

**Aplicación del Impuesto de Renta y Complementarios en el Régimen Especial - Cajas de
Compensación Familiar**

Damaris Arenas Galvis, Esperanza Padilla Muñoz y Wilmar Gabriel Chacón Pinto

**Trabajo de grado para optar el título de Especialista en Revisoría Fiscal y Auditoría
Externa**

Director

Carmen Cecilia Martínez Durán

Especialista en Finanzas y Docencia Universitaria

Universidad Santo Tomás, Bucaramanga

División de Ciencias Económicas, Administrativas y Contables

Especialización en Revisoría Fiscal y Auditoría Externa

2022

Contenido

Introducción.....	5
1. Aplicación del Impuesto de Renta y Complementarios en el Régimen Tributario Especial- Cajas De Compensación Familiar.....	7
1.1 Planteamiento del problema.....	7
1.2 Justificación	8
1.3 Objetivos	8
1.3.2 Objetivos Específicos.....	8
2. Casuística	9
2.1. Marco conceptual.....	11
2.3 Marco legal	12
3. Resultados	13
4. Conclusiones	14
Referencias.....	16

Resumen

En Colombia existe un régimen tributario especial enmarcado en el artículo 19 y 19-4 del estatuto tributario- E.T que comprende todas aquellas organizaciones como asociaciones, fundaciones, cooperativas y corporaciones entre otras. Las Cajas de Compensación Familiar son Corporaciones que se definen como empresas sin ánimo de lucro con personería jurídica otorgada por medio de la Superintendencia del Subsidio Familiar. Las Cajas de Compensación son entidades que administran recursos públicos provenientes de la parafiscalidad; su recaudo corresponde al 4% liquidado y entregado por parte de los empleadores por cada uno de los empleados afiliados a las Cajas respectivas, se encuentran reguladas según lo establecido en la ley 21 de 1982 y la ley 789 de 2005 para fines administrativos, operativos y financieros en algunos casos. Adicionalmente en aspectos tributarios se acoge a lo consagrado en el artículo 19-2 del estatuto tributario (Contaduría, 2021) mediante el cual, menciona que son sujetos al impuesto de renta y complementarios las actividades diferentes a la prestación de servicios de salud, recreación y educación, es decir, las contempladas como industriales, comerciales o financieras. De acuerdo con lo mencionado, se analizará un caso concreto referido al impuesto de renta y complementarios en este tipo de sociedades del régimen tributario especial, las cuales prestan en su mayoría servicios recreativos con hospedaje y alimentación a sus afiliados y que a la luz de la norma tributaria deben analizar sobre que tarifa de renta deben tributar en Colombia.

Palabras clave: renta, tributo, recurso, recreación, educación, gravado

Abstract

In Colombia there is a Special Tax Regime framed in article 19 and 19-4 of the Tax Statute-E.T that includes all those organizations such as associations, foundations, cooperatives and corporations among others. The Family Compensation Funds are Corporations that are defined as non-profit companies with legal status granted through the Superintendency of Family Subsidies. The Compensation Funds are entities that manage public resources from parafiscality; its collection corresponds to 4% liquidated and delivered by the employers for each of the employees affiliated to the respective Savings Banks, they are regulated according to the provisions of Law 21 of 1982 and Law 789 of 2005 for administrative, operational and administrative purposes. financial in some cases. Additionally, in tax aspects, it accepts what is enshrined in article 19-2 of the Tax Statute, whereby it mentions that activities other than the provision of health, recreation and education services are subject to income and complementary taxes, that is, those referred to as industrial, commercial or financial. In accordance with the aforementioned, a specific case will be analyzed referring to the income and complementary taxes in this type of companies of the special tax regime, which mostly provide recreational services with lodging and food to their members and that in light of the tax norm must analyze on what income rate they must pay taxes in Colombia.

Keywords: income, tax, resource, recreation, education, taxed

Introducción

El régimen tributario especial – RTE, comprende un conjunto de normas tributarias que se aplican a sector específico de entidades, cuya finalidad es que sean sin ánimo de lucro obteniendo beneficios tributarios en el momento de declarar el impuesto sobre la renta, tienen tratamiento diferencia en el impuesto sobre la renta con tarifa especial del 20% sobre el beneficio neto o excedente, así mismo, tendrá el carácter de exento cuando se destine a programas que desarrollen un objeto con fines sociales es el caso de las Cajas de Compensación Familiar.

Las Cajas de Compensación son personas jurídicas de derecho privado sin ánimo de lucro, organizadas como Corporaciones en la forma prevista en el Código Civil; cumpliendo funciones de seguridad social y están sometidas al control y vigilancia del Estado a través de la Superintendencia de Subsidio Familiar, se encuentran regulas por la ley 21 de 1982, en su artículo 39.

El fin principal de las Cajas de Compensación es la prestación de los servicios de salud, la promoción de programas de nutrición y mercadeo de productos alimenticios, promoción de una educación integral y continuada, capacitación y servicios de biblioteca y la recreación con el fin de propender al mejoramiento de la calidad de vida de los trabajadores en especial la clase obrera. Adicionalmente, mediante la ley 789 de 2005 amplía las funciones sociales a desarrollar por parte de estas Corporaciones, como es el administrar, a través de los programas que a ellas corresponda, las actividades de subsidio en especie, subsidio a la demanda, recreación social, deporte y turismo a través de los servicios ofrecidos mediante los centros vacacionales y recreativos que la Corporación disponga, entre otros programas de atención integral a la niñez, bibliotecas, jardines sociales, atención a niños de la primera infancia entre otros.

De acuerdo a lo anterior y para fines tributarios específicamente, la aplicación del Impuesto Sobre la Renta y Complementarios de las Cajas de Compensación Familiar, por su naturaleza especial contemplada como régimen especial lo mencionado en la Ley 21 de 1982 Artículo 41, la Ley 789 de 2002, el artículo 19-2 del Estatuto Tributario modificado por el artículo 141 de la ley 1819 de 2016 entre otras normas regulatorias que finalmente concluyen que:

“Las Cajas de Compensación Familiar serán contribuyentes del impuesto sobre la renta y complementarios respecto a los ingresos generados en actividades industriales, comerciales y en actividades financieras distintas a la inversión de su patrimonio, diferentes a las relacionadas con las actividades meritorias previstas en el artículo 359 del presente Estatuto. Las entidades de que trata el presente artículo no están sometidas a renta presuntiva” (Lorenzo,2019, párr.4).

Por consiguiente, de acuerdo a los lineamientos tributarios enmarcados tácitamente en las normas establecidas, es importante clarificar los conceptos por los cuales los ingresos recibidos por parte de estas Corporaciones se consideran en algunos casos gravados y no gravados del Impuesto de renta y complementarios.

Si bien es cierto que las Cajas de Compensación Familiar desarrollan otras actividades que, si son gravadas y no está dentro de lo contemplado en las normas y que de una u otra manera generan fines lucrativos para el sostenimiento de las mismas, dan deber a ser declarantes y contribuyentes del impuesto mismo de renta y complementarios antes la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales-DIAN a la tarifa general.

1. Aplicación del Impuesto de Renta y Complementarios en el Régimen Tributario

Especial- Cajas De Compensación Familiar

1.1 Planteamiento del problema

De conformidad con lo establecido en el artículo 19-2 del Estatuto Tributario, las Cajas de Compensación Familiar en calidad de contribuyentes del impuesto de renta y complementarios, están condicionadas a recibir ingresos por actividades industriales, comerciales y financieras diferentes a la inversión de su patrimonio, distintas a salud, educación, desarrollo social y recreación, siendo estas actividades no gravadas con el impuesto de renta y complementarios ;si reciben otro tipo de ingresos diferentes a los mencionados tributarán a la tarifa general, aplicable a la renta líquida gravable que obtenga el periodo.

Por lo tanto, si una Caja de Compensación Familiar obtiene ingresos por la prestación de servicios de recreación con el fin de contribuir al desarrollo social y propender la calidad de vida del trabajador afiliado abarcando una amplia gama de actividades que no sean de título mercantil, industrial o financiera, no se genera el hecho que da lugar a considerarse contribuyente del impuesto sobre la renta, toda vez que la recreación según lo consagrado en el artículo 29 del Decreto 784 de 1989 son actividades conexas a su finalidad; el facilitar el descanso o el esparcimiento de los trabajadores con el fin que los mismo se repongan de la fatiga o el cansancio resultado del ejercicio de la actividad laboral, además del sano esparcimiento con su núcleo familiar, así como la participación activa de eventos deportivos y programas recreativos que generen desarrollo físico y mental a los afiliados y sus familiar.

¿Son gravados los ingresos correspondientes a servicios recreativos incluido el hospedaje y la alimentación ofrecidos por una Caja de Compensación Familiar en Santander?

1.2 Justificación

La norma tributaria clarifica el concepto de ingreso gravado y no gravado del impuesto a la renta y complementarios en el caso de las entidades del régimen tributario especial teniendo en cuenta el beneficio tributario de ser exento cuando se destine directa o indirectamente al desarrollo social, en este caso se busca analizar la aplicación de la normativa de acuerdo con la generación de los ingresos.

Las Cajas de Compensación Familiar como administradoras de recursos del Estado mediante el recaudo de la parafiscalidad del 4%, y al ser entidades que tiene variedad de ingresos percibidos derivados de la prestación de servicios asociados a su objeto social tiene innumerables tratamientos contables y tributarios los cuales varían según las normativas vigentes, y no aplican los tratamientos generales de empresas comerciales, industriales o financieras, según los consagra el artículo 19-2 del estatuto tributario.

1.3 Objetivos

1.3.1 Objetivo general

Analizar los servicios ofrecidos por una Caja de Compensación Familiar con el fin de definir de acuerdo con la normatividad vigente que ingresos son gravados o no gravados con el impuesto de renta y complementarios.

1.3.2 Objetivos específicos

* Clarificar la normatividad aplicable para el régimen tributario especial específicamente a las Cajas de Compensación Familiar de acuerdo a fines sociales y económicos.

* Proponer caso tributario frente a una situación de ingresos de servicios recreativos con la respectiva conclusión del mismo.

2. Casuística

De acuerdo a la temática se presenta la siguiente situación tributaria en una Caja de Compensación Familiar en Santander:

El pasado 18 de abril del año 2010, la Corporación liquidó y presento la declaración de renta correspondiente al año 2009, en la cual quedo con un saldo a favor de \$123.100.000.

El 24 de mayo del año 2010, la Caja de Compensación decidió solicitar el saldo a favor respectivo correspondiente a la declaración de renta del año 2009 por el valor de \$123.100.000. Sin embargo, en diciembre del año 2010 la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales suspendió el término para la devolución del saldo a favor aduciendo que existía inconsistencia en la respectiva declaración de renta. Posteriormente, la Dirección de Impuestos y Aduana Nacionales-DIAN, profirió un auto de apertura para la inspección contable y tributaria y así poder realizar verificación de la declaración de renta y complementarios del año 2009 presentada en el año 2010 y de la cual se estaba solicitando por parte de la Caja de Compensación Familiar devolución del saldo a favor.

De acuerdo, a la respetiva indagación sobre los ingresos por los cuales se estaba declarando encontró que la Caja de Compensación Familiar, siendo una entidad sin ánimo de lucro, presta los servicios de salud, recreación, educación y desarrollo social, pero adicionalmente, los servicios de restaurante y hospedaje, los cuales según lo contempla el artículo 19-2 del Estatuto Tributario, generan ingresos gravados sujetos al impuesto de renta y complementarios a la tarifa del 35%.

Por la razón expuesta, la Administración de Impuestos y Aduanas Nacionales – DIAN, profirió requerimiento Especial N° 37274158512003 del 12 de diciembre de 2010, en el cual dispone de realizar corrección aritmética disminuyendo los ingresos no gravados y adicionando los gravados liquidando la respectiva sanción por inexactitud.

De acuerdo a lo anterior, la Caja de Compensación Familiar se pronunció con lo siguiente, de acuerdo a lo que determina la ley 21 de 1982, y lo complemento la ley 789 de 2005, los servicios de servicios sociales y recreativos los agrupan un compendio de actividades que están estrechamente relacionadas con la prestación del servicio en sí, y no se salen del contexto de contribuir al mejoramiento de la calidad de vida de los afiliados con servicios integrales y de alta calidad, así las cosas, los servicios prestados para fines recreativos incluyendo el hospedaje y la alimentación no dan resultados positivos es decir presentan pérdida para el ejercicio, debido que los mismo son cubiertos con subsidios a la demanda que ofrece al servicio del afiliado con el fin que los costos de adquisición estén por debajo de los que comúnmente presenta el mercado, por ende, la misma administración de las Cajas de Compensación Familiar mediante el subsidio a la oferta inyecta recursos a los servicios sociales con el fin de dar cumplimiento a la oferta de servicios que se presenta.

Además, la Corporación argumenta que, al clasificar los ingresos gravados por los servicios mencionados, se debe incorporar los costos y gastos generados por la prestación de los servicios.

Una vez la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales-DIAN, analizo lo expuesto por la Corporación procedió la liquidación oficial de revisión N° 0859637000563 del 23 de enero de 2011 mediante la cual manifiesta que se debe modificar la declaración la cual da un saldo a pagar de \$210.000.000 sin imponer sanción.

El 14 de marzo de 2011, la Caja de Compensación Familiar interpuso recurso de reconsideración contra la liquidación oficial de revisión N° 0859637000563 del 23 de enero de 2011.

2.1. Marco conceptual

Régimen Tributario Especial: corresponde a un conjunto de normas tributarias aplicables a un grupo de entidades, cuya finalidad es el desarrollo de su actividad meritoria y la ausencia de ánimo lucro.

Entidades sin Ánimo de Lucro: son personas jurídicas legalmente constituidas cuyos aportes, utilidades o excedentes no son reembolsados, ni distribuidos bajo ninguna modalidad, ni directa o indirectamente, ni durante su existencia, ni en el momento de su disolución y liquidación, puesto que persiguen un fin social o comunitario. Los rendimientos o aportes obtenidos en una Entidad Sin Ánimo de Lucro son reinvertidos en el mejoramiento de sus procesos o en actividades que fortalecen la realización de su objeto social.

Caja de Compensación Familiar: son entidades privadas que fueron creadas con el fin de mejorar la calidad de vida de los trabajadores y sus familias, por medio de subsidios y servicios, a raíz del pago de un porcentaje de los aportes de seguridad social que realizan los empleadores.

Servicios Recreativos: son aquellas acciones que permiten que una persona se entretenga o se divierta. Se trata de actividades que un individuo no realiza por obligación, sino que las lleva a cabo porque le generan placer.

Ingreso Gravado: el estatuto tributario (E.T.) expresa claramente que el ingreso gravado es todo lo que sea susceptible de generar incremento patrimonial para los contribuyentes.

Ingreso no Gravado: son aquellos que no causan el IVA, es decir, aquellos en donde no se configura el hecho generador del impuesto

2.3 Marco legal

La Ley 21 de 1982: fijó los criterios generales que rigen las obras y programas sociales que realizan las Cajas de Compensación Familiar, en el orden que a continuación se señala: - Salud - Programas de nutrición y mercadeo de productos alimenticios y otros que compongan la canasta familiar para ingresos bajos (obreros), definida por el Departamento Administrativo Nacional de Estadística (DANE). - Educación integral y continuada; capacitación y servicios de biblioteca. - Vivienda. - Crédito de fomento para industrias familiares. - Recreación Social. - Mercadeo de productos diferentes a los enunciados en el ordinal 2º el cual se hará de acuerdo con la reglamentación que expida posteriormente el Gobierno Nacional.

Ley 789 de 2002: amplió las funciones antes mencionadas, con las siguientes:

5. Administrar, a través de los programas que a ellas corresponda, las actividades de subsidio en dinero; recreación social, deportes, turismo, centros recreativos y vacacionales; cultura, museos, bibliotecas y teatros; vivienda de interés social; créditos, jardines sociales o programas de atención integral para niños y niñas de 0 a 6 años; programas de jornada escolar complementaria; educación y capacitación; atención de la tercera edad y programas de nutrición materno-infantil y, en general, los programas que estén autorizados a la expedición de la presente ley, para lo cual podrán continuar operando con el sistema de subsidio a la oferta.

Artículo 19-2 Estatuto Tributario: otros Contribuyentes del Impuesto Sobre la Renta: son contribuyentes del impuesto sobre la renta y complementarios, las cajas de compensación familiar, los fondos de empleados y las asociaciones gremiales, con respecto a los ingresos generados en

actividades industriales, comerciales y en actividades financieras distintas a la inversión de su patrimonio, diferentes a las relacionadas con salud, educación, recreación y desarrollo social.

3. Resultados

Una vez entablada la demanda respectiva por parte de la Corporación, se sustentó el pliego de cargos, de acuerdo a lo siguiente: la Administración de Impuestos y Aduanas Nacionales-DIAN, no puede comparar una entidad que su actividad genera fines lucrativos con una entidad sin ánimo de lucro la cual se reviste de importancia social y protección especial de sus recursos según la constitución política de Colombia y el legislador; y de acuerdo a los fines tributarios se consideran del régimen tributario especiales obteniendo así beneficios tributarios para el caso concreto las actividades ofertadas por la Caja de Compensación tienen vínculo directo con el servicio recreativo un servicio de fines sociales, el cual a través de las tarifas que son autorizadas y aprobadas por el Consejo Directivo de la Corporación se ofertan los servicios, con precios asequible a través de tarifas 100% subsidiadas de acuerdo a la categoría del afiliado.

Por ende, los funcionarios guiados por un exagerado ánimo recaudatorio únicamente tuvieron en cuenta los factores que aumentan el importe del tributo, y no se da cumplimiento con la normatividad de reconocimiento de los costos y gastos deducibles de la renta, por ende, el tributo lo determinan con base en los ingresos brutos y no depurados.

El representante jurídico de la Administración de Impuesto y Aduanas Nacionales, no acepto las pretensiones interpuestas en la demanda, considerando los conceptos anteriormente mencionados lo cuales concluyen que las actividades prestadas por la Corporación si son de naturaleza mercantil sujetos al impuesto de renta y complementarios.

Por ende, la Caja de Compensación apelo en una segunda instancia, ante el Consejo de Estado, el cual analiza detalladamente el caso y expone las siguientes consideraciones: de acuerdo a los antecedentes, se entiendo que la Corporación presta los servicios de recreación en infraestructuras propias, que el servicios de hospedaje y alimentación son directamente relacionados con actividades recreativas y desarrollo social fomentando el mejoramiento de la calidad de vida de los afiliados, lo anterior se evidencia que la actividad desarrollada en nada es relacionada con las actividades especificadas en los numerales 1 y 2 del artículo 20 del Código de Comercio debido que no se trata de arrendamiento de bienes, sino un servicios de alojamiento no permanente a 30 días con o sin alimentación; por lo expuesto anteriormente, los ingresos recibidos por la Caja de Compensación para el caso no están gravados por el impuesto de renta y complementarios toda vez que fueron obtenidos por los servicios de recreación y desarrollo social que se presta.

Finalmente, la sala revocara la sentencia apelada que negó la súplica de la demanda y en su lugar declara la nulidad de los actos administrativos demandados, el Consejo de Estado Falla a favor de la Caja de Compensación Familiar quedando anulada la liquidación oficial de revisión N° 0859637000563 del 23 de enero de 2011, y la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales debe declarar la firmeza de la declaración de impuestos sobre la renta y complementarios presentada por la Corporación y realizar oportunamente la devolución del respectivo saldo a favor solicitado por el contribuyente.

4. Conclusiones

Se concluye que las Cajas Compensación Familiar son entidades pertenecientes al régimen especial, son atípicas para definir los ingresos gravados y no gravados porque los mismos, son

verificados de acuerdo a la naturaleza del servicio que se presta, estos se revisten de protección social. El fin de estas Corporaciones es prestar servicios sin ánimo de lucro y aportar desarrollo social a trabajadores con menores ingresos, propendiendo a la búsqueda de mejorar la calidad de vida de los afiliados y sus familias; así mismo, los ingresos por los cuales la Caja de Compensación objeto de estudio tributa es por el servicio de vivienda No Vis, los servicios de crédito social y arrendamientos toda vez que pertenecen a los servicios autocosteables de la Corporación. Se entiende así mismo, que los servicios subsidiados son aquellos que tiene tarifas especiales que disminuyen el valor a pagar por el afiliado con un subsidio que puede alcanzar hasta el 100% del total a pagar, entendiéndose por prestación de servicios no gravados y acogidos según el artículo 19-2 del Estatuto Tributario.

Referencias

Avance Juridico Casa Editorial Ltda. (2022). Ley 1819 de 2016 Congreso de la Republica.

Impuesto sobre la renta.

http://www.secretariasenado.gov.co/senado/basedoc/ley_1819_2016.html#19

Castillo, B. L. (2019). Oficio número 003328 Dian, impuesto sobre la renta y complementarios

Cajas de Compensación Familiar. <https://cijuf.org.co/normatividad/oficio/2019/oficio-3328.html>.

Contadia. (2021). Contadia Actualícese. Tratamiento Tributario Cajas de Compensación.

<https://www.contadia.com/estatuto-tributario/articulo-19-2-tratamiento-tributario-de-las-cajas-de-compensacion>.

Leyes Superintendencia del Subsidio Familiar (2022). Ley 21 de 1982 Modificación al regimen

del Subsidio Familiar. <https://www.ssf.gov.co/web/guest/ley-21-de-1982>.

Leyes Superintendencia del Subsidio Familiar (2022). Normas para apoyar el empleo y ampliar

la protección social y se modifican algunas disposiciones del régimen del subsidio familiar. <https://ssf.gov.co/ley-789-de-2002>.