CONCEPTO N° 100208221-1564

14-09-2018

DIAN

ADICIÓN AL CONCEPTO GENERAL UNIFICADO NO. 0912 DEL 19 DE JULIO

DE 2018

IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE LAS PERSONAS NATURALES

De conformidad con los artículos 20 y 38 del Decreto 4048 de 2008, en concordancia con el artículo 7 de la Resolución No. 204 de 2014, se avoca el conocimiento para expedir el presente concepto unificado.

La presente doctrina se emite en consideración a los cambios que introdujo la Ley 1819 de 2016 al Título V al Estatuto Tributario (en adelante E.T.) Parte I “*Impuesto sobre la renta de personas naturales*”, mediante el cual se estableció su determinación a través del sistema cedular, así como al régimen de dividendos aplicable a estas, la tarifa correspondiente y las disposiciones relacionadas con la retención en la fuente a título de este impuesto.

También es importante indicar que a través del Decreto 2250 de 2017 “*Por el cual se adicionan, modifican y sustituyen artículos a los Capítulos 10, 11, 12, 19, 20, 21 y 22 del Título 1 y Capítulos 1 y 7 del Título 4 de la Parte 2 del Libro 1 del Decreto 1625 de 2016, Único Reglamentario en Materia Tributaria*” se realizan una serie de precisiones a las disposiciones de la Ley 1819 de 2016 anteriormente mencionadas, a través de la adición, modificación y sustitución de artículos a los Capítulos 10, 11, 12, 19, 20, 21 y 22 del Título 1 y Capítulos 1 y 7 del Título 4 de la Parte 2 del Libro 1 del Decreto 1625 de 2016, Único Reglamentario en Materia Tributaria (en adelante Decreto 1625 de 2016), por lo que la

interpretación que a continuación se presenta toma en consideración estas normas reglamentarias.

En esta oportunidad resulta necesario realizar las siguientes modificaciones al Concepto General Unificado No. 0912 del 19 de julio de 2018, en los siguientes términos:

a. Adicionar los siguientes problemas jurídicos al Título 1:

1.29. DESCRIPTOR:

Depuración de la renta

Alcance del inciso final del numeral 4° del artículo 1.2.1.20.2. del Decreto 1625 de 2016.

El inciso final del numeral 4° del artículo 1.2.1.20.2. del Decreto 1625 de 2016 establece lo siguiente:

Artículo 1.2.1.20.2. Clasificación de las rentas cedulares de las personas naturales y sucesiones ilíquidas residentes. Para efectos del impuesto sobre la renta y complementario, las rentas cedulares de las personas naturales y sucesiones ilíquidas residentes se clasifican así:

(...)

4. Rentas no laborales: *Se incluyen en esta cédula todos los ingresos que no clasifiquen en ninguna de las otras cédulas y aquellos ingresos que no cumplan con la definición de compensación por servicios personales.*

(...)

Las personas naturales residentes clasificadas en esta cédula que se encuentren obligadas a llevar contabilidad por el desarrollo de sus actividades o que opten voluntariamente por llevarla, deberán aplicar las normas establecidas en el Estatuto Tributario.

(Subrayado fuera del texto)

Lo primero que se debe precisar es que con esta norma reglamentaria y su aparte citado no se están modificando el marco vigente en materia contable, razón por la cual se deberá estar a lo que en esta materia rija para las personas naturales obligadas o que opten voluntariamente por llevarla.

En ese sentido, el párrafo 4º del artículo 21-1 del Estatuto Tributario establece: *“Para los efectos de este Estatuto, las referencias a marco técnico normativo contable, técnica contable, normas de contabilidad generalmente aceptadas en Colombia y contabilidad por el sistema de causación, entiéndase a las normas de contabilidad vigentes en Colombia.”*

Para este despacho la norma reglamentaria lo que busca es reiterar el cumplimiento de las normas del E.T. por parte de las personas naturales, situación que tiene directa incidencia en la determinación del impuesto sobre la renta a cargo, en especial respecto de los ingresos que perciba por concepto de rentas no laborales, así como la procedencia de costos y deducciones, siendo estos los principales efectos que se pueden derivar, pero no los únicos.

En concordancia con lo anterior, dispone el mencionado artículo 21-1 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, sin perjuicio que la ley tributaria disponga de forma expresa un tratamiento diferente.

El párrafo 2º de este artículo señala que los contribuyentes que sean personas naturales y que opten por llevar contabilidad deben acogerse a las reglas establecidas para los obligados a llevar contabilidad.

Por su parte establece el artículo 28 del E.T. que para los contribuyentes que estén obligados a llevar contabilidad, los ingresos realizados fiscalmente son los ingresos devengados

contablemente en el año o período gravable; salvo los ingresos respecto de los cuales se establece una regla de reconocimiento diferente allí señalados (dividendos, venta de inmuebles, transacciones de financiación que generen ingresos por intereses implícitos, entre otros).

Así las cosas, estas personas deben acudir a lo dispuesto en el E.T. para cumplir con las correspondientes obligaciones tributarias.

1.30. DESCRIPTOR:

Depuración de la renta

Pérdidas fiscales.

Posibilidad de generar y compensar pérdidas por parte de las personas naturales.

De manera previa a través del descriptor 1.24. de este concepto, se precisó que la compensación de pérdidas no se considera un beneficio fiscal, sino el resultado de la actividad del contribuyente en un correspondiente año gravable, por lo que no están sometidas a los límites porcentuales o en UVT.

Sobre las pérdidas y su tratamiento fiscal, la Corte Constitucional en Sentencia C- 1376 de 2000, Magistrado Ponente Dr. Alfredo Beltrán Sierra, con ocasión de la demanda del artículo 147 del E.T. precisó que este tratamiento para efectos de la deducción del impuesto sobre la renta se fundamenta para cada caso en consideraciones distintas consagradas por el legislador *“atendiendo razones de seguridad tanto para el fisco como para el contribuyente y, atendiendo los principios de eficacia y equidad del tributo, sin que se pueda afirmar como lo sostiene el demandante, un tratamiento discriminado frente a las sociedades o a las personas naturales, como quiera, que los preceptos normativos contemplan en unos casos las pérdidas sin distingo de la condición de la persona que las sufre, en otros sin distinguir entre unas y otras (personas naturales y jurídicas) y, en otros casos, prohíbe su deducción sin distinción de ninguna de ellas.”*

Tratándose de las personas naturales y la posibilidad de compensar pérdidas, esta sentencia expone lo siguiente:

“Sin embargo, ello no significa que si la norma acusada no se refiere a las compensaciones que puedan ser aplicadas a las personas naturales, no implica que a estas se les limite su derecho en materia de compensaciones. Como lo afirma el Ministerio Público, de una interpretación sistemática del Estatuto Tributario, se puede afirmar que al igual que las sociedades, las personas naturales dedicadas al comercio, pueden aplicar sus pérdidas para efectos de establecer sus utilidades.

Así pues, el tratamiento fiscal que el Estatuto Tributario da a las pérdidas frente al impuesto a la renta, debe ser analizado frente al tipo de contribuyentes que las sufren, los activos sobre los que recaen y las causas de las mismas, de tal forma que si se dan los presupuestos que exige la ley tributaria en cada caso son aceptadas y objeto de deducción.”

(Subrayado fuera del texto)

También señala la jurisprudencia en comentario que las rentas de trabajo no pueden afectarse con pérdidas cualquiera que sea su origen.

Para este despacho las anteriores precisiones resultan importantes y permiten interpretar lo dispuesto en el inciso final y el párrafo transitorio del artículo 330 del E.T., así como lo precisado de este último aspecto a través del artículo 1.2.1.20.6. del Decreto 1625 de 2016.

b. Adicionar los siguientes problemas jurídicos al Título 2:

2.11. DESCRIPTOR:

Retención en la fuente por ingresos laborales

Agentes de retención

¿Son agentes de retención todas las personas naturales que realicen pagos por los conceptos señalados en el artículo 383 del E.T.?

La retención en la fuente tiene por objeto conseguir en forma gradual que el impuesto se recaude en lo posible dentro del mismo ejercicio gravable en que se cause (artículo 367 del

E.T.), siendo obligación del agente de retención practicarlas siempre y cuando el beneficiario no se encuentre exceptuado, como ocurre en los eventos señalados en el artículo 369 ibídem.

Por su parte el inciso primero y el párrafo 2º del artículo 383 del E.T. establecen:

La retención en la fuente aplicable a los pagos gravables efectuados por las personas naturales o jurídicas, las sociedades de hecho, las comunidades organizadas y las sucesiones ilíquidas, originados en la relación laboral, o legal y reglamentaria, y los pagos recibidos por concepto de pensiones de jubilación, invalidez, vejez, de sobrevivientes y sobre riesgos laborales de conformidad con lo establecido en el artículo 206 de este Estatuto, será la que resulte de aplicar a dichos pagos la siguiente tabla de retención en la fuente:

(...)

Parágrafo 2º. *La retención en la fuente establecida en el presente artículo será aplicable a los pagos o abonos en cuenta por concepto de ingresos por honorarios y por compensación por servicios personales obtenidos por las personas que informen que no han contratado o vinculado dos (2) o más trabajadores asociados a la actividad.*

(Subrayado fuera del texto)

También consagra el artículo el artículo 368-2 del E.T. lo siguiente:

“Las personas naturales que tengan la calidad de comerciantes y que en el año inmediatamente anterior tuvieron un patrimonio bruto o unos ingresos brutos superiores a 30.000 UVT también deberán practicar retención en la fuente sobre los pagos o abonos en cuenta que efectúen por los conceptos a los cuales se refieren los artículos 392, 395 y 401, a las tarifas y según las disposiciones vigentes sobre cada uno de ellos.”

(Subrayado fuera del texto)

Del texto de las normas anteriormente citadas se genera la inquietud respecto de si son agentes de retención en la fuente por

concepto de ingresos laborales, las personas naturales que no cumplan con los requisitos establecidos en el artículo 368-2 del E.T.

Sobre el particular es preciso señalar que, aunque el artículo 383 del E.T. utiliza la expresión *personas naturales* en lugar de la expresión completa *personas naturales que son agentes de retención*, este concepto ya está definido por el legislador en el artículo 368-2.

Por consiguiente, las disposiciones se deben interpretar sistemáticamente ya que ambas son parte de la totalidad del Libro II del E.T. sobre Retención en la fuente.

El artículo 368-2 está en el Título I sobre *Disposiciones generales* y el artículo 383 en el Título II sobre *Obligaciones del Agente Retenedor*.

Teniendo en cuenta el principio de interpretación jurídica establecido en el artículo 29 del Código Civil según el cual, “*cuando el legislador haya definido las palabras expresamente para ciertas materias, se les dará a estas su significado legal*”, las únicas personas naturales que son agentes de retención son las que cumplen los requisitos del artículo 368-2 del E.T.

2.12. DESCRIPTOR: Retención en la fuente por ingresos laborales
Procedimientos de retención

Cambio de procedimiento de retención durante el año gravable.

Sobre la posibilidad de cambiar el procedimiento de retención en la fuente durante el año gravable, este despacho ha interpretado que esto no resulta viable.

Lo anterior porque una vez se determina el procedimiento de retención, esta elección debe mantenerse por el año gravable correspondiente al período del impuesto de renta. En ese sentido la doctrina ha señalado que si bien el período de retención es de mes calendario, al ser un sistema de recaudo a título de impuesto de renta y complementario y ser este de período, debe seleccionarse uno solo de los procedimientos establecidos por la ley, para ser aplicable durante todo el año.

Sin perjuicio de lo anteriormente mencionado, con base en lo dispuesto en los artículos 385 y 386 del Estatuto Tributario si resulta oportuno precisar los siguientes aspectos:

Estas normas contemplan dos procedimientos de retención, cuya diferencia radica en la forma de calcular o determinar la base sujeta a retención, para lo cual el agente de retención determina cuál procedimiento aplica o a solicitud del trabajador.

De cara al procedimiento número 2, si el trabajador se vincula en una fecha durante alguno de los semestres corresponde tener en cuenta las opciones que señala el artículo 386 en sus incisos cuarto y quinto que establecen:

“Cuando el trabajador lleve laborando menos de 12 meses al servicio del patrono, el porcentaje fijo de retención será el que figure en la tabla de retención frente al intervalo al cual corresponda el resultado de dividir por el número de meses de vinculación laboral, la sumatoria de todos los pagos ~~o abonos~~ gravables efectuados al trabajador, directa o

indirectamente, durante dicho lapso, sin incluir los que correspondan a la cesantía y a los intereses sobre cesantías.

Cuando se trate de nuevos trabajadores y hasta tanto se efectúe el primer cálculo, el porcentaje de retención será el que figure en la tabla frente al intervalo al cual corresponda la totalidad de los pagos o abonos gravables que se hagan al trabajador, directa o indirectamente, durante el respectivo mes.”

Así las cosas, para aquellos trabajadores con períodos inferiores a un año de antigüedad, la norma citada contempla dos casos: (i) trabajadores que lleven laborando menos de 12 meses y (ii) nuevos trabajadores hasta tanto no se efectúe el primer cálculo. El artículo 1.2.4.1.4. del Decreto 1625 e (sic) 2016, modificado por el artículo 9 del Decreto 2250 de 2017, reglamenta este aspecto, norma de la que se destaca su parágrafo en el cual se precisa que la Unidad de Valor Tributario que se debe utilizar es la del año del cálculo.

Es importante indicar que las anteriores precisiones parten de la base que ya se eligió el procedimiento de retención, no suponen un cambio en el procedimiento de retención durante el transcurso del año, pues una vez elegido es obligatoria su aplicación. En consecuencia, los cambios de procedimiento de retención se aplican a partir del año siguiente.

LORENZO CASTILLO BARVO

Subdirector de Gestión de Normativa y Doctrina (E)

Dirección de Gestión Jurídica.