

**CONCEPTO 34760 DE 04 DE DICIEMBRE DE 2015**  
**DIRECCIÓN DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES**

Bogotá, D.C.

Señor

**ALEJANDRO DELGADO PEREA**

adelgadop@telmex.net.co

Calle 74 #3-46 Oficina 601

Bogotá D.C.

Ref.: Radicados Nros. 100007911 del 10/03/2015 y 100028765 de 22/09/2015

<b>Tema</b>	Impuesto sobre la renta para la equidad - CREE
<b>Descriptor</b>	Impuesto sobre la Renta y Complementarios IMPUESTO SOBRE LA RENTA PARA LA EQUIDAD CREE - BASE GRAVABLE Convenios para Evitar la Doble Imposición Ingresos no Constitutivos de Renta Renta Exenta
<b>Fuentes formales</b>	Artículos 9o, 26 y 592 del Estatuto Tributario; 27 del Código Civil; 4o, 7o, 22 y 23 de los Convenios para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal suscritos por Colombia y vigentes a la fecha, 26 y 27 de la Convención de Viena sobre el derecho de los tratados de 1969, 3o, 6o y 14 de la Decisión 578 de la CAN; Comentarios del Comité de Asuntos Fiscales de la OCDE al Modelo de Convenio Tributario sobre la Renta y sobre el Patrimonio (Versión Abreviada del 22 de Julio de 2010); Conceptos No. 039740 del 30 de junio de 2004 y No. 065075 del 14 de septiembre de 2005; Oficio No. 069886 del 9 de septiembre de 2011; sentencia del Consejo de Estado, Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Cuarta, C.P. JORGE OCTAVIO RAMÍREZ RAMÍREZ del 21 de agosto de 2014, Radicación No. 25000-23-27-000-2010-00097-01 (18884).

Cordial saludo Sr. Delgado:

De conformidad con el artículo 20 del Decreto 4048 de 2008 es función de ésta Subdirección absolver las consultas escritas que se formulen sobre la interpretación y aplicación de las normas tributarias de carácter nacional, aduaneras y cambiadas en lo de competencia de la

Entidad.

Mediante los radicados de la referencia formula una serie de preguntas, las cuales se atenderán cada una en su orden, así:

1. ¿De qué manera debe registrarse en la declaración del impuesto sobre la renta un ingreso que, en virtud de un Convenio Internacional para evitar la Doble Tributación, no está gravado en Colombia?

Sobre el particular, si bien en el antepuesto interrogante no se especifica la naturaleza del ingreso, este Despacho encuentra que, a partir de las consideraciones expuestas por el consultante, aquel corresponde a beneficios empresariales y sobre dicha hipótesis se resolverá el presente planteamiento jurídico a la luz de los diferentes Convenios Internacionales para evitar la Doble Tributación suscritos por Colombia y vigentes a la fecha, incluyendo la Decisión 578 de la CAN.

Empero, es conveniente advertir que, acorde con los comentarios del Comité de Asuntos Fiscales de la OCDE al Modelo de Convenio Tributario sobre la Renta y sobre el Patrimonio (Versión Abreviada del 22 de Julio de 2010), se *"asigna la potestad tributaria respecto de los beneficios empresariales de una empresa de un Estado contratante, **en la medida en que tales beneficios no estén sujetos a normas distintas en virtud de otros artículos del Convenio**"* (Negrilla fuera del texto).

Continuando con la misma fuente, también resulta preciso destacar que el artículo relativo a la imposición de los beneficios empresariales *"recoge el principio elemental consistente en que a menos que una empresa de un Estado contratante tenga un establecimiento permanente en otro Estado, los beneficios empresariales de esa empresa no podrán someterse a imposición en ese otro Estado, **salvo cuando tales beneficios respondan a categorías concretas de renta en relación con las que otros artículos del Convenio otorguen potestades tributarias a ese otro Estado**"* (negrilla fuera de texto).

Asimismo, es forzoso recordar que los Convenios Internacionales para evitar la Doble Imposición únicamente comportan una distribución de la potestad tributaria entre los Estados contratantes en función de la clase de renta - además del intercambio de información que algunos incorporan - más no implican una renuncia de los deberes formales a los que están sometidos los contribuyentes.

- A. Convenio entre el Reino de España y la República de Colombia para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal en materia de impuestos sobre la renta y sobre el patrimonio,

aprobado mediante Ley 1082 de 2006 / Convenio entre la República de Chile y la República de Colombia para evitar la doble imposición y para prevenir la evasión fiscal en relación al impuesto a la renta y al patrimonio, aprobado mediante Ley 1261 de 2008 / Convenio entre la República de Colombia y la Confederación Suiza para Evitar la Doble Imposición en Materia de Impuestos sobre la Renta y Sobre el Patrimonio, aprobado mediante Ley 1344 de 2009 / Convenio entre Canadá y la República de Colombia, para evitar la doble imposición y para prevenir la evasión fiscal en relación con el impuesto sobre la renta y sobre el patrimonio, aprobado mediante Ley 1459 de 2011 / Convenio entre la República de Colombia y los Estados Unidos Mexicanos para evitar la doble imposición y para prevenir la evasión fiscal en relación con los impuestos sobre la renta y sobre el patrimonio, aprobado mediante Ley 1568 de 2012 / Convenio entre la República de Corea y la República de Colombia para evitar la doble imposición y para prevenir la evasión fiscal en relación al impuesto sobre la renta, aprobado mediante Ley 1667 de 2013 / Acuerdo entre el Gobierno de la República de Colombia y la República de la India para evitar la doble imposición y para prevenir la evasión fiscal en relación con el impuesto sobre la renta, aprobado mediante Ley 1668 de 2013 / Acuerdo entre la República de Colombia y la República Checa para evitar la doble imposición y para prevenir la evasión fiscal en relación con el impuesto sobre la renta, aprobado mediante Ley 1690 de 2013 / Convenio entre la República Portuguesa y la República de Colombia para evitar la doble imposición y para prevenir la evasión fiscal en relación con el Impuesto sobre la Renta, aprobado mediante Ley 1692 de 2013.

El inciso 1o del artículo 7o de los citados Convenios dispone que "[l]os beneficios de una empresa de un Estado contratante **solamente pueden someterse a imposición en ese Estado, a no ser que la empresa realice su actividad en el otro Estado contratante por medio de un establecimiento permanente situado en él.** Si la empresa realiza su actividad de dicha manera, los beneficios de la empresa pueden someterse a imposición en el otro Estado, pero sólo en la medida en que sean imputables a ese establecimiento permanente" (Negrilla fuera de texto). Como nota aclaratoria, resulta adecuado señalar que el artículo 7o de los últimos Acuerdos Internacionales para evitar la Doble Imposición suscritos hace referencia a utilidades empresariales.

Luego, si el ingreso no está gravado en Colombia, como se manifiesta en la consulta, puede estarse en presencia de:

- i) Una empresa explotada en el territorio nacional por un residente fiscal en España / Chile / Suiza / Canadá / México /

Corea del Sur / India / República Checa / Portugal, sin la presencia de un establecimiento permanente, o

- ii) Una empresa explotada en el territorio nacional, sin la presencia de un establecimiento permanente, por una persona natural que es residente fiscal tanto en Colombia como en España / Chile / Suiza / Canadá / México / Corea del Sur / India / República Checa / Portugal; no obstante, en aplicación de las reglas de desempate (*Tie Breaker Rules*) previstas en el numeral 2 del artículo 4o del Convenio es considerada residente fiscal del segundo país.

En ambos supuestos la persona se encuentra obligada a presentar declaración del impuesto sobre la renta; en el primero debido a que, si bien se trata de un extranjero sin residencia o domicilio en el país, el numeral 2 del artículo 592 del Estatuto Tributario lo releva de tal obligación simplemente "*cuando la totalidad de sus ingresos hubieren estado sometidos a la retención en la fuente de que tratan los artículos 407 a 411*" y dicha retención en la fuente le hubiere sido practicada, lo cual no es del caso; en el segundo toda vez que no deja de ser residente fiscal en Colombia - circunstancia que cede para efectos del Convenio habiéndose aplicado las reglas de desempate (*Tie Breaker Rules*) y no frente a la observancia de los deberes tributarios formales como fuera indicado en líneas preliminares - y por tanto, se encuentra obligada a declarar sus ingresos de fuente mundial a la luz del artículo 9º *ibídem*.

Ahora bien ¿habrá de declarar el ingreso consultado como un ingreso no constitutivo de renta ni ganancia ocasional, como una renta exenta o como un ingreso gravado aplicando en este caso el crédito tributario?

Esta Subdirección considera que, en el caso *sub examine*, **debe declararse como un ingreso no constitutivo de renta ni ganancia ocasional (casilla 47 Formulario 110 y casilla 44 Formulario 210) como se explicará a continuación:**

El Diccionario Integrado Contable Fiscal del Centro Interamericano Jurídico-Financiero define los ingresos no constitutivos de renta ni ganancia ocasional como aquellos que "*por disposición expresa de la normatividad tributaria, no se someten al gravamen de renta*".

Es decir, son aquellos que, por expresa disposición legal, se sustraen de "*la suma de todos los ingresos ordinarios y extraordinarios realizados en el año o período gravable, que sean susceptibles de producir un incremento neto del patrimonio en el momento de su percepción*" (artículo 26 del Estatuto Tributario) y por tanto no se encuentran sometidos a impuesto sobre la renta y complementarios; es decir, si bien reúnen las características de un ingreso gravado - de ordinario se trata de recursos que producen un enriquecimiento para quien los

recibe - son excluidos en la determinación de la base gravable del mencionado tributo.

Y es que si bien esta Entidad ha afirmado en numerosos pronunciamientos que los mismos constituyen una suerte de beneficio tributario y por tanto su aplicación es restrictiva - como se concluye en el Oficio No. 069886 del 9 de septiembre de 2011 - lo cual implicaría reconocer como tales los consagrados solamente en los artículos 36 a 57-2 del Estatuto Tributario, es menester aclarar que igualmente pertenecen a la categoría de ingresos no constitutivos de renta ni ganancia ocasional las rentas que, en virtud de un Convenio Internacional para evitar la Doble Tributación vigente, son gravadas de modo exclusivo por el otro Estado contratante - o en otras palabras, rentas sobre las cuales el Estado colombiano ha declinado su facultad impositiva - como ciertamente acontece con los beneficios empresariales.

En el mismo sentido, JULIAN MORENO PÉREZ en el Capítulo V del Libro "El impuesto sobre la renta y complementarios. Consideraciones teóricas y prácticas", 3o edición, manifestó:

*"La renta líquida contempla la posibilidad de que existan excepciones en cuanto a ingresos que, **cumpliendo con la totalidad de los requisitos para ser base de ésta, se encuentran expresamente exceptuados por las normas** Estas excepciones son catalogadas como ingresos no constitutivos de renta ni ganancia ocasional.*

*Los ingresos no constitutivos de renta ni ganancia ocasional son ingresos tributarios y, como tales, deben ser reportados en las declaraciones de renta de los contribuyentes. No obstante, **los mismos a su vez se restan luego para afectar así la base gravable y evitar que el impuesto recaiga sobre los conceptos que conservan esta naturaleza.**"* (negrilla fuera de texto) (pág. 141 *Op. Cit.*).

Suponer lo contrario implicaría, sin lugar a dudas, su incorporación a la base gravable del impuesto sobre la renta y complementarios, lo cual se traduciría a su vez en un pago del tributo sobre los mismos en Colombia, circunstancia ésta que constituiría una abierta infracción a compromisos de carácter internacional adquiridos como lo es el respeto a la distribución de la potestad tributaria. Así pues, vale la pena recordar que la Convención de Viena sobre el derecho de los tratados de 1969 insta en sus artículos 26 y 27 que "[t]odo tratado en vigor obliga a las partes y debe ser cumplido por ellas de buena fe" - *Pacta sunt servanda* - y que "[u]na parte no podrá invocar las disposiciones de su derecho interno como justificación del incumplimiento de un tratado".

En cuanto a la negativa de considerar como renta exenta los ingresos consultados, ésta parte de una interpretación exegética y gramatical de los mencionados instrumentos internacionales, de cuyas disposiciones se desprende, de modo palmario, que los beneficios empresariales obtenidos sin la presencia de un establecimiento permanente son sometidos a imposición exclusivamente por el Estado contratante del cual es residente fiscal quien efectuó la explotación del negocio, lo que descarta de plano siquiera una imposición a la tarifa del 0%.

En este punto conviene agregar que, en palabras de ROY ROHATGI (*"Principios Básicos de Tributación Internacional"*, 1o edición en español, Traducción de Juan Manuel Idrovo), *"[l]a Convención de Viena sobre el Derecho de los Tratados ('CVDT') de 1969 proporciona las pautas generales para interpretar los tratados, bajo los artículos 31 a 33"*, artículos de los cuales se desliga, como regla básica de interpretación, que ésta *"debe comenzar fundamentalmente con el significado natural de las palabras en el texto, expresadas (esto es, sin considerar su intención) en el contexto en que éstas ocurren. Por lo tanto, el texto escrito del tratado tiene una importancia primordial"* (págs. 71 y 72 *Op. Cit.*).

Tampoco es viable admitir que se trate de ingresos constitutivos de renta y/o ganancia ocasional respecto de los cuales se ha de aplicar el crédito tributario pues, además de las razones previamente expuestas, este mecanismo solo es aplicable cuando se verifica una doble tributación jurídica que, además de presentarse en aquellos casos en los cuales el Convenio establece una potestad impositiva compartida - es decir, cuando *"más de un Estado somete a imposición a una misma persona en concepto de la misma renta o del mismo patrimonio"* en palabras del Comité de Asuntos Fiscales de la OCDE - limitándose en uno de los Estados contratantes a la práctica de una retención en la fuente sin que supere la tarifa señalada en el instrumento internacional, también aparece *"[c]uando un residente de un Estado contratante obtenga rentas o posea elementos patrimoniales que, con arreglo a las disposiciones de este Convenio puedan someterse a imposición en el otro Estado contratante"* (artículo 22 *ibídem*).

#### B. Decisión 578 de la CAN

El artículo 3o de la Decisión 578 de la CAN indica:

##### *"Artículo 3.- Jurisdicción Tributaria*

*Independientemente de la nacionalidad o domicilio de las personas, las rentas de cualquier naturaleza que éstas obtuvieren, sólo serán gravables en el País Miembro en el que tales rentas tengan su fuente productora, salvo los casos de excepción previstos en esta Decisión.*

*Por tanto, **los demás Países Miembros que, de conformidad con su legislación interna, se atribuyan potestad de gravar las referidas rentas, deberán considerarlas como exoneradas,** para los efectos de la correspondiente determinación del impuesto a la renta o sobre el patrimonio."* (negrilla fuera de texto).

A su vez, el inciso 1o del artículo 6º *ibídem* prescribe que "[l]os beneficios resultantes de las actividades empresariales **sólo serán gravables por el País Miembro donde éstas se hubieren efectuado**" (negrilla fuera de texto).

Asimismo, el artículo 14 *ibídem* señala que "[l]as rentas obtenidas por empresas de servicios profesionales, técnicos, de asistencia técnica y consultoría, **serán gravables sólo en el País Miembro en cuyo territorio se produzca el beneficio de tales servicios.** Salvo prueba en contrario, se presume que el lugar donde se produce el beneficio es aquél en el que se imputa y registra el correspondiente gasto" (negrilla fuera de texto).

Así las cosas, es evidente que, a partir de lo planteado en la consulta, se está ante una persona natural o jurídica residente fiscal en Colombia que obtuvo un ingreso derivado de i) una actividad empresarial efectuada en Bolivia / Ecuador / Perú, o ii) unos servicios profesionales, técnicos, de asistencia técnica y consultoría que generan un provecho en Bolivia / Ecuador / Perú; en todo caso, dicho ingreso es gravado de manera excluyente en cualquiera de estas últimas jurisdicciones.

Sobre el particular, mediante Concepto No. 065075 del 14 de septiembre de 2005 esta Entidad expresó:

*"Tratándose de servicios prestados en los países miembros de la Comunidad Andina de Naciones - CAN, por personas naturales o jurídicas domiciliadas o residentes en Colombia, se debe observar el régimen previsto en la Decisión 578 de la Comisión de la Comunidad Andina en donde se prevé que las rentas provenientes de la prestación de servicios personales o empresariales solo serán gravables en el territorio en el cual tales servicios fueren prestados, salvo los casos de excepción previstos en la misma Decisión; en consecuencia, **las rentas obtenidas por la prestación de servicios en los países miembros de la CAN, son consideradas exentas en Colombia** en atención a la filosofía fundamental de la Decisión de evitar la doble tributación y prevenir la evasión fiscal en los países miembros."* (negrilla fuera de texto).

De igual forma, en el Oficio No. 036082 del 6 de mayo de 2009 se destacó que "para efectos de la determinación de la renta líquida

*gravable, de la renta presuntiva se pueden restar las rentas obtenidas en los Países Miembros que de acuerdo con la Decisión 578 de 2004 de la CAN y con lo manifestado en el Concepto Nro. 030734 del 17 de abril de 2006, **deban tratarse como exentas**" (negrilla fuera de texto).*

**Luego, en el caso *sub examine*, el ingreso debe declararse como una renta exenta (casillas 62 Formulario 110 y Formulario 210).**

2. ¿Cómo se soluciona la doble tributación en los Convenios suscritos por Colombia para el efecto? ¿Existe algún Convenio que, en este sentido, solucione la doble tributación a partir del método de la renta exenta?

Los Convenios Internacionales para evitar la Doble Imposición suscritos por Colombia consagran el método del crédito tributario (*Tax Credit*), el cual apareja la posibilidad de deducir del impuesto sobre la renta, en el Estado del cual se es residente fiscal, un importe igual al impuesto sobre la renta pagado en el Estado fuente del ingreso, sin que exceda de la parte del impuesto sobre la renta calculado antes del descuento, correspondiente a las rentas que puedan someterse a imposición en aquel Estado contratante.

3. ¿Se presenta alguna diferencia en el tratamiento tributario de los beneficios empresariales no gravados en Colombia a la luz de los Convenios Internacionales para evitar la Doble Imposición o de la Decisión 578 de la CAN, al ser considerados en unos casos ingresos no constitutivos de renta ni ganancia ocasional y en otros renta exenta?

Opina esta Subdirección que tanto la Decisión 578 de la CAN como los Convenios Internacionales para evitar la Doble Imposición suscritos por Colombia y vigentes a la fecha ofrecen un tratamiento tributario disímil a los beneficios empresariales, toda vez que, como se explicó líneas atrás, la primera en determinadas circunstancias los considera renta exenta, en tanto de los segundos se concluyó que debía otorgárseles la naturaleza de ingresos no constitutivos de renta ni ganancia ocasional.

En efecto, sabido es que el modelo OCDE, plasmado en los CDI referidos, privilegia el criterio de la residencia sobre el criterio de la fuente, mientras que la señalada norma comunitaria propende a lo contrario, como fuera explicado por el Consejo de Estado, Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Cuarta, C.P. JORGE OCTAVIO RAMÍREZ RAMÍREZ en providencia del 21 de agosto de 2014, Radicación No. 25000-23-27-000-2010-00097-01 (18884):

*"(...) la Comunidad Andina no estableció el criterio personal, donde lo determinante es la residencia del contribuyente, sino*

que, para dirimir el asunto de la doble tributación, **definió como criterio determinante la localización del bien o derecho susceptible del gravamen**

(...)

Tal, como lo afirma CASTILLO SOLSONA, 'frente al criterio personal, se sitúa el denominado criterio territorial, real o del país de la fuente. Con arreglo a este criterio, y en defecto de una conexión de tipo personal o subjetivo entre el presupuesto de hecho y el territorio del Estado de que se trate, éste grava toda la riqueza que se origina dentro de su ámbito espacial (...) Tenemos, por lo tanto, que, **con arreglo al criterio personal, es una cualidad de la persona el elemento determinante de la extensión del gravamen, mientras que, en el caso del criterio territorial, es la riqueza, en sí misma considerada, el dato que el Estado toma en cuenta al establecer el impuesto**

El criterio territorial, como lo afirma la doctrina, goza de las preferencias de los países en vías de desarrollo y, en general, de los importadores de capital, ya que les permite obtener mayores ingresos fiscales; tal es el caso de los integrantes de la Comunidad Andina." (negrilla fuera de texto).

En esta medida, mediante Concepto No. 039740 del 30 de junio de 2004, confirmado en el Oficio No. 052966 del 1o de septiembre de 2014, esta Entidad declaró:

"De la interpretación armónica de las normas transcritas se concluye: primero, que a los ingresos netos, después de ingresos exceptuados, es decir, una vez disminuidos los ingresos no constitutivos de renta ni ganancia ocasional, **solamente se les puede afectar con los costos y deducciones imputables a esos ingresos netos y segundo, que la renta exenta es un beneficio que recae sobre la renta líquida, es decir, es una porción de la renta líquida que se resta de esta, para obtener la renta líquida gravable.** No obstante que la lectura atenta de los artículos 26, 107 y 178, conduce a las anteriores conclusiones, antes de la reforma tributaria contenida en la Ley 788 de 2002, era factible encontrar que los contribuyentes en el proceso de depuración de la renta, se apartaran de dicha interpretación y derivaran en relación con los ingresos no constitutivos de renta ni ganancia ocasional y con las rentas exentas, uno o ambos de los siguientes dobles beneficios tributarios:

*Solicitando el ciento por ciento (100%) de los ingresos no constitutivos de renta ni ganancia ocasional, e imputando los correspondientes costos y deducciones a los ingresos gravados.*

*En cuanto a la renta exenta, restando de los ingresos gravados, los costos y deducciones asociados con la renta exenta y luego solicitando como renta exenta el cien por ciento (100%) del ingreso, sin detracer los costos y deducciones correspondientes.*

*(...)*

*El artículo 177-1 del Estatuto Tributario adicionado por el artículo 13 de la Ley 788 de 2002, al que se hace referencia establece:*

*ART. 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.***

*PAR. La limitación prevista en el presente artículo no será aplicable a los ingresos de que tratan los artículos 16 y 56 de la Ley 546 de 1999, en los términos allí señalados y hasta el 31 de diciembre de 2006.'*

*En lo concerniente al tratamiento de los ingresos no constitutivos de renta ni ganancia ocasional, al tenor del artículo 177-1 del Estatuto Tributario, es acertada la interpretación que se hizo en el mencionado concepto, en la medida que **en la depuración de la renta líquida no se aceptan los costos y deducciones, imputables a los ingresos no constitutivos de renta ni ganancia ocasional, y en esta circunstancia el contribuyente tiene derecho a solicitar el ciento por ciento (100%) de los ingresos no constitutivos de renta ni ganancia ocasional.***

*Capítulo aparte merece el tratamiento de la renta exenta, frente a la cual se dijo en el cuestionado concepto:*

*"... para la determinación de la renta líquida de los contribuyentes, no son admisibles como costos o deducciones, imputables a los ingresos que hayan sido calificados por la Ley como no constitutivos de renta ni de ganancia ocasional, ni aquellos costos y gastos relativos a las rentas exentas'.*

*..... Sin embargo, **tratándose de aquellos eventos donde solamente una parte de la renta es considerada como exenta y los costos y deducciones para la producción***

**tanto de la misma como de la parte que quede gravada sean comunes, no procederán los costos y deducciones en la misma proporción de la renta exenta legalmente establecida.**

**.... para la determinación de la renta exenta, se deben detraer del ingreso que por la actividad beneficiada se recibe, el valor de los costos y gastos en que se incurrió para su obtención. El resultado obtenido como renta exenta, integrará el monto de las rentas exentas a declarar por el contribuyente, que a su turno se restan al mayor monto declarado entre la renta líquida y la presuntiva para determinar de (sic) la renta líquida gravable'.**

*Analizando el ejercicio propuesto por la consultante, se evidencia que con esta interpretación se agrava la carga del contribuyente. En efecto, en la determinación de la renta, los ingresos totales no podrían afectarse con los costos y gastos asociados con las rentas exentas, y como resultado de la depuración, la renta líquida quedaría conformada por la renta líquida proveniente de los ingresos susceptibles de ser gravados, más los ingresos susceptibles de ser tratados como renta exenta. En este punto es necesario advertir 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.*

*La dificultad que entraña su interpretación, se salva acudiendo a la regla consagrada en el artículo 27 del Código Civil:*

*(...)*

*Atendiendo la regla del inciso segundo, es pertinente revisar los antecedentes del artículo 13 de la Ley 788 de 2002:*

*Artículo 14. 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).*

*'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.' (Gaceta del Congreso No. 536 del 22 de noviembre de 2002).

De los textos anteriores se desprende que **la finalidad de la norma 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;** porque con el procedimiento antes explicado del doble beneficio, consistente en restar de la renta líquida el total de los ingresos considerados exentos, lo que se hacía implícitamente era tributar sobre una renta líquida gravable inferior, disminuida por el valor de los costos y deducciones asociados con la renta exenta, dicho en otras palabras, la base gravable final quedaba conformada por los demás ingresos susceptibles de ser gravados, disminuidos por los costos y deducciones incurridos para la obtención de la renta gravada y de la renta exenta. **Es preciso insistir en que la renta exenta es una porción de la renta líquida, y como tal puede restarse de la renta líquida ordinaria o sobre la renta presuntiva que es una renta líquida especial, por lo cual aquella siempre debe estar depurada de los costos y deducciones correspondientes. En consecuencia no es posible admitir, 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 error a que hemos aludido.**

**Por las razones anotadas y dada su naturaleza disímil, se considera que en relación con la renta exenta, no es aplicable el procedimiento señalado arriba para los ingresos no constitutivos de renta ni ganancia ocasional.**

Con base en lo expuesto, a la luz de los artículos 26 y 178 del Estatuto Tributario, este Despacho concluye que **el procedimiento que siempre debió seguirse para la determinación de la renta líquida gravable por parte de los contribuyentes y el que ahora se adopta obedeciendo la filosofía que inspiró el artículo 177-1 ibídem, consiste en detraer del total de los ingresos netos, los costos y deducciones incurridos en la obtención de la renta gravada y la renta exenta, para obtener la renta líquida ordinaria y luego restar del mayor valor entre la renta líquida ordinaria y la renta presuntiva, la renta exenta,**

***entendida esta última como el valor neto que resulta de sustraer de los ingresos generados por la actividad beneficiada con la exención, los costos y deducciones correspondientes.***” (sic) (negrilla fuera de texto).

4. El artículo 22 de la Ley 1607 de 2012, modificado por el artículo 11 de la Ley 1739 de 2014, permite detraer de la base gravable del impuesto sobre la renta para la equidad - CREE “*las rentas exentas de que trata la Decisión 578 de la Comunidad Andina*” ¿De qué manera debe entenderse la expresión “rentas exentas” si le mencionada Decisión se refiere a rentas exoneradas?

Como fuera explicado previamente y, acudiendo especialmente al método hermenéutico jurídico previsto en el artículo 27 del Código Civil (“*[c]uando el sentido de la ley sea claro, no se desatenderá su tenor literal a pretexto de consultar su espíritu*”), es manifiesto que las rentas exoneradas a la luz de la Decisión 578 de la CAN, deben ser entendidas como rentas exentas para la depuración de la base gravable tanto del impuesto sobre la renta y complementarios como del impuesto sobre la renta para la equidad - CREE.

En los anteriores términos se resuelve su consulta y cordialmente le informamos que tanto la normatividad en materia tributaria, aduanera y cambiaria, como los conceptos emitidos por la Dirección de Gestión Jurídica en estas materias pueden consultarse directamente en nuestra base de datos jurídica ingresando a la página electrónica de la DIAN: <http://www.dian.gov.co> siguiendo los iconos: “Normatividad” - “Técnica” y seleccionando los vínculos “doctrina” y “Dirección de Gestión Jurídica”.

Atentamente,

**PEDRO PABLO CONTRERAS CAMARGO**

Subdirector de Gestión Normativa y Doctrina (E)