

Subdirección de Normativa y Doctrina

**RADICACIÓN VIRTUAL No.
000S2021914965**

100208192-502

Bogotá, D.C. **06/12/2021**

Tema: Impuesto sobre la renta y complementarios
Descriptores: Exoneración de aportes parafiscales
Autorretención del impuesto sobre la renta
Fuentes formales: Artículos 19-4, 114-1 y 365 del Estatuto Tributario
Artículo 1.2.6.6. del Decreto 1625 de 2016
Oficio No. 018967 del 23 de julio de 2019
Consejo de Estado Sentencia de radicación No. 25110 del 6
de mayo de 2021

Cordial saludo.

De conformidad con el artículo 56 del Decreto 1742 de 2020, este Despacho está facultado para absolver las consultas escritas generales que se formulen sobre la interpretación y aplicación de las normas tributarias, aduaneras y de fiscalización cambiaria, en el marco de las competencias de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales. Por consiguiente, no corresponde a este Despacho, en ejercicio de las funciones descritas anteriormente, prestar asesoría específica para atender casos particulares, ni juzgar o calificar las decisiones tomadas por otras dependencias o entidades.

Mediante el radicado de la referencia, se nos consulta lo siguiente:

“La obligatoriedad para las entidades cooperativas del régimen tributario especial de realizar la autorretención especial establecida en el artículo 1.2.6.6 al 1.2.6.11 del decreto 1625 de 2016. El concepto 8089 de la DIAN de abril 2019 pagina 10 establece que a las entidades del sector cooperativo no les aplicaba la autorretención únicamente por que no eran beneficiarias de la exoneración de aportes a salud y parafiscales, pero, ahora teniendo en cuenta el artículo 204 del Plan Nacional de Desarrollo donde ratifica la exoneración de aportes a las entidades del artículo 19-4 del estatuto tributario, entonces, ¿pueden estas entidades practicarse la autorretencion, teniendo en cuenta que cumplen con la condición expuesta en el artículo 1.2.6.6 numeral 2 del Decreto 1625 de 2016?”

Subdirección de Normativa y Doctrina

Con el fin de resolver la pregunta planteada, el análisis se efectuará sobre los siguientes temas: (i) los antecedentes de la autorretención especial de los artículos 1.2.6.6. a 1.2.6.11. del Decreto 1625 del 2016, (ii) las modificaciones que introdujo el artículo 204 de la Ley 1955 de 2019 y sus consecuencias, (iii) el precedente jurisprudencial sobre la autorretención especial, y (iv) nuestras conclusiones. Esto con el fin de establecer si las entidades del artículo 19-4 del Estatuto Tributario están obligadas al cumplimiento de estas disposiciones.

1. Antecedentes de la autorretención especial de los artículos 1.2.6.6. a 1.2.6.11. del Decreto 1625 del 2016

La autorretención especial del impuesto sobre la renta de que tratan los artículos 1.2.6.6. a 1.2.6.11. del Decreto 1625 del 2016, adicionados por el Decreto 2201 de 2016, tiene su origen en lo dispuesto en el parágrafo 2º del artículo 365 del Estatuto Tributario, norma modificada por el artículo 125 de la Ley 1819 de 2016 y que establece:

“Artículo 365. Facultad para establecerlas (...)

Parágrafo 2º. El Gobierno nacional establecerá un sistema de autorretención en la fuente a título del impuesto sobre la renta y complementarios, el cual no excluye la posibilidad de que los autorretenedores sean sujetos de retención en la fuente”.

Según los antecedentes de ley contenidos en la Gaceta del Congreso No. 1156 del 19 de diciembre de 2016, el propósito al incluir este parágrafo fue conservar el sistema de autorretenciones en la fuente previsto para el impuesto sobre la renta para la equidad – CREE:

*“Artículo 123. Se propone la modificación del artículo 123 del proyecto de ley, que modifica el artículo 365 del Estatuto Tributario para adicionar un parágrafo que modifique la tarifa máxima de retención en la fuente por otros conceptos y la sitúe en el 4.5%. Lo anterior, encuentra su fundamento en la unificación del impuesto sobre la renta y complementarios y el impuesto sobre la renta para la equidad – CREE. Es importante tener en cuenta que la tarifa señalada es el máximo autorizado por la ley, de tal forma que el reglamento podrá fijar un porcentaje inferior. **De otra parte, se incluye un Parágrafo 2 con el fin de conservar el sistema de autorretenciones en la fuente previsto para el impuesto sobre la renta para la equidad – CREE, sólo que para efectos del impuesto sobre la renta y complementarios**”.* (Negrilla fuera de texto).

Lo anterior, tal como lo indican los antecedentes, para efectos del impuesto sobre la renta y complementarios, en consideración a la derogatoria integral de las disposiciones del CREE (reflejadas en el artículo 376 de la Ley 1819 de 2016). Esta derogatoria trajo las siguientes consecuencias:

- a. Implicó la reunificación de este impuesto con el de renta a través de su tarifa.
- b. A través de la adición del artículo 114-1 al Estatuto Tributario se continuó con la exoneración general de los aportes parafiscales y de seguridad social en salud (en los términos y condiciones allí indicados).
- c. Se mantuvo el sistema de autorretención, solo que ahora para efectos del impuesto sobre la renta.

Subdirección de Normativa y Doctrina

- d. Se modificó el artículo 243 del Estatuto Tributario para establecer una destinación de ese 9%.

La anterior mención tienen como propósito recordar que el origen de lo dispuesto en los artículos 1.2.6.6. a 1.2.6.11. del Decreto 1625 del 2016, se remonta a las disposiciones relacionadas con el CREE cuya tarifa tenía una destinación específica y su recaudo se daba a través de una autorretención especial.

Dicha autorretención estaba regulada en el Decreto 1828 de 2013, disposiciones compiladas en el Decreto 1625 del 2016 y posteriormente retiradas de esta reglamentación para ser sustituidas por lo dispuesto en el Decreto 2201 de 2016, con el cual se incorporó la actual redacción de los artículos 1.2.6.6. a 1.2.6.11. a este Decreto Único.

1.1. Naturaleza jurídica de la autorretención especial de los artículos 1.2.6.6. a 1.2.6.11. del Decreto 1625 del 2016

Tal como se indicó en el punto 1 de este oficio, el sistema de autorretenciones en la fuente estaba en principio previsto para el recaudo del impuesto sobre la renta para la equidad – CREE. Con ocasión de la derogatoria de las disposiciones de este impuesto y su unificación con el impuesto sobre la renta y complementarios, este sistema continuó su propósito solo que para efectos de renta y en desarrollo del artículo 365 del Estatuto Tributario.

Lo anterior hace necesario revisar a quienes aplicaban las disposiciones del impuesto sobre la renta para la equidad – CREE, así como lo previsto para su autorretención, y a quienes no. Esto con el propósito de determinar si dichas disposiciones aplicaban a las entidades del sector cooperativo.

En ese sentido, el párrafo 2º del artículo 20 de la Ley 1607 de 2012, al establecer los sujetos pasivos del CREE precisaba que las entidades sin ánimo de lucro no hacían parte y estaban obligados a *“realizar los aportes parafiscales y las cotizaciones de que tratan los artículos 202 y 204 de la Ley 100 de 1993, y los 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”*.

Dentro del concepto de entidades sin ánimo de lucro estaban incluidas las entidades del sector cooperativo, esto en atención a lo dispuesto en la Ley 79 de 1988 y que para efectos de su naturaleza jurídica indica que al acuerdo cooperativo le caracteriza su ausencia de lucro.

En ese sentido, el artículo 1º del Decreto 1828 de 2013, con el cual se reglamentaba el sistema de autorretención especial para el CREE, reiteraba que no eran sujetos pasivos del impuesto sobre la renta para la equidad – CREE las entidades sin ánimo de lucro. Al respecto, la doctrina (Oficio No. 073048 del 15 de noviembre de 2013) al resolver una pregunta sobre la obligatoriedad de practicar esta autorretención concluyó:

“No son sujetos pasivos del CREE, debe primar la disposición legal, pues un decreto reglamentario no tiene la aptitud de modificar la ley y menos aun de incluir sujetos pasivos”

Subdirección de Normativa y Doctrina

de los impuestos, dado que de conformidad con el artículo 338 de la Constitución Política (...).

Así las cosas, según los antecedentes de la norma y su naturaleza jurídica, esta autorretención especial, tanto en su propósito de recaudo del CREE como en el impuesto sobre la renta, no contemplaba a las entidades sin ánimo de lucro (concepto que incluye a las entidades del sector cooperativo). De ahí que la redacción contenida en el artículo 1º del Decreto 1828 de 2013 como en el artículo 1.2.6.6. se refieran a sociedades nacionales y 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.

1.2. La autorretención especial y la exoneración de aportes: finalidad

En el punto 1 del presente oficio se indicó dentro de las consecuencias de la derogatoria de las disposiciones del CREE, la adición del artículo 114-1 al Estatuto Tributario para continuar con la exoneración general de los aportes parafiscales y de seguridad social en salud (en los términos y condiciones allí indicados), así como del sistema de autorretención, solo que ahora para efectos del impuesto sobre la renta.

Según la exposición de motivos de la Ley 1819 de 2016 (Gaceta del Congreso No. 894 de 2016) el propósito de la exoneración de aportes era el siguiente:

“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.”

Subdirección de Normativa y Doctrina

(Subrayado fuera del texto)

En consecuencia, lo dispuesto en el artículo 114-1 del Estatuto Tributario y el actual sistema de autorretención especial de los artículos 1.2.6.6. a 1.2.6.11. del Decreto 1625 del 2016, no pueden mirarse de manera separada pues estos funcionan de forma correlativa, luego de la derogatoria del CREE y les asiste un propósito especial.

En efecto, la exoneración de aportes mantiene el propósito de promover la formalización laboral a través de la disminución de costos de nómina y garantiza el recaudo y la destinación de ese 9% en los términos del artículo 243 del Estatuto Tributario.

2. Modificaciones que introdujo el artículo 204 de la Ley 1955 de 2019 y sus consecuencias

A través de lo dispuesto en el artículo 204 de la Ley 1955 de 2019 - “*Por el cual se expide el plan nacional de desarrollo 2018-2022*” se adiciona un inciso al parágrafo artículo 114-1 del Estatuto Tributario, normas que entre otros aspectos disponen lo siguiente:

“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”. (Subrayado fuera de texto).

Sobre el momento en que empezó a aplicar esta disposición y hasta cuando estuvo vigente la interpretación contenida en el Oficio 008089 del 4 de abril de 2019, este Despacho se pronunció a través del Oficio No. 018967 del 23 de julio de 2019, el cual se adjunta para su conocimiento y fines pertinentes.

3. El precedente jurisprudencial sobre la autorretención especial

Sin perjuicio de los antecedentes normativos y la explicación del propósito que le asiste al artículo 114-1 del Estatuto Tributario y al actual sistema de autorretención especial de los artículos 1.2.6.6. a 1.2.6.11. del Decreto 1625 del 2016, es necesario considerar el análisis realizado por el Consejo de Estado sobre casos similares.

Esto en cumplimiento de lo dispuesto en el artículo 10 de la Ley 1437 de 2011, por la cual se expide el Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo (en adelante CPACA) que establece para las autoridades la obligación de resolver los asuntos de su competencia de “*aplicar las disposiciones constitucionales, legales y reglamentarias de manera uniforme a situaciones que tengan los mismos supuestos fácticos y jurídicos. Con este propósito, al adoptar las decisiones de su competencia, deberán tener en cuenta las sentencias de unificación jurisprudencial del Consejo de Estado en las que se interpreten y apliquen dichas normas*”.

Si bien para el presente caso las sentencias no tienen esta condición, esto es, no se ha proferido unificación jurisprudencial, resulta interesante el hilo conductor que se ha empleado para

Subdirección de Normativa y Doctrina

analizar el contenido de la reglamentación expedida sobre la autorretención especial, frente a los diferentes casos donde se ha determinado que se encuentran obligados a su liquidación.

En efecto, frente al caso de la persona jurídica originada en la constitución de la propiedad horizontal la Sentencia del Consejo de Estado de radicación No. 25110 del 6 de mayo de 2021, CP. Dra. Myriam Stella Gutiérrez Argüello, concluyó:

“Entonces, el numeral artículo 1.2.6.6. del Decreto 1625 de 2016 no incluyó como responsables de la autorretención a las personas jurídicas originadas en la constitución de una propiedad horizontal que destinan alguno de sus bienes o áreas comunes para la explotación comercial o industrial, generando algún tipo de renta, comoquiera que no se trata de una sociedad y tampoco se encuentra listada dentro de los entes asimilados.

*Este criterio es reiterado en el numeral segundo, que establece como segundo requisito que «**las sociedades de que trata el numeral 1**» se beneficien de la exclusión de aportes del artículo 114-1 del Estatuto Tributario, lo que nuevamente excluye de la aplicación del artículo 1.2.6.6. a las personas jurídicas originadas en la constitución de una propiedad horizontal.*

*Lo anterior concuerda además con la redacción original del artículo 1.2.1.5.4.9 del Decreto 1625 de 2016. Esta norma establecía que la exclusión de aportes parafiscales y a la seguridad social prevista en el artículo 114-1 del Estatuto Tributario no era aplicable para los contribuyentes de que trata el artículo 19-5 ibídem. De esta forma, el criterio subjetivo del artículo 1.2.6.6 está justificado en que las propiedades horizontales, para el momento de la expedición del reglamento, no podían considerarse responsables de la autorretención porque no cumplían con ninguno de los requisitos, (ser sociedad o asimilada y estar exonerado de los aportes). **Sin embargo, la Sala precisa que el artículo 1.2.1.5.4.9 del Decreto 1625 de 2016 fue declarado parcialmente nulo por la sentencia del 14 de agosto de 2019, por lo que actualmente es claro que estos contribuyentes, pueden beneficiarse de la exclusión de aportes**”.* (Negrilla fuera de texto).

Así las cosas, esta Corporación concluye a partir de lo contenido en el artículo 1.2.6.6. del Decreto 1625 de 2016 que las entidades que no se ajusten a lo allí dispuesto, esto es, 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, no están obligadas a practicar la autorretención especial.

Esto además se interpreta al tenor de lo dispuesto en su párrafo, sobre cómo no son responsables de esta autorretención, las entidades sin ánimo de lucro y demás contribuyentes y responsables que no cumplan con las condiciones establecidas en la norma.

La jurisprudencia en comento además reitera que al analizar el contenido del artículo 1.2.1.5.4.9. del Decreto 1625 de 2016 y el artículo 114-1 del Estatuto Tributario, estas entidades además son beneficiarias de la exoneración de aportes.

Subdirección de Normativa y Doctrina

4. Conclusiones

De acuerdo con las modificaciones introducidas al párrafo 2° del artículo 114-1 del Estatuto Tributario, es claro para este Despacho que, las entidades del sector cooperativo estarán exoneradas del pago de aportes parafiscales a favor del SENA, ICBF y las cotizaciones al Régimen Contributivo de Salud, por aquellos trabajadores que devenguen, individualmente considerados, menos de diez (10) salarios mínimos mensuales legales vigentes.

De acuerdo con lo aquí analizado y, especialmente por la jurisprudencia del Consejo de Estado, estas entidades al no cumplir con las condiciones establecidas en el artículo 1.2.6.6. del Decreto 1625 de 2016 no estarán obligadas a liquidar el sistema de autorretención en la fuente a título del impuesto sobre la renta y complementario desarrollada en los artículos 1.2.6.6. a 1.2.6.11. de este Decreto Único.

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” –“Doctrina”, dando click en el link “Doctrina Dirección de Gestión Jurídica”.

Atentamente,

NICOLÁS BERNAL ABELLA

Subdirector de Normativa y Doctrina (E)
Dirección de Gestión Jurídica
UAE-Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales
Car. 8 N° 6C-38 Piso 4, Edificio San Agustín
Tel: 6079999 Ext: 904101
Bogotá D.C.

Proyectó: Ingrid Castañeda Cepeda
Aprobó: Comité de Normativa y Doctrina Noviembre de 2021

Anexo: Oficio No. 018967 del 23 de julio de 2019