



Subdirección de Gestión Normativa y Doctrina

Bogotá, D.C. 21 MAR. 2019

100208221-000680

Ref: Radicados 100009365 del 11/02/2019, 000079 del 12/02/2019, 000084 del 12/02/2019, 100010314 del 14/02/2019

Tema	Impuesto sobre la Renta y Complementarios
Descriptores	DEPURACION DE LA BASE DE CALCULO Y DETERMINACION
Fuentes formales	Artículo 336 del Estatuto Tributario Artículo 33 de la Ley 1943 de 2018 Sentencia C-820 de 2006 Sentencia C-120 de 2018

De conformidad con el artículo 20 del Decreto número 4048 de 2008 este despacho está facultado 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.

Mediante el radicado de la referencia formula los problemas jurídicos, cuya transcripción se realiza a continuación:

"(...)

1. Según el art. 336 del Estatuto Tributario (ET), modificado por la Ley 1943, y bajo las premisas de orden constitucional fijadas en las sentencias C-120 de 2018 y C-668 de 2015 ¿una persona natural que obtiene rentas de trabajo como resultado de la prestación de servicios personales independientes tiene derecho a depurar las rentas de trabajo con los costos y gastos en que haya incurrido para la prestación del servicio?
2. Teniendo en cuenta que el art. 336 del ET, tal como fue modificado por la Ley 1819 de 2016, vigente durante los años 2017 y 2018, fue declarado exequible, pero con

interpretación condicionada, ¿una persona natural que en 2017 o 2018 obtuvo rentas de trabajo como resultado de la prestación de servicios personales independientes tiene derecho a depurar sus rentas de trabajo con los costos y gastos en que hayan incurrido para la prestación del servicio?

3. Teniendo en cuenta que:

- a. *el art. 336 del ET, tal como fue modificado por la Ley 1819 de 2016, estuvo vigente durante los años 2017 y 2018, y fue declarado exequible, pero con interpretación condicional; y*
- b. *las sentencias de la Corte Constitucional, en particular las No. 668-15 y 120/18 tienen efectos vinculantes y erga omnes,*

Pregunto:

Por la vigencia fiscal 2017 (y, eventualmente, 2018) ¿podría un contribuyente aplicar la excepción de inconstitucionalidad (art. 4 de la C.P.) en relación con la prohibición implícita en el art. 336 ET, tal como quedó redactado en la Ley 1819 de 2016, y a partir de ello deducir costos y gastos procedentes en la cédula de rentas de trabajo?

4. *Si la respuesta a la pregunta 2 o a la pregunta 3 es afirmativa, ¿de qué manera puede un contribuyente hacer efectiva la deducción de costos o gastos en la declaración de renta del año 2017, dado que el Formulario 210 para esa vigencia no incluyó una casilla para restar costos y gastos en la cédula de rentas de trabajo?*

(...)"

Sobre el particular se considera:

El artículo 33 de la Ley 1943 de 2018, por el cual se modificó el artículo 336 del Estatuto Tributario, determina las reglas para efectuar la depuración de las rentas que conforman la nueva cédula general establecida en el artículo 32 de la citada Ley, cédula que consolida los ingresos provenientes de las rentas de trabajo, las rentas de capital y las rentas no laborales.

Una de las reglas de depuración previstas en este artículo consagra de manera expresa la posibilidad de deducir los costos y los gastos imputables a las rentas no laborales y de capital, tal como lo señala su numeral 4º:

"4. En la depuración de las rentas no laborales y las rentas de capital se podrán restar 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 estas rentas específicas."

(Subrayado fuera del texto)

Nótese como este tratamiento no se hace extensivo a las rentas de trabajo, razón por la cual para el año gravable 2019 y, hasta que no exista disposición legal en contrario, las personas naturales que perciban ingresos considerados como rentas de trabajo derivados de una fuente diferente a la relación laboral o legal y reglamentaria, no podrán restar los costos y gastos

imputables a la mismas.

Respecto de las sentencias C- 668 de 2015 y C – 120 de 2018 de la Corte Constitucional, citadas en los antecedentes de la consulta, este despacho considera que el análisis allí realizado corresponde al artículo 336 del Estatuto Tributario modificado por el artículo 1º de la Ley 1819 de 2016 y no respecto de lo dispuesto en el artículo 33 de la Ley 1943 de 2018, situación última que amerita un examen diferente que observe el nuevo contexto en el que esta norma fue expedida.

En este punto es oportuno recordar que los fallos proferidos por esta corporación se dan en cumplimiento de los estrictos términos que señala el artículo 241 de la Constitución Política, por lo que al presentarse una demanda de inconstitucionalidad se deben cumplir unos requisitos mínimos, que comprenden el señalar las normas acusadas, los enunciados prescriptivos que se consideran infringidos y presentar las razones de la violación, entre otros. En consecuencia, el análisis se circunscribe a la norma demandada, lo que para el presente caso se concreta en el artículo 1º de la Ley 1819 de 2016.

Bajo el anterior análisis se resuelve el primer problema jurídico planteado en la consulta.

En cuanto al segundo problema jurídico, esto es, **la posibilidad de detraer los costos y gastos en que hayan incurrido por los años gravables 2017 y 2018, por parte de una persona natural por concepto rentas de trabajo, producto de la prestación de servicios personales diferentes a la relación laboral o legal y reglamentaria, se le informa que esto es posible para el año gravable 2018** en virtud de lo dispuesto en la sentencia proferida por la Corte Constitucional C-120 de 2018 Magistrada ponente Dra. Gloria Stella Ortiz Delgado.

En efecto, en este fallo se analiza la demanda contra el artículo 336 (parcial) del Estatuto Tributario, modificado por el artículo 1º de la Ley 1819 de 2016, norma que establecía el proceso de determinación de la renta líquida cedular de las rentas de trabajo a cargo de las personas naturales residentes y que rigió para los años gravables 2017 y 2018, pues la Ley 1943 de 2018 trajo una serie de modificaciones al régimen del impuesto sobre la renta para estas personas, aplicables a partir de 2019.

De esta sentencia, este despacho se permite citar el siguiente aparte:

33. Comprobada esta circunstancia, la Sala considera que la vulneración de la equidad tributaria se conjura mediante la exequibilidad condicionada de la norma acusada, a fin que la misma permita la detracción en comento. Por lo tanto, se declarará exequible la expresión acusada del artículo 336 del Estatuto Tributario, modificado por el artículo 1º de la Ley 1819 de 2016, en el entendido que quienes perciban ingresos considerados como rentas de trabajo derivados de una fuente diferente a la relación laboral o legal y reglamentaria pueden detraer, para efectos de establecer la renta líquida cedular, los costos y gastos que tengan relación con la actividad productora de renta.

(Subrayado fuera del texto)

Así las cosas, por el año gravable 2018 se deberá dar cumplimiento a lo señalado en la sentencia, en los términos antes señalados, no se trata de aplicar la excepción de inconstitucionalidad a que se refiere el artículo 4º de la Carta Política, como lo sugiere el consultante.

Aquí es oportuno recordar que pueden existir casos en los que la Corte Constitucional debe señalar la interpretación obligatoria de la ley, con el fin de armonizar principios como la supremacía de la Constitución o de conservación del derecho, que pueden resultar en tensión cuando una disposición puede interpretarse de varias formas o cuando el texto legal acusado presenta vacíos normativos que, tal y como se encuentra, sería inconstitucional.

En los casos de constitucionalidad condicionada, esta corporación (sentencia C-820 de 2006 Magistrado Ponente Dr. Marco Gerardo Monroy Cabra) ha precisado que:

"(...) si una "disposición legal admite varias interpretaciones, de las cuales algunas violan la Carta pero otras se adecuan a ella, entonces corresponde a la Corte proferir una constitucionalidad condicionada o sentencia interpretativa que establezca cuáles sentidos de la disposición acusada se mantienen dentro del ordenamiento jurídico y cuáles no son legítimas constitucionalmente. En este caso, la Corte analiza la disposición acusada como una proposición normativa compleja que está integrada por otras proposiciones normativas simples, de las cuáles algunas, individualmente, no son admisibles, por lo cual ellas son retiradas del ordenamiento. De hecho, se entiende este tipo de sentencias como una necesidad para el juez constitucional que no puede adoptar una decisión de exequibilidad pura y simple porque desconocería su función de salvaguardar la integridad de la Constitución, en tanto que estaría admitiendo la permanencia en el ordenamiento jurídico de leyes que admiten interpretaciones contrarias a la Carta. Pero, tampoco puede adoptar una decisión de inexequibilidad porque afectaría el principio democrático que exige la aplicación de los principios de conservación del derecho e in dubio pro legislatoris, con lo cual también se afectaría la supremacía e integridad de la Constitución.

(...)

De esta forma, es claro que la Corte Constitucional es también órgano "límite" de interpretación legal, pues de las condiciones estructurales de su funcionamiento, en el control de constitucionalidad de la ley, es perfectamente posible que la cosa juzgada constitucional incluya el sentido constitucionalmente autorizado de la ley oscura. En efecto, a pesar de que sí bien es cierto, de acuerdo con lo regulado en el Título VIII de la Constitución, la administración de justicia se organiza a partir de la separación de jurisdicciones y, por ello, corresponde a los jueces ordinarios la interpretación de la ley y, a la Corte Constitucional la interpretación última de la Constitución, no es menos cierto que hace parte de la esencia de la función atribuida a esta última el entendimiento racional, lógico y práctico de la ley cuyo control de constitucionalidad debe ejercer. (...)"

Así las cosas, se reitera que por el año gravable 2018 se deberá dar cumplimiento a lo señalado en la sentencia, que interpretó el entonces artículo 336 del Estatuto Tributario, modificado por el artículo 1º de la Ley 1819 de 2016. En consecuencia, las personas naturales que perciban ingresos considerados como rentas de trabajo derivados de una fuente diferente a la relación laboral o legal y reglamentaria pueden deducir, para efectos de establecer la renta líquida cedular, los costos y gastos que tengan relación con la actividad productora de renta.

Lo antes señalado se puede observar en lo dispuesto para el formulario 210 - Declaración de Renta y Complementario Personas Naturales y Asimiladas de Residentes y Sucesiones Ilíquidas de Causantes Residentes - Formulario No. 210, cuyo proyecto para el año gravable

2018 contiene en su instructivo (renglón 39) la siguiente mención:

"(...)

Costos y gastos procedentes trabajadores independientes:

Conforme con la parte considerativa y resolutive de la Sentencia C-120 del 14 de noviembre de 2018, los contribuyentes que perciban ingresos considerados como rentas de trabajo derivados de una fuente diferente a la relación laboral o legal y reglamentaria pueden deducir, para efectos de establecer la renta líquida cedular, los costos y gastos que tengan relación con la actividad productora de renta."

Esta información se puede consultar en el siguiente enlace:

<https://www.dian.gov.co/Prensa/Paginas/NN-Proyecto-de-Resolucion-22022019.aspx>

Por último, es importante indicar que los efectos de la sentencia Corte Constitucional C-120 de 2018 rigen hacia futuro, en consideración a lo dispuesto en su parte resolutive, razón por la cual la posibilidad de restar de las rentas de trabajo los costos y gastos imputables a la mismas, por parte de las personas naturales que perciban ingresos considerados como rentas de trabajo derivados de una fuente diferente a la relación laboral o legal y reglamentaria, no aplica para el año gravable 2017.

De esta manera se entienden resueltas las preguntas tres y cuatro formuladas por el peticionario.

En los anteriores términos se resuelve su solicitud y finalmente le manifestamos que la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales-DIAN-, 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, la cual se puede ingresar por el ícono de "Normatividad" –"técnica"–, dando click en el link "Doctrina Dirección de Gestión Jurídica".

Atentamente,



LORENZO CASTILLO BARVO

Subdirector de Gestión Normativa y Doctrina (E)

Dirección de Gestión Jurídica

UAE-DIAN

Car. 8 N° 6C-38 Piso 4, Edificio San Agustín

Bogotá D.C.

Proyectó: Ingrid Castañeda Cepeda

