



**MEMORANDO  
20231300110953**

FECHA: Bogotá D.C., 05 de julio de 2023

PARA: **LEIDY YANINA VIVAS OROZCO**  
Coordinadora de Grupo de Contabilidad

DE: **GILBERTO ANTONIO RAMOS SUÁREZ**  
Jefe Oficina Asesora Jurídica

ASUNTO: **Concepto sobre retención en la fuente sobre los gastos desplazamiento pagados a trabajadores independientes y/o contratistas**

Cordial saludo,

Por medio de la presente, se da respuesta a la solicitud de concepto presentada ante la Oficina Asesora Jurídica, sobre la viabilidad de aplicar retención en la fuente a los dineros que el IDEAM entrega a los contratistas o trabajadores vinculados mediante contrato de prestación de servicios, por concepto de viáticos o gastos de desplazamiento.

**I. SUSTENTO NORMATIVO:**

El sustento normativo de esta respuesta está contenido en las siguientes normas:

- Artículos 26, 103, 383, 392, 616-1 y 617 del Estatuto Tributario.
- Artículos 1.3.1.7.6., 1.6.1.4.2. y 1.6.1.4.3. del Decreto 1625 de 2016.
- Artículo 10 del Decreto 535 de 1987
- Conceptos No. 004490 de 1991, 36000 de 1992, 039972 de 1996 y 14543 de 1998, 1266 de 2021 de la DIAN.

**II. PROBLEMA JURÍDICO:**

Determinar si se debe aplicar la retención en la fuente a los dineros que el IDEAM entrega a los contratistas por prestación de servicios, por concepto de viáticos o gastos de desplazamiento.



### III. DESARROLLO DEL PLANTEAMIENTO O PROBLEMA JURÍDICO:

En cuanto al tratamiento tributario de los viáticos para gastos de viaje y desplazamiento, que son pagados a los contratistas con ocasión de un contrato de prestación de servicio, la doctrina proferida por la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales - DIAN<sup>1</sup>, ha sido reiterativa en destacar que la ley tributaria diferencia la situación de los pagos por concepto de transporte y manutención en el marco de una relación laboral legal o reglamentaria (entiéndase subordinada) y cuando la misma no se presenta (como es el caso de los contratistas por prestación de servicios).

Es decir, la DIAN considera que fiscalmente los ingresos percibidos por relaciones laborales y prestación de servicios personales son parte de las rentas de trabajo, y por tanto, el tratamiento de las remuneraciones por transporte, manutención y alojamiento reconocidas a los contratistas por prestación de servicios no pueden ser considerados como viáticos, por el contrario deben ser considerados como un ingreso para este último, no un reembolso de gastos en los que incurrió el contratista, dado que no se dan en el marco de una relación de carácter laboral.

Es así como en el contexto de la legislación laboral, dicha entidad 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.

Lo anterior haciendo referencia a lo establecido en el artículo 10 del Decreto 535 1987, el cual señala lo siguiente:

**“Artículo 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.”** (Subraya fuera de texto).

No obstante, lo dispuesto en este artículo no se aplicará cuando los gastos de manutención o alojamiento correspondan a retribución ordinaria del servicio, por ejemplo con los viáticos permanentes, es decir lo que como su nombre lo indica son pagos laborales que se les reconoce y pagan ordinariamente a aquellos trabajadores debido a las funciones que desempeñan fuera de la sede, estos sí están sometidos a retención en la fuente.

De manera que 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, se han encontrado pronunciamientos de la DIAN desde el año 1996, por ejemplo, en los Conceptos No. 039972 del 14 de mayo de 1996 y No. 014543 del 6 de marzo de 1998, en donde esta

<sup>1</sup> Ver Conceptos Nos. 004490 de 1991, 039972 de 1996 y 14543 de 1998



entidad ha precisado en los anteriores términos el tratamiento tributario de los viáticos y el reembolso de gastos, tratándose de una relación laboral.

Asunto diferente se presenta cuando se trata de la prestación de servicios independientes, es decir, cuando no existe relación laboral (que es el caso que nos ocupa); en este evento, 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. En todo caso 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 catalogarse como viáticos, debido a que no se suscitan en el marco de una relación laboral, ni desligarse de la retribución del servicio mismo.

No debe olvidarse que en estos casos se está en presencia de una retribución, o lo que es lo mismo, lo que el contratante paga como contraprestación del servicio.

Con base en lo anterior la DIAN en sus pronunciamientos es clara en argumentar lo siguiente:

*“Pretender desagregar cada una 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, práctica 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.”<sup>2</sup>.*

Atendiendo a lo expuesto, si quienes reciben pagos por viáticos o gastos de representación no están vinculados laboralmente a la entidad, 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 hace parte del conjunto de los ingresos derivados de las obligaciones desempeñadas.

Bajo estas consideraciones, es importante resaltar que la DIAN también señala en sus pronunciamientos, que como quiera 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, por ello 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 declaración de renta declarará los ingresos obtenidos en ejercicio de su actividad económica, pero correlativamente y acorde con lo previsto en el artículo 87 del mismo Estatuto, detraerá 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, el contratista 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

<sup>2</sup> Oficio N° 094075 del 24 de septiembre del 2008



actividad productora de renta, y pagará la diferencia que resulte una vez disminuido el impuesto con los valores retenidos en la fuente.

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

#### **IV. CONCLUSIONES:**

Los pagos por gastos de viaje, viáticos o gastos de desplazamiento que se realicen a las personas no vinculadas laboralmente, en su tratamiento tributario se asemejan a los honorarios, por lo tanto constituyen un ingreso gravado con el impuesto sobre la renta y complementarios sometido a retención en la fuente por dicho concepto.

En los anteriores términos se remite la respuesta a su inquietud, cualquier duda adicional con gusto será atendida por esta oficina.

Cordialmente,

**GILBERTO ANTONIO RAMOS SUAREZ**  
Jefe de Oficina Asesora Jurídica

Proyectó: Nancy Patricia Bravo / Abogada Oficina Asesora Jurídica