronunciamiento en relación con lo solicitado en la demanda en este punto, corresponde estarse a lo resuelto en sentencia del 28 de noviembre de 2019 expedida por esta Sala. Cabe añadir que no se advierte ninguna violación al principio de legalidad tributaria, en tanto el reglamento no modifica la base gravable del impuesto de renta para las entidades cooperativas fijado en la ley, sino que conforme se expuso en la sentencia citada, el decreto se limita a aclarar las normas aplicables para determinar los ingresos y costos procedentes en su cálculo, para lo cual hace una remisión expresa a normas del Estatuto Tributario. Tampoco se desconoce el régimen especial aplicable, ni por tanto el principio de equidad tributaria, pues el decreto se limita a mencionar en concreto las normas aplicables para el cálculo de la base gravable. Por otra parte, tampoco se encuentra una violación de los principios de buena fe y confianza legítima, como lo aduce el demandante, pues lo dispuesto en el Decreto 2150 de 2017 frente al cálculo del beneficio neto o excedente para las entidades cooperativas se encuentra enmarcado dentro de los límites de la potestad reglamentaria del Ejecutivo. Así, no puede sostenerse que el alcance de esta norma, que no es otro que hacer explícitas las normas que deben aplicarse a efectos de calcular el beneficio neto o excedente cooperativo para efectos tributarios, vulnera expectativas legítimas o derechos adquiridos de los contribuyentes a quienes aplica este régimen. Además, el hecho de que el decreto haya sido expedido cerca de la terminación de un periodo gravable no supuso un desconocimiento de la confianza de los particulares en la aplicación del régimen tributario propio de estas entidades, en la medida en que la mención de las normas aplicables en el decreto no desconoció la ley aplicable al efecto. Tal mención tampoco modificó la base gravable del impuesto de renta para las entidades cooperativas, por lo que no puede decirse que vulneró la confianza de las entidades sujetas al régimen cooperativo respecto de la aplicación



del régimen legal aplicable para el año gravable en curso al momento de su expedición.

FUENTE FORMAL: DECRETO 1625 DE 2016 ÚNICO REGLAMENTARIO EN MATERIA TRIBUTARIA - ARTÍCULO 1.2.1.5.2.7 PARÁGRAFO 2

NOTA DE RELATORÍA: En relación con la existencia de cosa juzgada frente a la legalidad del parágrafo 2 del artículo 1.2.1.5.2.7 del Decreto Reglamentario 1625 de 2016 se ordena estarse a lo resuelto en la sentencia del 29 de noviembre de 2019, radicación 11001-03-27-000-2018-00012-00(23661), C.P. Jorge Octavio Ramírez Ramírez.

CONCEPTO UNIFICADO SOBRE ENTIDADES SIN ÁNIMO DE LUCRO ESAL - Determinación del beneficio neto o excedente para efectos tributarios de las entidades del sector cooperativo. Remisión a la aplicación de los marcos técnicos contables expedidos en desarrollo de la Ley 1314 de 2009 y a las normas del Estatuto Tributario que establecen requisitos y límites para la aceptación de egresos / LEY 1314 DE 2009 - Contenido y alcance / LEY 1314 DE 2009 - Marco de aplicación / REMISIÓN A LOS MARCOS TÉCNICOS CONTABLES EXPEDIDOS EN DESARROLLO DE LA LEY 1314 DE 2009 EFECTUADA POR EL CONCEPTO DIAN 481 DE 2018 PARA LA DETERMINACIÓN DEL BENEFICIO NETO O EXCEDENTE DE LAS ENTIDADES DEL SECTOR COOPERATIVO - Alcance. Reiteración de jurisprudencia. Dado que la Ley 1314 de 2009 no contiene normas contables concretas se debe entender que los marcos técnicos contables a los que se refiere el concepto son los específicamente aplicables a las entidades cooperativas, adoptados con base en la Ley 1314 de 2009 / REMISIÓN A LOS MARCOS TÉCNICOS CONTABLES EXPEDIDOS EN DESARROLLO DE LA LEY 1314 DE 2009 EFECTUADA POR EL CONCEPTO DIAN 481 DE 2018 PARA LA DETERMINACIÓN DEL BENEFICIO NETO O EXCEDENTE DE LAS ENTIDADES DEL SECTOR COOPERATIVO - Legalidad condicionada del numeral 5.5 del Concepto DIAN 481 de 2018. El numeral 5.5. es legal, siempre que se interprete que la remisión que hace a los marcos técnicos contables regulados por la Ley 1314 de 2009 se debe entender efectuada a los marcos técnicos contables aplicables específicamente a las entidades del sector cooperativo, adoptados con base en la Ley 1314 de 2009 / REMISIÓN A LAS NORMAS DEL ESTATUTO TRIBUTARIO QUE ESTABLECEN REQUISITOS Y LÍMITES PARA LA ACEPTACIÓN DE EGRESOS EFECTUADA POR EL CONCEPTO DIAN 481 DE 2018 PARA LA DETERMINACIÓN DEL BENEFICIO NETO O EXCEDENTE DE LAS ENTIDADES DEL SECTOR COOPERATIVO - Legalidad del numeral 5.5 del Concepto DIAN 481 de 2018

El Concepto DIAN 481 del 27 de abril de 2018 (Concepto Unificado sobre las Entidades Sin Animo de Lucro-ESAL) dispone, en el aparte demandado, que en la determinación del beneficio neto o excedente, las entidades del sector cooperativo deben aplicar los marcos técnicos normativos regulados en la Ley 1314 de 2009, junto con las normas tributarias que establecen requisitos y límites para la aceptación de egresos, contenidas en los artículos 87-1, 107, 107-1, 108, 177-1, 177-2, 771-2, 771-3, 771-5 del Estatuto Tributario, entre otros. La Ley 1314 de 2009 contiene el marco general institucional con base en el cual deben expedirse los principios y normas de contabilidad e información financiera y de aseguramiento de información



aplicables en Colombia. En concreto, esta ley no contiene normas contables específicas, ni tampoco disposiciones especiales relativas a las entidades cooperativas, aunque sí establece, en su artículo 2º., que el régimen contable expedido con base en la misma “aplica a todas las personas naturales y jurídicas que, de acuerdo con la normatividad vigente, estén obligadas a llevar contabilidad”, condición predicable de las entidades cooperativas (art. 364 E.T.). Por tanto, en la medida en que la misma ley no contiene normas contables concretas, debe entenderse que los marcos técnicos contables aplicables a las entidades cooperativas a los que se refiere el concepto serán aquellos específicamente aplicables a estas entidades, adoptados con base en la Ley 1314 de 2009. Así lo sostuvo la Sala en la sentencia citada, al examinar la legalidad del artículo 1.2.1.5.2.7 del Decreto 1625 de 2016 (...) Una vez clara su legalidad, el mismo inciso primero del artículo 1.2.1.5.2.7 del Decreto 1625 de 2016 al que alude el Concepto 481 de 2018, y que cita el demandante como norma violada por el concepto, permite aclarar el sentido de la remisión que hace el concepto a los marcos técnicos contables regulados por la Ley 1314 de 2009. Dice esta norma: (...) Conforme lo anterior, la Sala concluye que el Concepto DIAN nro. 481 del 27 de abril de 2018 no resulta contrario a las normas que interpreta, en la medida en que se entienda que “el marco técnico contable regulado en la Ley 1314 de 2009”, al que se refiere como aplicable a las entidades del sector cooperativo, corresponde al marco técnico contable expedido con base en esa norma, que resulte aplicable específicamente a estas entidades. Así, y con el fin de aclarar el alcance del apartado demandado del concepto demandado conforme lo dicho anteriormente, la Sala declarará la legalidad condicionada del concepto, siempre que se interprete que la remisión efectuada por este a los marcos técnicos contables regulados por la Ley 1314 de 2009, debe entenderse efectuada a los marcos técnicos contables aplicables específicamente a las entidades del sector cooperativo, adoptados con base en la Ley 1314 de 2009. Por último, cabe añadir que la mención que hace el concepto demandado de las normas de control del Estatuto Tributario aplicables para determinar el beneficio neto o excedente de las entidades cooperativas se encuentra conforme a la ley, en la medida en que su aplicación no contraviene normas cooperativas en sentido contrario; antes bien, como se explicó anteriormente, su mención sirve para aclarar los criterios para determinar los ingresos, costos y gastos que deben ser tenidos en cuenta para calcular el beneficio neto o excedente.

FUENTE FORMAL: ESTATUTO TRIBUTARIO - ARTÍCULO 87-1 / ESTATUTO TRIBUTARIO - ARTÍCULO 107 / ESTATUTO TRIBUTARIO - ARTÍCULO 107-1 / ESTATUTO TRIBUTARIO - ARTÍCULO 108 / ESTATUTO TRIBUTARIO - ARTÍCULO 177-1 / ESTATUTO TRIBUTARIO - ARTÍCULO 177-2 / ESTATUTO TRIBUTARIO - ARTÍCULO 364 / ESTATUTO TRIBUTARIO - ARTÍCULO 771-2 / ESTATUTO TRIBUTARIO - ARTÍCULO 771-3 / ESTATUTO TRIBUTARIO - ARTÍCULO 771-5 / LEY 1314 DE 2009 / DECRETO 1625 DE 2016 - ARTÍCULO 1.2.1.5.2.7 INCISO 1

NOTA DE RELATORÍA: En relación con la legalidad del párrafo 2 del artículo 1.2.1.5.2.7 del Decreto Reglamentario 1625 de 2016 y el alcance de la remisión a la aplicación de los marcos técnicos contables expedidos en desarrollo de la Ley 1314 de 2009 que hace el numeral 5.5 del Concepto DIAN 481 de 2018 (Unificado sobre las Entidades sin Ánimo de Lucro ESAL) se reitera la sentencia del Consejo de Estado, Sección Cuarta del 29 de noviembre de 2019, radicación 11001-03-27-000-2018-00012-00(23661), C.P. Jorge Octavio Ramírez Ramírez.



CONDENA EN COSTAS EN MEDIO DE CONTROL DE NULIDAD - Improcedencia

[E]n atención a lo previsto en el artículo 188 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo, no procede condena en costas, por cuanto en el presente asunto se debate una pretensión de nulidad general, la cual lleva inmersa un interés público.

FUENTE FORMAL: LEY 1437 DE 2011 (CPACA) - ARTÍCULO 188

NORMA DEMANDADA: DECRETO 1625 DE 2016 ÚNICO REGLAMENTARIO EN MATERIA TRIBUTARIA (11 de octubre) MINISTERIO DE HACIENDA Y CRÉDITO PÚBLICO - ARTÍCULO 1.2.1.5.2.7 PARÁGRAFO 2 (PARCIAL) (No anulado / Cosa juzgada) / DECRETO 2150 DE 2017 (20 de diciembre) MINISTERIO DE HACIENDA Y CRÉDITO PÚBLICO - CONSIDERANDOS PÁRRAFO 59 (PARCIAL) (No anulado / Improcedencia control de legalidad) / CONCEPTO 481 DE 2018 (27 de abril) CONCEPTO UNIFICADO SOBRE ENTIDADES SIN ÁNIMO DE LUCRO (ESAL) DIRECCIÓN DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES DIAN - NUMERAL 5.5 (PARCIAL) (No anulado / Legalidad condicionada)

CONSEJO DE ESTADO

SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO

SECCIÓN CUARTA

Consejero ponente: MILTON CHAVES GARCÍA

Bogotá D.C., veintiocho (28) de mayo de dos mil veinte (2020)

Radicación número: 11001-03-27-000-2018-00032-00(23900)

Actor: GUSTAVO HUMBERTO COTE PEÑA

Demandado: NACIÓN - MINISTERIO DE HACIENDA Y CRÉDITO PÚBLICO Y U.A.E. DIRECCIÓN DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES- DIAN

FALLO

La Sala decide el medio de control de nulidad instaurado por Gustavo Humberto Cote Peña contra algunos apartes del párrafo 59 de los considerandos del Decreto Reglamentario 2150 de 2017, del párrafo 2º del artículo 1.2.1.5.2.7 del Decreto 1625 de 2016, incorporado al mismo por el Decreto 2150 de 2017; y del numeral 5.5. del Concepto nro. 481 del 27 de abril de 2018 expedido por la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales- DIAN.

ANTECEDENTES

Demanda



Gustavo Humberto Cote Peña, actuando en nombre propio, promovió el medio de control de nulidad simple consagrado en el artículo 137 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo contra algunos apartes del párrafo 59 de los considerandos del Decreto Reglamentario 2150 de 2017, del parágrafo 2º del artículo 1.2.1.5.2.7 del Decreto 1625 de 2016, incorporado al mismo por el Decreto 2150 de 2017; y del numeral 5.5. del Concepto nro. 481 del 27 de abril de 2018 expedido por la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales- DIAN, que se transcriben a continuación (se subrayan los apartes demandados):

a) Decreto 2150 de 2017

“Por el cual se sustituyen los Capítulos 4 y 5 del Título 1 de la Parte 2 del Libro 1, se adiciona un artículo al Capítulo 2 del Título 4 de la Parte 2 del Libro 1 y un inciso al artículo 1.6.1.2.19. y un numeral al literal a) del artículo 1.6.1.2.11. del Capítulo 2 del Título 1 de la Parte 6 del Libro 1 del Decreto 1625 de 2016, Único Reglamentario en Materia Tributaria, para reglamentar las donaciones de que trata el artículo 257 del Estatuto Tributario, el Régimen Tributario Especial en el impuesto sobre la renta y complementario y el artículo 19-5 del Estatuto Tributario.

EL PRESIDENTE DE LA REPÚBLICA DE COLOMBIA

En ejercicio de las facultades constitucionales y legales, en especial las conferidas por el numeral 11 del artículo 189 de la Constitución Política de Colombia, y en desarrollo de los artículos 19, 19-2, 19-4, 19-5, 22, 23, 125-1, 125-2, 125-5, 356, 356-1, 356-2, 356-3, 358, 358-1, 359, 360, 364-1, 364-2, 364-3, 364-5, 364-6 y 598 del Estatuto Tributario, y

CONSIDERANDO

(...)

“Que el beneficio neto o excedente de las cooperativas, sus asociaciones, uniones, ligas centrales, organismos de grado superior de carácter financiero, las asociaciones mutualistas, instituciones auxiliares del cooperativismo, confederaciones cooperativas, previstas en la legislación cooperativa, vigilados por alguna superintendencia u organismo de control, de que trata el artículo 19-4 del Estatuto Tributario se determinará de conformidad con lo establecido en la ley y la normativa cooperativa vigente en lo no contemplado en la norma tributaria. Por ello, se requiere la reglamentación y precisión de los ingresos y egresos como factores integrantes para la determinación del beneficio neto o excedente.

(...)

b) Parágrafo 2º. del artículo 1.2.1.5.2.7. del Decreto Reglamentario 1625 de 2016:

“Parágrafo 2. Para la procedencia de los egresos realizados en el respectivo periodo 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”.

c) Concepto DIAN nro. 481 del 27 de abril de 2018- Concepto Unificado ESAL



"5.5. DESCRIPTOR: Cooperativas

Determinación del beneficio neto o excedente

¿Cómo se determina el beneficio neto o excedente para las entidades del sector cooperativo?

Los artículos 19-4 del E.T. y 1.2.1.5.2.7. del Decreto 1625 de 2016 establecen que el cálculo del beneficio neto o excedente se hará de acuerdo con la ley y la normativa cooperativa vigente y tal como se expuso previamente, las entidades del sector cooperativo deben aplicar los marcos técnicos normativos contables regulados por la Ley 1314 de 2009, es decir, que los ingresos serán determinados con base en la contabilidad al igual que los egresos, pero para estos últimos se considerarán las normas de control que establece el Estatuto Tributario, en especial los señalados en los artículos 87-1, 107, 107-1, 108, 177-1, 177-2, 771-2, 771-3, 771-5, entre otros.

Es importante precisar que las normas mencionadas están orientadas al cumplimiento de requisitos para que sean aceptadas como costo o gasto.

Finalmente, los pagos asociados a los impuestos, tasas y contribuciones, entre otros, desde el punto de vista contable son tratados como un gasto, pero para efectos fiscales estas entidades del sector cooperativo debe adicionalmente observar el criterio de una expensa necesaria, proporcional y que tenga relación de causalidad con la actividad productora de renta, por lo tanto, si se cumple este presupuesto deberían ser considerados dentro de la noción de egreso para la determinación del beneficio neto o excedente."

Normas violadas

El demandante invocó como normas violadas los artículos 1, 2, 58, 83, 84, 121, 122, 189-11, 333, 338 y 363 de la Constitución Política; el artículo 137 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo; los artículos 19-4 y 683 del Estatuto Tributario, y los artículos 10, 54 y 55 de la Ley 79 de 1988.

Concepto de violación

Violación de los límites de la potestad reglamentaria

Según el demandante, las normas demandadas violan los límites del ejercicio de la facultad reglamentaria otorgada al presidente de la República para el desarrollo de leyes marco, en tanto disponen que el beneficio neto o excedente que sirve de base para calcular el impuesto de renta para las entidades del sector cooperativo se determina según las normas del Estatuto Tributario, y solo en lo no previsto en este, según la normativa cooperativa vigente.

La violación de tal límite resulta del hecho de que la norma reglamentada (el artículo 19-4 E.T., introducido por la Ley 1819 de 2016, y que define el régimen tributario de las entidades cooperativas) se remite a "la ley y la normativa cooperativa vigente", y no a ninguna otra ley o normativa diferente. La ley reglamentada no indica que haya que acudir al Estatuto Tributario sobre la ley cooperativa, ni que la segunda se aplica solo en la medida en que existan vacíos regulatorios en el Estatuto Tributario.



La norma que se reglamenta sustrajo a las entidades cooperativas del régimen ordinario del impuesto de renta aplicable a las sociedades comerciales, así como del régimen tributario especial aplicable a las corporaciones y fundaciones sin ánimo de lucro. Para ello, mantuvo para las cooperativas un régimen tributario especial, por el cual fija su base gravable del impuesto de renta según la ley cooperativa vigente, y no remite al Estatuto Tributario.

Según la ley, la determinación del beneficio neto o excedente se calcula según la ley cooperativa vigente (Ley 79 de 1988). Condicionar o restringir la procedencia de costos o gastos, o la depuración de ingresos para ese cálculo según lo dispuesto en el Estatuto Tributario contraría el mandato legal contenido en el artículo 19-4 E.T.

Además, en la exposición de motivos del proyecto de ley que dio lugar a la Ley 1819 de 2016 se señaló expresamente la intención del legislador de mantener la carga tributaria de las entidades del sector cooperativo, frente al régimen vigente al momento de su aprobación. Como desde antes de esta reforma el beneficio neto o excedente se fija conforme lo dispuesto únicamente en la ley cooperativa, debe entenderse que ello sigue siendo así, y por tanto, no cabe aplicar el Estatuto Tributario para determinar el beneficio neto.

La ley no dispone que para el cálculo del beneficio neto o excedente de las entidades cooperativas, los costos y gastos deben cumplir los requisitos del Estatuto Tributario. Según lo dispuesto en el artículo 19-4 E.T., el beneficio o excedente neto debe calcularse según la ley cooperativa, lo que traduce que, según la ley, el excedente contable cooperativo es igual al excedente neto fiscal. Así ha sido reconocido tanto por la jurisprudencia del Consejo de Estado como por la Superintendencia de Economía Solidaria.

Falsa motivación

El decreto demandado incurre en el vicio de falsa motivación, pues en los considerandos se indican motivos falsos, al decir que de conformidad con el artículo 19-4 E.T., el beneficio neto o excedente debe calcularse según lo dispuesto en el Estatuto Tributario, y en lo no contemplado en este, en la ley cooperativa. El aparte demandado del considerando 59 del decreto 2150 de 2017 añadió la frase “en lo no contemplado en la norma tributaria”, cuando el artículo 19-4 no contiene esa condición, por lo que el fundamento jurídico es falso.

Igualmente, el concepto de la DIAN demandado contiene remisiones a la ley tributaria no contempladas en la ley que fija el régimen tributario de las entidades cooperativas.

Por otra parte, el concepto demandado señala que para el cálculo del beneficio neto o excedente, las entidades del sector cooperativo deben aplicar los marcos técnicos contables regulados por la Ley 1314 de 2009. En sentido contrario, el Decreto 1625 dice que ese cálculo debe hacerse conforme los marcos técnicos normativos contables que resulten aplicables específicamente a las entidades cooperativas.

Violación de los principios de legalidad y justicia tributaria



Las entidades demandadas se arrogaron competencias legislativas de las que carecen, pues los elementos integrantes de los impuestos deben estar directamente contemplados en la ley, incluyendo su base gravable. En este caso, se modificó la base gravable del impuesto de renta de las entidades del sector cooperativo mediante normas jerárquicamente inferiores a la ley.

También se viola el principio de equidad y justicia tributaria, por cuanto al someter a las entidades cooperativas a calcular su impuesto sobre un beneficio neto o excedente diferente al de la ley cooperativa vigente, somete a estas entidades a una situación gravosa, no contemplada en la ley, y que no se compadece con su especial naturaleza jurídica, pues les aplica normas del Estatuto Tributario propias de sociedades comerciales.

Violación del principio de buena fe y confianza legítima

El decreto reglamentario demandado estableció una forma distinta a la contemplada en la ley para el cálculo del beneficio neto o excedente de las cooperativas, y fue expedido cuando se encontraba próximo a vencer el año gravable 2017 (faltando solo once días para ello), lo que viola la confianza legítima de los administradores de las entidades cooperativas, que venían aplicando las disposiciones tributarias conforme criterios distintos a los de las disposiciones demandadas.

CONTESTACIONES DE LA DEMANDA

El **Ministerio de Hacienda y Crédito Público** se opuso a las pretensiones de la demanda así¹:

Según la Ley 1819 de 2016, la tributación de las entidades cooperativas debe determinarse según “la ley y normativa cooperativa vigente”. Para interpretar esta expresión, originaria la Ley 1066 de 2006, debe tenerse en cuenta los cambios introducidos por la Ley 1314 de 2009, que implantó un nuevo régimen de principios y normas de contabilidad e información financiera en Colombia.

La Ley 79 de 1988, que contiene el régimen cooperativo, no establece ninguna regla para la determinación del beneficio neto o excedente, por lo que debe ser calculado según lo establecido en la Ley 1314 de 2009 y sus reglamentos, aplicables a las entidades cooperativas, en tanto entidades obligadas a llevar contabilidad. Las normas demandadas no excedieron los límites de la potestad reglamentaria, pues se limitan a precisar la forma de cálculo del beneficio neto o excedente, bajo el entendido de que la ley cooperativa aplicable tiene actualmente como base los marcos técnicos contables aplicables a estas entidades.

Es válido que el reglamento especifique los elementos de depuración de la base gravable del impuesto de renta, a fin de asegurar que los recursos obtenidos por las cooperativas se destinen a su objeto social. Las normas demandadas se ajustan a la ley al remitir a los artículos 87-1, 107, 107-1, 108, 177-1, 177-2, 771-2, 771-3 del E.T. para determinar la procedencia de costos y deducciones en el impuesto de renta de las cooperativas, pues estas normas son de aplicación general.

¹ Folios 72 a 82, c. p.



Al precisar los ingresos y egresos admitidos en el cálculo del beneficio neto según las reglas del Estatuto Tributario no se genera una situación más gravosa para las cooperativas, sino que se materializa la posibilidad de fijar la base gravable de manera clara y adecuada, acorde con el régimen tributario especial a que pertenecen, y de conformidad con los marcos técnicos contables que resultan aplicables.

Por su parte, la **Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales- DIAN** se opuso a las pretensiones de la demanda en los siguientes términos²:

El decreto demandado no excede los límites de la potestad reglamentaria, pues simplemente precisa la forma de cálculo del beneficio neto o excedente de las entidades del sector cooperativo, teniendo en cuenta los marcos técnicos contables aplicables señalados en la Ley 1314 de 2009.

Según lo dispuesto en el Decreto 640 de 2005, compilado en el Decreto 1625 de 2016, para la procedencia de egresos que tengan relación de causalidad con los egresos o con el objeto social, deben tenerse en cuenta las limitaciones establecidas en el Estatuto Tributario.

Las entidades cooperativas deben cumplir con las normas especiales que los rigen; pero para efectos fiscales, deben observar las normas contables que les son aplicables, junto con las normas del Estatuto Tributario.

AUDIENCIA INICIAL

El 18 de marzo de 2019 se llevó a cabo la audiencia inicial en el presente proceso, en la cual no se observaron irregularidades en el trámite que dieran lugar a la nulidad del mismo. Asimismo, se fijaron los términos del litigio³.

Las excepciones previas de falta de claridad, pertinencia y suficiencia de la demanda, y de caducidad del medio de control planteadas por el Ministerio de Hacienda y Crédito Público fueron negadas en la misma audiencia y al momento de la admisión de la demanda, por lo que no hay lugar a pronunciarse sobre las mismas en esta oportunidad.

Por otra parte, no se encontraron otras excepciones previas que hubieran tenido que ser declaradas de oficio.

ALEGATOS DE CONCLUSIÓN

El **demandante** reiteró, en términos generales, lo expuesto en la demanda⁴.

La **DIAN** reiteró lo expuesto en su escrito de contestación de la demanda⁵.

Por su parte, el **Ministerio de Hacienda y Crédito Público** también insistió en los argumentos expuestos en su contestación de la demanda⁶.

² Folios 181 a 193, c p.

³ Folios 217 a 225, c.p.

⁴ Folios 227 a 248, c.p.

⁵ Folios 255 a 257, c.p.

⁶ Folios 268 a 270, c.p.



MINISTERIO PÚBLICO

El **Ministerio Público** solicita que no se declare la nulidad de los apartes demandados⁷. A su juicio, el aparte impugnado de los considerandos del Decreto 2150 de 2017 no constituye una decisión de la Administración, sino la motivación o fundamentación para expedir la reglamentación expedida, por lo cual no puede ser objeto de nulidad.

En cuanto al párrafo 2º del artículo 1.2.1.5.2.7 del Decreto 1625 de 2016, estima que era jurídicamente viable que esta disposición considerara la aplicación de los artículos 87-1, 107, 107-1,108, 177-1, 177-2, 771-2 y 771-3 del Estatuto Tributario, por no haber sido incluidos en la norma reglamentada, y ser pertinente aclararlo. Por otra parte, estas disposiciones resultan obligatorias a todas las operaciones tributarias.

En cuanto al concepto demandado, el Ministerio Público lo estima ajustado a las normas vigentes, por cuanto aclara las normas a las que deben ajustarse las entidades cooperativas en temas tributarios.

CONSIDERACIONES DE LA SALA

Le corresponde a la Sala examinar la legalidad de los apartes demandados del Decreto Reglamentario 2150 de 2017, del párrafo 2º del artículo 1.2.1.5.2.7 del Decreto 1625 de 2016, incorporado al mismo por el Decreto 2150 de 2017; y del numeral 5.5. del Concepto nro. 481 del 27 de abril de 2018 expedido por la Dirección de Impuestos Nacionales- DIAN.

En particular, y conforme a la fijación del litigio, la Sala debe decidir:

- i. Si las disposiciones demandadas exceden los límites de la potestad reglamentaria del Gobierno Nacional o vulneran el principio de legalidad, cuando establecen que el beneficio neto o excedente que sirve de base gravable del impuesto sobre la renta para las entidades del sector cooperativo se determina aplicando parámetros del Estatuto Tributario y, solo en lo no previsto en este, según la ley cooperativa,
- ii. Si las normas demandadas y el concepto incurren en falsa motivación, por privilegiar la aplicación del Estatuto Tributario sobre la legislación cooperativa, y
- iii. Si el concepto demandado vulnera normas superiores al exigir que se apliquen genéricamente los marcos técnicos normativos contables o solo en lo que resulten aplicables.

⁷ Folios 250 a 254, c.p.



Sea lo primero aclarar que la Sala no se ocupará de la legalidad de la frase “en lo no contemplado en la norma tributaria”, contenida en el párrafo 59 de los considerandos del Decreto 2150 de 2017, por considerar que, en la medida en que ese texto no constituye propiamente una norma, pues no crea, modifica o extingue situaciones jurídicas, sino que es una explicación o fundamentación para las normas contenidas en la parte resolutive del decreto demandado, no es sujeto de control de legalidad⁸. Por tanto, y por ser ese su sustento, la Sala se abstendrá de examinar el cargo de falsa motivación contra el apartado demandado correspondiente al párrafo 59 de los considerandos del Decreto 2150 de 2017.

Cosa juzgada

La demanda se concreta en un alegado exceso en la potestad reglamentaria, por cuanto el parágrafo 2º del artículo 1.2.1.5.2.7 del Decreto 1625 de 2016, incorporado al mismo por el Decreto 2150 de 2017, remitió a las normas del Estatuto Tributario para determinar el beneficio neto o excedente que sirve de base gravable del impuesto de renta para las entidades del sector cooperativo, remisión que no se encuentra en la norma reglamentada.

La Sala advierte que la norma reglamentaria señalada, objeto de demanda de nulidad en este proceso, ya había sido examinada en otro proceso de nulidad, en el que se impugnó la misma disposición por violación de la potestad reglamentaria. Dijo la Sala en sentencia del pasado 28 de noviembre de 2019⁹:

“Sobre el alcance del parágrafo segundo del artículo 1.2.1.5.2.7 del Decreto 1625 de 2016, modificado por el Decreto 2150 de 2017

3.1. El parágrafo 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.

3.3. Como fue expuesto en el auto que negó la suspensión provisional del 11 de septiembre de 2018, 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.

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.

⁸ Cfr. CONSEJO DE ESTADO. Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Cuarta. Sentencia del 4 de diciembre de 2019, exp. 23781, M.P. Julio Roberto Piza Rodríguez.

⁹ CONSEJO DE ESTADO. Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Cuarta. Sentencia del 28 de noviembre de 2019, exp. 23661, M.P. Jorge Octavio Ramírez Ramírez.



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”*.

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”.

Conforme lo anterior, la Sala ya se ocupó de los argumentos planteados por el demandante en esta ocasión, y concluyó que no hay lugar a declarar la nulidad del parágrafo 2º del artículo 1.2.1.5.2.7 del Decreto 1625 de 2016, en tanto la normativa cooperativa regula aspectos contables del cálculo del beneficio neto o excedente de las entidades cooperativas, por lo que era posible que el reglamento dispusiera la aplicación de las normas tributarias que exigen que haya una relación de causalidad entre los egresos y los ingresos o el objeto social de las cooperativas, a efectos de calcular el beneficio neto o excedente para efectos tributarios.

En este orden de ideas, como ya existe pronunciamiento en relación con lo solicitado en la demanda en este punto, corresponde estarse a lo resuelto en sentencia del 28 de noviembre de 2019 expedida por esta Sala.

Cabe añadir que no se advierte ninguna violación al principio de legalidad tributaria, en tanto el reglamento no modifica la base gravable del impuesto de renta para las entidades cooperativas fijado en la ley, sino que conforme se expuso en la sentencia citada, el decreto se limita a aclarar las normas aplicables para determinar los ingresos y costos procedentes en su cálculo, para lo cual hace una remisión expresa a normas del Estatuto Tributario. Tampoco se desconoce el régimen especial aplicable, ni por tanto el principio de equidad tributaria, pues el decreto se limita a mencionar en concreto las normas aplicables para el cálculo de la base gravable.

Por otra parte, tampoco se encuentra una violación de los principios de buena fe y confianza legítima, como lo aduce el demandante, pues lo dispuesto en el Decreto 2150 de 2017 frente al cálculo del beneficio neto o excedente para las entidades cooperativas se encuentra enmarcado dentro de los límites de la potestad reglamentaria del Ejecutivo. Así, no puede sostenerse que el alcance de esta norma, que no es otro que hacer explícitas las normas que deben aplicarse a efectos de calcular el beneficio neto o excedente cooperativo para efectos tributarios, vulnera expectativas legítimas o derechos adquiridos de los contribuyentes a quienes aplica este régimen.



Además, el hecho de que el decreto haya sido expedido cerca de la terminación de un periodo gravable no supuso un desconocimiento de la confianza de los particulares en la aplicación del régimen tributario propio de estas entidades, en la medida en que la mención de las normas aplicables en el decreto no desconoció la ley aplicable al efecto. Tal mención tampoco modificó la base gravable del impuesto de renta para las entidades cooperativas, por lo que no puede decirse que vulneró la confianza de las entidades sujetas al régimen cooperativo respecto de la aplicación del régimen legal aplicable para el año gravable en curso al momento de su expedición.

La remisión a la aplicación de los marcos técnicos contables expedidos en desarrollo de la Ley 1314 de 2009

El Concepto DIAN 481 del 27 de abril de 2018 (Concepto Unificado sobre las Entidades Sin Animo de Lucro-ESAL) dispone, en el aparte demandado, que en la determinación del beneficio neto o excedente, las entidades del sector cooperativo deben aplicar los marcos técnicos normativos regulados en la Ley 1314 de 2009, junto con las normas tributarias que establecen requisitos y límites para la aceptación de egresos, contenidas en los artículos 87-1, 107, 107-1, 108, 177-1, 177-2, 771-2, 771-3, 771-5 del Estatuto Tributario, entre otros.

La Ley 1314 de 2009 contiene el marco general institucional con base en el cual deben expedirse los principios y normas de contabilidad e información financiera y de aseguramiento de información aplicables en Colombia. En concreto, esta ley no contiene normas contables específicas, ni tampoco disposiciones especiales relativas a las entidades cooperativas, aunque sí establece, en su artículo 2º., que el régimen contable expedido con base en la misma *“aplica a todas las personas naturales y jurídicas que, de acuerdo con la normatividad vigente, estén obligadas a llevar contabilidad”*, condición predicable de las entidades cooperativas (art. 364 E.T.).

Por tanto, en la medida en que la misma ley no contiene normas contables concretas, debe entenderse que los marcos técnicos contables aplicables a las entidades cooperativas a los que se refiere el concepto serán aquellos específicamente aplicables a estas entidades, adoptados con base en la Ley 1314 de 2009.

Así lo sostuvo la Sala en la sentencia citada, al examinar la legalidad del artículo 1.2.1.5.2.7 del Decreto 1625 de 2016¹⁰:

“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.

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”*.

¹⁰ CONSEJO DE ESTADO. Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Cuarta. Sentencia del 28 de noviembre de 2019, exp. 23661, M.P. Jorge Octavio Ramírez Ramírez.



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.

En el caso de las cooperativas, dicha obligación consta en el artículo 364 del Estatuto Tributario, 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.

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”.

Una vez clara su legalidad, el mismo inciso primero del artículo 1.2.1.5.2.7 del Decreto 1625 de 2016 al que alude el Concepto 481 de 2018, y que cita el demandante como norma violada por el concepto, permite aclarar el sentido de la remisión que hace el concepto a los marcos técnicos contables regulados por la Ley 1314 de 2009. Dice esta norma:

“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 Especial de que tratan los artículos 19-4 del Estatuto Tributario y 1.2.1.5'12.1. de este Decreto calcularán el beneficio neto o excedente de conformidad con los marcos técnicos normativos contables que resulten aplicables a los contribuyentes de que trata la presente Sección.

(Subraya la Sala)

Conforme lo anterior, la Sala concluye que el Concepto DIAN nro. 481 del 27 de abril de 2018 no resulta contrario a las normas que interpreta, en la medida en que se entienda que “el marco técnico contable regulado en la Ley 1314 de 2009”, al que se refiere como aplicable a las entidades del sector cooperativo, corresponde al marco técnico contable expedido con base en esa norma, que resulte aplicable específicamente a estas entidades.



Así, y con el fin de aclarar el alcance del apartado demandado del concepto demandado conforme lo dicho anteriormente, la Sala declarará la legalidad condicionada del concepto, siempre que se interprete que la remisión efectuada por este a los marcos técnicos contables regulados por la Ley 1314 de 2009, debe entenderse efectuada a los marcos técnicos contables aplicables específicamente a las entidades del sector cooperativo, adoptados con base en la Ley 1314 de 2009.

Por último, cabe añadir que la mención que hace el concepto demandado de las normas de control del Estatuto Tributario aplicables para determinar el beneficio neto o excedente de las entidades cooperativas se encuentra conforme a la ley, en la medida en que su aplicación no contraviene normas cooperativas en sentido contrario; antes bien, como se explicó anteriormente, su mención sirve para aclarar los criterios para determinar los ingresos, costos y gastos que deben ser tenidos en cuenta para calcular el beneficio neto o excedente.

Condena en costas

Finalmente, en atención a lo previsto en el artículo 188 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo, no procede condena en costas, por cuanto en el presente asunto se debate una pretensión de nulidad general, la cual lleva inmersa un interés público.

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

FALLA

PRIMERO: **Estar a lo resuelto** en la sentencia del 29 de noviembre de 2019 (expediente 23661) proferida por esta Sala, que negó la declaratoria de nulidad del parágrafo segundo del artículo 1.2.1.5.2.7 del Decreto 1625 de 2016, modificado por el Decreto 2150 de 2017.

SEGUNDO: **Declarar la legalidad condicionada** de los apartes demandados del Concepto DIAN 481 del 27 de abril de 2018, siempre que se interprete que la remisión efectuada por este a los marcos técnicos contables regulados por la Ley 1314 de 2009, se hace a los marcos técnicos contables aplicables específicamente a las entidades del sector cooperativo, adoptados con base en la Ley 1314 de 2009.

TERCERO: En lo demás, **negar** las pretensiones de la demanda.

CUARTO: **Sin condena en costas.**

La anterior providencia fue estudiada y aprobada en sesión de la fecha.

Con firma electrónica



STELLA JEANNETTE CARVAJAL BASTO
Presidenta de la Sección

Con firma electrónica

MILTON CHAVES GARCÍA

Con firma electrónica

JULIO ROBERTO PIZA RODRÍGUEZ
Aclara voto

