**OFICIO Nº. 1014**

**19-09-2019**

**DIAN**

Dirección de Gestión Jurídica

Bogotá, D.C.

100202208– 1014

**Ref:** Radicado 000396 del 30/07/2019

**Tema** Impuesto sobre la Renta y Complementarios

**Descriptores** Limitación de Costos y Deducciones

**Fuentes formales** Estatuto Tributario. Arts. 26 y [177-1](http://www.ceta.org.co/html/d.asp?d=37636&ETD=1&UID=10215729&Token=3F50F8A7A7B24061).

Cordial saludo:

De conformidad con el artículo 19 del Decreto 4048 de 2008, modificado por el artículo 9 del Decreto 1321 de 2011, es función de esta Dirección mantener la unidad doctrinal sobre la interpretación y aplicación de las normas tributarias nacionales, en materia aduanera o de comercio exterior, en lo de competencia de la UAE-DIAN.

Es necesario previo a contestar, explicar que, de acuerdo a las competencias funcionales de este despacho los pronunciamientos emitidos en respuesta a las peticiones allegadas se resuelven con base en criterios legales de interpretación de normas jurídicas, consagrados en el código civil; respuestas que son una adecuación en abstracto de las normas vigentes a situaciones concretas.

En atención al escrito en referencia, dentro del cual plantea una inquietud referida a la aplicación del artículo 177-1 del Estatuto Tributario (ET) en el que se expresa el límite de las deducciones y costos sobre el impuesto sobre la renta y complementarios. La cual expresa en los siguientes términos*: "¿Para la aplicación de lo dispuesto en el* [*artículo 177-1*](http://www.ceta.org.co/html/d.asp?d=37636&ETD=1&UID=10215729&Token=3F50F8A7A7B24061) *del Estatuto Tributario, en caso de presentarse ingresos mixtos en los cuales se tenga parte considerada como ingresos gravados y como ingresos no constitutivos de renta o rentas exentas, es procedente la proporcionalidad en la imputación de costos y deducciones comunes?"*

En aras de responder su petición, se tiene como marco jurídico aplicable el artículo 177-1 del ET.. que expresa:

***"***[***ARTÍCULO 177-1***](http://www.ceta.org.co/html/d.asp?d=37636&ETD=1&UID=10215729&Token=3F50F8A7A7B24061)***. 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.*

***PARÁGRAFO.*** *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 2010."* (Negritas fuera de texto).

El texto legal precitado es taxativo al determinar que, no son aceptables los costos y deducciones imputables a los ingresos no constitutivos de renta ni de ganancia ocasional ni a las rentas exentas.

Así las cosas, en cuanto a la aplicación de esta disposición frente a contribuyentes que presenten ingresos gravables e ingresos no constitutivos de renta o rentas exentas, es necesario empezar por indicar que los ingresos gravables conforme al artículo 26 del ET., son 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, que no hayan sido expresamente exceptuados.

De otro lado, los ingresos no constitutivos de renta ni de ganancia ocasional, son los que la Ley ha previsto como aquellos que no son objeto de impuesto sobre la renta, ni de ganancia ocasional. Por ende, no son ingresos gravables.

Para terminar, las rentas exentas, son aquellos ingresos que, no están sujetos al impuesto de renta y complementarios, ya que la Ley los ha gravado con tarifa de cero en el mismo.

De manera que, tal como se expuso en Concepto No. 052966 de 2014:

*“(...) el fin último de la disposición 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. Pero el problema que busca enervar el legislador, no se presenta cuando en aplicación ortodoxa del sistema de determinación ordinaria, a la totalidad de los ingresos provenientes de las actividades gravadas y no gravadas, se le restan la totalidad de los costos y deducciones imputables a tales actividades y luego a la renta líquida ya depurada se le detrae la renta exenta también depurada, sino cuando por el contrario, a la renta líquida depurada se le resta el total del ingreso generado por la actividad exenta".*

En consecuencia, al tenor del [artículo 26](http://www.ceta.org.co/html/d.asp?d=37636&ETD=1&UID=10215729&Token=3F50F8A7A7B24061) del ET., el concepto de renta neta, tiene como punto de partida el total de los ingresos ordinarios y extraordinarios, gravados y no gravados, del cual se detraen en diferentes momentos los diferentes conceptos de depuración, así: Del total de los ingresos *"ingresos brutos*" se restan directamente los *"ingresos no constitutivos de renta ni ganancia ocasional* ", y posteriormente, de le *"renta líquida*" ya depurada de costos y deducciones, se restan "*las rentas exentas*", razón por la cual, por regla general, no puede confundirse ni asimilarse el tratamiento de unos y otros.

En este sentido en concordancia con el artículo 177-1 del ET., al momento de aplicar las deducciones, deberá el contribuyente abstenerse de deducir aquellos gastos imputables a la generación de ingresos no constitutivos de renta, de ganancia ocasional, o rentas exentas.

No obstante, tratándose de costos y deducciones comunes, es decir, aquellos que fueron necesarios para generar ingresos gravados y al mismo tiempo ingresos no constitutivos de renta ni de ganancia ocasional, o rentas exentas, deberá aplicarse la deducción en proporción a la implicación directa en la generación de cada uno de ellos.

De acuerdo con lo anterior, se trae a colación un ejercicio del Consejo de Estado, en el cual se aplica esta proporcionalidad, plasmado en la sentencia del 01 de junio de 2016, radicado interno No. 202076 cuya consejera ponente fue la Dra. Martha Teresa Briceño, donde frente a los gastos comunes, tales como la renovación de matrícula mercantil de una sociedad, se expuso que:

*"(...) para determinar el porcentaje de los ingresos no constitutivos de renta en el total de los ingresos obtenidos por la actora en el año gravable en discusión, o sea, en los ingresos brutos, se debe tener en cuenta el valor de estos ingresos (...) Teniendo en cuenta que el total de ingresos brutos es de $155.706.217.000, que incluye los ingresos operacionales y no operacionales (*[*artículo 26*](http://www.ceta.org.co/html/d.asp?d=37636&ETD=1&UID=10215729&Token=3F50F8A7A7B24061) *del E.T) y que los ingresos no constitutivos de renta ni ganancia ocasional corresponden a $45.136. 132.000, el porcentaje de estos en los ingresos brutos es de 28.99%.*

*Aunque la demandante alega que todos los gastos son deducibles porque no son imputables a los ingresos no constitutivos de renta ni a ingresos gravados, dado que son gastos que debe sufragar para funcionar como sociedad y por esa razón llevó casi todos los gastos como deducibles en su totalidad, es evidente que todos los gastos en que incurrió ($670.872.000) están asociados a sus ingresos, gravados o no. Además, la DIAN aceptó que estos gastos cumplían los requisitos de relación de causalidad y necesidad, por lo cual no hay lugar a analizar este aspecto.*

*Por lo tanto, para determinar el porcentaje de gastos imputables a los ingresos no constitutivos de renta debe tenerse en cuenta que este corresponde al porcentaje de los ingresos no constitutivos en los ingresos brutos. En consecuencia, los gastos imputables a los ingresos no constitutivos de renta, y, por lo mismo, no deducibles, corresponden al 28.99% de estos gastos y los gastos deducibles porque son imputables a los ingresos gravados corresponden al 71.01% de tales gastos.".*

Por consiguiente, al tratarse de gastos comunes en la generación de ingresos gravados y no gravados, estos deben deducirse en proporción a la generación de cada una de estas rentas, sin que sea posible aplicar la deducción por la totalidad del gasto común, ya que parte del mismo recaería en la prohibición del artículo 177-1 del ET.

De modo que, en respuesta a su pregunta se precisa, que es aplicable la proporcionalidad en la imputación de costos y deducciones comunes en la generación de ingresos gravados e ingresos no constitutivos de renta o rentas exentas, a efectos de la aplicación de lo dispuesto en el [artículo 177-1](http://www.ceta.org.co/html/d.asp?d=37636&ETD=1&UID=10215729&Token=3F50F8A7A7B24061) del ET.

En los anteriores términos se resuelve su consulta, se revoca el oficio No. 029443 de 2016 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 íconos "Normatividad" - "Técnica" y seleccionando los vínculos "Doctrina" y "Dirección de Gestión Jurídica".

Atentamente,

**LILIANA ANDREA FORERO GÓMEZ**

Directora de Gestión Jurídica

UAE- Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales