DIAN

MINHACIENDA

TODOS POR UN NUEVO PAÍS

www.dian.gov.co

Subdirección de Gestión Normativa y Doctrina

DIAN No. Radicado 000S2015020779
Fecha 2015-07-15 16:02:34
Remitente SUB GES NORMATIVA DOCTRINA
Destinatario GUSTAVO BERNAL ORTIZ
Anexos 0 Folios 15
COR-000S2015020779

Bogotá, D.C. 14 JUL. 2015

100208221 *000885

S.J.D
ARO

Ref: Radicados 100013315 del 25/05/2015 y 100012889 del 25/05/2015

Tema	Impuesto sobre la Renta y Complementarios
Descriptores	Costos y Deducciones
Fuentes formales	Estatuto Tributario artículos 107, 329, 332 Ley 1739 de 2014 artículos 26, 77 Decreto 1070 de 2013 artículo 2 Oficio 000885 del 31 de julio de 2014 Oficio 064367 del 27 de noviembre de 2014 Oficio 014504 del 19 de mayo de 2015

De conformidad con el artículo 20 del Decreto 4048 de 2008 es función de ésta Subdirección absolver las consultas escritas que se formulen sobre la interpretación y aplicación de las normas tributarias de carácter nacional, aduaneras y cambiarias en lo de competencia de la Entidad.

A través del radicado de la referencia se consultan los siguientes temas, en relación al impuesto de renta a cargo de las personas naturales:

- Si es posible deducir los costos y gastos que tengan relación de causalidad con su ingreso, en el caso de una persona natural, perteneciente a la categoría tributaria de empleado (no ejerce profesiones liberales), responsable del IVA por pertenecer al régimen común y obligado a llevar contabilidad.
- Si para el caso de estas personas resulta aplicable lo previsto en el numeral 10 del artículo 206 del Estatuto Tributario.
- ¿Cuál es el formulario debe presentar la correspondiente declaración de renta?

Hecha la anterior precisión los problemas jurídicos planteados se resolverán en el

siguiente orden:

1. *Posibilidad de deducir costos y gastos*

De los antecedentes de la consulta se puede establecer que las inquietudes versan sobre el año gravable 2014, razón por la cual este despacho considera aplicable lo señalado en la respuesta a la pregunta 9 del oficio 885 de 2014 (citado entre otros en el oficio 064367 del 27 de noviembre de 2014), que respecto de aquellos costos y gastos inherentes en la determinación del impuesto de renta para las personas naturales clasificadas en la categoría tributaria de empleados interpretó:

> 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 del Estatuto Tributario y demás normas concordantes y complementarias.
>
> La anterior conclusión tiene como fundamento jurídico el artículo 331 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 ibídem.**
> (...)
>
> (Subrayado fuera del texto)

En ese orden de ideas para el año gravable 2014, en la depuración de la base gravable del impuesto sobre la renta mediante el sistema ordinario, a cargo de las personas naturales clasificadas en la categoría tributaria de empleado, cuyos pagos o abonos en cuenta no provengan de una relación laboral, sólo podrán detraerse los costos y gastos relacionados con la actividad productora de renta, siempre y cuando cumplan con la totalidad de las condiciones para su aceptación contenidas en el artículo 107 del Estatuto Tributario y demás normas concordantes y complementarias.

Este despacho entiende que la anterior interpretación puede quedar en entredicho, por lo contenido en el artículo 26 de la Ley 1739 de 2014:

> Artículo 26. Adiciónese el parágrafo 4o al artículo 206 del Estatuto Tributario, el cual quedará así:
>
> "**Parágrafo 4o.** La exención prevista en el numeral 10 procede también para las personas naturales clasificadas en la categoría de empleados cuyos pagos o abonos en cuenta no provengan de una relación laboral, o legal y reglamentaria, de conformidad con lo previsto en los artículos 329 y 383 del Estatuto Tributario. Estos contribuyentes no podrán solicitar el reconocimiento fiscal de costos y gastos distintos de los permitidos a los trabajadores asalariados involucrados en la prestación de servicios personales o de la realización de actividades económicas por cuenta y riesgo del contratante. Lo anterior no modificará el régimen del impuesto sobre las ventas aplicable a las personas naturales de que trata el presente parágrafo, ni afectará el derecho al descuento del impuesto sobre las ventas pagado en la adquisición de

(Subrayado fuera del texto)

Sobre el particular es preciso considerar que el artículo 77 de la Ley 1739 del 23 de diciembre de 2014, señala que regirá a partir de su promulgación, la cual se realizó mediante su publicación en el Diario Oficial No. 49.374 de 23 de diciembre de 2014 y conforme con el artículo 338 de la Constitución Política, las leyes que regulen impuestos de período se aplican a partir del período que comience después de iniciar la vigencia de la respectiva ley.

Lo anterior significa que para el caso del impuesto de renta, esta disposición aplican a partir del año gravable 2015 y este Despacho ha señalado que antes de emitir una interpretación sobre el mismo habrá que estarse al resultado del proceso de revisión Constitucional debido a la demanda de inconstitucionalidad interpuesta (referencia Expediente D-10678, Magistrado Sustanciador: Gabriel Eduardo Mendoza Melo, admitido mediante auto de la Corte Constitucional del 21 de abril 21 de 2015), tal como lo indicó en el oficio 014504 del 19 de mayo de 2015 del cual se adjunta copia para su conocimiento y fines pertinentes.

2. *Aplicación de lo previsto en el numeral 10 del artículo 206 del Estatuto Tributario*

En este punto también se hace necesario distinguir el año gravable respecto del cual se analiza su aplicación.

Para el año gravable 2014, respecto de la posibilidad de tomar el 25% de la renta exenta para las personas naturales que pertenezcan a la categoría tributaria de empleado el artículo 2° del Decreto 1070 de 2013, dispuso:

> Artículo 2°. *Depuración de la base del cálculo de la retención en la fuente* . Para obtener la base de retención en la fuente sobre los pagos o abonos en cuenta por concepto de rentas de trabajo efectuados a las personas naturales pertenecientes a la categoría de empleados, se podrán detraer los siguientes factores:
>
> (...)
>
> 4. Las rentas que la ley de manera taxativa prevé como exentas en razón a su origen y beneficiario. Lo previsto en el numeral 10 del artículo 206 del Estatuto Tributario procede también para las personas naturales clasificadas en la categoría de empleados cuyos pagos o abonos en cuenta no provengan de una relación laboral, o legal y reglamentaria, de conformidad con lo previsto en el inciso 1° del artículo 383 del Estatuto Tributario.
>
> (...)
>
> (Subrayado fuera del texto)

En consecuencia, para determinar la base de cálculo de la renta exenta del veinticinco por ciento (25%) de que trata el numeral 10° del artículo 206 del Estatuto Tributario, las personas naturales pertenecientes a la categoría tributaria de empleados (materia de consulta en el radicado de la referencia) podrán restar de las rentas de trabajo, los

factores de depuración señalados en el artículo 2° del Decreto Reglamentario 1070 de 2013, conclusión plasmada en el concepto 013196 del 21 de febrero de 2014, con la precisión que este sólo es viable en el sistema ordinario de depuración de la renta pues tratándose el Impuesto Mínimo Alternativo (IMAN) el artículo 332 del Estatuto Tributario no se encuentra expresamente autorizada su disminución.

En cuanto al año gravable 2015 y la posibilidad de tomar por parte de las personas naturales clasificadas en la categoría tributaria de empleado, cuyos pagos o abonos en cuenta no provengan de una relación laboral, los costos y deducciones que sean procedentes, este Despacho pone de manifiesto los cambios que se introdujeron con la adición del parágrafo 4° al artículo 206 del Estatuto Tributario, por el artículo 26 de la ley 1739 de 2014.

En efecto, señala esta norma que estos contribuyentes no podrán solicitar el reconocimiento fiscal de costos y gastos distintos de los permitidos a los trabajadores asalariados involucrados en la prestación de servicios personales o de la realización de actividades económicas por cuenta y riesgo del contratante.

Sin embargo se reitera que previo a emitir una interpretación sobre esta norma, será necesario atender el resultado de la demanda de inconstitucionalidad interpuesta, del proceso de revisión Constitucional debido a la demanda de inconstitucionalidad interpuesta, mencionada en el punto uno de este escrito.

3. *Formulario correspondiente debe presentar la correspondiente declaración de renta*

Para el año gravable 2014 y en el caso materia de análisis, esto es, una persona natural perteneciente a la categoría tributaria de empleado que no ejerce profesiones liberales, responsable del IVA por pertenecer al régimen común y obligado a llevar contabilidad, estaría obligado a diligenciar el formulario 110 *"Declaración de Renta y Complementarios o de Ingresos y Patrimonio para Personas Jurídicas y Asimiladas, Personas Naturales y Asimiladas Obligadas a llevar contabilidad".*

En caso que se cumplan los requisitos podrán declarar y pagar su impuesto sobre la renta y complementarios bajo el sistema IMAS caso en el cual diligenciarán el formulario 230 "Declaración Anual del Impuesto Mínimo Alternativo Simple (IMAS) para Empleados". Estos requisitos consisten en que se pertenezca a la categoría tributaria de empleado y su
Renta Gravable Alternativa (RGA) calculada de acuerdo con el art. 332 del ET sea inferior a 4.700 UVT.

Esta conclusión se basa en una interpretación de los artículos 329 y 332 del Estatuto Tributario, lo interpretado en la respuesta al punto 2 del oficio 000885 del 31 de julio de 2014, así como de lo señalado en el instructivo del formulario 110 prescrito mediante Resolución 000263 del 29 de diciembre de 2014 que señala:

> Este formulario NO deberá ser diligenciado por las personas naturales obligadas a llevar contabilidad,

que de conformidad con el artículo 329 del Estatuto Tributario pertenezcan a la categoría tributaria de empleados a 31 de diciembre de 2014, las cuales deben diligenciar el formulario 210 "Declaración de Renta y Complementarios Personas Naturales y Asimiladas No obligadas a llevar contabilidad" o a opción de los contribuyentes el formulario 230 "Declaración Anual del Impuesto Mínimo Alternativo Simple (IMAS) para Empleados" cuando sea procedente.

En los anteriores términos se resuelve su consulta.

Cordialmente le informamos que tanto la normatividad en materia tributaria, aduanera y cambiaria, como los conceptos emitidos por la Dirección de Gestión Jurídica en estas materias pueden consultarse directamente en nuestra base de datos jurídica ingresando a la página electrónica de la DIAN: http://www.dian.gov.co siguiendo los iconos: "Normatividad" – "Técnica" y seleccionando los vínculos "doctrina" y "Dirección de Gestión Jurídica".

Atentamente,

PEDRO PABLO CONTRERAS CAMARGO
Subdirector de Gestión Normativa y Doctrina (E)

Se adjuntan en doce (12) folios:

Oficio 014504 del 19 de mayo de 2015
Oficio 000885 del 31 de julio de 2014
Oficio 064367 del 27 de noviembre de 2014
Oficio 011352 del 12 de noviembre de 2014

P.lcc/R.Cnyd