**OFICIO Nº 1937 [032434]**

**07-11-2018**

**DIAN**

Dirección de Gestión Jurídica

100208221 001937

**Ref:** Radicado 100047656 del 14/08/2018

Cordial saludo, Señor Ramírez:

De conformidad con el artículo 20 del Decreto 4048 de 2008 es función de esta subdirección absolver de modo general las consultas escritas que se formulen sobre interpretación y aplicación de las normas tributarias de carácter nacional, aduaneras y cambiarias. No es de nuestra competencia emitir conceptos sobre procedimientos específicos o actuaciones particulares concretas que deban adelantar los contribuyentes frente a obligaciones previstas en el Estatuto Tributario.

Nos permitimos dar respuesta a su consulta conforme a la cual formula 3 interrogantes planteados en virtud del *Ejemplo para la aplicación de la distribución de excedentes*señalado en el numeral 2.1 de la Circular Externa N° 007 de 2009 de la Superintendencia de la Economía Solidaria sobre aplicación de excedentes en cooperativas, transcrito a continuación:

|  |  |
| --- | --- |
| 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 |

1. Sobre este beneficio neto ($65.000.000.oo) determinado en el párrafo anterior dando cumplimiento a la normatividad es que se debe aplicar la tarifa del 20%?

En primer lugar, hay que advertir que el artículo 54 de la Ley 79 de 1988, por la cual se actualiza la legislación cooperativa, determina como se deben aplicar los excedentes del ejercicio; el artículo 10 de la misma Ley establece que los excedentes que se obtengan de servicios prestados al público no afiliado serán llevados a un fondo social no susceptible de repartición. Pero, la norma que determina el impuesto a cargo de las cooperativas es el [artículo 19-4](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=42502) del estatuto tributario.

Dicho [artículo 19-4](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=42502) adicionado por el artículo 142 de la Ley 1819 de 2016 dispuso:

[***ART. 19-4***](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=42502)***.- Tributación sobre la renta de las cooperativas.****Las cooperativas, sus asociaciones, uniones, ligas centrales, organismos de grado superior de carácter financiero, las asociaciones mutualistas, instituciones auxiliares del cooperativismo, confederaciones cooperativas, previstas en la legislación cooperativa, vigilados por alguna superintendencia u organismo de control; pertenecen al régimen tributario especial y tributan sobre sus beneficios netos o excedentes a la tarifa única especial del veinte por ciento (20%). El impuesto será tomado en su totalidad del Fondo de Educación y Solidaridad de que trata el artículo 54 de la Ley 79 de 1988. (…)”.*

Con base en el artículo mencionado, el Concepto Unificado 0481 de 2017 establece en el numeral 5.7., lo siguiente:

***“5.7. DESCRIPTOR:****Cooperativas*

*Determinación del beneficio neto o excedente*

*¿Cómo se aplica la tarifa del impuesto sobre la renta y complementario para las entidades del sector cooperativo?*

*El*[*artículo 19-4*](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=42502)*del E.T. modificó el tratamiento tributario de las entidades del sector cooperativo, señalando que estas entidades pertenecen al Régimen Tributario Especial y tributarán sobre sus beneficios netos o excedentes a la tarifa única especial del veinte por ciento (20%), con excepción de las tarifas especiales previstas para los períodos gravables 2017 y 2018 que indican los parágrafos transitorios del*[*artículo 19-4*](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=42502)*ibídem.*

*Con base en lo anterior, una vez determinado el beneficio neto o excedente en los términos establecidos en el*[*artículo 19-4*](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=42502)*del E.T. y el artículo 1.2.1.5.2.7. del Decreto 1625 de 2016, se procede a aplicar la tarifa del 20% salvo excepciones.*

*Cuando la norma tributaria hace referencia a que el impuesto se toma del Fondo de Educación y Solidaridad, debe interpretarse que el impuesto calculado en los términos mencionados anteriormente, se resta del fondo de educación y solidaridad que por disposiciones de la legislación cooperativa deben crear.*

*A partir de la vigencia de la Ley 1819 del 2016, que para el presente caso es aplicable para el año gravable 2017, las entidades del sector cooperativo ya no pueden disponer de estos recursos y ejecutarlos directamente, sino que deben declararlo y pagarlo a través de los formularios que prescriben la DIAN.*

*Es importante mencionar que los parágrafos transitorios primero y segundo del*[*artículo 19-4*](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=42502)*del E.T. estableció que la tarifa del Impuesto sobre la renta y complementario para las entidades del sector cooperativo por el año gravable 2017 era del 10%, para el año gravable del 2018 del 15% y a partir del año gravable 2019 y siguientes corresponde a la tarifa del 20%.”*

Así las cosas, las cooperativas tributan sobre sus beneficios netos o excedentes a la tarifa única especial del veinte por ciento (20%) sin que la ley haya hecho ninguna diferenciación entre la fuente de la cual proviene el beneficio. Por tal motivo, el total del excedente del ejercicio no se puede escindir en: excedentes de operaciones con terceros y excedentes de operaciones con afiliados a la cooperativa.

En tal sentido, la tarifa del 20% se aplicará sobre el total de los beneficios netos o excedentes sin importar si fueron fruto de operaciones o servicios prestados a terceros o a personal afiliado.

2. ¿Estos excedentes obtenidos de operaciones realizadas con terceros ($20.000.000.oo) que de acuerdo al artículo 10 de la Ley 79 de 1988 se llevan a un fondo social no susceptible de distribución entonces no se incluyen en la declaración de renta de las cooperativas?

Sin perjuicio de que por mandato del artículo 10 de la Ley 79 de 1988 los excedentes de operaciones realizadas con terceros deben ser llevados a un fondo social no susceptible de repartición, estos forman parte del total de los beneficios netos a los cuales se aplica la tarifa especial del impuesto de renta, tal y como se dijo en la respuesta anterior.

3. ¿O en que renglón de la declaración de renta se incluyen si no forman parte de la base gravable para aplicar el impuesto?

Consecuentemente, los excedentes que obtengan las cooperativas por servicios prestados al público no afiliado forman parte de la base gravable.

Atentamente,

**LORENZO CASTILLO BARVO**

Subdirector de Gestión Normativa y Doctrina (E)

Dirección de Gestión Jurídica