**OFICIO Nº 054040**

**09-09-2014**

**DIAN**

Subdirección de Gestión Normativa y Doctrina

Bogotá, D. C.

Of. N° 100208221-000914

**Ref.:** Radicado 51544 del 14/08/2014

**Tema:** Impuesto sobre la renta y complementarios

**Descriptores:** Limitación del presupuesto de gastos para pago a directivos de las entidades sin ánimo de lucro

**Fuentes formales:**Artículo 99 de la Ley 1607/12 y [artículo 356-1](http://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=29952) del E.T.

Cordial saludo, señor Bolaño:

De conformidad con el artículo 20 del Decreto 4048 de 2008, es función de este Despacho absolver las consultas escritas que se formulen sobre interpretación y aplicación de las normas tributarias de carácter nacional, aduaneras y cambiarias en lo de competencia de esta entidad.

Solicita revocatoria del Oficio número 013769 de febrero 24 de 2013 e igualmente se precise qué debe entenderse por personal directivo o de gerencia de las entidades sin ánimo de lucro.

En atención a su consulta, este despacho precisa lo siguiente:

En efecto, mediante el Oficio número 013769 de febrero 24 de 2014, como respuesta a la pregunta de si existía alguna sanción o consecuencia tributaria cuando una Asociación sin Ánimo de Lucro para el año fiscal 2013 gastó en las remuneraciones de sus gerentes o directivos, más del 30% de su gasto total anual de que trata el [artículo 356-1](http://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=29952) del Estatuto Tributario.

La Subdirección de Gestión de Normativa y Doctrina concluyó que, *“si sobrepasa tal remuneración el porcentaje del 30%, para efectos de la detracción para la determinación de la renta del año gravable 2013, se restará de los ingresos solo hasta el 30% del valor total del egreso por ese concepto y el monto sobrante formará parte del beneficio neto o excedente, el cual está sometido al impuesto sobre la renta y complementario a la tarifa única del veinte por ciento (20%), según las voces del*[*artículo 356*](http://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=436)*ibídem”.*

Tesis cuyo argumento jurídico se basa en que, *“Los contribuyentes de que trata el*[*artículo 19*](http://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=44)*del Estatuto Tributario, esto es, los que tienen un Régimen Tributario Especial, para determinar el beneficio neto o excedente pueden tomar la totalidad de los ingresos, cualquiera sea su naturaleza, y restarle el valor del 100% de los egresos de cualquier naturaleza, que tengan relación de causalidad con los ingresos o con el cumplimiento de su objeto social. No obstante, con ocasión del nuevo artículo (el*[*356-1*](http://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=29952)*), el presupuesto destinado a remunerar, retribuir o financiar cualquier erogación, en dinero o en especie, por nómina, contratación o comisión, a las personas que ejercen cargos directivos y gerenciales de las entidades contribuyentes de que trata el*[*artículo 19*](http://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=44)*de este Estatuto, a pesar de ser un egreso que comporta una relación de causalidad con el cumplimiento de su objeto social, no puede exceder del treinta por ciento (30%) del gasto total anual de la respectiva entidad con Régimen Tributario Especial”.*

En aras a atender su inquietud, se hace necesario revisar el criterio de nexo-causal o causa-efecto con respecto a la situación incorporada en el texto del [artículo 356-1](http://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=29952) del Estatuto Tributario, aunque la norma establece que el presupuesto destinado a remunerar, retribuir o financiar cualquier erogación, en dinero o en especie, por nómina, contratación o comisión, a las personas que ejercen cargos directivos y gerenciales de las entidades contribuyentes de que trata el [artículo 19](http://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=44) de este Estatuto, no podrá exceder del treinta por ciento (30%) del gasto total anual de la respectiva entidad, debe entenderse que el efecto jurídico de la disposición es el limitar la proporcionalidad del gasto con destinación a las remuneraciones indicadas.

Si bien, los presupuestos son herramientas de gestión administrativa de una entidad sin ánimo de lucro, que aprobados por el órgano máximo, como lo es la asamblea general, son de forzoso cumplimiento en razón a su propia naturaleza, puesto que el excedente o beneficio neto obtenido en el respectivo período y su destinación, son el resultado de la depuración de los ingresos brutos con los egresos causados en un período determinado.

Al limitarse el presupuesto de gastos, en lo que tiene que ver con el concepto de remuneración a los directivos y gerentes de la entidad sin ánimo de lucro, además de ser una forma de autocontrol en el gasto, es una limitante desde la parte presupuestal hasta la ejecución del gasto, relacionada directamente con el criterio de proporcionalidad del [artículo 107](http://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=155) del Estatuto Tributario.

La regulación limitante del presupuesto en los mencionados gastos, debe analizarse desde el punto de vista contextual de “causa-efecto”, cuya consideración racional, objetiva y legal, no es otra cosa que limitar, desde el mismo presupuesto los gastos que por remuneración a los directivos de esta entidad deberán ejecutarse en el año gravable.

También es importante observar que la disposición en comento, establece en su título “Remuneración cargos directivos contribuyentes Régimen Especial”, razón adicional, que permite reafirmar la tesis aquí expuesta, en el entendido de que el tope porcentual de las remuneraciones programadas originarias del nexo causal, da como resultado el gasto limitado en el período por los conceptos referidos.

Ahora bien, lo que debe precisarse con relación a la conclusión a la que se llega en el oficio número 013769 de febrero 24 de 2014, es que al destinar más del treinta por ciento (30%) de los gastos del período gravable como presupuesto ejecutable para remuneraciones de directivos y gerentes de la entidad sin ánimo de lucro, se está afectando la disponibilidad o liquidez efectiva del respectivo excedente o beneficio neto destinado conforme lo decida la asamblea general del ente al cumplimiento a su objeto social, en cuyo caso se da la exención del beneficio así determinado.

Así mismo, acorde con la tesis jurídica planteada en el oficio número 013769 de febrero 24 de 2014, se hace necesario precisar que cuando la DIAN establezca la improcedencia de los egresos que llevaron a determinar el excedente o beneficio neto, por razones de no cumplir el requisito de proporcionalidad o porcentaje máximo en que se puede incurrir en un gasto deducible fiscalmente, habrá lugar a que el contribuyente en estas circunstancias liquide y pague la tarifa del veinte por ciento (20%), sobre el monto del egreso no procedente, al igual que sobre la parte del beneficio neto o excedente que no se invierta en los programas que desarrollen su objeto social, conforme lo ordenó la asamblea general.

En los anteriores términos se precisa el contenido del oficio número 013769 de febrero 24 de 2014.

En cuanto, a qué debe entenderse como personal directivo o de gerencia de las entidades sin ánimo de lucro, remitimos para su conocimiento el oficio número 053363 de septiembre 3 de 2014, mediante el cual se da alcance a los términos aludidos como tales, de acuerdo con el [artículo 356-1](http://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=29952) del Estatuto Tributario.

Atentamente,

**El Subdirector de Gestión Normativa y Doctrina (A),**

*Óscar Ferrer Marín.*

**Publicado en D.O. 49.363 del 12 de diciembre de 2014.**