

Entidades Sin Ánimo de Lucro. Régimen Tributario Especial.

OFICIO N° 1005 [017178]

03-07-2018

DIAN



Subdirección de Gestión Normativa y Doctrina

Bogotá, D.C.

100208221- 001005

Señor:

CARLOS FERNANDO RODRÍGUEZ PINZÓN

CARRERA 23 N° 11-23

cf_rodriguezp@yahoo.com

Bogotá D.C.

Ref: Radicado 100029316 del 25/06/2018

Tema	Impuesto sobre la Renta y Complementarios
Descriptores	Entidades Sin Ánimo de Lucro Régimen Tributario Especial
Fuentes formales	Artículo 19, 23, 125,-2, 357 y 359. Decreto 1625 de 2016.

Cordial saludo. Sr. Rodríguez,

De conformidad con el artículo 20 del Decreto 4048 de 2008 es función de esta Subdirección absolver de modo general 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.

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.

De acuerdo con lo explicado se atenderán los diferentes temas en forma general y en lo de nuestras competencias tributarias.

1.- Pregunta el consultante si se consideran ingresos operacionales los ingresos de una fundación que percibe ingresos certificados por un consorcio por el contrato de prestación de servicios, en función de la ejecución del contrato en donde participa como consorciado.

Para atender la pregunta es necesario explicar que no corresponde a esta dependencia ser autoridad interpretativa en materia contractual de los particulares ni manifestarse sobre las posibilidades de clasificación de los ingresos que percibe una fundación como integrante de un consorcio o avalar las propuestas de clasificación de los ingresos que realizan los consultantes.

No obstante, se puede mencionar que como ingresos operacionales se entienden los valores recibidos, causados o producidos en desarrollo de la actividad económica fundamental o principal de la empresa o entidad y que coinciden con las señaladas en su objeto social.

Así las cosas, hace parte de la esfera de las actuaciones y responsabilidad de los contribuyentes identificar sus ingresos y clasificarlos de acuerdo con los marcos normativos contables aplicables a su actividad, habida cuenta que son quienes tiene (sic) la información y conocen la actividad que ejecutan para la obtención de sus ingresos.

2.- Por mencionarse el tema de las fundaciones del sector educación en el contenido de la consulta se transcriben algunos apartes relacionados del Concepto General Unificado sobre entidades sin ánimo de lucro No. 000481 de 2018 abril 27, en el cual está consignada la doctrina vigente sobre el particular.

4.30. DESCRIPTOR: Régimen tributario especial.

Procesos de calificación, permanencia y actualización en el Régimen Tributario Especial

Consideraciones preliminares.

El artículo 1.2.1.5.1.1. del Decreto 1625 de 2016 desarrolla las definiciones correspondientes a los procesos de calificación, permanencia y actualización, con base en lo

señalado en los artículos 19, 356-2, 356-3 y 364-5 del E.T. en los siguientes términos:

“Calificación: Corresponde al proceso que deben adelantar las entidades sin ánimo de lucro de que trata el inciso 1 del artículo 19 del Estatuto Tributario, que aspiran a ser entidades contribuyentes del Régimen Tributario Especial del impuesto sobre la renta y complementario y las entidades que fueron excluidas o renunciaron al Régimen Tributario Especial del impuesto sobre la renta y complementario, y quieren optar nuevamente para pertenecer a este régimen.

Permanencia: Corresponde al proceso que deben adelantar, por una única vez, las entidades a las que se refieren los párrafos transitorios 1 y 2 del artículo 19 del Estatuto Tributario.

Actualización: Corresponde al proceso obligatorio posterior a la calificación o permanencia que deben adelantar de forma anual aquellos contribuyentes de que trata esta sección, que deciden mantenerse dentro del Régimen Tributario Especial del impuesto sobre la renta y complementario.”

El marco jurídico anteriormente señalado responde a la necesidad planteada por el legislador para que estas entidades surtan un proceso que les permita ser admitidas o permanecer en el Régimen Tributario Especial.

4.31. DESCRIPTOR: Régimen tributario especial

Procesos de calificación, permanencia y actualización en el Régimen Tributario Especial.

¿Cuál es el trámite para realizar la solicitud de calificación, permanencia y actualización en el Régimen Tributario Especial?

Los requisitos de la solicitud de calificación, permanencia y actualización en el R.T.E. están contenidos en los artículos 1.2.1.5.1.7., 1.2.1.5.1.9. y 1.2.1.5.1.11. del Decreto 1625 de 2016 y están relacionados con la obligación de diligenciar y firmar el formato disponible en el servicio informático electrónico habilitado por la DIAN, por el representante legal y, suministrar la información del registro web con sus correspondientes anexos.

De acuerdo con lo dispuesto en el artículo 4º de la Resolución 19 de 2018, la solicitud de calificación, permanencia y actualización debe presentarse de manera virtual, haciendo uso de la firma electrónica y a través del Servicio Informático Electrónico Régimen Tributario Especial – SIE RTE.

En línea con lo anterior en esta resolución se prescribió el Formato “Solicitud Régimen Tributario Especial” código 5245, a través del cual las entidades establecidas en los artículos 19 y 19-4 del E.T. interesadas en realizar los procesos de calificación, permanencia y actualización, lo hagan de manera virtual e incluyan la información requerida por la ley, adjuntando los documentos soportes.

Lo anterior sin perjuicio de las resoluciones que se emitan de manera posterior; para estos fines.

4.32. DESCRIPTOR: Régimen tributario especial

Procesos de calificación, permanencia y actualización en el Régimen Tributario Especial

¿Cuál es el tratamiento de las entidades sin ánimo de lucro dedicadas a educación no formal, teniendo en cuenta las modificaciones que trajo la Ley 1819 de 2016, en especial a la actividad meritoria que debe corresponder el objeto estatutario?

El artículo 23 del Estatuto Tributario antes de ser modificado por el artículo 145 de la Ley 1819 de 2016, establecía que no eran contribuyentes del impuesto sobre la renta y complementario las Instituciones de Educación Superior aprobadas por el Instituto Colombiano para el Fomento de la Educación Superior, ICFES, que fueran entidades sin ánimo de lucro.

Con ocasión de la expedición de la Ley 1819 de 2016 y lo contenido de manera especial en sus artículos 140, 145 y 152, estas instituciones pasaron a ser contribuyentes del régimen tributario especial, previa solicitud de calificación o permanencia según corresponda, siendo para este último caso aplicable lo establecido en el párrafo transitorio segundo del artículo 19 del Estatuto Tributario.

Las corporaciones, asociaciones o fundaciones dedicadas a la educación no formal antes de las modificaciones que trajo la Ley 1819 de 2016 no hacían parte de los no contribuyentes, pues el artículo 23 del E.T. antes de la mencionada modificación exigía que fueran instituciones de Educación Superior aprobadas por el ICFES y para este caso esta premisa no se cumplía.

Tampoco se podía considerar que estas entidades pertenecían al Régimen Tributario Especial, en los términos del artículo 19 del E.T. antes de su modificación por el artículo 140 de la Ley 1819 de 2016, pues esa norma indicaba como uno de sus requisitos que su objeto social principal y recursos estuvieran destinados, entre otros, a actividades de educación formal, sin que para este caso se cumpliera esta premisa y por esta vía les resultara aplicable lo establecido en el párrafo transitorio primero del artículo 19 del E.T.

Los efectos de las anteriores conclusiones se veían reflejados a través del Registro Único Tributario, en que estas entidades eran contribuyentes del impuesto sobre la renta y complementario del régimen ordinario (responsabilidad 5).

No obstante, el artículo 359 del Estatuto Tributario, modificado por el artículo 152 de la Ley 1819 de 2016, ahora trae una mayor precisión respecto del objeto que pueden desarrollar aquellas asociaciones, fundaciones y corporaciones constituidas como entidades sin ánimo de lucro que busquen acceder al Régimen Tributario Especial

del impuesto sobre la renta y complementario, para lo cual además de indicar que este debe ser de interés general y que a ellas tenga acceso la comunidad, trae un listado de actividades meritorias a las cuales se pueden dedicar (con el cumplimiento de otros requisitos) dentro de las cuales se encuentra la educación, veamos:

Artículo 359. Objeto social. El objeto social de las entidades sin ánimo de lucro que hace procedente su admisión al Régimen Tributario Especial de que trata el presente Capítulo y el artículo 19 del presente Estatuto, deberá corresponder a cualquiera de las siguientes actividades meritorias, siempre y cuando las mismas sean de interés general y que a ellas tenga acceso la comunidad:

1. Educación. Conforme se define por las Leyes 30 de 1992 y 115 de 1994, 1064 de 2006 y 1804 de 2016. La cual puede ser:

- a) Educación inicial, como uno de los componentes de la atención integral de la primera infancia;
- b) Educación formal: conformada por los niveles de preescolar, básica y media;
- c) Educación superior, en sus diferentes niveles: técnico profesional, tecnológico y profesional universitario;
- d) Educación para el trabajo y desarrollo humano.

Lo dispuesto en este numeral también comprende las actividades de promoción y apoyo a la expansión de

cobertura y mejora de la calidad de la educación en Colombia.

(...)

(Subrayado fuera del texto)

Nótese como el literal d) de la norma anteriormente citada ahora incluye como actividad meritoria la “educación para el trabajo y desarrollo humano”, término que reemplaza la denominación “educación no formal” contenida en la Ley General de Educación y en el Decreto Reglamentario 114 de 1996, tal como lo señala el artículo 1º de la Ley 1064 de 2006 “Por la cual se dictan normas para el apoyo y fortalecimiento de la educación para el trabajo y el desarrollo humano establecida como educación no formal en la Ley General de Educación”.

El artículo 3º de esta ley señala que el proceso de certificación de calidades de las Instituciones y programas de Educación para el Trabajo y el Desarrollo Humano queda comprendido en lo establecido dentro del Sistema Nacional de Formación para el Trabajo, sujeto a reglamentación por parte del Gobierno Nacional para efectos de precisar los requisitos y procedimientos que deberán cumplir las instituciones y programas de Educación para el Trabajo y el Desarrollo Humano con el fin de obtener la acreditación.

En ese sentido, el Decreto 4904 de 2009 precisa la organización, oferta y funcionamiento de la prestación del servicio educativo para el trabajo y el desarrollo humano,

reglamentación que fue compilada en la parte 6 (artículos 2.6.1.1. a 2.6.6.15.) el Decreto 1075 de 2015 “Por medio del cual se expide el Decreto Único Reglamentario del Sector Educación”, razón por la cual se deberá observar este marco regulatorio para efectos de considerar la actividad como meritoria en los términos del literal d) del numeral 1° del artículo 359 del Estatuto Tributario.

Así las cosas, del marco jurídico anteriormente señalado este despacho concluye que a partir del año gravable 2017 las entidades sin ánimo de lucro constituidas como corporaciones, asociaciones o fundaciones que se dedican a estas actividades podrán solicitar su calificación en el Régimen Tributario Especial si cumplen con los requisitos indicados tanto en la ley como en el reglamento.

En este punto resulta oportuno señalar que las modificaciones que trajo la Ley 1819 de 2016 para el Régimen Tributario Especial del impuesto sobre la renta y complementario aplican a partir del año gravable 2017 y los párrafos transitorios del artículo 19 del Estatuto Tributario solo contemplaron dos tipos de entidades constituidas a 31 de diciembre de 2016 a las cuales se les indica que deben cumplir con el procedimiento previsto en el párrafo transitorio del artículo 356-2 ibídem y su reglamentario para efectos de la permanencia en el régimen:

- (i) Las clasificadas dentro del Régimen Tributario Especial a esa fecha y
- (ii) Las legalmente constituidas y determinadas como no contribuyentes del impuesto sobre la renta y

complementarios y que a partir del 1o de enero de 2017 son determinadas como contribuyentes del régimen ordinario del impuesto sobre la renta y complementarios que pueden solicitar su calificación al Régimen Tributario Especial.

A su vez el Gobierno Nacional expidió el Decreto 2150 de 2017, del cual se destaca la sustitución del Capítulo 5 del Título 1 de la Parte 2 del Libro 1 del Decreto 1625 de 2016 Único Reglamentario en Materia Tributaria, con el fin de reglamentar las modificaciones que trajo la Ley 1819 de 2016 al Régimen Tributario Especial.

Sobre los requisitos y el procedimiento que deben acreditar estas entidades para efectos de continuar en el Régimen Tributario Especial del impuesto sobre la renta y complementario, este Despacho destaca las previsiones contenidas en los artículos 1.2.1.5.1.3., 1.2.1.5.1.4., 1.2.1.5.1.5., 1.2.1.5.1.6., 1.2.1.5.1.8., 1.2.1.5.1.11. y 1.2.1.5.1.12. del Decreto 1625 de 2016, adicionados por el Decreto 2150 de 2017.

Las normas anteriormente mencionadas no contemplan el caso de aquellos contribuyentes del impuesto sobre la renta del régimen ordinario que eran entidades sin ánimo de lucro y que ahora por efecto de las modificaciones que trajo la Ley 1819 de 2016 pueden solicitar calificación y no es posible concluir que están incluidos en este régimen, así como el régimen de transición anteriormente mencionado.

De acuerdo a lo anterior se concluye que las corporaciones, asociaciones o fundaciones que se dedican a la Educación para el Trabajo y el Desarrollo Humano (antes educación no formal) a partir del año 2017 si deciden ser del Régimen Tributario Especial, deberán adelantar el proceso de calificación en los términos establecidos en la ley y la reglamentación.

(...)

4.41. DESCRIPTOR: Régimen tributario especial

¿Para las entidades del Régimen Tributario Especial el beneficio neto o excedente a reinvertir es el contable o el fiscal?

Sobre este punto a través del Decreto 2150 de 2017, se precisó que la determinación del beneficio neto o excedente a que hace referencia el artículo 357 del E.T. se calcularía partiendo de los ingresos y egresos devengados contablemente, así como sus activos y pasivos, y sobre dichos conceptos se aplicarán las limitaciones y excepciones que establece el Estatuto Tributario, en especial sus Títulos I y II del Libro Primero y las reglas que para el efecto desarrolla la reglamentación en sus artículos 1.2.1.5.1.20. al 1.2.1.5.1.24. del Decreto 1625 de 2016, dando como resultado el beneficio neto o excedente de carácter fiscal sujeto a reinversión.

Lo anterior en consideración a que la Ley 1314 de 2009, modificó el sistema contable en Colombia y mediante el Decreto 2420 de 2015, Único Reglamentario de las Normas de Contabilidad, de Información Financiera y de Aseguramiento de la Información, se incorporan las

diferentes normas contables aplicables a los contribuyentes obligados a llevar contabilidad.

Este marco contable es materia de armonización con las normas fiscales en la parte II de la Ley 1819 de 2016, razón por la cual, la determinación del beneficio neto o excedente para las entidades del Régimen Tributario Especial debía atender esta situación.

En ese sentido el marco contable mencionado conlleva al reconocimiento y medición de hechos económicos que no necesariamente generan capacidad contributiva, tales como: 1) mediciones a valor razonable. 2) deterioros, 3) costo revaluado de activos, 4) valor neto de realización de inventarios, 5) subvenciones, entre otros aspectos, lo que puede implicar para las entidades sin ánimo de lucro que su beneficio neto o excedente contable estei (sic) afectado por estas mediciones, razón por la cual, se podrían generar distorsiones en el caso de tomarse este beneficio neto o excedente contable para ser reinvertido en la actividad meritoria cuando estos hechos económicos no se hayan realizado efectivamente.

Por esta razón se precisó a través de la reglamentación el carácter fiscal de este beneficio, en los términos antes señalados.

4.42. DESCRIPTOR: Régimen tributario especial

Beneficio neto o excedente

Ingresos fiscales

Para las entidades del Régimen Tributario Especial el artículo 1.2.1.5.1.20. del Decreto 1625 de 2016 establece que los ingresos son los devengados contablemente en el año o período gravable, según el marco normativo contable que les sea aplicable:

- (i) Grupo Contable 1, el anexo 1 del Decreto 2420 y 2496 de 2015 y sus modificaciones.
- (ii) Grupo Contable 2, el anexo 2 del Decreto 2420 y 2496 de 2015 y sus modificaciones.
- (iii) Grupo Contable 3, el anexo 3 del Decreto 2420 y sus modificaciones.

Tratándose de entidades del Régimen Tributario Especial cuyo marco contable se encuentre regulado por la Contaduría General de la Nación, aplicarán las Resoluciones 749 de 2013 y 414 de 2014 y sus resoluciones modificatorias.

A los ingresos determinados según los marcos contables antes citados, se les aplican las limitaciones y excepciones de que trata el Título I del Libro Primero del Estatuto Tributario y demás requisitos y condiciones allí previstos, con el fin de llegar al ingreso fiscal de que trata el artículo 1.2.1.5.1.20. del Decreto 1625 de 2016.

Las diferencias entre lo contable y lo fiscal que resulten de este procedimiento deberán ser consignadas en el control de detalle, cuando hubiere lugar a ello, y en el reporte de conciliación fiscal establecido en el artículo 1.7.1. del Decreto 1625 de 2016.

4.43. DESCRIPTOR: Régimen tributario especial

Beneficio neto o excedente

Ingresos fiscales

¿Cuál es el carácter de los dividendos recibidos por una entidad del Régimen Tributario Especial?

El inciso segundo del artículo 1.2.1.5.1.20. del Decreto 1625 de 2016 precisa que los dividendos y participaciones que reciban las entidades del Régimen Tributario Especial tendrán el tratamiento previsto para las sociedades nacionales, y se reconocerán como ingreso fiscal en el momento que hayan sido abonados en calidad de exigibles para efectos de determinar el beneficio neto o excedente.

Este despacho interpreta que el tratamiento previsto para las sociedades nacionales a los dividendos percibidos por las entidades del Régimen Tributario Especial, permite es darle el alcance de un ingreso a los dividendos percibidos por las entidades del sector no lucrativo, pues de la lectura de los artículos del Estatuto Tributario que regulan el tema de dividendos parece entenderse que es exclusivo de las sociedades.

Pero a diferencia de lo que ocurre con el tratamiento previsto para los contribuyentes del impuesto sobre la renta y complementario del régimen ordinario, en el caso de los dividendos que perciben las entidades del Régimen Tributario Especial es que no tienen el carácter de no constitutivo de renta ni ganancia ocasional, según dispone el inciso segundo del artículo 1.2.1.5.1.20. del Decreto 1625 de 2016.

Es preciso recordar que las entidades del Régimen Tributario Especial tienen el tratamiento previsto en este régimen, debido a que coadyuvan a los fines esenciales del Estado, a través del desarrollo de las actividades meritorias, por esta razón, es que sus excedentes no se reembolsan ni se distribuyen, bajo ninguna modalidad, y se deben reinvertir en sus actividades meritorias.

Lo anterior resulta primordial, porque lo que ocurre en el sector lucrativo es que el tratamiento como no constitutivo de renta ni ganancia ocasional de los dividendos y participaciones, tiene como fin evitar una doble tributación en cabeza de la sociedad y luego en los socios de las utilidades generadas.

En contraste, en las entidades del Régimen Tributario Especial hay una prohibición expresa de distribuir los excedentes a los fundadores, aportante, administradores, entre otros, que se basa en la finalidad para la cual se crean estas entidades y en esta medida la (sic) propósito de incorporarse como parte del ingreso fiscal y no poderse detraer como no constitutivo de renta ni ganancia ocasional

o renta exenta (si hay lugar a ello) es que haga parte de la determinación del beneficio neto o excedente, materia de reinversión, y sea materia de control tanto por la entidad, como por la Administración Tributaria, permitiendo su trazabilidad y la aplicación de las consecuencias por el incumplimiento del régimen en caso que no se realice la reinversión.

4.44. DESCRIPTOR: Régimen tributario especial

Beneficio neto o excedente

Ingresos fiscales

¿Cuál es el tratamiento fiscal de las donaciones y subvenciones?

El tratamiento de las donaciones y subvenciones para efectos contables deberá ajustarse al marco técnico normativo contable que les sea aplicable para las entidades del Régimen Tributario Especial del sector privado o público, según corresponda, lo que permite establecer el ingreso devengado contablemente en el año o período gravable, como punto de partida para establecer el ingreso fiscal de que trata el artículo 1.2.1.5.1.20. del Decreto 1625 de 2016.

Cuando se reciban donaciones en especie para efectos fiscales se acudirá a lo señalado en el artículo 125-2 del E.T.

En caso que la donación esté condicionada por el donante, para efectos fiscales debe registrarse directamente en el patrimonio y en la medida que se vaya cumpliendo la condición se va reconociendo el ingreso fiscal, con las contrapartidas fiscales que correspondan, las cuales deberán estar reconocidas en el sistema de registro de diferencias de conformidad con el artículo 1.7.1. del Decreto 1625 de 2016.

Para el caso de las subvenciones y en razón a que las normas fiscales no contemplan un tratamiento especial, tendrá lugar el reconocimiento contable que le corresponda dando como resultado el ingreso fiscal.

Por último, cuando las donaciones no estén condicionadas por parte del donante deberán registrarse como ingresos.

4.45. DESCRIPTOR: Régimen tributario especial

Beneficio neto o excedente

Ingresos fiscales

¿Cuál es el tratamiento fiscal de los rendimientos asociados a la constitución de asignaciones permanentes, inversiones y donaciones condicionadas?

El tratamiento tributario de las donaciones condicionadas, inversiones y asignaciones permanentes, se encuentra contemplado principalmente en los artículos 1.2.1.5.1.20., 1.2.1.5.1.22., 1.2.1.5.1.29., 1.2.1.5.1.34. y 1.2.1.5.1.35. del Decreto 1625 de 2016.

Sin perjuicio de lo anteriormente mencionado, en cada una de estas normas se precisa que los rendimientos asociados a la constitución de estas asignaciones permanentes, inversiones y donaciones condicionadas se ajustan a la noción de ingresos, de acuerdo a lo señalado en el artículo 1.2.1.5.1.20., sin importar si fueron constituidas antes del año gravable 2017.

Así las cosas, estos ingresos harán parte de la determinación del beneficio neto o excedente, materia de reinversión y pueden dar lugar al beneficio neto o excedente de conformidad con lo establecido en el artículo 1.2.1.5.1.24. del Decreto 1625 de 2016.

(...)

En los anteriores términos se absuelve su consulta y cordialmente le informamos que tanto la normatividad en materia tributaria, aduanera y cambiaria, como los conceptos emitidos por la Dirección de Gestión Jurídica en estas materias pueden consultarse directamente en nuestras bases de datos jurídicas ingresando a la página electrónica de la DIAN: <http://www.dian.gov.co> siguiendo el ícono de “Normatividad” – “técnica”, y seleccionando los vínculos “doctrina” y “Dirección de Gestión Jurídica”.

Atentamente,

PEDRO PABLO CONTRERAS CAMARGO
Subdirector de Gestión Normativa y Doctrina
Dirección de Gestión Jurídica UAE-DIAN