

1120.12

Bogotá D.C., 27 de marzo de 2019

Señores  
**COOPERATIVA DE TRANSPORTADORES DE TAME -  
LCORONADO@COOTRANSTAME.COM**

Radicado: 2019112002217911



**Asunto: Respuesta a consulta con radicado UGPP No. 2019200500620042.**

Respetados Señores:

De la manera más atenta esta Subdirección encontrándose dentro del término legal establecido en el numeral 2 del Artículo 14 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo<sup>1</sup>, se permite dar respuesta a su consulta, no sin antes advertirle que esta respuesta, no comprometerá la responsabilidad de la entidad que la atiende, ni serán de obligatorio cumplimiento o ejecución, conforme a lo dispuesto en el artículo 28 ibíd., constituyéndose simplemente en un criterio orientador:

Se plantea el siguiente cuestionamiento:

*"Solicito su pronunciamiento sobre el tema de la exoneración de aportes parafiscales contemplado en el Art. 114-1 del Estatuto tributario para las Cooperativas. Según este artículo modificado por la Ley 1943 de 2018, a partir de este año 2019 las cooperativas están exoneradas de pagar aportes al ICBF, SENA y las cotizaciones al régimen contributivo de salud?" (Sic)*

Sobre el particular, hacemos las siguientes precisiones:

En efecto el artículo 118 de la Ley 1943 de 2018 modificó el parágrafo 2do del artículo 114-1 del Estatuto Tributario, el cual integrado se lee así:

**"ARTÍCULO 114-1. EXONERACIÓN DE APORTES.** 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.**

*Así mismo las personas naturales empleadoras estarán exoneradas de la obligación de pago de los aportes parafiscales al SENA, al ICBF y al Sistema de Seguridad Social en Salud por los empleados que devenguen menos de diez (10) salarios mínimos legales mensuales vigentes. Lo anterior no*

<sup>1</sup> Ley 1755 del 30 de junio de 2015, que sustituyó un capítulo al CPACA.



aplicará para personas naturales que empleen menos de dos trabajadores, los cuales seguirán obligados a efectuar los aportes de que trata este inciso.

(...)

**PARÁGRAFO 1.** Los empleadores de trabajadores que devenguen diez (10) salarios mínimos legales mensuales vigentes o más, sean o no sujetos pasivos del Impuesto sobre la Renta y Complementarios seguirán 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 70 de la Ley 21 de 1982, los artículos 2° y 3° de la Ley 27 de 1974 y el artículo 1° de la Ley 89 de 1988, y de acuerdo con los requisitos y condiciones establecidos en las normas aplicables.

**PARÁGRAFO 2°. Modificado por el art. 118, Ley 1943 de 2018.** 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 7° de la Ley 21 de 1982, los artículos 2° y 3° de la Ley 27 de 1974 y el artículo 1° de la Ley 89 de 1988, y de acuerdo con los requisitos y condiciones establecidos en las normas aplicables.

**PARÁGRAFO 3.** Los contribuyentes del impuesto sobre la renta y complementarios, que liquiden el impuesto a la tarifa prevista en el inciso 1° del artículo 240-1 tendrán derecho a la exoneración de que trata este artículo.

**PARÁGRAFO 4.** Los contribuyentes que tengan rentas gravadas a cualquiera de las tarifas de que tratan los párrafos 1, 2, 3 y 4 del artículo 240 del Estatuto Tributario, y el inciso 1° del artículo 240-1 del Estatuto Tributario, tendrán derecho a la exoneración de aportes de que trata este artículo siempre que liquiden el impuesto a las tarifas previstas en las normas citadas. Lo anterior sin perjuicio de lo previsto en el párrafo 3° del artículo 240-1.

**PARÁGRAFO 5.** Las Instituciones de Educación Superior públicas no están obligadas a efectuar aportes para el Servicio Nacional de Aprendizaje. (Resaltado nuestro)

Tenemos entonces que procede la exoneración parcial en el pago de los aportes antes mencionados siempre y cuando se cumplan los siguientes presupuestos o condiciones:

Los sujetos: Son beneficiarios de la exoneración:

1. Las sociedades y personas jurídicas y asimiladas **contribuyentes declarantes del impuesto sobre la renta y complementarios.**
2. Las personas naturales empleadoras que empleen **dos o más** trabajadores.
3. Para los consorcios, uniones temporales y patrimonios autónomos empleadores se requiere que:
  - La totalidad de sus miembros estén exonerados del pago de los aportes parafiscales a favor del Servicio Nacional de Aprendizaje (SENA) y el Instituto Colombiano de Bienestar Familiar (ICBF) de acuerdo con los incisos 1 y 2 de la norma
  - y estén exonerados del pago de los aportes al Sistema de **Salud** según el inciso 2 (para personas naturales) o el párrafo 4<sup>2</sup> del artículo 204 de la Ley 100 de 1993

<sup>2</sup> **Art. 204 de la Ley 100 de 1993. PARÁGRAFO 4o.** <Parágrafo adicionado por el artículo 31 de la Ley 1607 de 2012. El nuevo texto es el siguiente:> A partir del 1o de enero de 2014, estarán exoneradas de la cotización al Régimen Contributivo de Salud del que trata este artículo, las sociedades y personas jurídicas y asimiladas contribuyentes declarantes del impuesto sobre la renta y complementarios, por sus trabajadores que devenguen hasta diez (10) salarios mínimos legales mensuales vigentes.



(las sociedades y personas jurídicas y asimiladas contribuyentes declarantes del impuesto sobre la renta y complementarios).

4. Los contribuyentes del impuesto sobre la renta y complementarios, que liquiden el impuesto a la tarifa prevista en el inciso 1° del artículo 240-1<sup>3</sup> del Estatuto Tributario.
5. Los contribuyentes que tengan rentas gravadas a cualquiera de las tarifas de que tratan los parágrafos 1, 2, 3 y 4 del artículo 240<sup>4</sup> del Estatuto Tributario.

#### Ingresos devengados por los trabajadores:

- Si el empleador es de los mencionados en los numerales 1, 2 y 3 del acápite de sujetos, aplica la exoneración respecto de cada trabajador que devengue en el respectivo mes, **menos** de diez (10) salarios mínimos legales mensuales.

En relación con el concepto de "**devengado**", referido en el artículo 65 de la Ley 1819 de 2016, en criterio de ésta Unidad debe entenderse como todo lo recibido por el trabajador durante el mes, es decir, que comprende los pagos salariales y no salariales, en consideración a que la norma no hace ninguna distinción al respecto sino que fijó un límite equivalente en salarios mínimos para acceder a la exoneración; sin embargo se excluyen de dicho concepto las **prestaciones sociales de los títulos VIII y IX del CST**, así como las **indemnizaciones**.

#### No opera la exoneración

1. Para los empleadores de trabajadores que devenguen **diez (10) o más SMLMV**, sean o no sujetos pasivos del Impuesto sobre la renta y complementarios.
2. Las entidades<sup>5</sup> que deben realizar el proceso de calificación de que trata el inciso segundo del artículo 19 del Estatuto Tributario, para ser admitidas como

<sup>3</sup> **ARTICULO 240-1. TARIFA PARA USUARIOS DE ZONA FRANCA.** <Artículo modificado por el artículo 101 de la Ley 1819 de 2016. El nuevo texto es el siguiente:> A partir del 1o de enero de 2017, la tarifa del impuesto sobre la renta y complementarios para las personas jurídicas que sean usuarios de zona franca será del 20%.

<sup>4</sup> **PARÁGRAFO 1o.** <Aparte tachado "7" derogado por el artículo 122 de la Ley 1943 de 2018> A partir de 2017 las rentas a las que se referían los numerales 3, 4, 5 y 7 del artículo 207-2 del Estatuto Tributario y la señalada en el artículo 1o de la Ley 939 de 2004 estarán gravadas con el impuesto sobre la renta y complementarios a la tarifa del 9% por el término durante el que se concedió la renta exenta inicialmente, siempre que se haya cumplido con las condiciones previstas en su momento para acceder a ellas.

Lo aquí dispuesto no debe interpretarse como una renovación o extensión de los beneficios previstos en los artículos mencionados en este parágrafo.

**PARÁGRAFO 2o.** Estarán gravadas a la tarifa del 9% las rentas obtenidas por las empresas industriales y comerciales del Estado y las sociedades de economía mixta del orden Departamental, Municipal y Distrital, en las cuales la participación del Estado sea superior del 90% que ejerzan los monopolios de suerte y azar y de licores y alcoholes.

**PARÁGRAFO 3o.** <Parágrafo **CONDICIONALMENTE** exequible> Las personas jurídicas contribuyentes del impuesto sobre la renta y complementarios, que hayan accedido a la fecha de entrada en vigencia de esta ley al tratamiento previsto en la Ley 1429 de 2010 tendrán las siguientes reglas(...)

**PARÁGRAFO 4o.** La tarifa del impuesto sobre la renta y complementarios aplicable a las empresas editoriales constituidas en Colombia como personas jurídicas, cuya actividad económica y objeto social sea exclusivamente la edición de libros, revistas, folletos o coleccionables seriados de carácter científico o cultural, en los términos de la Ley 98 de 1993, será del 9%

<sup>5</sup> **ARTÍCULO 140.** Modifíquese el artículo 19 del Estatuto Tributario, el cual quedará así:

Recepción de correspondencia:  
Avenida Carrera 68 No 13-37  
(Bogotá, D.C.)

Línea Gratuita Nacional: 018000 423 423  
Línea fija en Bogotá: (1) 4926090  
Lunes a viernes de 8:00 am a 6:00 pm.



Centro de Atención al Ciudadano  
Calle 19 No 68A – 18 (Bogotá)  
Lunes a Viernes de 7:00 a.m. a 4:00 p.m.

contribuyentes del régimen tributario especial y por tanto quienes hagan parte del Régimen Tributario Especial.

3. Los contribuyentes usuarios de zonas francas que hayan suscrito un contrato de estabilidad jurídica.

De otra parte los artículos 19 y 19-4 del Estatuto Tributario disponen:

**ARTICULO 19. CONTRIBUYENTES DEL REGIMEN TRIBUTARIO ESPECIAL.** <Artículo modificado por el artículo 140 de la Ley 1819 de 2016. El nuevo texto es el siguiente:> **Todas las asociaciones, fundaciones y corporaciones constituidas como entidades sin ánimo de lucro, serán contribuyentes del impuesto sobre la renta y complementarios, conforme a las normas aplicables a las sociedades nacionales.**

**Excepcionalmente, podrán solicitar ante la administración tributaria, de acuerdo con el artículo 356-2<sup>o</sup>, su calificación como contribuyentes del Régimen Tributario Especial, siempre y cuando cumplan con los requisitos que se enumeran a continuación: (...)**

**PARÁGRAFO 1o.** *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. (...)*

**ARTÍCULO 19-4. TRIBUTACIÓN SOBRE LA RENTA DE LAS COOPERATIVAS.** <Artículo adicionado por el artículo 142 de la Ley 1819 de 2016. El nuevo texto es el siguiente:> **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.**

---

**ARTÍCULO 19. CONTRIBUYENTES DEL RÉGIMEN TRIBUTARIO ESPECIAL.** *Todas las asociaciones, fundaciones y corporaciones constituidas como entidades sin ánimo de lucro, serán contribuyentes del impuesto sobre la renta y complementarios, conforme a las normas aplicables a las sociedades nacionales.*

*Excepcionalmente, podrán solicitar ante la administración tributaria, de acuerdo con el artículo 356-2, su calificación como contribuyentes del Régimen Tributario Especial, siempre y cuando cumplan con los requisitos que se enumeran a continuación:*

1. *Que estén legalmente constituidas.*
2. *Que su objeto social sea de interés general en una o varias de las actividades meritorias establecidas en el artículo 359 del presente Estatuto, a las cuales debe tener acceso la comunidad.*
3. *Que ni sus aportes sean reembolsados ni sus excedentes distribuidos, bajo ninguna modalidad, cualquiera que sea la denominación que se utilice, ni directa, ni indirectamente, ni durante su existencia, ni en el momento de su disolución y liquidación, de acuerdo con el artículo 356-1(...).*

**6 ARTÍCULO 356-2. CALIFICACIÓN AL RÉGIMEN TRIBUTARIO ESPECIAL.** <Artículo adicionado por el artículo 148 de la Ley 1819 de 2016. El nuevo texto es el siguiente:> **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.**



Para resolver el problema jurídico planteado resulta necesario referirnos al artículo 19 del E.T. antes de la modificación introducida por la Ley 1819 de 2016, pues allí se establecía que las corporaciones, fundaciones y asociaciones sin ánimo de lucro pertenecían *automáticamente* al Régimen Tributario Especial, siempre y cuando cumplieran las condiciones establecidas. Con la reforma introducida por esta ley, se varió el régimen y ahora son contribuyentes del impuesto sobre la renta como las sociedades nacionales, es decir, conforme al régimen ordinario, y **podrán** solicitar la admisión al régimen especial con el cumplimiento de unos requisitos.

Teniendo presente este antecedente, en el artículo 118 de la Ley de Financiamiento 1943 de 2018, se dispuso que estas entidades que ahora deben adelantar el proceso de calificación para ser admitidas al régimen especial, pagan los aportes parafiscales y cotizaciones en seguridad social conforme con las normas vigentes, es decir, sin beneficios.

A partir de esta reforma se ha venido interpretando que las cooperativas por no estar obligadas a dicha calificación, se “deduce” su exoneración en el pago de las contribuciones parafiscales al SENA, ICBF y Salud; sin embargo esta Subdirección considera que ello no es así por las siguientes razones:

1. Las cooperativas según lo dispuesto en el artículo 19-4 del Estatuto Tributario pertenecen al Régimen Tributario Especial, por consiguiente, no están obligadas a adelantar proceso de calificación para pertenecer a él, como si ocurre con las entidades señaladas en el artículo 19 *ibidem*, es decir para las asociaciones, corporaciones y fundaciones sin ánimo-ESAL.
2. El artículo 114-1 del E.T. antes de la reforma, expresamente dispuso que las entidades pertenecientes al Régimen Tributario Especial estaban obligadas al pago total de las cotizaciones y contribuciones parafiscales. Ello es indicativo que los contribuyentes declarantes de renta a los que se refiere el inciso primero del citado artículo 114-1 como beneficiarios de la exoneración son los que pertenecen al régimen ordinario, sujetos que no han sido modificados.
3. El legislador con el fin de contrarrestar la evasión y ejercer control a las ESAL dispuso que a partir de su constitución pertenecen al régimen ordinario y solo si cumplen determinados requisitos podrán pertenecer al régimen especial, el cual les proporciona otros beneficios como: i) La exención del impuesto sobre la renta sobre los excedentes que destinen al cumplimiento de su objeto social y, ii) De manera residual, una tarifa reducida del 20% cuando resulten excedentes gravados.
4. Como las ESAL pertenecen al régimen ordinario tributario a partir de su constitución, gozan del beneficio de exoneración del artículo 114-1, beneficio que pierden una vez solicitan la admisión para pertenecer al régimen tributario especial. La norma es clara en señalar que desde el momento de solicitud de admisión deben pagar los aportes del Sistema de la Protección Social en su tarifa plena.
5. Por consiguiente, las cooperativas por pertenecer al régimen tributario especial no están exoneradas en el pago de las contribuciones al SENA, ICBF y el patronal en





SALUD. El hecho de no tener que adelantar el trámite dispuesto para las ESAL no las incorpora automáticamente dentro de los sujetos beneficiarios de dicha exoneración.

Aunado a lo anterior, en el Decreto 2150 de 2017 (*incorporado en el Decreto Único en materia tributaria 1625 de 2016*), expedido con posterioridad a la reforma del artículo 19 del E.T., según consta en sus consideraciones, era necesario precisar el alcance de las previsiones contenidas en el artículo 114-1 del Estatuto Tributario relacionadas con la exoneración 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 que aplican a las entidades materia de reglamentación de ese decreto, y como consecuencia expresamente establece lo siguiente:

**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. (Resaltado nuestro)*

Como se observa, esta norma expresamente dispone que no aplica la exoneración del artículo 114-1 del E.T. para los contribuyentes señalados en el 19-4 (cooperativas) ni las del artículo 19 (corporaciones, fundaciones y asociaciones sin ánimo de lucro).

Conforme con lo expuesto respondemos que las cooperativas en condición de empleadoras, no están exoneradas del pago de las contribuciones al SENA, ICBF y Salud, que regula el artículo 114-1 del E.T. en relación con sus empleados y también para las de transporte, respecto de los conductores vinculados a la misma por contrato laboral, por consiguiente les corresponde pagar las cotizaciones y contribuciones parafiscales del Sistema de la Protección Social, conforme con las normas aplicables vigentes.

Esperamos haber atendido favorablemente su consulta.

Cordial saludo,

  
**CLAUDIA ALEJANDRA CAICEDO BORRAS**  
Subdirectora Jurídica de Parafiscales

ELABORÓ: Cecilia Cifuentes  
REVISÓ: Maribel González

Recepción de correspondencia:  
Avenida Carrera 68 No 13-37  
(Bogotá, D. C.)

Línea Gratuita Nacional: 018000 423 423  
Línea fija en Bogotá: (1) 4926090  
Lunes a viernes de 8:00 am a 6:00 pm.



El emprendimiento  
es de todos

Minhacienda

Centro de Atención al Ciudadano  
Calle 19 No 68A – 18 (Bogotá)  
Lunes a Viernes de 7:00 a.m. a 4:00 p.m.