

CONCEPTO 27495 DEL 7 DE NOVIEMBRE DE 2018
DIRECCIÓN DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES

Bogotá, D.C.

Señores

CONTRIBUYENTES

UAE – DIAN

Bogotá D.C.

Ref: Radicado 1364 del 07/11/2018 **ADICION CONCEPTO UNIFICADO**
No 0912 de 2018

De conformidad con los artículos 19 y 38 del Decreto 4048 de 2008, en concordancia con el artículo 7º de la Resolución No. 204 de 2014, se avoca el conocimiento para expedir la presente adición al concepto unificado No 0912 de 2018 impuesto de renta y complementario.

Atentamente,

LILIANA ANDREA FORERO GOMEZ

Directora de Gestión Jurídica

UAE- DIAN

Carrera 8 N° 6C-38 Piso 4

Bogotá D.C.

Anexo tres (3) folios

CONCEPTO No. 1364 DEL 29 DE OCTUBRE DE 2018

ADICIÓN DEL CONCEPTO GENERAL UNIFICADO NO. 0912 DEL 19 DE JULIO DE 2018 IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE LAS PERSONAS NATURALES

De conformidad con los artículos 19 y 38 del Decreto 4048 de 2008, en concordancia con el artículo 7 de la Resolución No. 204 de 2014, se avoca el conocimiento para expedir el presente concepto unificado.

La presente doctrina se emite en consideración a los cambios que introdujo la Ley 1819 de 2016 al Título V al Estatuto Tributario (en adelante E.T.) Parte I "*Impuesto sobre la renta de personas naturales*", mediante el cual se estableció su determinación a través del sistema cedular, así como al régimen de dividendos aplicable a éstas, la tarifa correspondiente y las disposiciones relacionadas con la retención en la fuente a título de este impuesto.

También es importante indicar que a través del Decreto 2250 de 2017 "*Por el cual se adicionan, modifican y sustituyen artículos a los Capítulos 10, 11, 12, 19, 20, 21 y 22 del Título 1 y Capítulos 1 y 7 del Título 4 de la Parte 2 del Libro 1 del Decreto 1625 de 2016, Único Reglamentario en Materia Tributaria*" se realizan una serie de precisiones a las disposiciones de la Ley 1819 de 2016 anteriormente mencionadas, a través de la adición, modificación y sustitución de artículos a los Capítulos 10, 11, 12, 19, 20, 21 y 22 del Título 1 y Capítulos 1 y 7 del Título 4 de la Parte 2 del Libro 1 del Decreto 1625 de 2016, Único Reglamentario en Materia Tributaria (en adelante Decreto 1625 de 2016), por lo que la interpretación que a continuación se presenta toma en consideración estas normas reglamentarias.

En esta oportunidad resulta necesario realizar las siguientes modificaciones al Concepto General Unificado No. 0912 del 19 de julio de 2018, en los siguientes términos:

a. Adicionar el Título 1 con el siguiente problema jurídico:

1.21.1. DESCRIPTOR: **Depuración de la renta**
Rentas exentas y deducciones.
Realización de las cesantías
Régimen de cesantías de los docentes y reglas de realización

En el descriptor 1.21. del Concepto General Unificado No. 0912 del 19 de julio de 2018 se analizó la regla de realización de las cesantías, con base en lo establecido en el artículo 1.2.1.20.7. del Decreto 1625 de 2016 para el régimen especial de cesantías de la Ley 50 de 1990 y el régimen tradicional del Código Sustantivo del Trabajo, contenido en el Capítulo VII, Título VIII, parte primera.

También se precisó que la regla de realización establecida en el artículo 1.2.1.20.7. del Decreto 1625 de 2016 no aplica para los regímenes especiales de cesantías del sector público que se manejan a través de fondos de carácter público, por ejemplo, el Fondo Nacional de Prestaciones Sociales del Magisterio (en adelante FOMAG) o el Fondo de Bienestar Social de la Contraloría General de la República, debido a que no están contemplados en el supuesto señalado en el artículo 1.2.1.20.7. del Decreto 1625 de 2016.

Sin perjuicio de lo anteriormente mencionado, respecto del FOMAG se hace necesario hacer las siguientes precisiones:

Este fondo se creó mediante la Ley 91 de 1989, donde se establece el marco jurídico con el cual la Nación y las entidades territoriales, según el caso, atienden las prestaciones sociales de los docentes nacionales y nacionalizados que se encuentren vinculados a la fecha de su promulgación y de los que se vinculen con posterioridad a ella.

La misma ley en su artículo primero trae las siguientes definiciones sobre personal docente:

Personal nacional. Son los docentes vinculados por nombramiento del Gobierno Nacional.

Personal nacionalizado. Son los docentes vinculados por nombramiento de entidad territorial antes del 1. de enero de 1976 y los vinculados a partir de esta fecha, de conformidad con lo dispuesto por la Ley 43 de 1975.

Personal territorial. Son los docentes vinculados por nombramiento de entidad territorial, a partir del 1º de enero de 1976, sin el cumplimiento del requisito establecido en el artículo 10 de la Ley 43 de 1975.

Respecto de las prestaciones sociales de este personal, causadas hasta la fecha de promulgación de esta ley, el parágrafo del artículo segundo establece los efectos del personal nacional y del nacionalizado.

Del primero de estos (nacional) señala que estas se reconocerán y pagarán de conformidad con las normas prestacionales del orden nacional, aplicables a dicho personal; en cuanto al personal docente nacionalizado indica que las prestaciones se seguirán reconociendo y pagando de conformidad con las normas que regían en cada entidad territorial en el momento de entrar en vigencia la Ley 43 de 1975.

En cuanto a las prestaciones sociales de este personal a partir de la vigencia de la Ley 91 de 1989, de manera específica las cesantías, el numeral 3º de su artículo 15 establece los parámetros con los cuales se pagarán.

Con base en el análisis de esta ley la Sección Segunda del Consejo de Estado en sentencia de radicación 19001-23-33-000-2014-00104-01 (0483-2016) del 12 de abril de 2018, Consejero Ponente Dr. William Hernández Gómez, presenta una serie de conclusiones cuyo contenido este despacho considera oportuno traer a colación:

"(...)

Visto lo anterior, se concluye: (i) que Los docentes nacionalizados vinculados hasta el 31 de diciembre de 1989, mantendrían el régimen prestacional previsto en la normativa vigente de la entidad territorial, es decir, el sistema de retroactividad, y (ii) a los docentes nacionales y a los vinculados a partir del 1.º de enero de 1990 [lo que según la definición contenida en los artículos 1º y 2º, corresponde a los nacionales o territoriales que por cualquier causa se lleguen a vincular en tal calidad, sin hacer distinción entre nacionales y territoriales], se les aplicarán las disposiciones vigentes para los empleados públicos del orden nacional, esto es, un sistema anualizado de cesantías, sin retroactividad y sujeto al reconocimiento de intereses.

Posteriormente, el artículo 6 de la Ley 60 de 1993, señaló que el régimen prestacional aplicable a los docentes nacionales o nacionalizados que se incorporen a las plantas departamentales o distritales, sin solución de continuidad, y los de las nuevas vinculaciones, será el reconocido por la Ley 91 de 1989.

En este sentido, el personal docente que continuaba con vinculación departamental, distrital y municipal sería incorporado al Fondo Nacional de Prestaciones del Magisterio y se les respetaría el régimen prestacional vigente de la respectiva entidad territorial.

Por tanto, la obligación de incorporar a los docentes departamentales, distritales y municipales financiados con recursos propios de las entidades territoriales al Fondo Nacional de Prestaciones Sociales del Magisterio surgió con el Decreto 196 de 1995, que en el artículo 5º determinó que se debía respetar el régimen prestacional que tuvieran los docentes al momento de su vinculación, y, conforme a lo previsto en el artículo 7 ejusdem, el reconocimiento de las cesantías y los intereses, quedaba a cargo de la entidad territorial, cuando no se realizara dicho traslado."
(Subrayado fuera del texto)

La citada jurisprudencia sobre el régimen de cesantías de los docentes, con base en el régimen jurídico aplicable, permite a este despacho concluir que el FOMAG no sólo administra las cesantías correspondientes al sistema de retroactividad, sino también el sistema anualizado de cesantías, los cuales resultan aplicables a los docentes según su clasificación.

Con base en lo anteriormente expuesto, es necesario precisar la regla de realización de cesantías así:

- a. Para los docentes a quienes aplique el sistema de retroactividad se ratifica la conclusión expuesta en el descriptor 1.21. del presente concepto, esto es, que la regla de realización establecida en el artículo 1.2.1.20.7. del Decreto 1625 de 2016 no aplica.

En este caso la realización del ingreso por este concepto tendrá lugar con ocasión del pago que se haga en el año gravable en que esto ocurra, situación que implica ubicar el ingreso en la cédula de las rentas de trabajo y aplicar el correspondiente límite de rentas exentas y deducciones en los términos del inciso segundo del artículo 336 del E.T.

- b. Respecto de los docentes que tienen un sistema anualizado de cesantías, deberán reconocer cada año gravable el ingreso asociado y aplicar el correspondiente límite de costos y deducciones en los términos del inciso segundo del artículo 336 del E.T. (renta líquida cedular de las rentas de trabajo).

- b. Modificar el siguiente problema jurídico del Título 1:

3.1. DESCRIPTOR: Presentación de la declaración del impuesto sobre la renta.

¿Están obligados a presentar la declaración del impuesto sobre la renta los no residentes cuando sus ingresos no superen las 1.400 UVT?

¿Están obligados a presentar la declaración del impuesto sobre la renta los no residentes cuando sus ingresos superaron las 1?400VT (sic) y sobre ellos se practicó retención en la fuente?

De conformidad con el artículo 9 del E.T., las personas naturales, nacionales o extranjeras, residentes en el país y las sucesiones ilíquidas de causantes con residencia en el país en el momento de su muerte, están sujetas al impuesto sobre la renta y complementarios en lo concerniente a sus rentas y ganancias ocasionales, tanto de fuente nacional como de fuente extranjera, y a su patrimonio poseído dentro y fuera del país.

Por el contrario, las personas naturales, nacionales o extranjeras, que no tengan residencia en el país y las sucesiones ilíquidas de causantes sin residencia en el país en el momento de su muerte, sólo están sujetas al impuesto sobre la renta y complementarios respecto a sus rentas y ganancias ocasionales de fuente nacional y respecto de su patrimonio poseído en el país.

En ese orden de ideas, el artículo 10 del E.T., establece las condiciones para determinar si una persona natural es residente en Colombia o no para efectos tributarios. Una vez la persona natural verifique que sí cumple con las condiciones del artículo 10 del E.T., será considerado residente fiscal colombiano a efectos tributarios y, por ende, deberá tributar por su renta de fuente nacional y por su renta de fuente extranjera; ahora bien, si la persona natural verifica que no cumple con las condiciones del artículo 10 del E.T., no será considerado residente fiscal colombiano a efectos tributarios y, por ende, únicamente deberá tributar por su renta de fuente nacional si a ello hubiere lugar.

Ahora bien, para determinar si una persona natural está obligada a declarar, es preciso remitirnos al artículo 592 del E.T. el cual indico lo siguiente:

"Artículo 592. Quienes no están obligados a declarar. No están obligados a presentar declaración de renta y complementarios:

- 1. Los contribuyentes personas naturales y sucesiones ilíquidas que no sean responsables del impuesto a las ventas, que en el respectivo año o período gravable hayan obtenido ingresos brutos inferiores a 1.400 UVT y que el patrimonio bruto en el último día del año o período gravable no exceda de 4.500 UVT.*

2. *Las personas naturales o jurídicas, extranjeras, sin residencia o domicilio en el país, cuando la totalidad de sus ingresos hubieren estado sometidos a la retención en la fuente de que tratan los artículos 407 a 411, inclusive, y dicha retención en la fuente, les hubiere sido practicada.*
3. *Los asalariados a quienes se les eliminó la declaración tributaria.*
4. *Los contribuyentes señalados en el artículo 414-4 de este Estatuto.*
5. *Las personas naturales que pertenezcan al monotributo.”*

Así las cosas, tanto un residente como un no residente fiscal colombiano a efectos tributarios, tendrán que verificar si cumplen o no con los requisitos previstos en el artículo transcrito, para así determinar si tienen la obligación de presentar declaración.

La diferencia estará en que el primero (residente) tendrá que declarar por su renta nacional, renta extranjera, patrimonio en Colombia y patrimonio fuera de Colombia; mientras que el segundo (no residente) tendrá que declarar por su renta nacional y por su patrimonio poseído en Colombia.

A juicio de este Despacho la disposición contempla supuestos claramente diferenciados para establecer la excepción a la obligación de presentar la declaración de renta, de tal suerte que si la persona natural cumple uno de ellos no deberá considerar los demás factores allí listados.

En el caso del numeral 2. para los no residentes es claro que lo determinante es que los ingresos obtenidos en el respectivo periodo gravable hayan estado sometidos a retención en la fuente y la misma se haya practicado, lo que conduce a afirmar que en tales eventos no se deberán considerar los topes de ingresos y/o patrimonio bruto en los términos del numeral 1 del citado artículo 592.

Así las cosas, las personas naturales no residentes en el territorio nacional, no serán responsables de presentar la declaración de renta en los siguientes casos:

1. Poseer patrimonio y haber obtenido en el respectivo año gravable ingresos en el país sobre los cuales se haya practicado retención en la fuente según los conceptos previstos en los artículos 407 a 411 del E.T.
2. Poseer patrimonio y no haber obtenido ingresos en el país.

3. No poseer patrimonio en el país y haber obtenido en el respectivo año gravable ingresos en el país sobre los cuales se haya practicado retención en la fuente prevista según los conceptos previstos en los artículos 407 a 411 del E.T. en su totalidad.
4. Lo anterior siempre y cuando no se configuren los supuestos de hecho previstos en los artículos 20-1 y 20-2 del Estatuto Tributario en relación con los establecimientos permanentes.

LILIANA ANDREA FORERO GOMEZ

Directora de Gestión Jurídica

UAE-DIAN

Car. 8 N° 6C-38 Piso 4, Edificio San Agustín

Bogotá D.C.