

Subdirección de Normativa y Doctrina

**RADICACIÓN VIRTUAL No.
000S2022903845**

100208192-646

Bogotá, D.C. **18/05/2022**

Tema: Régimen Tributario Especial
Descriptores: Beneficio neto o excedente
Fuentes formales: Artículos 102, 125-2, 125-3, 125-4 y 357 del Estatuto Tributario
Artículos 1.2.1.4.8., 1.2.1.5.1.20., 1.2.1.5.1.27., 1.2.1.5.1.42. y
1.2.1.5.1.43. del Decreto 1625 de 2016
Descriptor 4.42. del Concepto General Unificado de ESAL No.
100202208-481 de 2018

Cordial saludo,

De conformidad con el artículo 56 del Decreto 1742 de 2020, este Despacho está facultado para absolver las consultas escritas generales que se formulen sobre la interpretación y aplicación de las normas tributarias, aduaneras y de fiscalización cambiaria, en el marco de las competencias de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales. Por consiguiente, no corresponde a este Despacho, en ejercicio de las funciones descritas anteriormente, prestar asesoría específica para atender casos particulares, ni juzgar o calificar las decisiones tomadas por otras dependencias o entidades.

Mediante el radicado de la referencia la peticionaria consulta por el caso de una asociación que plantea la posibilidad de trasladar sus bienes a otra ESAL de la cual sus miembros y junta son las mismas, para lo cual se analizan dos alternativas:

- La primera a través de una donación de los bienes. En este caso, las inquietudes planteadas por la peticionaria versan sobre un eventual cuestionamiento por parte de la Administración Tributaria.
- La segunda a través de un contrato de fiducia mercantil mediante el cual se transfiere -a través de un esquema fiduciario- la propiedad de los bienes de una entidad a otra.

Sobre el particular, las consideraciones de este Despacho son las siguientes:

Lo primero que se debe indicar es que las preguntas planteadas por la peticionaria versan sobre una situación de carácter particular, por tal razón, se le presentarán los elementos de carácter legal relevantes para que ella misma analice los efectos jurídicos de su operación. Lo anterior, dado que no corresponde a esta Subdirección pronunciarse sobre situaciones de carácter particular ni prestar asesoría específica de conformidad con las facultades establecidas en el artículo 56 *ibídem*.

Subdirección de Normativa y Doctrina

Ahora bien, se encuentra que los artículos 125-2, 125-3 y 125-4 del Estatuto Tributario contienen los requisitos para el reconocimiento en el impuesto sobre la renta de las donaciones realizadas por los contribuyentes.

Adicionalmente, en consideración a los antecedentes de la consulta es preciso indicar que las donaciones entre ESAL se pueden tratar como egreso procedente, en los casos señalados por el párrafo del artículo 357 del Estatuto Tributario, adicionado por el artículo 42 del Decreto Ley 2106 de 2019, que establece:

“Parágrafo. El valor de la donación que se efectúe en el respectivo periodo gravable podrá tratarse como egreso procedente, cuando las entidades del régimen tributario especial de que trata el artículo 19 del Estatuto Tributario, cuyo objeto social y actividad meritoria corresponda a la establecida en el numeral 12 del artículo 359 de este estatuto, efectúen donaciones a entidades del régimen tributario especial del artículo 19 del Estatuto Tributario, siempre y cuando estas entidades con la donación ejecuten acciones directas en el territorio nacional de cualquier actividad meritoria, de que tratan los numerales 1 al 11 del artículo 359 del mismo estatuto.

El tratamiento previsto en este párrafo no dará lugar a la aplicación del descuento tributario de que trata el artículo 257 del Estatuto Tributario, ni a sobre deducciones.

El incumplimiento de lo previsto en el inciso primero de este párrafo dará lugar a considerar este egreso como improcedente o como una renta líquida por recuperación de deducciones, según corresponda”. (Negrilla fuera de texto)

Este artículo se encuentra reglamentado mediante el artículo 1.2.1.4.8. del Decreto 1625 de 2016, en los siguientes términos:

“Artículo 1.2.1.4.8. Donaciones realizadas por entidades del régimen tributario especial de que trata el artículo 19 del Estatuto Tributario, cuyo objeto social y actividad meritoria corresponda a la establecida en el numeral 12 del artículo 359 de este estatuto. Cuando las entidades que se encuentren debidamente reconocidas como contribuyentes del régimen tributario especial de que trata el artículo 19 del Estatuto Tributario, cuyo objeto social y actividad meritoria corresponda a la establecida en el numeral 12 del artículo 359 de este estatuto, realicen donaciones durante el respectivo periodo gravable a los sujetos a que se refiere el artículo 1.2.1.5.1.2. de este Decreto, podrán ser tratadas como egreso procedente, hasta el monto de la donación efectivamente realizada.

Los sujetos beneficiarios de la donación, deberán ejecutar los valores recibidos en acciones directas en el territorio nacional en el desarrollo de cualquiera de las actividades meritorias establecidas en los numerales 1 al 11 del artículo 359 del Estatuto Tributario.

Los contribuyentes que opten por el tratamiento a que se refiere este artículo no podrán tratar la donación como descuento tributario, conforme con lo dispuesto en el artículo 257 del Estatuto Tributario.

Parágrafo. Para efectos del presente tratamiento se deberá dar cumplimiento en lo que resulte aplicable a lo establecido en los artículos 125-1, 125-2 y 125-3 del Estatuto

Subdirección de Normativa y Doctrina

Tributario y en el Capítulo 4 del Título 1 de la Parte 2 del Libro 1 del presente Decreto.
(Negrilla fuera de texto)

En caso que no se cumplan los anteriores supuestos y se trate de una donación de una ESAL a otra, que hagan parte del Régimen Tributario Especial del impuesto sobre la renta y complementarios, podrá excepcionalmente darse aplicación exclusiva a lo mencionado en el parágrafo 2 del artículo 1.2.1.5.1.27. del Decreto 1625 de 2016, para que dicha donación sea tratada como beneficio neto o excedente para el donante, en el entendido que se está cumpliendo con el presupuesto de la reinversión para el desarrollo de una actividad meritoria.

Ahora bien, en relación con la segunda alternativa planteada por la peticionaria, este Despacho se permite informar que no le corresponde -en virtud de sus facultades legales- determinar su viabilidad jurídica o efectos particulares, análisis que corresponderá a la peticionaria efectuar en su caso puntual.

No obstante lo anterior, en términos generales se destaca que, tratándose de la posibilidad de transferir bienes bajo la figura de una fiducia mercantil, a través del artículo 102 del Estatuto Tributario se fijan los efectos tributarios de dicho contrato.

Dicha norma, respecto del impuesto sobre la renta y complementarios, señala que los ingresos originados en los contratos de fiducia mercantil se causan en el momento en que se produce un incremento en el patrimonio del fideicomiso, o un incremento en el patrimonio del cedente, cuando se trate de cesiones de derechos sobre dichos contratos. Igualmente, será necesario considerar que al final de cada ejercicio gravable deberá efectuarse una liquidación de los resultados obtenidos en el respectivo período por el fideicomiso y por cada beneficiario, siguiendo las normas que señala el Capítulo I del Título I de este Libro para los contribuyentes que llevan contabilidad por el sistema de causación.

En todo caso se deberá considerar que tratándose de entidades del Régimen Tributario Especial el artículo 1.2.1.5.1.20. del Decreto 1625 de 2016 establece que los ingresos son los devengados contablemente en el año o periodo gravable, según el marco normativo contable que les sea aplicable (cfr. Descriptor 4.42. del Concepto General Unificado de ESAL No. 100202208-481 de 2018), siendo los ingresos uno de los elementos para la determinación del beneficio neto o excedente, el cual estará exento o no en la medida que se cumplan con los requisitos dispuestos en la Ley y el reglamento.

Por último, tenga en cuenta que mediante los artículos 364-1 y 364-2 del Estatuto Tributario se establece la cláusula general para evitar la elusión fiscal y los actos y circunstancias que constituyen abuso en el Régimen Tributario Especial. Esta cláusula establece que en ningún caso se reconocerá la aplicación del Régimen Tributario Especial a aquellas entidades que abusando de las posibilidades de configuración jurídica defrauden la norma tributaria que sería aplicable, o que mediante pactos simulados encubran un negocio jurídico distinto a aquel que dicen realizar o la simple ausencia de negocio jurídico.

Así las cosas, corresponderá a la Administración Tributaria -en cada situación particular- determinar mediante el procedimiento establecido en la Ley y el reglamento (cfr. artículos 1.2.1.5.1.42. y 1.2.1.5.1.43. del Decreto 1625 de 2016) si se configuran o no los elementos para considerar que existe abuso en el régimen mencionado.

Subdirección de Normativa y Doctrina

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” –“Doctrina”, dando click en el link “Doctrina Dirección de Gestión Jurídica”.

Atentamente,

NICOLÁS BERNAL ABELLA

Subdirector de Normativa y Doctrina (E)
Dirección de Gestión Jurídica
UAE-Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales
Car. 8 N° 6C-38 Piso 4, Edificio San Agustín
Tel: 6079999 Ext: 904101
Bogotá D.C.

Proyectó: Ingrid Castañeda Cepeda