

DIAN
Oficio 20367 de agosto 2 del 2016

Tesis del redactor:

En el oficio plantea cinco interrogantes que serán atendidos en su orden:

1. Los contratos de arrendamiento de bienes inmuebles o contratos de suministro con personas naturales, ¿pueden considerarse un servicio personal?

Sobre este asunto es necesario contextualizar que de conformidad con el artículo 1º del Decreto 3032 del 2013, se considera servicio personal: “toda **actividad, labor o trabajo** prestado directamente por una persona natural, en donde se dé una obligación de **hacer**, sin importar si prima el factor material o intelectual, y que de esta relación se dé una contraprestación.

Por su parte los contratos de arrendamientos y las cosas objeto de arrendamiento se definen en el Código Civil en los siguientes artículos:

ART. 1973.- “Definición de arrendamiento”. El arrendamiento es un contrato en que las dos partes se obligan recíprocamente, **la una a conceder el goce de una cosa**, o a ejecutar una obra o prestar un servicio, y la otra a pagar por este goce, obra o servicio un precio determinado.

ART. 1974.- “Cosas objeto de arrendamiento”. **Son susceptibles de arrendamiento todas las cosas corporales** o incorpóreas, **que pueden usarse sin consumirse: excepto aquellas que la ley prohíbe arrendar** y los derechos estrictamente personales, como los de habitación y uso.

Puede arrendarse aún la cosa ajena, y el arrendatario de buena fe tendrá acción de saneamiento contra el arrendador, en caso de evicción (resaltado fuera de texto).

A su vez el contrato de suministro se define en el Código de Comercio así:

ART. 968.- “Contrato de suministro definición”. **El suministro es el contrato por el cual una parte se obliga**, a cambio de una contraprestación, a cumplir en favor de otra, en forma independiente, **prestaciones periódicas o continuadas de cosas o servicios** (resaltado fuera de texto).

En atención a las anteriores definiciones se puede concluir que los contratos de arrendamiento de inmuebles, son diferentes de los contratos de suministro y de los contratos de prestación de servicios personales, habida cuenta que contemplan diferentes circunstancias que los caracterizan y conforman su naturaleza; en forma general se puede señalar que el suministro no lleva implícita una obligación de hacer por parte del proveedor sino una obligación de dar o prestar en ciertas condiciones cosas o servicios, mientras que el contrato de arrendamiento de inmueble contiene una obligación de conceder el goce del mismo; por ello, no se pueden considerar ninguno de estos dos contratos como la prestación de un servicio personal a que refiere el Decreto 3032 del 2013.

2. Las personas naturales a las cuales se les realizan pagos por concepto de contratos de arrendamiento, ¿se les debe solicitar la certificación de categoría tributaria?

Este punto se atenderá en el supuesto que se trata del cumplimiento del deber que tienen las personas naturales de reportar a sus pagadores o agentes de retención la información necesaria para determinar la categoría tributaria.

Sobre el particular el artículo primero del Decreto Reglamentario 1070 del 2013, establece:

“ART. 1º- Determinación de la clasificación de las personas naturales en las categorías tributarias establecidas en el artículo 329 del estatuto tributario. Las personas naturales residentes en el país deberán reportar anualmente a sus pagadores o agentes de retención la información necesaria para determinar la categoría tributaria a que pertenecen de acuerdo con lo previsto en el artículo 329 del estatuto tributario, a más tardar el treinta y uno (31) de marzo del respectivo período gravable.
(...)”.

De este aparte transcrito, se observa que en las personas naturales residentes en el país recae la obligación de información, reportando anualmente a sus pagadores o agentes de retención la información necesaria para determinar la categoría tributaria a la que pertenece; mientras que la clasificación tributaria a la que hace mención la norma corresponde y es responsabilidad de los pagadores o agentes de retención, bajo el supuesto que sea ñara(sic) la práctica de retención en la fuente.

3. Las personas naturales que tienen en la vigencia actual un contrato de arrendamiento de bienes inmuebles con el ICBF y que entregan el certificado correspondiente a la categoría tributaria, informando que pertenecen a la categoría de empleado, en razón a que sus ingresos en el **año gravable inmediatamente anterior** provienen en una proporción igual o superior al ochenta por ciento (80%), de la prestación de servicios de manera personal. ¿Qué tarifa de retención se debe practicar en este caso, la tabla del artículo 383 del estatuto tributario o la tarifa tradicional del 3.5%?

Frente al caso hipotético planteado corresponde hacer las siguientes precisiones:

La retención en la fuente por arrendamiento de inmuebles, se encuentra regulada expresamente por el artículo 5º del Decreto Reglamentario 260 del 2001, modificado por el Decreto Reglamentario 1020 del 2014; señala el tenor literal de este artículo:

“ART. 5º- Pagos no sujetos a retención. A las retenciones previstas en el artículo anterior les son aplicables las excepciones contenidas en las normas vigentes sobre retenciones en la fuente, salvo las que se refieren a los pagos o abonos en cuenta por servicios de restaurante, hotel y hospedaje, los cuales están sujetos a la tarifa de retención del tres punto cinco por ciento (3.5%), siempre que el pago o abono en cuenta sea efectuado en forma directa por una persona jurídica, una sociedad de hecho o una entidad o persona natural que tenga la calidad de agente retenedor.

Los pagos o abonos en cuenta por servicios de arrendamiento de bienes inmuebles y de transporte de pasajeros están sujetos a la tarifa de retención del tres punto cinco por ciento (3.5%).

PAR.- Las circunstancias que originan las correspondientes excepciones, así como los hechos que dan lugar a la utilización de bases o tarifas inferiores a las generales señaladas en el artículo 4º de este decreto, deberán ser comunicadas por escrito al agente retenedor, por los beneficiarios de los respectivos pagos o abonos en cuenta” (resaltado fuera de texto).

Por tanto, la norma transcrita es, aplicable para todos los pagos o abonos en cuenta por concepto de arrendamiento de bienes inmuebles. Cabe observar que para el año, 2016, la retención opera si el ingreso es mayor o igual a 27 UVT. Es decir, si el valor del arrendamiento es inferior a este monto no se practica retención en la fuente.

Lo anterior, es totalmente distinto de la tarifa de retención en la fuente para los empleados porque el artículo 383 del estatuto tributario es el aplicable si el pago gravable se ha generado con ocasión de una relación laboral, legal o reglamentaria a personas naturales pertenecientes a la categoría de empleados de acuerdo con las características de dichos tipos de relación y los servicios personales prestados.

Vale la pena recalcar que los contratos de arrendamiento de inmuebles ni los contratos de suministro se pueden considerar contratos de prestación de servicios personales.

4. ¿Qué tarifa de retención es aplicable a las personas naturales que no tuvieron ingresos brutos en el año inmediatamente anterior y en consecuencia, no puede determinarse la categoría a la que pertenecen?

El despacho advierte que los ingresos obtenidos en el año anterior, son un factor de información que sirve para determinar la categoría tributaria, pero no son el único, por ello, se sugiere al consultante que revise los ingresos que originan la retención en la fuente para

determinar si los mismos son relacionados con prestación de servicios personales o de otros, habida cuenta que estos factores resultan útiles para identificar la tarifa de retención que corresponda.

Para efectos de la clasificación de las personas naturales la clasificación tributaria, no depende exclusivamente de la percepción de ingresos en el año inmediatamente anterior, sino que debe realizarse de acuerdo con la naturaleza, proporción y magnitud de los mismos en sus ingresos totales de conformidad con el artículo 329 del estatuto tributario.

Asimismo, no debe perderse de vista que si una persona natural no pertenece a la categoría de empleado o trabajador por cuenta propia, se sujeta al régimen ordinario de impuesto sobre la renta y complementarios, lo que conlleva el mismo régimen ordinario de retenciones, tal como se colige del párrafo de la norma en cita:

ART. 329.- Clasificación de las personas naturales. “Artículo declarado **CONDICIONALMENTE** exequible” Para efectos de lo previsto en los capítulos I y II de este título, las personas naturales se clasifican en las siguientes categorías tributarias:

- a) Empleado;
- b) Trabajador por cuenta propia.

Se entiende por empleado, toda persona natural residente en el país cuyos ingresos provengan, en una proporción igual o superior a un ochenta por ciento (80%), 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 o de cualquier otra naturaleza, independientemente de su denominación.

Los trabajadores que presten servicios personales mediante el ejercicio de profesiones liberales o que presten servicios técnicos que no requieran la utilización de materiales o insumos especializados o de maquinaria o equipo especializado, serán considerados dentro de la categoría de empleados, siempre que sus ingresos correspondan en un porcentaje igual o superior a (80%) al ejercicio de dichas actividades.

Se entiende como trabajador por cuenta propia, toda persona natural residente en el país cuyos ingresos provengan en una proporción igual o superior a un ochenta por ciento (80%) de la realización de una de las actividades económicas señaladas en el capítulo II del título V del libro I del estatuto tributario.

Los ingresos por pensiones de jubilación, invalidez vejez de sobrevivientes y sobre riesgos laborales no se rigen por lo previsto en los capítulos I y II de este título, sino por lo previsto en el numeral 5º del artículo 206 de este estatuto.

PAR.- Las personas naturales residentes que no se encuentren clasificadas dentro de alguna de las categorías de las que trata el presente artículo: las reguladas en el Decreto 960 de 1970: las que se clasifiquen como cuenta propia pero cuya actividad no corresponda a ninguna de las mencionadas en el artículo 340 de este estatuto; y las que se clasifiquen como cuenta propia y perciban ingresos superiores a veintisiete mil (27.000) UVT seguirán sujetas al régimen ordinario del impuesto sobre la renta complementarios contenido en el título I del libro I de este estatuto únicamente” (resaltado fuera de texto).

Cabe observar que cuando la persona natural residente no hubiere obtenido ingresos brutos en el período gravable anterior, le será aplicable el párrafo del artículo 329 del estatuto tributario si sus ingresos provienen de una relación laboral, legal o reglamentaria, así lo indica el Decreto 1070 del 2013 en el artículo 1º.

ART. 1º- Determinación de la clasificación de las personas naturales en las categorías tributarias establecidas en el artículo 329 del estatuto tributario. Las personas naturales residentes en el país deberán reportar anualmente a sus pagadores o agentes de retención la información necesaria para determinar la categoría tributaria a que pertenecen de acuerdo con lo previsto en el artículo 329 del estatuto tributario, a más tardar el treinta y uno (31) de marzo del respectivo período gravable. La persona deberá manifestar expresamente:

1. Si sus ingresos en el año gravable inmediatamente anterior provienen o no de la prestación de servicios de manera personal o del desarrollo de una actividad económica por cuenta y riesgo del empleador o contratante, en una proporción igual o superior a un ochenta por ciento (80%) del total de los ingresos percibidos por el contribuyente en dicho período fiscal.

(...).

6. “Numeral adicionado por el artículo 6º del Decreto 3032 del 2013. El nuevo texto es el siguiente:” Que durante el año gravable inmediatamente anterior no prestó servicios técnicos que requirieran de materiales o insumos especializados, o maquinaria o equipo especializado, cuyo costo represente más del veinticinco por ciento (25%) del total de los ingresos percibidos por concepto de tales servicios técnicos.

La categoría tributaria determinada con base en la información entregada surtirá efecto a partir del primer pago o abono en cuenta posterior a la fecha de entrega. Cuando se dé inicio a una relación laboral, o legal y reglamentaria, y/o de prestación de servicios después del 31 de marzo, la información de que trata este artículo deberá ser suministrada antes de que se efectúe el primer pago o abono en cuenta.

Cuando la persona natural residente no hubiere obtenido ingresos brutos en el período gravable anterior, le será aplicable el párrafo del artículo 329 del estatuto tributario. No obstante lo anterior, cuando sus ingresos provengan de una relación laboral. o legal

y reglamentaria, estarán sometidos a la retención en la fuente que resulte de aplicar la tabla de retención prevista en el artículo 383 del estatuto tributario, en concordancia con el párrafo 1º del artículo 1º del Decreto 99 del 2013 (resaltado fuera de texto).

El despacho se pronunció en el Concepto 17857 del 2013, sobre la clasificación tributaria y la retención en fuente para personas naturales pertenecientes a la categoría de empleados y no empleados, en el punto 2:

“2. Retención en la fuente para personas naturales no pertenecientes a la categoría de empleados.

2.1. Pagos provenientes de una relación laboral.

- Los pagos gravables provenientes de una relación laboral o legal y reglamentaria, efectuados a personas naturales residentes en el país no perteneciente a la categoría de empleados, están sometidos a la tabla de retención en la fuente prevista en el artículo 383 del estatuto tributario.
- Los pagos gravables, por concepto de pensiones de jubilación, invalidez, vejez, de sobrevivientes y sobre riesgos laborales, están sometidos a la tabla de retención en la fuente prevista en el artículo 383 del estatuto tributario en consonancia con lo establecido en el artículo 206 del mismo ordenamiento.

2.2. Pagos o abonos en cuenta por concepto de honorarios, comisiones y servicios.

Los pagos o abonos en cuenta por concepto de honorarios, comisiones y servicios efectuados a personas naturales residentes en el país no pertenecientes a la categoría de empleados, están sometidos a las tarifas de retención previstas en el artículo 392 del estatuto tributario en concordancia con el Decreto Reglamentario 260 del 2001.

En este contexto, para efectos de determinar el régimen de retención en la fuente aplicable, es indispensable establecer la categoría tributaria a la cual pertenece la persona natural residente en el país beneficiaria del pago o abono en cuenta sobre el cual se practica la retención.

Así las cosas, la retención en la fuente aplicable sobre los pagos o abonos en cuenta efectuados a los sujetos denominados trabajadores independientes por la Ley 1527 del 2012, dependerá de la categoría tributaria en la cual deban clasificarse a la luz del artículo 329 del estatuto tributario”.

Para dar mayor claridad sobre la clasificación tributaria de las personas naturales, se remite copia del Concepto 885 de julio del 2014.

5. Si se suscriben contratos de arrendamiento y suministro con personas naturales, ¿estos contratistas deben realizar aportes a seguridad social? ¿Cuál sería la base de cotización para los mismos?

En el Concepto 48258 de agosto 11 del 2014, el cual se anexa para su conocimiento, al tratar el tema de la verificación de los aportes al sistema de seguridad en los contratos de arrendamiento concluyó:

“... en los contratos que no impliquen la prestación de un servicio personal, tales como los contratos de arrendamiento de bienes inmuebles, no resulta aplicable la verificación prevista en el artículo 3º del Decreto 1070 del 2013, modificado por el artículo 9º del Decreto 3032 del 2013”.

En complemento de lo anterior, es necesario precisar que sobre la obligación de cotizar en los contratos de prestación de servicios personales cuya duración fuera superior a tres (3) meses, en el oficio 12887 del 2015, se citó la respuesta del coordinador del grupo de consultas de la dirección de jurídica del Ministerio de Salud y Protección social, en los siguientes términos:

“(...) Se tiene que el artículo 4º de la Ley 797 del 2003 que modificaba el artículo 17 de la Ley 100 de 1993, determina que durante la vigencia del contrato de prestación de servicios se estará en la obligación de cotizar al sistema general de pensiones, significando con ello que independientemente de la duración del contrato, el contratista se encuentra en la obligación de cotizar al SGSSS.

En materia de cotizaciones al sistema general de seguridad social en salud-SGSS, debe señalarse que conforme al segundo inciso del artículo 3º del Decreto 510 del 2003, la base de cotización está ligada a la base establecida para el sistema general de pensiones, por tal razón, lo previsto en el párrafo anterior también es aplicable a los aportes en salud, en el entendido de que independientemente de la duración del contrato, el contratista siempre estará en la obligación de cotizar al SGSSS”. Con el fin de ampliar la respuesta del Coordinador se anexa el Concepto 12887 de mayo 5 del 2015.

Es imperioso citar el artículo 3º del Decreto 3032 del 2013, por señalar las contribuciones al sistema general de seguridad social, de la siguiente manera: “De acuerdo con lo previsto en el artículo 26 de la Ley 1393 del 2010 y el artículo 108 del estatuto tributario, la disminución de la base de retención para **las personas naturales residentes cuyos ingresos no provengan de una relación laboral, o legal y reglamentaria**, por concepto de contribuciones al sistema general de seguridad social, **pertenezcan o no a la categoría de empleados**, estará condicionada a su liquidación y pago en lo relacionado con las sumas que son objeto del contrato, para lo cual se adjuntará a la respectiva factura o documento equivalente copia de la planilla o documento de pago.

Para la procedencia de la deducción en el impuesto sobre la renta de **los pagos realizados a las personas mencionadas en el inciso anterior por concepto de contratos de prestación de servicios**, el contratante deberá verificar que los aportes al sistema general de seguridad social estén realizados de acuerdo con los ingresos obtenidos en el contrato respectivo, en los términos del artículo 18 de la Ley 1122 del 2007, los decretos 1703 del 2002 y 510 del 2003, las demás normas vigentes sobre la materia, así como aquellas disposiciones que las adicionen, modifiquen o sustituyan.

PAR.- Esta obligación no será aplicable cuando la totalidad de los pagos mensuales sean inferiores a un salario mínimo legal mensual vigente (1 smmlv)” (resaltado fuera de texto).

En conclusión en los contratos de prestación de servicios personales sin importar la denominación recae la obligación de realizar aportes al sistema general de seguridad social.

De todos los oficios citados se remiten copias para mayor ilustración sobre los diferentes temas.

Fecha: Martes, Agosto 2, 2016

Entidad emisora: DIAN

Número: 20367

Título: Tema: Renta

Subtítulo: Descriptor: Personas naturales. Clasificación en categorías tributarias.