



ANÁLISIS DE EGRESOS PROCEDENTES E IMPROCEDENTES PARA ENTIDADES DEL RÉGIMEN TRIBUTARIO ESPECIAL

Contenido

En el año 2019 el Consejo de Estado expidió la sentencia 23781, mediante la cual se resolvió una demanda que se llevó a cabo contra varios artículos del decreto 1625/2016, relacionados con la cuantificación de los ingresos y egresos que se deben computar para obtener el beneficio o excedente neto en cada año gravable.

Los contenidos de esta sentencia no han sido aplicados de manera general por los contribuyentes ubicados en el Régimen Tributario Especial y la DIAN ha omitido también en sus investigaciones incorporar las decisiones que sobre estos aspectos ha producido este órgano de control.

En este documento se busca traer al presente algunas de las decisiones incorporadas mediante esta sentencia y se motiva a los contribuyentes del Régimen Tributario Especial para que les den aplicación, habida cuenta que con los argumentos aquí expuestos, se genera un ahorro significativo en el pago del impuesto sobre la renta.

En las líneas siguientes resumo los argumentos en los cuales encuentro soportes jurídicos válidos para tratar como egresos procedentes, en cabeza de las entidades ubicadas en el Régimen Tributario Especial, los costos y gastos que las normas tributarias tiene calificados como gastos no deducibles, los cuales se encuentran ubicados en varios artículos del Estatuto Tributario.

En nuestro criterio, la calificación de costos y gastos no deducibles que contienen varios artículos del E.T. son de aplicación exclusiva para los demás contribuyentes del impuesto sobre la renta, diferentes de aquellos ubicados en el Régimen Tributario Especial.

Para estos últimos, tiene aplicación de manera exclusiva los conceptos de **egresos procedentes e improcedentes** que están incorporados de manera clara en los contenidos del artículo 357 del Estatuto Tributario.

Los egresos procedentes tienen el objetivo de disminuir el beneficio o excedente neto del año. **Los egresos improcedentes** no se pueden utilizar en los cálculos anteriores y se someten, por ende, al pago del impuesto sobre la renta a la tarifa del 20%.

NORMAS Y JURISPRUDENCIA QUE ESTABLECE LA FORMA COMO SE CUANTIFICA EL VALOR ANUAL DEL EXCEDENTE O BENEFICIO NETO PARA ENTIDADES PERTENECIENTES AL RÉGIMEN TRIBUTARIO ESPECIAL

- **Artículo 357 del Estatuto Tributario.**

“Determinación del beneficio neto o excedente.

*Para determinar el beneficio neto o excedente se tomará la **totalidad de los ingresos, cualquiera sea su naturaleza**, y se restará el valor **de los egresos de cualquier naturaleza, que tengan relación de causalidad con los ingresos o con el cumplimiento de su objeto social** de conformidad con lo dispuesto en este título, incluyendo en los egresos las inversiones que hagan en cumplimiento del mismo. (Subrayas y resaltados fuera del texto original)...”*

- **Sentencia del Consejo de Estado 23781 del 04/12/2019**

En esta sentencia el Consejo de Estado fue enfático en afirmar, que los ingresos no constitutivos de renta ni de ganancia ocasional no se pueden restar de los ingresos brutos obtenidos durante un año gravable, habida cuenta que el artículo 357 del E.T. estableció que se deben incluir **todos los ingresos de cualquier naturaleza**, es decir, incluye:

- ✓ Los ingresos que generan rentas ordinarias,
- ✓ Los ingresos no constitutivos de renta ni de ganancia ocasional,
- ✓ Los ingresos que generan rentas exentas y
- ✓ Los ingresos que producen ganancias ocasionales.

El tratamiento exceptivo aplicable a cada una de las rentas anteriores, sólo tiene validez para los demás contribuyentes del impuesto sobre la renta y no tiene cabida para los contribuyentes pertenecientes al Régimen Tributario Especial.

Para estos últimos es obligatorio seguir, de manera exclusiva, los delineamientos específicos que consagra el artículo 357 del E.T, el cual exige que se tengan en cuenta para la depuración del beneficio o excedente neto, todos los ingresos devengados, sin clasificarlos, como sí lo hacen los contribuyentes regidos por el sistema ordinario para la determinación del impuesto sobre la renta.

Al analizar el significado de la norma anterior, el Consejo de Estado afirmó:

“5- Respecto del aparte del artículo 2° del Decreto 2150 de 2017 que sustituyó el párrafo del artículo 1.2.1.5.1.20 del DURT, la actora planteó que la norma indicada desconoce el artículo 357 del ET, toda vez que ordena incluir dentro del cálculo del beneficio neto o excedente, los ingresos no constitutivos de renta ni ganancia ocasional. A su paso, la parte demandada y el coadyuvante señalaron que el reglamento no incurre en tal violación porque de acuerdo con el referido artículo 357, los ingresos a tener en cuenta dentro del cálculo del beneficio neto o excedente son todos, «cualquiera sea su naturaleza».

Para dar alcance a litis así planteada, la Sala juzga que la disposición legal cuyo contenido reglamenta la norma censurada, y que al mismo tiempo configura su parámetro de legalidad, es el artículo 357 del ET que determina los factores relevantes que componen la base imponible del tributo.

En los términos de esa específica norma de orden superior, los ingresos que se deben tener en cuenta para efectos de la determinación del beneficio neto o excedente, son todos aquellos que, sin perjuicio de «su naturaleza», fueron percibidos por la entidad respectiva a lo largo del período gravable. Sin embargo, valga agregar que, a voces del artículo 17 del Decreto 187 de 1975 (compilado en el artículo 1.2.1.7.1 del DURT), por la naturaleza del impuesto sobre la renta, solo los ingresos que tienen la vocación de generar un incremento neto en el patrimonio del contribuyente son objeto de gravamen.

Del artículo 357 bajo análisis, la Sala advierte que el legislador no realizó distinción alguna en relación con los ingresos que deban ser considerados para la determinación del beneficio neto o excedente de los contribuyentes del régimen tributario especial del impuesto sobre la renta. De manera que, todos los ingresos tributarios (artículo 1.2.1.7.1 del DURT) devengados contablemente en el período gravable, son un factor positivo que aumenta el beneficio neto o excedente fijado por la ley en el artículo 357 del ET, lo cual incluye, para efectos de este régimen especial del impuesto sobre la renta, los ingresos tributarios que el Congreso por política fiscal haya desgravado o definido como ingresos no constitutivos de renta ni de ganancia ocasional para los contribuyentes del régimen ordinario del impuesto sobre la renta.

La anterior conclusión, excluye la interpretación expuesta por el demandante, según la cual el régimen propio de los contribuyentes pertenecientes al sistema ordinario de depuración del impuesto resulta extensivo de forma automática a los sujetos pasivos del régimen tributario especial del mismo impuesto. Sobre el particular, ha de recordarse que, salvo excepciones o limitaciones realizadas por el mismo legislador, las normas que determinan la sujeción pasiva y cuantificación de la obligación tributaria para el caso de estos últimos contribuyentes son las previstas en los artículos 356 y siguientes del ET.

Por lo expuesto, el aparte acusado no contraviene las normas superiores en que debió fundarse, particularmente el artículo 357 del ET. Se confirma la legalidad, por los cargos analizados, del artículo 2° del Decreto 2150 de 2017 que sustituyó el parágrafo del artículo 1.2.1.5.1.20 del DURT.”
(Subrayado fuera del texto original).

CONCLUSIONES DE LA SENTENCIA CON RESPECTO AL TRATAMIENTO DE LOS EGRESOS PROCEDENTES E IMPROCEDENTES PARA CUANTIFICAR EL BENEFICIO NETO O EXCEDENTE DE CADA AÑO GRAVABLE

La sentencia 23781 también se pronunció con respecto al significado y tratamiento tributario de los egresos procedentes e improcedentes en cabeza de los contribuyentes pertenecientes al Régimen Tributario Especial, conceptos que tienen su nacimiento en los contenidos del artículo 357 del E.T. al establecer que para determinar el beneficio neto o excedentes del año se computarán los egresos de cualquier naturaleza que tengan relación de causalidad con los ingresos o con el cumplimiento de su objeto social.

Sin embargo, en contradicción con la norma anterior, el artículo 1.2.1.5.1.21., cuyo texto se incorpora en la parte final de este escrito, establece que, para cuantificar el beneficio neto o excedente, se tomarán los costos y gastos devengados, “aplicando las limitaciones y excepciones de que trata el título primero del E.T. y demás requisitos y condiciones allí previstos”.

Las limitaciones o excepciones de que trata este artículo del DUR 1625/2016, hacen relación de manera exclusiva a los **costos y gastos no deducibles** que contiene la legislación tributaria vigente.

No tiene un decreto reglamentario la capacidad ni la legalidad de contradecir los contenidos establecidos en la ley, norma de superior jerarquía, y en el evento que así suceda, se puede invocar en cada caso discutido con la DIAN la aplicación del artículo 357 del E.T. e ignorar los contenidos y la vigencia del decreto reglamentario que lo contradice.

La ley fue muy clara y enfática, cuando dispuso en el artículo 357 del E.T, que serán deducibles todos los egresos de cualquier naturaleza que tengan relación de causalidad con la obtención de los ingresos o con el desarrollo de su objeto social.

Todos los egresos que cumplen y se relacionen con las dos condiciones anteriores tendrán la calificación de hacer parte de los **egresos procedentes.**

Quedarán calificados como **egresos improcedentes** únicamente aquellos que sean ficticios o que no se encuentren vinculados con las dos variables antes resaltadas. Luego el decreto reglamentario no podrá exigir la aplicación de gastos no deducibles para la determinación del beneficio o excedente neto del año en relación con un contribuyente perteneciente al Régimen Tributario Especial.

Las limitaciones relacionadas con gastos no deducibles que contienen algunos artículos del Estatuto Tributario, serán aplicables exclusivamente para otros contribuyentes del impuesto sobre la renta, diferentes de aquellos calificados en el Régimen Tributario Especial.

En resumen, los egresos relacionados con los ingresos o con el desarrollo del objeto social serán todos deducibles para la determinación del excedente o beneficio neto de cada año gravable.

Dentro de los egresos anteriores se pueden encontrar muchos calificados como costos y gastos no deducibles para otras clases de contribuyentes, pero que reciben el tratamiento de deducibles o egresos procedentes para las entidades que pertenezcan al Régimen Tributario Especial.

Los egresos que no se relacionan con los ingresos o con el desarrollo del objeto social serán calificados como egresos improcedentes y aquí cabrían los costos y gastos adquiridos a proveedores ficticios, costos y gastos falsos o inexistentes, gastos personales de los directivos o del representante legal, por ejemplo, los cuales se someterán a la tarifa del 20%, tal como lo dispone el ordinal 2.6 del artículo 1.2.1.5.1.36. cuando establece:

“2. Tarifa del veinte por ciento (20%): Estarán gravados a la tarifa del veinte por ciento (20%):

.....

2.6. La parte del beneficio neto o excedente que resulte de la omisión de ingresos o inclusión de egresos improcedentes

...”

Y en ese mismo sentido se pronunció el Consejo de Estado cuando en la sentencia 23781 antes citada, la Sala expresó lo siguiente:

“6- En cuanto a la nulidad del párrafo 4° del artículo 1.2.1.5.1.24 y del aparte del ordinal 2.6 del artículo 1.2.1.5.1.36 del DURT, el demandante manifestó que fue voluntad del legislador desgravar aquellos egresos calificados como improcedentes dentro del proceso de determinación del beneficio neto o excedente, de modo que no existe fundamento legal para que las disposiciones acusadas sometan los egresos improcedentes a imposición bajo una tarifa del 20%. Por su parte, la demandada y el coadyuvante expresaron que el gravamen sobre los egresos no procedentes es una consecuencia propia del incumplimiento del régimen previsto en el artículo 357 ejusdem, con lo cual, las erogaciones que no tengan relación de causalidad con los ingresos o con el cumplimiento del objeto social de la entidad respectiva están sometidas a tributación.

Para resolver el problema jurídico puesto de manifiesto, la Sala considera oportuno tener en cuenta las consideraciones expuestas en el fundamento jurídico Nro. 3 de la presente providencia, según las cuales, la determinación de la base gravable para las entidades sin ánimo de lucro, esto es, su excedente o beneficio neto, es una facultad que, en virtud del principio de reserva de ley, se encuentra asignada al legislador. Ese es el caso de la regla prevista en el artículo 357 del ET, en la que dispuso textualmente que el referido beneficio se calculará teniendo en cuenta los ingresos y egresos realizados por la entidad que guarden relación de causalidad con su objeto social.

Siguiendo el criterio anteriormente expuesto, la Sala encuentra que las disposiciones demandadas no desconocen el mandato previsto en el artículo 357 ibidem, 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". (Subrayas fuera del texto original).

Tomando como base los contenidos anteriores, el Consejo de Estado procede a declarar una legalidad condicionada, en el sentido de determinar que la norma acusada se ajusta al ordenamiento jurídico existente. Se precisa además 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 de los egresos calificados como improcedentes.

En los anteriores términos, la Sala decreta la legalidad condicionada del parágrafo 4° del artículo 1.2.1.5.1.24 y del aparte acusado del ordinal 2.6 del artículo 1.2.1.5.1.36 del DURT, cuando en el fallo, en el ordinal 3, expresó:

"3. Declarar la legalidad condicionada del parágrafo 4° del artículo 1.2.1.5.1.24 y del ordinal 2.6 del artículo 1.2.1.5.1.36 Decreto 1625 de 2016, incorporados por el Decreto 2150 de 2017, bajo el entendido de que se grava con la tarifa del 20% el mayor beneficio neto o excedente originado en el egreso rechazado por improcedente, de conformidad con las razones expuestas en la parte motiva de la presente providencia." (Subrayas fuera del texto original)

Los gastos clasificados en el E.T. como no deducibles para los demás contribuyentes, lo mismo que los intereses moratorios devengados en favor de las diferentes entidades del Estado, se deben tratar como **costos y gastos procedentes**, cuando se relacionan con los ingresos o con el desarrollo del objeto social, tal como lo define de manera precisa el artículo 357 del E.T, y lo confirma la sentencia, los cuales se encuentran exonerados de pagar la tarifa del 20%.

ARTÍCULO QUE REGLAMENTA LOS EGRESOS PROCEDENTES PARA LOS CONTRIBUYENTES UBICADOS EN EL RÉGIMEN TRIBUTARIO ESPECIAL

“ARTÍCULO 1.2.1.5.1.21. del DUR 1625/2016. *El concepto de egreso para los contribuyentes a que se refiere el artículo 1.2.1.5.1.2. de este Decreto comprende 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.*

Se exceptúan de lo anterior las limitaciones relacionadas con los tributos pagados en desarrollo de la actividad meritoria de la entidad.

Cuando se incurra en egresos devengados para el desarrollo de la actividad meritoria, estos serán deducibles sin que necesariamente se encuentren asociados a la realización de un ingreso. Lo anterior, sin perjuicio de las limitaciones y excepciones mencionadas.

La ejecución de beneficios netos o excedentes de años anteriores no constituye egreso del ejercicio”. (Subrayas fuera del texto original).

CONCLUSIONES

A las entidades pertenecientes al Régimen Tributario Especial no les aplica el concepto de gastos no deducibles, al amparo de lo establecido en el artículo 357 del E.T, norma que posee una jerarquía mayor que el decreto reglamentario antes enunciado, donde fueron establecidas una serie de condiciones que no están contempladas en la ley, razón por la cual estamos frente a gastos deducibles de los ingresos, que generan un menor beneficio neto o excedente a invertir y no se encuentran sometidos a la tarifa del 20%.

Este impuesto sólo se aplica sobre los egresos improcedentes y cuando hablamos de costos y gastos no deducibles, no podemos equiparar este concepto a costos y gastos improcedentes.

Los costos y gastos procedentes son aquellos que tienen relación de causalidad con los ingresos o con el desarrollo del objeto social, sean estos calificados como deducibles o no deducibles en cabeza de los contribuyentes del régimen general del impuesto sobre la renta.

Los costos y gastos improcedentes son aquellos que no tienen relación de causalidad con los ingresos devengados como tampoco con el desarrollo del objeto social de la entidad del Régimen Tributario Especial.

Son estos últimos los que se someten a la tarifa del 20%.

Los primeros sirven para depurar los ingresos y generan un menor beneficio o excedente neto del año.