**OFICIO N° 022122**

**07-04-2014**

**DIAN**

Subdirección de Gestión Normativa y Doctrina

Bogotá, D.C.

100208221 000273

**CONCEPTO No.**

**ÁREA: Tributaria**

Señor

**Diego Agustín Sánchez Montenegro**

Carrera 41 Bis n 29c 79 sur

Bogotá

**Ref:** Radicado 46133 del 10/07/2013

De conformidad con el artículo 20 del Decreto 4048 de 2008 y la Orden Administrativa 000006 de 2009, este despacho es competente 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.

**Tema** Impuesto sobre la Renta y Complementarios

**Descriptores** Aportes Parafiscales

**Fuentes formales** Estatuto Tributario [artículo 108](http://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=156); Oficio 072394 del 13 de noviembre de 2013

**PROBLEMA JURÍDICO:**

¿El requisito de estar a paz y salvo en el pago de aportes al sistema de seguridad social contenido en el [artículo 108](http://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=156) del Estatuto Tributario, es aplicable al caso de pagos realizados a rentistas de capital?

**TESIS JURÍDICA:**

Sí es requisito para la procedencia de la deducción en el impuesto sobre la renta de los pagos realizados a las personas naturales por concepto de contratos de prestación de servicios cuya duración sea superior a tres (3) meses, que el contratante verifique la afiliación y el pago de las cotizaciones y aportes a la protección social.

**INTERPRETACIÓN JURÍDICA:**

En su escrito se pregunta:

*Para el cumplimiento del* [*art. 108*](http://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=156) *del E.T. se debe exigir (sic) seguridad social a los rentistas de capital, arrendamiento de bienes inmuebles, vehículos, etc…*

Entendemos de su pregunta que el problema jurídico planteado es si resulta aplicable al caso de pagos realizados a rentistas de capital, el requisito de estar a paz y salvo en el pago de aportes parafiscales, contenido en el [artículo 108](http://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=156) del Estatuto Tributario.

Así las cosas resulta necesario analizar lo señalado en el [artículo 108](http://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=156) del Estatuto Tributario:

[Artículo 108](http://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=156). Los aportes parafiscales son requisito para la deducción de salarios. Para aceptar la deducción por salarios, los patronos obligados a pagar subsidio familiar y a hacer aportes al Servicio Nacional de Aprendizaje (SENA), al Instituto de Seguros Sociales (ISS), y al Instituto Colombiano de Bienestar Familiar (ICBF), deben estar a paz y salvo por tales conceptos por el respectivo año o período gravable, para lo cual, los recibos expedidos por las entidades recaudadoras constituirán prueba de tales aportes. *Los empleadores deberán además demostrar que están a paz y salvo en relación con el pago de los aportes obligatorios previstos en la Ley 100 de 1993.* (El texto resaltado en *cursiva* fue adicionado Ley 223/95, art. 83)

Adicionalmente, para aceptar la deducción de los pagos correspondiente a descansos remunerados es necesario estar a paz y salvo con el SENA y las Cajas de compensación familiar.

Parágrafo. Para que sean deducibles los pagos efectuados por los empleadores cuyas actividades sean la agricultura, la silvicultura, la ganadería, la pesca, la minería, la avicultura o la apicultura, a que se refiere el artículo 69 de la ley 21 de 1982, por concepto de salarios, subsidio familiar, aportes para el SENA, calzado y overoles para los trabajadores, es necesario que el contribuyente acredite haber consignado oportunamente los aportes ordenados por la citada ley.

Parágrafo 2o. <Parágrafo adicionado por el artículo 27 de la Ley 1393 de 2010> Para efectos de la deducción por salarios de que trata el presente artículo se entenderá que tales aportes parafiscales deben efectuarse de acuerdo con lo establecido en las normas vigentes. Igualmente, **para la procedencia de la deducción por pagos a trabajadores independientes, el contratante deberá verificar la afiliación y el pago de las cotizaciones y aportes a la protección social que le corresponden al contratista según la ley, de acuerdo con el reglamento que se expida por el Gobierno Nacional.** Lo anterior aplicará igualmente para el cumplimiento de la obligación de retener cuando ésta proceda.

Parágrafo 3°. <Parágrafo adicionado por el artículo 34 de la Ley 1607 de 2012> Las sociedades y personas jurídicas y asimiladas contribuyentes declarantes del impuesto sobre la renta y complementarios, no estarán sujetas al cumplimiento de los requisitos de que trata este artículo por los salarios pagados cuyo monto no exceda de diez (10) salarios mínimos legales mensuales vigentes.

(Se resalta)

Sobre el particular es preciso señalar que mediante oficio 072394 del 13 de noviembre de 2013, el cual se adjunta para su conocimiento por ser doctrina vigente, este Despacho al analizar una consulta sobre la necesidad de verificar la afiliación y pagos al Sistema General de Seguridad Social por parte de los contratantes o adquirentes de bienes y servicios de personas naturales, **se concluyó que para la procedencia de la deducción en el impuesto sobre la renta de estos pagos el contratante deberá verificar la afiliación y el pago de las cotizaciones y aportes a la protección social, en aquellos contratos de prestación de servicios cuya duración sea superior a tres (3) meses.**

**TEMA** Impuesto sobre la Renta y Complementarios

**DESCRIPTORES** Trabajadores Independientes

**FUENTES FORMALES** Estatuto Tributario [artículo 108](http://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=156)

**PROBLEMA JURÍDICO No. 2:**

¿Según lo que establece la Ley 100 de 1993 la seguridad social para los trabajadores independientes se debe realizar en forma anticipada, es válido el aporte de seguridad social del mes siguiente al servicio para el cumplimiento del [artículo 108](http://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=156) del Estatuto Tributario?

**TESIS JURÍDICA:**

Para el caso de la prestación de servicios por un trabajador independiente, en virtud de un contrato de prestación de servicios u otra forma contractual, se hace necesario observar lo establecido en el parágrafo 2 del [artículo 108](http://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=156) del Estatuto Tributario y no lo contenido en su inciso primero, razón por la cual la parte contratante debe verificar la afiliación y pago de los aportes al Sistema General de Seguridad Social en Pensiones y al Sistema General de Seguridad Social en Salud por parte del contratista.

**INTERPRETACIÓN JURÍDICA:**

El [artículo 108](http://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=156) del Estatuto Tributario establece que los pagos por aportes parafiscales efectuados en un determinado año o período gravable son requisito adicional para la procedencia de la deducción por concepto de salarios, concepto que tiene como fundamento en la remuneración que se da por el empleador al trabajador en virtud de un contrato de trabajo.

Diferente es el caso de la prestación de un servicio por una persona natural en virtud de un contrato de prestación de servicios u otra forma contractual, caso en el cual el contratista deberá estar afiliado al Sistema General de Seguridad Social en Pensiones y al Sistema General de Seguridad Social en Salud y la parte contratante está obligada a verificar la afiliación y pago de estos aportes.

Por lo anteriormente señalado se concluye que para este caso no hay lugar a la aplicación del inciso primero del [artículo 108](http://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=156) del Estatuto Tributario, sino de su parágrafo segundo.

**TEMA** Procedimiento Tributario

**DESCRIPTORES** Devolución de Saldos a Favor

**FUENTES FORMALES** Ley 1607 de 2012 artículo 61; Estatuto Tributario [artículo 595](http://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=735); Decreto 2972 del 20 de diciembre de 2013 artículo 27; Decreto 2277 de 2012 artículo 1 modificado por el Decreto 2877 de 2013

**PROBLEMA JURÍDICO No. 3:**

¿En el caso de la liquidación de una persona jurídica cómo puede solicitar la devolución del impuesto a las ventas por exceso de retenciones cuando esta presenta las declaraciones en forma anual? ¿Es viable presentar una declaración de IVA por fracción de año y efectuar la solicitud de devolución correspondiente o necesariamente debe esperar hasta finalizar el año gravable para solicitar la devolución?

**TESIS JURÍDICA:**

La Declaración del Impuesto sobre las Ventas – Formulario 300 a través de su casilla 24 permite indicar la periodicidad de esta declaración, razón por la cual en el evento que se proceda a la liquidación de la sociedad, en los términos señalados en el [artículo 595](http://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=735) del Estatuto Tributario y esta deba presentarse de forma anual, se podrá presentar la declaración por la fracción del año.

En el caso que se generen saldos a favor, el [artículo 854](http://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=1063) del Estatuto Tributario establece que la solicitud de devolución de impuestos deberá presentarse a más tardar dos años después de la fecha de vencimiento del término para declarar, para lo cual se deberán observa (sic) los requisitos contemplados en el Decreto 2877 de 2013 y de manera especial lo señalado en el parágrafo del artículo 1°, para el caso de las sociedades liquidadas.

**INTERPRETACIÓN JURÍDICA:**

Mediante el artículo 61 de la Ley 1607 de 2012 se modificó el período gravable en la presentación de la declaración del impuesto sobre las ventas, que pasa de ser bimestral por regla general, a ser bimestral, cuatrimestral y anual dependiendo del monto de los ingresos del año del responsable del impuesto.

*“Las personas jurídicas y naturales responsables de IVA cuyos ingresos brutos generados a 31 de diciembre del año gravable anterior sean inferiores a 15.000 UVT deberán presentar la declaración de forma anual y en este caso el período será equivalente al año gravable enero – diciembre.”*

*En el caso de liquidación o terminación de actividades durante el ejercicio* de aquellos responsables de IVA, *el período gravable se contará de la siguiente forma:*

*“Artículo 61. Modifíquese el* [*artículo 600*](http://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=740) *del Estatuto Tributario, el cual quedará así:*

*(…)*

*Parágrafo. En el caso de liquidación o terminación de actividades durante el ejercicio, el período gravable se contará desde su iniciación hasta las fechas señaladas en el* [*artículo 595*](http://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=735) *de este Estatuto.”*

*En ese sentido el* [*artículo 595*](http://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=735) *del Estatuto Tributario* establece el período fiscal para las personas jurídicas así:

*“*[*Artículo 595*](http://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=735)*. Período fiscal cuando hay liquidación en el año. En los casos de liquidación durante el ejercicio, el año concluye en las siguientes fechas:*

*(…)*

*b) Personas jurídicas: en la fecha en que se efectúe la aprobación de la respectiva acta de liquidación, cuando estén sometidas a la vigilancia del Estado;*

*c) Personas jurídicas no sometidas a la vigilancia estatal, sociedades de hecho y comunidades organizadas: en la fecha en que finalizó la liquidación de conformidad con el último asiento de cierre de la contabilidad; cuando no estén obligados a llevarla, en aquélla en que terminan las operaciones, según documento de fecha cierta.”*

En ese orden de ideas el período gravable del impuesto sobre las ventas, para los responsables obligados a presentar la declaración anual que se liquiden, será de enero hasta la fecha en que se efectúe la aprobación de la respectiva acta de liquidación, cuando estén sometidas a la vigilancia del Estado; o en la fecha en que finalizó la liquidación de conformidad con el último asiento de cierre de la contabilidad, cuando no estén obligados a llevarla, en aquélla en que terminan las operaciones, según documento de fecha cierta, cuando no estén sometidas a la vigilancia estatal.

Ahora bien, el artículo 27 del Decreto 2972 del 20 de diciembre de 2013 establece que los responsables obligados a presentar la declaración del impuesto sobre las ventas de forma anual, deberán hacer pagos cuatrimestrales sin declaración, a modo de anticipo del impuesto sobre las ventas en las fechas allí establecidas.

Sin perjuicio de lo anteriormente señalado, la Declaración del Impuesto sobre las Ventas – Formulario 300 a través de su casilla 24 permite indicar la periodicidad (bimestral, cuatrimestral o anual), razón por la cual en el evento que se proceda a la liquidación de la sociedad, en los términos señalados en el [artículo 595](http://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=735) del Estatuto Tributario, y esta deba presentarse de forma anual, se podrá presentar la declaración por la fracción del año.

En el caso que se generen saldos a favor, como en el que usted plantea por exceso de retenciones en la fuente, el [artículo 854](http://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=1063) del Estatuto Tributario establece que la solicitud de devolución de impuestos deberá presentarse a más tardar dos años después de la fecha de vencimiento del término para declarar.

Respecto de los requisitos de la solicitud de devolución, será preciso tener en cuenta lo establecido en el Decreto 2277 de 2012 modificado por el Decreto 2877 de 2013, por el cual se reglamenta parcialmente el procedimiento de gestión de las devoluciones y compensaciones. De manera especial el parágrafo del artículo 1° de este decreto, para el caso de las sociedades liquidadas establece:

*“Parágrafo. La devolución de los saldos a favor deberá ser solicitada en las sociedades liquidadas por el o los socios a quienes se haya adjudicado el activo de acuerdo con el acta final de liquidación, que debe anexarse a la solicitud respectiva. En caso de que el activo se adjudique a una sociedad, la solicitud debe ser presentada por el representante legal o apoderado. En todo caso cuando el activo se adjudique a varios socios se deberá realizar una sola solicitud de devolución y/o compensación por el saldo total.”*

**TEMA** Impuesto sobre la renta para la equidad – CREE

**DESCRIPTORES** RETENCIÓN EN LA FUENTE

**FUENTES FORMALES** Ley 1607 de 2012 artículo 20; Decreto 1828 del 27 de agosto de 2013 artículo 1°; Estatuto Tributario [artículo 368](http://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=459)

**PROBLEMA JURÍDICO No. 4:**

¿Las entidades sin ánimo de lucro, propiedades horizontales, usuarios de zona franca que no son sujetos pasivos del CREE son agentes de retención de este impuesto?

**TESIS JURÍDICA:**

Las entidades sin ánimo de lucro, la propiedad horizontal y los usuarios de zona franca no se consideran como sujetos pasivos del impuesto sobre la renta para la equidad CREE, en los términos del artículo 20 de la Ley 1607 de 2012 y el Decreto 1828 del 27 de agosto de 2013. Teniendo en cuenta que a partir del 1° de septiembre de 2013 se estableció el mecanismo de la autorretención para todos los sujetos pasivos de este impuesto, tenemos estas entidades no se considerarán agentes de retención para estos fines.

**INTERPRETACIÓN JURÍDICA:**

El artículo 20 de la Ley 1607 de 2012 y el artículo 1° del Decreto 1828 del 27 de agosto de 2013 señalan que son sujetos pasivos del impuesto de renta para la equidad CREE las sociedades, personas jurídicas y asimiladas contribuyentes declarantes del impuesto sobre la renta y complementarios y las sociedades, entidades extranjeras contribuyentes declarantes del impuesto sobre la renta; por sus ingresos de fuente nacional obtenidos mediante sucursales y establecimientos permanentes.

Igualmente los parágrafos 2 y 3 del artículo 20 de la Ley 1607 de 2012 y el inciso segundo del artículo 1° del Decreto 1828, establecen que no son sujetos pasivos del impuesto sobre la renta para la equidad CREE:

      Las entidades sin ánimo de lucro.

      Las sociedades declaradas como zonas francas a 31 de Diciembre de 2012, o aquellas que a dicha fecha hubieren radicado la respectiva solicitud ante el Comité Intersectorial de Zonas Francas, y los usuarios que se hayan calificado o se califiquen a futuro.

      Quienes no hayan sido previstas en la ley de manera expresa como sujetos pasivos.

Atentamente,

EDY ALEXANDRA FAJARDO MENDOZA

Subdirectora de Gestión Normativa y Doctrina (E)

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