

**CONCEPTO 18733 DEL 19 DE JULIO DE 2018**  
**DIRECCIÓN DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES**

Bogotá, D.C.

Señor

**FEDERICO RESTREPO LE FLOHIC**

Cra. 43A #1-50. San Fernando Plaza. Torre 1. Oficina 857.

frestrepol@une.net.co

Medellín - Antioquia.

Ref: Radicado 100027715 del 18/05/2018

|                         |                                                                                                                                                                    |
|-------------------------|--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| <b>Tema</b>             | Impuesto sobre la Renta y Complementarios.                                                                                                                         |
| <b>Descriptor</b>       | Entidades Sin Ánimo de Lucro                                                                                                                                       |
| <b>Fuentes formales</b> | Constitución Política de 1991. Arts. 150, 154 y 338.<br>Código Civil Art 27.<br>Estatuto Tributario. Arts. 125-5, 257 y 359.<br>Ley 1819 de 2016. Arts. 105 y 157. |

Cordial saludo:

De conformidad con el artículo 20 del Decreto 4048 de 2008, modificado por el artículo 10 del Decreto 1321 de 2011, es función de esta Subdirección absolver las consultas escritas que se formulen sobre interpretación y aplicación de las normas nacionales en materia tributaria, aduanera o de comercio exterior, en lo de competencia de la D'IAN.

En atención al escrito en referencia, dentro del cual solicita la reconsideración del numeral 2.19 del Concepto General Unificado No. 0481 del 27 de abril de 2018 el cual responde a la pregunta de si ¿es posible tratar como egreso aquellas donaciones realizadas por una entidad del Régimen Tributario Especial que tiene como actividad meritoria No. 12 del artículo 359 del E.T.<sup>7</sup> afirmando:

*"No es posible tratar como egreso estas donaciones en consideración a lo señalado por el artículo 257 del E.T. el cual establece que todas las donaciones se tratarán como descuento tributario, salvo el incentivo a la donación del sector privado en la Red Nacional de Bibliotecas Públicas y Biblioteca Nacional establecido en el artículo 125 Ibídem. O podrá aplicar lo establecido en el inciso segundo del párrafo 2 de este artículo 1.2.1.5.1.27*

*del Decreto 1625 de 2016 Único Reglamentario en Materia Tributaria”.*

Considera en su petición de reconsideración que *“esta tesis es desacertada en la medida en que la misma riñe con la ley y el reglamento al establecer una prohibición injustificada que desconoce de plano la razón de ser y la naturaleza del objeto social de las entidades de que trata el numeral 12 del artículo 359 E.T. y altera inoficiosamente el sistema de depuración del beneficio neto o excedente previsto legalmente...”.*

En primer lugar, la norma objeto de estudio, expone:

*“ARTÍCULO 257. DESCUENTO POR DONACIONES A ENTIDADES SIN ÁNIMO DE LUCRO PERTENECIENTES AL RÉGIMEN ESPECIAL Las donaciones efectuadas a entidades sin ánimo de lucro que hayan sido calificadas en el régimen especial del impuesto sobre la renta y complementarios y a las entidades no contribuyentes de que tratan los artículos 22 y 23 del Estatuto Tributario, no serán deducibles del impuesto sobre la renta y complementarios., pero darán lugar a un descuento del impuesto sobre la renta y complementarios, equivalente al 25% del valor donado en el año o periodo gravable. El Gobierno nacional reglamentará los requisitos para que proceda este descuento.*

*PARÁGRAFO. Las donaciones de que trata el artículo 125 del Estatuto Tributario también darán lugar al descuento previsto en este artículo. Así, la norma transcrita menciona lo relacionado con la sanción por extemporaneidad en la entrega de información proveniente de los contribuyentes, la cual debe ser remitida a la UAE-DIAN por las entidades autorizadas para recaudar impuestos”* (Negrillas y subrayas fuera de texto).

De la norma transcrita se deduce literalmente que las donaciones realizadas a una entidad sin ánimo de lucro, (en adelante: ESAL) que pertenezca al Régimen Tributario Especial no son deducibles en el impuesto sobre la renta y complementarios, sino que generan un descuento tributario del 25% del valor donado en el citado impuesto. En consecuencia, las mismas no pueden catalogarse como una deducción (costo o gasto) debido a que la ley taxativamente estipula que generan un descuento tributario.

En segundo lugar, debe destacarse que de acuerdo con lo dispuesto en los artículos 150 numeral 12, 154 y 338 de la Constitución Política de 1991, *“en materia tributaria el legislador goza de un amplio margen de configuración para crear, modificar y eliminar impuestos, tasas y contribuciones,*

*así como regular todos los aspectos relacionados con su recaudo, base gravable, sujetos pasivos y activos, tiempo de vigencia, forma de cobro, exenciones y limitaciones” (Sentencia Corte Constitucional C-393 de 2016) (Subrayas fuera de texto).*

Asimismo, en virtud del principio de legalidad al disponer el legislador con la expedición de la Ley 1819 de 2016 que las donaciones realizadas a una ESAL del régimen tributario especial generaran un descuento tributario y no una deducción, este será el tratamiento tributario que deben recibir sin que le sea posible al intérprete alterar el alcance de la norma objeto de estudio.

Menos aun cuando de conformidad con el artículo 27 del código civil se expresa -dentro de los métodos de interpretación de las normas jurídicas- que: *“Cuando el sentido de la ley sea claro, no se desatenderá su tenor literal a pretexto de consultar su espíritu”.*

En este sentido, al ser la norma precisa y expresar con claridad que las donaciones efectuadas a las ESAL del régimen tributario especial en el impuesto sobre la renta y complementario generan un descuento tributario y no una deducción, deberán ocupar la casilla designada para descuentos tributarios dentro del formulario dispuesto para declarar, sin que sea posible incluirlas dentro del espacio de deducciones como un egreso (costo o gasto) por disposición legal expresa.

La situación descrita obedece al normal cambio normativo potestad del legislador quien, en relación con los impuestos nacionales *“goza de un margen de maniobra para crearlos, **modificarlos**, eliminarlos, así como para regular todo lo referente a su vigencia, sujetos activos y pasivos, hechos, bases gravables, tarifas, formas de cobro y recaudo”* (Sentencia C-615 de 2013) (Negritas y subrayas fuera de texto).

Ahora bien, en cuanto al tratamiento tributario de las donaciones realizadas a ESAL que no pertenezcan al Régimen Tributario Especial el artículo 125-5 del Estatuto Tributario, adicionado por el artículo 157 de la Ley 1819 de 2016, indica:

**“ARTICULO 125-5. DONACIONES A ENTIDADES NO PERTENECIENTES AL RÉGIMEN TRIBUTARIO ESPECIAL. Las donaciones efectuadas a entidades sin ánimo de lucro que no hacen parte del Régimen Tributario Especial **no serán descontables de la renta y serán ingresos gravables para las entidades receptoras.****

*Si se determina que con motivo de la donación entregada cabe la figura de elusión fiscal, se procederá a sanciones para ambas entidades; receptora y donante.*

*PARÁGRAFO. Las donaciones efectuadas a las entidades de que tratan los artículos 22 y 23 de este Estatuto seguirán las reglas establecidas en el artículo 257 del Estatuto Tributario” (Negrillas y subrayas fuera de texto).*

Por consiguiente, se confirma el numeral 2.19 del Concepto General Unificado No. 0481 del 27 de abril de 2018.

En los anteriores términos se resuelve su solicitud 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 en la página electrónica de la DIAN: <http://www.dian.gov.co> siguiendo los iconos: "Normatividad" - "técnica" y seleccionando los vínculos "Doctrina" y "Dirección de Gestión Jurídica".

Atentamente,

**PEDRO PABLO CONTRERAS CAMARGO**

Subdirector de Gestión Normativa y Doctrina

Dirección de Gestión Jurídica

UAE-Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales

Cra. 8 #6c-38. Piso 4, Edificio San Agustín

Bogotá D.C.