

CONCEPTO 27639 DEL 26 DE SEPTIEMBRE DE 2018
DIRECCIÓN DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES

Bogotá, D.C.

Ref: Radicado 100035477 del 25/06/2018

Tema	Impuesto sobre la Renta y Complementarios
Descriptor	Impuesto sobre la renta y complementarios
Descriptor	Cooperativas - Renta Exenta - Requisito - Procedencia
Descriptor	Régimen Tributario Especial Tarifa Aplicable a Contribuyentes con Régimen Tributario Especial
Fuentes formales	Artículo 19-4 del Estatuto Tributario
	Artículo 1.2.1.5.2.7. del Decreto 1625 de 2016
	Artículo 54 de la Ley 79 de 1988
	Artículos 1.2.1.5.12 y 3.2.1.1. del Decreto 1625 de 2016

De conformidad con el artículo 20 del Decreto número 4048 de 2008 este despacho está facultado para absolver las consultas escritas que se formulen sobre la interpretación y aplicación de las normas tributarias, aduaneras o de comercio exterior y control cambiario en lo de competencia de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales.

Mediante el radicado de la referencia consulta cuál es el trámite a seguir, en virtud de lo señalado en el párrafo transitorio 1º del artículo 19-4 del Estatuto Tributario, adicionado por el artículo 142 de la Ley 1819 de 2016 respecto de la destinación del valor recaudado por la tarifa aplicable a las entidades del sector cooperativo.

Con el fin de resolver la inquietud planteada, a continuación se transcriben el inciso primero y los párrafos transitorio 1º y 2º del artículo 19-4 del Estatuto Tributario:

"Artículo 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.

(...)

Parágrafo transitorio 1°. En el año 2017 la tarifa a la que se refiere el inciso 1o de este artículo será del diez por ciento (10%). Además, el diez por ciento (10%) del excedente, tomado en su totalidad del Fondo de Educación y Solidaridad de que trata el artículo 54 de la Ley 79 de 1988, deberá ser destinado 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.

Parágrafo transitorio 2°. En el año 2018 la tarifa a la que se refiere el inciso 1o de este artículo será del quince por ciento (15%). Además, el cinco por ciento (5%) del excedente, tomado en su totalidad del Fondo de Educación y Solidaridad de que trata el artículo 54 de la Ley 79 de 1988, deberá ser destinado 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.”

Nótese del aparte subrayado como esta norma asegura, para las entidades del sector cooperativo, el monto que se recauda por concepto del impuesto de renta a la tarifa del 20%.

En efecto, se tiene que con la adición del artículo 19-4 del Estatuto Tributario el legislador se propuso mantener la carga tributaria de las entidades del sector cooperativo (exposición de motivos de la Ley 1819 de 2016, Gaceta del Congreso No. 894, página 145) y la principal modificación que trajo la ley fue que el valor del impuesto a cargo, a través de la aplicación de la tarifa del 20% al beneficio neto o excedente se toma del Fondo de Educación y Solidaridad de que trata el artículo 54 de la Ley 79 de 1988 y utilice en programas de educación superior pública.

El propósito de esta medida fue que las entidades del sector cooperativo adquirieran compromisos serios de ejecución con los recursos asignados y estos no se pierdan de una vigencia fiscal a otra por falta de gestión (ponencia para primer debate de la Ley 1819 de 2016, Gaceta del Congreso No. 1090, página 13).

El procedimiento previsto en el artículo 54 de la Ley 79 de 1988 es el siguiente:

"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.*
- 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." (Subrayado fuera del texto)*

De la normativa antes citada se tiene que las entidades del sector cooperativo deben determinar su beneficio neto o excedente, aspecto sobre el cual el inciso segundo del artículo 19-4 del Estatuto Tributario señala que se hará de acuerdo con la ley y la normativa cooperativa vigente, observando además para este fin lo contenido en el artículo 1.2.1.5.2.7. del Decreto 1625 de 2016.

Determinado este beneficio neto o excedente, estas entidades deberán aplicar lo dispuesto en el artículo 54 de la Ley 79 de 1988 para constituir las correspondientes reservas y fondos (en los porcentajes allí establecidos) dentro de los cuales está el fondo de educación, respecto del cual el artículo 19-4 del Estatuto Tributario señala que se toma la totalidad del impuesto al aplicar la correspondiente tarifa, situación que se verá reflejada en la declaración del impuesto sobre la renta del correspondiente año gravable.

Resultado del trámite legislativo están los parágrafos transitorios del artículo 19-4, los cuales consagran un régimen de transición para los años gravables 2017 y 2018, con una tarifa del 10% y 15% respectivamente y una destinación específica (de carácter autónomo) por parte de estas entidades para financiar cupos y programas en instituciones de educación superior públicas autorizadas por el Ministerio de Educación Nacional (del 10% y 5% para los años gravables 2017 y 2018).

Los antecedentes de la norma (Gaceta del Congreso 1090 de 2016) justifican esta inclusión en los siguientes términos:

"Así mismo, se incluyen dos párrafos transitorios. El primero de ellos establece el régimen de transición para estas entidades en el año 2017. Así pues, las entidades a las que se refiere el artículo deberán tributar a una tarifa del 10%, como lo establece el artículo, y a una tarifa del diez por ciento (10%) como está actualmente, esto es, deberán destinar el diez por ciento (10%) del excedente, tomado en su totalidad del Fondo de Educación y Solidaridad de que trata el artículo 54 de la Ley 79 de 1988, 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. El segundo párrafo transitorio establece el régimen de transición para el año 2018, en el que deberán tributar a una tarifa del 15% en los términos del artículo, y un 5% adicional en los términos del artículo actual, como se mencionó anteriormente. A partir del año 2019, el porcentaje y la forma de tributación serán las establecidas en el inciso primero del artículo."

Respecto de la aplicabilidad del Decreto 2880 de 2004 a las entidades del sector cooperativo, a través del cual se consagraban una serie de alternativas de inversión, se tiene que el párrafo del artículo 12 del Decreto 4400 de 2004 establecía:

"(...) Párrafo. Las alternativas de inversión entre las cuales pueden elegir autónomamente las cooperativas y las asociaciones mutuales, para tener derecho a la exención del impuesto sobre la renta y complementarios, son las señaladas en el Decreto 2880 de 2004."

El artículo 12 del Decreto 4400 de 2004 fue modificado por el artículo 6° del Decreto 640 de 2005, que no incluyó el mencionado párrafo y la norma en estos términos posteriormente fue incorporada al Decreto 1625 de 2016, Único Tributario en Materia Reglamentaria a través del artículo 1.2.1.5.12.

Así las cosas, se tiene que la norma compilada no incluyó dicho párrafo por efecto de las modificaciones previas al artículo 12 del Decreto 4400 de 2004, razón la cual se entiende derogado en virtud de lo dispuesto en el artículo 3.2.1.1. de dicho cuerpo reglamentario, veamos:

"Artículo 3.2.1.1. Derogatoria integral. Este Decreto regula íntegramente las materias contempladas en él. Por consiguiente, de conformidad con el art. 3 de la Ley 153 de 1887, quedan derogadas

todas las disposiciones de naturaleza reglamentaria relativas al Sector Hacienda que versen sobre las mismas materias, con excepción, exclusivamente, de las disposiciones aduaneras de carácter reglamentario vigentes, las normas estabilizadas, las disposiciones de periodo vigentes para el control y el cumplimiento de obligaciones tributarias, las disposiciones reglamentarias vigentes de las contribuciones, y las normas suspendidas provisionalmente que quedan sujetas a los fallos definitivos.”
(Subrayado fuera del texto)

Posteriormente, el Capítulo 5 del Título 1 de la Parte 2 del Libro 1 del Decreto 1625 de 2016, que contenía el artículo 1.2.1.5.12. del Decreto 1625 de 2016, fue sustituido por el artículo 2 del Decreto 2150 de 2017.

En los anteriores términos se resuelve su solicitud y finalmente le manifestamos que la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales-DIAN-, con el fin de facilitar a los contribuyentes, usuarios y público en general el acceso directo a sus pronunciamientos doctrinarios, ha publicado en su página de internet www.dian.gov.co, la base de conceptos en materia tributaria, aduanera y cambiaria expedidos desde el año 2001, la cual se puede ingresar por el icono de "Normatividad" -"técnica"-, dando click en el link "Doctrina Dirección de Gestión Jurídica".

Atentamente,

LORENZO CASTILLO BARVO

Subdirector de Gestión Normativa y Doctrina (E)

Dirección de Gestión Jurídica

UAE-DIAN

Car. 8 N° 6C-38 Piso 4, Edificio San Agustín

Bogotá D.C.