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

**CONSEJERA PONENTE: CLAUDIA RODRÍGUEZ VELÁSQUEZ**

**Bogotá D.C., veintiuno (21) de mayo de dos mil veintiséis (2026)**

**Referencia:** Nulidad
**Radicación:** 11001-03-27-000-2025-00005-00 (29763)
**Demandante:** Mario Javier López Guerrero
**Demandado:** Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales - DIAN

**Temas:** Base gravable de cooperativas. Determinación del beneficio neto o excedente.

## SENTENCIA DE ÚNICA INSTANCIA

La Sala procede a dictar sentencia anticipada dentro del medio de control de nulidad promovido por el demandante contra los Conceptos DIAN 032434 del 7 de noviembre de 2018, 24037 del 23 de septiembre de 2019 [nulidad parcial: se demanda las respuestas a las preguntas una y dos] y 000387 del 21 de enero de 2025, expedidos por la DIAN.

## ANTECEDENTES

### Actuación administrativa

La DIAN expidió los Conceptos 032434 del 7 de noviembre de 2018, 24037 del 23 de septiembre de 2019 y 000387 del 21 de enero de 2025, a través de los cuales conceptúa que la base gravable del impuesto de renta de las cooperativas la componen tanto los excedentes provenientes de las operaciones con cooperados como con los originados en operaciones con terceros. El contenido de los referidos conceptos es el siguiente:

**Concepto 032434 del 7 de noviembre de 2018**

(…) Nos permitimos dar respuesta a su consulta conforme a la cual formula 3 interrogantes planteados en virtud del Ejemplo para la aplicación de la distribución de excedentes señalado en el numeral 2.1 de Circular Externa No 007 de 2009 de la Superintendencia de la Economía Solidaria sobre aplicación de excedentes en cooperativas, transcrito a continuación:

| | |
|---|---|
| Total excedente del ejercicio | $100.000.000 |
| Excedentes de operaciones con terceros (aplicación del artículo 10 - Ley 79/88) | ($20.000.000) |
| Pérdidas de ejercicios anteriores (aplicación del artículo 55 - Ley 79/88) | ($ 5.000.000) |
| Restablecer Reserva Protec. Aportes (aplicación del artículo - 55 Ley 79/88) | ($10.000.000) |
| **Total excedente neto a distribuir** | **$65.000.000** |

Aplicación del artículo 54 de la Ley 79 de 1988

| | |
|---|---|
| 20% Reserva protección de aportes. | $ 13.000.000 |
| 20% Fondo Educación | $13.000.000 |
| 10% Fondo Solidaridad | $ 6.500.000 |
| Remanente a distribuir por la asamblea | $ 32.500.000 |

1. Sobre este beneficio neto ($65.000.000) determinado en el párrafo anterior dando cumplimiento a la normatividad es que se debe aplicar la tarifa del 20%?

En primer lugar, hay que advertir que el artículo 54 de la Ley 79 de 1988, por la cual se actualiza la legislación cooperativa, determina como se deben aplicar los excedentes del ejercicio; el artículo 10 de la misma Ley establece que los excedentes que se obtengan de servicios prestados al público no afiliado serán llevados a un fondo social no susceptible de repartición. Pero, la norma que determina el impuesto a cargo de las cooperativas es el artículo 19-4 del estatuto tributario.

Dicho artículo 19-4 adicionado por el artículo 142 de la Ley 1819 de 2016 dispuso:

ART. 19-4. –Tributación sobre la renta de las cooperativas. 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; pertenecen al régimen tributario especial y tributan sobre sus beneficios netos o excedentes a la tarifa única especial del veinte por ciento (20%). El impuesto será tomado en su totalidad del Fondo de Educación y Solidaridad de que trata el artículo 54 de la Ley 79 de 1988. (...).

Con base en el artículo mencionado, el Concepto Unificado 0481 del 2017 establece en el numeral 5.7., lo siguiente:

5.7. DESCRIPTOR: Cooperativas

Determinación del beneficio neto o excedente ¿Cómo se aplica la tarifa del Impuesto sobre la renta y complementario para las entidades del sector cooperativo?

El artículo 19-4 del E.T. modificó el tratamiento tributario de las entidades del sector cooperativo, señalando que estas entidades pertenecen al Régimen Tributario Especial y tributarán sobre sus beneficios netos o excedentes a la tarifa única especial del veinte por ciento (20%), con excepción de las tarifas especiales previstas para los periodos gravables 2017 y 2018 que indican los parágrafos transitorios del artículo 19-4 ibidem.

Con base en lo anterior, una vez determinado el beneficio neto o excedente en los términos establecidos en el artículo 19-4 del E. T. y el artículo 1.2.1.5.2.7 del Decreto 1625 de 2016, se procede a aplicar la tarifa del 20% salvo excepciones.

Cuando la norma tributaria hace referencia a que el impuesto se toma del Fondo de Educación y Solidaridad, debe interpretarse que el impuesto calculado en los términos mencionados anteriormente se resta del fondo de educación y solidaridad que por disposiciones de la legislación cooperativa deben crear.

A partir de la vigencia de la Ley 1819 del 2016, que para el presente caso es aplicable para el año gravable 2017, las entidades del sector cooperativo ya no pueden disponer de estos recursos y ejecutarlos directamente, sino que deben declararlo y pagarlo a través de los formularios que prescriben la DIAN.

Es importante mencionar que los parágrafos transitorios primero y segundo del artículo 19-4 del ET estableció (sic) que la tarifa del Impuesto sobre la renta y complementario para las entidades del sector cooperativo por el año gravable 2017 era del 10%, para el año gravable del 2018 del 15% y a partir del año gravable 2019 y siguientes corresponde a la tarifa del 20%."

Así las cosas, las cooperativas tributan sobre sus beneficios netos o excedentes a la tarifa única especial del veinte por ciento (20%) sin que la ley haya hecho ninguna diferenciación entre la fuente de la cual proviene el beneficio. Por tal motivo, el total del excedente del ejercicio no se puede escindir en: excedentes de operaciones con terceros y excedentes de operaciones con afiliados a la cooperativa.

En tal sentido, la tarifa del 20% se aplicará sobre el total de los beneficios netos o excedentes sin importar si fueron fruto de operaciones o servicios prestados a terceros o a personal afiliado.

¿Esos excedentes obtenidos de operaciones realizadas con terceros ($20.000.000) que de acuerdo al artículo 10 de la Ley 79 de 1988 se llevan a un fondo social no susceptible de distribución entonces no se incluyen en la declaración de renta de las cooperativas?

Sin perjuicio de que por mandato del artículo 10 de la Ley 79 de 1988 los excedentes de operaciones realizadas con terceros deben ser llevados a un fondo social no susceptible de repartición, estos forman parte del total de los beneficios netos a los cuales se aplica la tarifa especial del impuesto de renta, tal y como se dijo en la respuesta anterior.

3. ¿O en qué renglón de la declaración de renta se incluyen si no forman parte de la base gravable para aplicar el impuesto?

Consecuentemente, los excedentes que obtengan las cooperativas por servicios prestados al público no afiliado forman parte de la base gravable.

**Concepto 24037 del 23 de septiembre de 2019**

(…) Plantea usted lo siguiente:

Cita el inciso primero del artículo 19-4 del Estatuto Tributario para destacar que las entidades cooperativas tributan sobre sus beneficios netos o excedentes a la tarifa única especial del veinte por ciento (20%) impuesto que será tomado en su totalidad del fondo de educación y solidaridad de que trata el artículo 54 de la Ley 79 de 1988. Así mismo pone de relieve que de acuerdo con la misma norma:

“Las cooperativas realizarán el cálculo de este beneficio neto o excedente de acuerdo con la ley y la normatividad cooperativa vigente."

Indica que con base en lo anterior y con el fin de darle claridad a la aplicación del artículo 54 de dicha ley, la Superintendencia de Economía Solidaria expidió la Circular Externa 007 del 8 de julio de 2009 donde indica cómo debe aplicarse el beneficio neto o excedente teniendo en cuenta los artículos 54 y 55 de la ley cooperativa y, en el ejemplo práctico que se trae, además se evidencia como se obtiene o calcula ese benéfico, señalando que de los ingresos se descuentan los correspondientes a operaciones con terceros (no afiliados).

Se cita parcialmente el Concepto 048186 de 2005 de la DIAN, donde la Entidad en su momento aceptó que del beneficio neto o excedente era posible restablecer la reserva de protección de aportes en virtud de la especialidad de la ley cooperativa.

Luego señala que, en el caso de la cooperativa consultante, al 31 de diciembre de 2017, poseía pérdidas acumuladas por determinada cifra y un restablecimiento de protección de aportes por efectuar, debido a la intervención generada en el año 2013, que fue utilizada para la reactivación de la cooperativa y aprobada por el órgano de supervisión (Superintendencia de la Economía Solidaria)

Manifiesta que su inquietud radica en el artículo 1.2.1.5.2.8 del Decreto Único Reglamentario 1625 de 2016 con la modificación introducida por el Decreto 2150 de 2017 y el tratamiento de las pérdidas fiscales de los contribuyentes a que se refiere el artículo 19-4 del Estatuto Tributario, de acuerdo con el cual: Si del resultado del ejercicio se genera una pérdida fiscal para las entidades de que trata el artículo 19-4 del Estatuto Tributario, la misma se podrá compensar con los beneficios netos de los períodos siguientes, de conformidad con el artículo 147 del Estatuto Tributario; norma que sin embargo no se refiere a las pérdidas acumuladas de períodos anteriores, señalando que entienden que la norma se refiere a pérdidas del ejercicio y que su compensación sería también hacia futuro.

Expresa que, de igual forma, el artículo 1.2.1.5.1.26 del Decreto 2150 de 2017, en su parágrafo transitorio, trae una ambigüedad al enunciar que en caso de que haya pérdidas fiscales acumuladas a treinta y uno (31) de diciembre de 2016 y no estén compensadas, estas no se someterán al término de compensación previsto en el artículo 147 del estatuto Tributario, ni serán reajustadas fiscalmente.

¿Se requiere aclarar si Coolcapro debía realizar pago de impuesto en el año 2017, con las pérdidas que traía y si debe pagar para los años siguientes teniendo en cuenta el restablecimiento de las reservas de protección de aportes que debe efectuar?

Al respecto se observa lo siguiente:

1. Beneficio Neto o excedente, cálculo para efectos fiscales.

Se parte de la base que, en el período gravable 2017, la entidad consultante obtuvo beneficio neto o excedente y que, sin embargo, trae pérdidas acumuladas de vigencias anteriores, igualmente que en un período anterior (2013) hizo uso de la reserva para protección de aportes, para enjugar pérdidas. ¿En este escenario y bajo la normativa referenciada se pregunta si teniendo excedente para el respectivo período gravable debe pagarse impuesto pese a las pérdidas acumuladas que trae de ejercicios anteriores y, así mismo, destinarse al restablecimiento de la reserva de protección de aportes que tendría que hacer?

Considerando que entre los soportes de su argumentación trae la Circular Externa 007 de 2009, de la Superintendencia de Economía Solidaria, que no solo se refiere a la destinación del beneficio neto o excedente, sino que en el ejercicio práctico que plantea, incluye lo pertinente a la determinación del mismo, es necesario partir de este aspecto, que además ha sido objeto de precisión por la DIAN para efectos fiscales.

Acorde con el artículo 19-4 del Estatuto Tributario, las cooperativas pertenecen al régimen tributario especial y tributan sobre sus beneficios netos o excedentes a la tarifa única especial del 20%. Lo anterior, sin perjuicio de las normas de transición aplicables para los años gravables 2017 y 2018, estipulando que, para el primero de ellos, la tarifa única especial en el impuesto sobre la renta y complementarios era del 10%. Debiendo destinar el otro 10% del excedente de manera autónoma por las propias cooperativas a financiar cupos y programas en instituciones de educación superior públicas autorizadas por el Ministerio de Educación Nacional. Y, para el año gravadle 2018, la tarifa única especial en el impuesto sobre la renta y complementarios se estableció en el 15%. Debiendo destinar el 5% del excedente de manera autónoma por las propias cooperativas a financiar cupos y programas en instituciones de educación superior públicas autorizadas por el Ministerio de Educación Nacional.

Ahora bien, dado que el tributo de estas entidades se aplica sobre el beneficio neto o excedente, la pregunta es ¿cómo se obtiene este beneficio neto o excedente? ¿cómo se llega a él?

El inciso segundo del artículo 19-4 del Estatuto Tributario establece:

“Las cooperativas realizarán el cálculo de este beneficio neto o excedente de acuerdo con la ley y la normativa cooperativa vigente. Las reservas legales a las cuales se encuentran obligadas estas entidades no podrán ser registradas como un gasto para la determinación del beneficio neto o excedente.” (Resaltado fuera de texto.)

La ley cooperativa, Ley 79 de 1988, en el artículo 54 señala cómo se aplican los excedentes del ejercicio, cuando resulten excedentes. Por su parte el artículo 55 indica que no obstante esa previsión, el excedente de las cooperativas se aplicará en primer término a compensar pérdidas de ejercicios anteriores. Adicionalmente señala que, cuando la reserva de protección de los aportes sociales se hubiere empleado para compensar pérdidas, la primera aplicación del excedente será la de restablecer la reserva al nivel que tenía antes de su utilización.

Sin perjuicio de esto, el artículo 10 ibidem, dispone que: "Las cooperativas prestarán preferencialmente sus servicios al personal asociado. Sin embargo, de acuerdo con sus estatutos podrán extenderlos al público no afiliado, siempre en razón del interés social o del bienestar colectivo. En tales casos, los excedentes que se obtengan serán llevados a un Fondo social no susceptible de repartición.”

Ahora bien, los artículos 54 y 55 de la Ley 79 de 1988 se refieren al beneficio neto o excedente y su aplicación, estas normas no indican la forma de obtenerlo o calcularlo, sin que de ellas se desprenda que para el cálculo del beneficio neto o excedente deban excluirse los ingresos obtenidos por servicios a terceros no afiliados.

En materia tributaria los Decretos 4400 de 2004 y 640 de 2005, daban lineamientos, entre otros aspectos para la determinación del beneficio neto o excedente para las entidades sin ánimo de lucro, así como para las cooperativas, existiendo divergencias de interpretación entre la DIAN y las entidades cooperativas.

Posteriormente la Ley 1066 de 2006, en su artículo 10, adicionó, en su momento, el numeral 4 al artículo 19 del Estatuto Tributario con el siguiente inciso:

"El cálculo de este beneficio neto o excedente se realizará de acuerdo a como lo establezca la ley y la normatividad cooperativa vigente".

Sobre la aplicación de esta norma existen diversos pronunciamientos por parte de la DIAN. En todo caso se observa que esta disposición se mantiene actualmente en el artículo 19-4 del Estatuto Tributarlo. Sin embargo, es necesario establecer su alcance en el nuevo contexto normativo. En efecto, la Ley 1819 de 2016 introdujo cambios sustanciales al régimen de entidades de sin ánimo de lucro. El mismo incluye a las cooperativas con las especificidades que hace el artículo 19-4. Y si bien dicha disposición se mantiene, según lo ha interpretado la DIAN en distintos conceptos, las cooperativas se rigen por la ley, entendida en un sentido amplio, no limitada a la ley cooperativa, sin perjuicio de atender en lo pertinente la normatividad cooperativa.

Esta visión la plasma el reglamento, el Decreto 2150 de 2017 incorporado al Decreto 1625 de 2016, que en uno de sus considerandos indica:

“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, vigiladas 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 normativa tributaria. Por ello, se requiere la reglamentación v precisión de los ingresos y egresos como factores integrantes para la determinación del beneficio neto o excedente”. (Resaltado y subrayado fuera de texto)

Luego, el beneficio neto o excedente de las entidades cooperativas, para efectos fiscales, implica que las cooperativas se someten a la ley en términos amplios incluida la ley tributaria y, así mismo, la normatividad cooperativa, en lo no contemplado en aquella.

En este sentido, la DIAN en el Concepto Unificado 0481 de 2017, frente a la pregunta sobre el beneficio neto o excedente que es objeto de impuesto, indica lo siguiente:

"5.7. DESCRIPTOR: Cooperativas

Determinación del beneficio neto o excedente

¿Cómo se aplica la tarifa del impuesto sobre la renta y complementario para las entidades del sector cooperativo?

El artículo 19-4 del E.T. modificó el tratamiento tributario de las entidades del sector cooperativo, señalando que estas entidades pertenecen al Régimen Tributario Especial y tributarán sobre sus beneficios netos o excedentes a la tarifa única especial del veinte por ciento (20%), con excepción de las tarifas especiales previstas para los períodos gravables 2017 y 2018 que indican los parágrafos transitorios del artículo 19-4 ibidem.

Con base en lo anterior, una vez determinado el beneficio neto o excedente en los términos establecidos en el artículo 19-4 del E.T. y el artículo 1.2.1.5.2.7. del Decreto 1625 de 2016, se procede a aplicar la tarifa del 20% salvo excepciones.

Cuando la norma tributaria hace referencia a que el impuesto se toma del Fondo de Educación y Solidaridad, debe interpretarse que el impuesto calculado en los términos mencionados anteriormente se resta del fondo de educación v solidaridad que por disposiciones de la legislación cooperativa deben crear.

/…/

Así las cosas, las cooperativas tributan sobre sus beneficios netos o excedentes a la tarifa única especial del veinte por ciento (20%) sin que la ley haya hecho ninguna diferenciación entre la fuente de la cual proviene el beneficio. Por tal motivo, el total del excedente del ejercicio no se puede escindir en: excedentes de operaciones con terceros y excedentes de operaciones con afiliados a la cooperativa.

En tal sentido, la tarifa del 20% se aplicará sobre el total de los beneficios netos o excedentes sin importar si fueron fruto de operaciones o servicios prestados a terceros o a personal afiliado". (Resaltado y subrayado fuera de texto)

El mismo Concepto 0481 en el numeral 5.4 señala:

"5.4. DESCRIPTOR: Cooperativas

Beneficio neto o excedente

Aspectos preliminares para su determinación

El artículo 19-4 del E.T. establece que el cálculo del beneficio neto o excedente se hará de acuerdo con la ley y la normativa cooperativa vigente.

Sobre este punto es preciso recordar que antes de la reglamentación de la Ley 1314 de 2009, las entidades de vigilancia y control eran las encargadas de expedir la reglamentación en materia contable y para el presente caso las entidades de sector cooperativo se ajustaban a ese marco contable.

Esta situación fue modificada con ocasión de la aplicación de los nuevos marcos técnicos contables, reglamentarios de la Ley 1314 de 2009, en razón a que el Gobierno Nacional a través del Ministerio de Comercio Industria y Turismo y el Ministerio de Hacienda y Crédito Público son ahora los competentes para expedir estas normas de aplicación general para todos los obligados a llevar contabilidad en el país, por tal motivo, las entidades del sector cooperativo no son ajenas a esta obligación, situación que incide en el tratamiento de sus ingresos, egresos, activos y pasivos.

Por otra parte, no se puede olvidar que el legislador ha venido implementando una serie de normas de control para todos los contribuyentes, con el fin de prevenir la evasión y elusión fiscal, lavado de activos, control a los aportes al Sistema General de Seguridad Social, asegurar mayor transparencia en las transacciones, mejorar el recaudo y promover la eficiencia del sistema tributario, entre otras medidas, respecto de las cuales las entidades del sector cooperativo no son ajenas y están llamadas a su cumplimiento." (Resaltado y subrayado fuera de texto)

En oficio 001937 de 2018, se ratifica dicha interpretación y, adicionalmente a la pregunta:

(…)

**Concepto 000387 del 21 de enero de 2025**

Solicitud de reconsideración.

2. Mediante el radicado de la referencia, el peticionario solicita la reconsideración del Oficio 032434 del 7 de noviembre de 2018, con base en los siguientes argumentos:

i) La Ley 1314 de 2009 y el Decreto 2420 de 2015 aplica a las entidades de economía solidaria, por lo tanto, se constituye en el marco técnico normativo contable aplicable a las cooperativas.

ii) El Consejo Técnico de la Contaduría Pública (CTCP) en el Documento de orientación técnica No 21 de 2021 indica que la aplicación del excedente y constitución de fondos sociales solidarios de las cooperativas se rigen por los artículos 10, 54, 55 y 56 de la Ley 79 de 1988 y mediante modelos de casos prácticos señala que la base de cálculo

para la aplicación de los excedentes se debe realizar una vez se haya detraído los excedentes de operaciones de terceros.

iii) La reserva para la protección de aportes sociales (20%), el fondo de educación (20%), y fondo de solidaridad (10%) no debe constituirse con los excedentes provenientes de ingresos de terceros.

iv) Con sustento en lo anterior, solicita se reconsidere lo expuesto en el Oficio 032434 del 7 de noviembre de 2018, en el sentido de indicar que los excedentes provenientes de terceros se deben excluir de la base gravable del impuesto sobre la renta.

Análisis jurídico.

3. El artículo 19-4 del Estatuto Tributario establece que las cooperativas pertenecen al régimen tributario especial del impuesto sobre la renta, y tributan sobre el beneficio neto o excedente a una tarifa del 20%. El excedente se calcula de acuerdo con la normativa cooperativa vigente, y los marcos técnicos normativos que resulten aplicables a los contribuyentes del sector cooperativo[1].

4. De conformidad con el numeral 1 del parágrafo 1 del artículo 1.1.1.1. del Decreto 2420 de 2015 las cooperativas financieras y los organismos cooperativos de grado superior conforman el Grupo 1 de los sujetos que se encuentran obligados a dar aplicación a las Normas de Contabilidad, de Información Financiera y de Aseguramiento de la Información que contempla la Ley 1314 de 2009 y sus decretos reglamentarios.

5. Tratándose de las cooperativas financieras y los organismos de grado superior, el Decreto 2420 de 2015[2] establece que el régimen normativo aplicable es el dispuesto en el anexo del Decreto 2784 de 2012 y en el anexo 1 y sus modificatorios del Decreto 2420 de 2015, salvo lo señalado para: i) El tratamiento de la cartera de crédito y su deterioro previsto en la NIIF 9 y NIC 39, aspectos sobre los cuales la Superintendencia de la Economía Solidaria y la Superintendencia Financiera, según el caso, definirán las normas técnicas especiales, interpretaciones y guías en materia de contabilidad y de información financiera; y ii) El tratamiento de los aportes sociales previsto en el artículo 1.1.4.6.1. del Decreto 2420 de 2015, tratándose de entidades vigiladas por la Superintendencia Solidaria.

6. Por lo tanto, las entidades del sector cooperativo deberán dar aplicación al marco técnico normativo contable señalado en los Decretos 2784 de 2012 y 2420 de 2015 para efectos de calcular el beneficio neto o excedente, y al no existir dentro de este régimen normativo disposiciones especiales que regulen la manera en que se debe determinar, este se deberá calcular de acuerdo con la información contable determinada de acuerdo con las exigencias señaladas en las normas mencionadas.

7. Al respecto, la Subdirección de Normativa y Doctrina en el Concepto Unificado de Entidades sin Ánimo de Lucro y Donaciones ESAL No 906833 de 2018, señaló que para la determinación del beneficio neto o excedente los marcos técnicos normativos contables aplicables son los regulados por la Ley 1314 de 2009, es decir, que los ingresos serán determinados con base en la contabilidad[3].

8. En consecuencia, las entidades del sector cooperativo al momento de establecer el beneficio neto o excedente deberán tener en cuenta todos sus ingresos, indistintamente que estos provengan de asociados o terceros. Esto es armónico con lo dispuesto en el artículo 19-4 del Estatuto Tributario, que al establecer que las cooperativas tributan sobre el beneficio neto o excedente, no hace distinción alguna frente a la fuente de donde estos provengan, por lo que se debe tomar la totalidad del excedente.

---

[1] Cfr. Inciso 1 del artículo 1.2.15.7. del Decreto 1625 de 2016.
[2] Artículos 1.1.4.1.2. y 1.1.4.5.1.
[3] "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.".

9. Así las cosas, en virtud del principio general de interpretación jurídica según el cual donde la norma no distingue no le corresponde al intérprete hacerlo, al no hacerse ninguna diferenciación por parte del legislador frente al origen de los excedentes, no es procedente hacerlo vía interpretación

10. Por otro lado, si bien la Ley 79 de 1988 “Por la cual se actualiza la Legislación Cooperativa” en los artículos 10 y 54 establece disposiciones que regulan el tratamiento de los excedentes, estas se relacionan con la detracción de los excedentes del público no asociado antes de la repartición, y la destinación que se le debe dar a los mismos.

11. En este contexto, es claro que la detracción de los excedentes provenientes del público no afiliado que establece el artículo 10 de la Ley 79 de 1988, solamente aplica para efectos de la repartición de excedentes, que debe realizarse de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 56 ibidem y no puede aplicarse para efectos de establecer el excedente sobre el cual tributan las cooperativas.

12. En virtud de las consideraciones expuestas, se concluye lo siguiente:

a. No existe dentro de los marcos normativos técnicos aplicables al sector cooperativo disposiciones especiales que determinen la forma en que se debe calcular el beneficio neto o excedente. En consecuencia, se deben aplicar las normas que determinan la manera en que estas entidades deben llevar su contabilidad, es decir, que se debe tomar la totalidad de los ingresos indistintamente que estos provengan de asociados o terceros.

b. La detracción de los excedentes provenientes del público no asociado que refiere el artículo 10 de la Ley 79 de 1988, aplica para la destinación que se debe dar al excedente y no resulta aplicable para otros efectos.

c. El artículo 19-4 del Estatuto Tributario alude a la totalidad del beneficio neto o excedente sin hacer mención de conceptos que se deban excluir, por lo que la totalidad del excedente provenga o no de asociados, se constituye en la base gravable del impuesto sobre la renta.

Conclusión y decisión.

13. En conclusión, se confirma el Oficio no. 032434 del 7 de noviembre de 2018 y por lo tanto para efectos de establecer la base gravable del impuesto sobre la renta sobre la que tributan las entidades del sector cooperativo, se debe tomar la totalidad del excedente del ejercicio y no es posible excluir los excedentes provenientes de operaciones con público no afiliado.

## Demanda y contestación de la demanda

Mario Javier López Guerrero, en ejercicio del medio de control previsto en el artículo 137 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo (CPACA), formuló las siguientes **pretensiones**:

Solicito al Consejo de Estado que declare:

A. La NULIDAD TOTAL del OFICIO 032434 DE 7 DE NOVIEMBRE DE 2018 (Anexo B) proferido por la U.A.E. DIRECCIÓN DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES - DIAN.

B. La NULIDAD PARCIAL del OFICIO 24037 DE 23 DE SEPTIEMBRE DE 2019 (Anexo C) proferido por la U.A.E. DIRECCIÓN DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES – DIAN.

C. LA NULIDAD TOTAL DEL CONCEPTO 000387 DE 21 DE ENERO DE 2025 (Anexo D) proferido por la U.A.E. DIRECCIÓN DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES - DIAN.

El demandante indicó como **normas violadas**, los artículos 83, 95 [numeral 9], 150 [numeral 1] y 338 de la Constitución Política; 3 del CPACA; 6 y 10 de la Ley 1314 de 2009; 29 de la Ley 43 de 1990; 10 y 54 de la Ley 79 de 1988; 19-4 del Estatuto Tributario (ET); 1.2.1.5.2.7 y 1.2.1.5.2.10 del Decreto 1625 de 2016 (DUT).

El demandante desarrolló el respectivo **concepto de violación**, mientras que la demandada ejerció la correspondiente oposición a través de la **contestación de la demanda**, cada uno en los términos se sintetizan a continuación[4]:

**Primer cargo. Nulidad por infracción de normas superiores en que debieron fundarse los actos enjuiciados (cargos 1, 2, 4 y 5 de la demanda)**

**1.** El demandante sostiene que los excedentes provenientes de operaciones con terceros o público no asociado deben excluirse de la base gravable del impuesto sobre la renta. Al efecto, afirma que la interpretación de la DIAN desconoce el diseño legal y contable propio del sector cooperativo, vulnera el principio de legalidad tributaria y altera indebidamente la carga fiscal que el legislador decidió mantener inalterada con la Ley 1819 de 2016.

En primer lugar, el demandante argumenta que el artículo 19-4 del ET, al señalar que las cooperativas tributan sobre sus beneficios netos o excedentes, remite expresamente a que dicho excedente se calcule de conformidad con la legislación cooperativa y los marcos técnicos normativos contables aplicables. En ese marco, el artículo 10 de la Ley 79 de 1988 dispone de manera clara que los excedentes obtenidos en operaciones con público no afiliado deben destinarse a un fondo social no susceptible de repartición, lo cual demuestra que dichos recursos no hacen parte del excedente disponible para los fines ordinarios del régimen cooperativo y, por tanto, no pueden integrar la base sobre la cual se determina el impuesto sobre la renta.

En segundo lugar, sostiene que los marcos técnicos normativos contables del sector solidario, desarrollados a partir de la Ley 1314 de 2009, el Decreto 2420 de 2015, la Circular Externa 22 de 2020 de la Superintendencia de la Economía Solidaria y el Documento de Orientación Técnica 21 de 2023 del CTCP, reconocen expresamente la detracción de los excedentes de terceros antes de la determinación de los fondos obligatorios (educación y solidaridad). Como el impuesto sobre la renta de las cooperativas debe pagarse en su totalidad con cargo a dichos fondos, resulta contrario al sistema normativo incluir en la base gravable recursos que, por mandato legal y contable, no pueden ser utilizados para ese fin.

Adicionalmente, el demandante enfatiza que la exposición de motivos de la Ley 1819 de 2016 evidencia que el legislador no pretendió aumentar la carga tributaria del sector cooperativo, sino únicamente modificar el mecanismo de recaudo del componente destinado a educación. En consecuencia, interpretar que los excedentes de terceros ahora integran la base gravable implica, en la práctica, crear un mayor impuesto sin ley previa, desconociendo los artículos 150 y 338 de la Constitución y el principio de reserva de ley en materia tributaria.

**2.** La **DIAN se opone** para lo cual acude a una interpretación sistemática y literal del régimen jurídico aplicable al impuesto sobre la renta de las cooperativas, en especial del artículo 19-4 del ET y de la Ley 79 de 1988.

[4] Samai, índices 38 y 47, respectivamente.

En primer lugar, la DIAN sostiene que el legislador definió de manera clara y general la base gravable del impuesto, al disponer que las cooperativas tributan “sobre sus beneficios netos o excedentes”, sin establecer distinción alguna según el origen de dichos excedentes. En aplicación del principio hermenéutico conforme al cual donde la ley no distingue no le es dado al intérprete hacerlo, concluye que el beneficio neto o excedente gravable comprende la totalidad de los ingresos que conforman el resultado del ejercicio, provengan estos de asociados, cooperados o de terceros no afiliados. Por ello, la base incluye también los excedentes de terceros no implica una adición normativa, sino la mera aplicación del texto legal vigente.

La entidad aclara, además, que el demandante confunde la determinación del beneficio neto o excedente con su posterior destinación. En ese sentido, explica que el artículo 10 de la Ley 79 de 1988, que ordena llevar los excedentes provenientes de operaciones con terceros a un fondo social no susceptible de repartición, únicamente resulta relevante para la fase de distribución del excedente, regulada por el artículo 54 de la misma ley, y no para la determinación del beneficio neto que sirve de base al impuesto sobre la renta. Así, la detracción de excedentes de terceros no es un mecanismo para reducir la base gravable, sino una regla de aplicación contable y social posterior al cálculo del excedente.

Adicionalmente, la DIAN argumenta que no existe en los marcos técnicos normativos contables aplicables al sector cooperativo una norma especial que establezca un método distinto para calcular el beneficio neto o excedente excluyendo ingresos de terceros. En ausencia de una disposición especial, debe acudirse – como lo ordena el inciso segundo del artículo 19-4 del ET – a las normas generales sobre contabilidad, en particular a la Ley 1314 de 2009 y sus decretos reglamentarios, que parten del reconocimiento de la totalidad de los ingresos contables para la determinación del resultado del ejercicio. En esa línea, la remisión a la “ley y la normativa cooperativa vigente” no habilita a excluir ingresos que el legislador tributario no ha exceptuado expresamente.

Respecto del argumento del demandante según el cual esta interpretación incrementa la carga tributaria del sector cooperativo, la DIAN precisa que la Ley 1819 de 2016 no modificó la base gravable ni la tarifa material del impuesto, sino únicamente el mecanismo de recaudo del componente destinado a educación. Por tanto, no existe vulneración a la capacidad contributiva ni al principio de justicia y equidad tributaria, pues la carga impositiva definida por el legislador se mantiene inalterada.

**Segundo cargo. Falta de competencia (cargo 3 de la demanda)**

**1. El demandante** sostiene que la DIAN excedió su competencia, al interpretar y suplir supuestos vacíos de los marcos técnicos contables del sector cooperativo, funciones que corresponden exclusivamente a la Superintendencia de Economía Solidaria y al CTCP. Al hacerlo, la entidad demandada terminó por desconocer normas cooperativas vigentes y criterios jurisprudenciales del Consejo de Estado (exp. 23661, 23900 y 23743) que han admitido que la legislación cooperativa permite detraer los excedentes provenientes de terceros para efectos de la determinación del beneficio neto. Por estas razones, el demandante concluye que los actos acusados son ilegales y deben ser anulados, en tanto incluyen en la base gravable del impuesto sobre la renta recursos que, conforme al sistema legal cooperativo, no constituyen excedente gravable.

**2.** Por su parte, **la DIAN** rechaza el cargo señalando que no ha interpretado ni suplementado los marcos técnicos contables, ni ha usurpado funciones de la Superintendencia de Economía Solidaria o del Consejo Técnico de la Contaduría Pública. Su actuación se limitó a expedir doctrina tributaria dentro de la competencia que le asigna la ley, mediante una interpretación doctrinal del artículo 19-4 del ET, necesaria para asegurar la aplicación uniforme del impuesto sobre la renta. En criterio de la entidad, recurrir a la Ley 1314 de 2009 como marco general contable no implica invadir competencias ajenas, sino dar aplicación a la remisión expresa que hace la norma tributaria, sin alterar el contenido ni el alcance de las normas contables vigentes.

**Intervenciones**

**La Confederación de Cooperativas de Colombia** (CONFECOOP)[5] se pronunció sobre dos aspectos concretos, a saber:

1. *Impacto económico para el sector solidario derivado de la inclusión de los excedentes de terceros en el fondo de educación y solidaridad*. Sostuvo que los excedentes obtenidos por la prestación de servicios a público no asociado, conforme al artículo 10 de la Ley 79 de 1988, deben destinarse a un fondo social no susceptible de repartición y, por tanto, no se incorporan ni al fondo de educación ni al fondo de solidaridad, regulados por el artículo 54 de la misma ley. En consecuencia, afirmó que no es posible medir el impacto económico que supondría su inclusión en dichos fondos, en la medida en que el supuesto planteado parte de una premisa normativa inexistente.

2. *Existencia de una norma legal, tributaria o contable que determine el procedimiento para pagar el impuesto si se incluyeran excedentes de terceros en el fondo de educación y solidaridad.* Señaló que, dado que los excedentes de operaciones con terceros no forman parte de dicho fondo, no resulta procedente analizar o identificar una norma que establezca un procedimiento para el pago del impuesto bajo ese escenario hipotético. En consecuencia, descartó la necesidad de pronunciarse sobre un mecanismo legal o contable inexistente.

La **Superintendencia de Economía Solidaria**, se pronunció en los siguientes términos[6]:

En primer lugar, la Superintendencia recuerda que su función constitucional y legal, conforme a la Ley 454 de 1998, se circunscribe a la inspección, vigilancia y control de las organizaciones del sector solidario, con el propósito de garantizar el cumplimiento de las normas que regulan su naturaleza jurídica, su objeto social y la correcta aplicación de los principios cooperativos, sin que ello implique asumir competencias propias del legislador o de la administración tributaria.

Desde esa perspectiva, señala que la legislación cooperativa (Ley 79 de 1988) regula la destinación y aplicación de los excedentes, distinguiendo entre aquellos provenientes de operaciones con asociados y los obtenidos por servicios prestados a terceros. En particular, el artículo 10 de dicha ley dispone que los excedentes generados con público no asociado deben destinarse a un fondo social no susceptible de repartición, mientras que los artículos 54 y 55 regulan la constitución de las reservas y fondos obligatorios y la compensación de pérdidas. No obstante, aclara que estas disposiciones no establecen el método de determinación del

[5] Índice 23, Plataforma Samai.
[6] Índice 25, Plataforma Samai.

beneficio neto ni la base gravable del impuesto sobre la renta, sino que se refieren a etapas posteriores de aplicación del excedente ya determinado.

Enfatiza que la determinación de la base gravable del impuesto sobre la renta es una materia propia del derecho tributario, atribuida por la Constitución y la ley al Congreso; en consecuencia, cualquier definición sobre la inclusión o exclusión de ciertos ingresos del beneficio neto fiscal debe encontrarse expresamente prevista en la normativa tributaria vigente, y no puede deducirse únicamente de reglas contables o de destinación propias del régimen cooperativo. Por ello, las controversias relacionadas con la inclusión de determinados excedentes en la base gravable del impuesto sobre la renta deben analizarse principalmente desde la normativa fiscal y su interpretación jurisprudencial, y no desde las reglas de aplicación interna de los excedentes, previstas en la legislación cooperativa.

El **Instituto Colombiano de Derecho Tributario (**ICDT)[7] pidió negar las pretensiones de la demanda, por cuanto, en su criterio, los actos demandados se ajustan plenamente al marco constitucional, legal y reglamentario que regula la tributación de las cooperativas. Al efecto, considera correcta la interpretación del artículo 19-4 del ET, en el sentido de que estas entidades pertenecen al régimen tributario especial y tributan sobre la totalidad de sus beneficios netos o excedentes, sin que el legislador haya establecido diferenciación alguna según la fuente de estos. En efecto, ni la legislación cooperativa ni la normativa tributaria disponen que los excedentes derivados de operaciones con terceros deban excluirse del beneficio neto o excedente que constituye la base gravable del impuesto de renta.

Indica que, por el contrario, el artículo 357 del ET, aplicable a las entidades del régimen tributario especial, ordena que el beneficio se determine a partir de la totalidad de los ingresos, cualquiera sea su naturaleza, menos los egresos relacionados, sin contemplar exclusiones por el origen de los ingresos. A su vez, los artículos 10, 54 y 55 de la Ley 79 de 1988 regulan exclusivamente la destinación y aplicación posterior de los excedentes y la constitución de fondos y reservas, pero no establecen el cálculo del excedente ni definen la base gravable del tributo.

Frente al planteamiento del demandante según el cual, dado que el impuesto debe pagarse con cargo a los fondos de educación y solidaridad, los excedentes provenientes de operaciones con terceros no pueden integrar la base gravable, el ICDT precisa que dicho argumento confunde la fuente de pago del impuesto con la determinación de su base gravable. El hecho de que la ley disponga que el impuesto sea tomado de dichos fondos no implica que la base del tributo se limite a los excedentes originados exclusivamente en operaciones con asociados. Así porque la normativa no impone una identidad necesaria entre la base gravable del impuesto y la base utilizada para la constitución de fondos y reservas cooperativas.

Finalmente, el ICDT sostiene que la DIAN no desconoció el principio de reserva de ley ni excedió su competencia, pues se limitó a interpretar y aplicar normas tributarias vigentes dentro de las funciones que le asigna la ley. Tampoco se vulneran los principios de equidad y capacidad contributiva, dado que la existencia misma de excedentes demuestra aptitud económica para contribuir y la tarifa del 20% no resulta confiscatoria. En consecuencia, los oficios demandados no modifican el tributo ni amplían la ley, sino que reflejan una interpretación coherente con el sistema tributario, la normativa cooperativa y la jurisprudencia reiterada del Consejo de Estado, razón por la cual no deben ser anulados.

[7] Índice 33, Plataforma Samai.

**Alegatos de conclusión**

El **demandante** y la **demandada** reiteraron sucintamente lo expuesto en la demanda y su contestación, respectivamente[8]. El **ministerio público** no rindió concepto.

## CONSIDERACIONES DE LA SALA

### 1. Problema jurídico

Corresponde a la Sala determinar si los actos demandados vulneran el ordenamiento superior al considerar que, para efectos del impuesto sobre la renta previsto en el artículo 19-4 del ET, la base gravable de las cooperativas está integrada por la totalidad del beneficio neto o excedente, sin distinguir si este proviene de operaciones realizadas con asociados o con terceros no afiliados; y, adicionalmente, si la DIAN incurrió en falta de competencia al emitir los pronunciamientos controvertidos.

### 2. Solución del caso

El artículo 19-4 del ET, adicionado por el artículo 142 de la Ley 1819 de 2016, dispone que las cooperativas pertenecen «al régimen tributario especial y tributan sobre sus beneficios netos o excedentes» a una tarifa única especial del 20%. Asimismo, precisa que «el impuesto será tomado en su totalidad del fondo de educación y solidaridad de que trata el artículo 54 de la Ley 79 de 1988» y que «las cooperativas realizarán el cálculo de este beneficio neto o excedente de acuerdo con la ley y la normativa cooperativa vigente».

Por su parte, los artículos 1.2.1.5.2.1 a 1.2.1.5.2.18 del Decreto Único Reglamentario en Materia Tributaria 1625 de 2016 (DUT) reglamentan diversos aspectos del «régimen tributario especial de las entidades del sector cooperativo de que trata el artículo 19-4 del Estatuto Tributario». Sin embargo, ninguna de estas disposiciones establece un método específico para el cálculo del beneficio neto o excedente. En efecto, el artículo 1.2.1.5.2.7 *ibidem* se limita a señalar que las cooperativas «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». Tampoco lo hacen los artículos 10, 54 y 55 de la Ley 79 de 1988, pues estas normas se refieren exclusivamente a la aplicación y destinación de los excedentes una vez determinados, como se evidencia a continuación:

> **Artículo 10.** Las cooperativas prestarán preferencialmente sus servicios al personal asociado. Sin embargo, de acuerdo con sus estatutos podrán extenderlos al público no afiliado, siempre en razón del interés social o del bienestar colectivo. En tales casos, los excedentes que se obtengan serán llevados a un Fondo social no susceptible de repartición.
>
> **Artículo 54.** Si del ejercicio resultaren excedentes, estos se aplicarán de la siguiente forma:
> Un veinte por ciento (20%) como mínimo para crear y mantener una reserva de protección de los aportes sociales; un veinte por ciento (20%) como mínimo para el Fondo de educación y un diez por ciento (10%) mínimo para un Fondo de solidaridad.
> El remanente podrá aplicarse, en todo o parte, según lo determinen los estatutos o la asamblea general, en la siguiente forma:
> 1. Destinándolo a la revalorización de aportes, teniendo en cuenta las alteraciones en su valor real.
> 2. Destinándolo a servicios comunes y seguridad social.

[8] Índices 61 y 70, Plataforma Samai.

> 3. Retornándolo a los asociados en relación con el uso de los servicios o la participación en el trabajo.
> 4. Destinándolo a un Fondo para amortización de aportes de los asociados.
> **Artículo 55.** No obstante lo previsto en el artículo anterior, el excedente de las cooperativas se aplicará en primer término a compensar pérdidas de ejercicios anteriores.
> Cuando la reserva de protección de los aportes sociales se hubiere empleado para compensar pérdidas, la primera aplicación del excedente será la de establecer la reserva al nivel que tenía antes de su utilización**»**.

En consecuencia, para identificar el marco técnico normativo contable aplicable a las cooperativas es necesario acudir a la Ley 1314 de 2009, que regula los principios y normas de contabilidad e información financiera y de aseguramiento de la información aceptados en Colombia, así como a sus decretos reglamentarios compilados en el Decreto 2420 de 2015, «por medio del cual se expide el Decreto Único Reglamentario de las Normas de Contabilidad, de Información Financiera y de Aseguramiento de la Información y se dictan otras disposiciones», el cual, en los artículos 1.1.4.5.1 a 1.1.4.6.1 establece las «normas de información financiera aplicables a los preparadores de información financiera, vigilados por la Superintendencia de la Economía Solidaria» para los grupos normativos 1, 2 y 3.

Adicionalmente, debe atenderse lo dispuesto en la Circular Básica Contable y Financiera 22 del 28 de diciembre de 2020, expedida por la Superintendencia de la Economía Solidaria en ejercicio de la facultad prevista en el artículo 36 [numeral 3] de la Ley 454 de 1998. De conformidad con esta disposición, corresponde a dicha superintendencia «fijar las reglas de contabilidad a que deben sujetarse las entidades bajo su supervisión, sin perjuicio del cumplimiento de las disposiciones legales que regulen la materia». Esta competencia fue reiterada por el artículo 10 [numeral 2] de la Ley 1314 de 2009, el cual dispuso que, sin perjuicio de las facultades conferidas en otras normas relacionadas con la materia objeto de dicha ley, en desarrollo de las funciones de inspección, control o vigilancia, a esta autoridad le corresponde «expedir normas técnicas especiales, interpretaciones y guías en materia de contabilidad y de información financiera y de aseguramiento de información».

No obstante, como lo ha reconocido la Sección en los fallos que invoca el demandante, este esquema normativo que corresponde al «marco normativo contable» aplicable al sector cooperativo no contiene una regulación expresa sobre el beneficio neto o excedente, de ahí que, para efectos de su cálculo, es necesario acudir a lo reglado en el artículo 357 del ET, en atención a la pertenencia de dichas entidades al «régimen tributario especial»[9]. Esta disposición establece lo siguiente:

> **DETERMINACIÓN DEL BENEFICIO NETO O EXCEDENTE**. Para determinar el beneficio neto o excedente se tomará la totalidad de los ingresos, cualquiera sea su naturaleza, y se restará el valor de los egresos de cualquier naturaleza, que tengan relación de causalidad con los ingresos o con el cumplimiento de su objeto social de conformidad con lo dispuesto en este Título, incluyendo en los egresos las inversiones que hagan en cumplimiento del mismo.

Si bien la demandante sostiene que el numeral 2 del Capítulo IX de la Circular Básica Contable y Financiera 004 de 2008, modificada por la Circular Externa 007 de 2009, mantiene vigencia – posición respaldada por la Superintendencia de la Economía Solidaria en respuesta al radicado 20244400299782 de 5 de septiembre de 2024, en el que señaló que la Circular 22 de 2020 «no modificó significativamente los lineamientos previos sobre la aplicación de excedentes establecidos en la Circular Externa nro. 007 de 8 de julio de 2009» -, es lo cierto que estas disposiciones se limitaron a aclarar «dudas respecto a la aplicación del artículo 54 de la Ley 79 de 1988 para la exención del impuesto de renta

[9] Sentencias del 28 de noviembre de 2019, exp. 23661, C.P. Jorge Octavio Ramírez Ramírez, reiterada en fallo del 28 de mayo de 2020, exp. 23900, C.P. Milton Chaves García.

y complementarios», mas no a definir la forma de determinar el beneficio neto o excedente como base gravable del tributo.

En ese contexto, dicha circular explicó gráficamente cómo debía aplicarse el artículo 54 de la Ley 79 de 1988 sobre los excedentes, como se observa a continuación:

**2.1. Ejemplo para la aplicación de la distribución de excedentes de acuerdo con lo señalado en el artículo 54 de la Ley 79 de 1988.**

| | |
|---|---|
| Total excedente del ejercicio | $100.000.000 |
| Excedentes de operaciones con terceros (aplicación del artículo 10 - Ley 79/88) | ($20.000.000) |
| Pérdidas de ejercicios anteriores (aplicación del artículo 55 - Ley 79/88) | ($5.000.000) |
| Restablecer Reserva Protec. Aportes (aplicación del artículo - 55 Ley 79/88) | ($10.000.000) |
| **Total excedente neto a distribuir** | **$65.000.000** |
| Aplicación del artículo 54 de la Ley 79 de 1988 | |
| 20% Reserva protección de aportes. | $13.000.000 |
| 20% Fondo Educación | $13.000.000 |
| 10% Fondo Solidaridad | $6.500.000 |
| Remanente a distribuir por la asamblea | $32.500.000 |

Esta Circular estableció que, a partir de los excedentes del ejercicio, se constituyen los fondos y reservas previstos en los artículos 10 y 55 de la Ley 79 de 1988, y que sobre el remanente se apropian la reserva de protección de aportes y los fondos de educación y de solidaridad, conforme a lo establecido en el artículo 54 de la Ley 79 de 1988. Además, aclaró que «la base para el cálculo del 20% para obtener el valor de que trata el artículo 8 de la Ley 863 de 2003 y el artículo 12 del Decreto 4400 de 2004 modificado por el artículo 6 del Decreto 640 de 2005, sobre la inversión en educación formal, como condición para la exención del impuesto de renta, es el excedente neto a aplicar, es decir, el que se pone a disposición de la asamblea para efectos de lo dispuesto en el artículo 54 de la Ley 79 de 1988». Este procedimiento se inscribía en el régimen de exención del impuesto sobre la renta vigente para ese entonces y se refería a la correcta aplicación de los excedentes, no a su determinación como base gravable.

En este sentido, la Circular Externa 007 de 2009 – que no fue derogada por la Circular 22 de 2020, según la propia Superintendencia – no contradice la conclusión a la que llega la Sala, pues regula la «aplicación de excedentes» en cooperativas y no la «determinación del beneficio neto o excedente», aspecto que, como se ha señalado, no está previsto en el marco normativo contable ni en la Ley 79 de 1988.

De lo anterior se sigue que, ante la ausencia de una regulación especial, como se señaló, el beneficio neto o excedente debe determinarse conforme al artículo 357 del ET, esto es, sumando la totalidad de los ingresos, «cualquiera sea su naturaleza», y restando los egresos con relación de causalidad con dichos ingresos o con el objeto social. En consecuencia, la base gravable del impuesto sobre la renta de las cooperativas incluye tanto los ingresos provenientes de operaciones con asociados como aquellos derivados de operaciones con terceros, como acertadamente lo interpretó la DIAN en los conceptos demandados.

Nótese que, antes de la adición del artículo 19-4 del ET por la Ley 1819 de 2016, las cooperativas se encontraban expresamente incluidas dentro del conjunto de entidades pertenecientes al régimen tributario especial previsto en el artículo 19 *ibidem*, junto con las demás organizaciones del sector solidario. En ese marco normativo, vigente con anterioridad a la citada reforma, la determinación del beneficio neto o excedente de las cooperativas se regía por las reglas generales de dicho régimen, entre ellas las previstas en los artículos 357 y 358 del ET[10], así como por el Decreto 4400 de 2004, «por el cual se reglamenta el artículo 19 y el Título VI, Libro I del Estatuto Tributario referente al Régimen Tributario Especial y se dictan otras disposiciones». Este decreto establecía en sus artículos 5 y 11 que «el beneficio neto o excedente gravado será el resultado de tomar la **totalidad de los ingresos, ordinarios y extraordinarios, cualquiera sea su naturaleza o denominación, que no se encuentren expresamente exceptuados de gravamen y restar de los mismos los egresos que sean procedentes de conformidad con el artículo** 4° de este Decreto».

Aun, si se admitiera la interpretación sostenida por el demandante en el sentido de que la DIAN debía indicar en sus conceptos que la base gravable de las cooperativas debía seguir la fórmula por él propuesta, lo cierto es que tal entendimiento implicaría acoger un criterio de determinación no previsto en modo alguno por el legislador en las disposiciones legales aplicables. En consecuencia, de haber procedido en ese sentido, hipotético por lo demás, la actuación administrativa habría estado viciada de nulidad, por cuanto introduciría una metodología carente de sustento normativo, inexistente en el texto de la ley.

Ahora bien, la separación de las cooperativas del artículo 19 del ET y la consecuente incorporación del artículo 19-4 no implicó la creación *ex novo* de un régimen autónomo para la determinación del beneficio neto o excedente. Por el contrario, dicha disposición sistematizó y particularizó su sujeción al mismo régimen tributario especial, manteniendo como eje la tributación sobre el beneficio neto o excedente y la remisión a la ley y a la normativa cooperativa vigente para su cálculo, sin derogar ni sustituir el método general previsto en el artículo 357 del citado estatuto. En ese sentido, la continuidad normativa entre el régimen anterior y el vigente refuerza la aplicación de dicha disposición para la determinación del beneficio neto o excedente de las cooperativas, en especial cuando – como ocurre en el presente caso – el marco técnico normativo contable aplicable al sector cooperativo no contiene una regulación expresa sobre la depuración fiscal de este concepto. En consecuencia, ante la ausencia de una regulación especial distinta y atendiendo tanto a la pertenencia histórica como actual de las cooperativas al régimen tributario especial, así como a la prevalencia de las normas fiscales establecida en el artículo 4[11] de la Ley 1314 de 2009, el beneficio neto o excedente debe determinarse conforme al artículo 357 del ET, como lo ha señalado la Sección.

De otra parte, contrario a lo sostenido por la demandante, el mandato del artículo 10 de la Ley 79 de 1988 – según el cual los excedentes obtenidos en operaciones con terceros deben destinarse a un fondo social no susceptible de repartición – no persigue excluir tales recursos de la base gravable del impuesto sobre la renta. Esta disposición responde a la lógica del derecho cooperativo y busca evitar la

[10] Ver sentencia del 8 de mayo de 2025, exp. 29168, C.P. Wilson Ramos Girón (E).
[11] **Artículo 4°. Independencia y autonomía de las normas tributarias frente a las de contabilidad y de información financiera.** Las normas expedidas en desarrollo de esta ley únicamente tendrán efecto impositivo cuando las leyes tributarias remitan expresamente a ellas o cuando estas no regulen la materia.
A su vez, las disposiciones tributarias únicamente producen efectos fiscales. Las declaraciones tributarias y sus soportes deberán ser preparados según lo determina la legislación fiscal.
Únicamente para fines fiscales, cuando se presente incompatibilidad entre las normas contables y de información financiera y las de carácter tributario, prevalecerán estas últimas.
En su contabilidad y en sus estados financieros, los entes económicos harán los reconocimientos, las revelaciones y conciliaciones previstas en las normas de contabilidad y de información financiera.

desnaturalización de estas entidades, tal como lo ha explicado la Corte Constitucional[12]:

> Es de anotar, que el legislador colombiano ha adoptado esta posición en la Ley 79 de 1988 y en el 39 de la Ley 454 de 1998, acorde con las tendencias legislativas modernas. Por tal razón, en el artículo 10 de la Ley 79, para evitar que al prestar servicios a terceros se desnaturalizaran las cooperativas y se conviertan en entidades con ánimo de lucro, estableció la prohibición de que los ingresos obtenidos en dichas operaciones fueran distribuidos entre los asociados y ordenó que fueran a un fondo no susceptible de repartición. Con esto se logra fortalecer la propiedad solidaria de la cooperativa, pues dichos ingresos entran a incrementar el patrimonio, pero no pueden ser repartidos entre los asociados, ni siquiera en caso de liquidación, (artículos 120 y 121 de la Ley 79 de 1988), sino que están destinados a servir a los asociados actuales y futuros.

Entonces, excluir dichos excedentes de la tributación incentivaría, por el contrario, la realización de actividades lucrativas con terceros sin carga fiscal, en abierta contradicción con la finalidad solidaria y social que inspira el régimen cooperativo.
En suma, desde la perspectiva contable, los marcos técnicos normativos reconocen los ingresos de cualquier fuente como parte del resultado del ejercicio. Desde la óptica tributaria, el beneficio neto o excedente que constituye la base gravable del impuesto no distingue el origen de los ingresos ni contempla exclusiones. Los fondos y reservas – incluido el fondo social no susceptible de repartición – se constituyen con posterioridad a la determinación del excedente y no inciden en su cuantificación.

Por último, el hecho de que el impuesto se pague con cargo al fondo de educación y solidaridad – el cual, como se indicó, no se integra con los excedentes provenientes de operaciones con público no asociado – no implica que los excedentes provenientes de operaciones con terceros deban excluirse de la base gravable. La determinación de la base del tributo y la fuente de los recursos para su pago son planos jurídicos distintos: mientras la ley define la base en el beneficio neto o excedente total, regula separadamente la fuente presupuestal destinada a su cancelación.

Con fundamento en lo anterior, la Sala concluye que los actos demandados no vulneraron los principios de legalidad, reserva de ley ni capacidad contributiva; que la DIAN actuó dentro de su competencia legal al interpretar el artículo 19-4 del ET; y que dichos actos se ajustan al ordenamiento jurídico. En consecuencia, los cargos de nulidad no prosperan.

En consecuencia, los cargos de nulidad no están llamados a prosperar.

**Condena en costas**

En consideración de lo previsto en el artículo 188 del CPACA, no procede la 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,

[12] Sentencia C-948 de 2001. Ver también Sentencia C-589 de 1995, que declara la constitucionalidad del artículo 10 de la Ley 79 de 1988.

**F A L L A**

**1. Negar** las pretensiones de la demanda.

**2.** Sin condena en costas.

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

(Firmado electrónicamente)
**LUIS ANTONIO RODRÍGUEZ MONTAÑO**
Presidente

(Firmado electrónicamente)
**MYRIAM STELLA GUTIÉRREZ ARGÜELLO**

(Firmado electrónicamente)
**WILSON RAMOS GIRÓN**

(Firmado electrónicamente)
**CLAUDIA RODRÍGUEZ VELÁSQUEZ**

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