

OFICIO N° 246
09-07-2021
DIAN

100202208 - 246
Bogotá, D.C. 09 de julio de 2021

Señores
CONTRIBUYENTES
UAE-DIAN
Bogotá D.C.

Referencia. *Adición del Concepto General Unificado No. 0481 del 27 de abril de 2018.*

De conformidad con los artículos 19 y 38 del Decreto 4048 de 2008, en concordancia con el artículo 7° de la Resolución No. 204 de 2014, se adiciona el Descriptor 4.54.1. al Concepto General Unificado de Entidades Sin Ánimo de Lucro y Donaciones No. 0481 del 27 de abril de 2018.

Atentamente,
LILIANA ANDREA FORERO GÓMEZ
Directora de Gestión Jurídica
Dirección de Gestión Jurídica
UAE-DIAN

ADICIÓN DEL CONCEPTO GENERAL UNIFICADO NO. 0481 DEL 27 DE ABRIL DE 2018 ENTIDADES SIN ÁNIMO DE LUCRO Y DONACIONES

De conformidad con los artículos 19 y 38 del Decreto 4048 de 2008, en concordancia con el artículo 7 de la Resolución No. 204 de 2014, se avoca el conocimiento para realizar la siguiente adición al Concepto General Unificado No. 0481 del 27 de abril de 2018.

Esta adición surge a instancia de lo expuesto por la Sección Cuarta del Consejo de Estado en Sentencia con radicado No. 23781 del 4 de diciembre de 2019, Consejero Ponente Dr. Julio Roberto Piza Rodríguez, mediante la cual se resolvió una demanda contra el parágrafo 4 del artículo 1.2.1.5.1.24. del Decreto 1625 de 2016 (entre otras normas). Este artículo establece el procedimiento con el que se calcula el beneficio neto o excedente y, el parágrafo mencionado, indica que en caso que existan egresos improcedentes, estos se detraerán del beneficio neto o excedente y estarán sometidos a la tarifa del 20%.

Esta sentencia declaró la legalidad condicionada de este parágrafo: *"(...) en el sentido de determinar la interpretación de la norma acusada que se ajusta al ordenamiento jurídico entre todas las posibles.*

Se precisa por tanto que las normas acusadas indican que lo sometido a imposición a la tarifa del 20% es el mayor valor del beneficio neto o excedente resultado del egreso rechazado por improcedente. (...)"

Sin perjuicio de lo anteriormente mencionado, se requiere precisar la forma como se aplica el concepto de egresos no procedentes al momento de determinar el beneficio neto o excedente fiscal.

Por esta razón se requiere adicionar el Título 4 con el siguiente problema jurídico:

4.54.1.
DESCRIPTOR:

Régimen tributario especial
Beneficio neto o excedente
Determinación
¿Cómo se aplica el concepto de egresos no procedentes al momento de determinar el beneficio neto o excedente fiscal?

De manera previa se indicó que el cálculo del beneficio neto o excedente materia de reinversión se hace en los términos del artículo 1.2.1.5.1.24. del Decreto 1625 de 2016, luego de establecer los ingresos fiscales, egresos fiscales e inversiones realizadas o liquidadas durante el respectivo año gravable, de que tratan los artículos 1.2.1.5.1.20., 1.2.1.5.1.21. y 1.2.1.5.1.22. *ibídem*.

Tratándose de los egresos improcedentes, el párrafo 4º del artículo 1.2.1.5.1.24. de este Decreto Único precisa que estos se detraerán del beneficio neto o excedente y estarán sometidos a la tarifa del veinte por ciento (20%):

“Parágrafo 4. De manera excepcional, en caso que existan egresos improcedentes, estos se detraerán del beneficio neto o excedente y estarán sometidos a la tarifa del veinte por ciento (20%) de conformidad con lo establecido en el numeral 2 del artículo 1.2.1.5.1.36. de este Decreto.

Lo anterior, siempre y cuando lo aquí indicado no se genere por las causales de exclusión de que trata el artículo 364-3 del Estatuto Tributario.”

La Sección Cuarta del Consejo de Estado al resolver una demanda contra este párrafo, mediante Sentencia con No. interno 23781 del 4 de diciembre de 2019, declaró su legalidad condicionada en los siguientes términos:

“(…)

*Siguiendo el criterio anteriormente expuesto, la Sala encuentra **que las disposiciones demandadas no desconocen el mandato previsto en el artículo 357 ibídem, bajo el entendido de que el Ejecutivo no dispuso de factores distintos a los que puedan llegar a adquirir la connotación de ingreso o egreso como determinantes para el cálculo del beneficio.***

*Sobre el particular, cabe aclarar que la Sala arriba a la anterior conclusión **partiendo de la base que el egreso calificado como improcedente no podrá tenerse en cuenta como un factor positivo adicional que aumenta la cuantía de la base imponible o que directamente pueda someterse a imposición como una especie de renta líquida gravable especial, puesto que una vez se determina que no cumple con los requisitos de causalidad requeridos, solo podrá excluirse del cálculo del excedente o beneficio neto.** Ahora bien, dicha exclusión o rechazo del egreso improcedente genera de manera forzosa un mayor valor de beneficio neto o excedente que efectivamente estará sometido a imposición a la tarifa del 20% prevista para el régimen tributario especial.*

*Por lo anterior, sobre esta cuestión particular, la Sala procede a declarar una legalidad condicionada, en el sentido de determinar la interpretación de la norma acusada que se ajusta al ordenamiento jurídico entre todas las posibles. Se precisa por tanto que **las normas acusadas indican que lo sometido a imposición a la tarifa del 20% es el mayor valor del beneficio neto o excedente resultado del egreso rechazado por improcedente.** (…)”*

(Negrilla fuera del texto)

Del fallo anteriormente citado se destaca como el egreso que se califica como improcedente, no se puede tener en cuenta como un factor positivo adicional que aumenta la cuantía de la base imponible.

Esta mención es relevante porque del texto del párrafo 4 surgía la inquietud sobre si además de tributar al 20%, según lo dispuesto en el artículo 1.2.1.5.1.36. del Decreto 1625 de 2016, además debía hacer parte de la determinación del beneficio neto o excedente.

De acuerdo al citado fallo, una vez se determina que no cumple con los requisitos requeridos para considerarse egreso, en los términos del artículo 1.2.1.5.1.21. del Decreto 1625 de 2016, se excluye del cálculo del excedente o beneficio neto. Para la determinación de este beneficio, se recuerda, deben observarse las reglas del artículo 1.2.1.5.1.24. de este decreto.

Todo lo anterior, frente a la declaración del impuesto sobre la renta a presentar por el año gravable 2020, se puede ilustrar a través del siguiente ejemplo:

Momento 1: determinación de los ingresos y egresos fiscales:

Ingresos	Egresos
100	70*
	*Luego del análisis se concluye que 20 no cumplen los requisitos para calificarse como egreso, por esta razón se considera egreso improcedente.
	Entonces estos 20 tributarán a la tarifa del 20%

Momento 2: determinación del beneficio neto o excedente y tratamiento:

Total ingresos (casilla 61)	100
(-) Egresos (total costos y gastos deducibles) (casilla 67)	(-) 50
= BNE	50
Menos: inversiones realizadas en el año 2020 (casilla 68)	(-) 15
Más: inversiones liquidadas* (casilla 69)	(+) 20
Total Beneficio Neto o Excedente Fiscal** (casilla 75)	55
Renta exenta (casilla 77)***	35 ****
Renta líquida gravable (casilla 79)	20
*Inversiones liquidadas de períodos gravables anteriores a 2020.	
** La casilla 75 se denomina <i>Renta líquida</i>	
*** Esta en el entendido que el BNE se reinvierta 1.2.1.5.1.27. y esto se encuentre aprobado por el órgano máximo de dirección.	
**** 55 -20= 35	

Para este Despacho no detraer los valores correspondientes a egresos improcedentes del beneficio neto o excedente, aumentaría el valor a reinvertir lo cual no corresponde a la realidad de la entidad en razón a que dichos egresos ya fueron realizados sin que haya el flujo de caja para ser reinvertido.

Este valor por supuesto no se ajusta a la realidad pues las entidades sí incurrieron en estos gastos, pero, fiscalmente, no se pueden tomar porque no cumplieron con los requisitos para su aceptación como egresos fiscales en los términos del artículo 1.2.1.5.1.21. de este Decreto.

Es por esta razón que la presente interpretación busca precisar este punto, con el fin de darle cumplimiento a la mencionada sentencia y armonizarse con lo dispuesto en la reglamentación, especialmente lo establecido en los artículos 1.2.1.5.1.20., 1.2.1.5.1.21., 1.2.1.5.1.24. y 1.2.1.5.1.27. del Decreto 1625 de 2016.

LILIANA ANDREA FORERO GÓMEZ

Directora de Gestión Jurídica
 Dirección de Gestión Jurídica
 UAE-DIAN