



Subdirección de Gestión Normativa y Doctrina

Bogotá, D.C. **17 OCT. 2018**

100208221 • 001817

Señor  
**JUAN CARLOS JARAMILLO DIAZ**  
 calle 119A No. 18 - 75 oficina 503  
 Bogotá

**DIAN** No. Radicado 000S2018030909  
 Fecha 2018-10-23 09:49:46 AM  
 Remitente Sede NIVEL CENTRAL  
 Depen SUB GES NORMATIVA DOCTRINA  
 Destinatario JAUN CARLOS JARAMILLO DIAZ  
 Folios 6 Anexos 0

COR-000S2018030909

Ref: Radicado 0805 del 26/06/2018

Tema	Impuesto sobre la Renta y Complementarios
Descriptores	Régimen Tributario Especial
Fuentes formales	Artículos 22, 23, 125-2, 125-3, 125-4, 125-5, 126-2, 126-5, 257, 356-1, 359, 364-5, 771-5 del Estatuto Tributario Artículos 1.2.1.5.1.16., 1.2.1.5.1.19., 1.2.1.5.1.20., 1.2.1.5.1.21., 1.2.1.5.1.22., 1.2.1.5.1.24., 1.2.1.5.1.27., 1.2.1.5.1.38. del Decreto 1625 de 2016. Descriptores 3.4., 4.33., 4.16., 8.9., 4.50., 2.11., 2.19., 4.68., 4.59. y 4.41. del Concepto No. 0481 de 2018. Sentencia del Consejo de Estado No. 16467 de 2010

Cordial saludo, Dr. Jaramillo:

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.

Se solicita reconsideración parcial del Concepto General Unificado No. 0481 del 27 de abril de 2018 de Entidades Sin Ánimo de Lucro y donaciones. De manera en concreta se abre un cuestionamiento sobre los siguientes temas:

1. 3.4. DESCRIPTOR. No contribuyentes. - Alcance del carácter de no contribuyentes del impuesto sobre la renta de las iglesias y confesiones religiosas".
2. 4.33. DESCRIPTOR. Régimen tributario especial- ¿Le son aplicables los procesos de

- calificación, permanencia y actualización a las entidades extranjeras de derecho privado sin ánimo de lucro y organizaciones No gubernamentales (ONG) extranjeras que operan en Colombia?
3. 4.16. DESCRIPTOR. Régimen tributario especial- Registro web ¿Se debe actualizar el registro de junta directiva, fundadores, representantes legales o miembros de órganos de dirección que se encuentran activos anualmente?
  4. 8.9. DESCRIPTOR. Disposiciones generales. ¿Los medios de pagos que establece el artículo 771-5 aplica para las entidades del Régimen Tributario Especial incluidas las entidades del sector cooperativo, propiedades horizontales, cajas de compensación familiar?
  5. 4.50. DESCRIPTOR. Régimen tributario especial. Beneficio neto o excedente. Inversiones.
  6. 2.11. DESCRIPTOR. Donaciones. ¿Por qué los artículos 125-2, 125-3, 125-4, 126-2, y 126-5 del E.T. se da el tratamiento de deducciones a las donaciones y no de descuento tributario que establece el artículo 257 del mismo estatuto?
  7. 2.19 DESCRIPTOR. Donaciones. ¿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.?
  8. 4.68 DESCRIPTOR. Régimen tributario especial. Distribución indirecta de excedentes. - Remuneración de los cargos directivos y gerenciales en RTE.- ¿Cómo opera la limitación en la remuneración der cargos directivos?
  9. 4.59 DESCRIPTOR. Régimen tributario especial. - Exención del beneficio neto o excedente. Reinversión del beneficio neto o excedente.
  10. 4.41 DESCRIPTOR: Régimen tributario especial. - ¿Para las entidades del Régimen Tributario Especial el beneficio neto o excedente a reinvertir es el contable o el fiscal?

A continuación, se resolverá la solicitud en el orden en que fueron formulados los temas:

1. **3.4. DESCRIPTOR. No contribuyentes. - Alcance del carácter de no contribuyentes del impuesto sobre la renta de las iglesias y confesiones religiosas".**

Se argumenta que cuando una organización religiosa nace de la Iglesia Católica es connatural que participe de ese mismo carácter. Es decir, son entidades sin ánimo de lucro Eclesiásticas, que actúan bajo la legítima autoridad de la Iglesia Católica; devienen de la Ley 20 de 1974 - Ley del Concordato - y se definen en el Decreto 1066 de 2015. Por consiguiente, concluye el consultante: "(...) *no es acertado interpretar que dentro del concepto de organizaciones de las entidades religiosas caben las fundaciones, corporaciones o asociaciones que desde su inspiración religiosa se dedican al trabajo en el ámbito social y a ellas le son aplicables todas las disposiciones para ser contribuyentes del Régimen Tributario Especial*".

Este despacho mantendrá el criterio expuesto en el descriptor 3.4., por considerar que a las

personas jurídicas eclesiásticas si les resultan aplicables todas las disposiciones para ser contribuyentes del Régimen Tributario Especial.

En efecto, al analizar lo dispuesto en la Ley 20 de 1974 y la Ley 1819 de 2016, no se evidencia exclusión de ninguna organización, fundación, corporación o asociación, pues todas pueden, si cumplen requisitos y así lo deciden sus órganos directivos, pertenecer al régimen tributario especial, presentando las acreditaciones ante la DIAN.

Sin perjuicio de lo anteriormente señalado, si se genera la necesidad de precisar por parte de este despacho (con base en los argumentos presentados por el peticionario) cuál es el alcance del carácter de no contribuyente que tienen estas entidades, cuando la iglesia con su personería jurídica, además de promover apego de los sentimientos religiosos en el cuerpo social con el desarrollo de los ritos y prácticas, desarrolla actividades meritorias como la prestación de servicios de salud (numeral 2º del artículo 359 del Estatuto Tributario).

Respecto del desarrollo de esta actividad por parte de la Iglesia Católica, la Ley 20 de 1974 por la cual se aprueba el "Concordato y el Protocolo Final entre la República de Colombia y la Santa Sede" en su artículo V indica que ésta desarrolla su misión por medio de sus instituciones y servicios pastorales, en particular mediante la educación, la enseñanza, la promoción social y otras actividades de público beneficio.

Sobre las personas jurídicas eclesiásticas, el Título VI Capítulo II (114 § 1, 115 § 1) señala que éstas se constituyen o por la misma prescripción del derecho o por especial concesión de la autoridad competente dada mediante decreto y éstas se clasifican en fundaciones (conjuntos de personas) y corporaciones (conjuntos de personas), que están orientadas a un fin congruente con la misión de la Iglesia, a las cuales se les otorga la correspondiente personería jurídica cuando se cumplen los requisitos allí consagrados.

Es importante destacar que, sobre el tratamiento de las propiedades eclesiásticas y los bienes de utilidad común sin ánimo de lucro, pertenecientes a la Iglesia y a las demás personas jurídicas eclesiásticas el artículo XXIV de la Ley 20 de 1974 precisa:

*"Las propiedades eclesiásticas podrán ser gravadas en la misma forma y extensión que las de los particulares. Sin embargo, en consideración a su peculiar finalidad se exceptúan los edificios destinados al culto, las curias diocesanas, las casas episcopales y curales y los seminarios. Los bienes de utilidad común sin ánimo de lucro, pertenecientes a la Iglesia y a las demás personas jurídicas de que trata el artículo IV del presente Concordato, tales como los destinados a obras de culto, de educación o beneficencia se regirán en materia tributaria por las disposiciones legales establecidas para las demás instituciones de la misma naturaleza."*

Así las cosas, de acuerdo al marco jurídico anteriormente planteado se tiene que la actividad meritoria puede ser desarrollada por la Iglesia Católica directamente o a través de personas jurídicas eclesiásticas (corporaciones y fundaciones). Esta diferencia tiene un efecto de cara al impuesto sobre la renta y complementario, respecto del carácter de no contribuyente o entidad que hace parte del Régimen Tributario Especial.

En efecto, lo primero que se puede concluir es que el desarrollo de una actividad meritoria de forma directa por parte de un no contribuyente, no le quita esta calidad.

En contraste, si la actividad meritoria se desarrolla a través de personas jurídicas eclesiales, les serán aplicables todas las disposiciones para ser contribuyentes del Régimen Tributario Especial, conclusión ya expuesta en el descriptor 3.4. de este concepto.

En ese orden de ideas se adicionará al Concepto General Unificado No. 0481 del 27 de abril de 2018 un descriptor, en los términos anteriormente señalados.

**2. 4.33. DESCRIPTOR. Régimen tributario especial- ¿Le son aplicables los procesos de calificación, permanencia y actualización a las entidades extranjeras de derecho privado sin ánimo de lucro y organizaciones No gubernamentales (ONG) extranjeras que operan en Colombia?**

Se argumenta que la conclusión expuesta sobre el tratamiento tributario de las organizaciones sin ánimo de lucro extranjeras es acertada en cuanto a la generación de ingresos de fuente nacional, pero en cuanto a los ingresos de fuente extranjera debe reconsiderarse por el contenido del artículo 20 del Estatuto Tributario (en adelante E.T.) y lo expuesto en la Sentencia de la Sección Cuarta del Consejo de Estado No. 16467 de 2010, Consejero Ponente Dr. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas. Lo anterior, porque en criterio del peticionario si estas entidades no generan ingresos de fuente nacional, no les aplica la norma y, por consiguiente, tampoco les debería aplicar el nuevo marco normativo de la Ley 1819 de 2016.

No hay lugar a la modificación de la interpretación jurídica expuesta en el descriptor 4.33., por lo siguiente:

Desde la exposición de motivos (Gaceta del Congreso No. 894 de 2016) del proyecto que dio como resultado la expedición de la Ley 1819 de 2016 se dejó claro que las modificaciones al Régimen Tributario Especial tenían como finalidad mitigar conductas evasoras, aspecto que se ve reflejado en el establecimiento de un proceso de acceso a este régimen y en la necesidad de demostrar que cumplen con los requisitos previstos en la ley.

Estos requisitos establecidos en la ley, no hacen distinción respecto de si son entidades nacionales o extranjeras, pues se tratan de normas que no buscan aumentar la carga fiscal de las ESAL, sino de controlar el acceso al Régimen Tributario Especial porque ya no se pertenece a este *per se*.

Por esta razón los argumentos expuestos en la Sentencia No. 16467 del 16 de 2010, deben considerar los cambios que trajo la Ley 1819 de 2016 al artículo 19 del Estatuto Tributario, cuyo propósito se orienta al control de las entidades que hacen parte del Régimen Tributario Especial.

En consecuencia, las entidades extranjeras de derecho privado sin ánimo de lucro y Organizaciones No Gubernamentales (ONG) harán parte del Régimen Tributario Especial si acreditan los requisitos allí establecidos y adelantan los procesos de calificación, permanencia o actualización, según corresponda.

En este caso el tratamiento de los ingresos de fuente nacional, percibidos por estas entidades, estarán sujetos a lo establecido en el Título V del Libro 1 del E.T. y el Capítulo 5 del Título 1 de la Parte 2 del Decreto 1625 de 2016.

Por lo anterior el Concepto Unificado realiza la siguiente interpretación respecto de las

Entidades extranjeras de derecho privado sin ánimo de lucro y Organizaciones No Gubernamentales (ONG), que están en línea con el propósito del legislador de controlar el acceso al Régimen Tributario Especial:

- Si a 31 de diciembre de 2016 estaban clasificadas dentro del R.T.E. continuarán en este régimen, y para su permanencia deberán cumplir con el procedimiento establecido en el artículo 356-2 del E.T. y lo dispuesto en el Decreto 1625 de 2016.
- Si se establecen en Colombia a partir del 1º de enero de 2017 y desean pertenecer al R.T.E. deberán adelantar el proceso de calificación.
- Estas entidades deben cumplir con el proceso de actualización, que se hace de forma anual, siempre que estén calificadas o hayan adelantado el proceso de permanencia.
- Si no adelantaron estos procesos o son excluidas del R.T.E. serán contribuyentes del régimen ordinario del impuesto sobre la renta y complementario.

**3. 4.16. DESCRIPTOR. Régimen tributario especial- Registro web ¿Se debe actualizar el registro de junta directiva, fundadores, representantes legales o miembros de órganos de dirección que se encuentran activos anualmente?**

Respecto de este tema el peticionario argumenta que sólo los fundadores son los que crean o hacen parte de la constitución de la entidad; por lo que, si se exige reportar además de los miembros del acta de fundación a personas que han sido aceptados a través del tiempo, es decir que no concurren en calidad de otorgante del acta de constitución, "(...) *desdibuja un tanto la esencia del concepto del acta de constitución de la entidad*".

Sobre el particular no hay lugar a la modificación de la interpretación jurídica expuesta en el descriptor 4.16., por lo siguiente:

La tesis jurídica de este descriptor se encuadra dentro de la preceptiva superior, pues como ya se ha analizado previamente, las modificaciones que trajo la Ley 1819 de 2016 al Régimen Tributario Especial tienen como principal propósito el acceso y continuidad en el Régimen Tributario Especial de las entidades que cumplan los requisitos en la ley y el reglamento, al solicitar la permanencia, calificación y actualización.

Dentro de los requisitos planteados en la Ley se tiene que estas entidades no pueden reembolsar sus aportes, ni distribuir sus excedentes, 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.

En ese sentido el artículo 356-1 del Estatuto Tributario establece unos criterios, para considerar si hay distribución indirecta de excedentes que tiene como orientación los negocios jurídicos que se hagan con fundadores, aportantes, donantes, representantes legales y administradores, sus cónyuges o compañeros o sus familiares parientes hasta cuarto grado de consanguinidad o afinidad o único civil o entidades jurídicas donde estas personas posean más de un 30% de la entidad.

Por esta razón, la información que proporcione la entidad al registro web resulta fundamental para la actividad de control que debe realizar la Administración Tributaria sobre las entidades del Régimen Tributario Especial y está de acuerdo a lo señalado en el artículo 364-5 del Estatuto Tributario. Esta obligación se debe realizar de forma anual y según lo disponen los artículos 1.2.1.5.1.9. y 1.2.1.5.1.16. del Decreto 1625 de 2016, ésta se debe cumplir dentro de

los plazos que se fijen mediante decreto.

En línea con lo anterior, el concepto unificado interpreta cuál es la información que se debe reportar de los miembros de la junta directiva, representantes legales o miembros de órganos de dirección y concluye con base en lo planteado en la ley, así como en el propósito del legislador, que la información correspondiente a los fundadores es aquella de su constitución o al momento en que se presente la solicitud de calificación en el R.T.E.

El propósito de este requisito es contar con información actualizada que permita realizar actividades de control, de lo contrario se desdibujaría el propósito del legislador.

**4. 8.9. DESCRIPTOR. Disposiciones generales. ¿Los medios de pagos que establece el artículo 771-5 aplica para las entidades del Régimen Tributario Especial incluidas las entidades del sector cooperativo, propiedades horizontales, cajas de compensación familiar?**

Se aduce por el consultante que la disposición que fue objeto de control de constitucionalidad es para todos los contribuyentes de impuesto sobre la renta y complementarios, incluidas entidades con o sin ánimo de lucro. Luego, considera que hubiese sido deseable conocer el criterio de interpretación con base en la literalidad del artículo 1.2.1.5.1.21 del Decreto 1625 de 2016, en donde indica que en la determinación de los egresos deberán tenerse en cuenta las limitaciones y excepciones previstas en el Título I del Libro Primero del Estatuto Tributario y no las normas del Libro V donde el Título IV, capítulo II se insertó el artículo 771-5 del E.T., luego a su juicio no existe correspondencia temática.

No hay lugar a la modificación de la interpretación jurídica expuesta en el descriptor 8.9., por lo siguiente:

El inciso primero del artículo 1.2.1.5.1.21. del Decreto 1625 de 2016 consagra lo siguiente:

*Artículo 1.2.1.5.1.21. Egresos. El concepto de egreso para los contribuyentes a que se refiere el artículo 1.2.1.5.1.2. de este Decreto comprende los costos y gastos devengados contablemente en el año o periodo gravable, aplicando las limitaciones, excepciones de que trata el Título I del Libro Primero del Estatuto Tributario y demás requisitos y condiciones allí previstos.*

Para este despacho no es posible interpretar el artículo 1.2.1.5.1.21. del Decreto 1625 de 2016 de la forma como lo pretende el peticionario, donde considera que la expresión “y demás requisitos y condiciones allí previstos” sólo se puede predicar del Título I del Libro Primero del Estatuto Tributario.

Por el contrario, este despacho entiende que esta expresión se predica del Estatuto Tributario en su totalidad y, en consecuencia, se incluye el artículo 771-5 del Estatuto Tributario, pues el propósito de la norma reglamentaria es establecer el egreso al cual se le aplican las limitaciones y normas de control de carácter fiscal.

Por otra parte, el artículo 771-5 del Estatuto Tributario es un tema transversal para la aceptación de costos, deducciones, pasivos e impuestos descontables, y tiene como objeto establecer un control para evitar la elusión y evasión tributaria, pues ha sido propósito del legislador desde el año 2010 que todos los contribuyentes (tanto los del régimen ordinario como los del Régimen

Tributario Especial del impuesto sobre la renta) utilicen los canales bancarios para el reconocimiento fiscal en la aceptación de costos, deducciones, pasivos e impuestos descontables; esto, sin perjuicio de realizar pagos en especie, ni la extinción de la obligación diferente al pago de que trata el artículo 1625 del Código Civil.

El propósito del legislador es que se utilicen los canales bancarios con el fin de asegurar mayor transparencia en las transacciones, evitar la evasión y el fraude, mejorar la recaudación y promover la eficiencia del sistema tributario. Este es un propósito común para todos los contribuyentes del impuesto sobre la renta, razón por la cual este despacho encuentra la interpretación expuesta en el descriptor 8.9. del Concepto General Unificado No. 0481 del 27 de abril de 2018 adecuada a la Constitución y la Ley.

**5. 4.50. DESCRIPTOR. Régimen tributario especial. Beneficio neto o excedente. Inversiones.**

En este punto para el consultante, hubiese sido deseable que el Decreto Reglamentario 2150 de 2017, incorporado en el Decreto 1625 de 2016, aclarara el alcance de las inversiones superiores a un año. A su juicio, las inversiones que tenga la entidad, respaldadas en asignaciones permanentes de años anteriores a 2017 o en flujos de caja o excedentes de tesorería usados por haber realizado inversiones de años anteriores al 2017, no tendrían el tratamiento de la nueva normativa legal y reglamentaria. Sugiere que debe prevalecer la intención del inversionista y no el simple plazo del título que soporta la inversión.

No hay lugar a la modificación de la interpretación jurídica expuesta en el descriptor 4.50., por lo siguiente:

Lo primero que se debe precisar es que en el tratamiento de inversiones siempre está en la intención del inversionista, y el reglamento precisa la determinación del beneficio neto o excedente, así como el alcance de las inversiones, al momento de su constitución y su liquidación; véase al respecto la parte motiva del Decreto 2150 de 1997, cuando dice:

*“Que conforme con el inciso segundo del artículo 358 del Estatuto Tributario, modificado por el artículo 150 de la Ley 1819 de 2016: La parte del beneficio neto o excedente que no se invierta en los programas que desarrollen su objeto social, tendrá el carácter de gravable en el año en que esto ocurra. En consecuencia, se requiere establecer para efectos fiscales el tratamiento de las inversiones que se destinen a fines diferentes al fortalecimiento del patrimonio, y no se reinviertan en las actividades meritorias para la cual fue calificada la entidad (...).”*

*Que el beneficio neto o excedente de las entidades del Régimen Tributario Especial del impuesto sobre la renta y complementario del artículo 19 del Estatuto Tributario, se determina de conformidad con lo dispuesto en el artículo 357 del Estatuto Tributario. Así, en consideración a las modificaciones realizadas por el artículo 150 de la Ley 1819 de 2016 al artículo 358 del Estatuto Tributario, resulta indispensable precisar la determinación del beneficio neto o excedente, así como el alcance de las inversiones, el momento de su constitución y su liquidación. De manera excepcional, en caso que existan egresos impropios, estos se deducirán del beneficio neto o excedente y estarán sometidos a la tarifa del veinte por ciento (20%) de conformidad con lo establecido en el artículo 1.2.1.5.1.36. de este Decreto”. (Se subraya).*

En ese sentido se tiene que el artículo 1.2.1.5.1.22. del Decreto 1625 de 2016 establece el término de un (1) año (más el cumplimiento de los otros requisitos allí mencionados) para

considerar si se está frente al concepto de inversión, y aplicar el tratamiento tributario allí previsto, lo cual sin duda tiene un propósito.

En efecto, lo que se busca mediante eso es demostrar que la inversión está orientada al fortalecimiento patrimonial de la entidad, así como la obtención de nuevos ingresos para el desarrollo de la actividad meritoria, situación que no se agota con la mera intención de la entidad.

Por esta razón no hay lugar a lo planteado por el peticionario

**6. 2.11. DESCRIPTOR. Donaciones. ¿Por qué los artículos 125-2, 125-3, 125-4, 126-2, y 126-5 del E.T. se da el tratamiento de deducciones a las donaciones y no de descuento tributario que establece el artículo 257 del mismo estatuto?**

El peticionario aduce que el ejercicio que pretende dar la DIAN es desafortunado porque no tiene en cuenta las normas de la Ley 153 de 1887, artículo 3, y del Código Civil, artículos 71 y 72. De otra parte, manifiesta que no puede un decreto reglamentario definir la derogatoria de una norma legal, ni mucho menos valerse de los considerandos que el mismo decreto establece porque no tiene fuerza vinculante. La vocación de regular la materia se refiere a quienes hayan sido admitidas en el régimen tributario especial.

No hay lugar a la modificación de la interpretación jurídica expuesta en el descriptor 2.11., por lo siguiente:

La interpretación expuesta en el descriptor 2.11. tiene como fundamento la exposición de motivos de la Ley 1819 de 2016 (Gaceta del Congreso No. 894) y las precisiones que trajo el Decreto 2150 de 2017, para concluir que el legislador no buscó eliminar los beneficios tributarios a este tipo de entidades, sino cambiar el tratamiento fiscal de las mismas; es decir, a partir de la entrada en vigencia del artículo 257 del E.T., -1 de enero del 2017- ya no procede en materia tributaria la deducción o sobrededucción por las donaciones realizadas, sino que tendrán un tratamiento de descuento tributario del 25% del valor donado en el año o periodo gravable, teniendo en cuenta en todo caso la limitación que establece el artículo 258 del E.T.

En este punto es preciso recordar lo dispuesto en el artículo 125-5 del E.T. respecto de las donaciones efectuadas a entidades sin ánimo de lucro que no hacen parte del Régimen Tributario Especial, las cuales no serán descontables de la renta y serán ingresos gravables para las entidades receptoras.

**7. 2.19 DESCRIPTOR. Donaciones. ¿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.?**

Parte el consultante de que para la DIAN las donaciones no se pueden tratar como egreso porque son descuento tributario en los términos del artículo 257 del E.T., situación que en su modo de ver es diferente a la entidad sin ánimo de lucro que, estando inmersa en el régimen tributario especial por haber logrado su calificación o permanencia, decida incurrir en un gasto-egreso por donación a otra entidad sin ánimo de lucro, justamente en el enunciado del numeral 12 del artículo 359 del E.T. le permite.

No hay lugar a la modificación de la interpretación jurídica expuesta en el descriptor 2.19., por

lo siguiente:

La interpretación expuesta en este descriptor lo único que hace es observar lo dispuesto en la Ley y el reglamento sobre el tratamiento tributario que deben darle las donaciones que hacen las entidades del Régimen Tributario Especial, esto hace nugatoria la aplicación de la ley porque es posible realizar donaciones.

En efecto, el párrafo 2º del artículo 125-2 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.

De manera especial este despacho destaca lo señalado en el inciso segundo del párrafo 2 del artículo 1.2.1.5.1.27. "*Exención del beneficio neto o excedente*" que sobre la posibilidad de realizar una donación a entidades pertenezcan al Régimen Tributario Especial del impuesto sobre la renta y complementario y/o entidades no contribuyentes de que tratan los artículos 22 y 23 del E.T. y tomarlo como beneficio neto exento, señala:

*"También tendrá el tratamiento del beneficio neto exento, las donaciones que hagan los contribuyentes a que se refiere el artículo 1.2.1.5.1.2. de este Decreto, a sujetos que también pertenezcan al Régimen Tributario Especial del impuesto sobre la renta y complementario y/o entidades no contribuyentes de que tratan los artículos 22 y 23 del Estatuto Tributario, con el cumplimiento de los requisitos consagrados en el Capítulo 4 del Título 1 de la Parte 2 del Libro 1 de este decreto."*

**8. 4.68 DESCRIPTOR. Régimen tributario especial. Distribución indirecta de excedentes. - Remuneración de los cargos directivos y gerenciales en RTE.-  
¿Cómo opera la limitación en la remuneración der cargos directivos?**

Se aparta de la interpretación oficial, pues la misma parte de la base de indicar que cuando la ley se refirió al concepto de gasto total anual como factor sobre el cual debe aplicarse el 30% para la limitación del pago, está incluyendo el costo y esto no es tan claro porque cuando la ley no distingue, no le es dado al interprete distinguir, ni mucho menos hacerlo extensivo.

No hay lugar a la modificación de la interpretación jurídica expuesta en el descriptor 4.68., por lo siguiente:

Para este despacho la limitación contenida en el inciso 4º del artículo 356-1 del E.T. del "(...) treinta por ciento (30%) del gasto total anual de la respectiva entidad" debe entenderse en un sentido amplio; esto es, incluyendo las nociones de costo y gasto.

Lo anterior debido a que esta norma parte de la base del presupuesto de la entidad del

Régimen Tributario Especial, situación que implica un enfoque global, relacionado con los costos y gastos a su cargo.

En línea con lo anterior el artículo 1.2.1.5.1.38. del Decreto 1625 de 2016 precisa que los ingresos a considerar para efectos de establecer las tres mil quinientas (3.500) UVT, corresponden a los obtenidos a 31 de diciembre del respectivo año gravable y que en este caso tanto los ingresos como los gastos corresponderán a los determinados en los artículos 1.2.1.5.1.20. y 1.2.1.5.1.21. de este decreto.

También es importante traer a colación la definición de gasto que se consagra en el Decreto 2496 de 2015 *"Por medio del cual se modifica el Decreto 2420 de 2015 Único Reglamentario de las Normas de Contabilidad, de Información Financiera y de Aseguramiento de la Información y se dictan otras disposiciones"*, la cual es mucho más amplia de lo que el peticionario señala, aspecto fundamental para efectos del presente análisis:

*"Capítulo 4: El Marco Conceptual (1989): el texto restante*

*"(...)*

*Los elementos de los estados financieros*

*Gastos*

*4.33 La definición de gastos incluye tanto las pérdidas como los gastos que surgen en las actividades ordinarias de la entidad. Entre los gastos de la actividad ordinaria se encuentran, por ejemplo, el costo de las ventas, los salarios y la depreciación.*

*Usualmente, los gastos toman la forma de una salida o depreciación de activos, tales como efectivo y otras partidas equivalentes al efectivo, inventarios o propiedades, planta y equipo.*

*(...)"*

La mención anterior cobra importancia en la medida que, dentro de los elementos para determinar el beneficio neto o excedente, están los egresos. Estos comprenden los costos y gastos devengados contablemente en el año o periodo gravable, aplicando las limitaciones, excepciones de que trata el Título I del Libro Primero del Estatuto Tributario y demás requisitos y condiciones allí previstos.

**9. 4.59 DESCRIPTOR. Régimen tributario especial. - Exención del beneficio neto o excedente. Reinversión del beneficio neto o excedente.**

Para el consultante el concepto unificado olvidó que el excedente también puede resultar exento cuando se destine a su ejecución en plazos adicionales de que habla el artículo 360 del E.T. y que se trata de una alternativa diferente a la de asignación permanente. De la lectura del texto citado, en la norma no se establece tiempos máximos en los cuales deba ejecutarse el excedente de plazo adicional.

No hay lugar a la modificación de la interpretación jurídica expuesta en el descriptor 4.59., por lo siguiente:

En este descriptor lo que se hace es una interpretación armónica del numeral primero y el parágrafo 1 del artículo 1.2.1.5.1.27. del Decreto 1625 de 2016 que precisa el término con que

cuentan esos plazos adicionales para la ejecución del beneficio neto o excedente (inferior a cinco años), dada la naturaleza y la magnitud de un programa en desarrollo de una o varias de las actividades meritorias del objeto social de la entidad.

10. **4.41 DESCRIPTOR: Régimen tributario especial. - ¿Para las entidades del Régimen Tributario Especial el beneficio neto o excedente a reinvertir es el contable o el fiscal?**

El peticionario considera que no se ha abordado el tema de los excedentes respaldados en flujos de caja para hacer posible la destinación de los mismos en la actividad meritoria. En este sentido el consultante propone que la alternativa a evaluar sería que la norma tributaria apoyara su sustento en el análisis razonable de la contabilidad y de los estados financieros y concretamente dentro de ellos, el estado financiero de flujo de efectivo.

En ese sentido, manifiesta que el problema no es tanto qué excedente debe reinvertirse: si el contable o el fiscal, porque los extremos de la respuesta llevan a uno y u otro resultado, razón por la cual señala que la respuesta dependerá exclusivamente del ámbito fiscal.

No hay lugar a la modificación de la interpretación jurídica expuesta en el descriptor 4.41.

Sobre el particular se tiene el cálculo del beneficio neto o excedente de las entidades del Régimen Tributario Especial del impuesto sobre la renta, se hace con base en las normas de carácter fiscal, razón por la cual se deberá atender a lo allí señalado, en especial a los artículos 1.2.1.5.1.20. a 1.2.1.5.1.24.

Lo anterior tiene su explicación que, cuando se modificó el sistema contable en Colombia a través de la Ley 1314 de 2009 y se precisan las normas contables aplicables a los contribuyentes obligados a llevar contabilidad a través del Decreto 2420 de 2015, se genera una serie de efectos que pueden distorsionar la capacidad contributiva de estas entidades, como son: 1) mediciones a valor razonable, 2) deterioros, 3) costo revaluado de activos, 4) valor neto de realización de inventarios, 5) subvenciones, entre otros. Esta situación incide directamente en el tipo de beneficio neto o excedente a invertir.

Por esta razón al considerar el efecto antes señalado, así como la armonización realizada entre las normas contables y las normas fiscales en la Parte II de la Ley 1819 de 2016, se estableció a través del reglamento que la determinación del beneficio neto o excedente a que hace referencia el artículo 357 del Estatuto Tributario se calculará con las normas de carácter fiscal.

Lo anteriormente expuesto permite desestimar los argumentos expuestos en este punto por parte del peticionario, pues este despacho considera que lo precisado a través del reglamento tiene por finalidad dar seguridad jurídica en el valor a reinvertir del beneficio neto y reconoce la dificultad de tomar como parámetro el excedente contable, tratando de acercarse a la realidad financiera de las ESAL (contrario a lo que afirma el peticionario).

Por otra parte, no resulta viable validar por parte de este despacho la propuesta hecha sobre la posibilidad de establecer este beneficio desde un análisis razonable de la contabilidad y dentro de esta información el estado financiero de flujo de efectivo, pues el Decreto 2150 de 2016 al adicionar el Decreto 1625 de 2016 estableció con claridad el tipo de beneficio neto o excedente que se debe reinvertir, aspecto de plena observancia desde la labor de interpretación a cargo.

En los anteriores términos se resuelve su solicitud, donde se confirman la tesis jurídica expuesta en los descriptores 4.33., 4.16., 8.9., 4.50., 2.11., 2.19., 4.68., 4.59. y 4.41. del Concepto General Unificado No. 0481 del 27 de abril de 2018. Igualmente se adicionará a este concepto el descriptor 3.4.1. con el fin de precisar los relacionada con el ejercicio de actividades meritorias por parte de un no contribuyente.

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](http://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)  
Dirección de Gestión Jurídica  
UAE-DIAN  
Car. 8 N° 6C-38 Piso 4, Edificio San Agustín  
Bogotá D.C.

P/lcc.Egr/R.