

CONCEPTO 27660 DEL 6 DE NOVIEMBRE DE 2019
DIRECCIÓN DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES

Bogotá, D.C.

Ref: Radicado 100229366-6660 del 27/09/2019

Tema	Impuesto sobre la Renta y Complementarios
Descriptor	Régimen Tributario Especial
Fuentes formales	APORTES PARAFISCALES - EXONERACIÓN
	Oficio 027639 del 26 de septiembre de 2018
	Oficio 035705 del 27 de diciembre de 2018
	Oficio 007317 del 23 de marzo de 2019
	Oficio 008089 del 4 de abril de 2019
	Oficio 018967 del 23 de julio de 2019
	Oficio 020703 del 21 de agosto de 2019

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 en lo de competencia de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales.

Mediante el radicado de la referencia se remite de la Subdirección de Fiscalización Tributaria, las preguntas 2, 3 y 4 de la consulta presentada por el peticionario con el fin que se resuelvan por este despacho.

Las inquietudes planteadas son las siguientes; (i) respecto de la tarifa del impuesto sobre la renta, para el caso de una cooperativa de transporte solicita se indique (con base en lo dispuesto en el artículo 358 del Estatuto Tributario) consulta si es posible aplicar el 20%, para lo cual pone a consideración unas transacciones realizadas por esta entidad; (ii) sobre lo dispuesto en el artículo 356-1 del Estatuto Tributario, requiere se indique en qué momento se cumple lo dispuesto en este artículo y (iii) solicita precisar el marco legal relacionado con la exoneración en el pago de aportes parafiscales a favor del SENA, ICBF y las cotizaciones al régimen contributivo de salud, esto en consideración a las modificaciones que sobre el tema trajeron las Leyes 1943 de 2018 y 1955 de 2019.

Sobre el particular se considera:

Lo primero que se debe señalar es que las facultades de esta dependencia se concretan en la interpretación (para este caso) de normas tributarias y no la asesoría específica de casos particulares. En igual sentido, los conceptos que se emiten por este despacho tienen como fundamento las

circunstancias presentadas en las consultas y buscan atender los supuestos de hecho y derecho expuestos en estas en forma general; por ello, se recomienda que la lectura del mismo se haga en forma integral para la comprensión de su alcance, el cual no debe extenderse a situaciones diferentes a las planteadas y estudiadas.

La anterior precisión se hace en consideración a que, en los antecedentes de la consulta, el peticionario adjunta un acta de asamblea de la cooperativa de la cual es representante legal y a partir de ahí formula las preguntas previamente enunciadas.

Así las cosas, las respuestas a las preguntas formuladas se harán sobre la interpretación de los artículos 19-4, 356-1 y 358 del Estatuto Tributario, normas sobre las cuales es oportuno indicar que el peticionario confunde su interpretación, tal como se analizará a continuación.

El caso materia de estudio parte de la base que se trata de una entidad del sector cooperativo y la forma como este hace parte del Régimen Tributario Especial del impuesto sobre la renta y complementarios. Para estos efectos el artículo 19-4 del Estatuto Tributario constituye eje fundamental y lo allí dispuesto permite resolver las inquietudes planteadas en la consulta, sin que esté condicionado al cumplimiento de lo dispuesto en el artículo 358 y 356-1 (primera pregunta de la consulta).

En efecto, el artículo 19-4 del Estatuto Tributario, adicionado por el artículo 142 de la Ley 1819 de 2016 en su primer inciso dispone:

*"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.***

(...)"

Al respecto la doctrina sobre tarifa del impuesto de renta para las entidades del sector cooperativo que ha emitido este despacho parte de lo dispuesto en el artículo 19-4 (entre otros los oficios 027639 del 26 de septiembre y 035705 del 27 de diciembre, ambos de 2018) dadas las particularidades que a estas las revisten y los antecedentes de ley, ha

indicado que 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. En ese sentido en el oficio 007317 del 23 de marzo de 2019 se expuso lo siguiente:

"(...)

En efecto, la norma citada evidencia el propósito del legislador de 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 para que 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).

De la normatividad 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.

(...)”

Del contenido de la norma, la doctrina y los antecedentes mencionados se desprende que la tarifa aplica en los términos antes señalados, sin que haya un condicionamiento al cumplimiento de los artículos 356-1 y 358 del Estatuto Tributario. Lo anterior no implica que las entidades del sector cooperativo no deban observar lo contenido principalmente en los artículos 19-4, 364-3, 364-5 ibídem y la sección 2 del capítulo 5 del Título

1 de la Parte 2 del Libro 1 del Decreto 1625 de 2016, Único Tributario en materia reglamentaria, para efectos de su continuidad en el Régimen Tributario Especial del impuesto sobre la renta y complementario.

Conclusión expuesta en ese sentido se encuentra en el oficio 020703 del 21 de agosto de 2019, que se adjunta para su conocimiento y fines pertinentes.

En cuanto a la segunda pregunta formulada por el peticionario, sobre cuál es el marco legal relacionado con la exoneración en el pago de aportes parafiscales a favor del SENA, ICBF y las cotizaciones al régimen contributivo de salud, esto en consideración a las modificaciones que sobre el tema trajeron las Leyes 1943 de 2018 y 1955 de 2019, se le informa al peticionario que con el oficio 008089 del 4 de abril de 2019 concluyó que las entidades del sector cooperativo, esto es, 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, no están exoneradas del pago de aportes parafiscales a favor del SENA, ICBF y las cotizaciones al régimen contributivo de salud.

Posteriormente la Ley 1955 de 2019 en su artículo 204 estableció:

"Artículo 204. Exoneración de aportes. Adiciónese un inciso al parágrafo 2 del artículo 114-1 del Estatuto Tributario, así:

Las entidades de que trata el artículo 19-4 del Estatuto Tributario conservan el derecho a la exoneración de que trata este artículo."

La citada norma generó inquietudes sobre la forma como aplicaba lo allí contenido, tomando en consideración la interpretación expuesta en el oficio 008089 del 4 de abril de 2019 (reiterado en el oficio 020703 del 21 de agosto de 2019). En ese sentido el oficio 018967 del 23 de julio de 2019 interpretó que el artículo 204 rige a partir de la publicación de la Ley 1955 de 2018, con lo que la conclusión expuesta en el oficio 008089 se mantiene hasta este momento, se destacan los siguientes apartes:

"(...)

Al analizar el contenido de la solicitud se tiene que no hay argumentos que rebatan las tesis jurídicas antes expuestas, pues están orientados a señalar que el artículo 114-1 aplica a las sociedades y personas jurídicas sin considerar los antecedentes legislativos mencionados en el oficio

008089 del 4 de abril de 2019.

Sin perjuicio de lo anteriormente mencionado, en el artículo 204 de la Ley 1955 de 2019 "Por el cual se expide el plan nacional de desarrollo 2018-2022 "Pacto por Colombia, pacto por la equidad" se adiciona un inciso al parágrafo 2 del artículo 114-1 del Estatuto Tributario, en los siguientes términos:

"Artículo 204°. Exoneración de aportes. Las entidades de que trata el artículo 19-4 del Estatuto Tributario conservan el derecho a la exoneración de que trata este artículo."

Así las cosas, esta norma refleja la voluntad inequívoca del legislador de exonerar a las entidades del sector cooperativo del pago de aportes parafiscales a favor del Servicio Nacional de Aprendizaje (SENA), del Instituto Colombiano de Bienestar Familiar (ICBF) y las cotizaciones al Régimen Contributivo de Salud.

En este punto es pertinente preguntarse a partir de qué momento empieza a aplicar esta disposición, frente a lo cual este despacho considera que es a partir de la publicación de la Ley 1955 de 2018.

En efecto, es preciso recordar que en materia de vigencia de la Ley en el Tiempo, la regla establecida en el código de régimen municipal - Ley 4 de 1913- artículos 52 y 53 señala:

"Artículo 52. La ley no obliga sino en virtud de su promulgación, y su observancia principia dos meses después de promulgada.

La promulgación consiste en insertar la ley en el periódico oficial, y se entiende consumada en la fecha del número en que termine la inserción.

Artículo 53. Se exceptúan de lo dispuesto en el artículo anterior los casos siguientes:

- 1. Cuando la ley fije el día en que deba principiara regir, o autorice al Gobierno para fijarlo, en cuyo caso principiará a regirla ley el día señalado.*
- 2. Cuando por causa de guerra de guerra u otra inevitable estén interrumpidas las comunicaciones de algunos o algunos Municipios con la capital, y suspendido el curso ordinario de los correos, en cuyo caso los dos meses se contarán desde que cese la incomunicación y se restablezcan las comunicaciones."*

Según lo establece su artículo 336 de la Ley 1955 de 2019:

*"Artículo 336. Vigencias y derogatorias. **La presente ley rige a partir de su publicación y deroga todas las disposiciones que le sean contrarias.***

(...)"

(Negrilla fuera del texto)

En este caso la ley fue publicada en el Diario Oficial No. 50964 del 25 de mayo de 2019, lo que trae como consecuencia que la interpretación contenida en el oficio 008089 del 4 de abril de 2019 esté vigente hasta esa fecha y a partir de ese momento se dé cumplimiento a lo dispuesto en el artículo 204 de la Ley 1955 de 2019.

(...)"

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

Anexos:

Se adjunta copia de los oficios 027639 del 26 de septiembre de 2018, 035705 del 27 de diciembre de 2018, 007317 del 23 de marzo de 2019, 008089 del 4 de abril de 2019, 018967 del 23 de julio de 2019, 020703 del 21 de agosto de 2019 en trece (13) folios.