

ACLARACIONES DE LA DIAN SOBRE TRATAMIENTO DE LOS EGRESOS NO PROCEDENTES EN LA DETERMINACION DEL BENEFICIO NETO O EXCEDENTE FISCAL.

1. ANALISIS DE LA DIAN- DIRECCION DE GESTION JURIDICA. (100202208 -246 / 09 de julio de 2021)

El concepto adiciona un descriptor al Concepto Unificado (4.54.1.) en donde formula un nuevo interrogante al cual le da respuesta: ¿Cómo se aplica el concepto de egresos no procedentes al momento de determinar el beneficio neto o excedente fiscal?

La DIAN, advierte que, 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.

Para la DIAN no distraer 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.

2. ANALISIS DE LA FIRMA.

Desde nuestra perspectiva, si se trata de aclarar el fallo del Consejo de Estado del 4 de diciembre del 2019, hubiese sido deseable que la DIAN, se detuviera en el texto jurisprudencial según el cual:

“... 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 de 20 % prevista para el régimen tributario especial”.

La razón de lo anterior por cuanto el Consejo de Estado hace referencia a la expresión EGRESO IMPROCEDENTE, el cual no puede tomarse como factor positivo que aumenta la base imponible, ni tampoco que de manera directa pueda someterse a imposición del 20%.

En este sentido el concepto de EGRESO IMPROCEDENTE, se relaciona con el acto de rechazo por parte de la autoridad tributaria, cuando mediante el proceso de fiscalización respectiva, el contribuyente tomó el egreso como procedente y con ocasión de la investigación, la DIAN lo desconoce. En tal situación es claro que dicho egreso debe someterse a tributación del 20%.

Justamente la condición precedente es la que conlleva el efecto de la sentencia del Consejo de Estado, la cual concluye que, si se trata de gravar algún concepto con la tarifa del 20%, es el MAYOR VALOR DEL EXCEDENTE y no el egreso que previamente la entidad del régimen tributario especial ha detraído de la determinación del beneficio neto o excedente fiscal, por considerarlo justamente EGRESO NO PROCEDENTE.

No puede existir una conducta gravosa para el contribuyente cuando de su propia voluntad no ha considerado el egreso como procedente, precisamente en cumplimiento de la norma. (recordar que por el artículo 1.2.1.5.1.24 del DR 2150 del 2017 incorporado al DUR 1625 del 2016, en la determinación del beneficio neto o excedente fiscal, del total de los ingresos fiscales se restan los egresos fiscales aceptados, es decir los EGRESOS PROCEDENTES.)

De esta manera lo que resulta “extraño e incoherente” de la lectura del concepto adicionado por la DIAN, y sobre todo por el ejercicio que explica, que asume que cuando es el contribuyente del régimen especial quien no toma el egreso como procedente, de todas formas, debe pagarse el impuesto a la tarifa del 20%. Hemos pensado entonces que, para la DIAN, con o sin sentencia del Consejo de Estado, siempre se deberá pagar el impuesto, desconociendo así que el sentido del fallo justamente es reconocer el gravamen del 20% solo cuando se haya incurrido en EGRESOS IMPROCEDENTES.

Apoya nuestro planteamiento el hecho de que incluso el artículo 1.2.1.5.1.36 del DR 2150 del 2017 incorporado al DUR 1625 del 2016, al referirse a que uno de los casos en que procede la tarifa del 20%, es el que se relaciona en el numeral 2.6 que dice:

“La parte del beneficio neto o excedente que resulte de la omisión de ingresos o inclusión de egresos improcedentes, siempre y cuando lo aquí indicado no se genere por causales de exclusión de las que trata el artículo 364-3 del Estatuto Tributario y esta sección”.

Notamos por la parte subrayada del texto que la conducta que hace sentido el pago del impuesto a la tarifa del 20% es la inclusión del EGRESO IMPROCEDENTE, es decir de aquel que es producto del rechazo por parte de la autoridad tributaria, de forma tal que, si el contribuyente del régimen especial no incluye el egreso en el proceso de determinación del beneficio neto o excedente fiscal, no está incurriendo en la conducta que tipifica el gravamen.

Lo que muestra el concepto de la DIAN es que, si no se paga el impuesto del 20% sobre los EGRESOS NO PROCEDENTES, al no generar renta líquida gravable la renta exenta será igual a la renta líquida, lo que significa que el valor del beneficio neto o excedente fiscal incluye los EGRESOS NO PROCEDENTES. Dando como resultado un aumento en los excedentes a reinvertir aun cuando no exista flujo de caja para ese propósito, por cuanto dichos egresos ya fueron realizados por la entidad.

Ahora bien, es importante tener en cuenta que, si el contribuyente del régimen especial decida no pagar el impuesto sobre los egresos no procedentes, justamente lo “extraño e incoherente” del concepto de la DIAN es que, en este caso, el beneficio neto fiscal a reinvertir se aumenta con dichos egresos no procedentes y por tanto debe pagarse el impuesto. Reiteramos que una postura como la anterior no es la que se deriva de la lectura de la sentencia y mucho menos que sea la interpretación definitiva que reclama el Consejo de Estado.

Finalmente, advertimos que hubiese sido deseable que la DIAN aprovechara el momento para considerar dos situaciones que hemos advertido, las cuales no tendrían por qué llevar al contribuyente a un pago de impuestos al 20% por generación de egresos no procedentes, es decir de egresos que el contribuyente no los toma en la determinación del beneficio neto o excedente. Se trata de:

a) Que el excedente fiscal llegue a cero (0), por efecto del nuevo tratamiento de las inversiones que se infiere de la sentencia del Consejo de Estado, obvio sin poder generar pérdida, debido a que esa parte de la norma no sufrió modificación alguna.

b) Que el excedente fiscal llegue a pérdida, por efecto de que los egresos sean de tal magnitud que superen los ingresos en la determinación del beneficio neto o excedente.

Consideramos que el elemento común que caracteriza los dos escenarios es justamente la imposibilidad de señalar que en esos casos no se genera un mayor valor de excedente fiscal, presupuesto que se convierte, por efecto del pronunciamiento de la sentencia, en el factor de causación del impuesto por egresos no procedentes, razón por la cual no se debería generar impuesto en esas circunstancias.

**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. j.jaramillo@jpabogados.co – www.jpabogados.co

Revisado. DMHP