**OFICIO Nº 000432**

**03-04-2018**

**DIAN**

Subdirección de Gestión Normativa y Doctrina

Bogotá, D.C.

100208221- 000432

Señor

**ALEJANDRO VARGAS SALINAS**

Carrera 73 Nº 74 B – 05 Apartamento 302

avargas007@gmail.com

Bogotá D.C.

**Ref:** Radicado 100077559 del 21/12/2017

|  |  |
| --- | --- |
| **Tema** | Impuesto sobre la renta y complementariosImpuesto sobre la Renta y Complementarios  |
| **Descriptores** | IngresosRealización del IngresoTarifa de Impuesto Sobre la Renta para Personas NaturalesDeducción de Contribuciones a Fondos de Pensiones de Jubilación e InvalidezDeducción por DepreciaciónActivos FijosDeducción de Gastos Efectuados en el ExteriorRentas Exentas  |
| **Fuentes formales** | Artículos [21-1](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=42470), [27](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=57), [28](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=58), [60](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=101), [91](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=137), [114-1](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=42481), [122](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=173), [126-1](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=183), [137](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=199), [191](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=256), [200](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=265), [207-2](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=10876), [245](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=316), [260-6](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=10885), [290](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=367) del Estatuto TributarioArtículo 15, 27, 28, 71, 82, 97, 123, 376 de la Ley 1819 de 2016Artículo 1.2.1.21.1. del Decreto 1625 de 2016Gaceta 829 de 2012Concepto 046385 del 1 de agosto de 2003Concepto 019184 del 1 de abril de 2004Oficio 051245 del 15 de agosto de 2013Oficio 007444 del 3 de abril de 2017Oficio 028709 del 23 de octubre de 2017 |

Cordial saludo,

De conformidad con el artículo 20 del Decreto 4048 de 2008 este despacho está facultado para absolver las consultas 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.

Esta dependencia ha recibido su consulta donde formula las siguientes preguntas:

*1. Para las compañías constructoras, en el caso de venta de inmuebles considerados como inventarios ¿el ingreso por venta se entiende realizado en el momento en que se efectúe la escritura pública correspondiente así la factura de venta se haya expedido en un período gravable anterior? o este tratamiento es únicamente de aplicación cuando se trate de activos fijos.*

*2. De conformidad con el*[*artículo 91*](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=137)*del E.T., los dividendos, participaciones y utilidades recibidas por personas naturales no residentes, se les gravará el 100% de los dividendos entregados vía retención en la fuente, sin que tengan derecho al cálculo del*[*artículo 49*](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=88)*del Estatuto Tributario.*

*3. La expresión contemplada en el*[*artículo 126-1*](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=183)*del E.T.: “Los aportes del empleador a dichos fondos serán deducibles en la misma vigencia fiscal en que se realicen.” ¿se entiende la realización conforme a lo señalado en parágrafo 1º del*[*artículo 21-1*](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=42470)*del E.T., y por lo tanto deducible en el año gravable en que se devenguen y no los efectivamente pagados durante el año gravable?*

*4. Las tasas máximas de depreciación contempladas en el*[*artículo 137*](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=199)*del E.T. ¿aplican para los bienes adquiridos a partir del 1 de enero de 2017 o también incluyen a los bienes que provienen del año gravable 2016 y anteriores?*

*5. Si bajo la técnica contable se contempla que los activos fijos se reconocen a partir de un monto específico, ¿para efectos del impuesto sobre la renta se aplicará de la misma manera?*

*6. Para el caso de la limitación de gastos en el exterior de que trata el*[*artículo 122*](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=173)*del E.T., en caso que no se presentara renta líquida sino pérdida, el valor de los gastos al exterior se le suman a la pérdida para determinar la limitación o cómo opera en este caso la limitación?*

*7. ¿El capítulo 20 del DUR Tributario, se entiende derogado a partir del año gravable 2017?*

*8. ¿Se encontraría vigente o no el artículo 1.2.1.21.1. del DUR Tributario?.*

*9. Para las zonas francas que liquidan su impuesto de renta a la tarifa del 20% y las comerciales a la tarifa general, le aplica la exoneración de aportes de que trata el*[*artículo 114-1*](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=42481)*?*

*10. Al ser derogados los numerales 1 y 2 del*[*artículo 207-2*](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=10876)*del E.T., la exclusión de la renta presuntiva de acuerdo al numeral 13 del*[*artículo 191*](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=256)*del E.T. para quienes tenían esta exención ¿se entendería que a partir de 2018 deben liquidar renta presuntiva?*

*11. En el caso contemplado en el*[*artículo 260-6*](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=10885)*del E.T. ¿Qué procedimiento debe efectuarse para que la DIAN llegue a aceptar el ajuste efectuado?*

Estas preguntas se resolverán en el orden en que fueron formuladas:

*1. Para las compañías constructoras, en el caso de venta de inmuebles considerados como inventarios ¿el ingreso por venta se entiende realizado en el momento en que se efectúe la escritura pública correspondiente así la factura de venta se haya expedido en un período gravable anterior? o este tratamiento es únicamente de aplicación cuando se trata de activos fijos.*

Respecto de la realización del ingreso para los contribuyentes que estén obligados a llevar contabilidad, el [artículo 28](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=58) del Estatuto Tributario –modificado por el artículo 28 de la Ley 1819 de 2016- estos son los devengados contablemente en el año o período gravable, salvo algunos casos en que a pesar de ser devengados contablemente, generarán una diferencia y su reconocimiento fiscal se hará en el momento en que lo determine este Estatuto y en las condiciones allí previstas.

Sobre el particular, este despacho se pronunció mediante Oficio 028709 del 23 de octubre de 2017, en consideración a las modificaciones que trajo la Ley 1819 de 2016, doctrina que se anexa para su conocimiento y fines pertinentes.

En el caso de la venta de bienes inmuebles, la norma señaló que el ingreso se realizará en los términos del numeral 2 del [artículo 27](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=57) del Estatuto Tributario, esto es, en la fecha de la escritura pública correspondiente, norma que no establece diferencias respecto de aquellos inmuebles considerados inventarios, razón por la cual habrá de estarse a lo allí señalado.

*2. De conformidad con el*[*artículo 91*](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=137)*del E.T., los dividendos, participaciones y utilidades recibidas por personas naturales no residentes, se les gravará el 100% de los dividendos entregados vía retención en la fuente, sin que tengan derecho al cálculo del*[*artículo 49*](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=88)*del Estatuto Tributario.*

Es importante indicar que en este punto este despacho no observa una pregunta, sino que parece sugerir una conclusión, razón por la cual es preciso citar lo contenido en el [artículo 245](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=316) del Estatuto Tributario, modificado por el artículo 7 de la Ley 1819 de 2016, cuyo texto señala:

[***Artículo 245***](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=316)***. Tarifa especial para dividendos o participaciones recibidos por sociedades y entidades extranjeras y por personas naturales no residentes.****La tarifa del impuesto sobre la renta correspondiente a dividendos o participaciones, percibidos por sociedades u otras entidades extranjeras sin domicilio principal en el país, por personas naturales sin residencia en Colombia y por sucesiones ilíquidas de causantes que no eran residentes en Colombia será de cinco por ciento (5%).*

***Parágrafo 1º.****Cuando los dividendos o participaciones correspondan a utilidades, que de haberse distribuido a una sociedad nacional hubieren estado gravadas, conforme a las reglas de los artículos*[*48*](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=87)*y*[*49*](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=88)*estarán sometidos a la tarifa general del treinta y cinco por ciento (35%) sobre el valor pagado o abonado en cuenta, caso en el cual el impuesto señalado en el inciso anterior, se aplicará una vez disminuido este impuesto.*

***Parágrafo 2º.****El impuesto de que trata este artículo será retenido en la fuente, sobre el valor bruto de los pagos o abonos en cuenta por concepto de dividendos o participaciones.*

*3. La expresión contemplada en el*[*artículo 126-1*](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=183)*del E.T.: “Los aportes del empleador a dichos fondos serán deducibles en la misma vigencia fiscal en que se realicen.” ¿se entiende la realización conforme a lo señalado en parágrafo 1º del*[*artículo 21-1*](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=42470)*del E.T., y por lo tanto deducible en el año gravable en que se devenguen y no los efectivamente pagados durante el año gravable?*

Es importante precisar que la expresión citada por el peticionario corresponde al primer inciso del [artículo 126-1](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=183) del Estatuto Tributario, la cual no se ha modificado desde su adición mediante el artículo 28 de la Ley 223 de 1997, razón por la cual es válido acudir a la interpretación que sobre este punto el despacho ha realizado, en especial lo señalado en el Oficio 051245 del 15 de agosto de 2013, en los siguientes términos:

“Ahora bien, el inciso primero del [artículo 126-1](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=183) del Estatuto Tributario señala el momento en el que procede la deducción para el empleador al indicar:

*“Para efectos del impuesto sobre la renta y complementarios, son deducibles las contribuciones que efectúen las entidades patrocinadoras o empleadoras, a los fondos de pensiones de jubilación e invalidez y de cesantías. Los aportes del empleador a dichos fondos serán deducibles en la misma vigencia fiscal en que se realicen. Los aportes del empleador a los seguros privados de pensiones y a los fondos de pensiones voluntarias, serán deducibles hasta por tres mil ochocientas (3.800) UVT por empleado.” (Subrayado fuera de texto).*

La expresión que se subraya, conduce claramente a concluir la procedencia de la deducción sobre aquellos **aportes que se realicen durante la vigencia fiscal,**de modo que el aporte voluntario que es susceptible de tratarse como deducción es aquel efectivamente consignado al respectivo fondo. Esta deducción constituye un beneficio tributario para el empleador condicionada a las realizadas efectivamente en la vigencia fiscal, lo cual supone su consignación al respectivo fondo.”

Copia de este oficio se anexa para su conocimiento y fines pertinentes.

Así las cosas, al tratarse de un beneficio tributario condicionado a que se realice efectivamente en la vigencia fiscal, se ha concluido que esto implica su consignación al respectivo fondo en dicha vigencia.

*4. Las tasas máximas de depreciación contempladas en el*[*artículo 137*](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=199)*del E.T. ¿aplican para los bienes adquiridos a partir del 1 de enero de 2017 o también incluyen a los bienes que provienen del año gravable 2016 y anteriores?*

Para estos fines es importante considerar lo señalado en el [artículo 290](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=367) del Estatuto Tributario, adicionado por el artículo 123 de la Ley 1819 de 2016:

[***Artículo 290***](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=367)***. Régimen de transición.****Las siguientes son las reglas para el régimen de transición por la aplicación de lo previsto en la Parte II de esta ley:*

*(…)*

***2. Depreciaciones.****El saldo pendiente de depreciación de los activos fijos a 31 de diciembre de 2016, se terminará de depreciar durante la vida útil fiscal remanente del activo fijo depreciable, de conformidad con lo previsto en el artículo 1.2.1.18.4. del Decreto 1625 de 2016 y por los sistemas de cálculos de depreciación que son: línea recta, reducción de saldos u otro sistema de reconocido valor técnico que se encuentre debidamente autorizado antes de la entrada de vigencia de la presente ley, por el Subdirector de Fiscalización de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales.*

(Subrayado fuera del texto)

Por lo anterior y en consideración a que las modificaciones al [artículo 137](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=199) del Estatuto Tributario que trajo el artículo 82 de la Ley 1819 de 2016 aplican a partir del año gravable 2017.

*5. Si bajo la técnica contable se contempla que los activos fijos se reconocen a partir de un monto específico, ¿para efectos del impuesto sobre la renta se aplicará de la misma manera?*

Señala el [artículo 21-1](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=42470) del Estatuto Tributario, adicionado por el artículo 22 de la Ley 1819 de 2016 que para la determinación del impuesto sobre la renta y complementarios, en el valor de los activos, pasivos, patrimonio, ingresos, costos y gastos, los sujetos pasivos de este impuesto obligados a llevar contabilidad aplicarán los sistemas de reconocimientos y medición de conformidad con los marcos técnicos normativos contables vigentes en Colombia, cuando la ley tributaria remita expresamente a ellas y en los casos en que esta no regule la materia y que en todo caso, la ley tributaria puede disponer de forma expresa un tratamiento diferente, de conformidad con el artículo 4º de la Ley 1314 de 2009.

En ese sentido y para efectos de la pregunta formulada, el [artículo 60](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=101) del Estatuto Tributario señala:

[***Artículo 60***](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=101)***. Clasificación de los activos enajenados.****Los activos enajenados se dividen en movibles y en fijos o inmovilizados.*

*Son activos movibles los bienes corporales muebles o inmuebles y los incorporales que se enajenan dentro del giro ordinario de los negocios del contribuyente e implican ordinariamente existencias al principio y al fin de cada año o período gravable.*

*Son activos fijos o inmovilizados los bienes corporales muebles o inmuebles y los incorporales que no se enajenan dentro del giro ordinario de los negocios del contribuyente.*

***Parágrafo.****<Parágrafo adicionado por el artículo 40 de la Ley 1819 de 2016. El nuevo texto es el siguiente:> Para los contribuyentes obligados a llevar contabilidad los activos movibles corresponden a los inventarios. Los activos fijos corresponden a todos aquellos activos diferentes a los inventarios y se clasificarán de acuerdo con los nuevos marcos técnicos normativos, tales como propiedad, planta y equipo, propiedades de inversión, activos no corrientes mantenidos para la venta.*

(Subrayado fuera del texto)

Así las cosas, se tendrá que estar a lo anteriormente señalado y que no contempla como criterio un monto en específico para efectos de su reconocimiento.

*6. ¿Para el caso de la limitación de gastos en el exterior de que trata el*[*artículo 122*](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=173)*del E.T., en caso que no se presentara renta líquida sino pérdida, el valor de los gastos al exterior se le suman a la pérdida para determinar la limitación o cómo opera en este caso la limitación?*

El [artículo 122](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=173) del Estatuto Tributario, modificado por el artículo 71 de la Ley 1819 de 2016, señala:

***“***[***Artículo 122***](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=173)***. Limitación a las deducciones de los costos y gastos en el exterior.****Los costos o deducciones por expensas en el exterior para la obtención de rentas de fuente dentro del país, no pueden exceder del quince por ciento (15%) de la renta líquida del contribuyente, computada antes de descontar tales costos o deducciones, salvo cuando se trate de los siguientes pagos:*

*(…)”*

(Subrayado fuera del texto)

Nótese como el porcentaje de la norma citada parte de la renta líquida del contribuyente y sobre ese punto este despacho ha interpretado:

**Concepto 046385 del 1 agosto de 2003:**

*“En este orden de ideas, la deducción por costos y gastos en el exterior hace parte de la depuración de la renta bruta para la obtención de la renta líquida ordinaria así fije como parámetro un porcentaje de esta última, mientras que las compensaciones por pérdidas o exceso de la renta presuntiva afectan la renta líquida ordinaria dentro de los límites legales.*

*Por lo tanto, para efectos de establecer la limitación de los costos y deducciones por expensas en el exterior prevista en el*[*artículo 122*](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=173)*del Estatuto Tributario se debe tener en cuenta la renta líquida determinada por el sistema ordinario antes de la compensación de las pérdidas fiscales y del exceso de renta presuntiva, cuando sea el caso.”*

**Concepto 019184 del 1 de abril de 2004:**

“En suma, la renta líquida, computada antes de descontar tales costos o deducciones, a que se refiere el [artículo 122](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=173) del Estatuto Tributario, es la renta líquida sobre la que teóricamente debería tributar el contribuyente, si no existiera el beneficio adicional de disminuirla por otras expensas en el exterior hasta en un quince (15%), que una vez calculado se detrae inmediatamente de la renta líquida teórica, y antes de compensaciones por pérdidas fiscales y por exceso de renta presuntiva.

Con base en lo expuesto, este Despacho concluye de acuerdo con la interpretación armónica e integral del [artículo 122](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=173) del Estatuto Tributario, que la limitación del quince por ciento (15%) por expensas en el exterior, se debe determinar con base en la renta líquida del contribuyente, computada antes de descontar los costos y deducciones sometidos a limitación.”

*7. ¿El capítulo 20 del DUR Tributario, se entiende derogado a partir del año gravable 2017?*

Sobre el particular es importante mencionar que en la actualidad está en proceso de elaboración un Concepto Unificado sobre este tema, con el fin de brindar a los contribuyentes unos criterios uniformes de interpretación que permitan un adecuado cumplimiento de las disposiciones normativas mencionadas, razón por la cual su solicitud se incorporará en el banco de problemas jurídicos que se analizarán en dicho concepto.

*8. ¿Se encontraría vigente o no el artículo 1.2.1.21.1. del DUR Tributario?*

Para efectos del análisis es necesario considerar que el artículo 1.2.1.21.1. del Decreto 1625 de 2016, Único Reglamentario en Materia Tributaria, reglamenta las opciones para la determinación de la renta líquida en los contratos de servicios autónomos que contemplaba el [artículo 200](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=265) del Estatuto Tributario, antes de la modificación que trajeron los artículos 97 y 376 de la Ley 1819 de 2016, situación que amerita estudiar estos cambios para establecer la vigencia de la norma reglamentaria.

En efecto, antes de estas modificaciones el régimen aplicable a los denominados contratos de servicios autónomos, que incluían los contratos por servicios de construcción, estaba regulado en los artículos 200 al 202 y planteaba dos sistemas para determinar la renta líquida: 1) lo señalado en el numeral 1 del artículo 201 (antes de su derogatoria), esto es, la elaboración de presupuesto de ingresos, costos y deducciones totales del contrato al comienzo de su ejecución, para atribuir en cada año o período gravable la parte proporcional de los ingresos que corresponda a los costos y deducciones efectivamente realizados durante el año, la diferencia entre la parte del ingreso así calculada y los costos y deducciones efectivamente realizados, constituía la renta líquida del respectivo año o período gravable y cuando se terminaba la ejecución del contrato se hacían los ajustes que fueran necesarios; 2) el diferimiento de los costos y deducciones efectivamente incurridos, hasta la realización de los ingresos a los cuales proporcionalmente correspondían.

Con ocasión de las modificaciones que trajo la Ley 1819 de 2016 se modificó el [artículo 200](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=265) del Estatuto Tributario y se derogaron los artículos [201](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=266) y [202](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=267), para regular la determinación de la renta líquida cuando se construye una obra y el constructor es un prestador de servicios y que de acuerdo a los antecedentes de la ley (anexo – justificación articulado personas jurídicas de la exposición de motivos):

“*(…) Con esta modificación, sólo se permite determinar la renta líquida gravable por el método de grado de realización del ingreso, el cual corresponde al establecido en el numeral 1 del*[*artículo 201*](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=266)*. Este método se alinea a la técnica contable. Por lo anterior, se derogan los artículos*[*201*](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=266)*y*[*202*](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=267)*, pues los mismos se encuentran recogidos dentro de la modificación del*[*artículo 200*](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=265)*. Cuando el contribuyente construye un bien para la venta o su uso, no aplica esta norma, sino las reglas de capitalización de inventarios o activos fijos.”*

(Subrayado fuera del texto)

En concordancia con lo anterior, el artículo 123 de la Ley 1819 de 2016 adicionó un régimen de transición, a través de lo dispuesto en el [artículo 290](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=367) del Estatuto Tributario y que respecto de los contratos de servicios autónomos, señaló:

***“10. Contratos de servicios autónomos.****En aquellos contratos de servicios autónomos de que trataban los artículos*[*200*](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=265)*y*[*201*](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=266)*de este Estatuto, que mantengan ingresos y costos diferidos deberán en la declaración de renta del año gravable 2017, incluir todos los ingresos, costos y gastos que hasta tal año se hubieren devengado, aplicando el método de grado de realización del contrato.*

(Subrayado fuera del texto)

Lo anterior significa que los contribuyentes que no han reconocido ingresos o costos deberán hacerlo aplicando como regla de reconocimiento el grado de avance de la obra en la declaración de renta del año gravable 2017.

Las anteriores precisiones son importantes porque, como se indicó previamente, el artículo 1.2.1.21.1. del Decreto 1625 de 2016 reglamentan las opciones para la determinación de esta renta líquida previas las modificaciones que trajo la ley, razón por la cual esta norma debe analizarse a la luz de estas modificaciones, la cual establece lo siguiente:

***Artículo 1.2.1.21.1. Opciones para la determinación de la renta líquida en los contratos de servicios autónomos.****En los contratos de servicios autónomos, cuando el pago de los servicios se haga por cuotas y estas correspondan a más de un (1) año o período gravable, en la determinación de su renta líquida el contribuyente deberá optar por uno de los siguientes sistemas:*

*1.- Elaborar al comienzo de la ejecución del contrato un presupuesto de ingresos, costos y deducciones totales del contrato y atribuir en cada año o período gravable, la parte proporcional de los ingresos del contrato que correspondan a los costos y deducciones efectivamente realizados durante el año. La diferencia entre la parte del ingreso así calculada y los costos y deducciones efectivamente realizados constituye la renta líquida del respectivo año o período gravable. Al terminar la ejecución del contrato deben hacerse los ajustes que fueren necesarios.*

*Los contribuyentes que se acojan a esta opción deberán ajustar anualmente el presupuesto para las siguientes vigencias.*

*Para los efectos de este numeral, los contribuyentes deberán elaborar al comienzo de la ejecución del contrato un presupuesto de ingresos, costos y deducciones totales del contrato, el cual deberá estar suscrito por arquitecto, ingeniero u otro profesional especializado en la materia con licencia para ejercer.*

*Con base en el precio total del contrato y el presupuesto de costos y gastos se estimará su utilidad bruta potencial. Al final de cada período se determinará el porcentaje de avance de obra, comparando los costos y gastos incurridos en el desarrollo del respectivo contrato, con los costos totales estimados para la ejecución del mismo. El porcentaje que representen los costos y gastos, de cada contrato en que se haya incurrido hasta el final del ejercicio fiscal frente a los costos totales estimados se aplica a la utilidad potencial calculada. A este resultado se le resta la utilidad declarada en períodos anteriores en relación con el mismo contrato, para obtener así la utilidad del respectivo período fiscal.*

*Si el resultado atribuible al período fiscal, es negativo, se tratará como pérdida fiscal deducible de otros ingresos del mismo período, o como pérdida acumulable para amortizar en el futuro, según corresponda.*

*Para los años siguientes a la inicial, la renta líquida se calculará con base en el presupuesto ajustado.*

*2. Diferir los costos y deducciones efectivamente incurridos, hasta la realización de los ingresos a los que proporcionalmente correspondan. Los anticipos y créditos recibidos por el contribuyente, se irán realizando como ingresos a medida que se ejecute el contrato. En los contratos de obra pública que se rigen por el Decreto 222 de 1983, se entiende por realización de los ingresos, el pago que se haga de las respectivas actas de entrega.*

(Subrayado fuera del texto)

Se ha indicado por este despacho, con base en lo dispuesto en la ley, que la figura del decaimiento de un acto administrativo opera cuando las disposiciones legales o reglamentarias que le sirven de sustento desaparecen del escenario jurídico, lo cual determina su pérdida de fuerza ejecutoria y en esa medida se puede concluir que sobre la norma citada operó este fenómeno, por las siguientes razones:

- Si bien lo reglamentado respecto del primer numeral (la elaboración de presupuesto de ingresos, costos y deducciones totales del contrato al comienzo de su ejecución) también se recoge en lo dispuesto en el [artículo 200](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=265) del Estatuto Tributario, la norma reglamentaria en este punto sí se refiere a una estimación de la utilidad bruta potencial lo que sí riñe con el método de grado de realización del contrato que orienta en la actualidad el mencionado [artículo 200](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=265).

- El numeral segundo del artículo 1.2.1.21.1. desarrolla el segundo sistema para determinar la renta líquida en estos contratos, esto es, el diferimiento de los costos y deducciones efectivamente incurridos hasta la realización de los ingresos a los cuales proporcionalmente correspondían, el cual está descartado en el [artículo 200](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=265) del Estatuto Tributario luego de las modificaciones que trajo la Ley 1819 de 2016.

*9. ¿Para las zonas francas que liquidan su impuesto de renta a la tarifa del 20% y las comerciales a la tarifa general, le aplica la exoneración de aportes de que trata el*[*artículo 114-1*](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=42481)*?*

Sobre el tema ya se pronunció este despacho mediante Oficio 007444 del 3 de abril de 2017, el cual se anexa para su conocimiento y fines pertinentes.

*10. Al ser derogados los numerales 1 y 2 del*[*artículo 207-2*](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=10876)*del E.T., la exclusión de la renta presuntiva de acuerdo al numeral 13 del*[*artículo 191*](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=256)*del E.T. para quienes tenían esta exención ¿se entendería que a partir de 2018 deben liquidar renta presuntiva?*

El numeral 13 del [artículo 191](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=256) del Estatuto Tributario señala:

[***Artículo 191***](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=256)***. Exclusiones de la renta presuntiva.****De la presunción establecida en el*[*artículo 188*](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=252)*se excluyen:*

*(…)*

*13. A partir del 1o de enero de 2003 y****por el término de vigencia de la exención,****los activos vinculados a las actividades contempladas en los numerales 1o, 2o, 3o, 6o y 9o del*[*artículo 207-2*](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=10876)*de este Estatuto, en los términos que establezca el reglamento.*

(Negrilla fuera del texto)

Nótese como el numeral citado condiciona la exclusión de renta presuntiva de los activos vinculados a las actividades contempladas en los numerales 1º, 2º, 3º, 6º y 9º del [artículo 207-2](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=10876) de este Estatuto al término de vigencia de la exención, razón por la cual es necesario analizar estos numerales a la luz de las modificaciones que trajo la Ley 1819 de 2016:

|  |  |
| --- | --- |
| **Numeral del**[**artículo 207-2**](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=10876)**del Estatuto Tributario** | **Lo que indicó la Ley 1819 de 2016** |
| 1) Venta de energía eléctrica generada con base en los recursos eólicos, biomasa o residuos agrícolas, realizadas únicamente por las empresas generadoras, por un término de quince (15) años, siempre que se cumplan los siguientes requisitos: a) Tramitar, obtener y vender certificados de emisión de bióxido de carbono, de acuerdo con los términos del Protocolo de Kyoto;b) Que al menos el cincuenta por ciento (50%) de los recursos obtenidos por la venta de dichos certificados sean invertidos en obras de beneficio social en la región donde opera el generador. | Numeral derogado a partir del año gravable 2018, según el artículo 376 de la Ley 1819 de 2016. |
| 2) La prestación del servicio de transporte fluvial con embarcaciones y planchones de bajo calado, por un término de quince (15) años a partir de la vigencia de la presente ley. | Según el parágrafo 1º del [artículo 207-2](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=10876) del Estatuto Tributario a partir del año gravable 2018, incluido, la renta exenta correspondiente a este numeral estará gravada con el impuesto sobre la renta y complementario. |
| 3) Servicios hoteleros prestados en nuevos hoteles que se construyan dentro de los quince (15) años siguientes a partir de la vigencia de la presente ley, por un término de treinta (30) años. | Según el parágrafo 1º del [artículo 240](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=310) del Estatuto Tributario a partir de 2017 estas rentas estarán gravadas con el impuesto sobre la renta y complementarios a la tarifa del 9% por el término durante el que se concedió la renta exenta inicialmente, siempre que se haya cumplido con las condiciones previstas en su momento para acceder a ellas. Esta disposición no debe interpretarse como una renovación o extensión de los beneficios previstos en los artículos mencionados en este parágrafo. |
| 6) Aprovechamiento de nuevas plantaciones forestales, incluida la guadua, según la calificación que para el efecto expida la corporación autónoma regional o la entidad competente. En las mismas condiciones, gozarán de la exención los contribuyentes que a partir de la fecha de entrada en vigencia de la presente Ley realicen inversiones en nuevos aserríos vinculados directamente al aprovechamiento a que se refiere este numeral. También gozarán de la exención de que trata este numeral, los contribuyentes que a la fecha de entrada en vigencia de la presente ley, posean plantaciones de árboles maderables debidamente registrados ante la autoridad competente. La exención queda sujeta a la renovación técnica de los cultivos. | Numeral derogado por el artículo 376 de la Ley 1819 de 2016 |
| 9) La utilidad en la enajenación de predios destinados a fines de utilidad pública a que se refieren los literales b) y c) del artículo 58 de la Ley 388 de 1997 que hayan sido aportados a patrimonios autónomos que se creen con esta finalidad exclusiva, por un término igual a la ejecución del proyecto y su liquidación, sin que exceda en ningún caso de diez (10) años. También gozarán de esta exención los patrimonios autónomos indicados. | Numeral derogado por el artículo 376 de la Ley 1819 de 2016. |

En concordancia con lo anterior, es importante precisar que lo relacionado con las rentas exentas ahora está contenido en el [artículo 235-2](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=42483), adicionado por el artículo 99 de la Ley 1819 de 2016, lista las rentas exentas a partir del año gravable 2018.

*11. En el caso contemplado en el*[*artículo 260-6*](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=10885)*del E.T. ¿Qué procedimiento debe efectuarse para que la DIAN llegue a aceptar el ajuste efectuado?*

El [artículo 260-6](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=10885) del Estatuto Tributario señala:

[***Artículo 260-6***](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=10885)***. Ajustes.****Cuando de conformidad con lo establecido en un tratado internacional en materia tributaria celebrado por Colombia, las autoridades competentes del país con el que se hubiese celebrado el tratado, realicen un ajuste a los precios o montos de contraprestación de un contribuyente residente en ese país y siempre que dicho ajuste sea aceptado por la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, la parte relacionada residente en Colombia podrá presentar una declaración de corrección sin sanción en la que se refleje el ajuste correspondiente.*

(Subrayado fuera del texto)

Como antecedente de esta norma es oportuno citar lo contenido en la ponencia para primer debate al proyecto de ley número 166 de 2012 cámara y 134 de 2012 senado (Gaceta 829 de 2012), que finalmente culminó con la expedición de la Ley 1607 de 2012 y que a través de su artículo 116 la modificó:

***“Ajustes***

*Se incluye un nuevo artículo, que pasa a ser el 100 de la ponencia y que adicional el*[*artículo 260-6*](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=10885)*del Estatuto Tributario, para facultar al contribuyente a presentar una declaración de corrección sin sanción en aquellos casos en que se deba realizar un ajuste derivado del efecto de un tratado para evitar la doble imposición.”*

(Subrayado fuera del texto)

Así las cosas, será necesario considerar si el ajuste a los precios o montos de contraprestación de un contribuyente se hace en el marco de un Convenio para evitar la Doble Imposición y en caso afirmativo se tendrá que radicar una solicitud para este fin.

En los anteriores términos se resuelve su solicitud.

Atentamente,

**PEDRO PABLO CONTRERAS CAMARGO**

Subdirector de Gestión Normativa y Doctrina