

¿Fue modificada la base gravable del impuesto de renta para las cooperativas?

2018 será el año en que las cooperativas deberán por primera vez pagar el impuesto sobre la renta y complementarios, conforme a lo estipulado por la Ley 1819 de 2016 y su Decreto Reglamentario 2150 de 2017; por tal razón, la Confederación considera importante sentar una posición gremial respecto a la interpretación de las mencionadas normas, en lo que respecta a la base gravable de dicho impuesto.

I. ANTECEDENTES

1.1 El artículo 19 del anterior Estatuto Tributario disponía:

"Contribuyentes del régimen tributario especial. Los contribuyentes que se enumeran a continuación, se someten al impuesto sobre la renta y complementarios, conforme al régimen tributario especial contemplado en el título VI del presente libro:

(...)

4. 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 organismos de control. Estas entidades estarán exentas del impuesto sobre la renta y complementarios si el veinte por ciento (20%) del excedente, tomado en su totalidad del fondo de educación y solidaridad de que trata el artículo 54 de la Ley 79 de 1988, se destina de manera autónoma por las propias cooperativas a financiar cupos y programas de educación formal en instituciones autorizadas por el Ministerio de Educación nacional.

El beneficio neto o excedente de estas entidades estará sujeto a impuesto cuando lo destinen en todo o en parte en forma diferente a lo establecido en este artículo y en la legislación cooperativa vigente.

Adicionado. L. 1066 de 2006. El cálculo de este beneficio neto o excedente se realizará de acuerdo a como lo establezca la ley y la normatividad cooperativa vigente."

(...) (Se subraya)

1.2 Sentencias del Consejo de Estado. El Consejo de Estado, con ocasión de las demandas presentadas por algunas cooperativas, ha analizado el sentido y

alcance del régimen tributario especial para las cooperativas, de la siguiente manera:

*“En el régimen de las cooperativas, conforme al artículo 19 del Estatuto Tributario, el beneficio neto o excedente estará sujeto a impuesto cuando lo destinen, en todo o en parte, en forma diferente a lo que establece la legislación cooperativa vigente. **Para el cálculo del beneficio neto, el artículo 6 de la Ley 633 de 2000 dispuso que se realizaba de acuerdo a como lo establezca la normatividad cooperativa** (Se resalta).*

De manera que el legislador quiso dar un tratamiento más especial a las cooperativas al señalar que el beneficio neto, base del impuesto de renta, se calcularía de acuerdo con la normatividad cooperativa.

(...) En consecuencia, tratándose concretamente de los egresos de las cooperativas procederán aquellos que constituyan costo o gasto y tengan relación de causalidad con los ingresos y los que no teniendo relación de causalidad con los ingresos, o que no sean necesarios y proporcionados de acuerdo con las demás actividades comerciales de la cooperativa, serán procedentes los que sean realizados de conformidad con lo previsto en la legislación cooperativa.

Ahora bien, el artículo 872 del Estatuto Tributario no permite deducir de la renta bruta de los contribuyentes el GMF, sin embargo, la Sala considera que tal norma no es aplicable a las cooperativas porque, como se vio, tienen una forma de establecer el beneficio neto, que es la base gravable del impuesto, especial y diferente a la de los demás contribuyentes del régimen especial, con una procedencia de egresos especial para ellas. De manera que si para otros contribuyentes el gasto por concepto de GMF no es procedente, para las cooperativas sí lo será si es realizado conforme a la normatividad cooperativa.

Si bien, la norma que prohíbe la deducción del GMF y la que establece una especialidad en la determinación del beneficio neto de las cooperativas, tienen el mismo rango, para la Sala prima la especial de las cooperativas porque constituye una regulación completa y excluyente, en materia de egresos, de las demás disposiciones, aún de las que regulan a las entidades del régimen especial¹. (Subrayado fuera del texto original)

Teniendo en cuenta lo anterior, dentro de la normativa de las cooperativas, el Plan Único de Cuentas establecido en la Resolución 1515 de 2001, de la Superintendencia de la Economía Solidaria, fija el pago de impuestos obligatorios a favor del Estado, diferentes a los de renta y complementarios, como gastos de ventas de la clase 5, grupo 52, código 5215. Concretamente, el impuesto del 3 por mil se clasifica en la cuenta 521575. (...)

¹ Consejo de Estado. Sala de lo Contencioso Administrativo. Sección Cuarta. Sentencia del 26 de noviembre de 2009. C.P: William Giraldo Giraldo.

En el mismo sentido, véase la Sentencia del Consejo de Estado del 29 de noviembre de 2012, C.P: Hugo Fernando Bastidas Bárcenas.

1.3 Circular Externa 07 de 2009. Superintendencia de la Economía Solidaria. La Superintendencia de la Economía Solidaria contribuyó a dilucidar el tema relacionado con la base gravable de las cooperativas, en los siguientes términos:

"2. APLICACIÓN DE EXCEDENTES EN COOPERATIVAS

"De conformidad con lo establecido en los artículos 10, 54 y 55 de la Ley 79 de 1988, las cooperativas deberán aplicar sus excedentes de cierre de ejercicio teniendo en cuenta el siguiente procedimiento:

"Una vez se obtenga el resultado en el balance al cierre de un ejercicio, se debe deducir la parte de los excedentes obtenidos de operaciones con terceros en concordancia con el artículo 10 de la Ley 79 de 1988, cuando se prestan servicios a no asociados, para obtener el excedente neto y proceder de conformidad con los artículos 55, 54 y 56 de la ley 79 de 1988.

(...)

"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"

II. REFORMA TRIBUTARIA DE 2016

2.1 Ley 1819 de 2016. La ley de reforma tributaria introdujo una importante modificación en cuanto al tratamiento tributario de las entidades sin ánimo de lucro, en la medida en que separó el tratamiento para las asociaciones, corporaciones y fundaciones, distinguiéndolo con total claridad del tratamiento dado a las cooperativas, las cuales, pese a ser también sin ánimo de lucro por disposición de la Ley 79/88, tienen unas características que difieren sustancialmente del primer grupo de entidades.

En efecto, el artículo 140 de la Ley 1819 de 2016 contiene el tratamiento para las asociaciones, corporaciones y fundaciones, constituidas como entidades sin ánimo de lucro, disponiendo que éstas **son contribuyentes** del impuesto sobre la renta y complementarios, conforme a las normas aplicables a las sociedades nacionales. Estableció también de manera excepcional, la posibilidad de que estas entidades soliciten ante la administración tributaria su calificación como contribuyentes del Régimen Tributario Especial, siempre y cuando cumplan los requisitos establecidos en la norma. Surge entonces como primera conclusión, que el término o el procedimiento de “calificación” aplica exclusivamente a las asociaciones, corporaciones y fundaciones.

Lo anterior, se encuentra ratificado por el párrafo primero del mismo artículo 140, al indicar que la calificación no aplica para las entidades enunciadas y determinadas como no contribuyentes en el artículo 22 y 23 del presente Estatuto, ni a las señaladas en el artículo 19-4 de este Estatuto, es decir, que la misma norma exceptuó a las cooperativas de manera expresa, del procedimiento de calificación.

En forma separada, el artículo 142 de la Ley 1819 estableció el régimen aplicable a las cooperativas, disponiendo que las cooperativas, sus asociaciones, uniones, ligas centrales, organismos de grado superior de carácter financiero, asociaciones mutualistas, instituciones auxiliares del cooperativismo, confederaciones cooperativas², previstas en la legislación cooperativa y vigiladas por alguna Superintendencia u organismo de control, **pertenecen al Régimen Tributario Especial.**

Surge entonces como segunda conclusión que, a diferencia de las asociaciones, corporaciones y fundaciones, las cooperativas pertenecen per se al régimen tributario especial y es por esa razón que no tienen que calificarse ante la administración tributaria.

² El Régimen Tributario Especial aplica a las cooperativas y a sus organismos de integración

La misma Ley 1819 de 2016 reconoció las diferencias entre las cooperativas, y las asociaciones, corporaciones y fundaciones y, aunque todas son entidades sin ánimo de lucro, estableció que las primeras son **contribuyentes** del impuesto sobre la renta y complementarios, conforme a las normas aplicables a las sociedades nacionales, que pueden sin embargo adelantar un procedimiento ante la administración tributaria para obtener su **calificación** como entidades del Régimen Tributario Especial. Por el contrario, frente a las cooperativas la ley determinó que pertenecen al Régimen Tributario Especial y estableció expresamente las normas que les son aplicables.

2.1.1 Artículo 142 de la Ley 1819 de 2016. El artículo 142 de la Ley 1819 de 2016 adicionó un artículo al Estatuto Tributario, en el cual se establece, específicamente, el tratamiento de las cooperativas. Dicho artículo dispone:

"Adiciónese el artículo 19-4 del Estatuto Tributario, el cual quedará así:

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 organismos 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.

Las cooperativas realizarán el cálculo de este beneficio neto o excedente de acuerdo con la ley y la normativa cooperativa vigente. (...)

El mayor logro del cooperativismo durante el trámite de la reforma tributaria, fue mantener el régimen tributario especial, la tarifa del 20% y la base gravable, la cual estaba definida desde antes de la reforma como el beneficio neto o excedente, calculado de acuerdo con la ley y la normativa cooperativa vigente.

2.2 Decreto 2150 de 2017. El artículo 1.2.1.5.2.1 de este decreto, mediante el cual se reglamenta el régimen tributario especial, entre otros temas, ratifica la pertenencia al régimen tributario especial, conforme a lo dispuesto en el artículo 19-4 del Estatuto Tributario, de las cooperativas, sus asociaciones, uniones, ligas centrales, organismos de grado superior de carácter financiero, las asociaciones mutualistas, instituciones auxiliares del cooperativismo y confederaciones cooperativas, previstas en la legislación cooperativa y vigiladas por alguna superintendencia u organismo de control.

Para efectos de la interpretación de este decreto, en lo que tiene que ver con las cooperativas, es pertinente mencionar en primer lugar, que se trata de un decreto de naturaleza reglamentaria. Al respecto, el artículo 189 de la Constitución Política de Colombia prevé, como atribución del presidente de la República:

(...) 11. *Ejercer la potestad reglamentaria, mediante la expedición de los decretos, resoluciones y órdenes necesarios para la cumplida ejecución de las leyes” (...)*

En relación con la potestad reglamentaria la Corte Constitucional ha señalado:

“La jurisprudencia constitucional ha insistido en que la potestad reglamentaria contenida en el artículo 189 numeral 11 ha de ejercerse, por mandato de la Norma Fundamental, de conformidad con los preceptos legales y constitucionales. Así, los actos administrativos emitidos como consecuencia del ejercicio de dicha potestad únicamente pueden desarrollar el contenido de la ley. Desde esta perspectiva, al Presidente de la República le está vedado ampliar o restringir el sentido de la Ley. No puede tampoco suprimir o modificar las disposiciones previstas en la Legislación pues con ello estaría excediendo sus atribuciones. Es de desatacar aquí, que no todas las leyes ordinarias requieren ser reglamentadas. Existen leyes que han sido formuladas por el Legislador de manera tan detallada y los temas en ellas contenidos han sido desarrollados en forma tan minuciosa, que prima facie no habría espacio para una regulación ulterior. La facultad reglamentaria no es absoluta y debe ejercerse dentro de las fronteras que marcan la Constitución y la Ley, teniendo por objeto contribuir a la concreción de la ley, encontrándose, por consiguiente, subordinada a lo dispuesto por ella sin que sea factible alterar o suprimir su contenido ni tampoco reglamentar materias cuyo contenido esté reservado al Legislador”³. (Subrayado extratextual)

No obstante lo anterior, no puede desconocerse que el artículo 88 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo establece una presunción de legalidad para los actos administrativos, (...) *mientras no hayan sido anulados por la jurisdicción de lo contencioso administrativo”* razón por la cual es necesario interpretar el decreto reglamentario de la manera que mejor consulte el sentido de la ley que fue objeto de reglamentación.

2.2.1 Determinación del beneficio neto o excedente. Recordemos que el mayor logro del cooperativismo durante el trámite de la reforma tributaria, fue mantener el régimen tributario especial, la tarifa del 20% y la base gravable, la cual está definida (antes y después de la reforma) como el beneficio neto o excedente, calculado de acuerdo con la ley y la normativa cooperativa vigente.

³ Sentencia C-1005 del 15 de octubre de 2008. M.P: Humberto Antonio Sierra Porto.

Esta forma de cálculo fue reiterada por la Ley 1819 de 2016 y por el mismo decreto reglamentario 2150 al señalar que las cooperativas pertenecen al régimen tributario especial conforme a lo dispuesto en el artículo 19-4 del Estatuto Tributario.

Sin embargo, el artículo 1.2.1.5.2.7 del Decreto 2150 de 2017 señala que el beneficio neto o excedente de los contribuyentes de que trata el artículo 19-4 del Estatuto Tributario, se calculará de conformidad con los marcos técnicos normativos contables que resulten aplicables a los contribuyentes mencionados.

Surge una primera inquietud: ¿Por qué si la Ley 1819 de 2016 establece que el beneficio neto o excedente se calcula de acuerdo con la ley y la normatividad cooperativa vigente, su decreto reglamentario 2150/17 habla de los marcos técnicos normativos contables?

Para dar respuesta al anterior interrogante, es procedente definir el significado y el alcance de la expresión ley y normativa cooperativa vigente, para determinar dónde se ubican los marcos técnicos normativos contables.

En opinión de esta Confederación los conceptos “cooperativa vigente” fueron utilizados como un calificativo de la ley y la normativa; en otras palabras, se trata de la ley cooperativa y de la normativa cooperativa que se encuentren vigentes, siendo el concepto “normativa” mucho más amplio y genérico que el de “ley” y abarca otras normas aplicables a las cooperativas, como los decretos, las resoluciones, los instructivos y/o circulares del ente estatal que ejerce supervisión y control.

El Consejo de Estado en su jurisprudencia citada anteriormente entendió que el PUC era parte de la normativa cooperativa. El PUC era una normativa de carácter contable cuyo objetivo era buscar la uniformidad en el registro de las operaciones realizadas por las entidades vigiladas por la Superintendencia de la Economía Solidaria, permitiendo así conocer en forma clara la transparencia de la información contable, según se lee en el artículo 2º de la Resolución 1515 de 2001.

Bajo la vigencia de las NIIF, la facultad regulatoria en materia contable corresponde a los Ministerios de Hacienda y Crédito Público y de Comercio, Industria y Turismo⁴, lo cual se traduce en que las Superintendencias perdieron

⁴ Ley 1314 de 2009, artículo 6º

esta competencia y, según la misma Ley 1314, sólo podrán expedir normas técnicas especiales, interpretaciones y guías en materia de contabilidad y de información financiera y de aseguramiento de información.

De acuerdo con lo anterior, es válido concluir que la contabilidad de las cooperativas bajo normas NIIF está necesariamente incluida en el concepto "normativa cooperativa vigente" y que la conclusión a que llegó el Consejo de Estado, al entender que el PUC era parte de la normativa cooperativa vigente, es igualmente aplicable para los marcos técnicos normativos contables, máxime cuando éstos están contenidos en decretos expedidos por los ministerios de Hacienda y de Comercio, Industria y Turismo.

La conclusión entonces es que el decreto, en este punto, complementa lo establecido en la Ley 1819 de 2016 y que la mención a los marcos técnicos normativos contables no hace más que precisar que las normas que rigen la contabilidad de las cooperativas, hacen parte de la normativa cooperativa.

De acuerdo con lo anterior, aplicando lo dispuesto en el artículo 1.2.1.5.2.7 del Decreto 2150 de 2017, las cooperativas calculan su excedente conforme a la contabilidad (normativa cooperativa) y luego, aplicando la ley cooperativa, se deducen los excedentes obtenidos de operaciones con terceros en concordancia con el artículo 10 de la Ley 79 de 1988, para obtener el excedente neto que se lleva a la asamblea, donde se procederá de conformidad con los artículos 55, 54 y 56 de la misma ley.

2.2.2 Alcance del párrafo 2º del artículo 1.2.1.5.2.7 del Decreto 2150 de 2017. Este párrafo dispone:

*"Para la procedencia de los egresos realizados en el respectivo periodo **gravable que tengan relación de causalidad con los ingresos o con el objeto social**, deberán tenerse en cuenta los requisitos señalados en los artículos 87-1, 107, 107-1, 108, 177-1, 177-2, 771-2 y 771-3 del Estatuto Tributario (...) (Subrayamos)*

Lo primero que es importante destacar es que los egresos de las cooperativas deben tener relación de causalidad con los ingresos **o** con el objeto social. Obsérvese que la norma establece una alternativa, es decir que la relación de causalidad puede darse frente a los ingresos o frente al objeto social, siendo válidas cualquiera de las dos formas para configurar la relación de causalidad prevista.

Por otra parte, a juicio de Confecoop, la norma se orienta a establecer unos requisitos a los egresos del respectivo período gravable, para que los mismos sean admitidos por la DIAN como tales.

En efecto, el párrafo 2º remite a los artículos 87-1, 107, 107-1, 108, 177-1, 177-2, 771-2 y 771-3 del Estatuto Tributario, con el fin de que los egresos cumplan con los requisitos de orden legal allí señalados, como la retención en la fuente por ingresos laborales; la relación de causalidad de las expensas con la actividad productora de renta⁵; las limitaciones por atenciones a clientes, proveedores y empleados⁶; la deducción de salarios siempre y cuando se realicen los aportes parafiscales; las limitaciones frente a los costos y deducciones imputables a los ingresos no constitutivos de renta ni de ganancia ocasional ni a las rentas exentas; el cumplimiento de requisitos por operaciones gravadas con el IVA; requisitos relacionados con la adecuada facturación, y el pago de tributos aduaneros en importaciones.

Reiteramos que las anteriores son las únicas remisiones que hace el párrafo 2º para tener algunos gastos como procedentes, por tanto, no es viable interpretar que se pueden extender las remisiones a otras no señaladas en la norma comentada.

En conclusión, esta Confederación interpreta que el sentido del párrafo 2º del artículo 1.2.1.5.2.7 del Decreto 2150 de 2017, no es imponer a las cooperativas hacer "depuración" de sus gastos como cualquier sociedad con ánimo de lucro, sino exigir el cumplimiento de unos requisitos para que esos gastos puedan ser tenidos en cuenta.

El verdadero cambio introducido por la reforma tributaria fue el desmonte de la inversión en programas de educación formal, para migrar gradualmente a un pago directo a la Dirección Nacional de Impuestos -DIAN-, aunque con una "destinación específica" a la financiación de la educación superior pública, como lo establece el párrafo 2º del artículo 19-4 del Estatuto Tributario.

⁵ A juicio de Confecoop, la aplicación de este artículo es procedente sólo en el caso de que los gastos tengan relación con los ingresos, más no cuando tengan relación con el objeto social.

⁶ De conformidad con el artículo 4º de la Ley 79/88, la razón de las cooperativas es la prestación de bienes y servicios a sus asociados, por ello, antes que clientes son "asociados" que es la denominación específica que los caracteriza. De acuerdo con lo anterior, la limitación prevista en el numeral 1º de la norma, no sería aplicable a las fiestas, reuniones o festejos que hace la cooperativa para sus asociados, conforme a la ley y al estatuto social.

La posición de Confecoop respecto a este tema ha sido clara desde los primeros debates del proyecto de Ley de Reforma Tributaria aprobada en 2016, y consiste, tal como lo hemos señalado en este documento, en que para las cooperativas el excedente o beneficio neto, base del actual impuesto, es el que se determine conforme a la Ley y la normativa cooperativa, es decir en la forma como lo establece la Ley 79 de 1.988; en tal sentido, no hubo modificación en cuanto a la base gravable del impuesto de renta y complementarios y la forma de calcularlo.

Esta posición fue ratificada por la misma Ley 1819 en su artículo 142, al establecer 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”, ya que dichos fondos justamente se constituyen a partir del excedente cooperativo que se lleva a la Asamblea General de asociados.

Bogotá D.C., febrero 5 de 2018