**OFICIO Nº 1952 [020081]**

**13-08-2019**

**DIAN**

Subdirección de Gestión Normativa y Doctrina

Bogotá, D.C.

100208221 – 001952

**Ref:** Radicado 100041396 del 21/06/2019

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| **Tema** |  |  | Gravamen a los movimientos financieros  Retención en la fuente  Impuesto sobre la Renta y Complementarios |
| **Descriptores** |  |  | Gravamen a los Movimientos Financieros – Exenciones  Gravamen a los Movimientos Financieros – Hecho Generador  RETENCIÓN EN LA FUENTE POR RENTAS DE TRABAJO  Contribuyentes del Impuesto Sobre la Renta |
| **Fuentes formales** |  |  | Artículos [26](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=56), [103](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=151), [367](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=458), [369](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=462), [871](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=1082), [879](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=1090) del Estatuto Tributario  Ley 1917 de 2018  Artículo 1.2.1.7.1. del Decreto 1625 de 2016  Oficio 000279 del 11 de abril de 2016 |

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 el peticionario plantea unas preguntas, relacionadas con el contenido de la Ley 1917 de 2018 *"Por medio de la cual se reglamenta el sistema de residencias médicas en Colombia, su mecanismo de financiación y se dictan otras disposiciones"* y las obligaciones tributarias que eventualmente se derivan del contrato especial de práctica formativa, con el cual el residente presta su servicio a cambio de un apoyo:

*1. ¿Cómo se catalogan los ingresos que por cuenta del Estado recibirán las IPS para el pago a los residentes beneficiarios del apoyo de sostenimiento educativo? ¿Dichos ingresos son gravados? ¿De ser gravados, quién soporta el gravamen y en qué proporción?*

*2. ¿Qué obligaciones tributarias puede generar para cada una de las partes intervinientes en el contrato de práctica formativa, la remuneración establecida por la Ley 1917, calificada como "un apoyo de sostenimiento educativo"?*

*3. ¿Teniendo en cuenta que la remuneración establecida por la ley se calificó como un "apoyo de sostenimiento educativo", el pago que se hará al residente, se sujeta a las reglas de retención en la fuente? ¿De ser procedente la retención en la fuente cuál es la tarifa y norma que fundamenta su aplicación?*

*4. ¿En qué casos se causa el impuesto del 4 X 1000 para la IPS? ¿En qué casos se causa el impuesto del 4 X 1000 para los residentes?*

Sobre el particular se considera:

Establece el artículo 1° de la Ley 1917 de 2018 tiene por objeto crear el Sistema Nacional de Residencias Médicas en Colombia para garantizar *"las condiciones adecuadas para la formación académica y práctica de los profesionales de la medicina que cursan programas académicos de especialización médico quirúrgicas como apoyo al Sistema General de Seguridad Social en Salud, define su mecanismo de financiación y establece medidas de fortalecimiento para los escenarios de práctica del área de la salud"*

El ámbito de aplicación de esta ley cobija a las Instituciones Prestadoras de Servicios de Salud que se instituyan como escenarios de práctica formativa en salud, a las Instituciones de Educación Superior que cuenten con programas académicos de especialización médico quirúrgicas debidamente autorizados, a los profesionales de la salud que cursen especializaciones médico quirúrgicas y a las autoridades de carácter nacional, departamental, distrital y municipal que actúen dentro del Sistema de Seguridad Social en Salud.

Las preguntas versan sobre las obligaciones tributarias que se derivan del contrato especial de práctica formativa, el cual según el artículo 5° de esta ley:

***Artículo 5. Contrato especial para la práctica formativa de residentes.****Dentro del marco de la relación docencia - servicio****mediará el contrato de práctica formativa del residente,****como una forma especial de contratación cuya finalidad es la formación de médicos especialistas en programas medico quirúrgicos,****mediante el cual el residente se obliga a prestar por el tiempo de duración del programa académico, un servicio personal,****acorde al plan de delegación progresiva de competencias propias de la especialización,****a cambio de lo cual recibe de la institución prestadora de servicios de salud, una remuneración que constituye un apoyo de sostenimiento educativo mensual,****así como las condiciones, medios y recursos requeridos para el desarrollo formativo.*

*El contrato especial para la práctica formativa de residente contemplará las siguientes condiciones mínimas:*

***5.1. Remuneración mensual no inferior a tres salarios mínimos mensuales legales vigentes a título de apoyo de sostenimiento educativo.***

*5.2. Garantía de las condiciones, medios y recursos requeridos para el desarrollo formativo.*

*5.3. Afiliación a los sistemas de salud y riesgos laborales.*

*5.4. Derecho a receso remunerado por el período que la Institución de Educación Superior contemple para el programa, sin que exceda de 15 días hábiles por año académico. Sin perjuicio de los casos especiales establecidos en norma.*

*5.5. Plan de trabajo o de práctica, propio del programa de formación de acuerdo con las características de los servicios, dentro de los espacios y horarios que la institución prestadora de servicios de salud tenga contemplados.*

*5.6. Cuando en cumplimiento del plan de delegación progresiva de competencias propias de la especialización se exija la rotación en diferentes escenarios de práctica, el apoyo de sostenimiento estará a cargo de la Institución Prestadora de Servicios de Salud que defina la Institución de Educación Superior como escenario base del programa, entendido este como aquella institución prestadora del servicio de salud en la que el residente realiza la mayor parte de las rotaciones definidas en el programa académico.*

*5.7. Se desarrollará bajo la responsabilidad del convenio docente asistencial entre la Institución de Educación Superior y la Institución Prestadora del Servicio de Salud.*

*(…)*

(Negrilla fuera del texto)

Este despacho destaca varios elementos de la norma antes citada: la prestación de un servicio personal, a cambio una remuneración que constituye un apoyo de sostenimiento educativo mensual.

En ese sentido es oportuno recordar que, de conformidad con el [artículo 26](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=56) del estatuto tributario, es ingreso todo lo realizado dentro del año gravable, susceptible de capitalizarse y que no haya sido exceptuado expresamente por la ley. De acuerdo con el artículo 1.2.1.7.1. del Decreto 1625 de 2016 (norma que compila el artículo 17 del Decreto 187 de 1975) un ingreso puede producir incremento del patrimonio cuando es susceptible de capitalización aun cuando esta no se haya realizado efectivamente al fin del ejercicio.

Así las cosas, para efectos de resolver la primera pregunta este despacho entiende que la remuneración contenida en el contrato de práctica formativa, se ajusta a la noción de ingresos antes señalada, en cabeza del residente y que se considera una renta de trabajo en los términos del [artículo 103](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=151) del Estatuto Tributario:

[***Artículo 103***](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=151)***. Definición.****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.***

*(…)*

(Negrilla fuera del texto)

En concordancia con lo anterior, se trae a colación lo dispuesto en el [artículo 367](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=458) del Estatuto Tributario, sobre la finalidad de la retención en la fuente que es conseguir en forma gradual que el impuesto se recaude en lo posible dentro del mismo ejercicio gravable en que se cause, además es necesario indicar que si quien realiza el pago o abono en cuenta **susceptible de constituir ingreso ordinario o extraordinario, e incrementar el patrimonio neto del beneficiario en el momento de su percepción** será agente de retención y debe efectuar la retención en la fuente siempre y cuando el beneficiario del ingreso no se encuentre exceptuado como ocurre en los eventos expresamente señalados en el [artículo 369](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=462) del Estatuto Tributario y dale (sic) cumplimiento a lo dispuesto en el Título II del Libro Segundo de este estatuto (para efectos de las obligaciones formales a asociadas a la calidad de agentes de retención).

De acuerdo a lo establecido en el [artículo 7](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=29) del Estatuto Tributario, las personas naturales y las sucesiones ilíquidas están sometidas al impuesto sobre la renta y complementarios, razón por la cual estará sometido a retención. En este punto se indica que el agente de retención deberá observar lo contenido en el [artículo 383](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=476) ibídem, cuya tabla de retención y los montos resultado de esta operación dependen de la aplicación de las normas de carácter legal y la verificación de las diferentes condiciones y procedimientos allí previstos y sus normas reglamentarias.

Sin perjuicio de lo antes mencionado, resulta pertinente citar lo contenido en el Oficio 000279 del 11 de abril de 2016:

*"De acuerdo con lo anterior, las personas naturales como contribuyentes del impuesto de renta pueden ser objeto de retención en la fuente.*

*La retención en la fuente constituye el mecanismo de cobro anticipado del impuesto, en este caso del impuesto de renta, de toda persona que obtenga ingresos gravados.*

*Cada vez que una persona realice una venta o preste un servicio a un agente de retención, este le retendrá una parte del valor a título del impuesto de renta, de modo que el impuesto se va pagando por adelantado y en cada ingreso que se obtenga, independientemente que se trate de un sujeto declarante o no del impuesto de renta. En este último caso, el valor de las retenciones constituye su impuesto.*

*De otra parte, las personas naturales que no están en la obligación de presentar declaración del impuesto de renta y complementarios, son aquellas que cumplen los requisitos establecidos en los artículos*[*592*](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=730)*,*[*593*](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=731)*y*[*594-1*](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=733)*del Estatuto Tributario. Estos artículos señalan los requisitos para que las personas naturales no tengan la categoría de declarantes.*

*Es decir, que de acuerdo con las normas en cita, toda persona natural es contribuyente del impuesto de renta, no obstante, no toda persona natural está obligada a declarar. En todo caso, no se debe confundir la obligación de tributar con la obligación de declarar, toda vez que la exoneración de la obligación de declarar, no exonera de la obligación de pagar impuestos; acorde con los requisitos que señala la ley, las personas que tengan el nivel de ingresos o patrimonio señalado, deben declarar renta.*

*Sin perjuicio de lo anterior, los sujetos contribuyentes del impuesto sobre la renta que no cumplan esos topes, no son declarantes, sin embargo, podrían presentar voluntariamente la declaración correspondiente y declarar las retenciones que le fueren practicadas, caso en el cual con esa declaración tributaria podría solicitar la devolución del impuesto."*

De esta manera se entienden resueltas las tres primeras preguntas formuladas en la consulta.

Por último, el [artículo 871](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=1082) indica que uno de los hechos generadores del Gravamen a los Movimientos Financieros (GMF) lo constituye la realización de las transacciones financieras, **mediante las cuales se disponga de recursos depositados en cuentas corrientes o de ahorros,** así como en cuentas de depósito en el Banco de la República, y los giros de cheques de gerencia.

Para el caso materia de análisis indica el inciso segundo del artículo 6 de la Ley 1917 de 2018:

*"Los recursos****serán girados directamente a la Institución Prestadora de Servicios de Salud,****para la destinación exclusiva del pago el apoyo de sostenimiento a los residentes que cursen uno de los programas de especialización médico quirúrgica, previa verificación de la existencia del contrato y constancia de matrícula al programa de especialización medico quirúrgica."*

Así las cosas, durante el giro de recursos (tanto a la IPS como al residente) se tendrá que dar cumplimiento a lo dispuesto en el mencionado [artículo 871](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=1082), salvo que se encuentren en alguno de los eventos del [artículo 879](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=1090) del Estatuto Tributario.

Esta norma consagra las exenciones al GMF, dentro de las cuales se destaca lo contenido en los numerales 1° y 3° (sin perjuicio del análisis integral que se deba hacer) sobre los retiros efectuados de las cuentas de ahorro, los depósitos electrónicos o tarjetas prepago abiertas o administradas por entidades financieras y/o cooperativas de naturaleza financiera o de ahorro y crédito vigiladas por las Superintendencias Financiera o de Economía Solidaria respectivamente, que no excedan mensualmente de 350 UVT y las operaciones que realice la Dirección del Tesoro Nacional, directamente o a través de los órganos ejecutores.

De esta manera se entiende resuelta la cuarta pregunta formulada en la consulta.

Atentamente,

**LORENZO CASTILLO BARVO**

Subdirector de Gestión Normativa y Doctrina (E)

Dirección de Gestión Jurídica

UAE-DIAN