**OFICIO Nº 067071**

**19-12-2014**

**DIAN**

Subdirección de Gestión Normativa y Doctrina

Bogotá, D. C.

100208221- 001461

**Ref:** Radicado 100026919 del 20/10/2014

**Tema**Impuesto sobre la Renta y Complementarios; Retención en la fuente

**Descriptores**CLASIFICACIÓN DE LAS PERSONAS NATURALES; RETENCIÓN EN LA FUENTE – EMPLEADOS; RETENCIÓN EN LA FUENTE POR RENTAS DE TRABAJO; RETENCIÓN EN LA FUENTE POR RENTAS DE TRABAJO – EMPLEADOS; Retención en la Fuente para Trabajador por Cuenta Propia

**Fuentes formales**Estatuto Tributario artículos [329](http://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=408), [339](http://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=418), [340](http://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=419); Ley 1607 de 2012 artículo 10; Decreto 3032 de 2013 artículo 3º; Oficio 001113 del 13 de enero de 2014; Oficio 019738 del 21 de marzo de 2014; Oficio 017857 del 26 de marzo de 2013; Oficio 000885 del 31 de julio de 2014

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 consulta sobre la tarifa de retención en la fuente aplicable a personas naturales que prestan el servicio de transporte de carretera y los requisitos para deducir en el impuesto de renta los gastos en que incurre.

Al respecto, el Despacho hace las siguientes consideraciones:

Las personas naturales, nacionales o extranjeras, residentes en el país y las sucesiones ilíquidas de causantes con residencia en el país en el momento de su muerte están sujetas al impuesto sobre la renta y complementarios concerniente a sus rentas y ganancias ocasionales, tanto de fuente nacional como de fuente extranjera y a su patrimonio poseído dentro y fuera del país.

En virtud de las modificaciones que trajo el artículo 10 de la ley 1607 de 2012, las personas naturales residentes en el país se clasifican en una de las siguientes categorías tributarias: empleado, trabajador por cuenta propia y otros contribuyentes. Esta clasificación se encuentra consagrada en el [artículo 329](http://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=408) del Estatuto Tributario y resulta indispensable a fin de establecer el sistema de determinación del impuesto de renta, así como el régimen de retención en la fuente aplicable.

Sobre la clasificación para efectos tributarios de las personas naturales residentes en Colombia, para efectos del régimen del Impuesto sobre la Renta se profirió el oficio 000885 del 31 de julio de 2014, del cual remitimos copia para su conocimiento por constituir doctrina vigente sobre el tema.

Respecto a la categoría tributaria de empleados, el mencionado oficio al interpretar el citado [artículo 329](http://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=408) y su correspondiente reglamentación planteó dentro de los criterios para pertenecer a dicha categoría que:

·      El 80% o más de sus ingresos brutos provienen de una **profesión liberal** ejercida mediante una relación laboral, legal, contractual o de cualquier naturaleza independientemente de su denominación.

·      El 80% de sus ingresos brutos provienen de la **prestación de un servicio personal** ejecutado en razón de una relación laboral, legal, y reglamentaria o de cualquier naturaleza independientemente de su denominación.

·      El 80% o más de sus ingresos brutos provienen de la prestación de un **servicio técnico** que no requieran la utilización de materiales o insumos especializados o de maquinaria o equipo especializado, y la realiza mediante una relación laboral, legal, contractual o de cualquier naturaleza independientemente de su denominación.

(...)

(Negrilla y subrayado fuera del texto)

En cuanto a la categoría tributaria de trabajador por cuenta propia, el mencionado oficio al interpretar el mencionado [artículo 329](http://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=408) del Estatuto Tributario y su correspondiente reglamentación planteó como criterio para pertenecer a dicha categoría que el 80% o más de sus ingresos proviene de la realización de una sola de las actividades del [artículo 340](http://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=419) ibídem y que su Renta Gravable Alternativa (RGA) calculada de acuerdo al [artículo 339](http://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=418) sea inferior a 27.000 UVT.

El [artículo 340](http://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=419) del Estatuto Tributario relaciona las siguientes actividades para los trabajadores por cuenta propia:

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| **Actividad** | **Para RGA desde** | **IMAS** |
| Actividades deportivas y otras actividades de esparcimiento | 4.057 UVT | 1,77% \* (RGA en UVT - 4.057) |
| Agropecuario, silvicultura y pesca | 7.143 UVT | 1,23% \* (RGA en UVT - 7.143) |
| Comercio al por mayor | 4.057 UVT | 0,82% \* (RGA en UVT - 4.057) |
| Comercio al por menor | 5.409 UVT | 0,82% \* (RGA en UVT - 5.409) |
| Comercio de vehículos automotores, accesorios y productos conexos | 4.549 UVT | 0,95% \* (RGA en UVT - 4.549) |
| Construcción | 2.090 UVT | 2,17% \* (RGA en UVT - 2.090) |
| Electricidad, gas y vapor | 3.934 UVT | 2,97% \* (RGA en UVT - 3.934) |
| Fabricación de productos minerales y otros | 4.795 UVT | 2,18% \* (RGA en UVT - 4.795) |
| Fabricación de sustancias químicas | 4.549 UVT | 2,77% \* (RGA en UVT - 4.549) |
| Industria de la madera, corcho y papel | 4.549 UVT | 2,3% \* (RGA en UVT - 4.549) |
| Manufactura alimentos | 4.549 UVT | 1,13% \* (RGA en UVT - 4.549) |
| Manufactura textiles, prendas de vestir y cuero | 4.303 UVT | 2,93% \* (RGA en UVT - 4.303) |
| Minería | 4.057 UVT | 4,96% \* (RGA en UVT - 4.057) |
| Servicio de **transporte,**almacenamiento y comunicaciones | 4.795 UVT | 2,79% \* (RGA en UVT - 4.795) |
| Servicios de hoteles, restaurantes y similares | 3.934 UVT | 1,55% \* (RGA en UVT - 3.934) |
| Servicios financieros | 1.844 UVT | 6,4% \* (RGA en UVT - 1.844) |

Las anteriores precisiones resultan fundamentales en el caso materia de análisis, pues de los supuestos fácticos expuestos en la consulta no se puede concluir si se trata de una persona natural que pertenece a la categoría tributaria de empleado o trabajador por cuenta propia, razón por la cual el consultante deberá analizar cada caso en particular.

Para efectos de determinar el régimen de retención en la fuente aplicable, es indispensable establecer la categoría tributaria a la cual pertenece la persona natural residente en el país beneficiaria del pago o abono en cuenta sobre el cual se practica la retención, aspecto sobre el cual este despacho se ha pronunciado en reiterada doctrina, del que destacamos los siguientes apartes del oficio 017857 del 26 de marzo de 2013:

(...)

En materia de retención en la fuente por concepto de rentas de trabajo, con base en la interpretación armónica de los artículos [383](http://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=476) y [384](http://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=477) del Estatuto Tributario y del Decreto Reglamentario 00099 de 2013, se coligen las siguientes reglas:

1. Retención en la fuente para personas naturales pertenecientes a la categoría de empleados.

A los pagos o abonos en cuenta efectuados a las personas naturales residentes en el país, pertenecientes a la categoría de **empleados** les aplica a partir del 1 de enero de 2013, **la tabla** **de retención en la fuente contenida en el**[**artículo 383**](http://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=476)**del Estatuto Tributario** reglamentado por el Decreto 00099 de 2013.

A partir del 1 de abril de 2013, la retención en la fuente mensual sobre los pagos o abonos en cuenta efectuados a las personas naturales residentes en el país pertenecientes a la categoría de empleados, cuyos ingresos totales en el año gravable inmediatamente anterior, sean iguales o superiores a cuatro mil setenta y tres (4.073) UVT, **en ningún caso puede ser inferior a la que resulte mayor al aplicar la tabla del**[**artículo 383**](http://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=476)**y la tabla del**[**artículo 384**](http://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=477)**del Estatuto Tributario.**

2. Retención en la fuente para personas naturales no pertenecientes a la categoría de empleados.

2.1. Pagos provenientes de una relación laboral

- Los pagos gravables provenientes de una relación laboral o legal y reglamentaria, efectuados a personas naturales residentes en el país no pertenecientes a la categoría de empleados, están sometidos a la tabla de retención en la fuente prevista en el [artículo 383](http://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=476) del Estatuto Tributario.

- Los pagos gravables, por concepto de pensiones de jubilación, invalidez, vejez, de sobrevivientes y sobre riesgos laborales, están sometidos a la tabla de retención en la fuente prevista en el [artículo 383](http://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=476) del Estatuto Tributario en consonancia con lo establecido en el [artículo 206](http://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=272) del mismo ordenamiento.

2.2. Pagos o abonos en cuenta por concepto de honorarios, comisiones y servicios.

Los pagos o abonos en cuenta por concepto de honorarios, comisiones y servicios efectuados a personas naturales residentes en el país no pertenecientes a la categoría de empleados, **están sometidos a las tarifas de retención previstas en el**[**artículo 392**](http://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=486)**del Estatuto Tributario en concordancia con el Decreto Reglamentario 260 de 2001.**

(...)

Este despacho precisa que a partir del año gravable 2013 la suma correspondiente a cuatro mil setenta y tres (4.073) UVT se modificó y ahora corresponde a mil cuatrocientas (1.400) tema que fue materia de análisis en el oficio 019738 del 21 de marzo de 2014, el cual se adjunta al presente escrito por constituir doctrina vigente sobre el tema.

Sobre la posibilidad de deducir en el impuesto de renta aquellos costos y gastos inherentes a la actividad de estas personas, será importante observar a qué categoría tributaria pertenece para luego establecer qué factores de depuración de la renta son admisibles.

En efecto, el punto 2 del oficio 000885 del 31 de julio de 2014 indicó al responder la pregunta sobre el método de determinación de renta puede o debe utilizar una persona está clasificada en la categoría de empleado:

Si la categoría es de EMPLEADO, **obligatoriamente debe calcular el impuesto de renta y complementario por el sistema IMAN y por el sistema contemplado en el Título I del Libro I del Estatuto Tributario (sistema ordinario y renta presuntiva),** con el fin de poder compararlos.

Es de recordar que se debe pagar y declarar el impuesto que resulte mayor, después de haber realizado la comparación.

No obstante, aquellos empleados cuya Renta Gravable Alternativa (RGA) calculada de acuerdo con el [art 332](http://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=411) del ET sea inferior a 4.700 UVT ($126.152.700 para el año 2013), podrán declarar y pagar su impuesto sobre la renta y complementarios bajo el sistema IMAS.

(Negrilla fuera del texto)

Igualmente la citada doctrina en el punto 3º concluyó respecto del sistema de determinación de renta que puede o debe utilizar una persona clasificada en la categoría de trabajador por cuenta propia:

Si la categoría es de TRABAJADOR POR CUENTA PROPIA, está obligado a **calcular el impuesto de renta y complementario por el sistema ordinario y renta presuntiva.**

Sin perjuicio de lo anterior, **voluntariamente puede utilizar el sistema de determinación del impuesto por el IMAS, siempre y cuando cumpla la TOTALIDAD de las siguientes condiciones:** a) Esté catalogado como Trabajador por Cuenta Propia, b) Su Renta Gravable Alternativa (RGA) calculada de acuerdo con el [art. 339](http://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=418) del ET sea inferior a 27.000 UVT ($724.707.000 para el año 2013) y c) Su patrimonio líquido gravable del año 2012 sea inferior a 12.000 UVT ($312.588.000).

(Se resalta)

En ese orden de ideas, los costos y deducciones que menciona la consultante sólo son admisibles en el sistema ordinario de depuración de la renta, pues tratándose del Impuesto Mínimo Alternativo - IMAN e Impuesto Mínimo Alternativo - IMAS, estos sistemas sólo admiten los conceptos relacionados en el [artículo 332](http://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=411) del Estatuto. Tributario, tal como se ha concluido mediante oficio 001113 del 13 de enero de 2014, del cual remitimos copia para su conocimiento por constituir doctrina vigente sobre el tema.

**Sobre el tema el oficio 885 de 2014 al resolver la pregunta 9 señala:**

**9. Costos y gastos en la determinación del impuesto de renta e impuestos descontables**

**En la determinación del impuesto de renta para las personas naturales clasificadas en la categoría tributaria de empleados, los costos y gastos relacionados con la actividad productora de renta sólo podrán detraerse en la depuración de la base gravable mediante el sistema ordinario siempre y cuando cumplan con la totalidad de las condiciones para su aceptación contenidas en el**[**artículo 107**](http://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=155)**del Estatuto Tributario y demás normas concordantes y complementarias.**

La anterior conclusión tiene como fundamento jurídico el [artículo 331](http://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=410) del Estatuto Tributario, que al consagrar el Impuesto Mínimo Alternativo Nacional -IMAN- para las personas naturales clasificadas en la categoría de Empleados, indica que se trata de un sistema presuntivo y obligatorio de determinación de la base gravable y alícuota del impuesto sobre la renta y complementarios, **el cual no admite para su cálculo depuraciones, deducciones ni aminoraciones estructurales, salvo las previstas en el**[**artículo 332**](http://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=411)**ibídem.**

(...)

(Subrayado fuera del texto)

En los anteriores términos se resuelve su consulta.

Atentamente,

**YUMER YOEL AGUILAR VARGAS**

Subdirector de Gestión Normativa y Doctrina

\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_