

1. Año

 2. Concepto

Espacio reservado para la DIAN



4. Número de formulario

14749009466161



(415)7707212489984(8020) 001474900946616 1

Datos generales

24. Tipo de documento	25. Número de identificación	26. Primer apellido ALZATE	27. Segundo apellido DUQUE	28. Primer nombre GUILLERMO	29. Otros nombres ELIAS
-----------------------	------------------------------	-------------------------------	-------------------------------	--------------------------------	----------------------------

30. Razón social

31. País COLOMBIA	Cód. 1 6 9	32. Departamento Caldas	Cód. 1 7	33. Ciudad / Municipio Manizales	Cód. 1 7 0
----------------------	---------------	----------------------------	-------------	-------------------------------------	---------------

 34. Dirección
 CALLE 62 No 23-61 OFC 10-03 EDF PLAZA 62

 35. Correo electrónico
 contacto@portaltributariodecolombia.com

Datos de la solicitud presentada

36. Clasificación Consulta	Cód. 8	37. Tema Consulta	Cód. 4 0
-------------------------------	-----------	----------------------	-------------

38. Subtema Consulta Tributaria	Cód. 2 4 5	39. Otra
------------------------------------	---------------	----------

40. No. Solicitud 14509002932703	41. Fecha de presentación 2 0 1 8 0 6 2 0
-------------------------------------	--

Colombia, un compromiso que no podemos evadir.

42. Anexos ?

 SI NO

43. No. Folios

44. Tipo de respuesta

Cód.

Firma funcionario que registra

984. Apellidos y nombres

985. Cargo

 989. Dependencia

 993. Establecimiento

 992. Area

 990. Lugar admitivo.

991. Organización

997. Fecha elaboración

AAAA MM DD hh mm ss

Espacio reservado para la DIAN

Número de formulario 14749009465907

Respuesta final

Subdirección de Gestión Normativa y Doctrina

Bogotá, D.C.24/08/2018

100208221-001437

DIAN 023500

Señor
GUILLERMO ELIAS ALZATE DUQUE
contacto@portaltributariode colombia.com
Calle 62 N° 23-61 Oficina 10-03 Edificio Plaza 62
Manizales (Caldas)

Ref: Radicado 100034557 del 20/06/2018

Tema Impuesto sobre la renta y complementarios

Descriptores Ingreso Constitutivo de Ganancia Ocasional
Renta Exenta
Regimen Tributario Especial
Sanción Mínima
APLICACIÓN DE LOS PRINCIPIOS DE LESIVIDAD,
PROPORCIONALIDAD, GRADUALIDAD Y FAVORABILIDAD EN EL
RÉGIMEN SANCIONATORIO

Fuentes formales Artículos 19-4, 55, 56, 336, 357, 639, 640 del Estatuto Tributario.
Artículos 1.2.1.20.3., 1.2.1.5.1.20., 1.2.1.5.1.21., 1.2.1.5.1.22.,
1.2.1.5.1.23., 1.2.1.5.1.24., 1.2.1.5.2.7. del Decreto 1625 de 2016.
Concepto 082565 del 26 de diciembre de 2002
Oficio 000552 del 17 de junio de 2015
Oficio 005981 del 17 de marzo de 2017
Descriptor 1.4. del Concepto General Unificado No. 0912 del 19 de julio
de 2018.
Descriptor 8.9. del Concepto General Unificado No. 0481 del 27 de abril
de 2018.

Espacio reservado para la DIAN

Número de formulario 14749009465907

De conformidad con el artículo 20 del Decreto número 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 o de comercio exterior y control cambiario en lo de competencia de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales.

Mediante el radicado de la referencia se plantean las siguientes preguntas y solicitudes:

1. ¿Para el caso de las personas naturales independientes, es posible llevar como gasto deducible los aportes obligatorios efectuados por los independientes al sistema general de salud?
2. Respecto de las pérdidas fiscales:
 - 2.1. ¿Qué norma permitía compensar pérdidas hasta la entrada en vigencia de la Ley 1819 de 2016?
 - 2.2. ¿Cómo debe llevarse las pérdidas en actividades agrícolas de que trata el artículo 150 del Estatuto Tributario?
3. ¿Lo recibido por concepto de bonificaciones y/o indemnizaciones en programas de retiro de entidades públicas, de acuerdo a lo establecido en el artículo 27 de la Ley 488 de 1998, se considera limitado en los términos del artículo 336 del Estatuto Tributario?
4. ¿Cuál es el tratamiento tributario de las indemnizaciones recibidas por seguros de vida? ¿Se encuentra sometido a limitación?
5. ¿Se consideran los ingresos percibidos por los transportadores personas naturales compensación de servicios personales? ¿A qué cédula corresponden?
6. ¿En el caso de las entidades que pertenecen al Régimen Tributario Especial cómo puede entenderse que el valor a invertir (del beneficio neto o excedente) sea el fiscal en aquellos casos en que éste sea superior al contable?
7. ¿Es deducible 100% del GMF pagado para las entidades del sector cooperativo?
8. Solicitud de revocatoria del oficio 005981 de 2017 en el cual se concluye que la favorabilidad de que trata el artículo 640 del Estatuto Tributario, no aplica para la sanción mínima.
9. ¿En el caso de los pagos por concepto de servicios personales sin vínculo laboral efectuados por una

Espacio reservado para la DIAN

Número de formulario 14749009465907

persona natural no comerciante, se está en la obligación de practicar retención aún en el caso que esta no cumpla con los presupuestos señalados en el artículo 368-2?

A continuación, se resuelven las inquietudes en el orden en que se plantean:

1. ¿Para el caso de las personas naturales independientes, es posible llevar como gasto deducible los aportes obligatorios efectuados por los independientes al sistema general de salud?

Los aportes al sistema general en salud y pensiones tienen el tratamiento de ingreso no constitutivo de renta ni ganancia ocasional, según lo establecido en los artículos 55 y 56 del E.T., sin que para ello la ley distinga entre trabajadores con contrato laboral o relación legal y reglamentaria o trabajadores independientes.

2. Respecto de las pérdidas fiscales:

Las respuestas a las preguntas relacionadas con este punto implican la adición del Concepto General Unificado No. 0912 del 19 de julio de 2018 del impuesto sobre la renta de las personas naturales.

En este momento se están definiendo los términos de la respuesta, la cual se espera se emita dentro del plazo máximo adicional previsto en la ley.

3. ¿Lo recibido por concepto de bonificaciones y/o indemnizaciones en programas de retiro de entidades públicas, de acuerdo a lo establecido en el artículo 27 de la Ley 488 de 1998, se considera limitado en los términos del artículo 336 del Estatuto Tributario?

Este problema jurídico fue materia de análisis en el descriptor 1.16. del Concepto General Unificado No. 0912 del 19 de julio de 2018, doctrina que se puede encontrar a través del siguiente enlace:

<https://www.dian.gov.co/normatividad/Paginas/normas.aspx>.

4. ¿Cuál es el tratamiento tributario de las indemnizaciones recibidas por seguros de vida? ¿Se encuentra sometido a limitación?

Este problema jurídico fue materia de análisis en el descriptor 1.17. del Concepto General Unificado No. 0912 del 19 de julio de 2018.

5. ¿Se consideran los ingresos percibidos por los transportadores personas naturales compensación de servicios personales? ¿A qué cédula corresponden?

Espacio reservado para la DIAN

Número de formulario 14749009465907

Sobre este punto el Concepto General Unificado No. 0912 del 19 de julio de 2018 a través de su descriptor 1.4. señaló que la compensación por servicios personales implica el desarrollo de una actividad, labor o trabajo de forma directa por una persona natural, que genere una contraprestación, independientemente de su denominación o forma de remuneración.

En ese sentido con base en lo dispuesto en el artículo 1.2.1.20.3. del Decreto 1625 de 2016, la mencionada doctrina reiteró que se deben cumplir tres condiciones para que no se considere compensación de servicios personales: (i) incurrir en costos y gastos necesarios de conformidad con el artículo 107 del E.T., (ii) desarrollar la actividad con criterios empresariales y comerciales, y (iii) la contratación/vinculación de dos o más trabajadores o contratistas asociados a la actividad generadora de renta, por un término igual o superior a noventa días continuos o discontinuos durante el periodo gravable, término que deberá ser cumplido como mínimo respecto de dos trabajadores o contratistas.

En la referida doctrina se indica que la importancia de reunir la totalidad de estas condiciones en el desarrollo de la actividad, labor o trabajo, se refleja en la posibilidad de tratar los ingresos que se generen como rentas no laborales. En caso contrario, deberán considerarse dentro de la cédula de rentas de trabajo.

Este despacho considera que el criterio anteriormente expuesto también debe ser aplicado por la persona natural que desarrolle la actividad de transporte, para efectos de verificar si reúne la totalidad de las condiciones antes mencionadas y establecer si sus ingresos corresponden a la cédula de rentas no laborales o a la de rentas de trabajo.

6. ¿En el caso de las entidades que pertenecen al Régimen Tributario Especial cómo puede entenderse que el valor a invertir (del beneficio neto o excedente) sea el fiscal en aquellos casos en que éste sea superior al contable?

El Decreto 1625 de 2016 precisa que el cálculo del beneficio neto o excedente de las entidades del Régimen Tributario Especial del impuesto sobre la renta, se hace con base en las normas de carácter fiscal, razón por la cual se deberá atender a lo allí señalado, en especial a los artículos 1.2.1.5.1.20. a 1.2.1.5.1.24.

Lo anterior tiene su explicación en la medida que cuando se modificó el sistema contable en Colombia a través de la Ley 1314 de 2009 y se precisan las normas contables aplicables a los contribuyentes obligados a llevar contabilidad, a través del Decreto 2420 de 2015, se generan una serie de efectos que pueden distorsionar la capacidad contributiva de estas entidades, como son 1) mediciones a valor razonable, 2) deterioros, 3) costo revaluado de activos, 4) valor neto de realización de inventarios, 5) subvenciones, entre otros. Esta situación incide directamente en el tipo de beneficio neto o excedente a invertir.

Por esta razón, en la mencionada reglamentación, al considerar el efecto antes señalado, así como la armonización

Espacio reservado para la DIAN

Número de formulario 14749009465907

realizada entre las normas contables y las normas fiscales en la Parte II de la Ley 1819 de 2016, establece que la determinación del beneficio neto o excedente a que hace referencia el artículo 357 del Estatuto Tributario se calculará con las normas de carácter fiscal.

7. ¿Es deducible 100% del GMF pagado para las entidades del sector cooperativo?

En este punto es importante tener en cuenta el artículo 1.2.1.5.2.7. del Decreto 1625 de 2016, el cual indica para las entidades del sector cooperativo que calcularán el beneficio neto o excedente de conformidad con los marcos técnicos normativos contables que resulten aplicables.

Esta norma precisa lo dispuesto en el inciso segundo artículo 19-4 del Estatuto Tributario, razón por la cual se tendrá que atender a lo allí dispuesto para efectos del tratamiento de los egresos y su incidencia en el beneficio neto o excedente.

8. Solicitud de revocatoria del oficio 005981 de 2017.

El oficio 005981 de 2017 concluye que la sanción mínima establecida en el artículo 639 del Estatuto Tributario, dada su naturaleza, a fija un límite inferior para todas las sanciones, límite que no se ve afectado por la disminución o reducción de las sanciones a que refiere el artículo 640 ibídem.

El inciso primero del artículo 639 del Estatuto Tributario dispone:

“El valor mínimo de cualquier sanción, incluidas las sanciones reducidas, ya sea que deba liquidarla la persona o entidad sometida a ella, o la Administración de Impuestos, será equivalente a la suma de 10 UVT.

(...)”

(Subrayado fuera del texto)

La doctrina vigente respecto de esta norma (oficio 000552 del 17 de junio de 2015) señala que esta disposición es de carácter obligatorio y se refiere a la imposibilidad de liquidar cualquier tipo de sanción por debajo del valor allí establecido.

También ha precisado la doctrina (concepto 082565 del 26 de diciembre de 2002) que la sanción tributaria está vinculada a una obligación sustancial o a un deber formal impuesto por el legislador y el incumplimiento o la inobservancia de tal mandato jurídico es el hecho que genera la sanción; en este sentido, frente al incumplimiento de la ley tributaria, se presenta la exteriorización de la inobservancia de un deber constitucional y legal de particular trascendencia, como es el de contribuir a la financiación de los gastos del Estado (C.P., art. 95 ord. 9º) y, por lo mismo, tal incumplimiento debe ser reprimido, para lo cual la norma en comento provee un valor mínimo a liquidar por este concepto.

Espacio reservado para la DIAN

Número de formulario 14749009465907

Por su parte, el artículo 640 del Estatuto Tributario, modificado por el artículo 282 de la Ley 1819 de 2016, consagra los criterios para la aplicación de los principios de lesividad, proporcionalidad, gradualidad y favorabilidad en el régimen sancionatorio establecido en el Estatuto Tributario, norma cuyos antecedentes en el proyecto de ley (Gaceta del Congreso No. 894 de 2016):

“i) Modificación del artículo 640 del E.T.: se propone una cláusula general a partir del diseño de criterios generales, de orden legal y apartados de cualquier juicio subjetivo, que permitan la graduación de la totalidad de las sanciones previstas en la normativa tributaria.

La propuesta radica en dosificar la cuantía de las sanciones previstas en el Estatuto Tributario a partir de las siguientes circunstancias: i) antecedentes del contribuyente, responsable o agente retenedor, ii) el desgaste de la Administración Tributaria en la investigación y punición de las conductas lesivas y, iii) la enmienda voluntaria de las mismas.

Bajo la misma lógica de los principios de proporcionalidad y gradualidad, deben excluirse de la dosificación planteada en el artículo 640 ibídem las conductas que revistan una mayor gravedad. En efecto, aquellas que se caracterizan por ser evasivas o elusivas, o involucran la comisión de delitos, y perseguir la eliminación o reducción ilegítima de la carga impositiva en cabeza del obligado tributario, no serán objeto de dicha dosificación.

A la par, se propone castigar como mayor severidad la reincidencia en tales comportamientos.”
(Subrayado fuera del texto)

Esta norma debe interpretarse de forma armónica con lo dispuesto en el mencionado artículo 639 del Estatuto Tributario, para concluir que los principios que consagra la norma citada lo que buscan es la graduación de la totalidad de las sanciones previstas en la normativa tributaria, pero respetando el valor mínimo a liquidar por concepto de sanciones; razón por la cual, se considera adecuada a la Constitución y la Ley la interpretación expuesta en el oficio 005981 de 2017.

9. ¿En el caso de los pagos por concepto de servicios personales sin vínculo laboral efectuados por una persona natural no comerciante, se está en la obligación de practicar retención aún en el caso que esta no cumpla con los presupuestos señalados en el artículo 368-2?

La respuesta a esta pregunta implica la adición del Concepto General Unificado No. 0912 del 19 de julio de 2018 del impuesto sobre la renta de las personas naturales.

En este momento se están definiendo los términos de la respuesta, la cual se espera se emita dentro del plazo máximo adicional previsto en la ley.

Espacio reservado para la DIAN

Número de formulario 14749009465907

Por último, es preciso señalar que el peticionario manifiesta su inconformidad con la interpretación expuesta en el descriptor 8.9. del Concepto General Unificado No. 0481 del 27 de abril de 2018, en el cual se concluye que resulta aplicable el artículo 771-5 del Estatuto Tributario a las entidades del Régimen Tributario Especial, incluidas las entidades del sector cooperativo, considerando lo dispuesto en el parágrafo 2º del artículo 1.2.1.5.2.7.

Sobre este tema, la mencionada doctrina concluye que el artículo 771-5 del Estatuto Tributario es aplicable para todos los contribuyentes del impuesto sobre la renta y complementarios, tanto los del régimen ordinario como los del Régimen Tributario Especial del impuesto sobre la renta; esto, en desarrollo de una interpretación armónica con las normas reglamentarias.

Lo anterior, en consideración a que esta norma tiene como propósito generar mecanismos de control efectivos a través de la utilización de canales bancarios con el fin de asegurar mayor transparencia en las transacciones, evitar la evasión y el fraude, mejorar la recaudación y promover la eficiencia del sistema tributario. Lo anterior, para efectos del reconocimiento fiscal como costos, deducciones, pasivos o impuestos descontables, propósito común para todos los contribuyentes del impuesto sobre la renta; razón por la cual, este Despacho encuentra la interpretación expuesta en el descriptor 8.9. del Concepto General Unificado No. 0481 del 27 de abril de 2018 adecuada a la Constitución y la Ley.

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, 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”.

Atentamente,

LORENZO CASTILLO BARVO
Subdirector de Gestión Normativa y Doctrina (E)
Dirección de Gestión Jurídica
UAE-DIAN
Car. 8 N° 6C-38 Piso 4, Edificio San Agustín
Bogotá D.C.

P.Icc