

## FUENTE DE USO DE EXCEDENTES Y CONTABILIZACIÓN ENTIDADES SIN ANIMO DE LUCRO

### 1. FUENTES DE USO DE EXCEDENTES

Mediante el concepto Numero 100208221-1473 proferido por la Subdirección de Gestión de Normativa y Doctrina de la DIAN, se hacen algunas precisiones en torno a la interpretación de las normas del DR 2150 del 2017 sobre: (i) Las alternativas de destinación del excedente fiscal para que sea exento del impuesto sobre la renta; y (ii) el tratamiento de los egresos frente a la ejecución del excedente de un año anterior al gravable.

El concepto se limita a transcribir las partes pertinentes del artículo 1.2.1.5.1.27 del DR 2150 del 2017 incorporado al DUR 1625 del 2016, norma reglamentaria que indica las opciones legales que tiene una entidad sin ánimo de lucro del régimen tributario especial para hacer uso del beneficio neto o excedente fiscal.

Recomendamos su lectura, pero de igual forma resumimos en tres las formas de uso de excedentes que esa disposición establece:

1. Ejecución Directa, en el año siguiente a aquel en el cual se obtuvo el excedente.
2. Ejecución Indirecta vía donaciones.
3. Asignaciones Permanentes, en sus distintos matices (compra de nuevos activos, incluyendo propiedades de inversión, proyectos de construcción de bienes muebles o inmuebles, y ejecución del excedente en plazos superiores a un año e inferiores a cinco).

Debe aclararse que las alternativas precedentes son las que estudia el concepto de la DIAN, sin que ello signifique que sean las únicas puesto que de forma adicional se reconoce por la misma vía reglamentaria e incluso doctrinal la posibilidad de la compensación de pérdidas (artículo 1.2.1.5.1.26 del DR 2150 del 2017 incorporado al DUR 1625 del 2016 y Descriptor 4.55. del concepto DIAN 481 del 2018).

La DIAN en su argumentación indica refiriéndose al beneficio neto o excedente y la opción de la ejecución por vía directa o indirecta que:

*“...ese beneficio neto o excedente se ejecuta de manera directa o indirecta en programas que desarrollen su objeto social en una o varias de las actividades meritorias de la entidad, según lo dispuesto en el artículo 359 del Estatuto Tributario, razón por la cual en cada entidad del Régimen Tributario Especial se deberá establecer las actividades y los recursos requeridos para dichos programas y la ejecución de ese beneficio neto o excedente, con el cumplimiento y en los términos previstos en las anteriores disposiciones normativas.*

El criterio anterior lo toma en cuenta en razón a una de las preguntas del consultante:

*1. ¿Toda erogación que realice una entidad sin ánimo de lucro que pertenezca al Régimen Tributario Especial y que tenga relación directa o indirecta con el desarrollo de su objeto social y a su vez con las actividades meritorias que le otorgan derecho a pertenecer a dicho régimen, es un mecanismo valido de destinación del beneficio neto o excedente en aras de cumplir con el requisito para acceder a la exención de que trata el artículo 358 del E.T.?*

El tema de fondo es identificar si es posible “confundir” una erogación propia del ejercicio que tenga relación de causalidad con el ingreso o con la actividad meritoria, con una erogación que sea producto de uso de excedente. Y es entonces en ese estado del análisis, que la DIAN comenta acertadamente el mandato del artículo 1.2.1.5.1.21 del DR 2150 del 2017 incorporado al DUR 1625 del 2016, en lo referente al tratamiento de los egresos como factor que depura el beneficio neto o excedente. Por ello dice:

*Por su parte, el artículo 1.2.1.5.1.21. del Decreto 1625 de 2016 define los egresos como los costos y gastos devengados contablemente en el año o periodo gravable, aplicando las limitaciones, excepciones de que trata el Título I del Libro Primero del Estatuto Tributario y demás requisitos y condiciones allí previstos. De igual forma, esta disposición normativa establece “La ejecución de beneficios netos o excedentes de años anteriores no constituye egreso del ejercicio.”*

Reconoce al final el concepto de la DIAN que existen diferencias en el tratamiento del beneficio neto o excedente frente a los egresos, razón por la cual los contribuyentes no pueden asimilar los requisitos exigidos para el reconocimiento de un egreso con las alternativas de uso de excedente, habida cuenta de la regla general que en nuestra opinión es contundente: “La ejecución

*de beneficios netos o excedentes de años anteriores no constituye egreso del ejercicio.”*

Y con ello responde a otro de los interrogantes formulados por el consultante:

*3. ¿Los requisitos exigidos en la destinación del beneficio neto o excedente con el fin de acceder a la exención son los mismos que hacen procedentes los egresos deducibles?*

Hubiese sido deseable que frente al último de los cuestionamientos del consultante:

*2. ¿Dentro de las erogaciones anteriores, se incluyen aquellas de administración o de funcionamiento?*

Que la DIAN aprovechara la oportunidad para exponer su argumento de manera oficial en torno a esta pregunta que día tras día, año tras año, los operadores jurídicos de la norma se preguntan. Sin embargo, como no produjo una respuesta expresa, pensamos que entendió que con lo manifestado acerca de la interpretación de los artículos citados y nombrados, en cuanto a los requisitos exigidos para los egresos y los recursos usados para destinar el excedente y la no posibilidad de asimilar los dos aspectos, se evidenciaría la complejidad para que los excedentes sean usados en erogaciones que incluyan gastos de administración y funcionamiento.

A propósito de este tema, siempre hemos evidenciado la dificultad para que los excedentes sean usados en gastos de administración y funcionamiento propios de la entidad; no así con respecto a esos mismos gastos, pero propios de los proyectos o los programas sociales a ser desarrollados en el marco de su objeto social y conforme a las actividades meritorias. No nos cabe duda de que en el segundo caso los excedentes pueden ser el instrumento para la reinversión en el objeto social en atención a la naturaleza no lucrativa de la entidad. Sin embargo, no lo hemos visto tan claro en el primer caso, y quizás el planteamiento de la DIAN al que estamos haciendo referencia, apoyaría la tesis, pues un tratamiento específico debe tener los egresos propios del ejercicio registrados en el estado de resultados y otro muy diferente el que debe predicarse del uso de los excedentes,

que, si bien son erogaciones, éstas corresponden a la ejecución del excedente de un año anterior y no a un gasto propio del ejercicio.

Ahora bien, esta situación debe ser analizada en el contexto de un par de conceptos expedidos por la DIAN (912 del 23 de julio y el 865 del 13 de julio del 2020), “extrañamente” no referenciados por la DIAN en el concepto que se analiza, pues en ellos se aborda el tema de ejecución de excedentes y gastos propios administrativos de la entidad en el marco la situación de Pandemia generada por el COVID 19.

Resumimos la parte pertinente:

Para la consulta materia de análisis, se debe analizar si es posible cambiar la destinación de las asignaciones permanentes, para cubrir los gastos de administración de la entidad del Régimen Tributario Especial. Sobre este punto, se tiene que es posible modificar o cambiar el destino del beneficio neto o excedente o la asignación permanente, en atención a la situación y atípica que genera la crisis del COVID -19, siempre y cuando sea para su objeto social y la actividad meritoria para lo cual fueron calificadas.

*Para este fin, este Despacho destaca cómo las normas exigen que será el máximo órgano de dirección de cada entidad del Régimen Tributario Especial, las que deben autorizar la destinación del beneficio neto o excedente, previamente a su uso. Esto supone la reunión extraordinaria del máximo órgano de dirección de la entidad, con el fin de llevar a cabo este procedimiento y justificar dichos cambios.*

Consideramos por lo subrayado del pronunciamiento de la DIAN que se da apertura hacia la viabilidad de hacer uso de excedentes para cubrir este tipo de gastos habida cuenta de la situación PASADA (Año 2020) y ACTUAL (lo que va corrido del 2021) que no ha cambiado.

## 2. CONTABILIZACION.

Encontramos una conexión importante entre la temática anterior y nuestras apreciaciones sobre la contabilización del beneficio neto o excedente, esto por cuanto ante la postura comentada de la DIAN se hace necesario tener claridad en la manera como se refleja el excedente y su uso en la contabilidad.

En la nueva reglamentación del régimen tributario especial resulta importante considerar, en la forma como lo planteaba la legislación anterior, que el registro contable de la ejecución del beneficio neto debe realizarse en cuentas separadas en la contabilidad por periodo gravable, de manera que se pueda establecer claramente el monto, destino de la inversión y nivel de ejecución durante cada periodo gravable, incluso similar tratamiento debe darse cuando el beneficio neto se ejecute a través de proyectos o programas específicos (art. 1.2.1.5.1.27 del Decreto Reglamentario 2150 de 2017, incorporado en el DUR 1625 de 2016). Así mismo, en cuanto a las asignaciones permanentes, el criterio es que de su ejecución se deberá llevar un control por programa y año de constitución en la contabilidad y/o en la conciliación fiscal o sistema de registro de diferencias.

En relación con la contabilización del excedente el Consejo Técnico de la Contaduría Pública, mediante Concepto 107 del 15 de marzo del 2018 da respuesta a los siguientes interrogantes:

- Cómo se contabiliza bajo las normas NIIF, la destinación del excedente aprobado por la Asamblea General?*
- Bajo las normas NIIF, cuál es el registro contable de la ejecución de estos excedentes, se afecta(sic) la cuenta de patrimonio o el gasto? ¿Es posible un ejercicio práctico para entenderlo?*

Concluyendo lo que transcribimos a continuación:

*Si se efectúa la apropiación de los excedentes en una ESAL, estos se reclasifican a una reserva con destinación específica que formará parte del patrimonio mientras no haya sido utilizada. Este registro es independiente de la constitución de un fondo en el activo, cuando la entidad dispone de fondos líquidos y los reclasifica a cuentas de efectivo restringido.*

*Cuando los fondos son utilizados, la entidad registrará un gasto contra el estado de resultados (salvo que la partida cumpla los requisitos para ser reconocido como un activo, como en el caso de la adquisición de un elemento de propiedades, planta y equipo), y la reserva constituida en el patrimonio se reclasificará a las ganancias retenidas. Cuando la transacción haya generado el reconocimiento de un activo depreciable, la reserva del patrimonio podrá irse reclasificando a las ganancias retenidas en la medida en que el activo se deprecia por la entidad, para compensar el importe de la depreciación que la entidad iría reconociendo en el resultado.*

En términos de lo anterior y del registro contable correspondiente, este sería:

	Debito	Crédito
<b>Registro Uso de los excedentes del año anterior en el estado de resultados o excedentes</b>		
Gastos por ejecución de excedentes de año anterior (Cuenta 5 o 6)	7.000.000	
Salida de recursos del efectivo o equivalente / Cuenta por pagar		7.000.000
<b>Registro de la reclasificación de las ganancias retenidas</b>		
Excedentes a ejecutar del año anterior (por ejecución en el estado de resultados)	7.000.000	
Ganancias Retenidas (Acumuladas), incluyendo el año en curso		7.000.000

No obstante, llama la atención el pronunciamiento de la DIAN 481 del 27 de abril de 2018 cuando, al hacer referencia a la destinación del beneficio neto o excedente en el año siguiente, advierte que, para lo cual, una vez aprobado su destinación por la asamblea general o su máximo órgano de dirección se constituye un fondo “pasivo”, que se va disminuyendo en la medida de su ejecución. Advertimos el punto en cuanto que los excedentes de estas entidades resultan ser en realidad un mayor valor del patrimonio, pues son los excedentes del respectivo ejercicio que le siguen perteneciendo a la entidad, pero que desde luego no son objeto de distribución a los miembros de la organización. Y en esa medida, sería mucho más razonable que el registro contable se evidenciara desde la afectación de cuentas de balance patrimoniales y no del pasivo. Con los elementos proporcionados corresponderá, entonces, a la entidad, según sus políticas, adoptar las acciones de registro contable del excedente y su demostración de ejecución.

Ejemplo. Uso de Excedentes del año 2019				
36	Excedente 2019	10.000.000		
36	Excedente 2020	1.166.667		
36	Excedente 2021	2.366.667		
37	Excedente retenidos o de años anteriores (Suma de 2019 + 2020)	11.166.667	Cierre 2020	
37	Excedente retenidos o de años anteriores (Suma de 2019 + 2020 + 2021)	13.533.333	Cierre 2021	
37	Excedente retenidos o de años anteriores (Suma de 2019 + 2020 + 2021 + 2022)	17.400.000	Cierre 2022	
		Al final el resultado son los excedentes acumulados del año 2020 + 2021 + 2022		
<b>Ejecutados en proyectos de actividad meritoria en 3 años - Asignación permanente</b>				
		Años de ejecución		
		2020	2021	2022
		3.333.333	3.333.333	3.333.333
	Ingresos operacionales	7.000.000	9.000.000	10.000.000
	Gastos operacionales	-2.500.000	-3.300.000	-2.800.000
	Gastos ejecución fondos / Gasto de depreciación si son activos (Depende de la vida útil)	-3.333.333	-3.333.333	-3.333.333
	Excedente 2020	1.166.667	2.366.667	3.866.667
	Ejecución reservas o excedente años anterior / o depreciación de activos	3.333.333	3.333.333	3.333.333
	Excedente a ejecutar año 2020	4.500.000	5.700.000	7.200.000
	<b>Esta resultado al final es el acumulado de los excedentes de 2020 a 2022</b>	11.166.667	13.533.333	17.400.000

**Asesorías y Consultorías Contables, Tributarias, Legales y  
Financieras.**

Descargue nuestro BROCHURE [aquí](#).

**Este documento es elaborado con el punto de vista de los socios de la firma RHC Account Advisers, como un valor agregado para la consulta de nuestros clientes y usuarios de la página web; con fines únicamente informativo. La asesoría y consulta se analizan en cada caso particular.**

Elaborado. Juan Carlos Jaramillo  
Revisado. DMHP