



Libertad y Orden



Oficina Jurídica

2008 SEP 24 P 3:12

0940751

53001-535

530011-

Bogotá,

24 SET. 2008

Señor

JESÚS MARIA PEÑA BERMUDEZ

Carrera 8 No. 7- 27

Bogotá D.C.

pwc PwC impuestos en línea
Revisó: *[Firma]*

Ref: Consulta radicado número 78134 de 28/07/2008

Cordial saludo señor Peña.

En el escrito de la referencia solicita reconsideración de la doctrina de esta Oficina, especialmente la contenida en los Conceptos Nos. 004490 de 1991, 039972 de 1996 y 14543 de 1998 en cuanto al tratamiento tributario de los viáticos para gastos de viaje y desplazamiento para contratistas, los cuales en su concepto no son honorarios y por ende no deben estar sometidos a retención en la fuente.

Como argumentos que respaldan su solicitud señala los siguientes:

- Los gastos de viaje y de desplazamiento de los contratistas como viáticos accidentales, no constituyen un pago por honorarios en razón a que no son el ejercicio de una actividad calificada, si bien tienen relación de causalidad no son de la misma naturaleza, son una consecuencia complementaria para la cual no se requiere esfuerzo intelectual.
- La Dirección General del Presupuesto Público Nacional del Ministerio de Hacienda al dar respuesta al INCO sobre el pago de viáticos y gastos de viaje para los contratistas de éste Instituto, indicó que puede afectarse la cuenta de Gastos Generales con el pago de dichos viáticos y gastos de viajes teniendo en cuenta el concepto de especialización previsto en el artículo 18 del Estatuto Orgánico del Presupuesto y siempre y cuando el respectivo contrato expresamente así lo señale.
- Indica que el criterio anterior es armónico con el Concepto que emitió el Consejo Técnico de la Contaduría Pública de Colombia en el año 2005 sobre lo que debe entenderse por gastos de viaje, en el sentido de que los gastos de viaje corresponden a todas las erogaciones en que se incurra para el desplazamiento de un funcionario o representante.

- Los gastos de viaje -señala- no constituyen un enriquecimiento para quien los realiza en cumplimiento de una función para un ente económico, por lo que no son susceptibles de capitalización ni de incrementar el patrimonio; cita el artículo 130 del Código Sustantivo del trabajo y concluye diciendo que identificar los gastos de viaje como un ingreso gravable para el contratista viola los principios del tributo referidos a la Certeza, Generalidad, Neutralidad y Justicia.

Sobre el particular, el Despacho considera necesarias las siguientes precisiones:

En primer lugar hay que señalar que la ley tributaria diferencia la situación de los pagos por concepto de transporte y manutención cuando existe relación laboral legal o reglamentaria y cuando la misma no se concreta.

En el contexto de la legislación laboral, este Despacho en varias oportunidades ha conceptualizado que cuando existe relación laboral, los viáticos ocasionales en cuanto constituyan reembolso de gastos por concepto de manutención, alojamiento y transporte en que haya incurrido el trabajador para desempeño de sus funciones fuera de su sede habitual de trabajo, no estarán sometidos 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 las pueda tomar como gastos propios. (Decreto 535/87) Concepto 36000/92

Por el contrario, los viáticos permanentes -como su nombre lo indica- son pagos laborales que se les reconoce y pagan ordinariamente a aquellos trabajadores en razón de las funciones que desempeñan fuera de la sede y están sometidos a retención en la fuente.

Así entonces los viáticos, sean ocasionales o permanentes, se predicen de relaciones laborales o legales y reglamentarias, de las que son propias los presupuestos de subordinación y dependencia.

En este sentido, los pronunciamientos de esta Entidad contenidos en los Conceptos números 039972 de mayo 14 de 1996 y 014543 de marzo 6 de 1998 a que alude el consultante, se encargaron de precisar el tratamiento tributario de los viáticos y el reembolso de gastos, tratándose de una relación laboral.

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 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 indole de la retribución (honorarios), o sea sobre el 100% del respectivo pago o abono en cuenta, a la tarifa del 7% como honorarios..."*

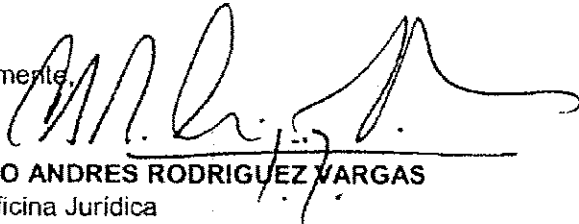
De otra parte, el consultante afirma que los gastos de viaje no constituyen un enriquecimiento para quien los realiza y que como tales no son susceptibles de capitalización ni de incrementar el patrimonio.

Al respecto, la legislación tributaria reconociendo esta particularidad, en el artículo 26 del Estatuto Tributario consagra la forma de realizar la depuración de la renta, en tal medida, el contribuyente (contratista en este caso) en su denuncia rentística declarará los ingresos obtenidos en ejercicio de su actividad económica pero correlativamente y acorde con lo previsto en el artículo 87 del mismo Estatuto, deducirá los costos y gastos en que incurrió en desarrollo de dicha actividad y acreditará la retención en la fuente que sobre los ingresos obtenidos se le haya practicado. Así solamente será gravado sobre su renta líquida y no sobre los ingresos obtenidos y destinados a sufragar los costos y gastos que sean necesarios y tengan relación de causalidad con la actividad productora de renta y pagara la diferencia que resulte una vez disminuido el impuesto con los valores retenidos en la fuente.

Finalmente, en relación con la mención que hace del pronunciamiento de la Dirección General del Presupuesto Publico Nacional del Ministerio de Hacienda sobre la manera de afectar el gasto público, así como del Concepto que emitió el Consejo Técnico de la Contaduría Publica de Colombia sobre lo que debe entenderse por gastos de viaje, es de señalar que los mismos corresponden a materias específicas y distintas que no involucran ni afectan disposiciones tributarias del orden nacional sobre las cuales compete a este Despacho conceptuar, razón por la cual no es viable acoger como vinculante la opinión que dependencias u Organismos diferentes llegaren a expresar sobre estas materias.

Por lo expuesto, esta Oficina ratifica la doctrina contenida en el Concepto No. 004490 de 1991 en el sentido de que los pagos por gastos de viaje que se realicen a las personas no vinculadas laboralmente a la empresa por concepto de honorarios constituyen un ingreso gravado con el impuesto sobre la renta y complementarios sometido a retención en la fuente por dicho concepto; así como la contenida en los Conceptos Nos. 039972 de 1996 y 014543 de 1998 que se refieren a trabajadores vinculados mediante relación laboral legal o reglamentaria.

Atentamente,



CAMILO ANDRES RODRIGUEZ VARGAS
Jefe Oficina Juridica

P. Jhbt/Lepm
R. Lepm.

Copia: Dr. Oscar Enrique Ortiz González
Director Programa Presidencial de Modernización, Eficiencia,
Transparencia y Lucha contra la Corrupción
Calle 7 A No. 6-54 Bogotá, D.C.

SIN ANEXOS
pwc PwC Impuestos en línea
Revisó: 