

CONCEPTO 18915 DE 01 DE JULIO DE 2015
DIRECCIÓN DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES

Bogotá D.C.

Ref: Radicado 04201-060 del 06/04/2015
Tema Impuesto sobre la renta
Descriptores Contribuyentes con régimen tributario especial y Entidades no contribuyentes del Impuesto sobre la renta
Fuentes formales Estatuto Tributario, artículos 19, 22 y 23; Decreto 841 de 1998, artículos 6 y 7.

De conformidad con el artículo 20 del Decreto 4048 de 2008, es función de ésta Subdirección absolver las consultas escritas que se formulen sobre la interpretación y aplicación de las normas tributarias de carácter nacional, aduaneras y cambiarias en lo de competencia de la Entidad, ámbito dentro del cual será atendida su petición.

Teniendo en cuenta que tanto el inciso 3 del artículo 23 del Estatuto Tributario, como el artículo 6 del Decreto 841 de 1998 establecen que no son contribuyentes las personas jurídicas sin ánimo de lucro que realicen actividades de salud, siempre y cuando obtengan permiso de funcionamiento del Ministerio de Salud y los excedentes se destinen en su totalidad a programas de salud, consulta en el escrito de la referencia:

¿Se puede válidamente clasificar como no contribuyente del impuesto sobre la renta a las instituciones prestadoras de salud (IPS), que estén constituidas como entidades sin ánimo de lucro (corporaciones, fundaciones o asociaciones), que tienen permiso de funcionamiento del Ministerio de Protección Social y los excedentes los destinan en su totalidad a programas de salud?

¿Se pueden válidamente clasificar como no contribuyentes del impuesto sobre la renta a las cooperativas que estén constituidas como entidades sin ánimo de lucro, que tienen permiso de funcionamiento del Ministerio de Protección Social y los excedentes los destinan en su totalidad a programas de salud?

Manifiesta que las anteriores inquietudes surgen porque el artículo 7 del Decreto 841 de 1998 señala que sin perjuicio de lo establecido en el artículo 6 del mismo, las instituciones prestadoras de salud (IPS) que tengan el carácter de corporación, fundación, asociación sin ánimo de lucro o cooperativa, se someten al impuesto sobre la renta conforme al régimen tributario especial.

Adicionalmente pregunta si para aplicar el régimen especial de renta a las cooperativas que ofrecen los servicios como instituciones prestadoras de salud (IPS), se requiere que además del permiso de funcionamiento del Ministerio de Protección Social, estas tengan el reconocimiento como entidades cooperativas, de la Superintendencia de Economía Solidaria, y si para aplicar el régimen especial de renta a las cooperativas financieras, se requiere no solo el permiso de funcionamiento de la Superintendencia Financiera de Colombia, sino también el reconocimiento como entidades cooperativas, de la Superintendencia de Economía Solidaria.

Al respecto, este Despacho se permite hacer las siguientes consideraciones.

El inciso 3o del artículo 23 del Estatuto Tributario señala como no contribuyentes del impuesto sobre la renta a "...las personas jurídicas sin ánimo de lucro que realicen actividades de salud, siempre y cuando obtengan permiso de funcionamiento del Ministerio de Salud*, y los beneficios o excedentes que obtengan se destinen en su totalidad al desarrollo de los programas de salud...".

El artículo 19 del mismo Ordenamiento dispone:

"ARTICULO 19. CONTRIBUYENTES DEL REGIMEN TRIBUTARIO ESPECIAL. <Artículo modificado por el artículo 8 de la Ley 863 de 2003. El nuevo texto es" el siguiente:> 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:

... 1. Las corporaciones; fundaciones y asociaciones sin ánimo de lucro, con excepción de las contempladas en el artículo 23 de este Estatuto, para lo cual deben cumplir las siguientes condiciones:

- a) Que el objeto social principal y recursos estén destinados a actividades de salud, deporte, educación formal, cultural, investigación científica o tecnológica, ecológica, protección ambiental, o a programas de desarrollo social;
- b) Que dichas actividades sean de interés general, y
- c) Que sus excedentes sean reinvertidos totalmente en la actividad de su objeto social...

...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...

...PARÁGRAFO 1o. Sin perjuicio de lo previsto en los numerales 2) y 3) del presente artículo y en los artículos 22 y 23 del Estatuto Tributario, las corporaciones, fundaciones y asociaciones constituidas como entidades sin ánimo de lucro, que no cumplan las condiciones señaladas en el numeral 1) de este artículo, son contribuyentes del impuesto sobre la renta, para cuyo efecto se asimilan a sociedades limitadas." (Subrayado fuera de texto)

El Gobierno Nacional, a través del Decreto 841 de 1998, reglamentó parcialmente el Estatuto Tributario y la Ley 100 de 1993 en los aspectos tributarios relacionados con el Sistema General de Seguridad Social, señalando en sus artículos 6 y 7:

"ARTICULO 6o. ENTIDADES DE SALUD NO CONTRIBUYENTES. No son contribuyentes del impuesto sobre la renta, los hospitales que estén constituidos como personas jurídicas sin ánimo de lucro, y las entidades sin ánimo de lucro cuyo objeto principal sea la prestación de servicios de salud, siempre y cuando obtengan el permiso de funcionamiento del Ministerio de Salud directamente o a través de la Superintendencia, Nacional de Salud y destinen la totalidad de los excedentes que obtengan a programas de salud conforme a lo establecido en el presente decreto." (Subrayado fuera de texto)

"ARTICULO 7o. ENTIDADES DE SALUD CONTRIBUYENTES CON REGIMEN ESPECIAL. Sin perjuicio de lo que establece el artículo anterior, las Entidades Promotoras de Salud y las Instituciones Prestadoras de Salud que tengan el carácter de corporación, fundación, asociación sin ánimo de lucro, caja de compensación familiar o cooperativa, se someten al impuesto sobre la renta y complementarios conforme al régimen tributario especial contemplado en el Título VI del Libro Primero del Estatuto Tributario."(Subrayado fuera de texto)

De conformidad con el marco normativo enunciado, es preciso resaltar que salvo las Entidades previstas de manera expresa en la ley como no contribuyentes del impuesto sobre la renta, las demás lo son, bien

sea con el régimen tributario general o con el régimen especial de acuerdo con las condiciones que para cada caso se verifiquen.

En particular, para el caso consultado se observa que si bien el inciso 3o del artículo 23 del Estatuto Tributario consagra dentro de las Entidades no contribuyentes del Impuesto sobre la renta a las personas jurídicas sin ánimo de lucro que realicen actividades de salud, siempre y cuando obtengan permiso de funcionamiento de la entidad competente y destinen en su totalidad los beneficios o excedentes que obtengan al desarrollo de programas de salud, el artículo 19 del mismo cuerpo normativo establece que las corporaciones, fundaciones y asociaciones sin ánimo de lucro cuyo objeto social principal y recursos estén destinados a actividades de salud, que dichas actividades sean de interés general, y que sus excedentes sean reinvertidos totalmente en la actividad de su objeto social, son contribuyentes del régimen tributario especial.

El mismo régimen especial resulta aplicable a las cooperativas, en virtud de lo consagrado en el artículo 7 del Decreto 841 de 1998.

Lo anterior sin perder de vista que las corporaciones, fundaciones y asociaciones, en el caso de no cumplir los requisitos exigidos en el numeral 1o del artículo 19, son contribuyentes del impuesto sobre la renta, asimiladas para el efecto a las sociedades limitadas.

Ahora bien, como el numeral 1 del artículo 19 dispone que se someten al impuesto sobre la renta y complementarios, conforme al régimen tributario especial "... 1. Las corporaciones, fundaciones y asociaciones sin ánimo de lucro, con excepción de las contempladas en el artículo 23 de este Estatuto", tal excepción se entiende en el sentido de que si se cumplen los requisitos previstos en el artículo 23 del Ordenamiento Tributario, la Entidad se califica como no contribuyente del impuesto sobre la renta, pero en el evento de no cumplirlos, se someterá al impuesto sobre la renta y complementarios, conforme al régimen tributario especial, salvo que se configure la situación prevista en el Parágrafo 1 del citado artículo 19, caso en el que se consideraran como contribuyentes del impuesto sobre la renta.

De conformidad con lo expuesto, las instituciones prestadoras de salud - IPS, constituidas como entidades sin ánimo de lucro, serán no contribuyentes, o contribuyentes del impuesto sobre la renta bien sea con el régimen general o conforme al régimen tributario especial dependiendo de las condiciones que la respectiva entidad acredite.

En torno al tema de los Contribuyentes del Impuesto Sobre la Renta y Complementarios del Régimen Tributario Especial se ha pronunciado en reiteradas oportunidades esta Subdirección, una de ellas a través del Oficio 39503 de 2014, cuya fotocopia adjuntamos para su conocimiento por constituir doctrina vigente en la materia.

Finalmente, en relación con el cumplimiento de requisitos por parte de las cooperativas, para aplicar el impuesto sobre la renta y complementarios conforme al régimen tributario especial, deberá estarse a lo dispuesto en las normas tributarias respectivas, una de ellas, el numeral 4 del artículo 19 que prevé que las cooperativas sean vigiladas por alguna superintendencia u organismos de control.

En los anteriores términos se absuelve su consulta y cordialmente le informamos que tanto la normatividad en materia tributaria, aduanera y cambiaria, como los conceptos emitidos por la Dirección de Gestión Jurídica en estas materias pueden consultarse directamente en nuestras bases de datos jurídicas ingresando a la página electrónica de la DIAN: <http://www.dian.gov.co> siguiendo el icono de "Normatividad" - "técnica", y seleccionando los vínculos "doctrina" y "Dirección de Gestión Jurídica".

Atentamente,

YUMER YOEL AGUILAR VARGAS
Subdirector de Gestión Normativa y Doctrina

Anexo: Oficio 39503 de 2014 en cinco (5) folios.