S.J.D
R.O

DIAN

MINHACIENDA

TODOS POR UN NUEVO PAÍS

Dirección de Gestión Jurídica

100202208- 0325
Bogotá, D.C. 23 MAR. 2018

DIAN No. Radicado 000S2018007480
Fecha 2018-03-23 04:40:45 PM
Remitente Sede NIVEL CENTRAL
Depen DIR GES JURIDICA
Destinatario MIGUEL ANGEL BUSTOS VASQUEZ
Folios 3 Anexos 0
COR-000S2018007480

Ref: Radicado 000062 del 23/03/2018

De conformidad con el artículo 19 del Decreto 4048 de 2008 es función de ésta Dirección 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.

El consultante manifiesta que:

> "*Sobre la exención contemplada en el numeral 6 y en el parágrafo 1 del artículo 235-2 del Estatuto Tributario Nacional, adicionado por el artículo 99 de la Ley 1819 d e2016, corregido por el artículo 2 del Decreto Nacional 939 de 2017, por tratarse de una norma de contenido especial:*
>
> *¿Debe entenderse que tal exención se mantiene de manera ilimitada para las Personas Natural? O ¿Se encuentra limitada por el sistema cedular previsto en los artículos primero y subsiguientes de la misma Ley 1819 de 2016 ?*

Con el fin de resolver la consulta planteada, es importante aclarar que el Decreto 939 de 2017 fue el Decreto que subsanó yerros que se presentaron al momento de la expedición de la ley. En tal sentido la norma materia objeto de consulta que fue adicionada por el artículo 99 de la Ley 1819, en los apartes objetos de consulta reza:

> *Art. 235-2. Rentas exentas a partir del año gravable 2018. A partir del 1 de enero de 2018, sin perjuicio de las rentas exentas de las personas naturales, las únicas excepciones legales de que trata el artículo 26 del Estatuto Tributario son las siguientes:*
>
> *....*
>
> *6. Las siguientes rentas asociadas a la vivienda de interés social y la vivienda de interés prioritario:*
>
> *a. La utilidad en la enajenación de predios destinados al desarrollo de proyectos de vivienda de interés social y/o de vivienda de interés prioritario.*
> *b. La utilidad en la primera enajenación de viviendas de interés social y/o de interés prioritario.*
> *c. La utilidad en la enajenación de predios para el desarrollo de proyectos de renovación urbana.*
> *d. Las rentas de que trata el artículo 16 de la Ley 546 de 1999, en los términos allí previstos.*
> *e. Los rendimientos financieros provenientes de créditos para la adquisición de vivienda de interés social y/o de interés prioritario, sea con garantía hipotecaria o a través de leasing financiero, por un término de 5 años contados a partir de la fecha del pago de la primera cuota de amortización del crédito o del primer canon del leasing.*
>
> *Para gozar de las exenciones de que tratan los literales a) y b) de este numeral 6, se requiere que:*

i. La licencia de construcción establezca que el proyecto a ser desarrollado sea de vivienda de interés social y/o de interés prioritario.

ii. Los predios sean aportados a un patrimonio autónomo con objeto exclusivo de desarrollo del proyecto de vivienda de interés social y/o de interés prioritario;

iii. La totalidad del desarrollo del proyecto de vivienda de interés social y/o de interés prioritario se efectúe a través del patrimonio autónomo; y

iv. El plazo de la fiducia mercantil a través del cual se desarrolla el proyecto, no exceda de diez (10) años. El Gobierno Nacional reglamentará la materia.

Los mismos requisitos establecidos en este literal serán aplicables cuando se pretenda acceder a la exención prevista por la enajenación de predios para proyectos de renovación urbana.

...

PARÁGRAFO 2. Las rentas exentas de que trata este numeral 4, se aplicarán también durante el año 2017 en la medida en que se cumpla con los requisitos previstos en el reglamento correspondiente para su procedencia... "

De igual forma se trae a colación las normas que regulan las limitaciones por rentas exentas a las personas naturales, introducidas por el articulo 1 de la ley 18919 de 2016, así:

Art. 332. Rentas exentas y deducciones. *Solo podrán restarse beneficios tributarios en las cédulas en las que se tengan ingresos. No se podrá imputar en más de una cédula una misma renta exenta o deducción.*

Art. 336. Renta líquida cedular de las rentas de trabajo. *Para efectos de establecer la renta líquida cedular, del total de los ingresos de esta cédula obtenidos en el periodo gravable, se restarán los ingresos no constitutivos de renta imputables a esta cédula.*

Podrán restarse todas las rentas exentas y las deducciones imputables a esta cédula, siempre que no excedan el cuarenta (40%) del resultado del inciso anterior, que en todo caso no puede exceder cinco mil cuarenta (5.040) UVT.

PAR. En el caso de los servidores públicos diplomáticos, consulares y administrativos del Ministerio de Relaciones Exteriores, la prima de costo de vida de que trata el Decreto 3357 de 2009 no se tendrá en cuenta para efectos del cálculo del límite porcentual previsto en el presente artículo.

Art. 339. Renta líquida cedular de las rentas de capital. *Para efectos de establecer la renta líquida cedular, del total de los ingresos de esta cédula se restarán los ingresos no constitutivos de renta imputables a esta cédula, y los costos y gastos procedentes y debidamente soportados por el contribuyente.*

Podrán restarse todas las rentas exentas y las deducciones imputables a esta cédula, siempre que no excedan el diez (10%) del resultado del inciso anterior, que en todo caso no puede exceder mil (1.000) UVT.

PAR. En la depuración podrán ser aceptados los costos y los gastos que cumplan con los requisitos generales para su procedencia establecidos en las normas de este Estatuto y que sean imputables a esta cédula.

Art. 341. Renta Líquida Cedular de las Rentas No Laborales. *Para efectos de establecer la renta líquida correspondiente a las rentas no laborales, del valor total de los ingresos de esta cédula se restarán los ingresos no constitutivos de renta, y los costos y gastos procedentes y debidamente soportados por el contribuyente.*

Podrán restarse todas las rentas exentas y deducciones imputables a esta cédula, siempre que no excedan el diez (10%) del resultado del inciso anterior, que en todo caso no puede exceder mil (1.000) UVT.

PAR. En la depuración podrán ser aceptados los costos y los gastos que cumplan con los requisitos generales para su procedencia establecidos en las normas de este Estatuto y que sean imputables a esta." (cursiva, negrilla y subrayado fuera de texto).

Una vez transcrita las normas incorporadas, modificadas o adicionadas por la Ley 1819 de 2016, se debe establecer si el artículo 99 de la ley, que adiciona en especial el numeral 6 y parágrafo 1 del artículo 235-2 al Estatuto Tributario, es una norma de carácter especial frene a las normas incorporadas por el artículo 1 de la misma ley, que modificó el Título V del Libro I del Estatuto Tributario en especial los artículos 332, 336, 339 y 341 Ibidem.

Por otra parte, la exposición de motivos del proyecto de ley No. 178/2016 Cámara, publicado en la Gaceta del Congreso No. 894 del 19 de octubre del 2016, páginas 106 y siguientes, en donde fundamenta el establecimiento del límite general a las rentas exentas para las personas naturales, manifestado lo siguiente:

"1.2.2 Racionalización de beneficios tributarios

Como se señaló, la reforma no deroga ni modifica ninguno de los beneficios tributarios existentes. Los contribuyentes podrán seguir restando todas las rentas existentes hasta ahora, definidas en su mayoría en los artículos 206 y 387 del Estatuto Tributario, con los límites individuales allí establecidos

Ahora bien, el diagnóstico de la Comisión de Expertos y de los demás observadores del sistema tributario ha resaltado que la existencia de múltiples beneficios tributarios afecta la equidad del sistema, beneficiando especialmente a los segmentos de mayores ingresos.

En particular, el no gravar los dividendos y otorgar altos beneficios al ahorro financiero, se refleja en bajas tasas de tributación promedio en los segmentos de mayores ingresos, que reciben principalmente este tipo de rentas de capital. A ello también contribuye el efecto de los demás beneficios sobre las rentas laborales, tales como los existentes con respecto a los gastos en salud y educación, y el tratamiento favorable sobre los gastos de representación de congresistas, magistrados, jueces y rectores de universidades públicas, entre otros.

Tal como lo señaló la Comisión de Expertos, de las rentas exentas se lucran fundamentalmente los contribuyentes de mayores ingresos, que son quienes tienen capacidad de destinar ingresos a fines diferentes al solo sostenimiento y cuentan con suficiente liquidez para dedicar una parte importante de sus rentas al ahorro de largo plazo. Este escenario afecta significativamente la equidad del sistema tributario y protege la carga tributaria de los contribuyentes que deberían estar aportando en mayor medida.

Considerando lo anterior, la presente propuesta establece los siguientes límites porcentuales a las rentas exentas:

i) Para las rentas de trabajo, un límite de 35% que en todo caso no podrá ser mayor a 3.500 UVT, determinado así: del total de los ingresos de la cédula, se restan los ingresos no constitutivos de renta (en donde se incluyen los aportes obligatorios a salud y pensión). El porcentaje se calcula sobre el resultado de esa resta.

El límite establecido terminará afectando a cerca del 3,88% de los contribuyentes, que son quienes a 2014 obtuvieron exenciones superiores al límite propuesto de 35%, mientras que el restante 96,12% obtuvo exenciones iguales o inferiores a dicho límite. En este sentido, cerca de 11.000 personas que

se encontraban en un rango alto de ingresos brutos anuales (entre $260 millones y $350 millones), serán los obligados a ajustar sus declaraciones anuales con respecto al nuevo límite de 35% establecido en el proyecto de ley (Gráfico 4.1).

...

ii) Para las rentas no laborales el beneficio porcentual es del 10%, porque la protección del 25% a la que se refiere el numeral 10 del artículo 206 del ET es exclusiva de rentas del trabajo. Ello es así porque la ley tributaria y la jurisprudencia constitucional han reconocido que este beneficio aplica para los pagos "laborales" y esta cédula por definición no incluye este tipo de ingresos.

Esto no significa que los contribuyentes vayan a perder dicho beneficio: la reforma asegura, por el contrario, que la exención se impute una sola vez –que no haya beneficios duplicados- y que solo se aplique a los pagos laborales, respecto de los cuales es que debe asegurarse la garantía del mínimo vital. Sobre este punto es relevante resaltar lo señalado por la Corte Constitucional en Sentencia C-492 de 2015:

"La Corte advierte entonces que esta reforma impacta una institución vinculada con la garantía de la equidad. La cual, además, tiene un nexo institucional indiscutible con el mínimo vital, pues en la sentencia C-1060A de 2001 esta Corte específicamente sostuvo que esta exención sobre un porcentaje de las rentas de trabajo es una garantía del mínimo vital: "la [exención] general del 30% [según la Ley 223 de 1995],

[...] aplica [...] bajo la consideración legítima de la protección del mínimo vital, según el rango salarial de cada uno". (Subrayado fuera del texto).

En el mismo sentido, la Sentencia C-1060A de 2001 señaló:

"Adicionalmente, para los ingresos que no gozan de las exenciones especiales antedichas, se reconoce, también con carácter general, un beneficio porcentual del 30% de los ingresos laborales recibidos por los trabajadores." (Subrayado fuera del texto).

Resulta constitucionalmente válido que esta garantía se aplique solo a las rentas laborales, por la naturaleza misma de provenir del salario y de la relación laboral.

Así lo resaltó la propia Corte Constitucional, que en el mismo fallo señaló que "las rentas provenientes del trabajo personal, en todos los regímenes de derecho comparado, gozan de un tratamiento diferencial en cuanto al desgravamen de una parte de los ingresos".

Sobre este punto es relevante recordar que el esquema cedular del impuesto no obliga a los contribuyentes a tributar exclusivamente por una de las cédulas; por el contrario, el esquema cedular reconoce que las personas naturales reciben ingresos de diferente tipo y a cada uno de ellos les da un tratamiento acorde con su naturaleza.

Considerando lo anterior, en esta cédula (rentas no laborales) no es posible restar el 25% de los pagos laborales –porque los ingresos de esta cédula por definición son no laborales, pero es posible restar todos los costos y gastos que cumplan con los requisitos del ET. Lo anterior, con el fin de asegurar que la definición de la base gravable se realice de acuerdo con la real capacidad de pago derivado de esta clase de rentas.

Las rentas exentas están limitadas al 10% del resultado de restar del total de los ingresos, los ingresos no constitutivos de renta, y la totalidad de los costos y gastos. El porcentaje del 10% está en todo caso limitado a un monto de 1.000 UVT. Esta limitación es equitativa y consistente con la prevista para las rentas laborales que, como se explicó, conserva el 25% jurisprudencialmente asociado al mínimo vital y admite un porcentaje adicional del 10% para el resto de las rentas exentas.

Finalmente, vale mencionar que la reforma no presenta modificaciones frente a los ingresos pensionales, que se continuarán liquidando de conformidad con las reglas vigentes antes de esta reforma."

Por lo tanto, se concluye que la reforma tributaria estableció un límite de carácter general para todas las rentas exentas y deducciones de las personas naturales residentes, en tal sentido la aplicación de la renta exenta que otorga el artículo 235-2 del Estatuto Tributario, no se puede aislar de las demás normas que regulen requisitos o limitaciones para la aceptación del tratamiento de la exención. En tal sentido todas las personas naturales, que tenga un beneficio tributario, tal como ocurre en el presente caso, la renta exenta por diferentes conceptos del artículo 235-2 del Estatuto Tributario, debe aplicar la limitación que se tenga dependiente el tipo de renta cedular.

En igual sentido el artículo 1.2.1.20.5 del Decreto 1625 de 2016, en su parágrafo 1, recalcó tal posición, así:

"...Parágrafo 1. Para la totalidad de las rentas exentas y deducciones consagradas en este artículo y en otras disposiciones, se debe tener en cuenta:

La limitación del cuarenta por ciento (40%) o las cinco mil cuarenta (5.040) Unidades de Valor Tributario – UVT, para las cédulas de rentas de trabajo y

La limitación del diez por ciento (10%) o las mil (1.000) Unidades de Valor Tributario – UVT, para las cédulas de rentas de capital y rentas no laborales.

A las rentas exentas provenientes de la Decisión 578 de 2004 de la Comunidad Andina de Naciones no les resulta aplicable esta limitación..."

La renta exenta correspondiente a la prima especial y la prima de costo de vida de que trata el Decreto 3357 de 2009, a que tengan derecho los servidores públicos, diplomáticos, consulares, y administrativos del Ministerio de Relaciones Exteriores, no les será aplicable el límite porcentual del cuarenta por ciento (40%) que establecen los artículos 336 y 387 del Estatuto Tributario.

En conclusión, si el ingreso que reciba la persona natural por las rentas asociadas a la vivienda de interés social y la vivienda de proyectos de vivienda de interés social y/o de vivienda de interés prioritario, de que trata el artículo 235-2 del Estatuto Tributario y ésta renta para la persona natural se enmarca como renta de laboral en los términos del artículo 340 Ibidem, entonces se encontrará con la limitación que establece el artículo 341 del mismo estatuto," *Podrán restarse todas las rentas exentas y deducciones imputables a esta cédula, siempre que no excedan el diez (10%) del resultado del inciso anterior, que en todo caso no puede exceder mil (1.000) UVT."*

En los anteriores términos se resuelve su consulta.

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

Atentamente,

Liliana A. Forero

LILIANA ANDREA FORERO GOMEZ
Directora de Gestión Jurídica