

Concepto 730 [006107]

30-08-2024

DIAN

100208192-730

Bogotá, D.C.

Tema: Impuesto sobre las Ganancias Ocasionales

Descriptores: Descuento tributario

Donación a entidades del Régimen Tributario Especial (RTE) y no declarantes

Fuentes formales: Artículos 22, 23, 125-2, 256 del Estatuto Tributario.

Artículo 1.2.1.4.3 del Decreto 1625 de 2016.

Artículos 1443 y 1458 del Código Civil.

Artículo 165 del Código General del Proceso.

Artículo 3 del Decreto 1712 de 1989.

Esta Subdirección está facultada para absolver las consultas escritas, presentadas de manera general, sobre la interpretación y aplicación de las normas tributarias, aduaneras y de fiscalización cambiaria, en lo de competencia de la DIAN¹. En este sentido, la doctrina emitida será de carácter general, no se referirá a asuntos particulares y se someterá a lo consagrado en el artículo 131 de la Ley 2010 de 2019².

Problema Jurídico #1.

¿Es necesario contar con un informe de avalúo del valor comercial del bien donado, para que las entidades sin ánimo de lucro del RTE y las entidades no contribuyentes de los artículos 22 y 23 del Estatuto Tributario puedan emitir un certificado de donación válido para efectos fiscales?

Tesis Jurídica #1.

No. Para determinar el valor final del bien donado, que se reflejará en el certificado emitido por la entidad donataria, el valor comercial, que se comparará con el costo fiscal, debe ser demostrado con cualquier medio de prueba que acredite «fehacientemente» su valor.

Fundamentación

El artículo 1443 del Código Civil, define a la donación como: «La donación entre vivos es un acto por el cual una persona transfiere (donante), gratuita e irrevocablemente, una parte de sus bienes a otra persona (donatario) que la acepta». Se caracteriza, entonces, como

un negocio jurídico gratuito mediado por el ánimo de liberalidad del donante a favor del donatario³, al cual el legislador le ha adscrito ciertas solemnidades especiales.

La insinuación de la donación ante notario es un ejemplo de estas solemnidades. Según el artículo 1458 del Código Civil, modificado por el artículo 1 del Decreto 1712 de 1989, las donaciones cuyo valor exceda la suma de 50 smlmv deberán ser autorizadas mediante escritura pública. Lo anterior, siempre que se observen los requisitos *ad substantiam actus*⁴ de la insinuación⁵. De satisfacerse aquellas condiciones, corresponderá al notario conceder la autorización, reflejando en la escritura pública, conforme el artículo 3 del Decreto 1712 de 1989:

«Artículo 3. La escritura pública correspondiente, además de los requisitos que le son propios y de los exigidos por la ley, deberá contener la prueba fehaciente del valor comercial del bien, de la calidad de propietario del donante y de que éste conserva lo necesario para su congrua subsistencia» (énfasis propio)

La Corte Suprema de Justicia⁶ ha señalado que el precepto citado no condiciona la acreditación del hecho a un medio de prueba específico, sino que respeta el principio de libertad probatoria⁷, conforme con el cual se podrán acreditar los hechos por cualquiera de los medios enumerados en el artículo 165 del Código General del Proceso⁸. No obstante, la aplicación del comentado principio no debe confundirse con el valor demostrativo que corresponda a los elementos de juicio⁹, puesto que habrá algunos que ostentaran menor duda y controversia que otros para la acreditación del valor comercial del bien a donar. Por lo tanto, el valor comercial del bien puede demostrarse con cualquier medio de prueba que acredite «fehacientemente» su valor.

Ahora bien, el artículo 125-2 del Estatuto Tributario (en adelante, E.T), que establece las distintas modalidades de las donaciones desde la perspectiva tributaria, señala que:

«[...] Cuando se donen otros activos, su valor se estimará por el costo de adquisición más los ajustes efectuados hasta la fecha de la donación, menos las depreciaciones acumuladas hasta esa misma fecha.

Parágrafo 1. En todo caso, cuando se donen otros activos su valor será el menor entre el valor comercial y el costo fiscal del bien donado». (Énfasis propio)

Conforme con la norma transcrita, el valor de la donación se estimará por su costo fiscal «(Costo de Adquisición + Ajustes) - Depreciaciones Acumuladas». No obstante, el valor final del activo donado será el menor de los siguientes dos valores: (i) valor comercial; y (ii) costo fiscal. El numeral 2 del artículo 1.2.1.4.3 del Decreto 1625 de 2016 señala que corresponderá a la entidad donataria certificar el valor efectivamente recibido por concepto de la donación, el cual solo podrá ser utilizado por el donante como soporte del descuento tributario. Esto indica que la entidad donataria debe considerar tanto el valor comercial como el costo fiscal para determinar el menor valor del bien donado.

En consecuencia, para determinar el valor del bien donado, que se reflejará en el certificado emitido por la entidad donataria, el valor comercial, que se comparará con el

costo fiscal, debe ser demostrado con cualquier medio de prueba que acredite «fehacientemente» su valor

En todo caso, es importante diferenciar entre el «valor de la donación» y el «valor de la operación», puesto que el «valor de la donación» es el que determina el porcentaje sobre el cual se aplicará el descuento tributario por donación, mientras que el valor de la operación será el valor comercial del bien donado, monto sobre el cual se deberá expedir la factura para liquidar el valor del impuesto sobre las ventas-IVA, cuando haya lugar a ello.

Problema Jurídico #2.

¿Es obligatorio que la entidad donataria exija la factura electrónica al donante, cuando este tenga la responsabilidad de facturar electrónicamente según su RUT, para poder certificar el valor tributario de la donación?

Tesis Jurídica #2.

Si. Cuando el donante esté obligado a emitir facturas y el bien donado forme parte de su inventario, deberá emitir una factura electrónica para cumplir con sus obligaciones tributarias, ya que, a efectos fiscales, la donación se trata como una venta. No obstante, la emisión de esta factura no afecta la determinación del valor tributario de la donación ni la validez del certificado de donación recibido, dado que la normativa especial no exige la factura como requisito formal o soporte indispensable para el certificado.

Fundamentació

De conformidad con el [artículo 125-3 ET.](#), para que proceda la deducción por donaciones, se requiere una certificación emitida por la entidad donataria, firmada por Revisor Fiscal o Contador, que certifique la forma, el monto y la destinación de la donación, así como el cumplimiento de las condiciones señaladas en los artículos anteriores.

El Decreto 1625 de 2016, en el numeral 2 del artículo 1.2.1.4.3., dispone que la certificación dirigida al donante, debe (i) ser firmada por el representante legal de la entidad donataria, contador público o revisor fiscal cuando hubiere lugar a ello y (ii) contener: la fecha de la donación, tipo de entidad, clase de bien donado, valor, la manera en que se efectuó la donación y la destinación de la misma, y (iii) ser expedida como mínimo dentro del mes siguiente a la finalización del año gravable en que se reciba la donación.

La norma también aclara que «el contenido de la certificación se entenderá bajo la gravedad del juramento y servirá como soporte del descuento aquí indicado, debiendo estar disponible para la autoridad tributaria cuando ésta lo requiera.»

Nótese que la norma no exige soportes específicos para la información contenida en la certificación de la donación. Por lo tanto, de acuerdo con el principio de libertad probatoria, tanto el donatario como el donante deben disponer de la información necesaria para acreditar la validez de la certificación, la cual debe reflejar fielmente la realidad económica del acto realizado.

Ahora, sobre la obligación de facturar tal como lo ha expresado la doctrina de este despacho¹⁰, toda venta de bienes o prestación de servicios debe ser facturada cuando el vendedor o prestador es un sujeto obligado a facturar. Así mismo, el artículo 7 de la Resolución 000165 de 2023¹¹ señala que los sujetos obligados a expedir factura de venta y/o documento equivalente, lo deberán hacer por «todas y cada una de las operaciones que realicen».

Asimismo, conforme al artículo 421 del Estatuto Tributario, cualquier transferencia de bienes muebles o inmuebles, sea gratuita u onerosa, se considera una venta y, por tanto, está sujeta al impuesto sobre las ventas- IVA.

En consecuencia, cuando los sujetos obligados a facturar electrónicamente donen bienes que formen parte de su inventario, deberán emitir la respectiva factura electrónica de venta y liquidar el IVA, en caso de que los bienes estén gravados con dicho impuesto¹².

En todo caso, es importante diferenciar entre el «valor de la donación» y el «valor de la operación», puesto que el «valor de la donación» es el que determina el porcentaje sobre el cual se aplicará el descuento tributario por donación, mientras que el valor de la operación es el monto sobre el cual se debe emitir la factura a efectos del Impuesto al valor agregado -IVA, que en este caso será el valor comercial del bien donado.

En los anteriores términos se absuelve su petición y se recuerda que la normativa, jurisprudencia y doctrina en materia tributaria, aduanera y de fiscalización cambiaria, en lo de competencia de esta Entidad, puede consultarse en el normograma DIAN: <https://normograma.dian.gov.co/dian/>.

Atentamente,

INGRID CASTAÑEDA CEPEDA

Subdirectora de Normativa y Doctrina (A)

Dirección de Gestión Jurídica