

SJD Refator

www.dian.gov.co

Dirección de Gestión Jurídica

Bogotá, D.C. 25 MAR. 2015

100202208 - 0288

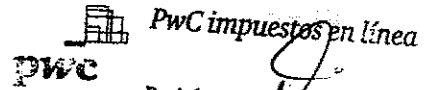
CONCEPTO No.

AREA: Tributaria

DIAN No. Radicado 000S2015009179
Fecha 2015-03-26 02:07:50 PM
Remitente DIR GES JURIDICA
Destinatario CAMILO ANDRES ABONDANO
Anexos 0 Folios 3



COR-000S2015009179



Revisó:

Ref: Radicado 68623 del 21/11/2014 y 009701 del 10/03/2015

De conformidad con el artículo 19 del Decreto 4048 de 2008, este despacho es competente 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.

| | |
|------------------|---|
| Tema | Impuesto sobre la Renta y Complementarios Retención en la fuente |
| Descriptores | Rentas de Trabajo Retención en la Fuente por Pago de Honorarios |
| Fuentes formales | Estatuto Tributario, arts. 103, 206 y 392 Decreto Reglamentario 535 de 1987, art. 10° Decreto Reglamentario 823 de 1987, art. 8° Decreto Reglamentario 1070 de 2013, art. 2° |

PROBLEMA JURIDICO:

¿Los pagos o abonos en cuenta por concepto de pasajes y gastos de manutención que se le reconocen a un contratista persona natural constituyen ingreso fiscal?

TESIS JURIDICA:

Cuando no existe relación laboral, o legal y reglamentaria, el contratista recibe como contraprestación una remuneración (honorarios, comisiones o servicios, dependiendo de la naturaleza y calificación del servicio prestado), que constituye un ingreso gravado con el impuesto sobre la renta y complementarios y sometida a retención en la fuente,

sobre el valor total del pago o abono en cuenta.

INTERPRETACION JURIDICA:

Con fundamento en el Oficio No. 013208 del 21 de febrero de 2014, pregunta si los pagos o abonos en cuenta por concepto de pasajes y gastos de manutención que se le reconocen a un contratista persona natural no constituyen ingreso fiscal, al igual que en el caso de los trabajadores con vínculo laboral, teniendo en cuenta que no tienen vocación de acrecer el patrimonio del contratista, sino que se aplican para desarrollar el servicio contratado.

Al respecto, este Despacho hace las siguientes consideraciones:

El artículo 103 del Estatuto Tributario, establece que se consideran rentas exclusivas de trabajo, entre otras, los viáticos y en general todas las compensaciones por servicios personales:

"ARTICULO 103. Definición. Se consideran rentas exclusivas de trabajo, las obtenidas por personas naturales por concepto de salarios, comisiones, prestaciones sociales, viáticos, gastos de representación, honorarios, emolumentos eclesiásticos, compensaciones recibidas por el trabajo asociado cooperativo y, en general, las compensaciones por servicios personales.

..." (subrayado fuera de texto).

En lo atinente a los viáticos ocasionales, en el Oficio No. 013208 del 21 de febrero de 2014, se hizo un recuento de la doctrina reiterada de este Despacho, de acuerdo con la cual, en el caso de los trabajadores con relación laboral, el reembolso de gastos por concepto de manutención, alojamiento y transporte de carácter ocasional, en que haya incurrido el trabajador para el desempeño de sus funciones fuera de su sede habitual de trabajo no está sometido a retención en la fuente, siempre y cuando se entreguen al pagador las facturas y demás pruebas documentales que sustenten el reembolso para que la empresa los pueda tomar como gastos propios.

En contraste, en el mismo oficio se recordó que cuando se trata de prestación de servicios independientes, o sea cuando no existe relación laboral, el contratista recibe como contraprestación una remuneración (honorarios, comisiones o servicios, dependiendo de la naturaleza y calificación del servicio prestado), caso en el cual, si para la prestación del servicio requiere el pago de transporte, estos gastos no pueden catalogarse como viáticos ocasionales (pues estos aluden a una relación laboral), ni desligarse de la retribución del servicio mismo razón por la cual están sometidos a retención en la fuente. Esta doctrina ha sido objeto de manera recurrente de solicitudes de reconsideración, que han dado lugar a su ratificación.

Luego con base en el análisis de la exposición de motivos de la Ley 1607 de 2012, se observó que las nuevas categorías tributarias de las personas naturales residentes en el país (empleado, trabajador por cuenta propia y otros) no está dada en función del vínculo contractual que se tenga al momento de prestar el servicio, sino que el criterio

es la definición de quién asume los riesgos que se corren en el ejercicio de sus actividades y el grado de autonomía laboral que se posee.

Desde esta perspectiva, en el mencionado oficio se consideró que en virtud de las modificaciones que se introdujeron a la clasificación de las personas naturales para efectos tributarios y la intención del legislador de darles un tratamiento equitativo, es necesario mirar la retención en la fuente por aquellos pagos o abonos en cuenta por concepto de pasajes, gastos de manutención, entre otros, no en función del vínculo laboral que se tenga con el prestador del servicio, sino de si tienen la calidad de gravados con el impuesto de renta para la persona que lo recibe.

Concluye el oficio, que lo anterior implica analizar si estos pagos o abonos en cuenta constituyen ingreso fiscal para su beneficiario, susceptible de provocar un incremento neto en su patrimonio en el momento de su percepción o si se pueden tomar como gastos propios de la empresa, para lo cual se deben cumplir con los requisitos propios de un reembolso de gastos.

Sin desconocer la voluntad del Legislador de 2012, este Despacho no puede perder de vista, que aún dentro de la categoría tributaria de empleado, en virtud de la naturaleza de la relación contractual o del origen de los ingresos, persisten tratamientos diferenciales.

En efecto, el artículo 206 del Estatuto Tributario, establece por regla general que están gravados con el impuesto sobre la renta y complementarios la totalidad de los pagos o abonos en cuenta provenientes de la relación laboral o legal y reglamentaria, pero a renglón seguido consagra taxativamente las rentas que se consideran exentas.

Tan cierto es que dichas rentas exentas, solamente se predicán de las originadas en la relación laboral, que en el caso de la renta exenta del veinticinco por ciento (25%) a que se refiere el numeral 10° del artículo 206, fue necesario que el Gobierno Nacional, mediante el Decreto Reglamentario 1070 de 2013 autorizara su detracción en la base de cálculo de retención en la fuente para las personas naturales clasificadas en la categoría de empleados cuyos pagos o abonos en cuenta no provengan de una relación laboral, o legal y reglamentaria:

“Artículo 2°. Depuración de la base del cálculo de la retención en la fuente. Para obtener la base de retención en la fuente sobre los pagos o abonos en cuenta por concepto de rentas de trabajo efectuados a las personas naturales pertenecientes a la categoría de empleados, se podrán deducir los siguientes factores:

4. Las rentas que la ley de manera taxativa prevé como exentas en razón a su origen y beneficiario. Lo previsto en el numeral 10 del artículo 206 del Estatuto Tributario procede también para las personas naturales clasificadas en la categoría de empleados cuyos pagos o abonos en cuenta no provengan de una relación laboral, o legal y reglamentaria, de conformidad con lo previsto en el inciso 1° del artículo 383 del Estatuto Tributario.” (subrayado fuera de texto).

Y posteriormente, fue la Ley 1739 de 2014 a través del artículo 26, la que adicionó el

parágrafo 4° al artículo 206 del Estatuto Tributario, para consagrar el beneficio de la renta exenta del veinticinco por ciento (25%) en favor de las personas naturales clasificadas en la categoría de empleados cuyos pagos o abonos en cuenta no provengan de una relación laboral, o legal y reglamentaria:

"Parágrafo 4. La exención prevista en el numeral 10 procede también para las personas naturales clasificadas en la categoría de empleados cuyos pagos o abonos en cuenta no provengan de una relación laboral, o legal y reglamentaria, de conformidad con lo previsto en los artículos 329 y 383 del Estatuto Tributario. Estos contribuyentes no podrán solicitar el reconocimiento fiscal de costos y gastos distintos de los permitidos a los trabajadores asalariados involucrados en la prestación de servicios personales o de la realización de actividades económicas por cuenta y riesgo del contratante..." (subrayado fuera de texto).

Un fenómeno similar al que hemos puesto de presente, ocurre con los viáticos ocasionales, los cuales, por disposiciones especiales, no están sometidos a retención en la fuente, cuando se originen en la relación laboral.

En este sentido, el artículo 10° del Decreto Reglamentario 535 de 1987 (cuya vigencia se confirmó mediante el Oficio No. 049488 del 15 de agosto de 2014) establece:

"ARTICULO 10. No está sometida a la retención en la fuente sobre pagos o abonos en cuenta originados en la relación laboral o legal y reglamentaria, el reembolso de gastos por concepto de manutención, alojamiento y transporte en que haya incurrido el trabajador para el desempeño de sus funciones fuera de la sede habitual de su trabajo, siempre y cuando el trabajador entregue al pagador las facturas y demás pruebas documentales que sustenten el reembolso, las cuales deberán ser conservadas por el pagador y contabilizadas como un gasto propio de la empresa.

Lo dispuesto en este artículo no se aplicará cuando los gastos de manutención o alojamiento correspondan a retribución ordinaria del servicio." (subrayado fuera de texto).

A su turno, en relación con los empleados oficiales el artículo 8° del Decreto Reglamentario 823 de 1987, señala:

"ARTICULO 8°. Las sumas recibidas por los empleados oficiales cuya vinculación se origine en una relación legal o reglamentaria, por concepto de viáticos destinados a sufragar exclusivamente sus gastos de manutención y alojamiento durante el desempeño de comisiones oficiales, que no correspondan a retribución ordinaria del servicio, no se consideran para los efectos fiscales como ingreso gravable en cabeza del trabajador, sino como gasto directo de la respectiva entidad pagadora." (subrayado fuera de texto).

Obsérvese que aún en el contexto de la relación laboral persiste una diferenciación de los empleados del sector privado frente a los oficiales para que opere el beneficio, pues a los primeros se les exige presentar al pagador las facturas y demás pruebas documentales que sustenten el reembolso, mientras que en el caso de los segundos, basta con la resolución de reconocimiento. (Oficio 079171 del 11 de octubre de 2011).

Las dos últimas disposiciones transcritas, son de aplicación restrictiva, de manera que no es posible por vía de interpretación darles una aplicación analógica o extensiva con respecto a las personas naturales pertenecientes a la categoría tributaria de empleados, cuyos pagos o abonos en cuenta no se originen en la relación laboral o

legal y reglamentaria.

En este orden de ideas, se reitera la doctrina expuesta en el Oficio No. 094075 del 24 de septiembre de 2008:

"Otra es la situación cuando se trata de la prestación de servicios independientes, o sea cuando no existe relación laboral; en este caso el contratista recibe como contraprestación una remuneración que bien pueden corresponder al concepto de honorarios, comisiones o servicios, dependiendo de la naturaleza y calificación del servicio prestado.

Si para efectos de la prestación del servicio contratado el contratista requiere, entre otras actividades, desplazarse a diversos lugares, estos gastos de transporte no pueden ni catalogarse como viáticos -por que como se vio estos aluden a relación laboral- ni desligarse de la retribución del servicio mismo. No debe olvidarse que se está en presencia de una retribución, o lo que es lo mismo, lo que el contratante paga como contraprestación del servicio.

Pretender desagregar cada uno de estas actividades requeridas para la efectiva prestación del servicio y sobre ellas determinar el tratamiento tributario que se trate, equivaldría a netear el ingreso para efectos de la aplicación de la retención en la fuente, practica que no es reconocida por nuestra legislación fiscal.

Es en este contexto que el artículo 392 del Estatuto Tributario prevé la retención en la fuente que debe aplicarse por servicios. Y en el mismo artículo se indica, que la base sobre la cual debe aplicarse la tarifa de retención en la fuente por -servicios calificados -Honorarios, en el caso de beneficiarios no obligados a declarar es del 10% sobre del valor total del respectivo pago o abono en cuenta, es decir la base gravable no puede fraccionarse toda vez que está constituida por todos los ingresos percibidos en razón de la prestación del servicio. Igual ocurre, respecto de las (sic) base, en relación con los pagos o abonos en cuenta a contribuyentes obligados a presentar declaración, caso en el cual debe observarse lo previsto en los artículos 1º y 2º del Decreto 260 de 2001 en relación con las tarifas.

Atendiendo tal postulado, esta Oficina en anteriores oportunidades señaló sobre el particular: "... si quienes reciben pagos por "viáticos o gastos de representación "no están vinculados laboralmente a la empresa, deben ser sometidos a retención en la fuente no como viáticos ni como gastos de representación sino como pagos ordinarios correspondientes a la labor desarrollada (honorarios, comisiones, etc.) la cual compendia el conjunto de los ingresos derivados de las funciones desempeñadas." Conceptos 36000/92, 044237/99

Y bajo las mismas consideraciones mediante el Concepto No. 004490 de 1991 para la época considero "... el pago o abono en cuenta que realice el Banco Emisor por gastos de viaje a los Asesores, constituye un ingreso gravado con el impuesto sobre la renta y complementarios, sometidos a retención en la fuente, con la misma base y tarifa correspondiente a la índole de la retribución (honorarios), o sea sobre el 100% del respectivo pago o abono en cuenta, a la tarifa del ... como honorarios..." (subrayado fuera de texto).

En mérito de lo expuesto se confirman en lo pertinente los conceptos Nos. 030154 del 28 de diciembre de 1989, 036000 del 18 de noviembre de 1992, 057290 del 21 de julio de 1998, 044237 del 7 de mayo de 1999, y los oficios Nos. 094075 del 24 de septiembre de 2008, 058090 del 17 de julio de 2009, 051060 del 19 de julio de 2010, 055880 del 4 de septiembre de 2012, se revoca el Oficio No. 013208 del 21 de febrero de 2014 y se aclara el oficio No. 061235 del 30 de octubre de 2014.


En segundo lugar, con fundamento en el artículo 5º del Decreto 260 de 2001, consulta

si se excluyen de retención en la fuente los pagos realizados a través de un contratista por concepto de manutención, alojamiento y transporte, en virtud de un reembolso de gastos de viaje.


Se reitera que cuando no existe relación laboral, o legal y reglamentaria, el contratista recibe como contraprestación una remuneración (honorarios, comisiones o servicios, dependiendo de la naturaleza y calificación del servicio prestado), que constituye un ingreso gravado con el impuesto sobre la renta y complementarios y sometida a retención en la fuente en cabeza del contratista, sobre el valor total del respectivo pago o abono en cuenta.

Finalmente le manifestamos que la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, con el fin de facilitar a los contribuyentes, usuarios y público en general el acceso directo a sus pronunciamientos doctrinarios, ha publicado en su página de internet www.dian.gov.co, la base de conceptos en materia tributaria, aduanera y cambiaria expedidos desde el año 2001, a la cual se puede ingresar por el ícono de "Normatividad" –"técnica"–, dando click en el link "Doctrina Dirección de Gestión Jurídica".

Atentamente,


DALILA ASTRID HERNÁNDEZ CORZO
Directora de Gestión Jurídica

Proyectó: Dgg
Revisó: Yyav...

 **PwC impuestos en línea**
Revisó: 