

Dirección de Gestión Jurídica

Bogotá, 26 de Mayo de 2020

100-202208-0423

Doctora

**MARIA MERCEDES VELEZ PENAGOS**

Correo electrónico: mvelez@andi.com.co

Bogotá

Asunto: Solicitud aclaración del concepto 00320 de 2020, relativo a la interpretación del artículo 177-1 del Estatuto Tributario.

Cordial saludo, Dra. María Mercedes

De conformidad con el artículo 19 del Decreto 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 y cambiarias, en el marco de las competencias de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales.

Solicita el consultante se aclare el concepto 0320 de 2020, en el siguiente sentido:

“

1. *Los costos y gastos **directamente imputables** a los ingresos no constitutivos de renta y rentas exentas no son deducibles por expresa prohibición legal (artículo 177-1 del Estatuto Tributario).*
2. *El artículo 177-1 del Estatuto Tributario **no establece una regla de proporcionalidad** en función del porcentaje de ingresos gravados y no gravados para determinar los costos y gastos que se deben rechazar por ser imputables a ingresos no constitutivos de renta. El establecimiento de una norma de este tipo es de resorte exclusivo del Legislador.*
3. *Para dar cumplimiento al artículo 177-1 del Estatuto Tributario, el contribuyente puede utilizar diferentes criterios objetivos para determinar la imputación directa de costos y gastos a los ingresos no constitutivos de renta. Por ello, no es necesario acudir en todos los casos a criterios indirectos de asociación, tales como la proporcionalidad en función del porcentaje de ingresos gravados y no gravados, para efectos de cumplir con la prohibición del artículo 177-1 del Estatuto Tributario. El contribuyente debe mantener las*

Dirección de Gestión de **Jurídica**

Carrera 8 N° 6C-38 piso 4º PBX 607 9999 – 382 4500 ext. 904001

Código postal 111711

[www.dian.gov.co](http://www.dian.gov.co)

Formule su petición, queja, sugerencia o reclamo en el Sistema PQSR de la DIAN

*pruebas conducentes y pertinentes que sostengan la imputación directa en caso de que la Autoridad Tributaria lo requiera.*

4. *La proporcionalidad en función de la naturaleza gravada o no gravada de los ingresos no es más que un criterio indirecto de asociación que puede utilizar voluntariamente el contribuyente cuando no pueda determinar directamente la imputación de costos y gastos a ingresos no constitutivos de renta.*
5. *Lo anterior, sin perjuicio de que se apliquen el resto de las restricciones, condiciones y limitaciones inherentes a cada tipo de costo o gasto señaladas en el Estatuto Tributario.*
6. *La proporcionalidad aplicada por la Sección Cuarta del Consejo de Estado (Ex. 20276), obedece un caso particular con efectos inter partes, no vinculante, pues no se trata de una sentencia de unificación.*
7. *En cuanto a las rentas exentas, al tratarse de una renta depurada, el valor del ingreso exento se depura de los costos y gastos directos o indirectos que le sean imputables, y este resultado se resta de la renta líquida para obtener la renta líquida gravable. “*

Adicionalmente manifiesta el consultante que el concepto de proporcionalidad es diametralmente o puesta a la imputación, al respecto este despacho no comparte esta posición y considera que dichos conceptos son complementarios dependiendo de su uso, para lo cual, se indica lo siguiente:

1. **Imputar** según la Real Academia de la Lengua corresponde a “2. *señalar la aplicación o inversión de una cantidad, sea al entregarla, sea al tomar razón de ella en cuenta*”, de la definición se tiene que imputar es aplicar o asociar una cantidad a algo, siendo así y bajo la luz del artículo 177-1 del Estatuto Tributario, se diría entonces, que imputación es la asignación o asociación de un valor, monto o cantidad (costo o gasto), a unas rentas mixtas (como son ingresos no constitutivos de renta ni ganancia ocasional, rentas exentas o gravadas). Por lo tanto, para asignar el valor del costos o gasto a dichas rentas, la primera regla es imputar de manera directa los costos y gastos a cada una de las fuentes generadoras de renta, pero cuando no sea posible hacerlo, dado que en el desarrollo normal de los negocios cuando se realizan o confluyen varios tipos de rentas con tratamientos o beneficios tributarios diferentes, genera una mayor complejidad su atribución teniendo que buscarse una metodología adecuada que permita cumplir esta finalidad, la cual es asignar o asociar los costos y gastos comunes a cada uno de los tipos de rentas.

**2. Proporcionalidad**, según la Real Academia de la Lengua corresponde a “1. *Conformidad o proporción de unas partes con el todo o de cosas relacionadas entre sí*”, de la definición y bajo el contexto de discusión se tiene que la proporción, corresponde a la determinación del porcentaje de participación de los ingresos no constitutivos de renta ni ganancia ocasional, de los ingresos que son tratados como exentos y los demás ingresos sobre el total de ingresos del contribuyente. Obtenido estos porcentajes de participación, se aplican sobre aquellos costos y gastos que no ha sido posible identificarlos o asociarlos de forma directa a cada una de las rentas (gravadas, exentas o no constitutivas de renta ni ganancia ocasional), y calculado esos montos, se procede a imputarlos a cada una de ellas.

Nótese entonces como la proporcionalidad permite identificar o asociar los costos gastos comunes en cada una de las rentas, para que sumado con los costos y gastos directos se impute el valor total de estas erogaciones de manera correcta a cada una de las rentas y no se vea afectado con costos o gastos que correspondan a ingresos no constitutivos de renta ni ganancia ocasional ni rentas exentas, las rentas que son gravables, tal como lo establece el artículo 177-1 del Estatuto Tributario. Esta es una de las razones por la cual no se comparte la posición del consultante.

Aclarado lo anterior, este despacho entra a analizar si la norma objeto de análisis establece la aplicación metodológica para la imputación de costos y gastos comunes cuando se tiene rentas mixtas.

Para poder resolver esta inquietud se debe revisar la norma legal, es decir el artículo 177-1 del Estatuto Tributario, que dice:

*“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.” (cursiva y subrayado fuera de texto)*

Se observa en la norma transcrita, como regla general la no procedencia de costos y gastos imputables a los ingresos no constitutivos de renta ni de ganancia ocasional ni a las rentas exenta, por lo tanto, de acuerdo al concepto de imputación mencionado anteriormente se tiene que el contribuyente debe determinar y aplicar de manera clara e inequívoca aquellos costos y gastos asociados a cada una de las respectivas rentas (gravadas, exentas o no constitutivas de renta ni ganancia ocasional), a su vez la norma no establece ninguna metodología para la imputación de los costos y gastos, más allá que se cumpla el criterio fundamental que prescribe el mismo artículo 107 del Estatuto Tributario, “*relación de causalidad, necesidad y*

*proporcionalidad*” y por su puesto los requisitos legales y formales de dichas erogaciones.

Por su parte el consultante cuestiona la interpretación de la administración tributaria del uso de la proporcionalidad, indicando que *“en los antecedentes de la actual Ley 1819 de 2016, se puede evidenciar que un artículo que incluía la proporcionalidad para los gastos con relación indirecta fue expresamente eliminado del proyecto inicialmente presentado. La exposición de motivos del entonces proyecto de Ley señalaba:*

*“Modifíquese el párrafo del artículo 177-1 del Estatuto Tributario, el cual quedará así: El párrafo establece la regla a seguir en el evento en que no sea posible asociar directamente los costos y gastos a una renta gravada, exenta o a un ingreso no constitutivo de renta. La regla a seguir en estos casos consiste en tomar el costo o gasto no posible de atribuir directamente y distribuirlo proporcionalmente a cada una de las rentas o ingresos. En el evento que la deducción de los costos y gastos de las rentas exentas o ingresos no constitutivos de renta o ganancia ocasional genere pérdidas fiscales, éstas no serán susceptibles de ser compensadas en los términos del artículo 147 del Estatuto Tributario”*

Revisado el argumento, se evidencia que efectivamente la propuesta fue eliminado en la ponencia para el primer debate del proyecto de ley número 178 de 2016 Cámara y 173 de 2016 Senado, tal como se evidencia en la Gaceta del Congreso No. 1090 del 5 de diciembre de 2016, pero dicha eliminación fue sustentada por lo siguiente, la cual se puede leer en la página 23, así:

**“ARTÍCULO 91**

*Se propone la eliminación del artículo 91 del proyecto de ley **ya que el tema se encuentra lo suficientemente aclarado mediante doctrina oficial de la DIAN.**”*  
(cursiva, subrayado y negrilla fuera de texto).

De acuerdo a lo expuesto, se encuentra que la eliminación del proyecto de ley correspondió a que el tema ya estaba resuelto por doctrina por parte de la Dirección de Impuesto y Aduanas Nacionales -DIAN, para lo cual, en ese momento del tiempo, existían una serie de conceptos tales como: concepto 054409 de junio 29 de 2006, concepto 052966 de septiembre 1 de 2014, oficio 036082 de mayo 6 de 2009, oficio 029443 de octubre 22 de 2016, concepto 039740 de junio 30 de 2004, oficio 034760 de diciembre 4 de 2015, entre otros, en dichos conceptos concluye la aplicación de la proporcionalidad sobre expensas comunes cuando existen rentas mixtas cuando no sea posible la asignación directa del costo y gasto a cada una de las rentas.

Por su parte el Consejo de Estado expide la sentencia del 01 de junio de 2016 de radicado interno No. 202076 cuya consejera ponente fue la Dra. Martha Teresa Briceño, analiza una situación particular, pero bajo un soporte legal, del cual se puede extractar, lo siguiente:

*“En general, de acuerdo con el artículo 26 del Estatuto Tributario, para determinar la renta líquida gravable se suman los ingresos ordinarios y extraordinarios y a estos se le restan las devoluciones, rebajas y descuentos, con lo que se obtienen los ingresos netos. De los ingresos netos se restan los costos realizados imputables a tales ingresos, con lo cual se obtiene la renta bruta. Y de la renta bruta se restan las deducciones realizadas, con lo cual se obtiene la renta líquida. La renta líquida, salvo las excepciones legales, es la renta gravable y a ella se aplican las tarifas señaladas en la ley.*

*Para la procedencia de las deducciones, el artículo 107 del Estatuto Tributario dispone que “son deducibles las expensas realizadas durante el año o período gravable en el desarrollo de cualquier actividad productora de renta, siempre que tengan relación de causalidad con las actividades productoras de renta y que sean necesarias y proporcionadas de acuerdo con cada actividad.” La norma también prevé que “La necesidad y proporcionalidad de las expensas debe determinarse con criterio comercial, teniendo en cuenta las normalmente acostumbradas en cada actividad y las limitaciones establecidas en los artículos siguientes”.*

*Sobre los requisitos para la procedencia de las deducciones, la Sala ha precisado lo siguiente:*

*“La relación de causalidad significa que los gastos, erogaciones o simplemente salida de recursos deben guardar una relación causal con la actividad u ocupación que le genera la renta al contribuyente. Esa relación, vínculo o correspondencia debe establecerse entre la expensa (costo o gasto) y la actividad que desarrolla el objeto social (principal o secundario) pero que en todo caso le produce renta, de manera que sin aquélla no es posible obtener ésta, que en términos de otras áreas del derecho se conoce como nexo causal o relación causa – efecto.*

*“El gasto es ‘necesario’ cuando es el normal para producir o facilitar la obtención de la renta bruta y el acostumbrado en la respectiva actividad comercial, es decir, que sea normal así sea esporádico, requerido para comercializar, prestar un servicio, y en general obtener el ingreso por el desarrollo económico propio de la labor a la que se dedica el administrado. Por ello, no se permite que se deduzcan gastos, erogaciones o salidas de recursos, que sean suntuarios, innecesarios o*

*superfluos que no coadyuven a producir, comercializar o mantener el bien o el servicio en condiciones de utilización, uso o enajenación, es decir, que no se requiera incurrir con miras a obtener una posible renta.*

*“Por otro lado, la proporcionalidad de las expensas, es decir la magnitud que aquellas representen dentro del total de la renta bruta (utilidad bruta) deberá medirse y analizarse en cada caso de conformidad con la actividad lucrativa que se lleve a cabo, conforme con la costumbre comercial para ese sector, de manera que la rigidez normativa cederá ante los gastos reiterados, uniformes y comunes que se realicen, sin perjuicio de la causalidad y necesidad que también deben cumplir.*

*“Sobre los requisitos de necesidad y proporcionalidad, la reiterada jurisprudencia de la Sala,*

*“...Es claro y determinante el texto del artículo 107 del Estatuto Tributario, al establecer que para que las expensas sean deducibles se requiere que el gasto sea ‘necesario’ o sea, el normal para producir o facilitar la generación de la renta por parte de la actividad generadora de la misma, y lo acostumbrado en la correspondiente actividad empresarial, vale decir, proporcional de acuerdo a la actividad, y que exista una ‘relación de causalidad’ la cual está referida al vínculo que debe existir entre la actividad productora de renta y el motivo de las expensas...”. (Subraya la Sala)*

*Por su parte, el artículo 177-1 del Estatuto Tributario establece un límite a los costos y deducciones, así:*

*"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. (...)"*. Esta norma establece una limitación a los costos y deducciones al disponer que, en la determinación de la renta líquida no son aceptables los costos y las deducciones imputables a los ingresos no constitutivos de renta. Por tanto, deben desconocerse los gastos imputables a los ingresos no constitutivos de renta. La intención del legislador fue evitar “la absorción indirecta de costos y gastos e impedir el nacimiento de pérdidas fiscales amparadas en gastos y costos asociados con rentas no gravadas. Por ello, simultáneamente el inciso sexto del artículo 147 del E. T señala que no se aceptarán como deducción las pérdidas fiscales originadas en ingresos no constitutivos de renta ni de ganancia ocasional. Es decir, si un sujeto atribuye dentro de su proceso ordinario de depuración de la renta costos y gastos que resulten asociados con ingresos no constitutivos de renta y/o con rentas



*exentas, dichos costos y gastos no podrán ser tomados como deducibles y, menos aún, podrán dar lugar a pérdidas fiscales”.*

*De manera coherente con el artículo 177-1 del E.T, el artículo 147 inciso sexto del Estatuto Tributario, 29, prevé que “Las pérdidas fiscales originadas en ingresos no constitutivos de renta ni de ganancia ocasional, y en costos y deducciones que no tengan relación de causalidad con la generación de la renta gravable, en ningún caso podrán ser compensadas con las rentas líquidas del contribuyente, salvo las generadas en la deducción por inversión en activos fijos a que se refiere el artículo 158-3 de este Estatuto”.*

*Así, no son deducibles los costos y gastos que estén asociados con la obtención de ingresos no constitutivos de renta ni ganancia ocasional o rentas exentas y tampoco tales costos y gastos pueden dar lugar a pérdidas fiscales.*

Bajo ese análisis, el Consejo de estado realiza un análisis integral y normativo de la aplicación del artículo 177-1 del E.T. , en donde analiza la determinación de la renta líquida de acuerdo al artículo 26 Ibídem y las sujeciones de procedibilidad de las erogaciones a la luz del artículo 107 del mismo estatuto y con base en este análisis valida la aplicación de la proporcionalidad como metodología para la asignación de costos y gastos comunes, ahora bien, no es materia de discusión el efecto de la sentencia, sino el fundamento legal de la misma, siendo importante precisar que los conceptos emitidos antes de la expedición de la Ley 1819 de 2016 no se fundamentaron en esta sentencia y ya habían establecido la aplicación de esta metodología, siendo la razón de eliminación de la propuesta de modificación del artículo 177-1 del ET. del proyecto de ley, y que posteriormente en la doctrina emitida por este despacho, toma como argumentos adicionales la precitada sentencia.

Ahora bien, posteriormente se expidió el oficio 001014 de septiembre de 19 de 2019, que revoca el oficio 029443 de 2016, pero manteniendo las mismas disposiciones y criterios de no aceptación de costos y gastos sobre los ingresos no constitutivos de renta ni ganancia ocasional, los cuales fueron retomados en el concepto 0320 de 2020, y que este despacho concluye de acuerdo a lo expuesto en este documento, así:

1. A la luz del artículo 177-1 el Estatuto Tributario, la imputación de costos y gastos se deben realizar de manera clara e inequívoca en cada una de las rentas que genere el contribuyente, ya sea de manera directa cuando sean totalmente identificables a cada una de ellas o de manera indirecta utilizando una metodología que técnicamente permita demostrar la respectiva asignación de esas expensas comunes a las respectivas rentas.

2. Que la aplicación de la proporcionalidad como una metodología aceptable por la administración tributaria, tal como ha sido expresado en los diferentes pronunciamientos por parte de este despacho, fue la razón por la que se retiró en su momento la propuesta de modificación del artículo 177-1 del Estatuto Tributario, del proyecto de ley, ley número 178 de 2016 Cámara y 173 de 2016 Senado, considerando que el problema ya estaba decantando.
3. Que el Consejo de Estado, en la sentencia del 01 de junio de 2016, radicado interno No. 202076 cuya consejera ponente fue la Dra. Martha Teresa Briceño, dentro del análisis jurídico, valida la aplicación de esta metodología para la determinación e imputación de los costos y gastos comunes frente a las rentas mixtas, de acuerdo a un análisis integral de las normas.

Por todo lo expuesto, este despacho ratifica lo dispuesto en el concepto 0320 de 2020, aclarando que cuando existan costos y gastos que no sean posible imputarse de manera directa a cada una de las rentas mixtas y se requiera aplicar una metodología para su asignación, la proporcionalidad será de aplicación preferente por parte del contribuyente, sin perjuicio que se pueda utilizar otra metodología que técnicamente y debidamente demostrable pueda establecer la correcta imputación de los costos y gastos comunes a dichas rentas mixtas, es decir esa metodología no puede realizar asignaciones aleatorias cuando la erogación es común al desarrollo de toda la actividad económica del contribuyente y por supuesto, que dichos costo y gastos cumplan todas las disposiciones legales.

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](http://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”.

Cordialmente,

LILIANA ANDREA FORERO GOMEZ  
Directora de Gestión Jurídica

Proyecto. LAP