**OFICIO Nº 003738**

**12-02-2015**

**DIAN**

Subdirección de Gestión Normativa y Doctrina

Bogotá, D.C.

100208221- 000180

Ref: Radicado 67177 del 11/11/2014

Tema Impuesto sobre la Renta y Complementarios

Descriptores Régimen Tributario Especial

Fuentes formales Estatuto Tributario, artículos 19, 357 y 358; Decreto 4400 de 2004, artículos 4, 8 y 11; Decreto 640 de 2005, artículos 3 y 4.

De conformidad con el artículo 20 del Decreto 4048 de 2008, es función de esta Subdirección absolver las consultas escritas que se formulen sobre la interpretación y aplicación de las normas tributarias de carácter nacional, aduaneras y cambiarias en lo de competencia de la Entidad, ámbito dentro del cual será atendida su petición.

Solicita en el escrito de la referencia realizar algunas precisiones respecto del Oficio 052431 del 28 de agosto de 2014, emitido por la Dirección de Gestión Jurídica de esta Entidad, en relación con la forma como las personas jurídicas originadas en la constitución de la propiedad horizontal deben imputar los egresos comunes cuando existen ingresos gravados (por la explotación comercial e industrial de bienes comunes) e ingresos no gravados.

Manifiesta que de acuerdo con el mencionado Oficio, para determinar el beneficio neto o excedente se deben tomar los ingresos provenientes de la explotación comercial o industrial por cuanto los ingresos que no provienen de dicha explotación comercial o industrial continúan no sometidos al impuesto sobre la renta; los ingresos sometidos al impuesto, se depuran con los egresos que tengan relación de causalidad con los ingresos o con el cumplimiento del objeto social, por lo que es preciso determinar la forma como se imputarían los egresos cuando son comunes a ambos tipos de ingresos.

Teniendo en cuenta lo anterior, solicita aclarar si para el caso de gastos comunes que no son imputables directamente a los ingresos gravados o a los no gravados, se debe aplicar por analogía el artículo 490 del Estatuto Tributario, calculando la proporción que representan los ingresos sometidos al impuesto sobre la renta dentro del total de ingresos de la persona jurídica y aplicando dicho porcentaje a los gastos comunes para obtener el monto de los egresos procedentes, los que para la determinación del excedente fiscal, deben cumplir con las exigencias que prevé el artículo 8° del Decreto 4400 de 2004, modificado por el artículo 4° del Decreto 640 de 2005.

Sobre el particular considera este Despacho:

De conformidad con lo establecido en el Artículo 357 del Estatuto Tributario, para determinar el beneficio neto o excedente, de la totalidad de los ingresos se resta el valor de los egresos de cualquier naturaleza, siempre que tengan relación de causalidad con los ingresos o con el cumplimiento de su objeto social de conformidad con lo dispuesto en el título VI del libro primero del citado cuerpo normativo, incluyendo en los egresos las inversiones que hagan en cumplimiento del mismo.

El artículo 358 ibídem a su vez señala que 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 dicho objeto social y que el beneficio neto o excedente generado en la no procedencia de los egresos, no será objeto del mencionado beneficio.

Por medio del Decreto 4400 de 2004, el Gobierno Nacional reglamentó el artículo 19 y el Título VI del Libro I del Estatuto Tributario, título que contiene el Régimen Tributario Especial y regula en su artículo 4° lo relativo a los egresos procedentes, relacionando a título enunciativo algunos egresos que se consideran procedentes en desarrollo del objeto social, la citada disposición establece:

"ARTÍCULO 4o. EGRESOS. <Artículo modificado por el artículo 3 del Decreto 640 de 2005. El nuevo texto es el siguiente:> Se consideran egresos procedentes aquellos realizados en el respectivo período gravable, que tengan relación de causalidad con los ingresos o con el objeto social, incluidas las inversiones que se efectúen en cumplimiento del mismo y la adquisición de activos fijos.

… Asimismo se consideran egresos procedentes, las donaciones efectuadas en favor de otras entidades sin ánimo de lucro que desarrollen actividades y programas a los que se refiere el numeral 1 del artículo 1o de este decreto…

… PARÁGRAFO 1o. Para la procedencia de los egresos realizados en el respectivo período gravable que tengan relación de causalidad con los ingresos o con el objeto social, deberán tenerse en cuenta las limitaciones establecidas en el Capítulo V del Libro Primero del Estatuto Tributario. Lo anterior sin perjuicio del cumplimiento de los requisitos especiales consagrados en el Estatuto Tributario, para la procedencia de costos y deducciones, tales como los señalados en los artículos 87-1, 108, 177-1, 177-2, 771-2 y 771-3.

... PARÁGRAFO 2o. Los contribuyentes del régimen tributario especial que realicen actividades de mercadeo, deberán observar igualmente las normas del Capítulo II, Título I del Libro Primero del Estatuto Tributario en cuanto al manejo de costos e inventarios ...".

El parágrafo del artículo 8 del Decreto 4400 de 2004 de otra parte establece:

"ARTÍCULO 8o. EXENCIÓN DEL BENEFICIO NETO PARA LAS ENTIDADES SIN ÁNIMO DE LUCRO.

... PARÁGRAFO. <Parágrafo modificado por el artículo 4 del Decreto 640 de 2005. El nuevo texto es el siguiente:>

... Para efectos de lo previsto en el inciso 2o del artículo 358 del Estatuto Tributario se tomarán como egresos no procedentes aquellos que no tengan relación de causalidad con los ingresos o con el cumplimiento del objeto social o que no cumplan con los requisitos previstos en las normas especiales de que trata el parágrafo 1o del artículo 4o del presente decreto."

Conforme a las disposiciones parcialmente transcritas, los egresos procedentes son aquellos que tienen relación de causalidad con los ingresos o con el objeto social, para su procedencia se deben tener en cuenta las limitaciones establecidas en el Libro Primero del Estatuto Tributario contentivo de las normas de impuesto sobre la renta y complementarios y cuyo capítulo V regula lo atinente a las deducciones.

Frente a la expresión relación de causalidad, vale la pena reiterar lo expuesto por este Despacho en Oficio 51936 de 2014, el que por constituir doctrina vigente en la materia se transcribe a continuación en algunos de sus apartes pertinentes:

“… En lo relativo al término causalidad es necesario acudir a la definición dispuesta en el artículo 107 del Estatuto Tributario, cuando se refiere a las expensas deducibles, toda vez que aquellas guardan similitud con los egresos del régimen especial.

Así las cosas, la relación de causalidad significa que los gastos, erogaciones o salida de recursos del contribuyente guarden relación de causa-efecto, con la actividad generadora de ingresos para el caso del régimen especial. Asimismo, el vínculo o correspondencia debe establecerse entre los egresos (entiéndase costo o gasto del régimen ordinario) y la actividad que se desarrolla (el objeto social principal o secundario), que es la que produce el cumplimiento de la finalidad de la entidad contribuyente, de tal manera que sin tales egresos no es posible obtener dichos fines.

… Efectivamente el egreso no procedente es aquel que no tiene relación de causalidad con el ingreso ni con el objeto social, ya sea mediante la ausencia de relación directa causa efecto con la actividad generadora de ingresos o la inexistencia de un vínculo de correspondencia con el objeto social de la entidad.

En oficio tributario 106689 de 2007, se precisó que el procedimiento de depuración para el régimen especial, tiene sus particularidades, pero también se remite en sus vacíos al régimen ordinario, en particular se explicó: "Obsérvese entonces, que si bien el procedimiento de depuración del beneficio neto o excedente, es más flexible que el previsto en el artículo 26 para los contribuyentes del régimen ordinario, no es completamente ajeno al mismo, sino que por el contrario toma elementos de este y los hace propios, tales como el concepto de ingresos exceptuados de gravamen y las limitaciones y requisitos para la procedencia de los costos y deducciones (Concepto número 061189 del 2 de septiembre de 2005). Cabe anotar que los artículos 176 a 177-2 ubicados en el Capítulo V "Deducciones" se refieren a las limitaciones comunes a costos y deducciones y en concreto el artículo 177 del Estatuto Tributado (sic) establece que las deducciones, están, sujetas a las mismas limitaciones señaladas para los costos, en los artículos 85 a 88, inclusive. Tales limitaciones, comprenden, entre otras, las que conciernen a las operaciones con vinculados económicos (artículos 85, 124-1, 124-2 y 151 del Estatuto Tributario), de las cuales precisamente se ocupa el Régimen de Precios de Transferencia y en particular el artículo 260-7".

Por tanto, y en contexto de lo expuesto el egreso no procedente es aquel que no cumple con las condiciones de causalidad en relación con la generación de ingresos ni la correspondencia con el cumplimiento del objeto social para las entidades sujetas al régimen especial.

De la lectura de la norma deviene que el precepto está dirigido a los contribuyentes del impuesto sobre la renta y complementarios en tal forma que no excluye a ninguno de ellos; en consecuencia, todos los contribuyentes del impuesto incluido el régimen ordinario y especial debe (Sic) cumplir con dicha disposición...".

De conformidad con lo expuesto, considera este Despacho que al tema objeto de consulta, no le resulta aplicable por analogía el artículo 490 del Estatuto Tributario, norma que establece la forma de determinar los impuestos descontables cuando los bienes y servicios que otorgan derecho a descuento se destinan indistintamente a operaciones gravadas, exentas, o excluidas del impuesto y no es posible establecer su imputación directa a unas y otras, disposición especial aplicable en el impuesto a las ventas.

La aplicación analógica del derecho, de acuerdo con el artículo 8° de la Ley 153 de 1887, tiene lugar cuando no hay ley exactamente aplicable al caso controvertido, situación que no se presenta en el asunto materia de consulta, en el que existe una expresa remisión a las disposiciones del impuesto sobre la renta y complementarios para efectos de determinar los egresos procedentes, en particular a las que regulan los costos y deducciones con sus respectivas limitaciones.

Atentamente,

YUMER YOEL AGUILAR VARGAS

Subdirector de Gestión Normativa y Doctrina