OFICIO N° 006474

04-02-2013-DIAN

100208221-0048
Bogotá, D. C., 4 de febrero de 2013

Señor
HUMBERTO ANÍBAL RESTREPO VÉLEZ

h.restrepo.v@hotmail.com
Email

Ref.: Radicado 100208221-043 del 27/07/12 y 70343 del 30/08/12

Tema Impuesto sobre la Renta y Complementarios

Descriptores Deducción por Donaciones

Fuentes formales Estatuto Tributario artículos 125, 125-2 125-3, 420, 421

De conformidad con el artículo 20 del Decreto 4048 de 2008 y la Orden Administrativa 000006 de 2009, este Despacho está facultado para absolver de manera general las consultas escritas que se formulen sobre la interpretación y aplicación de las normas tributarias de carácter nacional, aduaneras y cambiarias en lo de competencia de la entidad.

En la primera de las consultas de la referencia, insiste usted en la respuesta a los radi-cados números 42904 y 42905 del 24 de mayo de 2012, atendidos por la Coordinación de Relatoría de esta Subdirección, mediante Oficio número 039727 del 21 de junio de 2012, por considerar que no resuelve de fondo todas las inquietudes inicialmente planteadas; salvo lo relativo a la pregunta número uno relacionada con el valor por el cual se deben facturar los bienes muebles que formando parte del inventario son donados. Señala que las preguntas restantes, no han sido resueltas y por ello las reitera.

No obstante lo anterior, en la segunda comunicación, Radicado 70343, insiste en la respuesta a la pregunta número uno y solicita la reconsideración del Concepto 008461 de 1999, pues en esta ocasión considera que el valor por el que se deben facturar los bienes donados es su costo fiscal. Antes de analizar las inquietudes restantes, nos referiremos a esta.

El Concepto 008461 de 1999, remitido en su oportunidad, es claro al determinar que según el artículo 421 del Estatuto Tributario, todos los actos que impliquen la transferencia del dominio a título gratuito u oneroso de bienes corporales muebles, independientemente de la denominación que se dé a la operación que origine la transferencia, se considera venta para efectos del IVA, y la base gravable es el valor comercial, luego este debe ser el valor base por el cual se efectúa la donación.

Ahora bien, solicita en su escrito la reconsideración de lo manifestado por el pronunciamiento doctrinal citado en el aparte precedente, argumentando que si bien la ley consagra una base gravable mínima para efectos de liquidar el IVA, no se consagra esta presunción para efectos de establecer el valor de la transacción, que si bien se reputa venta, no genera una utilidad real sobre la cual deba tributar renta.

Nótese que su consulta estaba enfocada a determinar el valor por el que se debe facturar un bien mueble, que hace parte del inventario, cuando es objeto de donación, a lo cual el Concepto 008461 de 1999 responde de manera precisa, con fundamento en lo determinado al efecto por los artículos 66 y 421 del Estatuto Tributario. Veamos:

“Cuando se presente un retiro de inventarios, y exista la obligación legal de facturar para el comerciante, cualquiera que sea la denominación que se dé a la operación y su destinación como por ejemplo: retiro, obsequio, muestras, o donaciones, debe expedirse factura con el cumplimiento de los requisitos de ley.

(…) respecto del valor de la donación, (…) la base gravable es el valor comercial, luego este debe ser el valor base por el cual se efectúa la donación”.

De otra parte y para efectos del impuesto sobre la renta, el artículo 125-2 del Estatuto tributario determina:

“Artículo 125-2 Modalidades de las donaciones: Las donaciones que dan derecho a deducción deben revestir las siguientes modalidades:

2... Cuando se donen otros activos, su valor se estimará por el costo de adquisición más los ajustes por inflación\* efectuados hasta la fecha de la donación, menos las depre-ciaciones acumuladas hasta esa misma fecha”. [\*El artículo 78 de la Ley 1111 de 2006, derogó los artículos contenidos en el Título V del Libro I del Estatuto Tributario, relativos al sistema de ajustes por inflación].

Al respecto precisa señalar que uno es el tratamiento respecto del impuesto sobre las ventas y el valor por el cual se deben facturar los bienes objeto de donación y otro es el valor que debe tomarse como deducción en el impuesto sobre la renta con el cumplimiento de los requisitos exigidos en los artículos 125 y siguientes del E. T., los cuales hacen pro¬cedente la deducción.

2. Respecto de la donación de un bien que forma parte del inventario, pregunta si el valor del Impuesto sobre las ventas generado por la donación hace parte del mayor valor del bien para efectos de su deducción en el impuesto sobre la renta.

En este sentido en materia del impuesto sobre las ventas, conforme con lo dispuesto en el artículo 421 del Estatuto Tributario se considera venta todos los actos que impliquen transferencia de dominio a título gratuito u oneroso, por lo cual la donación genera el impuesto sobre las ventas.

“Los obsequios que dan las empresas a sus clientes son estrategias de mercado válidas que hacen parte de la libre iniciativa empresarial, pero que en manera alguna pueden afectar el recaudo del impuesto asignado por la ley a los responsables. El responsable es autónomo para realizar un obsequio (donación) a sus clientes y para asumir el costo financiero de su decisión, pero no está autorizado para donar el impuesto correspondiente a dicha operación.

En este caso, el gravamen se causa por el hecho de la venta, entendida como la transferencia del bien a título gratuito; el contribuyente o sujeto pasivo económico del impuesto es el donatario, es decir, el cliente y el responsable o sujeto pasivo jurídico es el empresario, quien debe facturar el IVA por los obsequios, sin perjuicio de que decida asumir el costo del impuesto causado. Debe recordarse que, por disposición de los artículos 453 y 458 del Estatuto Tributario, la base para liquidar el impuesto en estos casos es el valor comercial, es decir, el precio de venta al público…”. Concepto número 21956 de marzo 14 de 2006.
De otra parte, como ya se señaló, en lo que al impuesto sobre la renta se refiere, es claro el artículo 125-2 cuando dispone el valor por el cual se estiman las donaciones.

En este contexto, se reitera que es necesario distinguir que uno es el valor por el cual para efectos del impuesto sobre las ventas, deberá facturarse la operación, y otro el valor que según el artículo 125-2 y demás normas concordantes sobre las deducciones, podrá tomarse como deducción en el impuesto sobre la renta, valor que en medida alguna puede incluir el impuesto sobre las ventas generado y asumido por el donante.

El Concepto número 22622 de marzo 21 de 2001, expresa que no por el hecho de asumir el impuesto este se convierte en deducible en el impuesto sobre la renta para el responsable que lo ha debido recaudar.

“...
Por disposición del artículo 107 del Estatuto Tributario, son deducibles las expensas realizadas durante el año o período gravable en desarrollo de cualquier actividad que produzca renta, siempre y cuando tengan relación de causalidad con la actividad, sean necesarias y proporcionales con el beneficio económico obtenido y adicionalmente correspondan a aquellas que sean acostumbradas comercialmente dentro de una actividad económica.
...
Si el gasto en que incurre una empresa al asumir un impuesto, en este caso el Impuesto a las Ventas obedece al incumplimiento de una obligación legal no será deducible del Impuesto sobre la Renta por cuanto no constituye un gasto que se acostumbre normalmente ni constituye un requisito indispensable para que la renta se produzca. En consecuencia, al no reunir los presupuestos para su reconocimiento, no puede aceptarse fiscalmente como un gasto deducible. Por otra parte, según el artículo 115 del Estatuto Tributario únicamente son deducibles los impuestos de Industria y Comercio, Predial de Vehículos, de registro y anotación y de timbre, igualmente con la condición de que tengan relación de causalidad con la actividad productora de renta del contribuyente”.

De igual manera cuando se presente un retiro de inventarios, y exista la obligación legal de facturar para el comerciante, cualquiera que sea la denominación que se dé a la operación y su destinación, debe expedirse factura con el cumplimiento de los requisitos legales.

3. Pregunta si es necesario liquidar el impuesto sobre las ventas cuando se done un bien que se adquiere únicamente para ser donado, es decir que no forma parte del inventario.

El Impuesto sobre las ventas pagado por el adquirente del bien que posteriormente entrega en donación, será descontable para este de conformidad con lo dispuesto en el artículo 485 del E. T. Ahora bien, según los artículos 86 y 493 del mismo Estatuto, el IVA que se toma como descontable no podrá ser tomado como costo o gasto en el impuesto sobre la renta, y en consecuencia tampoco hace parte del valor de la deducción por donación.

En el evento de la donación de este bien que no forma parte del inventario, no se causa el impuesto sobre las ventas al no tratarse de bienes que se enajenan en el giro ordinario de los negocios, en consecuencia constituye un gasto y no una venta en los términos del artículo 421 del E. T. (Sentencia C. Edo exp. 17996 de mayo 17 de 2012), de la misma manera, como se ha señalado en anteriores oportunidades, una de ellas mediante el Concepto número 95408 de 1996 no se requiere la expedición de factura por esta operación.

Respecto del valor que se debe tomar como deducción el bien donado, es aplicable igualmente el artículo 125-2 del E. T. ya mencionado y lo expresado en el punto anterior.

La certificación de que trata el artículo 125-3, que expida la entidad donataria, del Estatuto Tributario, debe corresponder al valor por el cual se efectúo la donación, la cual no debe incluir el impuesto sobre las ventas causado por la operación el que como se señaló no es deducible para el donante y menos aún reúne las condiciones del artículo 485 como descontable; ahora bien si tal certificación lo incluye ello, considera el Despacho no habilita al donante para su utilización. El valor de la certificación debe ser concordante con el valor solicitado como deducción por la donación.

4. Finalmente, en cuanto a la viabilidad de deducir como gastos de publicidad las muestras comerciales gratuitas debe observarse lo establecido en el artículo 107 del Estatuto Tributario, que señala:

“Artículo 107. Las expensas necesarias son deducibles. Son deducibles las expensas realizadas durante el año o período gravable en el desarrollo de cualquier actividad pro-ductora de renta, siempre que tengan relación de causalidad con las actividades productoras de renta y que sean necesarias y proporcionadas de acuerdo con cada actividad.

La necesidad y proporcionalidad de las expensas debe determinarse con criterio comercial, teniendo en cuenta las normalmente acostumbradas en cada actividad y las limitaciones establecidas en los artículos siguientes”.

En este contexto y en particular respecto de la deducción de estos gastos, el Concepto número 94762 de septiembre 28 de 2000, cuya vigencia fue confirmada por el número 609050 de agosto 24 de 2010, señala:

“Por excepción, la ley permite la deducción de algunos gastos que no tengan relación de causalidad con la renta, pero se encuentran delimitados en la ley. Si no es así, debemos atenernos al enunciado del artículo 107 del Estatuto Tributario, según el cual, son deducibles las expensas realizadas durante el año o período gravable en el desarrollo de cualquier actividad productora de renta, siempre que tengan relación de causalidad con las actividades productoras de renta y que sean necesarias y proporcionadas de acuerdo con cada actividad. La necesidad y proporcionalidad de las expensas debe determinarse con criterio comercial, teniendo en cuenta las normalmente acostumbradas en cada actividad y las limitaciones establecidas por la misma ley”.

Comentando esta disposición se manifestó en el Concepto número 27154 del 1° de abril de 1997:

“Para que un gasto sea necesario en la actividad productora de renta supone que sin él no podría obtenerse una renta bruta, por tanto cuando se puede prescindir del gasto sin que ello implique una ausencia de la renta el gasto es innecesario y por tanto no deducible, claro está que ello debe analizarse con criterio comercial, pues no solamente es indispensable que la renta efectivamente se produzca, pero sí al menos que sea susceptible de ayudar a producirla, razón por la cual la norma tributaria permite remitirse a la costumbre comercial, para en caso de duda el contribuyente pueda aportar las pruebas pertinentes sobre cada caso en particular”.

“Lo mismo podemos predicar de la proporcionalidad, pues ciertos gastos pueden ser considerados necesarios pero hasta cierto límite de acuerdo con las sanas prácticas comerciales, el exceso se considera como un gasto superfluo y por tanto no deducible de la renta del contribuyente”.

Como se observa, y también lo dice el concepto mencionado, la calificación de estos conceptos se hace en cada caso particular no siendo de la competencia de esta oficina como se dijo al comienzo…”.

Atentamente,

La Subdirectora de Gestión Normativa y Doctrina (e),

Leonor Eugenia Ruiz de Villalobos.

Publicado en D.O. 48.716 del 26 de febrero de 2013.