**OFICIO Nº 016648**

**18-12-2014**

**DIAN**

Subdirección de Gestión Normativa y Doctrina

Bogotá, D.C.

100208221- 001456

**Ref:**Radicado 100208221-0082 del 18/11/2014

Cordial saludo, Dr. Díaz:

De conformidad con el artículo 20 del Decreto 4048 de 2008 es función de esta Subdirección absolver de modo general las consultas escritas que se formulen sobre interpretación y aplicación de las normas tributarias de carácter nacional, aduaneras y cambiarias en lo de competencia de esta entidad.

Se solicita concepto sobre la temática de los egresos procedentes para contribuyentes de régimen especial consagrados en el artículo 19 del Estatuto Tributario, en particular, para ciertos casos de las cooperativas.

Las preguntas que serán atendidas en su orden son:

1.- ¿Es válido fiscalmente que las cooperativas le den el tratamiento de egreso procedente al pago por remuneración de quienes ejercer (sic) cargos directivos y gerenciales, cuando estos pagos exceden el 30% del gasto total anual de las cooperativas?

Corresponde exponer lo que se entiende como egreso procedente, considerando que todos los interrogantes concluyen en establecer si es viable predicar dicha calidad para los pagos realizados por diferentes conceptos.

En el caso de las cooperativas la determinación del beneficio neto o excedente se calcula por la resta entre ingresos y egresos en aplicación de lo dispuesto en el [artículo 357](http://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=437) del Estatuto Tributario y las normas particulares de los artículos 4 y 5 del Decreto 4400 de 2004, modificado por el Decreto 640 de 2005.

[*ARTÍCULO 357*](http://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=437)*. 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.*

*“ARTÍCULO 4o. EGRESOS. <Artículo modificado por el artículo 3 del Decreto 640 de 2005>****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. En consecuencia, no habrá lugar a la depreciación ni amortización respecto de la adquisición de activos fijos e inversiones que hayan sido solicitadas como egreso en el año de adquisición.”.*

*(…)*

*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*](http://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=10874)*,*[*108*](http://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=156)*,*[*177-1*](http://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=10875)*,*[*177-2*](http://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=12013)*,*[*771-2*](http://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=957)*y*[*771-3*](http://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=958)*. (Subrayados fuera de texto)*

*En ningún caso se podrá tratar como egreso procedente el Gravamen a los Movimientos Financieros, GMF. Asimismo, el valor correspondiente a la ejecución de beneficios netos o excedentes de años anteriores, no constituye egreso o inversión del ejercicio.*

*“ARTÍCULO 5o. DETERMINACIÓN DEL BENEFICIO NETO O EXCEDENTE. El beneficio neto o excedente gravado será el resultado de tomar la totalidad de los ingresos, ordinarios y extraordinarios, cualquiera sea su naturaleza o denominación, que no se encuentren expresamente exceptuados de gravamen****y restar de los mismos los egresos que sean procedentes de conformidad con el artículo 4o de este Decreto.***

*(…)”.*

A partir de lo indicado en las normas transcritas para efectos de determinar los egresos procedentes realizados debe observarse la relación de causalidad con los ingresos o con el objeto social.

En lo relativo al término causalidad es necesario acudir a la definición dispuesta en el [artículo 107](http://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=155) 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.

Lo anterior deviene de la aplicación de la regla establecida en el parágrafo 1º del artículo 4 del Decreto 4400 de 2004, que dispone para la determinación de la procedencia de los egresos debe tenerse en cuenta las limitaciones del capítulo V del Libro Primero del Estatuto Tributario y demás normas especiales para la procedencia de costos y deducciones del mismo ordenamiento en particular los artículos [87-1](http://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=10874), [108](http://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=156), [177-1](http://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=10875), [177-2](http://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=12013), [771-2](http://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=957) y [771-3](http://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=958) ibídem.

No obstante, si dentro de la regulación especial de las entidades relacionadas en el [artículo 19](http://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=44) del Estatuto Tributario, para alguna de ellas se dispone la existencia de determinados pagos como egresos procedentes en concordancia con su objeto social, se debe dar aplicación a la norma especial.

Para el caso de los pagos de nómina de cargos directivos y gerenciales existe norma que limita dichos pagos como procedentes por ello, para efectos de la detracción para la determinación de la renta, **se restará**de los ingresos **sólo**hasta el 30% del valor total del egreso por ese concepto **y el monto sobrante formará parte del beneficio neto o excedente,**el cual está sometido al impuesto sobre la renta y complementario a la tarifa única del veinte por ciento (20%), en aplicación del [artículo 356](http://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=436) del Estatuto Tributario.

Sobre este tema ya se profirió el oficio 13769 de 24 de febrero de 2014 del cual le remitimos copia para su conocimiento.

2.- ¿Es válido fiscalmente que las cooperativas le den el tratamiento de egreso procedente al 100% del gravamen a los Movimientos Financieros?

En el contexto explicado en la respuesta a la pregunta número 1., considerando que existe norma que regula la deducibilidad del 50% del gravamen a los movimientos financieros a partir del año gravable 2013, independientemente de la relación de causalidad con la actividad económica del contribuyente, solamente será deducible el 50% del GMF, siempre que exista certificación del agente retenedor.

Para las cooperativas resulta válida esta deducción como egreso procedente, recordando que en general de acuerdo con el inciso final del parágrafo 1º del artículo 4 del Decreto 4400 de 2004, “en ningún caso se podrá tratar como egreso procedente el Gravamen a los Movimientos Financieros, GMF”.

3.- ¿Es válido fiscalmente que las cooperativas le den el tratamiento de egreso procedente al impuesto al patrimonio pagado?

No, considerando que existe norma especial que prohíbe la deducción o descuento del impuesto al patrimonio, que es el [artículo 298-3](http://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=12017) del Estatuto Tributario.

4.- ¿Es válido fiscalmente que las cooperativas le den el tratamiento de egreso procedente a los pagos laborales, cuando no han cumplido la obligación de pagar los aportes obligatorios a seguridad social, previstos en la ley 100 de 1993 o pagos parafiscales cuando sea el caso?

No, es válido por existir norma que regula la obligatoriedad en el pago de aportes a la seguridad social como condición de procedibilidad para la deducción de estos pagos. El[artículo 108](http://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=156) del Estatuto Tributario, dispone esta exigencia para aceptar la deducción de salarios y demás pagos laborales.

5.- ¿Es válido que fiscalmente las cooperativas le den el tratamiento de egreso procedente a los pagos que no tienen relación de causalidad, no son necesarios, o no son proporcionados?

Como se explicó en el primer punto, es necesario cumplir con las limitaciones del 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](http://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=10874), [108](http://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=156), [177-1](http://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=10875), [177-2](http://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=12013), [771-2](http://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=957)y [771-3](http://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=958)., tal como expresamente se dispone en el parágrafo 1º del artículo 4 del Decreto 4400 de 2004.

6.- ¿Es válido que fiscalmente las cooperativas le den el tratamiento de egreso procedente a los pagos por impuesto predial, impuesto de industria y comercio, causado pero no pagado?

La norma particular sobre este tema es suficientemente clara y precisa al disponer que son deducibles los impuestos efectivamente pagados en el año o período gravable.

El [artículo 115](http://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=165) del Estatuto Tributario dispone la deducción de los impuestos de industria y comercio y predial, que efectivamente se hayan pagado durante el año o período gravable.

En oficio 018148 de 15 de marzo de 2012, se expresó este despacho sobre el tema así:

*“Por su parte, la doctrina oficial de Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales de manera reiterada ha considerado que solo son deducibles los impuestos que de manera taxativa y con el cumplimiento de las condiciones exigidas, el legislador ha previsto:*

*“Debe observarse que respecto de los impuestos pagados, para la depuración de renta del contribuyente, la norma transcrita está señalando en forma taxativa cuáles impuestos con qué condición y en qué porcentaje son deducibles de manera que ningún otro impuesto puede ser depurado de la renta, aunque su pago haya estado vinculado a la actividad generadora de renta”. (Concepto 038906 de julio 7 de 2003)*

*Es decir, que solo los impuestos enumerados de manera taxativa en el*[*artículo 115*](http://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=165)*del Estatuto Tributario pueden ser deducibles cuando: primero, efectivamente se hayan pagado durante el año o período gravable y segundo, tengan una relación de causalidad con la renta del contribuyente. (Concepto 13971 de septiembre 14 de 1999).*

*La anterior posición fue avalada por el Honorable Consejo de Estado, en sentencia del 13 de abril de 2005, Magistrado Ponente Jaime Abella Zarate, en la que se afirma:*

*“Frente a la deducción de los impuestos pagados ha considerado la Sala que fue voluntad del legislador autorizar la deducibilidad de los impuestos que de manera expresa se señalan en la norma; y que dos son los requisitos para que proceda la deducción, esto es que se trate de aquellos efectivamente pagados durante el respectivo año gravable y que tengan relación de causalidad con la renta del contribuyente; en estos casos se excluyen los presupuestos de necesidad y proporcionalidad a que alude el*[*artículo 107*](http://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=155)*del estatuto tributario, para las deducciones generales, pues resulta obvio que dada la naturaleza legal de los impuesto, estos no pueden determinarse con criterio comercial, ni teniendo en cuenta los gastos normalmente acostumbrados en cada actividad, como lo expresa el mismo artículo, ya que se trata del cumplimiento de una obligación legal que no depende de condicionamientos”.*

7.- ¿Es válido que fiscalmente las cooperativas le den el tratamiento de egreso procedente a los pagos por impuesto de vehículo?

Por regla general, no es válido, como sustento se encuentra lo expresado en la respuesta a la pregunta anterior, y lo concordante con las anteriores respuestas. Es necesario revisar las circunstancias particulares y la naturaleza de cada cooperativa para determinar si se trata de pagos que cumplan con la relación de causalidad con los ingresos o con el objeto social.

Atentamente,

**YUMER YOEL AGUILAR VARGAS**

Subdirector de Gestión Normativa y Doctrina