

BOLETÍN TRIBUTARIO - 025/18

DOCTRINA DIAN - RÉGIMEN TRIBUTARIO ESPECIAL

A continuación detallamos algunos de los conceptos emitidos por la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales durante el mes de enero del año en curso, relacionados con la aplicación del Régimen Tributario Especial, acorde con las modificaciones introducidas por la Ley 1819/16 (Reforma Tributaria) y el Decreto Reglamentario 2150 del 20 de diciembre de 2017, el cual fue informado en nuestro Boletín Tributario No. 220/17:

- 1. ANTE UNA CONSULTA EN EL SENTIDO DE SI PARA LA DECLARACIÓN DE RENTA DE LAS PERSONAS JURÍDICAS SIN ÁNIMO DE LUCRO ORIGINADAS EN LA PROPIEDAD HORIZONTAL, LOS INGRESOS INCLUYEN LAS CUOTAS DE ADMINISTRACIÓN O SOLAMENTE LOS INGRESOS POR EXPLOTACIÓN DE BIENES, LA DIAN DA RESPUESTA DE LA SIGUIENTE MANERA:**

“Sobre el particular se considera:

El artículo 19-5 del Estatuto Tributario, adicionado por artículo 143 de la ley 1819 de 2016, que establece lo siguiente:

“Art. 19-5. Otros contribuyentes del impuesto sobre la renta y complementarios.

Las personas jurídicas originadas en la constitución de la propiedad horizontal que destinan algún o algunos de sus bienes, o áreas comunes para la explotación comercial o industrial, generando algún tipo de renta, serán contribuyentes del régimen ordinario del impuesto sobre la renta y complementarios y del impuesto de industria y comercio.

PARÁGRAFO. *Se excluirán de lo dispuesto en este artículo las propiedades horizontales de uso residencial”.*

Nótese como el artículo citado establece que la calidad de contribuyente del impuesto sobre la renta de las personas jurídicas originadas en la constitución de

la propiedad horizontal, se da por la generación de algún tipo de renta cuando destinan algún o alguno de sus bienes o áreas comunes para la explotación comercial o industrial o mixto.

En ese sentido es oportuno señalar que el Gobierno Nacional expidió el Decreto 2150 de 2017, el cual contiene dentro de sus principales modificaciones 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 la parte III de la Ley 1819 de 2016 que modifica (entre otros artículos) el 19-5 del Estatuto Tributario.

Con este decreto se adicionan los artículos 1.2.1.5.3.1. y 1.2.1.5.3.2. (entre otros) al Decreto 1625 de 2016; el primero de estos precisa a qué tipo de personas jurídicas sin ánimo de lucro originadas en la propiedad horizontal aplican las previsiones indicadas en este oficio y también lo que se entiende por bienes o áreas comunes en los siguientes términos: "las partes del edificio o conjunto sometido al régimen de propiedad horizontal pertenecientes en proindiviso a todos los copropietarios de bienes privados, conforme con lo regulado en la Ley de propiedad horizontal 675 de 2001, o la que la modifique, sustituya o adicione."

Sobre la pregunta formulada por el peticionario, respecto al tipo de ingresos a incluir en la declaración de renta de estas entidades, el artículo 1.2.1.5.3.2. señala lo siguiente:

"Artículo 1.2.1.5.3.2. Determinación de la renta líquida y el patrimonio fiscal de las personas jurídicas sin ánimo de lucro originadas en la propiedad horizontal contribuyentes del régimen ordinario del impuesto sobre la renta y complementario. Las personas jurídicas sin ánimo de lucro originadas en la propiedad horizontal de uso comercial, industrial o mixto calcularán su renta líquida sobre las rentas generadas por la explotación de algún o algunos de sus bienes o áreas comunes de conformidad con el artículo 26 del Estatuto Tributario.

Por tanto, sus ingresos, costos, deducciones, activos y pasivos fiscales, serán determinados de conformidad con las normas establecidas en el Estatuto Tributario y en este Decreto para los contribuyentes obligados a llevar contabilidad.

Parágrafo 1. Los ingresos originados por cuotas de administración ordinarias y/o extraordinarias en aplicación de la Ley 675 del 2001 así como los costos y gastos asociados a los mismos, no se consideran base gravable para la determinación del impuesto sobre la renta y complementario, y no deberán ser declarados. así como sus activos y

pasivos diferentes a sus bienes o áreas comunes que se destinen para la explotación comercial, industrial o mixta.

Parágrafo 2. En el evento que el contribuyente tenga rentas gravadas y no gravadas y no sea posible diferenciar con claridad los costos y gastos atribuibles a cada uno, estos deberán aplicarse en proporción a los ingresos asociados a rentas no gravadas sobre los ingresos totales del contribuyente, dando como resultado los costos y gastos imputables a las rentas no gravadas.

En todo caso, la aplicación de los costos y los gastos a que se refiere el inciso anterior, no dará lugar a pérdidas fiscales susceptibles de ser compensadas en los términos del artículo 147 del Estatuto Tributario, cuando hubiere lugar a ello".

(Subrayado fuera del texto)

Así las cosas, para efectos de la determinación de la renta líquida no deben declararse los ingresos originados por cuotas de administración ordinarias y/o extraordinarias, ni los costos y gastos asociados a los mismos. Nótese además que el artículo citado contempla en su parágrafo 2, el procedimiento a seguir en caso que haya rentas gravadas y no gravadas y no sea posible diferenciar con claridad los costos y gastos atribuibles a cada uno.

Por último, es importante mencionar que el artículo 1.2.1.5.4.9. del Decreto 1625 de 2016 sobre la exoneración de aportes parafiscales y que, respecto de las personas jurídicas sin ánimo de lucro originadas en la propiedad horizontal de uso comercial, industrial o mixto, que destinan algún o alguno de sus bienes o áreas comunes para la explotación comercial o industrial o mixto de acuerdo con lo previsto en la Ley 675 de 2001, y que generan renta, señala:

"Artículo 1.2.1.5.4.9. Aportes parafiscales. La exoneración de aportes parafiscales a favor del Servicio Nacional de Aprendizaje -SENA, del Instituto Colombiano de Bienestar Familiar -ICBF y las cotizaciones del régimen contributivo de salud, establecidas en el artículo 114-1 del Estatuto Tributario no resultan aplicables a los contribuyentes de que tratan los artículos 19, 19-4 y 19-5 del Estatuto Tributario y 1.2.1.5.1.2. y 1.2.1.5.2.1. y 1.2.1.5.3.1. de este Decreto, ni a las cajas de compensación señaladas en el artículo 19-2 del Estatuto Tributario.

(Subrayado fuera del texto)". (Concepto 000031 del 24 de enero de 2018).

2. FRENTE A UNA CONSULTA RELACIONADA CON CUÁL ES LA BASE PARA LA TARIFA DE IVA Y RETENCIÓN EN LA FUENTE A TÍTULO DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA Y COMPLEMENTARIO, APLICABLES A UN CONTRATO DE CONSULTORÍA POR EL SISTEMA DE SUMINISTRO DE PERSONAL Y FACTOR MULTIPLICADOR, CELEBRADO ENTRE UNA PERSONA JURÍDICA Y UNA ENTIDAD SIN ÁNIMO DE LUCRO (ESAL) PERTENECIENTE AL RÉGIMEN TRIBUTARIO ESPECIAL, LA DIAN DA RESPUESTA ASÍ:

"Lo primero que se debe considerar, para efectos de resolver la consulta, son las modificaciones que trajo la Ley 1819 de 2016 al Régimen Tributario Especial del impuesto sobre la renta y complementario su parte III (artículos 140 a 164).

En ese sentido el artículo 19 del Estatuto Tributario (modificado por el artículo 140 de la Ley 1819 de 2016) establece que todas las asociaciones, fundaciones y corporaciones constituidas como entidades sin ánimo de lucro, serán contribuyentes del impuesto sobre la renta y complementarios y de manera excepcional podrán solicitar ante la administración tributaria, su calificación como contribuyentes del Régimen Tributario Especial, siempre y cuando cumplan con los requisitos allí señalados.

Igualmente, el parágrafo transitorio 1º de este artículo establece que las entidades que a 31 de diciembre de 2016 se encuentran clasificadas en el Régimen Tributario Especial y para su permanencia deberán cumplir con el procedimiento establecido en el artículo 356-2 ibídem y la reglamentación que para tal efecto expida el Gobierno Nacional, precisión que cobra importancia porque de los antecedentes de la consulta este Despacho concluye que estamos frente a una entidad que cumple este supuesto.

En ese sentido es oportuno señalar que 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.

Ahora bien, la consulta solicita se informe la base para la tarifa de IVA y retención en la fuente a título del impuesto sobre la renta y complementario, aplicables a un contrato de consultoría por el sistema de suministro de personal y factor multiplicador, celebrado entre una persona jurídica y una ESAL perteneciente al Régimen Tributario Especial, que luego de las modificaciones que trajo la Ley 1819 de 2016 requiere del siguiente análisis:

a. Retención en la fuente:

El artículo 19-1 del Estatuto Tributario establece que los contribuyentes del régimen Tributario Especial de que trata el artículo 19 *ibidem*, están sujetos a retención en la fuente de acuerdo con las normas vigentes, sobre los ingresos por rendimientos financieros que perciban durante el respectivo ejercicio gravable.

En ese sentido el artículo 1.2.4.2.88. del Decreto 1625 de 2016, adicionado por el Decreto 2150 de 2017, precisa que ingresos provenientes de rendimientos financieros de estas entidades se encuentran sometidos a una tarifa de retención en la fuente del cero por ciento (0%).

Sin perjuicio de lo anteriormente mencionado, el artículo 358 del Estatuto Tributario, modificado por el artículo 150 de la Ley 1819 de 2016 señala lo siguiente:

"Artículo 358. Exención sobre el beneficio neto o excedente. El beneficio neto o excedente determinado de conformidad con el artículo 357 tendrá el carácter de exento, cuando se destine directa o indirectamente, en el año siguiente a aquél en el cual se obtuvo, a programas que desarrollen el objeto social y la actividad meritoria de la entidad.

La parte del beneficio neto o excedente que no se invierta en los programas que desarrollen su objeto social, tendrá el carácter de gravable en el año en que esto ocurra.

Los ingresos obtenidos por las entidades admitidas al Régimen Tributario Especial correspondientes a la ejecución de contratos de obra pública y de intervención, cualquiera que sea la modalidad de los mismos, estarán gravados a la tarifa general del impuesto sobre la renta y complementarios. La entidad estatal contratante deberá practicar retención en la fuente al momento del pago o abono en cuenta. El Gobierno nacional reglamentará los montos y tarifas de la retención de que trata el presente inciso.

(...)"

(Subrayado fuera del texto)

Así las cosas, los ingresos obtenidos por estas entidades correspondientes a la ejecución de contratos de obra pública y de interventoría estarán gravados a la tarifa general del impuesto sobre la renta y complementarios, aspecto reglamentado por el parágrafo 3 del artículo 1.2.1.5.1.24. y el numeral 1º artículo 1.2.1.5.1.36. del Decreto 1625 de 2016, adicionados por el Decreto 2150 de 2017, en los siguientes términos:

"Parágrafo 3. En el proceso de determinación del beneficio neto o excedente a que se refiere el presente artículo, no se tendrán en cuenta /os ingresos, costos y gastos obtenidos por la ejecución de contratos de obra pública y de interventoría realizados con entidades estatales, los cuales serán considerados para efectos de aplicación de la tarifa del numeral 1 del artículo 1.2.1.5.1.36 de este Decreto."

"Artículo 1.2.1.5.1.36. Tarifas del impuesto sobre la renta y complementario de /as entidades del Régimen Tributario Especial. Los contribuyentes a que se refiere el artículo 1.2. 1. 5. 1.2. de este Decreto aplicarán /as siguientes tarifas sobre el beneficio neto o excedente que resulte gravado, así:

1. Tarifa general del impuesto sobre la renta y complementario: Estará gravada a la tarifa general del impuesto sobre la renta y complementario, la renta originada en los ingresos obtenidos en la ejecución de contratos de obra pública y de interventoría suscritos con entidades estatales, cualquiera que sea su modalidad. Para determinar la renta, a /os ingresos se detraerán /os costos y deducciones asociados a dichos ingresos, con sujeción a /as normas establecidas en el Estatuto Tributario, en este decreto y en /os demás decretos únicos donde se encuentren compiladas normas tributarias.

(...)

(Subrayado fuera de texto).

Así las cosas, en caso que los ingresos no correspondan al desarrollo de los contratos anteriormente mencionados, no habrá lugar a retención en la fuente y para el efecto, la entidad deberá demostrar su calidad de contribuyente del Régimen Tributario Especial del impuesto sobre la renta y complementario con copia del certificado del Registro Único Tributario -RUT ante el agente retenedor, tal como lo señala el artículo 1.2.1.5.1.48. del Decreto 1625 de 2016, adicionado por el Decreto 2150 de 2017.

b. Impuesto sobre las ventas IVA

Tratándose del Impuesto sobre las ventas transcribimos los apartes del concepto unificado de ventas, a saber:

""1.3. CONFECCIÓN DE OBRA MATERIAL

(..)

La base gravable para liquidar el Impuesto sobre las Ventas en la prestación de servicios será el valor total de la remuneración que perciba el responsable por el servicio prestado, independientemente de su denominación y de los factores que se hayan aplicado en la determinación de la misma. Por ejemplo, en contratos en los que se utilice la fórmula A.I.U. (Anticipo, Imprevistos y Utilidades) o se aplique el factor multiplicador, éstos no se tendrán en cuenta para efectos de determinar la base gravable del IVA. Es decir la base estará conformada por el valor total de la remuneración percibida por el contratista, llámese honorarios o utilidad según el caso.

(..)"

(Subrayado fuera del texto)". (Concepto 000029 del 24 de enero de 2018).

SÍGUENOS EN [TWITTER](#)

FAO

16 de febrero de 2018