



RÉGIMEN TRIBUTARIO ESPECIAL DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA - Finalidad y alcance / RÉGIMEN TRIBUTARIO ESPECIAL DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA - Requisito de calificación / REQUISITO DE CALIFICACIÓN EN EL RÉGIMEN TRIBUTARIO ESPECIAL DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA - Finalidad, alcance y objeto / REQUISITO DE CALIFICACIÓN EN EL RÉGIMEN TRIBUTARIO ESPECIAL DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA - Trámite / REQUISITO DE CALIFICACIÓN EN EL RÉGIMEN TRIBUTARIO ESPECIAL DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA - Características

El Decreto Reglamentario 2150 de 2017 fue expedido para desarrollar la reforma dispuesta por la Ley 1819 de 2016 en materia del régimen tributario especial en renta que, bajo el cumplimiento de las condiciones previstas en el artículo 358 del ET, exonera de dicho impuesto al beneficio neto o excedente obtenido por las entidades señaladas en el artículo 19 ib., esto es, las asociaciones, corporaciones y fundaciones constituidas como entidades sin ánimo de lucro que, excepcionalmente y en la forma prevista por el artículo 356-2 *ejusdem*, hubieran solicitado su calificación como contribuyentes de dicho régimen, siempre que su objeto social tuviere interés general y se relacionara con alguna de las actividades previstas en el artículo 359 *ejusdem*, y que sus aportes y excedentes no fueren reembolsados ni distribuidos. Esta reforma, esencialmente orientada por el ánimo fundamental de combatir la evasión y la elusión fiscales, en pro de la equidad y eficiencia del sistema tributario con el fortalecimiento de los mecanismos y facultades de control sobre asociaciones, corporaciones y fundaciones para asegurar el cumplimiento de sus fines, intervino las calificaciones que venían operando para las entidades sin ánimo de lucro, ante los diferentes inconvenientes que en relación con las mismas advirtieron los informes de la comisión de expertos creada por el artículo 44 de la Ley 1739 de 2014. En ese contexto, la Ley 1819 de 2016 estableció la “calificación” como requisito de acceso al régimen tributario especial, para las entidades que a 31 de diciembre de 2016 estuvieran incluidas en el mismo, y para las que encontrándose calificadas como no contribuyentes pudieran admitirse a partir del 1 de enero de 2017 (*ET, Art. 19, parágrafos transitorios primero y segundo*); previendo que operaba a solicitud de parte presentada ante la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales junto con los documentos establecidos por el reglamento correspondiente, y que para el mismo debía diligenciarse un registro web en el aplicativo señalado por dicha entidad, que dota de transparencia al trámite de calificación porque garantiza su publicidad, permitiendo que la comunidad se pronuncie sobre los requisitos de acceso al régimen con la remisión de comentarios u observaciones al respecto; y ordena actualizar anualmente la calificación obtenida (*E. T. Arts. 356-2 y 364-5*). De la reglamentación se ocupó el Decreto 2150 de 2017. Este decreto refirió a la “calificación” como el proceso que deben adelantar tanto entidades sin ánimo de lucro del inciso 1 del artículo 19 del Estatuto Tributario, que aspiran a ser entidades contribuyentes del Régimen Tributario Especial del impuesto sobre la renta y complementarios y para el cual deben cumplirse los requisitos previstos en el artículo 1.2.1.5.1.7., como las entidades excluidas de dicho régimen o que habiendo renunciado quieren optar nuevamente para pertenecer al mismo.

FUENTE FORMAL: ESTATUTO TRIBUTARIO - ARTÍCULO 19 / ESTATUTO TRIBUTARIO - ARTÍCULO 22 / ESTATUTO TRIBUTARIO - ARTÍCULO 356-2 / ESTATUTO TRIBUTARIO - ARTÍCULO 358 / ESTATUTO TRIBUTARIO - ARTÍCULO 359 / ESTATUTO TRIBUTARIO - ARTÍCULO 364-5 / LEY 1739 DE 2014 - ARTÍCULO 44 / LEY 1819 DE 2016 - ARTÍCULO 140 / LEY 1819 DE 2016 -



ARTÍCULO 150 / LEY 1819 DE 2016 - ARTÍCULO 152 / DECRETO 2150 DE 2017 –
ARTÍCULO 1.2.1.5.1.7

COOPERATIVAS - Noción y naturaleza jurídica / TRATAMIENTO TRIBUTARIO DE LAS COOPERATIVAS - Régimen tributario especial. Características / REQUISITO DE CALIFICACIÓN EN EL RÉGIMEN TRIBUTARIO ESPECIAL DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA PARA LAS COOPERATIVAS – Improcedencia. A las cooperativas no se les aplica el requisito de calificación para acceder al régimen tributario especial porque el parágrafo 1 del artículo 19 del Estatuto Tributario las excluye expresamente de ese exigencia / EXONERACIÓN DE APORTES PARAFISCALES Y COTIZACIONES AL RÉGIMEN CONTRIBUTIVO DE SALUD – Beneficiarios / EXCLUSIÓN DE LAS COOPERATIVAS DEL BENEFICIO TRIBUTARIO DE LA EXONERACIÓN DE APORTES PARAFISCALES Y COTIZACIONES AL RÉGIMEN CONTRIBUTIVO DE SALUD DEL ARTÍCULO 114-1 DEL ESTATUTO TRIBUTARIO – Ilegalidad de las expresiones 14-1 y 1.2.1.5.2.1 del artículo 1.2.1.5.4.9 del Decreto 1625 de 2016, sustituido por el artículo 2 del Decreto 2150 de 2017. Exceso de la potestad reglamentaria / BENEFICIO TRIBUTARIO DE EXONERACIÓN DE APORTES PARAFISCALES Y COTIZACIONES AL RÉGIMEN CONTRIBUTIVO DE SALUD PARA LAS COOPERATIVAS – Procedencia. Continuidad del beneficio que detentan desde el texto original del artículo 114-1 del Estatuto Tributario

Las organizaciones de economía solidaria como las cooperativas que, al tenor del artículo 4 de la Ley 79 de 1988, son empresas asociativas sin ánimo de lucro en las que los trabajadores o usuarios, dependiendo del caso, fungen simultáneamente como aportantes y gestores de la empresa; fueron expresa y específicamente reconocidas por el artículo 142 de la Ley 1819 de 2016, como entidades pertenecientes al régimen tributario especial (...) [L]a cooperativas tributan a la tarifa única especial del veinte por ciento sobre sus beneficios netos o excedentes calculados de acuerdo con la ley y la normativa cooperativa vigente, con destino a la financiación de la educación superior pública; se excluyen de renta presuntiva, comparación patrimonial y liquidación de anticipo del impuesto sobre la renta; se sujetan a retención en la fuente, solo por rendimientos financieros; aplican tarifas progresivas del impuesto de renta y pueden ser excluidas del régimen tributario especial por el incumplimiento de las condiciones previstas en el artículo 364-3 del ET, sin perjuicio de que después de tres años de la exclusión puedan solicitar su “admisión” en el régimen tributario especial conforme al procedimiento establecido en el artículo 356-2 ib., y que mantengan su calidad de entidad sin ánimo de lucro sometida al Régimen Tributario Especial, en tanto queda en firme el acto administrativo que decida dicha solicitud. Por su parte, el parágrafo 1 del artículo 19 *ejusdem*, dispuso: “La calificación de la que trata el presente artículo 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**”. Dicha disposición armoniza con la regulación sobre exclusión de régimen del artículo 364-3 anteriormente mencionado, que se limitó a disponer la solicitud de “admisión” luego de tres años de la exclusión, en lugar de la solicitud de “calificación” que dispuso para las demás entidades incursas en las causales generales de exclusión igualmente previstas. Esta regulación sobre “calificación” en el régimen tributario especial, fue igualmente considerada por el legislador del 2016, para la exoneración de aportes parafiscales y contribuciones al régimen contributivo de salud, creada por el artículo 65 de la Ley 1819, que adicionó el artículo 114-1 al



ET para disponer: **“ARTÍCULO 114-1.** *Estarán exoneradas 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, las sociedades y personas jurídicas y asimiladas contribuyentes declarantes del impuesto sobre la renta y complementarios, correspondientes a los trabajadores que devenguen, individualmente considerados, menos de diez (10) salarios mínimos mensuales legales vigentes (...) 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.”* A partir del párrafo pretranscrito la DIAN estructuró su doctrina oficial sobre el derecho a la exención para las entidades del sector cooperativo, concluyendo que no accedían a dicho beneficio, porque el artículo 114-1 del ET buscaba mantener la exoneración del pago de aportes a quienes fueron contribuyentes del impuesto sobre la renta para la equidad – CREE, con disposiciones derogadas por el artículo 376 de la Ley 1819 de 2016, a partir del año gravable 2017. Sin embargo, la normativa traída a colación permite **concluir** que, acorde con su naturaleza jurídica, las cooperativas como entidades legalmente pertenecientes al régimen tributario especial, no requieren la calificación prevista en el párrafo 2 del artículo 114-1 del ET y, en esa medida, escapan al supuesto de obligatoriedad que allí se establece para la realización de aportes parafiscales y cotizaciones; consecuentemente, tales entidades acceden a la exención legal prevista en el inciso primero de dicha norma y los **aportes acusados son ilegales**, en cuanto les privan de ese derecho con evidente exceso en el ejercicio de la potestad reglamentaria. Por lo demás, normativa posterior sobre la materia ratifica la anterior conclusión. En efecto, la Ley 1943 de 2018 [art. 18] modificó el párrafo transcrito en el sentido de disponer 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, 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.”* A su turno, el artículo 204 del Plan Nacional de Desarrollo 2018-2022 expedido por la Ley 1955 de 2019, dispuso adicionar el mismo párrafo para referirse expresamente a las entidades del artículo 19-4 del ET, con el siguiente inciso *“Las entidades de que trata el artículo 19-4 del Estatuto Tributario **conservan el derecho a la exoneración de que trata este artículo.**”* Finalmente, la reforma de la Ley 2100 de 2019 [art. 135], dispuso una nueva modificación sobre el artículo 114-1 del ET, para adicionar el párrafo 2 de dicha norma en los términos dispuestos por el artículo 204 del Plan Nacional de desarrollo anteriormente referido. A la luz de los artículos 25 y 28 del CC, el inciso segundo del párrafo 2 del artículo 114-1 del ET es una norma dotada de absoluta claridad en cuanto a la exoneración de aportes parafiscales para las entidades cooperativas y dado que la expresión *“conservan”* es una conjugación indicativa de continuidad para algo que ya se tiene, puede concebirse que tales entidades detentaban dicho beneficio desde el texto original del mencionado artículo 114-1 del ET, máxime cuando ese texto no contenía una referencia específica al artículo 19-4 ib. En este orden de ideas, la Sala anulará las expresiones *“19-4”* y *“y 1.2.1.5.2.1”* del artículo



1.2.1.5.4.9 del Decreto 1625 de 2016, sustituido por el artículo 2 del Decreto 2150 de 2017, por exceder la potestad reglamentaria respecto del artículo 114-1 del ET.

FUENTE FORMAL: CÓDIGO CIVIL - ARTÍCULO 25 / CÓDIGO CIVIL - ARTÍCULO 28 / ESTATUTO TRIBUTARIO - ARTÍCULO 19-4 / ESTATUTO TRIBUTARIO - ARTÍCULO 114-1 / ESTATUTO TRIBUTARIO - ARTÍCULO 114-1 PARÁGRAFO 2 / ESTATUTO TRIBUTARIO - ARTÍCULO 356-2 / ESTATUTO TRIBUTARIO - ARTÍCULO 364-3 / LEY 79 DE 1988 - ARTÍCULO 4 / LEY 1819 DE 2016 - ARTÍCULO 65 / LEY 1819 DE 2016 - ARTÍCULO 142 / LEY 1819 DE 2016 - ARTÍCULO 376 / LEY 1943 DE 2018 - ARTÍCULO 18 / LEY 1955 DE 2019 - ARTÍCULO 204 / LEY 2010 DE 2019 - ARTÍCULO 135

CONDENA EN COSTAS EN MEDIO DE CONTROL DE NULIDAD - Improcedencia
No se condenará en costas, en virtud de lo dispuesto en el artículo 188 de la Ley 1437 de 2011.

FUENTE FORMAL: LEY 1437 DE 2011 (CPACA) - ARTÍCULO 188

NORMA DEMANDADA: DECRETO 1625 DE 2016 ÚNICO REGLAMENTARIO EN MATERIA TRIBUTARIA (11 de octubre) MINISTERIO DE HACIENDA Y CRÉDITO PÚBLICO - ARTÍCULO 1.2.1.5.4.9 PARCIAL (Anulado parcial)

CONSEJO DE ESTADO
SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO
SECCIÓN CUARTA

Consejera ponente: STELLA JEANNETTE CARVAJAL BASTO

Bogotá D.C., treinta (30) de julio de dos mil veinte (2020)

Radicación número: 11001-03-27-000-2018-00014-00(23692)

Actor: ALBA LUCÍA OROZCO

Demandado: MINISTERIO DE HACIENDA Y CRÉDITO PÚBLICO

FALLO

En ejercicio de la competencia atribuida por el numeral 1º del artículo 149 del CPACA, corresponde a la Sala decidir sobre la legalidad de los siguientes apartes subrayados de la sustitución normativa dispuesta por el artículo 2 del Decreto 2150 de 2017¹, respecto del artículo 1.2.1.5.4.9 del DUR 1625 de 2016:

¹ Por el cual se sustituyen los Capítulos 4 y 5 del Título 1 de la Parte 2 del de la Parte 2 del Libro 1, se adiciona un artículo al Capítulo 2 del Título 4 de la Parte 2 del Libro 1 y un inciso al artículo 1.6.1.2.19. y un numeral al literal a) del artículo 1.6.1.2.11. del Capítulo 2 del Título 1 de la Parte 6 del Libro 1 del Decreto 1625 de 2016, Único Reglamentario en Materia Tributaria, para reglamentar las donaciones de que trata el artículo 257 del Estatuto Tributario, el Régimen Tributario Especial en el impuesto sobre la renta y complementario y el artículo 19-5 del Estatuto Tributario.



“ARTÍCULO 2. Sustitución del Capítulo 4 del Título 1 de la Parte 2 del Libro 1 del Decreto 1625 de 2016, Único Reglamentario en Materia Tributaria. Sustitúyase el Capítulo 4 del Título 1 de la Parte 2 del Libro 1 del Decreto 1625 de 2016, Único Reglamentario en Materia Tributaria, el cual quedará así:

SECCIÓN 4
DISPOSICIONES COMUNES PARA LAS ENTIDADES DEL RÉGIMEN TRIBUTARIO ESPECIAL DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA Y COMPLEMENTARIO

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”².*

DEMANDA

ALBA LUCÍA OROZCO demandó la nulidad parcial del artículo 2 del Decreto 2150 de 2017³, aduciendo que, al sustituir el artículo 1.2.1.5.4.9. del Decreto 1625 de 2016⁴, excedió la potestad reglamentaria y el principio de legalidad de los tributos.

Estimó como normas violadas los artículos 83, 84, 189 [11] y 338 de la Constitución Política; 114-1 del Estatuto Tributario, adicionado por el artículo 65 de la Ley 1819 de 2016⁵. Sobre el concepto de violación expuso, en síntesis, lo siguiente:

Señaló que las expresiones acusadas violan las normas tributarias porque excluyen de la exoneración de aportes al SENA, ICBF y cotizaciones al régimen contributivo de salud, a las cooperativas respecto de trabajadores que devenguen menos de 10 SMLMV, no obstante que estas reúnen las condiciones exigidas por el artículo 114-1 del ET para gozar del beneficio, por tratarse de contribuyentes declarantes de renta no calificables en el régimen tributario especial, de acuerdo con lo previsto en el párrafo 1 del artículo 19 del ET, en concordancia con el artículo 19-4 ib.

Indicó que la expedición de la norma demandada un año después de entrar a regir el artículo 65 de la Ley 1819 de 2016, viola los principios de buena fe y confianza legítima de los contribuyentes del artículo 19-4 del ET, que desde el 1 de enero de 2017 venían aplicando la exoneración otorgada por dicha ley.

Adujo que, en lugar de dictar medidas para ejecutar la exoneración prevista en la Ley 1819 de 2016 respecto de las cooperativas, lo que hizo el reglamento fue eliminarles dicho beneficio e incluir un sujeto pasivo de aportes no establecido en la ley.

Manifestó que los considerandos de la norma demandada no presentan antecedente legislativo válido para excluir a las cooperativas de la exoneración de aportes al SENA, al ICBF y al régimen contributivo de salud, pues la ponencia de primer debate

² La Sala anuló las expresiones “19-5” y “1.2.1.5.1.2.” mediante sentencia del 14 de agosto de 2019, **Exp. 23658**, CP. Milton Chaves García, por desconocer lo previsto en el artículo 114-1 del ET, en cuanto excluía de la exoneración legal dispuesta en dicha norma, a las personas jurídicas originadas en la constitución de una propiedad horizontal que, por destinar algún o algunos de sus bienes o áreas comunes para la explotación comercial o industrial, generando algún tipo de renta, eran contribuyentes del régimen ordinario del impuesto sobre la renta.

³ Fls. 25 a 51, c. 1

⁴ Fls. 74 vto a 58 vto, c. 1

⁵ Fls. 29, 43, a 5, c. 1



a la que aluden se orienta a definir el tratamiento de la exoneración de aportes para los contribuyentes de que tratan los artículos 1, 2 y 3 del artículo 240 del ET y el artículo 240-1 ib., no para las cooperativas del artículo 19-4 *ejusdem*, respecto de quienes las consideraciones del Decreto 2150 de 2017 presentó una conclusión ilógica para arrebatarles el derecho a la exención⁶.

Explicó que mientras las entidades sin ánimo de lucro calificadas en el régimen tributario especial no tributan por impuesto de renta y reinvierten sus excedentes en las actividades propias de su objeto social, las cooperativas del artículo 19-4 del ET debían tributar sobre sus rentas o excedentes a la tarifa del 15% (*en el 2018*) y del 20% (*en el 2019 y ss*).

En escrito aparte, la demandante solicitó la suspensión provisional de los apartes demandados⁷, medida negada por Auto del 23 de julio de 2018⁸, que invocó la falta de elementos de certeza sobre la vulneración normativa alegada, puesto que los cargos de nulidad planteaban aspectos que excedían la confrontación normativa con las disposiciones presuntamente violadas.

CONTESTACIÓN DE LA DEMANDA

El **Ministerio de Hacienda y Crédito Público**⁹, se opuso a las pretensiones de la demanda, con fundamento en lo siguiente:

Señaló que la Ley 1607 de 2012 estableció la exoneración de aportes parafiscales en el marco del impuesto sobre la renta para la equidad (CREE), de modo que los beneficiarios de la misma eran los contribuyentes de dicho impuesto y los aportes dejados de realizar se cubrirían con los recursos provenientes de tal tributo. Al tenor de la misma ley, los empleadores no obligados a pagar ese impuesto, debían continuar pagando las contribuciones parafiscales nominales.

Indicó que la Ley 1819 de 2016 reunió el mencionado impuesto con el de renta y complementarios, manteniendo la exoneración en los mismos términos en que la dispuso la Ley 1607 de 2012, con la intención de conservar el beneficio para los contribuyentes que quedaron sujetos a una tributación equivalente a la que se aplicaba en vigencia del CREE, sin buscar extender la exención a contribuyentes distintos como las entidades del régimen tributario especial, entre ellas, las cooperativas, resaltando que, ante los objetivos de la reforma, se consideró inviable la propuesta de que las entidades del sector solidario no se sujetaran al pago de parafiscales.

Conforme a lo anterior, puntualizó que las cooperativas continuaban obligadas a realizar aportes parafiscales y cotizaciones legales, sin perjuicio de que la expresión “entidades sin ánimo de lucro” se hubiera modificado por la de “entidades calificadas en el régimen tributario especial”.

⁶ Que las entidades del sector cooperativo no estaban sujetas al impuesto sobre la renta para la equidad CREE

⁷ Fls. 1 a 24, c. 1

⁸ Fls. 106 a 111, c. 2

por disposición del artículo 20 de la Ley 1607 de 2012 y, en consecuencia, debían efectuar aportes parafiscales y contribuciones al sistema de seguridad social en salud.

⁹ Fls. 124 a 139, c. 1



Precisó que todas las entidades sin ánimo de lucro pertenecen al régimen ordinario y, excepcionalmente, pueden solicitar su admisión en el régimen tributario especial mediante el proceso de calificación. La regulación tributaria de las entidades del sector solidario estableció que las mismas se clasificaban en el régimen especial, por tanto, tales entidades no requerían el proceso de calificación previsto en la Ley 1819 de 2016, sin perjuicio de la actualización de la misma.

Adujo que el concepto de calificación no se circunscribe al proceso mencionado, por el que deben pasar las entidades sin ánimo de lucro que aspiren a pertenecer al régimen tributario especial, a diferencia de las entidades que, como las cooperativas, hayan accedido al mismo por disposición directa de la ley; y que el hecho de que respecto de estas no se haya previsto el proceso de calificación, no significa que ellas fueren beneficiarias de la exención de aportes que nunca han tenido.

Manifestó que en concepto técnico solicitado por el Ministerio de Hacienda y Crédito Público¹⁰, la DIAN concluyó que las cooperativas pertenecen al régimen tributario especial, independientemente de que se les aplique un sistema diferente de calificación como entidades pertenecientes a ese régimen, pero con características especiales respecto de las demás. Tal circunstancia diferencial, ameritaba la reglamentación dispuesta por el Decreto 2150 de 2017 en materia de requisitos de calificación, exclusión y otros aspectos para las entidades del régimen tributario especial del artículo 19 del ET y para las cooperativas del artículo 19-4 ib., en orden a materializar la reforma tributaria que modificó dicho régimen.

Sostuvo que tales cooperativas pueden ser excluidas de régimen tributario especial, en los términos del artículo 364-3 del ET, sin perjuicio de que pueda solicitarse la nueva inclusión a través del procedimiento de calificación, previsto en el artículo 356-2 *ejusdem*, y que ello descarta la interpretación hecha en los cargos de nulidad, porque carece de un estudio sistemático sobre todas las disposiciones aplicables al caso.

Destacó que el parágrafo 2 del artículo 114 del ET impuso el pago de aportes parafiscales a las entidades pertenecientes al régimen tributario especial, de las que hacen parte las entidades del sector solidario y que, acorde con esa normativa, el reglamento demandado se limitó a ejecutar y desarrollar coherentemente la ley, sin violar los principios de buena fe, confianza legítima y legalidad por cuenta de la modificación de las condiciones de los contribuyentes o de la creación de un nuevo impuesto.

En calidad de *tercero con interés directo en las results del proceso*¹¹, la **DIAN**¹² manifestó su oposición en los siguientes términos:

Indicó que la finalidad de la Ley 1819 de 2016 no fue la de negar la pertenencia de las cooperativas al régimen tributario especial ni la de indicar que tales entidades no califican en el mismo, sino la de establecer que para ellas existen requisitos distintos de los previstos para las asociaciones, fundaciones y corporaciones previstas en el artículo 19 del ET.

¹⁰ Concepto 100208222-252 del 15 de mayo de 2018 de la subdirección de gestión de representación externa de la DIAN.

¹¹ Fl. 229, c. 1

¹² 147 a 155, c. 1



Arguyó que las adiciones dispuestas por el artículo 142 de la ley 1819 de 2016 para el artículo 19-4 del ET, ratifican que las cooperativas pertenecen al régimen tributario especial, no obstante que se les aplique un sistema diferente de calificación, por cuenta de tener características especiales que las diferencian del resto de entidades sin ánimo de lucro.

Acorde con esa especialidad, las cooperativas no deben realizar procesos de calificación o permanencia en la misma forma de las asociaciones, fundaciones o corporaciones, pero sí suministrar la información en el registro web y mantenerla anualmente actualizada para que la sociedad civil pueda ejercer control social. Y pueden ser excluidas del régimen tributario especial, por las causales del artículo 364-3 del ET y siguiendo el procedimiento específico que establece dicha norma, diferente del previsto para la exclusión de las demás entidades de ese régimen; distinción ante la cual resultaba necesaria y fundamental una clara reglamentación sobre los requisitos de calificación y exclusión para los contribuyentes de los artículos 19 y 19-4 ib., sin que la demandante hiciera una interpretación sistemática de toda la normativa aplicable.

Precisó que, de acuerdo con la Ley 1607 de 2012, las entidades del sector cooperativo no están sujetas al impuesto CREE y deben efectuar aportes parafiscales y cotizaciones al sistema general de seguridad social, sin lugar a aplicarles la exoneración del artículo 114-1 del ET, porque dicha norma no extendió el beneficio a contribuyentes que no estuvieran sometidos a la tarifa del impuesto sobre la renta del artículo 240 ib.

AUDIENCIA INICIAL

El 11 de septiembre de 2019 se llevó a cabo la audiencia inicial de que trata el artículo 180 de la Ley 1437 de 2011¹³. En dicha diligencia se advirtió la improcedencia de la conciliación para el medio de control público ejercido y la inexistencia de excepciones previas o medidas cautelares pendientes por resolver.

Asimismo, el litigio se concretó en examinar la legalidad de las expresiones “19-4” y “1.2.1.5.2.1.”, contenidas en el artículo 1.2.1.5.4.9. del Decreto 1625 de 2016, modificado por el artículo 2 del Decreto 2150 de 2017. Y, específicamente, en establecer si dichas expresiones exceden la facultad reglamentaria respecto del artículo 114-1 del ET y transgreden los principios de legalidad, buena fe y confianza legítima de los contribuyentes del artículo 19-4 que aplicaron la exención durante el año 2017 y a finales del mismo se vieron despojados del beneficio.

Igualmente, se dispuso tener como pruebas las aportadas con la demanda y el escrito de contestación a la misma y se ordenó correr traslado a las partes para alegar de conclusión.

ALEGATOS DE CONCLUSIÓN

La **demandante**¹⁴ reiteró los argumentos de la demanda.

¹³ Fls. 229 a 230, c. 1

¹⁴ fls. 269 a 284, c. 1



El **Ministerio de Hacienda**¹⁵ insistió en las razones de su escrito de contestación.

La **DIAN**¹⁶ retomó sus argumentos de oposición.

El **Ministerio Público** no conceptuó.

CONSIDERACIONES DE LA SALA

Se demanda la legalidad del artículo 2 del Decreto 2150 de 2017 porque, al sustituir el artículo 1.2.1.5.4.9. del DUR 1625 de 2016, excluyó de la exoneración de aportes parafiscales y cotizaciones al régimen contributivo de salud a los contribuyentes de los artículos 19-4 del Estatuto Tributario¹⁷ y 1.2.1.5.2.1 de dicho DUR¹⁸.

En los términos de la fijación del litigio, corresponde establecer si la exclusión mencionada desborda la potestad reglamentaria respecto del artículo 114-1 del Estatuto Tributario y vulnera dicha norma legal, de cara a la procedencia de la calificación en el régimen tributario especial para las cooperativas; y si eliminó una exención preexistente para dichas entidades, en contravía de los principios de legalidad tributaria, buena fe y confianza legítima.

Para la demandante, la exención legal de aportes parafiscales cubre a las cooperativas como contribuyentes declarantes en renta que, en virtud del párrafo 1 del artículo 19 del ET, no se encuentran sujetos a la calificación en el régimen tributario especial.

A su turno, el demandado y el tercero interviniente adujeron que dicho párrafo parte del entendimiento de que las cooperativas pertenecen al régimen tributario especial, pues la propia ley las califica dentro del mismo, de modo que en el contexto de la Ley 1819 de 2016 no se requieren nuevos procesos de calificación; y que dichas entidades poseen características especiales respecto de otras entidades sin ánimo de lucro, que ameritan la reglamentación diferenciada de los requisitos de calificación y exclusión del régimen para unas y otras, dentro de un amplio marco legal que la demandante omitió interpretar sistemáticamente.

Para analizar el problema jurídico planteado, se observa:

El Decreto Reglamentario 2150 de 2017 fue expedido para desarrollar la reforma dispuesta por la Ley 1819 de 2016¹⁹ en materia del régimen tributario especial en

¹⁵ fls. 287 a 292, c. 1

¹⁶ Fls. 258 a 268, c. 1

¹⁷ Adicionado por el artículo 142 de la Ley 1819 de 2016. "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."

¹⁸ **Artículo 1.2.1.5.2.1. Régimen Tributario Especial de las entidades del sector cooperativo de que trata el artículo 19-4 del Estatuto Tributario.** Estarán sujetas a lo previsto en la presente sección 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, vigiladas por alguna Superintendencia u organismo de control, pertenecen al Régimen Tributario Especial conforme lo dispone el artículo 19-4 del Estatuto Tributario.

¹⁹ Por medio de la cual se adopta una reforma tributaria estructural, se fortalecen los mecanismos para la lucha contra la evasión y la elusión fiscal, y se dictan otras disposiciones.

renta²⁰ que, bajo el cumplimiento de las condiciones previstas en el artículo 358 del ET²¹, exonera de dicho impuesto al beneficio neto o excedente obtenido por las entidades señaladas en el artículo 19 ib.²², esto es, las asociaciones, corporaciones y fundaciones constituidas como entidades sin ánimo de lucro²³ que, excepcionalmente y en la forma prevista por el artículo 356-2 *ejusdem*²⁴, hubieran solicitado su calificación como contribuyentes de dicho régimen, siempre que su objeto social tuviere interés general y se relacionara con alguna de las actividades previstas en el artículo 359 *ejusdem*²⁵, y que sus aportes y excedentes no fueren reembolsados ni distribuidos.

Esta reforma, esencialmente orientada por el ánimo fundamental de combatir la evasión y la elusión fiscales, en pro de la equidad y eficiencia del sistema tributario con el fortalecimiento de los mecanismos y facultades de control sobre asociaciones, corporaciones y fundaciones para asegurar el cumplimiento de sus fines, intervino las calificaciones que venían operando para las entidades sin ánimo de lucro, ante los diferentes inconvenientes que en relación con las mismas advirtieron los informes de la comisión de extertos creada por el artículo 44 de la Ley 1739 de 2014.

En ese contexto, la Ley 1819 de 2016 estableció la “calificación” como requisito de acceso al régimen tributario especial, para las entidades que a 31 de diciembre de 2016 estuvieran incluidas en el mismo, y para las que encontrándose calificadas como no contribuyentes pudieran admitirse a partir del 1 de enero de 2017 (*ET, Art. 19, párrafos transitorios primero y segundo*); previendo que operaba a solicitud de parte presentada ante la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales junto con los documentos establecidos por el reglamento correspondiente, y que para el mismo debía diligenciarse un registro web en el aplicativo señalado por dicha entidad, que dota de transparencia al trámite de calificación porque garantiza su publicidad, permitiendo que la comunidad se pronuncie sobre los requisitos de acceso al régimen con la remisión de comentarios u observaciones al respecto; y ordena actualizar anualmente la calificación obtenida (*E. T. Arts. 356-2 y 364-5*).

De la reglamentación se ocupó el Decreto 2150 de 2017. Este decreto refirió a la “calificación” como el proceso que deben adelantar tanto entidades sin ánimo de

²⁰ Artículos 19,19-2,19-4,19-5,22,23,125-1,125-2,125-5,356, 356-1, 356-2, 356-3,358,358-1, 359, 360,364-1,364-2,364-3, 364-5,364-6 y 598 del Estatuto Tributario.

²¹ Modificado por el artículo 150 de la Ley 1819 de 2016. El beneficio neto o excedente determinado de conformidad con el artículo 357 tendrá el carácter de exento, cuando se destine directa o indirectamente, en el año siguiente a aquel en el cual se obtuvo, a programas que desarrollen el objeto social y la actividad meritoria de la entidad. La parte del beneficio neto o excedente que no se invierta en los programas que desarrollen su objeto social, tendrá el carácter de gravable en el año en que esto ocurra. (...). Los excedentes descritos en el presente artículo serán exentos, siempre y cuando la entidad sin ánimo de lucro se encuentre calificada dentro del RUT como entidad del Régimen Tributario Especial y cumpla con lo dispuesto en los artículos 19 a 23 y lo dispuesto en el Título I, Capítulo VI del Libro I del presente Estatuto. (...)

²² Modificado por el artículo 140 de la Ley 1819 de 2016

²³ Género que comprende tanto a las entidades que hacen parte del régimen tributario especial, como a las entidades no contribuyentes declarantes o sin el deber de declarar previstas en los artículos 22 y 598 del ET.

²⁴ Las entidades de que trata el artículo 19 deberán presentar ante la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (DIAN), mediante el sistema que esta defina, la solicitud de calificación al Régimen Tributario Especial, junto con los documentos que el Gobierno nacional establezca mediante decreto, de conformidad con lo establecido en el artículo 364-5 de este Estatuto. Surtido el trámite previsto en el artículo 364-5 de este estatuto, la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (DIAN) procederá a autorizar su calificación en el Registro Único Tributario. En cualquier caso, la administración tributaria, previa comprobación y mediante acto administrativo debidamente motivado, decidirá sobre la calificación en el Régimen Tributario Especial de las entidades respectivas.

En caso de que la Administración Tributaria compruebe el incumplimiento de los requisitos al momento de la solicitud, la entidad no podrá ser registrada en el RUT como contribuyente del Régimen Tributario Especial y seguirá perteneciendo al régimen tributario ordinario, para lo cual se expedirá el correspondiente acto administrativo, contra el que procede recurso de reposición.

(...)

²⁵ Modificado por el artículo 152 de la ley 1819 de 2016. En términos generales, actividades de educación, salud, cultura, ciencia, tecnología e innovación, protección al medio ambiente, desarrollo empresarial.



lucro del inciso 1 del artículo 19 del Estatuto Tributario, que aspiran a ser entidades contribuyentes del Régimen Tributario Especial del impuesto sobre la renta y complementarios y para el cual deben cumplirse los requisitos previstos en el artículo 1.2.1.5.1.7.²⁶, como las entidades excluidas de dicho régimen o que habiendo renunciado quieren optar nuevamente para pertenecer al mismo²⁷.

Las organizaciones de economía solidaria como las cooperativas que, al tenor del artículo 4 de la Ley 79 de 1988, son empresas asociativas sin ánimo de lucro en las que los trabajadores o usuarios, dependiendo del caso, fungen simultáneamente como aportantes y gestores de la empresa; fueron expresa y específicamente reconocidas por el artículo 142 de la Ley 1819 de 2016²⁸, como entidades pertenecientes al régimen tributario especial.

COOPERATIVAS – Tratamiento tributario

Acorde con dicha normativa, la cooperativas tributan a la tarifa única especial del veinte por ciento sobre sus beneficios netos o excedentes calculados de acuerdo con la ley y la normativa cooperativa vigente²⁹, con destino a la financiación de la educación superior pública; se excluyen de renta presuntiva, comparación patrimonial y liquidación de anticipo del impuesto sobre la renta; se sujetan a retención en la fuente, solo por rendimientos financieros; aplican tarifas progresivas del impuesto de renta³⁰ y pueden ser excluidas del régimen tributario especial por el incumplimiento de las condiciones previstas en el artículo 364-3³¹ del ET, sin perjuicio de que después de tres años de la exclusión puedan solicitar su “admisión” en el régimen tributario especial conforme al procedimiento establecido en el artículo 356-2 ib., y que mantengan su calidad de entidad sin ánimo de lucro sometida al Régimen Tributario Especial, en tanto queda en firme el acto administrativo que decida dicha solicitud.

Por su parte, el parágrafo 1 del artículo 19 *ejusdem*, dispuso: “La calificación de la que trata el presente artículo 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**”. Dicha disposición armoniza con la regulación sobre exclusión de régimen del artículo 364-3 anteriormente mencionado, que se limitó a disponer la solicitud de “admisión” luego de tres años de la exclusión, en lugar de la solicitud de

²⁶ “1. Cumplir con el diligenciamiento y firma del formato dispuesto en el servicio informático electrónico establecido por la Unidad Administrativa Especial Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales -DIAN, suscrito por el representante legal; 2. Cumplir con el registro web de que trata el artículo 1.2.1.5.1.3., conforme con el procedimiento del artículo 1.2.1.5.1.5. de este Decreto 3. Cumplir con los anexos para la calificación o permanencia como entidad perteneciente al Régimen Tributario Especial de que trata el artículo 1.2.1.5.1.8. de este Decreto.”

²⁷ Artículo 1.2.1.5.1.11. Solicitud para la permanencia como entidad perteneciente al Régimen Tributario Especial. Las entidades a que se refieren los Parágrafos transitorios primero y segundo del artículo 19 del Estatuto Tributario, que opten por la permanencia, deberán: 1. Presentar la solicitud a más tardar el treinta (30) de abril 2018, con el cumplimiento de los requisitos a que se refieren los artículos 1.2.1.5.1.3., 1.2.1.5.1.5. y 1.2.1.5.1.8. de este Decreto, respecto del año gravable 2017. 2. Presentar la memoria económica prevista en el artículo 1.2.1.5.1.15. de este Decreto, cuando a ello hubiere lugar.

²⁸ Adicionó el artículo 19-4 al Estatuto Tributario.

²⁹ Para la determinación de dicho beneficio, las reservas legales a las cuales se encuentran obligadas las cooperativas no pueden registrarse como gasto.

³⁰ 10% en 2017, 15% en 2018 y 20% en 2019 y ss.

³¹ Incumplir con las obligaciones establecidas en la legislación cooperativa vigente y en el artículo 19-4; destinar el excedente o beneficio neto, en todo o en parte, en forma diferente a lo establecido en la legislación cooperativa vigente; no presentar o presentar de manera extemporánea su declaración del impuesto sobre la renta y complementarios por tres periodos gravables en un lapso de diez años desde la primera presentación extemporánea u omisión de declaración. Pero, las declaraciones que, debiendo liquidar y pagar impuesto a cargo, se presentaran sin el pago total del impuesto o de la respectiva cuota, se tendrían por no presentadas para efectos de la exclusión del régimen.



“calificación” que dispuso para las demás entidades incursas en las causales generales de exclusión igualmente previstas³².

Esta regulación sobre “calificación” en el régimen tributario especial, fue igualmente considerada por el legislador del 2016, para la exoneración de aportes parafiscales y contribuciones al régimen contributivo de salud, creada por el artículo 65 de la Ley 1819, que adicionó el artículo 114-1 al ET para disponer:

“ARTÍCULO 114-1. Estarán exoneradas 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, las sociedades y personas jurídicas y asimiladas contribuyentes declarantes del impuesto sobre la renta y complementarios, correspondientes a los trabajadores que devenguen, individualmente considerados, menos de diez (10) salarios mínimos mensuales legales vigentes.

(...)

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.”

A partir del párrafo pretranscrito la DIAN estructuró su doctrina oficial sobre el derecho a la exención para las entidades del sector cooperativo, concluyendo que no accedían a dicho beneficio, porque el artículo 114-1 del ET buscaba mantener la exoneración del pago de aportes a quienes fueron contribuyentes del impuesto sobre la renta para la equidad – CREE, con disposiciones derogadas por el artículo 376 de la Ley 1819 de 2016, a partir del año gravable 2017.

Sin embargo, la normativa traída a colación permite **concluir** que, acorde con su naturaleza jurídica, las cooperativas como entidades legalmente pertenecientes al régimen tributario especial, no requieren la calificación prevista en el párrafo 2 del artículo 114-1 del ET y, en esa medida, escapan al supuesto de obligatoriedad que allí se establece para la realización de aportes parafiscales y cotizaciones; consecuentemente, tales entidades acceden a la exención legal prevista en el inciso primero de dicha norma y los **aportes acusados son ilegales**, en cuanto les privan de ese derecho con evidente exceso en el ejercicio de la potestad reglamentaria.

Por lo demás, normativa posterior sobre la materia ratifica la anterior conclusión.

En efecto, la Ley 1943 de 2018³³ [art. 18] modificó el párrafo transcrito en el sentido de disponer 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

³² El artículo 354-3 comienza diciendo: Serán excluidas del Régimen Tributario Especial las entidades que: 1. No cumplan con lo dispuesto en los artículos 19 a 23-2. 2. No cumplan con lo dispuesto en el Título VI del Libro Primero del presente Estatuto. 3. Cuyos miembros de junta directiva, fundadores, representantes legales o miembros de órganos de dirección: a) Sean declarados responsables penalmente por delitos contra la administración pública, el orden económico social y contra el patrimonio económico, siempre y cuando los hechos hayan implicado la utilización de la entidad para la comisión del delito; b) Sean sancionados con la declaración de caducidad de un contrato celebrado con una entidad pública, siempre y cuando los hechos hayan implicado la utilización de la entidad para la comisión de la conducta.

PARÁGRAFO 1o. (...) Las entidades pueden solicitar su calificación al Régimen Tributario Especial pasados tres (3) años desde su exclusión, para lo cual deberán dar cumplimiento al procedimiento previsto en el artículo 356-2 de este Estatuto.(...)”

³³ Por la cual se expiden normas de financiamiento para el restablecimiento del equilibrio del presupuesto general y se dictan otras disposiciones.



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.”

A su turno, el artículo 204 del Plan Nacional de Desarrollo 2018-2022 expedido por la Ley 1955 de 2019, dispuso adicionar el mismo párrafo para referirse expresamente a las entidades del artículo 19-4 del ET, con el siguiente inciso *“Las entidades de que trata el artículo 19-4 del Estatuto Tributario **conservan el derecho a la exoneración de que trata este artículo.**”*

Finalmente, la reforma de la Ley 2010 de 2019³⁴ [art. 135], dispuso una nueva modificación sobre el artículo 114-1 del ET, para adicionar el párrafo 2 de dicha norma en los términos dispuestos por el artículo 204 del Plan Nacional de desarrollo anteriormente referido.

A la luz de los artículos 25 y 28 del CC, el inciso segundo del párrafo 2 del artículo 114-1 del ET es una norma dotada de absoluta claridad en cuanto a la exoneración de aportes parafiscales para las entidades cooperativas y dado que la expresión *“conservan”* es una conjugación indicativa de continuidad para algo que ya se tiene, puede concebirse que tales entidades detentaban dicho beneficio desde el texto original del mencionado artículo 114-1 del ET, máxime cuando ese texto no contenía una referencia específica al artículo 19-4 ib.

En este orden de ideas, la Sala anulará las expresiones *“19-4”* y *“y 1.2.1.5.2.1”* del artículo 1.2.1.5.4.9 del Decreto 1625 de 2016, sustituido por el artículo 2 del Decreto 2150 de 2017, por exceder la potestad reglamentaria respecto del artículo 114-1 del ET.

No se condenará en costas, en virtud de lo dispuesto en el artículo 188 de la Ley 1437 de 2011.

En mérito de lo expuesto, el Consejo de Estado, Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Cuarta, administrando justicia en nombre de la República y por autoridad de la ley,

FALLA

1. ANULAR las expresiones *“19-4”* y *“y 1.2.1.5.2.1”* del artículo 1.2.1.5.4.9 del Decreto 1625 de 2016, sustituido por el artículo 2 del Decreto 2150 de 2017, por las razones expuestas en esta providencia.

2. No se condena en costas, en virtud de lo dispuesto en el artículo 188 de la Ley 1437 de 2011.

Cópiese, notifíquese y cúmplase. La presente providencia se aprobó en la sesión de la fecha.

³⁴ Por medio de la cual se adoptan normas para la promoción del crecimiento económico, el empleo, la inversión, el fortalecimiento de las finanzas públicas y la progresividad, equidad y eficiencia del sistema tributario, de acuerdo con los objetivos que sobre la materia impulsaron la Ley 1943 de 2018 y se dictan otras disposiciones.



(Firmado electrónicamente)
STELLA JEANNETTE CARVAJAL BASTO
Presidenta de la Sección

(Firmado electrónicamente)
MILTON CHAVES GARCÍA

(Firmado electrónicamente)
JULIO ROBERTO PIZA RODRÍGUEZ

