

CONCEPTO 14740 DE 13 DE JUNIO DE 2016 DIRECCIÓN DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES

Bogotá, D.C.

Señora

MARIA PAULA ARANGO LOPEZ

Calle 72 # 10-07 Oficina 401
mapula01@outlook.es Bogotá
D.C.

Ref: Radicado 011378 del 22/04/2016

Tema	Impuesto sobre la Renta y Complementarios Impuesto sobre la renta y complementarios
Descriptor	Retención en el Impuesto Sobre la Renta Personas Naturales Extranjeras
Fuentes formales	Artículos 10, 103, 126-1, 126-4, 206, 329, 387 y 387-1 del Estatuto Tributario Artículo 3o del Decreto Reglamentario 2271 de 2009 Artículo 2o del Decreto Reglamentario 1070 de 2013 Oficio 064243 del 12 de octubre 2012 Oficio 017857 del 26 de marzo de 2013 Oficio 000657 del 17 de mayo de 2013 Oficio 036037 del 14 de junio de 2013 Oficio 019737 del 25 de marzo de 2014 Oficio 057119 del 3 de octubre de 2014

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.

Mediante el radicado de la referencia se formulan las siguientes preguntas:

1. *"Si los empleados extranjeros sin residencia fiscal en Colombia, tienen derecho a las deducciones de la base mensual de retención en la fuente previstas en los artículos No. 387 y 387-1 del Estatuto Tributario?"*

2. *"Si los empleados extranjeros sin residencia fiscal en Colombia, tienen derecho a la deducción de la base mensual de retención en la fuente previstas el artículo No. 3 del Decreto Reglamentario 2271 de 2009?"*
3. *"Si los empleados extranjeros sin residencia fiscal en Colombia, también puede deducirse de la base mensual de retención en la fuente, las rentas exentas previstas en los artículos No. 126-1 y 126-4 del Estatuto Tributario"*
4. *"Si los empleados extranjeros sin residencia fiscal en Colombia, también pueden deducirse de la base mensual de retención en la fuente, la renta exenta del 25% del valor total de los pagos laborales prevista en el artículo No. 206 numeral 10 del Estatuto Tributario?"*
5. *"Si el auxilio para el aprendizaje de idiomas pagado por el empleador a sus trabajadores de manera directa, o a un tercero en beneficio del trabajador, se considera un pago gravado en cabeza del trabajador sujeto a retención en la fuente?"*
6. *"Si la póliza pagada por el empleador por concepto de seguro de vida a una compañía de seguros en beneficio de sus trabajadores, se considera un pago indirecto gravado en cabeza del trabajador sujeto a retención en la fuente?"*
7. *"Si los pagos por concepto de capacitación y entrenamiento pagados por el empleador a sus trabajadores de manera directa o a un tercero, se considera un pago gravado en cabeza del trabajador sujeto a retención en la fuente?"*
8. *"Si el IVA del 5% pagado por el trabajador a una compañía de medicina prepagada por concepto de la prestación de un servicio de medicina prepagada que implica protección al trabajador, su cónyuge, sus hijos y/o dependientes, se puede deducirse de la base mensual de retención en la fuente?"*
9. *"Si la calidad de dependiente indicada en el numeral a) del artículo 337 de Estatuto Tributario relacionado con los pagos por concepto de la prestación de un servicio de medicina prepagada, debe cumplir con los requisitos especificados por el parágrafo 2o del mencionado artículo?"*

A continuación se resolverán las preguntas en el orden tal como fueron formuladas por la peticionaria:

Pregunta uno:

"Si los empleados extranjeros sin residencia fiscal en Colombia, tienen derecho a las deducciones de la base mensual de retención en la fuente previstas en los artículos No. 387 y 387-1 del Estatuto Tributario?"

Respuesta:

Con el fin de resolver esta pregunta se citan a continuación los apartes pertinentes del artículo 387 del Estatuto Tributario:

*Artículo 387. Deducciones que se restarán de la base de retención. <Artículo modificado por el artículo 15 de la Ley 1607 de 2012. El nuevo texto es el siguiente:> En el caso de **trabajadores que tengan derecho a la deducción por intereses o corrección monetaria en virtud de préstamos para adquisición de vivienda**, la base de retención se disminuirá proporcionalmente en la forma que indique el reglamento.*

*El trabajador podrá disminuir de su base de retención lo dispuesto en el inciso anterior, los **pagos por salud, siempre que el valor a disminuir mensualmente, en este último caso, no supere dieciséis (16) UVT mensuales; y una deducción mensual de hasta el 10% del total de los ingresos brutos provenientes de la relación laboral o legal y reglamentaria del respectivo mes por concepto de dependientes, hasta un máximo de treinta y dos (32) UVT mensuales.** Las deducciones establecidas en este artículo se tendrán en cuenta en la declaración ordinaria del Impuesto sobre la Renta. Los pagos por salud deberán cumplir las condiciones de control que señale el Gobierno Nacional:*

- a) Los pagos efectuados por contratos de prestación de servicios a empresas de medicina prepagada vigiladas por la Superintendencia Nacional de Salud, que impliquen protección al trabajador, su cónyuge, sus hijos y/o dependientes.*
- b) Los pagos efectuados por seguros de salud, expedidos por compañías de seguros vigiladas por la Superintendencia Financiera de Colombia, con la misma limitación del literal anterior.*

(...)

Nótese como, para efectos de la deducción en el impuesto sobre la renta y la disminución en la base de retención en la fuente sobre los ingresos laborales, la norma consagra el término "trabajadores" el cual debe interpretarse considerando las modificaciones que trajo la Ley 1607 de 2012.

En ese sentido se ha interpretado que para determinar la retención en la fuente aplicable sobre rentas de trabajo, es necesario, en primer lugar, establecer si la persona natural beneficiaria del pago o abono en cuenta, clasifica o no, en la categoría tributaria de empleado, tal como se expone en el oficio número 036037 del 14 de junio de 2013.

De conformidad con el artículo 329 del Estatuto Tributario es Empleado **aquella persona natural residente en el país**, cuyos ingresos provienen en un ochenta por ciento (80%) o más, de la prestación de servicios de manera personal o de la realización de una actividad económica por cuenta y riesgo del empleador o contratante, mediante una vinculación laboral o legal y reglamentaria y/o de cualquier otra naturaleza, independientemente de su denominación.

En este punto se le recuerda que el artículo 10 del Estatuto Tributario establece las condiciones para considerar, para efectos tributarios, cuándo es residente en Colombia una persona natural, esta norma fue modificada por el artículo 2o de la Ley 1607 de 2012.

Para mayor comprensión de estos temas remitimos fotocopia de los oficios 017857 del 26 de marzo de 2013 y 000657 del 17 de mayo de 2013, los cuales adjuntamos para su conocimiento por ser doctrina vigente sobre el tema.

En concordancia con lo anterior el artículo 2o del Decreto Reglamentario 1070 de 2013 consagra los factores a detraer de la base de retención en la fuente sobre los pagos o abonos en cuenta por concepto de rentas de trabajo, para lo cual precisa que **son los efectuados a las personas naturales pertenecientes a la categoría de empleados**, en los siguientes términos;

"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:

- 1. Los ingresos que la ley de manera taxativa prevé como no constitutivos de renta ni ganancia ocasional.*
- 2. Las deducciones a que se refiere el artículo 387 del Estatuto Tributario, reglamentado por el artículo 2o del Decreto 0098 de 2013.*

3. *Los aportes obligatorios al Sistema General de Seguridad Social en Salud.*
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.*

*Los factores de depuración de la base de retención de los empleados cuyos ingresos no provengan de una relación laboral, o legal y reglamentaria, se determinarán mediante los soportes que adjunte el empleado a la factura o documento equivalente o el documento expedido por las personas no obligadas a facturar en los términos del inciso 3o del artículo 771-2 del Estatuto Tributario. En este caso las deducciones a que se refieren el artículo 387 del Estatuto Tributario y el artículo 2o del Decreto Reglamentario 0099 de 2013 se comprobarán en la forma prevista en lo pertinente en el artículo 7 del Decreto Reglamentario 4713 de 2005, en el artículo 1 del Decreto Reglamentario 3750 de 1986 y en las demás normas vigentes. Si se suscriben contratos con pagos periódicos, la información soporte se podrá suministrar una sola vez.
..." (Subrayado fuera del texto)*

En ese orden de ideas, de acuerdo a los presupuestos mencionados en su pregunta y al no cumplirse con la calidad de residente, tampoco se predica la calidad de empleado (persona natural residente en el país en los términos indicados en el artículo 329 del Estatuto Tributario) razón por la cual se puede concluir que a las personas naturales extranjeras sin residencia fiscal en Colombia no les cobija la posibilidad de deducir los factores señalados en el artículo 387 del Estatuto Tributario.

En cuanto al artículo 387-1 ibídem llama la atención de este Despacho la forma como la consultante trata de forma indistinta con el artículo 387 *ut supra* y consulta la posibilidad que se tomen como factores para deducir de la base de retención para una persona natural extranjera sin residencia fiscal en Colombia, pues en criterio de este Despacho se tratan de conceptos diferentes.

En efecto, el mencionado artículo 387 enuncia factores que se deducen de la base de retención, en contraste el artículo 387-1 se refiere a aquellos pagos indirectos que se efectúan a un tercero pero en beneficio del trabajador o su familia, tal como se establece de su contenido:

Artículo 387-1. Disminución de la base de retención por pagos a terceros por concepto de alimentación. <Ajuste de salarios mínimos en términos de UVT por el artículo 51 de la Ley 1111 de 2006 (A partir del año gravable 2007). Artículo modificado por el artículo 84 de la Ley 788 de 2002. El nuevo texto es el siguiente:> Los pagos que efectúen los patronos a favor de terceras personas, por concepto de la alimentación del trabajador o su familia, o por concepto del suministro de alimentación para éstos en restaurantes propios o de terceros, al igual que los pagos por concepto de la compra de vales o tiquetes para la adquisición de alimentos del trabajador o su familia, son deducibles para el empleador y no constituyen ingreso para el trabajador, sino para el tercero que suministra los alimentos o presta el servicio de restaurante, sometido a la retención en la fuente que le corresponda en cabeza de estos últimos, siempre que el salario del trabajador beneficiado no exceda de 310 UVT. Lo anterior sin menoscabo de lo dispuesto en materia salarial por el Código Sustantivo de Trabajo.

Cuando los pagos en el mes en beneficio del trabajador o de su familia, de que trata el inciso anterior excedan la suma de 41 UVT, el exceso constituye ingreso tributario del trabajador, sometido a retención en la fuente por ingresos laborales. Lo dispuesto en este inciso no aplica para los gastos de representación de las empresas, los cuales son deducibles para estas.

Para los efectos previstos en este artículo, se entiende por familia del trabajador, el cónyuge o compañero (a) permanente, los hijos y los padres del trabajador.

Nótese como el artículo anteriormente citado parte del supuesto que son pagos que provienen de una relación laboral o legal y reglamentaria.

También es oportuno indicar que la norma se refiere a aquellos pagos indirectos que se efectúan a un tercero pero en beneficio del **trabajador** o su familia, los cuales no constituyen ingreso para el trabajador, sino para el tercero que suministra los alimentos o presta el servicio de restaurante y se encuentra sometido a la retención en la fuente que le corresponda en cabeza de éstos últimos.

Lo anterior sin perjuicio de las limitaciones allí previstas, como la contenida en el inciso segundo sobre los pagos por estos conceptos, que se hagan en el mes en beneficio del trabajador o de su familia que excedan la suma de 41 UVT, pues estos constituyen ingreso tributario del trabajador.

Ahora bien, respecto de la posibilidad de aplicar esta norma en el caso de personas naturales extranjeras no residentes, se reitera el criterio ya expuesto en el sentido que para determinar la retención en la fuente aplicable sobre rentas de trabajo, es necesario, en primer lugar, establecer si la persona natural beneficiaría del pago o abono en cuenta, clasifica o no, en la categoría tributaria de empleado, lo que para el caso materia de análisis no se cumple.

Pregunta dos:

"Si los empleados extranjeros sin residencia fiscal en Colombia, tienen derecho a la deducción de la base mensual de retención en la fuente previstas el artículo No. 3 del Decreto Reglamentario 2271 de 2009?"

Respuesta:

El artículo 3o del Decreto Reglamentario 2271 de 2009 consagra la siguiente previsión:

Artículo 3o. Deducción de los aportes obligatorios. <Título del artículo e inciso 1o. modificados por el artículo 1 del Decreto 3555 de 2009. El nuevo texto es el siguiente:> El valor a cargo del trabajador en los aportes obligatorios al Sistema General de Seguridad Social en Salud es deducible. Para la disminución de la base de retención en la fuente a título de impuesto sobre la renta, el valor a deducir mensualmente se obtiene de dividir el aporte total realizado por el trabajador asalariado en el año inmediatamente anterior o el aporte que aparezca en el certificado vigente entregado por el trabajador, por doce (12) o por el número de meses a que corresponda si es inferior a un año.

Respecto de esta norma se ha precisado que aplica para aquellas personas que se encuentren dentro de la categoría tributaria de empleados y perciban rentas provenientes de una relación laboral, legal o reglamentaria o de cualquier otra naturaleza, independientemente de su denominación (oficio 057119 del 3 de octubre de 2014).

Así las cosas, para este caso también aplica el análisis hecho en la respuesta a la pregunta uno, razón por la cual al no cumplirse con la calidad de residente tampoco se predica la calidad de empleado y se puede concluir que a las personas naturales extranjeras sin residencia fiscal en Colombia no les cobija lo establecido en el artículo 3 del Decreto Reglamentario 2271 de 2009.

Pregunta tres:

"Si los empleados extranjeros sin residencia fiscal en Colombia, también puede deducir de la base mensual de retención en la fuente, las rentas exentas previstas en los artículos No. 126-1 y 126-4 del Estatuto Tributario?"

Respuesta:

Igual conclusión a la expuesta en las respuestas a las preguntas 1 y 2 se predica de esta inquietud, pues los artículos 126-1 y 126-4 del Estatuto Tributario se predica de personas naturales pertenecientes a la categoría de empleado, razón por la cual si no se reúnen los requisitos anteriormente mencionados no resulta aplicable las normas en comento.

Pregunta cuatro:

"Si los empleados extranjeros sin residencia fiscal en Colombia, también pueden deducir de la base mensual de retención en la fuente, la renta exenta del 25% del valor total de los pagos laborales prevista en el artículo No. 206 numeral 10 del Estatuto Tributario?"

Respuesta:

En este punto se reitera lo analizado previamente, en el sentido que para determinar la retención en la fuente aplicable sobre rentas de trabajo, es necesario, en primer lugar, establecer si la persona natural beneficiaria del pago o abono en cuenta, clasifica o no, en la categoría tributaria de empleado.

Para el caso de las personas naturales extranjeras sin residencia fiscal en Colombia al no cumplirse con la calidad de residente, tampoco se predica la calidad de empleado no siendo posible en este caso deducir de la base mensual de retención en la fuente, la renta exenta del 25% del valor total de los pagos laborales prevista en el numeral 10 del artículo 206 del Estatuto Tributario.

Pregunta cinco:

"Si el auxilio para el aprendizaje de idiomas pagado por el empleador a sus trabajadores de manera directa, o a un tercero en beneficio del trabajador se considera un pago gravado en cabeza del trabajador sujeto a retención en la fuente?"

Respuesta:

El artículo 103 del Estatuto Tributario, establece que se consideran rentas 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.

Esto significa que están incluidos no sólo los pagos que conforme a la ley laboral son salario, sino también todos aquellos pagos que tienen su origen en la relación laboral o reglamentaria, lo cual implica que estos ingresos se encuentran sometidos a retención en la fuente, salvo las excepciones consagradas en la ley y el reglamento.

En ese sentido, el auxilio para el aprendizaje de idiomas pagado por el empleador a sus trabajadores de manera directa, podrían considerarse ingresos sometidos a retención en la fuente en cabeza del trabajador.

Cuando este auxilio se paga a un tercero en beneficio del trabajador (segundo supuesto de la pregunta), se tiene que también estaría sometido a retención en la fuente en cabeza del trabajador, pues no se entienden cumplidos los requisitos para que se considere un pago indirecto a los que se refiere el artículo 387-1 del Estatuto Tributario.

En concordancia con lo anterior, el oficio 019737 del 25 de marzo de 2014 al analizar los requisitos del artículo 387-1 del Estatuto Tributario, respecto de los pagos indirectos que se efectúan a un tercero pero en beneficio del trabajador o su familia señaló con base en la doctrina vigente que el tratamiento allí consignado no era posible extenderlo a otras modalidades no mencionadas en dicha norma (oficio 064243 del 12 de octubre 2012).

Pregunta seis:

"Si la póliza pagada por el empleador por concepto de seguro de vida a una compañía de seguros en beneficio de sus trabajadores, se considera

un pago indirecto gravado en cabeza del trabajador sujeto a retención en la fuente?"

Respuesta:

En este punto se reitera lo analizado en la respuesta anterior

Pregunta siete:

"Si los pagos por concepto de capacitación y entrenamiento pagados por el empleador a sus trabajadores de manera directa o a un tercero, se considera un pago gravado en cabeza del trabajador sujeto a retención en la fuente?"

Respuesta:

Téngase en cuenta las respuestas cinco y seis

Pregunta ocho:

(SIC) Si el IVA del 5% pagado por el trabajador a una compañía de medicina prepagada por concepto de la prestación de un servicio de medicina prepagada que implica protección al trabajador su cónyuge, sus hijos y/o dependientes, se puede deducir de la base mensual de retención en la fuente?

Respuesta:

Para efectos de la disminución de la base de retención, el artículo 387 del Estatuto Tributario se refiere a los pagos por salud, siempre que su valor a disminuir mensualmente no supere dieciséis (16) UVT mensuales, sin excluir el impuesto a las ventas pagado.

Pregunta nueve:

"Si la calidad de dependiente indicada en el numeral a) del artículo 387 de Estatuto Tributario relacionado con los pagos por concepto de la prestación de un servicio de medicina prepagada, debe cumplir con los requisitos especificados por el parágrafo 2o del mencionado artículo?"

Respuesta:

El Parágrafo 2o del artículo 387 del Estatuto Tributario indica que la definición de dependientes dada es para propósitos de ese artículo, razón por la cual la calidad de dependiente indicada en el numeral a) este artículo 387 debe cumplir con los requisitos allí especificados.

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

Se adjuntan los siguientes oficios en catorce (14) folios:

064243 del 12 de octubre 2012
017857 del 26 de marzo de 2013
000657 del 17 de mayo de 2013
036037 del 14 de junio de 2013
019737 del 25 de marzo de 2014
057119 del 3 de octubre de 2014