**OFICIO Nº 1807 [018951]**

**23-07-2019**

**DIAN**

Subdirección de Gestión Normativa y Doctrina

100208221 – 001807

Bogotá, D.C.

**Ref:**Radicado 100025660 del 23/04/2019

Cordial saludo, Señor Granados:

De conformidad con lo preceptuado en el artículo 20 del Decreto 4048 de 2008 este Despacho está facultado para resolver las consultas que se formulen sobre la interpretación y aplicación de las normas tributarias, aduaneras y cambiarias, en el marco de la competencia asignada a la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales.

Corresponde explicar que las facultades de esta dependencia se concretan en la interpretación de las normas atrás mencionadas, razón por la cual no corresponde en ejercicio de dichas funciones prestar asesoría específica para atender casos particulares que son tramitados ante otras dependencias o entidades ni juzgar o calificar las decisiones tomadas en las mismas.

En atención a la consulta, manifestamos lo siguiente:

*1. ¿Se puede afectar una renta líquida por recuperación de deducciones con los resultados del ejercicio para llegar a un resultado final neto?*

*2. ¿Se puede afectar una renta líquida por recuperación de deducciones por concepto de recuperación de la depreciación solicitada en años anteriores, constituye Renta gravable (renglón 70) u otros ingresos (renglón 49) sin derecho a ser afectado con costo o gasto alguno?*

*3. ¿Si se debe llevar en el renglón 49 tal como lo indica la DIAN en el anexo del formulario 110, ¿En caso de una pérdida líquida, como se calcula el impuesto que genera una renta por recuperación de deducciones si el mismo formulario lo suma con los demás ingresos y le detrae todos los costos y gastos del contribuyente*

**Respuestas 1 a 3:**

El [artículo 195](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=260) del Estatuto Tributario, establece:

***“Constituyen renta líquida:***

*1. La recuperación de las cantidades concedidas en uno o varios años o períodos gravables como deducción de la renta bruta, por depreciación, pérdida de activos fijos, amortización de inversiones, deudas de dudoso o difícil cobro, deudas pérdidas o sin valor, pensiones de jubilación o invalidez, o cualquier otro concepto; hasta concurrencia del monto de la recuperación”.*

Por su parte, el [artículo 196](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=261) ibídem al referirse a la renta líquida por recuperación de deducciones en bienes depreciados establece que la utilidad que se genere por la enajenación de un activo fijo depreciable, se debe imputar en primer lugar a la renta líquida obtenida por la recuperación de las deducciones. Por su parte el Consejo de Estado en Sentencia 15722 del 17 de julio de 2008, M.P. Juan Ángel Palacio Hincapié, precisó:

*“Dentro de las rentas especiales, está la renta por recuperación de deducciones que consiste en que la deducción solicitada por el contribuyente en un período gravable anterior es compensada por la recuperación de la deducción en el año o período gravable de que se trata. Se llama renta líquida especial, por cuanto, se produce sin ningún gasto imputable a esa renta.”.* (Negrillas fuera de texto).

Por otro lado, es importante recalcar que la renta por recuperación de deducciones tiene un tratamiento especial, considerando su calidad de renta especial. Las rentas liquidas especiales se gravan con el impuesto sobre la renta de acuerdo con las normas especiales que establecen el procedimiento para su determinación y no pueden afectarse con costos y deducciones que correspondan a la renta líquida ordinaria.

En atención a lo anterior y de acuerdo con el Oficio 52752 de 2005 las rentas líquidas especiales no pueden ser afectadas con los costos y deducciones que corresponden a las rentas líquidas ordinarias, ya que en la obtención de unas y otras los costos y gastos deben guardar estricta relación con la actividad que origina la renta y con su forma de determinación.

Con atención a lo referente a las pérdidas liquidas ponemos de presente lo establecido al respecto en el oficio anteriormente mencionado:

*“El*[*artículo 147*](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=209)*del Estatuto Tributario, modificado por el artículo 24 de la Ley 788 de 2002, dispone que la compensación de pérdidas fiscales ajustadas por inflación puede realizarse con las rentas liquidas ordinarias que obtenga el contribuyente dentro de los ocho períodos gravables siguientes. La norma consagra una limitación que no estaba contemplada antes de la reforma tributaria de 2002 y que consiste en precisar que la compensación debe hacerse no con las rentas del contribuyente (como, en forma general, prescribía la ley anterior) sino con las rentas líquidas ordinarias.*

*Para definir el alcance de la limitación introducida por la Ley 788 de 2002 es preciso advertir, en primer lugar, que en Colombia existen dos sistemas para la determinación de la base gravable del impuesto sobre la renta por parte de los contribuyentes como son, la depuración ordinaria prevista en el*[*artículo 26*](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=56)*del Estatuto Tributario y el cálculo de la renta presuntiva, en los términos de los artículos*[*188*](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=252)*y siguientes del mismo ordenamiento jurídico. Los contribuyentes del impuesto sobre la renta obligados a presentar declaración deben efectuar la depuración por el sistema ordinario y calcular, igualmente, la renta presuntiva, aplicando la tarifa del impuesto sobre la base que resulte mayor entre las dos. Particularmente, el sistema ordinario consiste en detraer de la suma de todos los ingresos ordinarios y extraordinarios, realizados en el año o período gravable, los costos imputables a tales ingresos, con el fin de obtener la renta bruta; de la renta bruta se restan las deducciones realizadas, con lo cual se obtiene la renta líquida que, salvo las excepciones legales, es renta gravable y sobre ella se aplican las tarifas señaladas en la ley.*

*Ahora bien, independientemente de que algunas rentas se califiquen como especiales, atendiendo a su naturaleza y a su forma de determinación, ello no significa que no hacen parte del sistema ordinario de depuración previsto en el*[*artículo 26*](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=56)*del Estatuto Tributario. En otras palabras, las rentas líquidas especiales, si bien se determinan de manera especial, no son ajenas al proceso ordinario de depuración y deben consolidarse con la renta ordinaria, para obtener un solo resultado que es la renta líquida gravable.*

*En este sentido, para efectos de la limitación introducida por la Ley 788 de 2002 al texto del*[*artículo 147*](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=209)*del Estatuto Tributario, se entiende que las rentas líquidas ordinarias a que hace referencia la norma son aquellas obtenidas por el sistema ordinario de depuración; es decir, que la ley solo autoriza la compensación de las pérdidas fiscales con la renta ordinaria obtenida de acuerdo con lo dispuesto en el*[*artículo 26*](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=56)*y excluye de esa afectación con pérdidas fiscales de períodos anteriores a la renta presuntiva. Por esta razón, en tanto que las llamadas "rentas líquidas especiales" (como es el caso de la renta por recuperación de deducciones y las rentas derivadas de contratos de servicios autónomos) hacen parte del sistema ordinario de depuración de la base gravable del impuesto, es viable concluir que sí pueden afectarse con pérdidas fiscales, en los términos de lo previsto en el*[*artículo 147*](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=209)*del Estatuto Tributario"*

Atentamente,

**LORENZO CASTILLO BARVO**

Subdirector de Gestión Normativa y Doctrina (E)

Dirección de Gestión Jurídica

UAE-Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales