

CONCEPTO 4086 DE 24 DE ENERO DE 2012
DIRECCIÓN DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES

Bogotá

Doctora

MABEL ELENA ZAMBRANO RUEDA

Directora Seccional de Impuestos y Aduanas de Pereira

Carrera 15 No 14-0 5

Pereira- Risaralda.

Ref.: Radicado 0392 de 25/10/2011 Cordial saludo Dra. Mabel Elena.

De conformidad con lo dispuesto en el artículo 20 del Decreto 4048 de 2008 y la Orden Administrativa 000006 del 21 de Agosto de 2009, la Subdirección de Gestión Normativa y Doctrina está facultada para absolver de manera general las consultas escritas que se formulen sobre interpretación y aplicación de las normas tributarias nacionales, en materia aduanera o de comercio exterior, en lo de competencia de la DIAN, y en materia de control cambiario por importación y exportación de bienes y servicios, gastos asociados a las mismas, financiación en moneda extranjera de importaciones y exportaciones, y subfacturación y sobrefacturación de estas operaciones, razón por la cual su consulta se absolverá en el marco de la citada competencia.

A continuación se absuelven las inquietudes presentadas por su Despacho relativas a la interpretación del artículo 173 de la Ley 1450 de 2011 y del Decreto 3590 del mismo año.

•• ¿Para efecto del artículo 173 de la Ley 1450 de 2011, a quienes se les considera trabajadores independientes?

Aunque para el caso específico de la retención en la fuente para "trabajadores independientes", referido en el artículo 173 de la Ley 1450 de 2011, el legislador no definió esta categoría, al acudir al Código Sustantivo del Trabajo, se infiere que cuando no se presentan los elementos constitutivos de un contrato de trabajo, o no se está vinculado a una institución de manera legal o reglamentaria, sino que se prestan servicios a título de honorarios, comisiones o servicios, de manera independiente y por cuenta propia, estamos en presencia de un trabajador independiente.

¿A partir de qué momento tiene vigencia el artículo 173 de la Ley 1450 de 2011?

El artículo 173 de la Ley 1450 de 2011, tiene vigencia desde la expedición de la misma, esto es, desde el 16 de junio de 2011, fecha de su publicación en el Diario Oficial No. 48.102.

¿Si de conformidad con el Decreto 3590 de 2011, el agente retenedor evidencia que incurrió en exceso o indebidas retenciones, cuál sería el mecanismo para reintegrar esos valores?

Si de conformidad con el Decreto 3590 de 2011, publicado en el Diario Oficial No. 48.206 del 28 de septiembre de 2011, se llega a establecer que se practicó una retención en exceso, se podrá acudir al mecanismo contemplado en el artículo 6o del Decreto 1189 de 1998 a efectos de solicitar el reintegro del exceso. Lo anterior con fundamento en lo previsto en el artículo 5o del Decreto 3590 de 2011 el cual señala: "*Los aspectos no regulados por el presente decreto, se regirán por disposiciones legales y reglamentarias vigentes*".

Así mismo, es pertinente tener en cuenta la doctrina vigente contenida, entre otros pronunciamientos, en el concepto 013734 de septiembre 14 de 1999, cuyo aparte dispone:

"Debido a que existen situaciones en las cuales el agente retenedor, practica retenciones en exceso o Indebidas, se dispuso mediante la expedición del artículo 6 del Decreto 1189 de 1988 la facultad para que el agente retenedor reintegre dichos valores, descontando del total de las retenciones por declarar y consignar las sumas retenidas en exceso o indebidamente.

> Para que proceda el reintegro se requiere que el afectado eleve una solicitud, por escrito, en tal sentido acompañada de las pruebas a que haya lugar. El agente retenedor por su parte, evaluará la solicitud y las pruebas, y si considera que la petición es pertinente, procederá a reintegrar los valores correspondientes, descontando del valor de las retenciones que haya practicado en el mes o periodo en que realice el reintegro, las sumas retenidas en exceso o indebidamente.

En efecto el artículo 6 del decreto 1189 de 1988 dice al respecto: Cuando se efectúen retenciones por concepto del impuesto sobre la renta y complementarios, en un valor superior al que ha debido efectuarse, el agente retenedor podrá reintegrar los valores retenidos en exceso o indebidamente, previa solicitud escrita del afectado con la retención, acompañada de las pruebas, cuando a ella hubiere lugar.

En el mismo período en el cual el agente retenedor efectúe el respectivo reintegro podrá descontar este valor de las retenciones en la fuente por declarar y consignar. Cuando el monto (sic) de las retenciones sea insuficiente podrá efectuar el descuento (sic) del saldo en los períodos siguientes.

Para que proceda el descuento el retenedor deberá anular el certificado de retención en la fuente si ya lo hubiere expedido y conservarlo junto con la solicitud escrita del interesado.

Cuando el reintegro se solicite en el año fiscal siguiente a aquel en el cual se efectuó la retención, el solicitante deberá, además, manifestar expresamente en su petición que la retención no ha sido ni será imputada en la declaración correspondiente."

¿Qué sucede si desde la entrada en vigencia del artículo 173 de 2011 hasta la expedición del decreto 3590 de 2011, no se efectuó retención en la fuente?

El artículo 370 del Estatuto Tributario señala que: "No realizada la retención o percepción, el agente responderá por la suma que está obligado" a retener o percibir, sin perjuicio de su derecho de reembolso contra el contribuyente, cuando aquél satisfaga la obligación".

Al efecto se reitera lo expresado en el oficio 077233 de octubre 04 de 2011, que señaló: "Por lo tanto, frente a la pregunta de si el artículo 173 de la Ley 1450 de 2011 derogó implícita o expresamente el artículo 392 del Estatuto Tributario, le informamos que dicha disposición no derogó las tarifas de retención existentes para honorarios, comisiones y servicios para declarantes y no declarantes del impuesto sobre la renta, contempladas en el artículo- 392 del Estatuto Tributario y sus decretos reglamentarios, como quiera que, se reitera, la retención contemplada conforme a la referida, norma solo tiene aplicación para los trabajadores independientes que se encuentren dentro de los presupuestos de la misma y de su reglamentó

¿El trabajador Independiente que tenga contratos de prestación de servicios al año, que exceden trescientos (300) UVT mensuales, esta obligado a presentar la certificación de que trata el Decreto 3590 de 2011 ante el agente retenedor?

El Decreto 3590 de 2011 no hace ninguna excepción frente a la obligación de presentar la señalada certificación. Por consiguiente, en todos los casos el trabajador independiente esta en la obligación de presentar la certificación, toda vez que se hace necesaria para que el agente retenedor pueda establecer si hay lugar o no a la aplicación de la tabla de retención en la fuente del artículo 383 del Estatuto Tributario.

Además, el último inciso del artículo 1o del Decreto 3590 de 2011 es claro al» señalar que la presentación de la certificación dentro del término allí establecido es requisito para el pago o abono en cuenta al contratista.

¿Para efectos de establecer la base de retención en la fuente, en la aplicación del artículo 173 de la Ley 1450 de 2011, se deben incluir conceptos como arrendamiento de bienes muebles e inmuebles o, reembolso de gastos de traslados?

La retención en la fuente establecida en el artículo 173 de la Ley 1450 de 2011, solo es aplicable a trabajadores independientes que tengan contratos de prestación de servicios, es decir a personas naturales que de manera independiente y sin contrato laboral, reciben ingresos menores a 300 UVT mensuales a título de honorarios, servicios o por comisiones.

Del mismo modo, si para efectos de la prestación del servicio contratado se requiere, entre otras actividades, desplazarse a diversos lugares, y los gastos de desplazamiento hacen parte del servicio contratado, estos gastos no pueden desligarse de la retribución del servicio, tal como se dijo en concepto 058090 de julio 17 de 2009.

Ahora, cuando se trata de prestación de servicios que involucren el arrendamiento de bienes muebles o inmuebles, se debe incluir este valor en la base, de retención, siempre y cuando lo esencial sea la prestación de un servicio por parte del trabajador independiente.

¿Cuáles son los valores a detraer en el respectivo mes para la aplicación de la tabla de retención del artículo 383 del Estatuto Tributario, aplicable a los trabajadores independientes?

El artículo 2 del Decreto 3590 de 2011 señala expresamente los conceptos a detraer del total de los pagos o abonos en cuenta al trabajador independiente, a efectos de determinar la correspondiente base de retención del respectivo mes, los cuales son:

- *El valor total del aporte que el trabajador independiente deba efectuar al sistema general de seguridad social en salud.*
- *Los aportes obligatorios y voluntarios a los fondos de pensiones, y*
- *Las sumas que destine el trabajador al ahorro a largo plazo en las cuentas denominadas "Ahorro para el Fomento de la Construcción AFC.*

Hecha la depuración se establecerá el porcentaje de retención aplicable en el mes por el pago o abono en cuenta.

¿Es procedente el pago si el contratista no entrega al contratante la certificación en el término establecido por el Decreto 3590 de 2011 o lo hace con posterioridad al quinto día?

El último inciso del artículo 1o del Decreto 3590 de 2011, señala:

"La presentación de la certificación a que hace referencia el presente artículo, deberá efectuarse dentro de los primeros cinco (5) días hábiles de cada mes y es requisito para el pago o abono en cuenta al contratista".

El texto normativo es claro al establecer la presentación de la certificación como requisito para el pago o abono en cuenta al contratista, sin que pueda deducirse válidamente de su tenor literal la improcedencia del pago como consecuencia de su presentación extemporánea.

En consecuencia, si la certificación se presenta con posterioridad al quinto día y se cumplen con los demás requisitos exigidos por la ley y el reglamento, el pago procederá, previa la aplicación de la retención correspondiente.

¿Aplica lo previsto en el artículo 173 de la Ley 1450 y el Decreto 3590 de 2011 a los ingresos que reciben los asalariados por concepto de contratos Independientes?

El texto del artículo 173 de la ley 1450 de 2011, es claro al establecer el tratamiento allí previsto a "los trabajadores independientes" que tengan contratos de prestación de servicios al

año, que no exceda a trescientos (300) UVT mensuales; de tal suerte que cuando tienen la calidad de asalariados no se aplica dicho tratamiento.

El decreto reglamentario 3590 de 2011 no consagra criterios de aplicabilidad diferentes a los establecidos en la ley.

En consecuencia, si un trabajador tiene ingresos como asalariado y también por cuenta propia, la retención en la fuente aplicable será: por un lado, como asalariado, la tabla contenida en el artículo 383 del Estatuto Tributario y como trabajador independiente la retención referida a honorarios, servicios y comisiones, prevista en los artículos pertinentes del Estatuto Tributario.

¿El valor base de la retención en la fuente a título de renta debe incluir el IVA?

El párrafo 1o del artículo 5 del Decreto 1512 de 1985 dispone que *"Cuando el valor del pago o abono incluya el impuesto a las ventas, dicho valor no hará parte de la base para practicar la retención en la fuente"*.

Por su parte, el párrafo del artículo 4 del decreto 260 de 2001, indica:

"Párrafo, Cuando los pagos o abonos en cuenta incorporen el valor de impuestos, tasas y contribuciones, para calcular la base de retención en la fuente se descontará el valor de los impuestos, tasas y contribuciones incorporados, siempre que los beneficiarios de dichos pagos o abonos tengan la calidad de.-responsables o recaudadores de los mismos. También se descontará de la base el valor de las propinas incluidas en las sumas a pagar."

¿Aplica lo dispuesto en el artículo 173 de la Ley 1450 de 2011 a los pagos efectuados en su vigencia, pero en desarrollo de contratos celebrados previamente a su expedición?

La expresión *"A los trabajadores independientes que tengan contratos de prestación de servicios al año, que no exceda a trescientos (300) UVT mensuales, se les aplicará la misma tasa de retención de los asalariados estipulada en la tabla de retención en la fuente contenida en el Artículo 383 del E.T., modificado por la Ley 1111 de 2006"*, contemplada en el artículo 173 de la Ley 1450 de 2011 y consignada en el Decreto 3590 de 2011, hace referencia a los contratos por prestación de servicios que el trabajador tenga vigentes y que le originen pagos o abonos en cuenta, sin importar que su celebración o fecha de suscripción, sea anterior o posterior a la entrada en vigencia del mencionado artículo.

¿Lo dispuesto en el artículo 173 de la Ley 1450 de 2011 y el Decreto 3590 de 2011 aplica a un trabajador independiente aunque no medie la existencia de un contrato escrito?

Teniendo en cuenta que el artículo 173 de la ley 1450 de 2011 no hizo excepción alguna para los contratos, lo allí dispuesto se debe aplicar para todo pago o abono en cuenta sin que interese la clase de contratos celebrados por los trabajadores independientes.

En consecuencia, la certificación que el trabajador independiente presente al agente retenedor debe incorporar todos los contratos que tenga en tal calidad, sin que para la aplicación de la retención en la fuente, pueda interesar que estos sean verbales o escritos, (salvo los casos en que la ley exija determinada solemnidad), o que sean habituales o no, toda vez que su finalidad se orienta a que el agente retenedor pueda establecer si hay lugar a la aplicación de la tabla de retención contenida en el artículo 383 del Estatuto Tributario en el momento en que efectúe un pago o abono en cuenta.

¿Cuando se trata de un último pago, qué tratamiento debe darse al menor valor retenido si la certificación bajo la gravedad del juramento inicial varía respecto de los ingresos efectivamente recibidos?

Conforme al párrafo del artículo 3o del Decreto 3590 de 2011, cuando los ingresos mensuales varíen de forma permanente u ocasional, el contratista al final del respectivo mes deberá allegar una nueva certificación, en los mismos términos del artículo 1o del mismo decreto, la cual se entenderá expedida bajo la gravedad del juramento.

Con base en dicha certificación, el agente retenedor deberá establecer si definitivamente hay lugar o no a la aplicación de la tabla de retención en la fuente de que trata el artículo 383 del Estatuto Tributario y ajustará el valor de la retención a cargo del contratista, cuando a ello haya lugar, siguiendo el procedimiento establecido en este artículo.

Por último, es importante advertir que a la fecha se encuentra pendiente de sanción presidencial un proyecto modificadorio del artículo 173 de la Ley 1450 de 2011.

En los anteriores términos se resuelve su solicitud y 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: www.dicin.gov.co siguiendo los iconos: "Normatividad" - "técnica" y seleccionando "Doctrina" y "Dirección Gestión Jurídica".

Cordialmente,

(Fdo.) JAIME ORLANDO ZEA MORALES, Subdirector de Gestión de Normativa y Doctrina (E