



BOLETÍN TRIBUTARIO - 015/20

DOCTRINA DIAN - JURISPRUDENCIA CONSEJO DE ESTADO

I. DIRECCIÓN DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES

1.1 TRATAMIENTO TRIBUTARIO: CESANTÍAS -INCAPACIDADES POR ENFERMEDAD GENERAL Y ACCIDENTES DE TRABAJO - LICENCIAS DE MATERNIDAD / PATERNIDAD

Nos permitimos informar que la DIAN emitió el Concepto 027408 del 2 de noviembre de 2019, por medio del cual absuelve una serie de interrogantes formulados frente a los aspectos mencionados, así:

“6.1.- ¿Qué cesantías debe incluir el servidor público en su declaración de renta del año gravable 2018? ¿Las efectivamente recibidas en el año 2018, según el extracto de su cuenta individual de cesantías? ¿O las causadas en el año 2018 que son consignadas en la vigencia 2019?

Como se explicó en el punto No". 5, no se puede asegurar que las cesantías causadas en el año 2018, sean consignadas en el año 2019. Pues, si se realizan consignaciones en los fondos de cesantías en forma mensual, estos valores, se sup.one, harán parte de las cesantías efectivamente recibidas en la vigencia que corresponde con su pago.

A partir de esta aclaración o precisión se puede manifestar en forma general, que se deben incluir en la declaración de renta del año gravable 2018, las efectivamente recibidas en dicho año, según su reporte de cuenta individual de cesantías, la cuales se deben certificar por el fondo respectivo.

6.2. ·¿Qué cesantías debe reportar la entidad pública en el certificado de ingresos y retenciones de sus trabajadores teniendo en cuenta que se trata del régimen de cesantías de servidores públicos del orden nacional administrado por el Fondo Nacional del Ahorro?

En este punto se debe realizar la misma precisión de la pregunta anterior, en tanto, parte de un supuesto que no es verificable por parte de este Despacho. En este contexto, lo que se debe certificar son las cesantías efectivamente pagadas o consignadas al Fondo de Cesantías. Se parte del supuesto que una vez pagadas o consignadas al Fondo que corresponda, los valores son efectivamente recibidos por el trabajador en su cuenta individual.



6.3. Para calcular la renta exenta de que trata el numeral 4 del artículo 206 del Estatuto Tributario, el ingreso mensual promedio que se debe tornar corresponde a: 1) ¿los últimos seis meses de vinculación laboral del trabajador del periodo gravable que se está declarando (2018)? O ¿de los últimos seis meses del periodo que se tuvo en cuenta para liquidar las cesantías del trabajador (año 2017)?

El tenor literal de la norma dispone...

(...)

El cálculo de las rentas exentas a que refiere el numeral 4 corresponde con el ingreso mensual promedio en los seis (6) últimos meses de vinculación laboral del respectivo periodo gravable que se está declarando. Toda vez que el auxilio de cesantía y los intereses sobre cesantías también corresponden con el periodo gravable (año) al que se refiere la declaración de renta y complementarios, que se esté presentando.

6.4.- Dado que el formulario del certificado de ingresos y retenciones por rentas de trabajo y de pensiones de la DIAN, no incluye una casilla para certificar el ingreso mensual promedio de los trabajadores para efectos de que él determine la renta exenta de cesantías, ¿el empleador debe emitir una certificación a solicitud de trabajador o debe emitirla sin que haya solicitud expresa del trabajador?

No existe una obligación legal expresa y particular que determine esta obligación, no obstante, sí existe obligación legal de certificar los valores y criterios utilizados para efectos de las certificaciones de ingresos y retenciones. En tal sentido, el empleador puede emitir certificación a solicitud de parte o de oficio para determinar dentro de sus certificados la información relacionada el procedimiento y las operaciones que dieron lugar a estos valores.

7.- Respecto de las rentas exentas de los numerales 1 y 2 del artículo 206 del Estatuto Tributario.

7.1. ¿Las incapacidades por enfermedad general y accidentes de trabajo pagadas al trabajador son rentas exentas de trabajo de conformidad con lo establecido en el numeral 1 del artículo 206 del Estatuto Tributario?

El numeral primero del artículo 206 del Estatuto Tributario se refiere a las indemnizaciones por accidente de trabajo o enfermedad. Por tanto, no se encuentran como rentas exentas las incapacidades por enfermedad



general v accidentes de trabajo. Habida cuenta que las ultimas no tienen el carácter de indemnizaciones.

7.2.- ¿Las licencias de maternidad pagadas a las trabajadoras son rentas exentas de trabajo, de conformidad con lo establecido en el numeral 2 del artículo 206 del Estatuto Tributario?

El numeral 2 del artículo 206 del Estatuto Tributario menciona 2. las indemnizaciones que impliquen protección a la maternidad. Por tanto, no se refiere a las licencias de maternidad, dado que estas no son indemnizaciones. Así las cosas, las licencias de maternidad no se consideran rentas exentas.

7.3. · ¿Las licencias de paternidad se entenderían como rentas exentas de trabajo, de conformidad con lo establecido en el numeral 2 del artículo 206 del Estatuto Tributario?

El numeral 2 del artículo 206 del Estatuto Tributario menciona 2. Las indemnizaciones que impliquen protección a la maternidad. Por tanto, no se refiere a las licencias de paternidad, dado que estas no son indemnizaciones. Así las cosas, las licencias de paternidad no se consideran rentas exentas.

7.4. · ¿En caso de que la respuesta a los numerales anteriores sea afirmativa, debe o no practicarse retención en la fuente sobre estos pagos?

Aplica lo respondido en los puntos anteriores. Como no son rentas exentas debe practicarse retención en la fuente por pagos o abonos en cuenta relacionados con estos ingresos.

7.5. · ¿Dado que el formulario de certificado de ingresos y retenciones por rentas de trabajo y de pensiones de la DIAN no incluye una casilla para certificar las rentas exentas pagadas al trabajador, ¿el empleador debe certificarlas a solicitud o debe emitirla sin que haya solicitud expresa por parte del trabajador?

No existe una obligación legal expresa y particular que determine esta obligación, no obstante, sí existe obligación legal de certificar los valores y criterios utilizados para efectos de las certificaciones de Ingresos y retenciones. En tal sentido, el empleador puede emitir certificación a solicitud de parte o de oficio para determinar dentro de sus certificados, la información relacionada, el procedimiento y las operaciones que dieron lugar a estos valores”.

Anexo: [Concepto 027408 del 2 de noviembre de 2019](#)



1.2 RETENCIÓN EN LA FUENTE Y PAGOS CON TARJETAS DÉBITO Y CRÉDITO CUANDO LA OPERACIÓN SE REALIZA POR INTERNET E INTERVIENE UNA PASARELA DE PAGOS

Frente al tema expuesto precisó:

*“Volviendo al modelo de la consulta, estamos en el caso de una pasarela bajo el modelo agregador, lo que implica que la misma recibe los pagos en nombre del vendedor. En efecto, la pasarela recibe los pagos en sus propias cuentas bancarias, de tal modo que en este caso se opera como si el beneficiario del pago fuera la pasarela, que se identifica ante la entidad emisora o de la tarjeta, adquirente o pagadora, **informando sus cuentas como destino del respectivo pago** por el valor de la transacción de venta del bien o prestación del servicio.*

Siendo esto así, cuando el pago se efectúa con tarjeta de crédito o débito, la entidad emisora de la tarjeta o la entidad adquirente o pagadora que funge de acuerdo con las normas arriba transcritas, como agente retenedor, procede a practicar la retención en la fuente a título del impuesto de renta del 1.5%, en tanto la operación corresponde a la venta de un bien o servicio, según dispone la norma, salvo que la tarifa sea inferior, caso en el cual debe aplicarse la tarifa específica. No obstante, para el agente retenedor es transparente la relación contractual entre la pasarela de pagos y el vendedor, siendo ajeno al mismo el negocio de intermediación entre estos sujetos. La entidad emisora o la entidad adquirente o pagadora en calidad de agente retenedor, debe practicar la retención en la fuente a la pasarela que informó como destino del pago sus propias cuentas, y expedirle a la misma el certificado de retención, por ser titular de la cuenta destino del pago.

*Por lo anterior, para efectos de la expedición de los respectivos certificados de retención en la fuente debe atender lo dispuesto en el artículo 381 del Estatuto Tributario relativo a los **"Certificados por otros conceptos"**, de acuerdo con el cual, cuando se trate de conceptos de retención diferentes de los originados en la relación laboral, o legal y reglamentaria, **los agentes retenedores deberán expedir anualmente un certificado de retenciones**, con el contenido que allí se indica.*

Dada, sin embargo, la relación contractual de mandato o intermediación entre el vendedor (comercio) y la pasarela autorizada para recibir pagos en su nombre, la misma debe posteriormente transferir al comercio el valor de la venta que, será disminuido por la retención en la fuente que efectivamente fue practicada y se encuentra soportada en los certificados expedidos por el agente retenedor. Retención que, sin embargo, recae realmente sobre el destinatario-beneficiario del ingreso.



En consecuencia, la pasarela de pagos no puede generar un nuevo certificado de retención en la fuente, en los términos del artículo 381 del E.T. ya que no es el agente retenedor en los pagos por compras con tarjetas débito o crédito, tampoco es el verdadero sujeto pasivo de la retención.

No obstante, la pasarela de pagos como mandataria del vendedor (comercio), debe expedirle a éste, que tiene la calidad de mandante, una certificación, donde debe dar cuenta de los ingresos recibidos por él y las retenciones que sobre ese valor le fueron practicadas, sin perjuicio de facilitarle copias de los certificados que le expidieron las entidades retenedoras que, en todo caso, debe conservar el mandatario. Estos documentos se complementan y permiten al vendedor, verdadero destinatario de los pagos, hacer valer esas retenciones como un menor valor del impuesto de renta a cargo.

*Lo anterior se desprende del artículo 1.2.4.11 del Decreto Único Reglamentario 1625 de 2016, que incorpora el artículo 29 del Decreto 3050 de 1997{salvo el Inciso 5 derogado por el art. 18 del decreto 1514 de 1998) que regula **la retención en la fuente en mandato** cuyo inciso tercero establece...*

(...)

De tal manera que los ingresos que el mandatario recibe por el mandante deben ser trasladados a éste quien debe incluirlos en su declaración de renta y, así mismo, las retenciones que le hubieren practicado sobre ellos, las detrae del impuesto a cargo, Es obligación del mandatario rendir cuentas al mandante y certificarle los ingresos recibidos por él, así como las retenciones que le hubieren practicado, soportadas a su vez en los certificados de retención en la fuente que le hubieren expedido los agentes retenedores. Similar a lo dicho para la facturación en mandato, que en el artículo 1,6.1.4.3 del DUR de 2016, que corresponde al artículo 3 del Decreto 1514 de 1998, establece...

(...)

Los artículos 1.2.4.11 y 1,6.1.4.3 del Decreto Único. Reglamentario 1625 de 2016, se complementan. Recordemos que éstos tienen como fuente los artículos 29 del Decreto 3050 de 1997 (salvo el inciso 5 derogado por el art. 18 del Decreto 1514 de 1998) y 3 del Decreto 1514 de 1998, respectivamente.

*Efectivamente, **en la operación descrita, la pasarela de pagos recibe ingresos para terceros**, que fueron objeto de retención en la fuente por las entidades emisoras de tarjetas o por las entidades adquirentes o pagadoras, Dado que los mismos no son ingresos propios, debe trasladarlos a su beneficiario, dándole cuentas de las retenciones que le fueron practicadas.*



Otra cosa será el manejo en virtud del contrato entre el vendedor (comercio) y la pasarela de pagos, para efectos de las comisiones o remuneración pactada por su servicio de intermediación, valor que constituye ingreso para la pasarela de pagos, que a su vez está sujeto a retención en la fuente por parte del mandante. En todo caso, esta operación también debe quedar documentada, la pasarela de pagos debe facturar el servicio prestado y, el pagador como agente retenedor, si lo es, aplicará sobre el valor del pago la retención que corresponda.

5. Conclusión:

Cuando tiene lugar una operación económica que corresponde a la compra de un bien o servicio a través de internet donde adicionalmente interviene una pasarela de pagos, bajo el modelo agregador, que se paga con tarjeta débito o crédito, procede la retención en la fuente en los términos del artículo 1.3.2.1.8 del Decreto Único Reglamentario 1625 de 2016, y la consiguiente expedición por el agente retenedor del certificado de retención en la fuente acorde con el artículo 381 del E.T.; en todo caso, la pasarela de pagos que actúa, en suma, como mandatario del comercio, debe trasladarle a éste los pagos recibidos en su nombre, deducidas las retenciones que le practicaron sobre ese ingreso y, entregarle la certificación correspondiente como parte de la rendición de cuentas en su calidad de mandatario, para que el mandante pueda declarar los ingresos recibidos en su nombre y deducir las retenciones correspondientes del impuesto a cargo, de acuerdo con las disposiciones reglamentarias sobre el tema. Lo anterior, sin perjuicio del ingreso acordado entre el comerciante y la pasarela por el servicio de intermediación, la facturación y la retención que tiene lugar en este caso". (Concepto 028570 del 18 de noviembre de 2019).

II. CONSEJO DE ESTADO

2.1 ACLARACIÓN DE SENTENCIA O CORRECCIÓN DE ERROR ARITMÉTICO

En relación con el tópico descrito subrayó:

"1. Conforme con el artículo 285 del Código General del Proceso (CGP), en el término de ejecutoria, el juez que profiere la sentencia puede aclararla, de oficio o a solicitud de parte, siempre que la aclaración verse sobre frases o conceptos dudosos que aparezcan en la parte resolutoria de la providencia o que influyan en ella.



En el caso concreto, la Sala advierte que la solicitud realizada por la demandante no está orientada a que se precise el sentido del fallo, en los términos fijados por el artículo 285 del CGP, sino a que se corrija el valor de la sanción por inexactitud liquidada por la Sala y, por contera, el valor del saldo a pagar que arroja la liquidación del tributo, pues se incurrió en un error meramente aritmético.

Así pues, la Sala estima que lo procedente es la corrección de la sentencia, en los términos del artículo 286 ibidem, que dispone que toda providencia en la que se haya incurrido en error puramente aritmético puede ser corregida por el juez que la dictó, en cualquier tiempo, de oficio o a solicitud de parte.

2- Revisado el cálculo mediante el cual se liquidó el valor de la sanción por inexactitud, que la Sala determinó a cargo de la demandante, se advierte que, efectivamente, se incurrió en error puramente aritmético, en la medida en que, dentro de la base para calcular dicha sanción, se incluyó el valor de la sanción por extemporaneidad impuesta a la parte actora.

(...)

De ese modo, se desprende que en el cálculo de la base no pueden tenerse en cuenta el valor de otras sanciones que eventualmente afecten el cálculo de la deuda tributaria. Ello por dos razones, la primera, por cuanto la comisión de una infracción tributaria no está tipificada como una conducta sancionable a título de sanción por inexactitud a la luz del artículo 647 del ET. Y, la segunda, por cuanto una interpretación que se aparte de la literalidad de la norma puesta de manifiesto, no solo trasgrede el principio de tipicidad que opera en materia sancionadora administrativa, sino que implica la vulneración de la garantía de non bis in idem de que trata el artículo 29 de la Constitución.

Explicado lo anterior, la Sala encuentra procedente la corrección del error aritmético, en el sentido de excluir de la base del cálculo de la sanción de inexactitud el valor de la sanción por extemporaneidad, que quedó incluido en el cálculo que se realizó en la providencia (f. 17 vto.) objeto de la presente solicitud. En consecuencia, se efectúa el cálculo de la sanción por inexactitud a cargo de la demandante, así...

(...)

La Sala destaca que en la sentencia se reliquidó la sanción exclusivamente para dar aplicación al principio de favorabilidad en materia punitiva (art. 29 de la Constitución), por cuanto la Ley 1819 de 2016 disminuyó la tarifa de la sanción del 160% al 100%. En ese sentido, se advierte que la base del cálculo de la sanción que se determinan en esta providencia, por valor de \$ 435.663.000, coincide con la determinada por la Administración para los



mismos efectos en los actos de liquidación oficial del impuesto e imposición de la sanción por inexactitud (f. 67).

3- Ahora bien, como el valor de la sanción por inexactitud a cargo de la parte actora fue corregido, es procedente modificar el saldo a pagar que por concepto del impuesto sobre la renta del año 2006 debe asumir la demandante. A los anteriores efectos, la Sala tendrá en cuenta como valor de la sanción por extemporaneidad, aquel que la DIAN fijó en los actos administrativos demandados, cuya legalidad, se reitera, fue confirmada en la providencia (fundamento jurídico 4) objeto de la solicitud aquí decidida, así...

(...)

*En atención a las anteriores consideraciones, y dado que se configuran los presupuestos fijados en el artículo 286 del CGP, la Sala accede a la solicitud de corrección de la sentencia del 8 de marzo de 2019". **(Sentencia del 30 de enero de 2020, expediente 21295).***

SÍGUENOS EN [TWITTER](#)

FAO

05 de febrero de 2020