

OFICIO N° 021327 14-08-2018 DIAN

Subdirección de Gestión Normativa y Doctrina
Bogotá, D.C.
100208221- 001352

Señora
MARIA DEL CONSUELO VELÁSQUEZ SALGADO
consuelo.velasquez@perkerandall.co
Carrera 11 No 93 – 53 Oficina 203
Bogotá D.C.

Ref: Radicado 100027017 del 01/06/2018

Tema- Impuesto sobre la Renta y Complementarios
Descriptorios- Régimen Tributario Especial
Fuentes formales - Artículos 125-2, 290 del Estatuto Tributario. Artículos 1.2.1.5.1.20., 1.2.1.5.1.21., 1.2.1.5.1.22., 1.2.1.5.1.24., 1.2.1.5.1.26. del Decreto 1625 de 2016 Único Reglamentario en Materia Tributaria. Decreto 2150 del 20 de diciembre de 2017. Descriptorios 4.47., 4.54. y 4.55. del Concepto General Unificado No. 0481 del 27 de abril de 2018 – Entidades Sin Ánimo de Lucro y donaciones.

De conformidad con el artículo 20 del Decreto número 4048 de 2008 este despacho está facultado para absolver las consultas escritas que se formulen sobre la interpretación y aplicación de las normas tributarias, aduaneras o de comercio exterior y control cambiario en lo de competencia de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales.

Mediante el radicado de la referencia la peticionaria plantea las siguientes inquietudes relacionadas con el Régimen Tributario Especial del impuesto sobre la renta y complementario:

a) Tratamiento de las donaciones recibidas no condicionadas

- ¿Las donaciones recibidas no condicionadas deben depurarse en su totalidad como parte de los egresos para obtener el beneficio neto o excedente?
- A partir de lo señalado en el parágrafo 2 del artículo 125-2 del E.T., ¿deben registrarse como ingreso para la depuración del beneficio neto, que estará exento si se reinvierte en la actividad meritoria? O ¿Debe registrarse como ingreso para la depuración de beneficio neto y adicionalmente incluirse y declararse en el renglón de rentas exentas?

b) Determinación del beneficio neto o excedente – inversiones constituidas

- Si la entidad tiene exclusivamente inversiones inferiores a un año ¿no debe efectuar la operación de suma y resta de tales inversiones para la determinación del beneficio neto o excedente?
- Para aquellas inversiones superiores a un año, que se adicionan por haberse liquidado en el año gravable ¿esta adición solo aplica a partir del año gravable 2018 teniendo en cuenta que deben adicionarse “las inversiones de períodos gravables anteriores (...)” y para 2016 la depuración del beneficio neto o excedente no incluía inversiones con las características indicadas?

c) Egresos

- ¿Se pueden incluir como egresos fiscales para la determinación del beneficio neto o excedente todos los impuestos, por ejemplo, vehículos y otros no relacionados en el artículo 115 del E.T., así como cualquier tasa o contribución?

d) Egresos improcedentes

- Depurado el beneficio neto o excedente sin incluir como egresos aquellos que no son aceptados fiscalmente, tales como sanciones, multas provisiones de litigios, la entidad debe sobre estos último aplicar la tarifa del 20% a pesar que no fueron tomados en cuenta para la determinación del beneficio neto o excedente?

- Lo dispuesto en el párrafo 4º del artículo 1.2.1.5.1.24., esto es la posibilidad de gravar los egresos improcedentes a una tarifa del 20%, ¿solo aplicaría en el evento que la Administración de Impuestos con motivo de una investigación determine dichos egresos?

e) Corrección declaraciones

- En consideración a la fecha de expedición del Concepto General Unificado No. 0481 del 27 de abril de 2018 ¿se debe corregir la declaración del impuesto sobre la renta en caso que se llegue a la conclusión que había lugar a ello?

f) Pérdidas fiscales

- ¿Las entidades del Régimen Tributario Especial del impuesto sobre la renta y complementario deben dar aplicación a la fórmula contenida en el régimen de transición de que trata el artículo 90 del E.T.?

Planteadas las preguntas, estas se resolverán en el orden en que fueron formuladas:

a) Tratamiento de las donaciones recibidas no condicionadas

- ¿Las donaciones recibidas no condicionadas deben depurarse en su totalidad como parte de los egresos para obtener el beneficio neto o excedente?

- A partir de lo señalado en el párrafo 2 del artículo 125-2 del E.T., ¿deben registrarse como ingreso para la depuración del beneficio neto, que estará exento si se reinvierte en la actividad meritoria? O ¿Debe registrarse como ingreso para la depuración de beneficio neto y adicionalmente incluirse y declararse en el renglón de rentas exentas?

Respuesta:

El párrafo 2º del artículo 125 del Estatuto Tributario, adicionado por el artículo 156 de la Ley 1819 de 2016, establece el tratamiento tributario por parte de las entidades del Régimen Tributario Especial para las donaciones recibidas así: (i) aquellas sin condición por parte del donante, las cuales deberán registrarse como ingresos que darán lugar a rentas exentas siempre que se destinen a la actividad meritoria; (ii) donaciones condicionadas que deben registrarse directamente en el patrimonio para ser usadas en las actividades meritorias, así como sus rendimientos.

En ese sentido, el artículo 1.2.1.5.1.20 del Decreto 1625 de 2016 reitera el mencionado tratamiento, razón por la cual hará parte de los elementos señalados en los artículos 1.2.1.5.1.20., 1.2.1.5.1.21., 1.2.1.5.1.22. y 1.2.1.5.1.24. ibídem, para efectos de determinar el beneficio neto o excedente, el cual estará exento en la medida que destine a la actividad meritoria.

b) Determinación del beneficio neto o excedente – inversiones constituidas

- Si la entidad tiene exclusivamente inversiones inferiores a un año ¿no debe efectuar la operación de suma y resta y de tales inversiones para la determinación del beneficio neto o excedente?

- Para aquellas inversiones superiores a un año, que se adicionan por haberse liquidado en el año gravable ¿esta adición solo aplica a partir del año gravable 2018 teniendo en cuenta que deben adicionarse “las inversiones de períodos gravables anteriores (...)” y para 2016 la depuración del beneficio neto o excedente no incluía inversiones con las características indicadas?

Respuesta:

El artículo 1.2.1.5.1.22. del Decreto 1625 de 2016 es claro en señalar cuáles son los elementos que integran el concepto de inversión: (i) que estén dirigidas al fortalecimiento del patrimonio; (ii) que no sean susceptibles de amortización ni depreciación de conformidad con las reglas previstas en el Estatuto Tributario; (iii) que generen rendimientos para el desarrollo de la actividad meritoria y (iv) que deben ser como mínimo superiores a un (1) año.

En el caso que no se cumpla con la totalidad de los elementos anteriormente enunciados, no se estará frente al concepto de inversión y no podrá darse cumplimiento a lo dispuesto en el numeral segundo del artículo 1.2.1.5.1.24. ibídem para efectos de la determinación del beneficio neto o excedente, esto es, deducir de los ingresos menos los egresos el saldo al final del período gravable de estas inversiones.

Por último, es necesario precisar respecto del concepto de inversiones que el artículo 1.2.1.5.1.34. del Decreto 1625 de 2016 consagra el tratamiento de los saldos de las inversiones constituidas a 31 de diciembre de 2016 de las entidades a las que se refiere el párrafo transitorio segundo del artículo 19 del Estatuto Tributario.

Tratándose las entidades a las que se refiere el Párrafo transitorio 1º del artículo 19 del Estatuto Tributario y las asignaciones permanentes constituidas con el beneficio neto o excedente de los años gravables anteriores a 2017, será preciso acudir a lo dispuesto en el artículo 1.2.1.5.1.35. del Decreto 1625 de 2016.

c) Egresos

- ¿Se pueden incluir como egresos fiscales para la determinación del beneficio neto o excedente todos los impuestos, por ejemplo, vehículos y otros no relacionados en el artículo 115 del E.T., así como cualquier tasa o contribución?

Respuesta:

Este problema jurídico fue materia de estudio en el Concepto General Unificado No. 0481 del 27 de abril de 2018, a través de su descriptor 4.47.

En dicha doctrina se interpreta con base en lo dispuesto en el artículo 1.2.1.5.1.21. del Decreto 1625 de 2016 que las erogaciones relacionadas con los tributos pagados en desarrollo de la actividad meritoria de la entidad se exceptúan de las limitaciones del Título I del Libro Primero del Estatuto Tributario y con base en el alcance del término tributo de la Sentencia C-621 de 2013 concluye que los impuestos, tasas y contribuciones pagados por las entidades del Régimen Tributario Especial están cubiertos por esta excepción. Lo anterior en desarrollo de su actividad meritoria y también las complementarias, pues ambas generan los ingresos que luego de deducirse los egresos, serán objeto de reinversión.

También precisa dicha interpretación que la mencionada excepción solo los pagos a que se encuentra obligada la entidad en desarrollo de sus actividades y no la asunción de gastos a nombre de terceros, aspecto que no se ajusta a los presupuestos antes señalados, ni al artículo 1.2.1.5.1.21. del Decreto 1625 de 2016; tampoco cubre esta excepción los ingresos que se derivan de la ejecución de contratos de obra pública e interventoría, los cuales están sometidos a la tarifa general del impuesto sobre la renta.

d) Egresos improcedentes

- Depurado el beneficio neto o excedente sin incluir como egresos aquellos que no son aceptados fiscalmente, tales como sanciones, multas provisiones de litigios, ¿la entidad debe sobre estos último aplicar la tarifa del 20% a pesar que no fueron tomados en cuenta para la determinación del beneficio neto o excedente?

- Lo dispuesto en el párrafo 4º del artículo 1.2.1.5.1.24., esto es la posibilidad de gravar los egresos improcedentes a una tarifa del 20%, ¿solo aplicaría en el evento que la Administración de Impuestos con motivo de una investigación determine dichos egresos?

Respuesta:

Respecto de la primera pregunta se le informa que el Concepto General Unificado No. 0481 del 27 de abril de 2018, en su descriptor 4.54. determina el alcance del término egresos improcedentes e indica que “costos y gastos que no cumplen con los requisitos para su aceptación como egresos fiscales en los términos del artículo 1.2.1.5.1.21. ibídem, razón por la cual se pueden deducir en la determinación del beneficio neto o excedente y resultan gravados con la tarifa del 20%”

En cuanto a la segunda pregunta, esto es, la posibilidad que se aplique la tarifa del 20% solo con ocasión del ejercicio de las facultades de fiscalización e investigación por parte de la Administración Tributaria, se precisa que el evento planteado en el párrafo 4º del artículo 1.2.1.5.1.24. del Decreto 1625 de 2016 no solo tiene lugar en este caso sino también cuando se determina el beneficio neto o excedente por parte del contribuyente del Régimen Tributario Especial.

e) Corrección declaraciones

- En consideración a la fecha de expedición del Concepto General Unificado No. 0481 del 27 de abril de 2018 ¿se debe corregir la declaración del impuesto sobre la renta en caso que se llegue a la conclusión que había lugar a ello?

Respuesta:

Sobre el particular es importante precisar que la corrección de las declaraciones tributarias tiene lugar cuando se configuran los supuestos que contempla la ley, independientemente de la expedición de interpretación oficial por parte de la Administración Tributaria, razón por la cual el contribuyente deberá analizar si dichos supuestos ocurren.

f) Pérdidas fiscales

- ¿Las entidades del Régimen Tributario Especial del impuesto sobre la renta y complementario deben dar aplicación a la fórmula contenida en el régimen de transición de que trata el artículo 290 del E.T.?

Respuesta:

Las entidades del Régimen Tributario Especial que generen pérdidas fiscales deberán dar cumplimiento a lo señalado en el artículo 1.2.1.5.1.26. del Decreto 1625 de 2016, norma respecto de la cual este despacho destaca los dos párrafos transitorios con los cuales reglamenta la situación de las entidades del artículo 19 del Estatuto Tributario (párrafos transitorios 1º y 2º) que tuvieron pérdidas fiscales acumuladas a treinta y uno (31) de diciembre de 2016 y no las compensaron.

La anterior precisión cobra importancia porque se considera que lo dispuesto en el artículo 290 del Estatuto Tributario tiene aplicación para los contribuyentes del régimen ordinario del impuesto sobre la renta.

El artículo 1.2.1.5.1.26. establece lo siguiente:

Artículo 1.2.1.5.1.26. Tratamiento de las pérdidas fiscales. Si del resultado del ejercicio se genera una pérdida fiscal, la misma se podrá compensar con los beneficios netos de los períodos gravables siguientes, de conformidad con lo previsto en el artículo 147 del Estatuto Tributario.

Esta decisión deberá constar en acta de la Asamblea General o máximo órgano directivo, antes de presentar la declaración del impuesto sobre la renta y complementario del correspondiente período gravable en el cual se compense la pérdida fiscal.

Parágrafo transitorio 1. Las entidades a las que se refiere el parágrafo transitorio 1 del artículo 19 del Estatuto Tributario con pérdidas fiscales acumuladas a treinta y uno (31) de diciembre de 2016 y no compensadas no se someterán al término de compensación previsto en el artículo 147 del Estatuto Tributario, ni serán reajustadas fiscalmente.

Parágrafo transitorio 2. Las entidades a las que se refiere el Parágrafo transitorio 2º del artículo 19 del Estatuto Tributario, con pérdidas acumuladas a treinta y uno (31) de diciembre de 2016 no podrán compensarlas fiscalmente en ninguno de los períodos gravables siguientes.
(Subrayado fuera del texto)

Sin perjuicio de lo anteriormente señalado, es oportuno señalar que la compensación de pérdidas fiscales para las entidades del Régimen Tributario Especial fue materia de estudio en el Concepto General Unificado No. 0481 del 27 de abril de 2018, a través de su descriptor 4.55.

En los anteriores términos se resuelve su solicitud y finalmente le manifestamos que la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales –DIAN-, con el fin de facilitar a los contribuyentes, usuarios y público en general el acceso directo a sus pronunciamientos doctrinarios, ha publicado en su página de internet www.dian.gov.co, la base de conceptos en materia tributaria, aduanera y cambiaria expedidos desde el año 2001, la cual se puede ingresar por el ícono de “Normatividad” - “técnica”-, dando click en el link “Doctrina Dirección de Gestión Jurídica”.

Atentamente,

LORENZO CASTILLO BARVO
Subdirector de Gestión Normativa y Doctrina (E)