

Subdirección de Gestión Normativa y Doctrina

100208221-1084

Bogotá, D.C. **19/07/2021**

Ref.: Radicados 000964 del 28/05/2021 y 001189 del 09/07/2021

Tema	Impuesto sobre la renta y complementarios
Descriptor	Determinación del impuesto Honorarios Rentas exentas
Fuentes formales	Artículos 103, 206, 335, 337, 342 y 488 del Estatuto Tributario Artículo 160 de la Ley 2010 de 2019 Decreto 1625 de 2016

Cordial saludo.

De conformidad con el artículo 20 del Decreto 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 y cambiarias, en el marco de las competencias de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales. Por consiguiente, no corresponde a este Despacho, en ejercicio de las funciones descritas anteriormente, prestar asesoría específica para atender casos particulares, ni juzgar o calificar las decisiones tomadas por otras dependencias o entidades.

Mediante los radicados de la referencia, se formulan una serie de preguntas que se plantearán en los siguientes términos:

1. ¿Para el caso de las personas naturales, se incluyen bajo el concepto de rentas no laborales las rentas percibidas por honorarios donde se contraten o vinculen por un término inferior a noventa días continuos o discontinuos menos de dos trabajadores o contratistas asociados a la actividad?
2. De acuerdo a lo estipulado en el Artículo 8 del Decreto 1435 de 2020, una persona natural que percibe ingresos por honorarios para los cuales ha contratado o vinculado dos o más trabajadores, y que a su vez va a solicitar costos y deducciones procedentes como trabajador independiente, ¿puede depurar estos ingresos en el Formulario 210, en la sección de "Rentas de trabajo por honorarios y compensación de servicios personales sujetos a costos y gastos y no a las rentas exentas num. 10 art. 206 E.T." o debe realizarlo en la sección "Rentas no laborales"?

Subdirección de Gestión Normativa y Doctrina

3. Para la aplicación de la exención prevista en el numeral 10 del artículo 206 del Estatuto Tributario, en relación con los honorarios percibidos por personas naturales que presten servicios y que contraten o vinculen por un término inferior a noventa días continuos o discontinuos menos de dos trabajadores o contratistas asociados a la actividad ¿la expresión "asociados a la actividad" debe evaluarse sobre cada servicio, actividad o contrato individual que sea desarrollado; o, sobre la universalidad de todos los contratos los cuales obedecen al desarrollo de una actividad económica general sobre la cual se perciben ingresos?
4. ¿Qué se entiende por servicios personales? ¿Tal definición se encuentra ligada a las referidas condiciones de tiempo y número de trabajadores o contratistas?
5. ¿En este caso es posible utilizar la casilla 74 del Formulario 210?
6. ¿Subsiste la obligación de reportar en la información exógena estos ingresos, en caso que no sea posible registrarlos en la casilla 74, sino en la casilla 43?
7. Una persona natural que incluya sus ingresos en rentas de trabajo y aplique lo dispuesto en el numeral 10 del artículo 206 del Estatuto Tributario ¿tiene derecho a impuestos descontables en IVA?

Sobre el particular, las consideraciones de este Despacho son las siguientes:

1. Consideraciones respecto del impuesto sobre la renta a cargo de las personas naturales residentes para el caso de honorarios

1.1. Criterios para la clasificación de los ingresos por honorarios en el sistema cédular

Lo primero que se debe precisar es que, según la normativa vigente (en materia de personas naturales), las condiciones de tiempo y número de trabajadores o contratistas asociados a la actividad a las que se refieren los peticionarios están vinculadas a la aplicación de la renta exenta del numeral 10 del artículo 206 del Estatuto Tributario, no siendo un criterio para la determinación cédular, de acuerdo a lo establecido en los artículos 330, 335, 337 y 342 de este Estatuto.

Esta precisión se basa en el análisis de las normas antes mencionadas, que reflejan los últimos cambios al régimen del impuesto sobre la renta de las personas naturales residentes realizado por la Ley 2010 de 2019. Estas normas establecen cuáles son los ingresos correspondientes a las cédulas general, de pensiones y dividendos y participaciones, así:

<p>Artículo 335. Ingresos de la cédula general. Para los efectos de este título, son ingresos de la cédula general los siguientes:</p> <p>1. Rentas de trabajo: las señaladas en el artículo 103 de este Estatuto.</p> <p>2. Rentas de capital: las obtenidas por concepto de intereses, rendimientos financieros, arrendamientos, regalías y explotación de la propiedad intelectual.</p>	<p>Artículo 337. Ingresos de las rentas de pensiones. Son ingresos de esta cédula las pensiones de jubilación, invalidez, vejez, de sobrevivientes y sobre riesgos laborales, así como aquellas provenientes de indemnizaciones sustitutivas de las pensiones o las devoluciones de saldos de ahorro pensional.</p> <p>Para efectos de establecer la renta líquida cédular, del total</p>	<p>Artículo 342. Ingresos de las rentas de dividendos y participaciones. Son ingresos de esta cédula los recibidos por concepto de dividendos y participaciones, y constituyen renta gravable en cabeza de los socios, accionistas, comuneros, asociados, suscriptores y similares, que sean personas naturales residentes y sucesiones ilíquidas de causantes que al momento de su muerte eran</p>
---	--	--

Subdirección de Gestión Normativa y Doctrina

<p>3. <i>Rentas no laborales: se consideran ingresos de las rentas no laborales todos los que no se clasifiquen expresamente en ninguna otra cédula, con excepción de los dividendos y las ganancias ocasionales, que se rigen según sus reglas especiales.</i></p>	<p><i>de ingresos se restarán los ingresos no constitutivos de renta y las rentas exentas, considerando los límites previstos en este Estatuto, y especialmente las rentas exentas a las que se refiere el numeral 5 del artículo 206.</i></p>	<p><i>residentes, recibidos de distribuciones provenientes de sociedades y entidades nacionales, y de sociedades y entidades extranjeras.</i></p>
--	--	---

Respecto de los ingresos correspondientes a las rentas de trabajo (que hacen parte de la cédula general) se destaca lo dispuesto en el numeral 1 del artículo 335 *ibídem*, que considera en esta categoría las señaladas en el artículo 103 del Estatuto Tributario. Esta norma determina que se consideran rentas exclusivas de trabajo “*las obtenidas por personas naturales por concepto de salarios, comisiones, prestaciones sociales, viáticos, gastos de representación, honorarios, emolumentos eclesiásticos, compensaciones recibidas por el trabajo asociado cooperativo y, en general, las compensaciones por servicios personales*” (Subrayado por fuera de texto). Este último concepto enmarca las actividades, labores o trabajos prestados por una persona natural, a cambio de una contraprestación en dinero o en especie, independientemente de su denominación o forma de remuneración.

Por tanto, para este Despacho el artículo 103 del Estatuto Tributario es claro en indicar los ingresos que componen las rentas de trabajo, sin que hagan parte como criterio de clasificación las condiciones de tiempo y número de trabajadores o contratistas mencionadas en los antecedentes de las consultas.

También es oportuno indicar que el artículo 340 del Estatuto Tributario fue derogado por el artículo 160 de la Ley 2010 de 2019. Esta norma establecía la posibilidad de ubicar los honorarios percibidos por una persona en una cédula denominada “*cédula de rentas no laborales*” bajo unos requisitos relacionados con tiempo y número de trabajadores o contratistas.

1.2. La posibilidad de tomar costos, gastos y el tratamiento de la renta exenta del numeral 10 del artículo 206 del Estatuto Tributario

En relación con la posibilidad de tomar costos y gastos respecto de ingresos por honorarios o compensaciones por servicios personales, en desarrollo de una actividad profesional independiente, el inciso final del artículo 336 del Estatuto Tributario establece:

*“En estos mismos términos también se podrán restar los costos y los gastos asociados a rentas de trabajo provenientes de honorarios o compensaciones por servicios personales, en desarrollo de una actividad profesional independiente. **Los contribuyentes a los que les resulte aplicable el parágrafo 5 del artículo 206 del Estatuto Tributario deberán optar entre restar los costos y gastos procedentes o la renta exenta prevista en el numeral 10 del mismo artículo.**”* (Negrilla fuera del texto)

Por su parte, el parágrafo 5º del artículo 206 del Estatuto Tributario, adicionado por el artículo 32 de la Ley 2010 de 2019, dispone:

Subdirección de Gestión Normativa y Doctrina

“Parágrafo 5o. La exención prevista en el numeral 10 también procede en relación con los honorarios percibidos por personas naturales que presten servicios y que contraten o vinculen por un término inferior a noventa (90) días continuos o discontinuos menos de dos (2) trabajadores o contratistas asociados a la actividad.”

Las rentas exentas, deducciones, costos y gastos aplicables a estos ingresos se encuentran reglamentadas por los artículos 1.2.1.20.3., y 1.2.1.20.5. del Decreto 1625 de 2016, sustituidos por el artículo 8 del Decreto 1435 de 2020:

“Artículo 1.2.1.20.3. Rentas exentas y deducciones. Son rentas exentas y deducciones aquellas autorizadas de manera taxativa por la ley y que no están comprendidas dentro del concepto de costos y gastos establecido en el artículo 1.2.1.20.5. del presente Decreto.

En la determinación del impuesto sobre la renta y complementarios se podrán detraer las rentas exentas y deducciones, así:

1. Rentas de la cédula general: *En esta cédula se podrán detraer las siguientes rentas exentas y deducciones:*

1.1. Rentas de trabajo: *Las rentas exentas y deducciones aplicables a estos ingresos son las siguientes:*

1.1.1. Rentas exentas: *Son las establecidas en los artículos 126-1, 126-4, 206 y 206- 1, inciso 2 del numeral 2 del artículo 388 del Estatuto Tributario, con las limitaciones específicas y generales previstas en la ley.*

1.1.2. Deducciones: *Son las establecidas en el artículo 119, el inciso 6 del artículo 126-1 y el artículo 387 del Estatuto Tributario.*

La deducción por dependientes a que se refiere el artículo 387 del Estatuto Tributario sólo es aplicable a los ingresos provenientes de rentas de trabajo.

El Gravamen a los Movimientos Financieros (GMF) será deducible de conformidad con lo previsto en el inciso 2 del artículo 115 del Estatuto Tributario o la norma que lo modifique, adicione o sustituya.

(...)”

“Artículo 1.2.1.20.5. Costos y gastos. Las personas naturales y sucesiones ilíquidas que tengan ingresos provenientes de rentas de capital y/o rentas no laborales, correspondientes a la cédula general, únicamente podrán detraer los costos y gastos de conformidad con lo previsto en el artículo 336 del Estatuto Tributario.

Los contribuyentes que perciban ingresos considerados como rentas de trabajo provenientes de honorarios o compensaciones de servicios personales, en desarrollo de una actividad profesional independiente podrán detraer los costos y gastos que tengan relación con la actividad productora de renta en los términos previstos en el Estatuto Tributario, siempre y cuando no hayan optado por la renta exenta de que trata el numeral 10 del artículo 206 del Estatuto Tributario.” (Negrilla fuera del texto).

Subdirección de Gestión Normativa y Doctrina

En concordancia con lo anterior, el artículo 1.2.1.20.4. del Decreto 1625 de 2016, sustituido por el artículo 8 del Decreto 1435 de 2020, sobre el tratamiento de la renta exenta del numeral 10 del artículo 206 del Estatuto Tributario señala:

(...)

Las rentas exentas a que se refiere el numeral 10 del artículo 206 del Estatuto Tributario, sólo son aplicables a:

- 1. Los ingresos que provengan de una relación laboral o legal y reglamentaria.**
- 2. Los honorarios percibidos por personas naturales que presten servicios y que contraten o vinculen por un término inferior a noventa (90) días continuos o discontinuos menos de dos (2) trabajadores o contratistas asociados a la actividad, siempre y cuando no hayan optado por restar los costos y gastos procedentes en el desarrollo de dicha actividad.**
- 3. La 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, siempre y cuando no hayan optado por restar los costos y gastos procedentes en el desarrollo de dicha actividad. (...).** (Negrilla fuera del texto).

1.3. Conclusiones

Para efectos de la determinación cedular del impuesto sobre la renta a cargo de las personas naturales residentes que perciban ingresos correspondientes a honorarios, se tienen las siguientes conclusiones:

- a. Los ingresos por honorarios hacen parte de las rentas de trabajo e integran la cédula general.
- b. Lo contenido en el párrafo 5º del artículo 206 del Estatuto Tributario, permite aplicar la renta exenta de su numeral 10 a los ingresos por honorarios bajo las condiciones allí establecidas, pero no constituyen criterio para la clasificación de estos ingresos en el sistema cedular.
- c. Las rentas exentas, deducciones, costos y gastos aplicables a estos ingresos se encuentran reglamentadas por los artículos 1.2.1.20.3., y 1.2.1.20.5. del Decreto 1625 de 2016.
- d. La posibilidad de tomar costos y gastos se da para ingresos provenientes de honorarios o compensaciones por servicios personales, en desarrollo de una actividad profesional independiente y excluye la aplicación simultánea del numeral 10 del artículo 206 del Estatuto Tributario, por expresa disposición legal.
- e. Finalmente, para efectos del diligenciamiento del Formulario 210 del año gravable 2020, se deberá tener en cuenta lo previsto en el instructivo correspondiente, respecto de los renglones 32 al 57.

Por último, lo relacionado con la información de reportar en la información exógena, en atención a los cambios normativos antes presentados será remitida a la Coordinación de Programas de Control y Facilitación de la Subdirección de Gestión de Análisis Operacional de la Dirección de Gestión Organizacional, por ser un tema de su competencia.

Subdirección de Gestión Normativa y Doctrina

2. Los impuestos descontables en el caso de los honorarios

El artículo 488 del Estatuto Tributario establece “*Sólo otorga derecho a descuento, el impuesto sobre las ventas por las adquisiciones de bienes corporales muebles y servicios, y por las importaciones que, de acuerdo con las disposiciones del impuesto a la renta, resulten computables como costo o gasto de la empresa y que se destinen a las operaciones gravadas con el impuesto sobre las ventas*”

Para este Despacho el texto del artículo antes citado es claro en los requisitos que deben cumplir los impuestos pagados, para considerarse descontables en el impuesto sobre las ventas.

El hecho que para los honorarios percibidos por personas naturales se deba optar por tomar costos y gastos o la renta exenta del numeral 10 del artículo 206 del Estatuto Tributario, no impide, en principio, la aplicación del artículo 488 *ibídem*, razón por la cual se deberán analizar en cada caso particular, los requisitos allí establecidos.

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,

NICOLÁS BERNAL ABELLA

Subdirector de Gestión Normativa y Doctrina (E)
Dirección de Gestión Jurídica
UAE- Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales
Cra. 8 N° 6C-38, Piso 4, Edificio San Agustín
Bogotá D.C.

Con copia:

Señor

NORVEY VALENCIA SALAZAR

Carrera 17 No. 64 A –236 interior 410 Torre A

Manizales

compartirtributarionorveys@gmail.com

Proyectó: Ingrid Castañeda Cepeda