**OFICIO Nº 005785**

**07-03-2019**

**DIAN**

Subdirección de Gestión Normativa y Doctrina

Bogotá, D.C.

100208221 – 000555

**Ref:**Radicado 313 del 23/01/2019

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| **Tema** |  |  | Impuesto sobre la renta y complementarios  Gravamen a los movimientos financieros  Impuesto Sobre las Ventas - IVA |
| **Descriptores** |  |  | EXCLUSIONES DE LA RENTA PRESUNTIVA.  DESCUENTO PARA INVERSIONES REALIZADAS EN CONTROL, CONSERVACIÓN Y MEJORAMIENTO DEL MEDIO AMBIENTE.  Descuentos Tributarios para Empresas de Servicios Públicos Domiciliarios  Causación del Gravamen a los Movimientos Financieros  EXENCIÓN DEL IMPUESTO SOBRE LAS VENTAS (IVA) Y DEL GRAVAMEN A LOS MOVIMIENTOS FINANCIEROS (GMF). |
| **Fuentes formales** |  |  | ESTATUTO TRIBUTARIO ART. 191, 188, 255, 258-1, 8798, (SIC) 476. |

Cordial saludo, señora Diana Marcela:

De conformidad con lo preceptuado en el artículo 20 del Decreto 4048 de 2008 este Despacho está facultado para resolver las consultas que se formulen sobre la interpretación y aplicación de las normas tributarias, aduaneras y cambiarias, en el marco de la competencia asignada a la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales.

Corresponde explicar que las facultades de esta dependencia se concretan en la interpretación de las normas atrás mencionadas, razón por la cual no corresponde en ejercicio de dichas funciones prestar asesoría específica para atender casos particulares que son tramitados ante otras dependencias o entidades ni juzgar o calificar las decisiones tomadas en las mismas.

En igual sentido, los conceptos que se emiten por este despacho tienen como fundamento las circunstancias presentadas en las consultas y buscan atender los supuestos de hecho y derecho expuestos en estas en forma general; por ello, se recomienda que la lectura del mismo se haga en forma integral para la comprensión de su alcance, el cual no debe extenderse a situaciones diferentes a las planteadas y estudiadas.

En atención a la consulta, en la que señala:

*"(...)*

*1. Las empresas ESP tienen beneficios Tributarios?*

*(...)"*

En atención a la consulta, respecto a los beneficios tributarios que tienen las Empresas de servicios Públicos (ESP).

Me permito informarle, que en materia del impuesto de renta dichos beneficios corresponde a:

El Numeral 2 del artículo 191 del Estatuto Tributario:

***“ARTÍCULO 191. EXCLUSIONES DE LA RENTA PRESUNTIVA.***

*<Artículo modificado por el artículo 11 de la Ley 111 de 2006. El nuevo texto es el siguiente:> De la presunción establecida en el artículo 188 se excluyen:*

*(…)*

*2. Las empresas de servicios públicos domiciliarios.*

*(…)”*

Para tal efecto es necesario destacar que el artículo 191 ibídem establece como beneficio tributario la exclusión de la renta presuntiva para las entidades que relaciona en los distintos numerales. Tratándose de un beneficio tributario, su procedencia se limita exclusivamente a los sujetos señalados y con las condiciones establecidas por el legislador.

En estas circunstancias, el artículo 78 de la Ley 1943 de 2018, que modificó el artículo 188 del Estatuto Tributario:

***“ARTÍCULO 188. BASE Y PORCENTAJE DE LA RENTA PRESUNTIVA:****Para efectos del impuesto sobre la renta, se presume que la renta líquida del contribuyente no es inferior al tres y medio por ciento (3.5%) de su patrimonio líquido, en el último día del ejercicio gravable inmediatamente anterior.*

*El porcentaje de renta presuntiva al que se refiere este artículo se reducirá al uno y medio por ciento (1,5%) en los años gravables 2019 y 2020; y al cero por ciento (0%) a partir del año gravable 2021.”*

En lo que se refiere, a los “beneficios” que tienen las Empresas de servicios Públicos (ESP), en materia de Gravamen a los Movimientos Financieros; el Oficio No. 001424 de 2019, en uno de los apartes, señala como exento:

*(...)*

*"En primer lugar, se trae a colación lo consagrado en el numeral 3 del artículo 879 del Estatuto Tributario (ET), que expone:*

***“ARTÍCULO 879. EXENCIONES DEL GMF.****Se encuentran exentos del Gravamen a los Movimientos Financieros: (…)*

***3. Las operaciones que realice la Dirección del Tesoro Nacional, directamente o a través de los órganos ejecutores,****incluyendo las operaciones de reporto que se celebren con esta entidad y el traslado de impuestos a dicha Dirección por parte de las entidades recaudadoras; así mismo, las operaciones realizadas durante el año 2001 por las Tesorerías Públicas de cualquier orden con entidades públicas o con entidades vigiladas por las Superintendencia Financiera\* efectuadas con títulos emitidos por Fogafín para la capitalización de la Banca Pública" (Negritas y subrayas fuera de texto).*

*Debe tenerse en cuenta que esta norma fue reglamentada por el Decreto 1625 de 2016, cuyo artículo 1.4.2.2.2. estipula:*

***“ART. 1.4.2.2.2. Identificación de cuentas por parte de la Dirección del Tesoro Nacional. Para efectos de lo establecido en el numeral 3º del artículo 879 del estatuto tributario se entenderá como “Operaciones que realice la Dirección General de Crédito Público y Tesoro Nacional directamente o a través de sus órganos ejecutores” aquellas operaciones mediante las cuales se efectúa la ejecución del presupuesto general de la Nación, con o sin situación de fondos, salvo cuando dicha ejecución se realice con los recursos propios de los establecimientos públicos y como “órganos ejecutores” las entidades del orden nacional que ejecutan recursos del presupuesto general de la Nación.***

*La Dirección General de Crédito Público y Tesoro Nacional será la encargada de identificar las cuentas en las cuales se manejen de manera exclusiva operaciones con recursos del presupuesto general de la Nación (D. 405/2001, art. 8º)” (Negritas y subrayas fuera de texto).*

*De lo anterior se deduce literalmente que la exención vigente estipulada en el numeral 3 del artículo 879 del ET., obedece a operaciones que realice la Dirección del Tesoro Nacional, entendiéndose estas como las operaciones mediante las cuales se efectúa la ejecución del presupuesto general de la Nación, siendo considerados “órganos ejecutores” las entidades del orden nacional que ejecutan recursos del presupuesto general de la Nación.*

*Por lo tanto, tal y como ha sostenido esta dependencia en el en respuesta al mismo problema jurídico en Concepto General Unificado Gravamen a los Movimientos Financieros –GMF- del 02 de enero de 2018:*

***“Las exenciones no cobijan la ejecución de presupuesto de los establecimientos públicos nacionales o territoriales, con recursos propios obtenidos en desarrollo de su actividad o como entidades recaudadoras y ejecutoras de dichos recursos.***

***Para que proceda la exención se requiere la identificación de las cuentas corrientes o de ahorro por parte de la Dirección General del Crédito Público y del Tesoro Nacional del Ministerio de Hacienda y Crédito Público o de los tesoreros departamentales, municipales o distritales, en las cuales se manejen de manera exclusiva dichos recursos.***

***Es necesario señalar que la exención ampara el traslado de impuestos por parte de las entidades recaudadoras a la Dirección General del Crédito Público y del Tesoro Nacional y a las tesorerías de los entes territoriales o a las entidades que se deleguen para tal fin, mas no el pago de los mismos por parte de los contribuyentes, responsables o agentes retenedores”****(Negritas y subrayas fuera de texto).*

*En consecuencia, dando respuesta a su consulta se tiene que en virtud del numeral 3 del artículo 879 del ET., y el artículo 1.4.2.2.2. del Decreto 1625 de 2016 no es viable predicar que son ejecutores del presupuesto nacional o territorial y por ende beneficiarias de la exención por expedir certificaciones a las instituciones financieras en las cuales indica que las cuentas recibirán solo los recursos públicos para la ejecución de programas previstos en el presupuesto o en el cumplimiento de su objeto finalidad y misión.*

*Puesto que la aplicación de esta exención especifica requiere que la cuenta sea identificada por Dirección General de Crédito Público y Tesoro Nacional, ente encargado de certificar el manejo exclusivo de operaciones con recursos del presupuesto general de la Nación.*

*Para finalizar, en aras de responder de manera integral se agrega que acerca de la exención prevista en el numeral 9 del artículo 879 del ET., y específicamente sobre su aplicación a las Empresas Sociales del Estado, este despacho previamente mediante el Concepto General Unificado 000013 de 2018 explicó que:*

***“8.8. DESCRIPTORES:****Exenciones*

*Operaciones con el tesoro nacional y entidades territoriales:*

*En relación con la exención del gravamen a los movimientos financieros -GMF en la ejecución de los recursos que realiza una empresa de servicios públicos y una Empresa Social del Estado - ESE, en virtud de convenios que realiza un municipio para que estas entidades realicen de diversas obras y actividades de salud pública, es preciso señalar que de acuerdo con lo señalado por el artículo 871 del Estatuto Tributario, constituye hecho generador del gravamen la disposición de recursos depositados en cuentas corrientes o de ahorros, así como en cuentas de depósito en el Banco de la República y los giros de cheques de gerencia.*

*También constituye hecho generador, entre otros, los débitos que se efectúen a cuentas contables y de otro género, diferentes a las corrientes, de ahorros o de depósito, para la realización de cualquier pago o transferencia a un tercero. Por movimientos contables se ha definido que son aquellos efectuados en la contabilidad del establecimiento de crédito o entidad financiera.*

*(…)*

*Por lo anterior, es necesario establecer si la ejecución de los recursos que realiza una Empresa de Servicios Públicos -ESP y una Empresa Social del Estado -ESE en virtud de convenios celebrados con un municipio, constituyen hecho generador del GMF, y determinar si esta es una operación exenta del impuesto.*

***Constituye hecho generador del impuesto la disposición de recursos provenientes de cuentas corrientes, de ahorro, o de depósito de las cuales sea titular la ESP y la ESE, en virtud de los convenios celebrados con el municipio.***

*Ahora bien, para determinar si estas operaciones se encuentran exentas del impuesto, es preciso señalar que estos beneficios están consagrados en el artículo 879 ibídem, para lo cual su interpretación y aplicación parte de la base que este se causa sobre todos aquellos hechos previstos en la ley como generadores del impuesto, salvo las excepciones expresa y taxativamente contempladas en las normas legales.*

*En ese sentido, el numeral 9º del artículo 879 del Estatuto Tributario establece: (…) (se cita el numeral)*

*Por otra parte, el artículo 1.4.2.2.3. del Decreto 1625 de 2016, señala que para efectos del numeral 9º del artículo 879 del Estatuto Tributario, se entenderá como "manejo de recursos públicos", aquellas****operaciones mediante las cuales se efectúa la ejecución del presupuesto general territorial en forma directa o a través de sus órganos ejecutores respectivos,****salvo que se trate de recursos propios de los establecimientos públicos, los cuales no están exentos,****y como tesorerías de las entidades territoriales aquellas instancias administrativas del orden territorial asimilables en cuanto a sus funciones legales a la Dirección General de Crédito Público y del Tesoro Nacional.***

*(…)*

***Así las cosas, la exención del gravamen a los movimientos financieros -GMF va hasta la transferencia de los recursos del sistema por parte de las entidades ejecutoras, no a los contratistas o partes ejecutoras contractuales, ya sea con ocasión de un contrato o convenio; razón por la cual, en este caso, la disposición de recursos provenientes de cuentas corrientes, de ahorro, o de depósito de las cuales sea titular la ESP y la ESE no está cubierta por la exención de este impuesto.***

*(...)"*

El impuesto sobre la renta, grava las utilidades derivadas de las operaciones ordinarias de la empresa, el impuesto sobre las ventas IVA, es un impuesto que recae sobre la prestación de servicios y venta e importación de bienes; en estas circunstancias, el artículo 10 de la Ley 1943 de 2018, que modificó el artículo 476 del Estatuto Tributario, que señala como servicio excluido, lo siguiente:

***“ARTÍCULO 476. SERVICIOS EXCLUIDOS DEL IMPUESTO SOBRE LAS VENTAS.***

*Se exceptúan del impuesto los siguientes servicios y bienes relacionados:*

*(…)*

*12. El agua para la prestación del servicio público de acueducto y alcantarillado, los servicios públicos de acueducto y alcantarillado, los servicios de aseo público y los servicios públicos de recolección de basuras.*

*(…)”.*

Atentamente,

**LORENZO CASTILLO BARVO**

Subdirector de Gestión Normativa y Doctrina (E)

Dirección de Gestión Jurídica

UAE – Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales