

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.

En la solicitud de la referencia y los radicados adjuntos quienes se les copia la presente respuesta, se plantean los siguientes problemas jurídicos con base en la interpretación del artículo 118 de la Ley 1943 de 2018 que modifica lo contenido en el parágrafo 2 del artículo 114-1 del Estatuto Tributario:

- (i) ¿Es aplicable la exoneración en los pagos de aportes parafiscales del ICBF y SENA, así como los aportes al régimen contributivo de salud a cargo de las entidades que hacen parte del sector cooperativo, por los trabajadores que devenguen menos de 10 SMLMV?;
- (ii) ¿Las entidades que hacen parte del sector cooperativo deben liquidar autorretención de renta? y
- (iii) ¿La obligación de realizar estos aportes por parte de las Entidades sin Ánimo de Lucro solamente aplica para las que deben realizar el proceso de calificación o también para las que acreditaron el proceso de permanencia?

I. Consideraciones previas

De manera previa al análisis de los problemas jurídicos planteados, este despacho considera necesario estudiar el ámbito de la competencia atribuido para pronunciarse sobre los problemas jurídicos planteados.

En ese sentido, se debe analizar lo contenido en el artículo 376 de la Ley 1819 de 2016, que derogó las disposiciones relacionadas con el impuesto sobre la renta para la equidad – CREE a partir del año gravable 2017, para entender el propósito de la adición del artículo 114-1 del Estatuto Tributario.

La derogatoria antes mencionada implicó la reunificación del CREE con el impuesto de renta a través de su tarifa y la continuación de la exoneración general de los aportes parafiscales y de seguridad social en salud, para las personas jurídicas respecto de sus empleados que ganen mensualmente menos de 10 SMLMV, así como la destinación de ese 9% en los términos del artículo 243 del Estatuto Tributario.

Este propósito se evidencia desde la exposición de motivos de la Ley 1819 de 2016:

“Adiciónese el artículo 114-1 al Estatuto Tributario, el cual quedará así. Como fuera mencionado con anterioridad, uno de los propósitos de esta reforma es unificar el impuesto de renta y complementarios con el impuesto sobre la renta para la equidad – CREE, adoptando, en la medida en que sea posible, algunas de las virtudes del CREE. Una de las mayores virtudes que tiene el CREE, por el impacto positivo que tuvo en la formalización laboral, fue la exoneración de aportes parafiscales a los empleadores con respecto a los trabajadores cuyo salario mensual fuera igual o inferior a 10 SMLMV. Es importante mencionar que esta medida tuvo impacto en todos los sujetos pasivos del CREE, lo cual comprende, personas jurídicas que tenían derecho a rentas exentas, algunas zonas francas y aquellos contribuyentes que suscribieron contratos de estabilidad jurídica.

Teniendo en cuenta lo anterior, el propósito de la incorporación del artículo 114-1 al Estatuto Tributario es mantener la exoneración de los parafiscales para las personas jurídicas respecto de los trabajadores que devenguen, individualmente considerados,

hasta 10 SMLMV por mes, siempre que se liquide el impuesto sobre la renta y complementarios a una tarifa igual o superior al 9%. Esta propuesta es particularmente relevante para las personas jurídicas que han accedido a un régimen de renta exenta pues llegado el caso en que no liquiden el impuesto sobre la renta y complementarios a una tarifa igual o superior al 9%, no quedarán exonerados de los aportes parafiscales.

La exoneración de aportes parafiscales para las personas naturales y para ciertos consorcios y uniones temporales se mantiene en los mismos términos previstos en el artículo 25 de la Ley 1607 de 2012 con la modificación incorporada por el artículo 19 de la Ley 1739 de 2014.”

(Subrayado fuera del texto)

Así las cosas, resulta relevante analizar esta norma con ocasión de las modificaciones que trajo la Ley 1943 de 2018 y es desde el objetivo que persiguió la creación del artículo 114-1 del Estatuto Tributario y su impacto en la tarifa del impuesto sobre la renta establecido en el artículo 240 ibídem, así como la destinación específica de los 9 puntos porcentuales (9%) a partir del periodo gravable 2017 de la tarifa del Impuesto sobre la Renta y Complementarios de las personas jurídicas del artículo 243 *ejusdem*, que se establece el ámbito de competencia atribuido a este despacho y el análisis de los problemas jurídicos planteados.

La anterior precisión también cobra importancia porque la Unidad Administrativa Especial de Gestión Pensional y Contribuciones Parafiscales de la Protección Social – UGPP, dentro del ámbito de competencia atribuido, ya emitió pronunciamiento sobre lo dispuesto en el artículo 118 de la Ley 1943 de 2018 respecto de las entidades del sector cooperativo, de los cuales se destaca lo contenido en los radicados 2019112001826761 y 2019112001826741 del presente año.

II. Análisis de los problemas jurídicos planteados

1. ¿A quién aplica la exoneración contemplada en el artículo 114-1 del Estatuto Tributario?

Según el artículo 114-1 del Estatuto Tributario la exoneración 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 es para:

- Las personas naturales empleadoras por aquellos empleados que devenguen menos de diez (10) salarios mínimos mensuales legales vigentes, siempre que empleen a más de dos trabajadores, en caso contrario deberán efectuar los aportes.
- Las sociedades, personas jurídicas y asimiladas contribuyentes declarantes del impuesto sobre la renta y complementarios, por aquellos trabajadores que devenguen menos de diez (10) salarios mínimos mensuales legales vigentes.
- Los consorcios, uniones temporales y patrimonios autónomos que sean empleadores siempre que la totalidad de sus miembros se encuentren exonerados del pago de aportes parafiscales a favor del Servicio Nacional de Aprendizaje (SENA), del Instituto Colombiano de Bienestar Familiar (ICBF) y que se encuentren exonerados de los pagos a los aportes al Sistema de Seguridad Social, de acuerdo con el parágrafo 4 del artículo 204 de la Ley 100 de 1993 estarán exonerados 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, por aquellos trabajadores que devenguen menos de diez (10) salarios mínimos mensuales legales vigentes.

A partir de lo dispuesto en la ley, el Decreto 1625 de 2016 en su artículo 1.2.1.5.4.9. establece:

"Artículo 1.2.1.5.4.9. Aportes parafiscales. La exoneración de aportes parafiscales a favor del Servicio Nacional de Aprendizaje -SENA, del Instituto Colombiano de Bienestar Familiar -ICBF y las cotizaciones del régimen contributivo de salud, establecidas en el artículo 114-1 del Estatuto Tributario no resultan aplicables a los contribuyentes de que tratan los artículos 19, 19-4 y 19-5 del Estatuto Tributario y 1.2.1.5.1.2. y 1.2.1.5.2.1. y 1.2.1.5.3.1. de este Decreto, ni a las cajas de compensación señaladas en el artículo 19-2 del Estatuto Tributario."

(Subrayado fuera del texto)

Respecto de las entidades del sector cooperativo de que trata el artículo 19-4 del Estatuto Tributario, esta norma reglamentaria tuvo en cuenta los antecedentes de la Ley 1819 de 2016, que en su ponencia para primer debate (Gaceta del Congreso No. 1090 del 5 de diciembre de 2016) indicó lo siguiente:

"Se modifica el artículo 64 del proyecto de ley que incorpora el artículo 114-1 del Estatuto Tributario para definir el tratamiento aplicable en materia de exoneración de aportes parafiscales para aquellos contribuyentes que estén sometidos a cualquiera de las tarifas preferenciales de que tratan los Parágrafos 1, 2 y 3 del artículo 240 del Estatuto Tributario o del artículo 240-1 del Estatuto Tributario. El propósito es que la exoneración de aportes parafiscales opere respecto de esos contribuyentes, siempre y cuando liquiden su impuesto sobre esas rentas aplicando las tarifas previstas en las disposiciones correspondientes; que entre otras cosas, equivale al impuesto sobre la renta para la equidad -CREE que están obligados a liquidar al día de hoy."

(Subrayado fuera del texto)

De acuerdo al propósito que orientó la creación del artículo 114-1 del Estatuto Tributario, el cual se analizó en la primera parte de este documento, así como de los antecedentes de ley, se pudo establecer a través de la reglamentación que las entidades del sector cooperativo de que trata el artículo 19-4 del Estatuto Tributario no estaban sujetas al impuesto sobre la renta para la equidad -CREE, por expresa disposición del artículo 20 de la Ley 1607 de 2012 y, en consecuencia, estaban obligadas a efectuar aportes parafiscales y cotizaciones al Sistema General de Seguridad Social en Salud, razón por la cual la exoneración de aportes contenida en el artículo 114-1 del Estatuto Tributario no resultaba aplicable a estas entidades.

También es importante destacar el objetivo de la adición del artículo 19-4, que se evidencia en el proyecto de ley (Gaceta del Congreso No. 894 de 2016, página 145):

"1.2.7 Entidades del sector solidario

Las cooperativas y las asociaciones mutuales mantienen la carga tributaria actual. La principal modificación es que el 20% del beneficio neto o excedente – que hasta ahora se destinan a financiar cupos y programas de educación formal – será recaudado por la DIAN y destinado al Tesoro Nacional. Esta modificación simplifica el control de este recaudo, sin aumentar la carga tributaria de estas entidades.

(...)"

Esto, toda vez que la introducción de esta norma al ordenamiento jurídico tributario no extendió este tratamiento a otros contribuyentes que no estuvieran sometidos a la tarifa del impuesto sobre la renta contenida en el artículo 240 del Estatuto Tributario, conclusión expuesta en el oficio 005843 del 17 de marzo de 2017 y en el Concepto General Unificado No. 0481 del 27 de abril de 2018 (Descriptor 8.6.).

Sin perjuicio de lo anteriormente mencionado, la modificación que realizó el artículo 118 de la Ley 1943 de 2018 al párrafo del artículo 114-1 del Estatuto Tributario genera inquietudes sobre la conclusión antes mencionada y plantean la posibilidad de que la exoneración de estos aportes aplique a las entidades que hacen parte del sector cooperativo, por los trabajadores que devenguen menos de 10 SMLMV, de ahí la importancia de mirar el contenido de este párrafo antes y después de estos cambios y de buscar en los antecedentes de la ley el propósito de legislador.

Lo anterior, con base en lo dispuesto en el artículo 27 del Código Civil, que establece: “Cuando el sentido de la ley sea claro, no se desatenderá su tenor literal a pretexto de consultar su espíritu. Pero bien se puede, para interpretar una expresión oscura de la ley, recurrir a su intención o espíritu, claramente manifestados en ella misma o en la historia fidedigna de su establecimiento.” (Subrayado fuera del texto)

Sobre el contenido del párrafo se trae un comparativo del texto antes y después de la modificación que trajo la Ley 1943 de 2018, veamos:

Artículo 114-1 del Estatuto Tributario Parágrafo	Artículo 114-1 del Estatuto Tributario
Parágrafo 2. Las entidades calificadas en el Régimen Tributario Especial estarán obligadas a realizar los aportes parafiscales y las cotizaciones de que tratan los artículos 202 y 204 de la Ley 100 de 1993 y las pertinentes de la Ley 1122 de 2007, el artículo 7o de la Ley 21 de 1982, los artículos 2o y 3o de la Ley 27 de 1974 y el artículo 1o de la Ley 89 de 1988, y de acuerdo con los requisitos y condiciones establecidos en las normas aplicables.	Parágrafo 2. Las entidades que deben realizar el proceso de calificación de que trata el inciso segundo del artículo 19 del Estatuto Tributario, para ser admitidas como contribuyentes del régimen tributario especial, estarán obligadas a realizar los aportes parafiscales y las cotizaciones de que tratan los artículos 202 y 204 de la Ley 100 de 1993 y las pertinentes de la Ley 1122 de 2007, el artículo 7° de la Ley 21 de 1982, los artículos 2° y 3° de la Ley 27 de 1974 y el artículo 1° de la Ley 89 de 1988, y de acuerdo con los requisitos y condiciones establecidos en las normas aplicables.

Los antecedentes de esta modificación se evidencian en el trámite de la Ley 1943 de 2018, donde con ocasión de la ponencia al primer debate (Gaceta del Congreso No. 1048 del 28 de noviembre de 2018), se realizó la siguiente propuesta:

(...)

5. Entidades Sin Ánimo de Lucro- ESAL. Solicitaron que las cooperativas posean un régimen tributario independiente, respecto al impuesto de renta y complementarios. Igualmente, que sean exoneradas del pago de aportes parafiscales. (Página 2)

(...)

• **Impuesto sobre la renta y complementarios** (Página 32)

(...)

PROPONENTE	ARTÍCULO PL	ARTÍCULO ET / OTRO	RESUMEN PROPOSICIÓN
H.R. Oscar Darío Pérez Pineda y otros	NUEVO	114-1	Modificar la redacción del párrafo segundo que se refiere a la obligación de hacer aportes parafiscales por parte de las del Régimen Tributario Especial - RTE, para indicar que solo son las entidades que se califiquen en el RTE las que deben hacerlos, a fin de excluir a las cooperativas de esta obligación.

(...)"

(Subrayado fuera del texto)

No obstante, esta propuesta no fue aceptada por lo que no se incluyó en el articulado del texto propuesto para primer debate.

Con ocasión de la ponencia para segundo debate, se incluyó una nueva propuesta en los siguientes términos:

"(...)

- Régimen tributario especial

PROPONENTE	ARTÍCULO PL	ARTÍCULO ET / OTRO	RESUMEN PROPOSICIÓN
H.S Miguel Ángel Barreto Castillo	NUEVO	114-1	<u>Establecer que las entidades que deben realizar el proceso de calificación de que trata el inciso segundo del artículo 19 del Estatuto Tributario, para ser admitidas como contribuyentes del Régimen Tributario Especial, deben realizar los aportes parafiscales y las cotizaciones aplicables contenidas en las Leyes 100 de 1993, 1122 de 2007, 21 de 1982, 27 de 1974 y 89 de 1988.</u>

(...)"

(Subrayado fuera del texto)

Nótese como esta propuesta hizo parte del segmento de Régimen Tributario Especial y así como se planteó finalmente se incorporó al artículo 108 de la Ley 1943 de 2018.

Para este despacho, el hecho que la proposición inicial hecha con ocasión del primer debate

no haya prosperado y que la incluida en segundo debate se haya incluido como parte de las modificaciones al Régimen Tributario Especial, le permite concluir que más allá de avalar la posibilidad que las entidades del sector cooperativo estén exoneradas del pago de aportes, lo que hace es señalar los obligados a los aportes del artículo 19 del Estatuto Tributario (con las precisiones que más adelante se harán).

Esta conclusión, además, requiere una precisión y es la siguiente: que se señale en este párrafo que las entidades del artículo 19 del Estatuto Tributario están obligadas a realizar los aportes, no implica que las entidades del sector cooperativo estén exoneradas de hacer estos aportes; en ambos casos, éstas pertenecen al Régimen Tributario Especial del impuesto sobre la renta y complementario.

Con esta interpretación se procura observar los antecedentes de ley que reflejan la voluntad del legislador, expuestos a lo largo de este escrito, y además acatar lo dispuesto en la Constitución que eleva el derecho a la igualdad a la categoría de fundamental a través de su artículo 13. Sobre esto último no sobra recordar que, en calidad de servidores públicos, se está en la obligación de velar por la preservación de los fundamentos de la Constitución, lo que también incide en la labor interpretativa encomendada a este despacho.

También es preciso señalar que los principios orientadores del sistema tributario están contenidos en el numeral 9 del artículo 95, así como en los artículos 338 y 363, que en términos de la jurisprudencia constitucional constituyen pautas de interpretación ineludible, dotadas de la fuerza normativa que les confiere el artículo 4º superior, tema sobre el cual la jurisprudencia de la Corte Constitucional en Sentencia C-397 de 2011, entre otros fallos, ha indicado:

(...)

2.3.5. De acuerdo con el artículo 363 de la Constitución, el sistema tributario se funda en los principios de equidad, eficiencia y progresividad, los cuales constituyen el marco general que guía la imposición de las cargas fiscales a través de las cuales el Estado obtiene los recursos necesarios para su consecución y funcionamiento.

2.3.6. Es importante tener en consideración que los principios de equidad, eficiencia y progresividad son predicables del sistema tributario en su conjunto y no de un impuesto en particular. En estos términos, para la Corte tales principios "constituyen los parámetros para determinar la legitimidad del sistema tributario y, como ha tenido oportunidad de precisarlo esta Corporación, se predicán del sistema en su conjunto y no de un impuesto en particular.

(...)

2.3.8. Por otro lado en materia tributaria y en virtud de las amplias facultades otorgadas al legislador, no se requiere una justificación especial para el ejercicio de la facultad impositiva, sino tan sólo la existencia de una justificación aceptable desde el punto de vista constitucional o de la absoluta ausencia de un motivo válido. (...)

Así, por ejemplo, la Corte ha considerado que el legislador no puede imponer un trato diferente a dos grupos, cuando tal medida no se adecua a ningún propósito constitucional o legal, es decir, cuando la medida no es razonable, porque el fin que se busca al imponer el trato diferente ni siquiera es legítimo.

(...)"

La jurisprudencia de la Corte Constitucional ha precisado el alcance del derecho a la igualdad (Sentencia No. C-094 de 1993, Magistrado Ponente Doctor Jose Gregorio Hernandez Galindo) para indicar que:

"La igualdad exige el mismo trato para los entes y hechos que se encuentran cobijados bajo una misma hipótesis y una distinta regulación respecto de los que presentan características desiguales, bien por las condiciones en medio de las cuales actúan, ya por las circunstancias particulares que los afectan, pues unas u otras hacen imperativo que, con base criterios proporcionados a aquellas, el Estado procure el equilibrio, cuyo sentido en Derecho no es otra cosa que la justicia concreta.

*De allí que el mismo artículo constitucional en mención haya estatuido que la actividad estatal se orientará al logro de la igualdad **real y efectiva**, adoptando medidas en favor de grupos discriminados o marginados y protegiendo especialmente a las personas que por su condición económica, física o mental, se encuentran en posición de debilidad manifiesta. Esta función, que tiene fundamento en el concepto del Estado Social de Derecho, excluye las tendencias que pretenden hacer de la igualdad un rasero único, inmodificable y no susceptible de adaptaciones.*

(...)"

(Subrayado fuera del texto)

En línea con lo anterior, se trae a colación lo señalado en la sentencia C-221 de 1992 Magistrado Ponente Dr. Ciro Angarita Barón, que también desarrolla el objeto y alcance del principio de igualdad, el cual tiene una perspectiva objetiva que permite los tratamientos diferenciados siempre que con ellos se logre una igualdad material.

Este alcance del principio de igualdad se concreta en un "test" o examen de razonabilidad para analizar el derecho de igualdad, análisis que respecto de los temas económicos tiene un nivel leve o intermedio, pero que la misma Corte (sentencia C-183 de 1998) ha precisado respecto de los temas tributarios que, pese a que el propósito de recaudo en si constituye un fin legítimo, esto no significa que no haya límites y que este juicio no pueda revestir mayor severidad.

La aplicación de este "test" ha permitido concluir que el trato diferenciado por una ley no implica una violación del principio de igualdad, cuando esa diversidad de trato tiene un fundamento objetivo y razonable de acuerdo a la finalidad perseguida por la norma. A partir de ello, la Corte ha señalado los elementos que permiten determinar si existe ese fundamento objetivo y razonable, tales como: la existencia de supuestos de hecho diversos; que la finalidad de la norma sea legítima desde la perspectiva de los valores y principios constitucionales; que la diferencia de situación, la finalidad que se persigue y el trato desigual que se otorga sean coherentes entre sí o, lo que es lo mismo, guarden una racionalidad y eficacia interna; y, finalmente, que el trato diferente sea proporcionado con las circunstancias de hecho y la finalidad que la justifican (ej. sentencias C-445 de 1995, C-520 de 2016).

La jurisprudencia antes mencionada permite para el caso materia de análisis, establecer un parámetro de comparación a la hora de analizar lo contenido en los artículos 19 y 19-4 del Estatuto Tributario, así como la finalidad que debe perseguir la interpretación de la ley.

Así las cosas, estamos frente a dos tipos de entidades que hacen parte del Régimen Tributario

Especial, cuya diferenciación en el Estatuto Tributario (artículos 19 y 19-4) se da para establecer controles en su acceso (frente a las primeras) y medidas para la simplificación del recaudo del impuesto a cargo (en el caso de las cooperativas), situación que en criterio de este despacho no implica un tratamiento diferente respecto de las obligaciones de realizar los aportes a favor del SENA, ICBF y las cotizaciones al Régimen Contributivo de Salud y en esa medida ambos tipos de entidad deben dar cumplimiento a lo dispuesto sobre el particular.

Una interpretación contraria no se adecua a ningún propósito constitucional o legal, no respeta los principios que deben orientar el sistema tributario principalmente contenidos en el numeral 9 del artículo 95, así como en los artículos 338 y 363 de la Constitución, sin mencionar además que no persiguen un fin razonable y no está fundada en un fin aceptado constitucionalmente.

También es oportuno señalar que el mero hecho de no estar incluidas en el párrafo 2 del artículo 114-1 del Estatuto Tributario, no implica para las entidades del sector cooperativo que estén exoneradas de hacer estos aportes, por las siguientes razones:

- El propósito de la creación del artículo 114-1 fue mantener la exoneración del pago de aportes a quienes fueron contribuyentes del impuesto sobre la renta para la equidad – CREE, cuyas disposiciones fueron derogadas por lo dispuesto en el artículo 376 de la Ley 1819 de 2016, a partir del año gravable 2017.
- La derogatoria de las disposiciones del CREE, implicó su reunificación con el impuesto de renta a través de su tarifa y, se reitera, la continuación de la exoneración general de los aportes parafiscales y de seguridad social en salud, para las personas jurídicas respecto de sus empleados que ganen mensualmente menos de 10 SMLMV, así como la destinación de ese 9%.
- Las entidades del sector cooperativo desde la misma creación del CREE y la creación del artículo 114-1 no han estado contempladas como contribuyentes de este impuesto, ni como beneficiarias de la exoneración de aportes. En consecuencia, han estado obligadas a efectuar aportes parafiscales y cotizaciones al Sistema General de Seguridad Social en Salud.

Lo antes expuesto se basa en la interpretación sistemática de que trata el artículo 30 del Código Civil, norma que establece: *“El contexto de la ley servirá para ilustrar el sentido de cada una de sus partes, de manera que haya entre todas ellas la debida correspondencia y armonía. Los pasajes oscuros de una ley pueden ser ilustrados por medio de otras leyes, particularmente si versan sobre el mismo asunto.”* (Subrayado fuera del texto)

Así las cosas, con el fin de resolver el primer problema jurídico este despacho concluye 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.

2. **¿Las entidades que hacen parte del sector cooperativo deben liquidar autorretención de renta contenida en los artículos 1.2.6.6. a 1.2.6.11. del Decreto 1625 del 2016?**

Respecto del segundo problema jurídico, esto es, si estas entidades que hacen parte del sector cooperativo deben liquidar autorretención de renta, que este despacho entiende es la contenida en los artículos 1.2.6.6. a 1.2.6.11. del Decreto 1625 del 2016, es necesario observar las condiciones establecidas en el artículo 1.2.6.6.:

“Artículo 1.2.6.6. Contribuyentes responsables de la autorretención a título del impuesto sobre la renta y complementario. A partir del primero (1) de enero de 2017, tienen la calidad de autorretenedores a título de impuesto sobre la renta y complementario de que trata el parágrafo segundo (2) del artículo 365 del Estatuto Tributario adicionado por la Ley 1819 de 2016, los contribuyentes y responsables que cumplan con las siguientes condiciones:

- 1. Que se trate de sociedades nacionales y sus asimiladas, contribuyentes declarantes del impuesto sobre la renta y complementario o de los establecimientos permanentes de entidades del exterior y las personas jurídicas extranjeras o sin residencia.*
- 2. Que las sociedades de que trata el numeral 1 de este artículo, estén exoneradas del pago de las cotizaciones al Sistema General de Seguridad Social en Salud y del pago de los aportes parafiscales a favor del Servicio Nacional del Aprendizaje (SENA), del Instituto Colombiano de Bienestar Familiar (ICBF) y las cotizaciones al Régimen Contributivo de Salud, respecto de los trabajadores que devenguen, individualmente considerados, menos de diez (10) salarios mínimos mensuales legales vigentes, por sus ingresos de fuente nacional obtenidos mediante sucursales y establecimientos permanentes, de conformidad con el artículo 114-1 del Estatuto Tributario adicionado por el artículo 65 de la Ley 1819 de 2016.*

Lo anterior sin perjuicio de que a los contribuyentes y responsables obligados al sistema de autorretención en la fuente a título del impuesto sobre la renta y complementario de que trata este artículo, se les practique la retención en la fuente cuando hubiere lugar a ello, de conformidad con las disposiciones vigentes del Impuesto sobre la renta y complementario.

Los contribuyentes que de conformidad con lo establecido en el parágrafo 1 del artículo 368 del Estatuto Tributario, tengan la calidad de autorretenedores, deberán practicar adicionalmente la autorretención prevista en este artículo, si cumplen las condiciones de los numerales 1 y 2.

Parágrafo: No son responsables de la autorretención de que trata este artículo, las entidades sin ánimo de lucro y demás contribuyentes y responsables que no cumplan con las condiciones de los numerales 1 y 2 de este artículo.

(Subrayado fuera del texto)

Nótese como la aplicación de este sistema se sujeta a que sean beneficiarias de la exoneración de aportes del artículo 114-1 del Estatuto Tributario, razón por la cual las entidades del sector cooperativo no les resulta aplicable el sistema de autorretención que establecen los artículos 1.2.6.6. a 1.2.6.11. del Decreto 1625 del 2016.

- 3. ¿La obligación de realizar los aportes a favor del SENA, ICBF y las cotizaciones al Régimen Contributivo de Salud por parte de las Entidades sin Ánimo de Lucro solamente aplica para las que deben realizar el proceso de calificación o también para las que acreditaron el proceso de permanencia?**

Respecto del tercer problema jurídico, esto es, si la obligación de realizar estos aportes por parte de las Entidades sin Ánimo de Lucro solamente aplica para las que deben realizar el proceso de calificación o también para las que acreditaron el proceso de permanencia, se tiene que con base en lo dispuesto en el artículo 19 del Estatuto Tributario que aplica esta obligación

para los dos tipos de entidades, pues un trato diferenciado no resulta coherente ni proporcionado.

En efecto, por lo dispuesto en el artículo 19 del Estatuto Tributario (norma modificada por el artículo 140 de la Ley 1819 de 2016) y las modificaciones introducidas al Régimen Tributario Especial, hay dos situaciones que se deben considerar:

1. Las asociaciones, fundaciones y corporaciones constituidas como entidades sin ánimo de lucro, que a 31 de diciembre de 2016 estaban clasificadas dentro del Régimen Tributario Especial, las cuales debieron solicitar ante la administración tributaria una solicitud de permanencia, con el fin de continuar en este régimen.
2. Las asociaciones, fundaciones y corporaciones constituidas como entidades sin ánimo de lucro que a partir del 1º de enero se constituyen como contribuyentes del impuesto sobre la renta y complementarios, conforme a las normas aplicables a las sociedades nacionales y que pueden solicitar, su calificación como contribuyentes del Régimen Tributario Especial.

No hay que perder de vista que uno de los objetivos de la Ley 1819 de 2016 (artículos 140 a 164) cuando modificó el Régimen Tributario Especial del impuesto sobre la renta, fue establecer controles efectivos por parte de la administración tributaria, para evitar abusos y garantizar que estas entidades contribuyan al Estado al cumplimiento de sus fines sociales, razón por la cual se establecieron procesos para su acceso o permanencia, según su situación.

El desarrollo de estos planteamientos se constata en lo establecido en el artículo 1.2.1.5.1.1. del Decreto 1625 de 2016, que al definir los procesos de calificación, permanencia y actualización señala:

“Artículo 1.2.1.5.1.1. Definiciones. Para efectos de la aplicación del presente Capítulo, se entiende por:

Permanencia: Corresponde al proceso que deben adelantar, por una única vez, las entidades a las que se refieren los párrafos transitorios 1 y 2 del artículo 19 del Estatuto Tributario.

Calificación: Corresponde al proceso que deben adelantar las entidades sin ánimo de lucro de que trata el inciso 1 del artículo 19 del Estatuto Tributario, que aspiran a ser entidades contribuyentes del Régimen Tributario Especial del impuesto sobre la renta y complementario y las entidades que fueron excluidas o renunciaron al Régimen Tributario Especial del impuesto sobre la renta y complementario, y quieren optar nuevamente para pertenecer a este régimen.

Actualización: Corresponde al proceso obligatorio posterior a la calificación o permanencia que deben adelantar de forma anual aquellos contribuyentes de que trata esta sección, que deciden mantenerse dentro del Régimen Tributario Especial del impuesto sobre la renta y complementario

”

(Subrayado fuera del texto)

Nótese como luego de surtidos los procesos de permanencia o calificación, las entidades de este régimen refrendan su calidad de contribuyentes de este régimen a través del proceso de actualización.

Lo anteriormente señalado, permite concluir que, para efectos de lo dispuesto en el párrafo 2 del artículo 114-1 del Estatuto Tributario, estamos frente a las mismas entidades sin ánimo

de lucro, con una única diferencia respecto del proceso que debieron adelantar con el fin de acceder al Régimen Tributario Especial del impuesto sobre la renta; diferencia que no debe incidir en el tratamiento tributario aplicable, así como tampoco en el cumplimiento de la obligación de realizar 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.

Esta interpretación está orientada por lo dispuesto en la Constitución Política y la función de velar por la preservación de sus fundamentos, aspecto sobre la cual la Corte Constitucional en Sentencia C-400 de 2013, magistrado ponente Dr. Nilson Pinilla Pinilla señaló:

“(…)

La supremacía de la Constitución, como principio estructurador de un orden establecido, es fuente primaria del sistema de derecho interno, de manera que las formas y los procedimientos deben ajustarse a los elementos y principios esenciales que recoge la carta política. En virtud su fuerza normativa, las autoridades se hallan compelidas no solo a acatar las reglas y los mandatos sino a desarrollar sus propósitos para la realización efectiva de las garantías allí previstas y, de parte de los ciudadanos, a acatar los deberes instituidos como a exigir la aplicación de los derechos consagrados.

5.2. Ahora bien, la vigencia y eficacia de la Constitución requiere de un control especial que se explica con el establecimiento de la jurisdicción constitucional, depositaria de la guarda e integridad de la carta fundamental. En otras palabras, “el control constitucional configura una garantía básica dentro del Estado de derecho con el fin de hacer efectivo precisamente, el principio de integridad y supremacía de la Constitución”

El control constitucional se halla repartido en determinados órganos del poder judicial, no obstante que, en principio, como regla general, todos los poderes públicos deben velar por la preservación de los fundamentos de la Constitución, ya sea a través de la producción normativa, de las decisiones judiciales o de diversas actuaciones administrativas, incluidos los particulares en casos especiales y, en mayor medida, los ciudadanos a partir del ejercicio del derecho de participación ciudadana. (...)”

Para este despacho, una conclusión diferente vulnera el principio de igualdad, consagrado en el artículo 13 de la Constitución Política, porque establece un tratamiento diferenciado sin una clara justificación; esto es, la obligación de pagar los 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 sólo para unas entidades del Régimen Tributario Especial, bajo la única razón y es que adelantaron un determinado proceso para acceder al Régimen Tributario Especial del impuesto sobre la renta, lo que a todas luces constituiría un despropósito, en los términos expuestos en el punto 1 de este documento.

En efecto, como se indicó previamente, estamos frente a corporaciones, fundaciones y asociaciones sin ánimo de lucro, cuya única diferencia se tiene frente al proceso que tuvieron que adelantar para acceder al Régimen Tributario Especial del impuesto sobre la renta. Una interpretación basada en esta distinción, frente al cumplimiento de obligaciones tales como la realización de estos aportes, no se adecua a ningún propósito constitucional o legal, no respeta los principios que deben orientar el sistema tributario, no persigue un fin razonable y no está fundada en un fin aceptado constitucionalmente.

Por esta razón, se reitera la conclusión para este último problema jurídico y es que estos aportes deben realizarlos tanto las entidades que realizan el proceso de calificación y las que acreditaron el proceso de permanencia en el Régimen Tributario Especial.

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 ícono 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.

Proyectó: Ingrid Castañeda Cepeda