DIAN

Concepto 73233

18-11-2013

Tema: Retención en la fuente.

Descriptores: Empleados por contratación de servicios.

\*\*\*

Mediante esta disposición la DIAN concluye que la persona natural vinculada mediante contrato de prestación de servicios, clasifica ahora en la categoría tributaria de empleado, y se le aplica a partir del 1 de enero de 2013, la tabla de retención en la fuente contenida en el artículo 383 del Estatuto Tributario. Sin embargo, si sus ingresos totales en el año gravable inmediatamente anterior, fueron iguales o superiores a 4.073 UVT, a partir del 1 de abril de 2013, la retención en la fuente en ningún caso puede ser inferior a la que resulte mayor al aplicar la tabla del artículo 383 y la tabla del artículo 384 del Estatuto Tributario, advirtiendo que la depuración de la base de retención en la fuente, difiere en función de la tabla que se aplique.

De acuerdo con lo establecido por el artículo 20 del Decreto 4048 de 2008 y la Orden Administrativa 000006 de 2009, es función de este despacho absolver las consultas escritas que se formulen sobre la interpretación y aplicación en materia de impuestos nacionales, aduanera, comercio exterior y de control cambiarlo en lo de competencia de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, ámbito dentro del cual se atenderán sus inquietudes.

Pregunta, cuál es la retención en la fuente por un contrato de prestación de servicios, cuyo valor mensual devengado es de $ 4.738.000 y sus descuentos corresponden a pagos por crédito hipotecario, por dependientes, ahorro en cuenta de ahorro especial con destino a la adquisición de vivienda abierta en el Fondo Nacional de Ahorro, sin indicar valor alguno.

A sus aseveraciones efectuadas a los documentos remitidos oportunamente por la Coordinación de Relataría de esta Subdirección, es pertinente señalar que revisadas las normas y conceptos a que hacen referencia, están relacionados con la inquietud planteada en su escrito.

Ahora bien, sea lo primero precisar que de conformidad con los artículos 375 y 376 del Estatuto Tributario, son los agentes retenedores quienes tienen las obligaciones de efectuar la retención en la fuente, declarar y consignar los valores retenidos, quienes deberán verificar en cada caso concreto la realización de los presupuesto previstos por la Ley como generadores de la obligación de practicar la retención.

En segundo lugar, dadas las modificaciones surtidas a partir del 1° de enero de 2013 por la Ley 1607 de 2013 sobre la retención en la fuente en renta, para las personas naturales vinculadas mediante contrato de prestación de servicios clasificados en la categoría de empleados se reitera la doctrina tributaria vigente expedida por este despacho a la fecha, sobre el procedimiento a seguir para su cálculo (Conceptos 041556 de 08/07/13, 039876 de 28/06/13 y 039114 de 26/06/13, entre otros).

Los pasos a seguir, son los siguientes :

-1 – Establecer si pertenece a la categoría de empleado o trabajador por cuenta propia :

Para el efecto, deberá tenerse en cuenta que en el artículo 10 de la Ley 1607 de 2012 se adicionó el Título V del Libro 1 del Estatuto Tributario con un Capítulo, y en el artículo 329 del mencionado capítulo se clasifican a las personas naturales en una de las siguientes (3) tres categorías tributarias, a saber:

1) Empleado: Es la persona natural residente en el país, cuyos ingresos provienen en un ochenta por ciento (80%) o más, de la prestación de servicios de manera personal o de la realización de una actividad económica por cuenta y riesgo del empleador o contratante, mediante una vinculación laboral o legal y reglamentaria y/o de cualquier otra naturaleza, independientemente de su denominación.

Igualmente pertenecen a la categoría de empleado las personas naturales residentes en el país que presten servicios en ejercicio de profesiones liberales o que presten servicios técnicos que no requieran la utilización de materiales o insumos especializados o de maquinaria especializada, siempre que el ochenta por ciento (80%) o más de sus ingresos provengan del ejercicio de dicha actividad.

2)) Trabajador por cuenta propia: Se entiende como trabajador por cuenta propia, toda persona natural residente en el país, cuyos ingresos provienen en un ochenta por ciento (80%) o más de la realización de las actividades económicas señaladas en el artículo 340 del Estatuto Tributario y cuya Renta Gravable Alternativa sea inferior a veintisiete mil (27.000) UVT, a saber:

- Actividades deportivas y otras actividades de esparcimiento

– Agropecuario, silvicultura y pesca

– Comercio al por mayor

– Comercio al por menor

– Comercio de vehículos automotores, accesorios y productos conexos

– Construcción

– Electricidad, gas y vapor

– Fabricación de productos minerales y otros

– Fabricación de sustancias químicas

– Industria de la madera, corcho y papel

– Manufactura alimentos

– Manufactura textiles, prendas de vestir y cuero

– Minería

– Servicio de transporte, almacenamiento y comunicaciones

– Servicios de hoteles, restaurantes y similares

– Servicios financieros

3) Otros contribuyentes : A esta categoría tributaria pertenecen, entre otros, las personas naturales residentes en el país que no clasifiquen dentro de las categorías de empleado o trabajador por cuenta propia, los pensionados que en virtud de sus demás ingresos no deban clasificarse en las categorías anteriores, los notarios (Decreto Ley 960 de 1970) y los servidores públicos diplomáticos, consulares y administrativos del Ministerio de Relaciones exteriores a que se refiere el artículo 206-1 del Estatuto Tributario.

Lo anterior en concordancia con el artículo 1 del Decreto Reglamentario 1070 de 2013, en donde se establece la forma para determinar la clasificación por categorías tributarias de las personas naturales para efectos de la retención en la fuente, precisando la obligatoriedad de manifestar expresamente al agente retenedor tal calidad a más tardar el treinta y uno (31) de marzo del respectivo período gravable.

- II – Una vez, establecida la calidad del sujeto a retener, se procederá a calcular la retención en la fuente procedente, basado en la interpretación armónica de los artículos 383 y 384 del Estatuto Tributario, para lo cual identificará las bases de retención, los conceptos y valores a detraer así :

1. Retención en la fuente para personas naturales pertenecientes a la categoría de empleados.

A los pagos o abonos en cuenta efectuados a las personas naturales residentes en el país, pertenecientes a la categoría de empleados les aplica a partir del 1 de enero de 2013, la tabla de retención en la fuente contenida en el artículo 383 del Estatuto Tributario reglamentado por el Decreto 00099 de 2013.

A partir del 1 de abril de 2013, la retención en la fuente mensual sobre los pagos o abonos en cuenta efectuados a las personas naturales residentes en el país pertenecientes a la categoría de empleados, cuyos ingresos totales en el año gravable inmediatamente anterior, sean iguales o superiores a cuatro mil setenta y tres (4.073) UVT, en ningún caso puede ser inferior a la que resulte mayor al aplicar la tabla del artículo 383 y la tabla del artículo 384 del Estatuto Tributario.

1. Retención en la fuente para personas naturales no pertenecientes a la categoría de empleados.

2.1. Pagos provenientes de una relación laboral

- Los pagos gravables provenientes de una relación laboral o legal y reglamentaria, efectuados a personas naturales residentes en el país no pertenecientes a la categoría de empleados, están sometidos a la tabla de retención en la fuente prevista en el artículo 383 del Estatuto Tributario.

– Los pagos gravables, por concepto de pensiones de jubilación, invalidez, vejez, de sobrevivientes y sobre riesgos laborales, están sometidos a la tabla de retención en la fuente prevista en el artículo 383 del Estatuto Tributario en consonancia con lo establecido en el artículo 206 del mismo ordenamiento.

2.2. Pagos o abonos en cuenta por concepto de honorarios, comisiones y servicios.

Los pagos o abonos en cuenta por concepto de honorarios, comisiones y servicios efectuados a personas naturales residentes en el país no pertenecientes a la categoría de empleados, están sometidos a las tarifas de retención previstas en el artículo 392 del Estatuto Tributario en concordancia con el Decreto Reglamentario 260 de 2001.

Así las cosas, la retención en la fuente aplicable sobre los pagos o abonos en cuenta efectuados a las personas naturales con contrato de prestación de servicios, dependerá de la categoría tributaria en la cual deban clasificarse a la luz del artículo 329 del Estatuto Tributario.

Para la nueva categoría de empleados, en donde se encuentran quienes están vinculados por contrato de prestación de servicios, a partir del 1 de enero de 2013, la tabla de retención en la fuente contenida en el artículo 383 del Estatuto Tributario y para determinar la base de retención, el agente retenedor debe tener en cuenta las siguientes disposiciones: artículos 119, 126-1, 126-4 y 387 del Estatuto Tributario y artículo 2 de los decretos reglamentarios 0099 y 1070 de 2013, los cuales se trascriben para su ilustración:

Decreto Reglamentario 1070 de 2013:

“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 detraer los siguientes factores:

1- Los ingresos que la ley de manera taxativa prevé como no constitutivos de renta ni ganancia ocasional.

2- Las deducciones a que se refiere el artículo 387 del Estatuto Tributario, reglamentado por el artículo 2° del Decreto 0099 de 2013.

3- Los aportes obligatorios al Sistema General de Seguridad Social en Salud.

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.

Los factores de depuración de la base de retención de los empleados cuyos ingresos no provengan de una relación laboral, o legal y reglamentaria, se de terminarán mediante los soportes que adjunte el empleado a la factura o documento equivalente o el documento expedido por las personas no obligadas a facturar en los términos del inciso 3° del artículo 771-2 del Estatuto Tributario. En este caso las deducciones a que se refieren el artículo 387 del Estatuto Tributario y el artículo 2° del Decreto Reglamentario 0099 de 2013 se comprobarán en la forma prevista en lo pertinente en el artículo 7 del Decreto Reglamentario 4713 de 2005, en el artículo 7 del Decreto Reglamentario 3750 de 1986 y en las demás normas vigentes. Si se suscriben contratos con pagos periódicos, la información soporte se podrá suministrar una sola vez.

…” (subrayado fuera de texto)

En consonancia con el numeral 2 antes transcrito, el artículo 2 del Decreto 0099 de 2013 reglamentario del artículo 387 del Estatuto Tributario, establece:

“ARTÍCULO 2°. DEPURACIÓN DE LA BASE DEL CÁLCULO DE RETENCIÓN. Para obtener la base del cálculo de la retención en la fuente prevista en el artículo 383 del Estatuto Tributario, podrán detraerse los pagos efectivamente realizados por los siguientes conceptos:

1- En el caso de empleados que tengan derecho a la deducción por intereses o corrección monetaria en virtud de préstamos para adquisición de vivienda, la base de retención se disminuirá proporcionalmente en la forma indicada en las normas reglamentarias vigentes.

2- Los pagos por salud señalados en los literales a) y b) del artículo 387 del Estatuto Tributario, siempre que el valor a disminuir mensualmente, no supere dieciséis (16) UVT mensuales, y se cumplan las condiciones de control indicadas en las normas reglamentarias vigentes.

3- Una deducción mensual de hasta el 10% del total de los ingresos brutos provenientes de la relación laboral o legal y reglamentaria en el respectivo mes por concepto de dependientes, hasta un máximo de treinta y dos (32) UVT mensuales.

…” (subrayado fuera de texto).

Por su parte, el artículo 119 del Estatuto Tributario, señala:

“Artículo 119. Deducción de intereses sobre préstamos para adquisición de vivienda. Aunque no guarden relación de causalidad con la producción de la renta, también son deducibles los intereses que se paguen sobre préstamos para adquisición de vivienda del contribuyente, siempre que el préstamo esté garantizado con hipoteca si el acreedor no está sometido a la vigilancia del Estado, y se cumplen las demás condiciones señaladas en este artículo.

Cuando el préstamo de vivienda se haya adquirido en unidades de poder adquisitivo constante, la deducción por intereses y corrección monetaria estará limitada para cada contribuyente al valor equivalente a las primeras cuatro mil quinientos cincuenta y tres (4.553) unidades de poder adquisitivo constante UPAC (hoy UVR), del respectivo préstamo. Dicha deducción no podrá exceder anualmente del valor equivalente de mil (1.000) unidades de poder adquisitivo constante (1.200 UVT).”

En lo concerniente a las rentas exentas de que trata el numeral 4 del artículo 2 del Decreto Reglamentario 1070 de 2013, el inciso primero del artículo 126-4 y el numeral 10 del artículo 206 del Estatuto Tributario, disponen:

“Artículo 126-4. Incentivo al ahorro de largo plazo para el fomento de la construcción. Las sumas que los contribuyentes personas naturales depositen en las cuentas de ahorro denominadas “Ahorro para el Fomento a la Construcción (AFC)” a partir del 1o de enero de 2013, no formarán parte de la base de retención en la fuente del contribuyente persona natural, y tendrán el carácter de rentas exentas del impuesto sobre la renta y complementarios, hasta un valor que, adicionado al valor de los aportes obligatorios y voluntarios del trabajador de que trata el artículo126-1de este Estatuto, no exceda del treinta por ciento (30%) del ingreso laboral o del ingreso tributario del año, según corresponda, y hasta un monto máximo de tres mil ochocientas (3.800) UVT por año.

…” (artículo 126-4 E.T.)

“10. El veinticinco por ciento (25%) del valor total de los pagos laborales, limitada mensualmente a doscientas cuarenta (240) UVT. El cálculo de esta renta exenta se efectuará una vez se detraiga del valor total de los pagos laborales recibidos por el trabajador, los ingresos no constitutivos de renta, las deducciones y las demás rentas exentas diferentes a la establecida en el presente numeral.” (artículo 206 E.T.)

De otra parte, el artículo 1 del Decreto 0099 de 2013, reglamentario del artículo 383 del Estatuto Tributario contiene la tabla de retención en la fuente, la cual deberá cotejarse con la base de retención en la fuente debidamente depurada en los términos descritos, que para su información reza lo siguiente “ARTÍCULO 1°. RETENCIÓN EN LA FUENTE PARA EMPLEADOS POR CONCEPTO DE RENTAS DE TRABAJO. Conforme lo establece el artículo 383 del Estatuto Tributario, en concordancia con el artículo 384, la retención en la fuente aplicable por las personas naturales o jurídicas, las sociedades de hecho, las comunidades organizadas y las sucesiones ilíquidas, a las personas naturales pertenecientes a la categoría de empleados de conformidad con lo establecido en el artículo 329 del mismo Estatuto por: i) Pagos gravables, cuando provengan de una relación laboral o legal y reglamentaría o por concepto de pensiones de jubilación, invalidez, vejez, de sobrevivientes y sobre riesgos laborales de conformidad con lo establecido en el artículo 206, fi) Pagos o abonos en cuenta gravables, cuando se trate de relaciones contractuales distintas a las. anteriores, corresponde a la que resulte de aplicar a dichos pagos o abonos en cuenta, según corresponda, la siguiente tabla de retención en la fuente:

No obstante el cálculo de retención en la fuente efectuado de conformidad con lo dispuesto en el artículo 383 de este Estatuto, los pagos mensuales o mensualizados (PM) efectuados por las personas naturales o jurídicas, las sociedades de hecho, las comunidades organizadas y las sucesiones ilíquidas, a las personas naturales pertenecientes a la categoría de empleados, será como mínimo la que resulte de aplicar la tabla que figura en el artículo 384 del mismo Estatuto sobre a base de retención en la fuente determinada al restar los aportes al sistema general de seguridad social a cargo del empleado del total del pago mensual o abono en cuenta:

La tabla de retención en la fuente, a que hace referencia el artículo 384 del Estatuto Tributario, solamente será aplicable a los trabajadores empleados que sean contribuyentes declarantes del Impuesto sobre la Renta y Complementarios. El sujeto de retención deberá informar al respectivo pagadores condición de declarante o no declarante del Impuesto sobre la Renta, manifestación que se entenderá prestada bajo la gravedad de juramento. Igualmente, los pagadores verificarán los pagos efectuados en el último periodo gravable a la persona natural clasificada en la categoría de empleado. En el caso de los trabajadores que presten servicios personales mediante el ejercicio de profesiones liberales o que presten servicios técnicos que no requieran la utilización de materiales o insumos especializados o de maquinaria o equipo especializado que sean considerados dentro de la categoría de empleado de conformidad con lo dispuesto en el artículo 329, la tabla de retención contenida en el presente artículo será aplicable únicamente cuando sus ingresos cumplan los topes establecidos para ser declarantes como asalariados en el año inmediatamente anterior, independientemente de su calidad de declarante para el periodo del respectivo pago.

Finalmente, se concluye que la persona natural vinculada mediante contrato de prestación de servicios, clasifica ahora en la categoría tributaria de empleado, y se le aplica a partir del 1 de enero de 2013, la tabla de retención en la fuente contenida en el artículo 383 del Estatuto Tributario. Sin embargo, si sus ingresos totales en el año gravable inmediatamente anterior, fueron iguales o superiores a cuatro mil setenta y tres (4.073) UVT, a partir del 1 de abril de 2013, la retención en la fuente en ningún caso puede ser inferior a la que resulte mayor al aplicar la tabla del artículo 383 y la tabla del artículo 384 del Estatuto Tributario, advirtiendo que la depuración de la base de retención en la fuente, difiere en función de la tabla que se aplique.

Es decir, para la tabla del artículo 383 aplican las reglas de determinación de la retención en la fuente consagradas, entre otros, en los artículos 126-1, 126-4 y 387 del Estatuto Tributario y demás artículos ya indicados. En tanto que para la tabla del artículo 384, por disposición expresa del mismo artículo en concordancia con el artículo 3 del Decreto 00099 de 2013, se restan los aportes obligatorios al sistema general de seguridad social, a saber: salud, pensiones y riesgos laborales a cargo del empleado.

De acuerdo con el procedimiento indicado, compete a Ud. y a su agente retenedor, revisar con los respectivos valores el cálculo de la retención en la fuente que le corresponde.

Atentamente,

LEONOR EUGENIA RUIZ DE VILLALOBOS

Subdirectora de Gestión Normativa y Doctrina