

Relatoría



www.dian.gov.co

Dirección de Gestión Jurídica

Bogotá, D.C. **29 AGO. 2014**

100202208 - **1040**

CONCEPTO No.

AREA: Tributaria

Doctor
J. ORLANDO CORREDOR ALEJO
Calle 135 A No. 9 B 51
Bogotá, D.C.

DIAN No Radicado 00052014052966
Fecha 2014-09-01 17:56:32
Remitente DIR DE GESTION JURIDICA
Destinatario J. ORLANDO CORREDOR ALEJO
Anexos 0 Folios 4



00052014052966

D-O

Ref: Radicado 11190 del 24/02/2014

De conformidad con el artículo 19 del Decreto 4048 de 2008, este despacho es competente para absolver las consultas escritas que se formulen sobre la interpretación y aplicación de las normas tributarias, aduaneras o de comercio exterior y control cambiario en lo de competencia de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales.

Tema	Impuesto sobre la Renta y Complementarios
Descriptores	Renta Exenta Limitación de Costos y Deducciones
Fuentes formales	Estatuto Tributario, arts. 26, 177-1 y 178

PROBLEMA JURIDICO:

¿Para la determinación de la renta líquida de los contribuyentes, son aceptables los costos y deducciones atribuibles a las rentas exentas?

TESIS JURIDICA:

Para la determinación de la renta líquida de los contribuyentes, son aceptables los costos y deducciones imputables a las rentas exentas. Los ingresos provenientes de la actividad exenta se depuran y su resultado neto, esto es, la renta exenta se resta de la renta líquida.

INTERPRETACION JURIDICA:

Solicita rectificar el Concepto No. 039740 del 30 de junio de 2004, en el que se concluyó que los costos y deducciones imputables a las rentas exentas son deducibles en la determinación

del impuesto sobre la renta. Para el efecto, el peticionario expone los siguientes elementos interpretativos:

El artículo 177-1 del Estatuto Tributario anuncia de manera clara y sin ambages, que para determinar la renta, no se aceptan costos y deducciones que resulten imputables a las rentas exentas. Por ello, considerar que los costos y deducciones imputables a las rentas exentas si son deducibles y que la renta exenta es el resultado neto de depurar los ingresos con los costos y deducciones así deducibles, resulta contrario a la expresión superior contenida en el artículo 177-1 del Estatuto Tributario. En términos de la simpleza matemática, si hay ingresos derivados de una actividad exenta, para efectos de computar la renta no se aceptarán los costos y gastos que resulten imputables a dicha actividad. Ello quiere decir, ni más ni menos, que la renta líquida equivale al monto del ingreso obtenido, ya que por mandato legal no se admiten costos ni deducciones atribuibles a las rentas exentas.

Al respecto, este Despacho hace las siguientes consideraciones:

El artículo 177-1 del Estatuto Tributario, establece:

"Artículo 177-1. Límite de los costos y deducciones. Para efectos de la determinación de la renta líquida de los contribuyentes, no son aceptables los costos y deducciones imputables a los ingresos no constitutivos de renta ni de ganancia ocasional ni a las rentas exentas.

..."

Si bien es cierto, por medio de una interpretación exclusivamente literal del artículo 177-1 del Estatuto Tributario, se llega a la conclusión propuesta por el peticionario, en el sentido de que para determinar la renta líquida, no se aceptan costos y deducciones que resulten imputables a las rentas exentas, conviene tener presente los criterios de interpretación expuestos por la Honorable Corte Suprema de Justicia y por la doctrina extranjera citada por la alta Corporación:

"La interpretación gramatical o literal, entendida como simple percepción, aprehensión o lectura de símbolos lingüísticos, realmente no es una forma hermenéutica porque con ese ejercicio no es posible hallar el sentido ni el contenido de las disposiciones, y porque, como afirma H. H. Jescheck,

Toda norma jurídica necesita ser interpretada, incluso en casos de claro tenor literal, pues el sentido jurídico de un precepto legal puede ser distinto a lo que el normal entendimiento deduce del texto literal aparentemente claro [Tratado de derecho penal. I, Barcelona, Bosch, 1981, T: S. Mir P y F. Muñoz C, página 208].

...Es imprescindible, entonces, acudir a la hermenéutica jurídica, más allá de la pura letra, para hallar el sentido y el contenido de la ley." (subrayado fuera de texto). (Sentencia No. 24687 Sala de Casación Penal, 26 de abril de 2006, M.P. Dr. Álvaro Orlando Pérez Pinzón).

En concordancia con lo anterior, la Honorable Corte Constitucional sobre la utilización de los diversos criterios hermenéuticos, nos enseña:

"18. Tal fijación de sentido (de la disposición) no puede ser caprichosa ni arbitraria... la Sala considera que en el proceso de interpretación de la norma deberá primar el principio de integridad y coherencia en el razonamiento. Como lo ha expresado esta Sala "[e]s razonable suponer que en general es preferible aquella interpretación que logra satisfacer todos los criterios hermenéuticos suscitados en un debate jurídico, de tal manera que esos distintos puntos de vista

se refuercen mutuamente y en cierta medida comprueben recíprocamente su validez, por medio de una suerte de "equilibrio reflexivo" o "coherencia dinámica". En el caso bajo estudio, resulta entonces necesario acudir a los diversos métodos de interpretación, para lograr una apertura de sentido clara y coherente de la disposición y resolver la tensión normativa obtenida con la utilización de la interpretación literal del artículo parcialmente demandado." (subrayado fuera de texto). (Sentencia C-415 de 2002, M.P. Dr. Eduardo Montealegre Lynett).

Y la Sección Quinta del Honorable Consejo de Estado, añade:

"La Sala ...procede a explicarle al actor la razón por la cual la interpretación de una ley tiene varios métodos que deben converger a dilucidar la aplicación de la norma en cuestión.

Dentro de los métodos de interpretación que sirven de fundamento para explicar los alcances de la ley o para desentrañar el espíritu del legislador están el gramatical, el lógico, el histórico y el sistemático. Aunque alguna parte de la doctrina, adiciona otros como el motivo de la ley, el examen del conjunto de la legislación y el resultado de la interpretación.

El Código Civil integrada la Ley 153 de 1887, en el capítulo de interpretación de la ley, incorporó cada uno de los métodos de interpretación. El gramatical al prever que cuando el sentido de la ley sea claro no podrá ser desconocido con el argumento de acudir al espíritu de la ley (art. 27).

ARTICULO 27. INTERPRETACIÓN GRAMATICAL. *Cuando el sentido de la ley sea claro, no se desatenderá su tenor literal a pretexto de consultar su espíritu.*

Pero bien se puede, para interpretar una expresión oscura de la ley, recurrir a su intención o espíritu, claramente manifestados en ella misma o en la historia fidedigna de su establecimiento.

La doctrina define como sentido claro "no solamente cuando su texto es diáfano, sino cuando no hay otro que lo contrarie.

Ahora bien, si el texto de la ley no es claro o contiene alguna expresión oscura porque es ininteligible o ambigua, el legislador permite recurrir a su intención o espíritu (la ratio legis), el cual puede encontrarse por dos vías: la inmediata cuando la manifestación está en la misma ley o la mediata cuando se debe acudir a la historia fidedigna de su expedición (actas de debates en comisión y plenarios). Se estará frente al sistema filológico histórico.

También existe como método, la interpretación sistemática, lógico sistemático o de contexto, prevista en el artículo 30 del Código Civil, que se utiliza para los pasajes oscuros de la ley y permite al intérprete ilustrarse por medio de otras leyes, en particular, las que versan sobre el mismo asunto. Dentro de ese contexto está la armonización del ordenamiento visto como un todo (contexto externo) y la ubicación dentro del propio cuerpo de la normatividad (contexto interno). Se trata entonces de una interpretación de la ley como un todo orgánico como un sistema." (subrayado fuera de texto). (Sentencia 2008-00007-01 del 21 de mayo de 2009, C.P. Dr. Mauricio Torres Cuervo).

En este contexto es imperativo tener presente que el artículo 177-1 del Estatuto Tributario, hace parte del sistema ordinario de determinación de la renta y se encuentra ubicado en el Capítulo V del Título I del Libro Primero del Estatuto Tributario, razón por la cual resulta pertinente traer a colación el análisis efectuado por la Sección Cuarta del Honorable Consejo de Estado en la Sentencia del 3 de septiembre de 1999 (Radicación 9351, C.P. Dr. Deijo Gómez Leyva):

"De conformidad con las normas del Estatuto Tributario, existe un sistema de depuración normal

u ordinario de la renta para determinar la renta gravable, previsto en el artículo 26 del Estatuto Tributario, en virtud del cual, y en términos generales, de la totalidad de los ingresos ordinarios y extraordinarios constitutivos de renta o enriquecimiento, se restan las devoluciones, rebajas y descuentos, con lo cual se obtienen los ingresos netos.

De los ingresos netos se deben restar los costos, con lo cual se obtiene la renta bruta; a la renta bruta se le restan las deducciones, y se obtiene la renta líquida. A la renta líquida, por su parte, se le restan las rentas exentas, con lo cual se obtiene la renta líquida gravable, a la que se le aplica la tarifa del impuesto y se obtiene el impuesto de renta gravable, el cual al restarse los descuentos, se convierte en impuesto neto de renta.

En concordancia con lo anterior, y en relación con la determinación de la renta líquida, el artículo 178 ibidem, prescribe que dicha renta está constituida por la renta bruta menos las deducciones, y que esta renta líquida es renta líquida gravable, a la cual se aplica la tarifa del impuesto, salvo cuando existan rentas exentas, en cuyo caso se restan de la renta líquida, y a la diferencia, que es renta líquida gravable, se le aplica la tarifa del impuesto.

Existe, sin embargo, un sistema alternativo de determinación de la renta, conocido como la renta presuntiva o renta mínima presunta, llamado alternativo, precisamente porque una vez obtenida se debe comparar con la renta obtenida mediante el sistema de depuración normal, y en función de la que resulte mayor, se continúa el proceso de depuración del impuesto.

La renta presuntiva es una renta líquida especial, que se ubica, por tanto, después de las deducciones, y antes de las rentas exentas; dicha renta se encuentra prevista en los artículos 188 y siguientes del Estatuto Tributario, y se puede definir como la renta líquida especial en la que la ley presume de derecho que el patrimonio bruto o líquido del contribuyente, del período inmediatamente anterior, produjo una renta mínima, y por ende, se grava la renta derivada del patrimonio.

...

El que se tome como renta líquida la renta presuntiva depende de que una vez hecha la depuración normal u ordinaria de la renta hasta llegar a la renta líquida, o lo que es lo mismo, una vez restadas las deducciones a la renta bruta, la suma resultante de dicha depuración sea inferior al cálculo de la renta presuntiva, pues en este evento con la renta mínima presunta se continúa la depuración para la determinación del impuesto.

Lo anterior significa que tanto a la renta líquida ordinaria como a la renta mínima presunta, deben restárseles las rentas exentas, si las hay, lo que confirma, a su vez, que la renta presuntiva no es incompatible con las rentas exentas.

...

Por otro lado, las rentas exentas son aquéllas que a pesar de que encuadran dentro del hecho gravado en el impuesto sobre la renta, el legislador decidió expresamente no gravar, motivo por el cual deben restarse, para el caso, de la renta líquida ordinaria o de la renta presuntiva, determinándose así la renta líquida gravable, a la cual, se reitera, se le aplica la tarifa del impuesto.

..." (subrayado fuera de texto).

En consonancia con lo anterior, nos ilustra el profesor Corredor Alejo en su obra "El Impuesto de Renta en Colombia - Parte General" (Bogotá, D.C., CIJUF, 2009, pág. 120):

"2.1. CONCEPTUALIZACIÓN DE ELEMENTOS INTEGRANTES DE LA BASE GRAVABLE ORDINARIA

...

...la renta neta es aquella que involucra la totalidad de las actividades desarrolladas por el sujeto durante una vigencia fiscal, permitiendo que los resultados positivos y negativos de cada una de las cédulas de trabajo, se mezclen para determinar un solo resultado a base gravable única.

Pues bien, nuestro sistema legal se funda, como regla general, en el concepto de renta neta. Así se desprende del contenido del artículo 26 del ET que establece que la sumatoria de "todos" los ingresos y de traer de ellos "todos" los costos y deducciones, origina la renta líquida, sobre la cual se aplican las tarifas señaladas en la ley. En el mismo sentido, el artículo 178 del ET indica que la renta líquida es renta gravable y a ella se aplican las tarifas respectivas. La renta neta está conformada por la totalidad de rentas obtenidas por el sujeto, aunque sean ellas rentas especiales; lo importante es que la renta neta es un solo resultado que suma y resta resultados positivos y negativos de las diferentes actividades desarrolladas.
..." (subrayado fuera de texto).

Obsérvese que el sistema ordinario de determinación de la renta, desarrolla el concepto de renta neta, y tiene como punto de partida el total de los ingresos ordinarios y extraordinarios, gravados y no gravados, del cual se detraen en diferentes momentos los diversos factores de depuración, a saber: del total de los ingresos se restan directamente los "ingresos no constitutivos de renta ni ganancia ocasional", y posteriormente de la "renta líquida" ya depurada de costos y deducciones, se restan "las rentas exentas", razón por la cual, por regla general, no puede confundirse ni asimilarse el tratamiento de unos y otras. En este contexto, no es de recibo el argumento, de que por mandato del artículo 177-1 del Estatuto Tributario, la renta líquida exenta equivale al monto del ingreso obtenido por la actividad exenta.

Es por este motivo que en el Concepto No. 039740 del 30 de junio de 2004, se advierte la imprecisión en que incurre del artículo 177-1 del Estatuto Tributario, al equiparar "renta" con "ingreso" y referirse a los costos y deducciones imputables a las rentas exentas, las cuales de suyo suponen la depuración, como quiera que técnicamente son renta líquida exenta.

No obstante, cabe anotar que por excepción, en el caso de las rentas laborales exentas que por definición legal carecen de costos y deducciones imputables, es válido equiparar renta exenta con ingreso exento, para decir que a la renta líquida se le resta el ingreso laboral exento, pero en este caso, por sustracción de materia no resulta aplicable el artículo 177-1 del Estatuto Tributario. (Concepto No. 054409 del 29 de junio de 2006).

Desde esta perspectiva, acoger la interpretación literal e insular del artículo 177-1, ofrecida por el peticionario, conduciría a desquiciar por completo el sistema ordinario de depuración de la renta e implicaría retornar parcialmente a la interpretación efectuada en el Concepto No. 072478 del 10 de noviembre de 2003, que precisamente fue objeto de reconsideración en el Concepto No. 039740 del 30 de junio de 2004 ahora cuestionado.

En efecto, en aquel concepto se afirmaba que para la determinación de la renta líquida de los contribuyentes, no eran admisibles los costos y deducciones relativos a las rentas exentas, pero, en todo caso, para la determinación de la renta exenta, se debía detraer del ingreso que por la actividad beneficiada se recibe, el valor de los costos y gastos en que se incurrió para su obtención, con lo cual se agravaba la carga del contribuyente, porque de una base mayor que era el ingreso de la actividad beneficiada sólo se podía restar una cifra menor que era la renta exenta (depurada). A contrario sensu, cuando el impuesto se liquida con base en la renta presuntiva, con la interpretación propuesta se permitiría reducir de manera desproporcionada la renta mínima presunta, con el valor total del ingreso proveniente de la actividad exenta.

De ahí que para resolver casos como el que nos ocupa, la Honorable Corte Constitucional en Sentencia C-571 de 2010 (M.P. Dra. María Victoria Calle Correa), aporta los siguientes elementos de juicio adicionales:

"...Con todo, es necesario resaltar que el análisis de precisión del lenguaje empleado por el acto que crea, modifica o suprime elementos de la obligación tributaria no debe ser efectuado palabra por palabra, de forma descontextualizada y con el rigor del ámbito penal. La interpretación de los términos en que se expresa el legislador es de suma importancia para el esclarecimiento del sentido normativo fijado en la ley. Pero si estos vocablos no se insertan en un contenido normativo y situacional específico, difícilmente pueden ser razonablemente interpretados..." (subrayado fuera de texto).

Para abundar en argumentos, atendiendo la regla de interpretación consagrada en el inciso segundo del artículo 27 del Código Civil, conviene revisar nuevamente los antecedentes del artículo 13 de la Ley 788 de 2002, inicialmente codificado bajo el número 15:

"PLIEGO DE MODIFICACIONES AL PROYECTO DE LEY NUMERO 080 DE 2002 CÁMARA.

por la cual se expiden normas en materia tributaria y penal del orden nacional y territorial y se dictan otras disposiciones.

...

"Artículo 15. Límite de los costos y deducciones. Adiciónese el Estatuto Tributario con el siguiente artículo:

Artículo 177-1. Límite de los costos y deducciones. Para efectos de la determinación de la renta líquida de los contribuyentes, son aceptables únicamente los costos y deducciones imputables a los ingresos gravados." (Gaceta del Congreso No. 467 del 1 de noviembre de 2002, pág. 5).

"PONENCIA PARA PRIMER DEBATE AL PROYECTO DE LEY NUMERO 080 DE 2002 CÁMARA.

por la cual se expiden normas en materia tributaria y penal del orden nacional y territorial y se dictan otras disposiciones.

...

"Artículo 15. Límite de los costos y deducciones. Para efectos de la determinación de la renta líquida de los contribuyentes, los costos y deducciones incurridos para la obtención de los ingresos no constitutivos de renta o ganancia ocasional, o para la obtención de rentas exentas, no podrán imputarse a los ingresos gravados que liquide el contribuyente." (subrayado fuera de texto) (Gaceta del Congreso No. 536 del 22 de noviembre de 2002, pág. 5).

De los textos anteriores se colige fácilmente, que el fin último de la disposición es impedir que los costos y deducciones asociados con rentas no gravadas, resulten siendo absorbidos directa o indirectamente por las rentas gravadas, reduciendo la base gravable o siendo utilizados para generar pérdidas fiscales por insuficiencia de otras rentas. Pero el problema que busca enervar el legislador, no se presenta cuando en aplicación ortodoxa del sistema de determinación ordinario, a la totalidad de los ingresos provenientes de las actividades gravadas y no gravadas, se le restan la totalidad de los costos y deducciones imputables a tales actividades y luego a la renta líquida ya depurada se le detrae la renta exenta también depurada, sino cuando por el contrario, a la renta líquida depurada se le resta el total del ingreso generado por la actividad exenta.

Entonces la solución no está, como lo entiende el peticionario, en trastornar el sistema

ordinario de determinación de la renta consagrado en el Título I del Libro Primero del Estatuto Tributario, que por lo demás se desdibujaría como instrumento de control, sino más bien en aplicarlo rigurosamente.

Es preciso insistir en que la renta exenta, es por regla general, una porción de la renta líquida, y como tal puede restarse de la renta líquida ordinaria o de la renta presuntiva que es una renta líquida especial, por lo cual aquella debe estar depurada de los costos y deducciones correlativos, cuando haya lugar a ello. En consecuencia no es posible admitir, salvo por la excepción comentada arriba, que en la depuración de la renta líquida gravable, se tome como renta exenta el ciento por ciento (100%) del ingreso proveniente de la actividad cuya renta la ley considera como exenta, porque se estaría contraviniendo la definición legal de renta exenta, recayendo en el equívoco a que hemos aludido.

En mérito de lo expuesto se confirma el Concepto No. 039740 del 30 de junio de 2004.

Finalmente le manifestamos que la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, con el fin de facilitar a los contribuyentes, usuarios y público en general el acceso directo a sus pronunciamientos doctrinarios, ha publicado en su página de internet www.dian.gov.co, la base de conceptos en materia tributaria, aduanera y cambiaria expedidos desde el año 2001, a la cual se puede ingresar por el icono de "Normatividad" -"técnica"-, dando click en el link "Doctrina Dirección de Gestión Jurídica"

Anexos

Atentamente,



DALILA ASTRID HERNÁNDEZ CORZO
Directora de Gestión Jurídica

Proyectó: Dgg
Revisó: Yyav