

OFICIO N° 000321

06-01-2015

DIAN

100202208-0011

Bogotá, D. C.

Referencia: Radicado 100025108 del 30/09/2014

Tema: Impuesto sobre la Renta

Descriptor: Pago por Incapacidad Laboral-Renta Exenta; Indemnización por Enfermedad Profesional; Renta Gravable Alternativa; Determinación de la Base de Retención en la Fuente

Fuentes formales: Artículos 206 N° 1 - 330 - 331 - 332 - 383 y 384 del Estatuto Tributario; Artículo 206 de Ley 100 de 1993; Artículo 5° Ley 776 del 2002; Artículos 3° y 4° de la Ley 1562 de 2012; Decreto 1070 de 2013; Oficio 068292 del 25 de octubre de 2013

Apreciada señora Franco Valencia:

De conformidad con el artículo 19 del Decreto 4048 de 2008, este despacho está facultado para absolver las consultas escritas que se formulen sobre la interpretación y aplicación de las normas tributarias, aduaneras o de comercio exterior y control cambiario en lo de competencia de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales.

En el radicado en referencia se plantean dos interrogantes que se exponen a continuación:

1. ¿El beneficio tributario consagrado en el numeral 1 del artículo 206 del Estatuto Tributario, aplica tanto para las indemnizaciones como para las incapacidades reconocidas por accidentes laborales o enfermedades, independientemente que la entidad que reconoce el pago sea una EPS o ARL?

Al respecto, este despacho considera:

Es pertinente distinguir que existe una diferencia entre incapacidad e indemnización por accidente o enfermedad profesional, ya que se reconocen y se producen en momentos y tiempos distintos.

Sin embargo, la indemnización por enfermedad profesional puede provenir de dos causas, la primera de una discapacidad permanente y la segunda de una disminución de la capacidad laboral como resultado de una calificación de la autoridad competente; no obstante, ambas pueden originarse por una incapacidad que con el transcurrir del tiempo y, previo el cumplimiento de las solemnidades legales para cada caso en concreto, pueden generar una indemnización.

Sobre el particular resulta necesario acudir a la ley para precisar las definiciones que sobre estos temas ha adoptado, a saber:

(...) **Ley 776 de 2002**

Artículo 2°. Incapacidad temporal. *Se entiende por incapacidad temporal, aquella que según el cuadro agudo de la enfermedad o lesión que presente el afiliado al Sistema General de Riesgos Profesionales, le impida desempeñar su capacidad laboral por un tiempo determinado.*

Artículo 5°. Incapacidad permanente parcial. *Se considera como incapacitado permanente parcial, al afiliado que, como consecuencia de un accidente de trabajo o de una enfermedad profesional, presenta una disminución definitiva, igual o superior al cinco por ciento 5%, pero inferior al cincuenta por ciento 50% de su capacidad laboral, para lo cual ha sido contratado o capacitado.*

La incapacidad permanente parcial se presenta cuando el afiliado al Sistema General de Riesgos Profesionales, como consecuencia de un accidente de trabajo o de una enfermedad profesional, sufre una disminución parcial, pero definitiva en alguna o algunas de sus facultades para realizar su trabajo habitual, en los porcentajes establecidos en el inciso anterior.

· **Ley 100 de 1993. Artículo 206. Incapacidades.** *Para los afiliados de que trata el literal a) del artículo 157, el régimen contributivo reconocerá las incapacidades generadas en enfermedad general, de conformidad con las disposiciones legales vigentes. Para el cubrimiento de estos riesgos las Empresas Promotoras de Salud podrán subcontratar con compañías aseguradoras. Las incapacidades originadas en enfermedad profesional y accidente de trabajo serán reconocidas por las Entidades Promotoras de Salud y se financiarán con cargo a los recursos destinados para el pago de dichas contingencias en el respectivo régimen, de acuerdo con la reglamentación que se expida para el efecto.*

(...) Subrayado Fuera del texto.

Ley 1562 de 2012:

(...)

· **Artículo 3°. Accidente de trabajo.** Es accidente de trabajo todo suceso repentino que sobrevenga por causa o con ocasión del trabajo, y que produzca en el trabajador una lesión orgánica, una perturbación funcional o psiquiátrica, una invalidez o la muerte.

· **Artículo 4°. Enfermedad laboral.** Es enfermedad laboral la contraída como resultado de la exposición a factores de riesgo inherentes a la actividad laboral o del medio en el que el trabajador se ha visto obligado a trabajar. El Gobierno nacional, determinará, en forma periódica, las enfermedades que se consideran como laborales y en los casos en que una enfermedad no figure en la tabla de enfermedades laborales, pero se demuestre la relación de causalidad con los factores de riesgo ocupacional será reconocida como enfermedad laboral, conforme lo establecido en las normas legales vigentes.

Parágrafo 1°. El Gobierno nacional, previo concepto del Consejo Nacional de Riesgos Laborales, determinará, en forma periódica, las enfermedades que se consideran como laborales.

Parágrafo 2°. Para tal efecto, el Ministerio de Salud y Protección Social y el Ministerio de Trabajo, realizarán una actualización de la tabla de enfermedades laborales por lo menos cada tres (3) años atendiendo a los estudios técnicos financiados por el Fondo Nacional de Riesgos Laborales.

(...)

Así las cosas, la exención atribuible al pago o abono en cuenta de la indemnización por accidente o enfermedad de trabajo, a la que se refiere el numeral 1 del artículo 206 del Estatuto Tributario, es solo aplicable al pago o abono en cuenta por este concepto y no puede hacerse extensivo al pago por incapacidades al empleado, aunque sean estas posiblemente fuente para que se genere una indemnización.

Lo anterior en virtud del principio de legalidad, consagrado en el artículo 338 de la Constitución Política, en materia de impuestos, las exoneraciones, exclusiones o hechos que no causan impuesto, son de interpretación restrictiva, limitada y se concretan a las expresamente señaladas por la ley.

Ahora bien, es importante precisar que el pago de incapacidades laborales sustituye al salario durante el tiempo en que el trabajador permanece retirado de sus labores por enfermedad debidamente certificada y comprobada.

En virtud de lo anterior, es menester concluir que la exención no depende de quién efectúe el pago, sino en determinar si cumple con la categoría de indemnización para que se produzca el beneficio tributario, por lo tanto, el pago por incapacidades laborales no tiene el mismo tratamiento del numeral 1 del artículo 206 del Estatuto Tributario.

Este despacho se pronunció en Oficio 53358 del 3 de septiembre de 2014, sobre el particular, señalando:

(...)

En virtud de lo anterior, la Administración de Impuestos encuentra que el pago proveniente de una incapacidad laboral ya sea accidente de trabajo o enfermedad se encuentran exentas del impuesto sobre la renta y complementarios en relación con el artículo 206 del Estatuto Tributario, beneficiando de esta forma las sumas que por tal concepto percibe el beneficiario de este ingreso que es el trabajador y, en efecto, el titular de la prerrogativa fiscal.

(...)

También, en el Oficio 012642 de diciembre de 2008, en su acápite pertinente manifestó:

(...)

A la luz del numeral 1 del artículo 206 del Estatuto Tributario, se encuentran exentos del impuesto sobre la renta, los pagos que correspondan a indemnizaciones por accidente de trabajo o enfermedad, en virtud de lo cual, los ingresos de los empleados originados en incapacidades por enfermedad general reconocidos por las EPS, no se encuentran sometidos a retención en la fuente.

(...)

Y en Concepto 006728 de febrero de 1998, expuso:

(...)

... respecto del tratamiento tributario de los pagos hechos por incapacidad y licencia de maternidad, de acuerdo al artículo 206 del Estatuto Tributario son exentos en cabeza del beneficiario los pagos por indemnización que impliquen protección a la maternidad y por enfermedad general o por accidente de trabajo no sometidos a retención en la fuente. Tampoco lo estarán los reintegros de sobrantes que realicen, las EPS a las cuentas de compensación del Fondo de Solidaridad y Garantía, por cuanto el principio general para que se cause la retención en la fuente es que exista un ingreso gravado susceptible de producir un incremento neto en el patrimonio.

(...)

En virtud de lo anterior, y conforme a la obligación legal de mantener la unidad de interpretación doctrinal, el despacho considera necesario revocar el Oficio 53358 del 3 de septiembre de 2014, Oficio 012642 de diciembre de 2008 y el Concepto 006728 de febrero de 1998.

2. ¿Puede disminuirse la base de retención en la fuente por salarios con la renta exenta de que trata el numeral 1 del artículo 206 del Estatuto Tributario, cuando se trate de trabajadores declarantes de renta, cuya retención en la fuente deba determinarse por el IMAN, independientemente que quien reconozca el pago a ser considerado como renta exenta sea la EPS o una ARL?

Al respecto, este despacho considera:

El Estatuto Tributario en su artículo 332 contempla el procedimiento de depuración de la renta gravable alternativa por el sistema de declaración de renta (IMAN), no obstante, estipula de manera taxativa los conceptos a descontar de los ingresos obtenidos, entre otros, el tema materia de análisis numeral **i) indemnización por accidente y enfermedad de trabajo**, para efectos de obtener una base gravable del impuesto sobre la renta.

Ahora bien, en otro campo, encontramos el proceso de depuración de la base gravable de la retención en la fuente mínima para empleados expresada por el artículo 384 del Estatuto Tributario, los cuales a diferencia del método de depuración de la retención ordinaria expuesta en el artículo 383 del E.T. constituye los pagos o abonos en cuenta mensuales o mensualizados, donde se restan únicamente los aportes obligatorios al sistema general de seguridad social, a saber: salud, pensiones y riesgos laborales a cargo del empleado, más los conceptos relacionados en el artículo 6° del Decreto 1070 de 2013. El valor resultante se convierte en UVT y se enfrenta a la tabla contenida en el artículo 384 del Estatuto Tributario para establecer el monto de la retención en la fuente.

(...) **Decreto 1070 de 2013.**

Artículo 6°. Depuración de la base gravable de la retención en la fuente mínima para empleados. Para efectos del cálculo de la retención en la fuente mínima establecida en el artículo 384 del Estatuto Tributario, para los empleados cuyos ingresos provengan de una relación laboral, o legal y reglamentaria se podrán detraer además los siguientes conceptos:

- a) Los gastos de representación considerados como exentos de Impuesto sobre la Renta, según los requisitos y límites establecidos en el numeral 7 del artículo 206 del Estatuto Tributario;
- b) El exceso del salario básico de los oficiales y suboficiales de las Fuerzas Militares y la Policía Nacional;
- c) El pago correspondiente a la licencia de maternidad.

(...)

En virtud de lo anterior, la ley establece los únicos conceptos con los cuales se puede disminuir la base gravable de retención en la fuente mínima para empleados, por lo tanto, en consecuencia, no es factible detraer de estos pagos o abonos en cuenta los derivados de una indemnización por accidente de trabajo o enfermedad al momento de depuración de la retención a la que se refiere el artículo 384 del Estatuto Tributario.

En cuanto al asunto materia de discusión, este despacho en Oficio 068292 del 25 de octubre de 2013, ha manifestado:

(...)

Desde esta perspectiva, debe tenerse presente que la retención en la fuente mínima guarda íntima relación con el Impuesto Mínimo Alternativo Nacional (IMAN) para empleados, y que por mandato de los artículos 330 y 331 del Estatuto Tributario, este sistema de determinación del impuesto sobre la renta, solo admite los factores de depuración expresamente señalados en el artículo 332 ibídem, dentro de los cuales no se mencionan los pagos laborales indirectos de que trata el artículo 5° del Decreto Reglamentario 3750 de 1986.

En consonancia con lo anterior, sobre el alcance de los artículos 383 y 384 del Estatuto Tributario, este Despacho ha manifestado que el agente retenedor debe efectuar dos cálculos de la retención en la fuente, de acuerdo con los artículos 383 y 384 del Estatuto Tributario y debe descontar la retención en la fuente que resulte mayor al comparar los dos cálculos. Si la retención que arroja la tabla del artículo 383 es inferior a la de la tabla del artículo 384, se debe practicar la retención del artículo 384 que es la retención mínima. Si la retención que arroja la tabla del artículo 383 es superior a la de la tabla del artículo 384, se debe practicar la retención del artículo 383.

En este orden de ideas, es cierto que las modificaciones introducidas por la Ley 1607 de 2012, entre otros, a los artículos 383 y 387 del Estatuto Tributario, dejaron incólume la aplicación del artículo 5° del Decreto Reglamentario 3750 de 1986 para efectos de la retención en la fuente sobre ingresos laborales en lo que dice relación con el régimen ordinario del Impuesto sobre la Renta. No se predica lo mismo frente al artículo 384 del Estatuto Tributario, porque este es un artículo nuevo, adicionado por el artículo 14 de la Ley 1607 de 2012 y, en consecuencia, de ninguna manera podría sostenerse que el artículo 5° del Decreto Reglamentario 3750 de 1986 lo reglamenta.

(...) Subrayado fuera del texto.

En los anteriores términos se resuelve su consulta 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: <http://www.dian.gov.co> siguiendo los iconos: “Normatividad”-“Técnica” y seleccionando los vínculos “doctrina” y “Dirección de Gestión Jurídica”.

Atentamente,

El Director de Gestión Jurídica (A),

Yumer Yoel Aguilar Vargas.

Publicado en D.O. 49.424 del 13 de febrero de 2015.