**OFICIO Nº 1815 [018957]**

**23-07-2019**

**DIAN**

Subdirección de Gestión Normativa y Doctrina

Bogotá, D.C.

100208221– 001815

**Ref:** Radicado 100030712 del 09/05/2019

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| **Tema** |  |  | Impuesto sobre la Renta y complementarios |
| **Descriptores** |  |  | Ganancia Ocasional  Régimen Tributario Especial |
| **Fuentes formales** |  |  | Artículos [19-4](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=42502), [300](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=377), 313 a 317, [807](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=997) del Estatuto Tributario  Artículo 3º de la Ley 79 de 1988  Artículos 1.2.1.5.2.7., 1.6.1.13.2.11. del Decreto 1625 de 2016  Oficio 007317 del 23 de marzo de 2019  Consejo de Estado Sentencia de radicación No. 19566 de 2014 |

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 el peticionario pregunta: (i) si las entidades del sector cooperativo están obligadas a liquidar y pagar el impuesto complementario de ganancias ocasionales y a qué tarifa; (ii) ¿deben liquidar el impuesto a los dividendos y a qué tarifa? y (iii) ¿debe pagar el impuesto de renta en tres cuotas, en el caso que estén calificadas como grandes contribuyentes? ¿en este caso la primera cuota se considera un anticipo?

Sobre el particular se considera:

Este despacho ha indicado, con base en lo dispuesto en el [artículo 19-4](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=42502) del Estatuto Tributario, que las entidades del sector cooperativo realizarán el cálculo de este beneficio neto o excedente de acuerdo con la ley y la normativa cooperativa vigente, con la precisión que hace el artículo 1.2.1.5.2.7. del Decreto 1625 de 2016 que el cálculo del beneficio neto o excedente se hace de conformidad con los marcos técnicos normativos contables que les resulten aplicables y que para la procedencia de los egresos (los cuales deben tener relación de causalidad con los ingresos o con el objeto social) deberá tenerse en cuenta los requisitos señalados en los artículos [87-1](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=10874), [107](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=155),[107-1](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=42479), [108](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=156), [177-1](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=10875), [177-2](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=12013), [771-2](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=957) y [771-3](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=958) del Estatuto Tributario, sin perjuicio de acreditar la correspondiente retención en la fuente a título del impuesto sobre la renta y complementario, cuando hubiere lugar a ello.

Por su parte, el [artículo 300](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=377) del Estatuto Tributario establece que se consideran ganancias ocasionales para los contribuyentes sujetos a este impuesto, las provenientes de la enajenación de bienes de cualquier naturaleza, que hayan hecho parte del activo fijo del contribuyente por un término de dos años o más, para lo cual su cuantía se determina por la diferencia entre el precio de enajenación y el costo fiscal del activo enajenado.

Ya se ha indicado por parte de este despacho que con este impuesto complementario se gravan los ingresos que un sujeto percibe de manera esporádica, extraordinaria, que no obedecen al giro ordinario de sus negocios, naturaleza sobre la cual el Consejo de Estado en sentencia de radicación No. 19566 de 2014 expresó:

*“El impuesto de ganancias ocasionales integra la estructura del impuesto de renta en Colombia como tributo complementario, previsto esencialmente por fines de equidad que se concretan en la aplicación de una base gravable distinta a la de la renta ordinaria, cuandoquiera que el patrimonio anual del contribuyente resulte impactado por ganancias de capital excepcionales, bien por negocios del sujeto pasivo, ora por el azar o la liberalidad de otras personas.*

*El título III del libro primero, arts.*[*299*](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=376)*y siguientes del ET reguló dicho gravamen complementario para las utilidades derivadas de la enajenación de activos poseídos por más de dos años y las distribuidas al momento de liquidar sociedades, así como por las ganancias provenientes de herencias, legados, donaciones y juegos de suerte y azar como loterías, rifas, apuestas y similares.*

*El tratamiento legal especial que se expidió para ese tipo de ingresos, taxativamente previstos en el Estatuto Tributario, obedece a que su inclusión en la determinación de la renta por el sistema ordinario de depuración aumentaría la carga tributaria del contribuyente, por la progresividad en las tarifas, no obstante que tales ganancias provienen de circunstancias extraordinarias o esporádicas según el concepto de que se trate, y, en todo caso, externas a la actividad productora de renta normal o permanentemente ejercida.*

*En ese contexto, el elemento cuantitativo del tributo complementario en mención sé orienta por reglas especiales acordes con el objeto de la operación que origina el ingreso extraordinario y el tipo de tarifa (fija o diferencial) según el principio de progresividad. (...)"*

Así las cosas, en consideración a su naturaleza y a su carácter complementario del impuesto de renta, donde no se hace distinción entre contribuyentes del régimen ordinario o especial, se tiene que las entidades del sector cooperativo están obligadas a liquidar y pagar el impuesto complementario de ganancias ocasionales, para lo cual se debe considerar lo dispuesto principalmente en los artículos 313 a 317 del Estatuto Tributario.

Respecto de la segunda pregunta formulada, esto es, si las entidades del sector cooperativo deben liquidar el impuesto a los dividendos y a qué tarifa, lo primero que se debe precisar es que lo generado por estas entidades corresponden a la noción de excedentes y no dividendos, regulados en la Ley 79 de 1988, sobre los cuales la Superintendencia de Economía Solidaria en Memorando 1100-0286 de 2005 señaló:

*"Sobre el particular, en concepto de esta Oficina, resultan pertinentes las siguientes consideraciones:*

*Cuando una cooperativa genera excedentes, estos se deben distribuir de la siguiente manera, según lo dispuesto en los artículos 54 y 55 de la Ley 79 de 1988:*

*1º. - Para compensar pérdidas de ejercicios anteriores, si las hay.*

*2º. - Para restablecer la reserva de protección de aportes sociales si esta se ha empleado anteriormente, hasta el nivel que tenía antes de su utilización.*

*Si se ha cumplido con lo anterior, o no es necesario llevarlo a cabo, el reparto se debe hacer así:*

*Mínimo un 20% para la reserva de protección de aportes sociales.*

*Mínimo un 20% para el fondo de educación (fondo pasivo agotable).*

*Mínimo un 10% para el fondo de solidaridad (fondo pasivo agotable).*

*El restante, es decir, el otro 50% se puede destinar.*

*1.- Para revalorizar aportes, teniendo en cuenta las alteraciones en su valor real (máximo hasta el l.P.C. certificado por el DANE). Es decir, reconocer la pérdida del poder de los aportes.*

*2.- Para servicios comunes y seguridad social (crear otros fondos sociales)."*

Hecha la anterior precisión, es necesario establecer si a las entidades del sector cooperativo les resulta aplicable lo establecido en el [artículo 242-1](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=60481) del Estatuto Tributario, adicionado por el artículo 50 de la Ley 1943 de 2018 y modificado por el artículo 65 de la Ley 1955 de 2019, en el caso que perciban dividendos / participaciones:

[***Artículo 242-1***](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=60481)***.****Tarifa especial para dividendos o participaciones recibidas por sociedades nacionales. Los dividendos y participaciones****pagados o abonados en cuenta a sociedades nacionales,****provenientes de distribución de utilidades que hubieren sido consideradas como ingreso no constitutivo de renta ni ganancia ocasional, conforme a lo dispuesto en el numeral 3 del*[*artículo 49*](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=88)*de este Estatuto, estarán sujetas a la tarifa del siete y medio por ciento (7,5%) a título de retención en la fuente sobre la renta, que será trasladable e imputable a la persona natural residente o inversionista residente en el exterior.*

*Los dividendos y participaciones pagados o abonados en cuenta a sociedades nacionales, provenientes de distribuciones de utilidades gravadas conforme a lo dispuesto en el parágrafo 2 del*[*artículo 49*](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=88)*, estarán sujetos a la tarifa señalada en el*[*artículo 240*](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=310)*del Estatuto Tributario, según el período gravable en que se paguen o abonen en cuenta, caso en el cual la retención en la fuente señalada en el inciso anterior se aplicará una vez disminuido este impuesto. A esta misma tarifa estarán gravados los dividendos y participaciones recibidos de sociedades y entidades extranjeras.*

***Parágrafo 1°.****La retención en la fuente será calculada sobre el valor bruto de los pagos o abonos en cuenta por concepto de dividendos o participaciones.*

*La retención en la fuente a la que se refiere este artículo solo se practica en la sociedad nacional que reciba los dividendos por primera vez, y el crédito será trasladable hasta el beneficiario final persona natural residente o inversionista residente en el exterior.*

***Parágrafo 2°.****Las sociedades bajo el régimen CHC del impuesto sobre la renta, incluyendo las entidades públicas descentralizadas, no están sujetas a la retención en la fuente sobre los dividendos distribuidos por sociedades en Colombia.*

***Parágrafo 3°.****Los dividendos que se distribuyen dentro de los grupos empresariales o dentro de sociedades en situación de control debidamente registrados ante la Cámara de Comercio, no estarán sujetos a la retención en la fuente regulada en este artículo. Lo anterior, siempre y cuando no se trate de una entidad intermedia dispuesta para el  diferimiento del impuesto sobre los dividendos."*

Del texto de la norma antes citado se destaca que se refiere a un tipo específico de persona jurídica, esto es, sociedades nacionales calidad que no se puede extender a las entidades del régimen tributario especial de que trata el [artículo 19-4](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=42502) del Estatuto Tributario. En efecto, de acuerdo al artículo 3° de la Ley 79 de 1988 lo que surge del acuerdo cooperativo, entendido este como el contrato que se celebra por un número determinado de personas, es una persona jurídica de derecho privado denominada cooperativa, cuyas actividades deben cumplirse con fines de interés social y sin ánimo de lucro.

Por último, respecto de la tercera pregunta sobre si estas entidades deben pagar el impuesto de renta en tres cuotas, en el caso que estén calificadas como grandes contribuyentes y si en este caso la primera cuota se considera un anticipo, es importante precisar que de conformidad con lo dispuesto en el parágrafo 1° el [artículo 19-4](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=42502) del Estatuto Tributario las entidades del sector cooperativo a las que se refiere este artículo estarán excluidas de renta presuntiva, comparación patrimonial y liquidación de  anticipo del impuesto sobre la renta.

Este anticipo es al que se refiere el [artículo 807](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=997) del Estatuto Tributario, norma que establece que los contribuyentes del impuesto sobre la renta están obligados a pagar un setenta y cinco por ciento (75%) del impuesto de renta y del complementario, determinado en su liquidación privada, a título de anticipo del impuesto de renta del año siguiente al gravable (bajo los supuestos allí establecidos) y que por disposición expresa del mencionado [artículo 19-4](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=42502) no aplica para las entidades del sector cooperativo.

Diferente es que ahora esta norma indique que el impuesto (cuya tarifa queda en 20% para el año gravable 2019) que deben pagar estas entidades se tome en su totalidad del Fondo de Educación y Solidaridad, de que trata el artículo 54 de la Ley 79 de 1988 tema sobre el cual en reiterada doctrina (ej. oficio 007317 del 23 de marzo de 2019) se ha señalado:

*"Sobre la norma objeto de estudio este despacho informa que, el propósito de ella fue en primer lugar, que las entidades del sector cooperativo adquirieran compromisos serios de ejecución para que los recursos asignados, de manera que estos no se perdieran 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).*

*Así, las entidades del sector cooperativo en la actualidad deben determinar su beneficio neto o excedente 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. Luego de establecer el beneficio neto o excedente, estas entidades deben constituir las correspondientes reservas y fondos, dentro de los cuales se encuentra el fondo de educación del que se toma la totalidad del tributo cuya tarifa única especial es del 20%, situación que debe reflejarse en la declaración del impuesto sobre la renta del correspondiente año gravable.*

*(...)"*

También es distinto que frente a la declaración y pago del impuesto sobre la renta y complementarios, la reglamentación precise los plazos para cumplir con esta obligación y que se especifiquen las fechas en que los grandes contribuyentes a través del artículo 1.6.1.13.2.11. del Decreto 1625 de 2016 deben hacerlo, a los cuales se deberá dar cumplimiento.

Atentamente,

**LORENZO CASTILLO BARVO**

Subdirector de Gestión Normativa y Doctrina (E)

Dirección de Gestión Jurídica

UAE-DIAN