**OFICIO N° 057623**

**11-09-2013**

**DIAN**

Dirección de Gestión Jurídica

Bogotá, D. C.

100202208-1431

Doctor

**ALEXÁNDER CUESTAS MAHECHA**

Gerencia de Talento Humano

Universidad Nacional Abierta y a Distancia (UNAD)

Calle 14 Sur N° 14-23

Bogotá, D. C.

**Referencia:** Radicado 000418 del 19/04/2013

**Tema** Impuesto sobre la renta y complementarios

**Descriptores**

Gastos de representación

Rentas de trabajo exentas

**Fuentes Formales** Estatuto Tributario, [artículo 206](http://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=272), numeral 7

Cordial saludo, doctor Cuestas:

De conformidad con el artículo 19 del Decreto número 4048 de 2008 y la Orden Administrativa número 000006 de 2009, 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.

¿Consulta con fundamento en el numeral 7 del [artículo 206](http://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=272) del Estatuto Tributario, si están exentos del impuesto sobre la renta y complementario en algún porcentaje, los valores cancelados por concepto de sueldo a los docentes?

El [artículo 206](http://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=272) del Estatuto Tributario, en el numeral 7 establece:

***“***[***Artículo 206***](http://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=272)***. Rentas de trabajo exentas.*** *Están gravados con el impuesto sobre la renta y complementarios la totalidad de los pagos o abonos en cuenta provenientes de la relación laboral o legal y reglamentaria, con excepción de los siguientes:*

*...*

*7. En el caso de los Magistrados de los Tribunales y de sus Fiscales, se considerará como gastos de representación exentos un porcentaje equivalente al cincuenta por ciento (50%) de su salario. Para los Jueces de la República el porcentaje exento será del veinticinco por ciento (25%) sobre su salario.*

*En el caso de los rectores y profesores de universidades oficiales, los gastos de representación no podrán exceder del cincuenta por ciento (50%) de su salario”.*

Este Despacho estima necesario, en primer lugar, revisar los antecedentes del [artículo 206](http://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=272) del Estatuto Tributario, cuya norma fuente es el artículo 35 de la Ley 75 de 1986, para atender la regla consagrada en el inciso 2° del artículo 27 del Código Civil, según la cual, al interpretar una expresión oscura de la ley, se puede recurrir a su intención o espíritu, claramente manifestados en ella misma o en la historia fidedigna de su establecimiento. Para el efecto transcribimos los apartes pertinentes de la ponencia para segundo debate en el Senado de la República:

***“Ponencia para segundo debate al Proyecto de ley número 98 Senado de 1986, por la cual se expiden normas en materia tributaria, de catastro, de fortalecimiento y democratización del mercado de capitales, se conceden unas facultades extraordinarias y se dictan otras disposiciones.***

*...*

*En el trabajo de la subcomisión se acordó igualmente extender el tratamiento especial de los gastos de representación a los jueces, profesores y rectores de universidades, directores de departamento administrativo, superintendentes y contralores departamentales...*

*Hechas las anteriores consideraciones, paso a dar una breve explicación de aquellos artículos del pliego de modificaciones que fueron objeto de algunas adiciones a lo largo del debate efectuado por las Comisiones Terceras.*

*Artículo 35*

*Con ocasión de las exenciones tributarias a las rentas de trabajo, se contempla en el numeral 7 del artículo, a los rectores de las universidades oficiales, en el sentido de que tendrán hasta un 50% de su salario como gastos de representación exentos del pago de impuestos. En el texto introducido por la subcomisión sólo se habían incorporado como beneficiarios a los profesores de las universidades oficiales, estableciéndose en esta oportunidad un tratamiento equitativo para quienes sin ser catedráticos, desempeñan el cargo de rectores”.* (Anales del Congreso Año XXIX – N° 163 del 11 de diciembre de 1986, páginas 8 y 9) (subrayado fuera de texto).

Antes de analizar la jurisprudencia sobre el tema, es preciso recordar el alcance que tienen los fallos de la Honorable Corte Constitucional, señalado expresamente por el artículo 48 de la Ley 270 de 1996, Estatutaria de la Administración de Justicia:

***“Artículo 48. Alcance de las sentencias en el ejercicio del control constitucional.*** *Las sentencias proferidas en cumplimiento del control constitucional tienen el siguiente efecto:*

*1. Las de la Corte Constitucional dictadas como resultado del examen de las normas legales, ya sea por vía de acción, de revisión previa o con motivo del ejercicio del control automático de constitucionalidad, sólo serán de obligatorio cumplimiento y con efecto erga omnes en su parte resolutiva. La parte motiva constituirá criterio auxiliar para la actividad judicial y para la aplicación de las normas de derecho en general. La interpretación que por vía de autoridad hace, tiene carácter obligatorio general.*

*...”* (subrayado fuera de texto).

La Honorable Corte Constitucional en la Sentencia C-461 de 2004 al declarar exequible el inciso final del numeral 7 del [artículo 206](http://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=272) del Estatuto Tributario, hizo las siguientes consideraciones:

***“VI. CONSIDERACIONES***

***5. Análisis de los cargos contra el inciso final del numeral 7 del*** [***artículo 206***](http://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=272) ***del ET***

*Según se advirtió anteriormente, para el examen de constitucionalidad del inciso final del numeral 7 del* [*artículo 206*](http://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=272) *del ET se considera necesario referirse previamente a la competencia del legislador para establecer exenciones tributarias sobre los gastos de representación, como quiera que la norma impugnada declara exentos del impuesto de renta un porcentaje equivalente al cincuenta por ciento (50%) del salario que reciben rectores y profesores de universidades oficiales, el cual corresponde a dicho concepto.*

***5.1. Competencia del legislador para crear exenciones tributarias sobre los gastos de representación***

*En Sentencia C-250 de 2003, M. P. Rodrigo Escobar Gil, la Corte, al analizar la constitucionalidad del inciso 3° del numeral 7 del* [*artículo 206*](http://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=272) *del ET, hizo un estudio muy preciso en relación con las condiciones bajo las cuales el legislador puede instituir exenciones tributarias respecto de las sumas que percibe el trabajador por concepto de gastos de representación.*

*...*

*En cuanto al sector público se refiere, la Corte en la citada jurisprudencia señaló que los gastos de representación hoy han adquirido una connotación distinta, toda vez que se han convertido en un componente de la retribución del servidor público para su beneficio personal, con una filosofía especial fundada en la posición que este ocupa, la jerarquía del empleo, la responsabilidad que este implica y las responsabilidades propias del cargo.*

*Dijo la Corte en el mencionado fallo:*

*...*

*“Se acudió, así, particularmente en el sector público, a una modalidad según la cual un determinado porcentaje del salario se consideraba como gastos de representación, pero con la característica especial de que se trataba de un ingreso de libre disposición del empleado, que se presumía afectado a las necesidades de representación de la empresa o la entidad. Desapareció por consiguiente la necesidad de justificar los gastos de representación, y el concepto en sí mismo cambió en su significación.*

*“En ese nuevo contexto las sumas que se entregan a ciertos empleados por concepto de gastos de representación se convierten en un componente de la retribución del trabajador, que tendría como propósito permitirle mantener un status social adecuado con la naturaleza del cargo y la proyección pública de la empresa o entidad.*

*“Particularmente para el sector público se ha señalado que los gastos de representación son “... emolumentos que se reconocen por el desempeño de excepcionales empleos, cuyo ejercicio puede exigir un género de vida que implique mayores gastos en relación con los que demanda el ejercicio común de los cargos oficiales”.*

*...*

***5.2. Examen de constitucionalidad de la norma bajo revisión***

*El inciso final del numeral 7 del* [*artículo 206*](http://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=272) *del ET, declara exento del impuesto de renta un porcentaje equivalente al cincuenta por ciento (50%) del salario que reciben rectores y profesores de universidades oficiales, el cual corresponde a gastos de representación.*

*Según la doctrina de la Corte, el legislador tiene competencia para instituir exenciones sobre sumas de dinero que perciben los trabajadores como gastos de representación, siempre y cuando dicho beneficio tenga una justificación, y la misma se encuentre acorde con los mandatos superiores. Por tanto, en el asunto bajo revisión debe indagarse si el beneficio fiscal que se examina, decretado en favor de profesores y rectores de universidades oficiales, se encuentra justificado a la luz de los dictados del Ordenamiento Superior.*

*Para tal fin, debe tenerse presente que distintos preceptos de la Constitución reconocen la importancia de la educación superior, así como el valor que reviste la actividad que desarrollan los profesores y directivas de los establecimientos universitarios.*

*...*

*El anterior recorrido normativo pone en evidencia que existe un nexo inescindible entre los objetivos y propósitos de la educación superior, previstos en la Constitución y la Ley 30 de 1992, y la actividad que despliegan profesores y rectores vinculados a instituciones oficiales de educación superior, como quiera que su labor contribuye innegablemente a la consecución de objetivos fundamentales, como el fomento de la investigación, la promoción de la ciencia y la capacitación profesional de los colombianos para el desarrollo científico, cultural, económico, político y social del país.*

*Desde esta perspectiva puede afirmarse, entonces, que la institucionalización de los gastos de representación que consagra la norma bajo análisis a favor de profesores y rectores de universidades oficiales encuentra una justificación que está acorde con los mandatos superiores, pues consiste básicamente en una medida de estímulo y fomento tendiente a dignificar la actividad que desarrollan dichos servidores, como reconocimiento a su misión de formadores de futuros profesionales e investigadores, a las calidades que exigen esos cargos, y al status que ocupan en la sociedad quienes los desempeñan.*

*Ha de recordarse que conforme a lo dicho en el mencionado fallo C-250 de 2003, no es violatorio de la Carta que determinado componente de la retribución de ciertos funcionarios públicos se establezca en atención a las particulares condiciones del empleo referentes a la dignidad del cargo, las responsabilidades que comporta y la autoridad que le corresponde.*

*Tratándose de los rectores y profesores de las universidades oficiales, los ingresos que perciben como gastos de representación constituyen una retribución que perciben en razón de las calidades objetivas y subjetivas exigidas para el ejercicio de las funciones propias de esa labor, y adicionalmente por la necesidad de asegurar para estos servidores un status en la sociedad acorde con la dignidad que ostentan.*

*En este sentido, está claro que los gastos de representación hacen efectivo el imperativo constitucional de dignificar la actividad docente. Sobre el particular, no puede olvidarse que el Constituyente no habría establecido el mandato dirigido al legislador de garantizar “la profesionalización y dignificación de la actividad docente” (artículo 68 inciso 3° C. P.) si no hubiera estimado que la consecución de tal objetivo era de gran importancia.*

*La Corte ha expresado también, que cuando el legislador crea un beneficio tributario para el componente de la retribución identificado como gastos de representación, igualmente está atendiendo a una razón de índole objetivo que no vulnera el principio de igualdad ni la equidad en relación con los demás servidores públicos, toda vez que, según lo precisa el fallo que se comenta, la propia ley que estableció dicha exención consagró un aumento compensatorio para los ingresos de los empleados públicos que se hubiesen visto afectados por la eliminación de las rentas exentas.*

*...*

*Finalmente, respecto del porcentaje que el legislador señaló como exento del impuesto de renta –el 50% del salario de los profesores y rectores de universidades oficiales–, no advierte la Corte vicio alguno de inconstitucionalidad pues la regulación de ese aspecto corresponde al ámbito de la potestad de configuración legislativa, aclarando que no existe imperativo constitucional que permita establecer cuál debe ser la proporción de la retribución que en ciertos empleos se atribuya a gastos de representación.*

*Por todo lo dicho, puede concluirse que la medida consagrada en el inciso final del numeral 7 del* [*artículo 206*](http://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=272) *del ET no infringe los preceptos superiores citados en la demanda y ningún otro de la Carta Política, pues no solo persigue una finalidad válida a la luz del Ordenamiento Superior, sino que además resulta adecuada para alcanzar el objetivo fundamental de dignificar la actividad docente que desarrollan profesores y rectores de universidades oficiales, y reconocer el valioso aporte al progreso y a la identidad nacionales”.* (Subrayado fuera de texto).

**Ahora bien, acorde con lo expresado en el Concepto número 028968 del 9 de abril de 2001, la base de cálculo del cincuenta por ciento (50%) está constituida no por la totalidad de los pagos provenientes de la relación laboral o legal y reglamentaria, sino por los pagos que de acuerdo con las disposiciones laborales vigentes constituyen salario.**

En mérito de lo expuesto se revocan el Concepto número 100437 del 30 de diciembre de 1998 y el Oficio número 026804 del 10 de abril de 2007 y todos los demás que sean contrarios a la presente doctrina.

Respecto a la inquietud relacionada con el diligenciamiento del Certificado de Ingresos y Retenciones (Formulario 220), el instructivo de la casilla 39 señala:

***“39. Gastos de representación:*** *Escriba el valor total de los pagos efectuados en el período al asalariado a título de gastos de representación”.*

En relación con el procedimiento a seguir por parte del sujeto de retención en la fuente, cuando se le practiquen retenciones en exceso o indebidas, anexamos el Concepto número 013734 del 14 de septiembre de 1999.

Atentamente,

**La Directora de Gestión Jurídica,**

*Isabel Cristina Garcés Sánchez.*

**Publicado en D.O. 48.936 del 7 de octubre de 2013.**