



Agosto de 2016 – Boletín Informativo No. 292

## TRABAJADORES EXTRANJEROS EN COLOMBIA

***Concepto Ministerio de Trabajo No. 161586, septiembre 19 de 2014***

Debido inquietudes recientes en este tema y su actualidad, traemos a colación lo que manifestó el Ministerio de trabajo sobre los requisitos para que un trabajador extranjero pueda laborar en nuestro país y sobre las obligaciones respecto a la afiliación a seguridad social. Toma como base la Constitución Política que establece en su Artículo 4° inc. 2° “*Es deber de los nacionales y de los extranjeros en Colombia acatar la Constitución y las Leyes, y respetar y obedecer a las autoridades*” en concordancia con el Artículo 2° del Código Sustantivo del Trabajo “*Aplicación Territorial: El presente Código rige en todo el territorio de la Republica para todos sus habitantes, sin consideración a su nacionalidad*”.

Estos artículos en mención especifican que el principio de territorialidad de la ley también se aplica a la legislación Laboral, es decir que todo contrato laboral que se firme en el país así una de las partes o las dos sean extranjeros, se regirá por el Código Sustantivo del Trabajo sin importar si la vinculación laboral se presenta en Colombia y luego el trabajador es trasladado al extranjero, ya que “*se regirá por la legislación vigente del país en el cual surgió jurídicamente el contrato*” (subrayado del texto), vale decir, si nació con normas colombianas, condición que se mantendrá de esa manera, así se trate de meses o años, de igual forma, los efectos de la terminación de la relación laboral en materia procesal serán competencia los Jueces Laborales colombianos, es decir, que si el lugar de celebración del contrato se presenta en otro país, la ley del país correspondiente será la aplicable al contrato de trabajo.

En consecuencia, el régimen de seguridad social y la carga prestacional e indemnizatoria cuando el contrato es celebrado en el extranjero, será del país correspondiente y viceversa. Y en casos excepcionales, cuando la celebración del contrato sea en Colombia, debe mediar un acuerdo o tratado para que la ley extranjera pueda ser aplicable en caso de ejecución del servicio en otro país, siempre y cuando se respeten los mínimos y garantías de la legislación nacional. (Sentencia T-1021/2008).

Debe tenerse en cuenta que desde el momento de desempeñar una actividad personal, continua, subordinada y remunerada, nace entre las partes un vínculo laboral con las respectivas obligaciones que se derivan de todo contrato de trabajo, y además que la vinculación de un trabajador extranjero estará sujeto a la legislación Colombiana, es decir, a lo estipulado para la obtención de visas que el Gobierno Colombiano otorga a los extranjeros que ingresan al país a trabajar.



## BONIFICACIONES HABITUALES – PACTO NO SALARIAL

***Sentencias del Consejo de Estado 20687 de marzo 2, y 21519 de marzo 17, de 2016***

Para resaltar que la ley permite que la estipulación libre y voluntaria para determinar qué factores no se considerarán salariales, incluye el concepto de bonificación “habitual”, rubro que en diversas fiscalizaciones particulares ha sido negado por los funcionarios fiscalizadores en una indebida y equivoca interpretación de la leyes laborales, que no ha debido ser ejercidas sino por los funcionarios laborales competentes o acogiendo jurisprudencia ya emitida, que así lo acepta, como el concepto que se trae a estudio.

En esta oportunidad el Consejo de Estado se pronuncia sobre los elementos que no constituyen factor salarial donde es indispensable tener en cuenta que la legislación Laboral es expresa y clara respecto a esto afirmando en el Artículo 128 C.S.T. -Pagos que no Constituyen Salarios (Modificado por el art. 15 de la Ley 50 de 1990): “*No constituyen salario las sumas que ocasionalmente y por mera liberalidad recibe el trabajador del empleador, como primas, bonificaciones o gratificaciones ocasionales, ..., ni los beneficios o auxilios habituales u ocasionales acordados convencional o contractualmente u otorgados en forma extralegal por el empleador, cuando las partes hayan dispuesto expresamente que no constituyen salario en dinero o en especie, tales como la alimentación, habitación o vestuario, las primas extralegales, de vacaciones, de servicios o de navidad*” (se subraya).

Para poder interpretar este artículo es indispensable relacionarlo con el artículo 17 de la ley 344 de 1996, que permite a los empleadores acordar con sus trabajadores los pagos que no constituyen salario dentro de la relación, para esto “*es suficiente con que se*

*demuestre la existencia de un acuerdo, bien sea convencional o contractual, en el que las partes hayan estipulado expresamente que determinados pagos no constituyen salario, para que puedan ser excluidos válidamente de la base para liquidar los aportes y ello no sea requisito para solicitar su deducción*” (trae a referencia la sentencia Exp. No. 17329, 8 de julio de 2010, ver **Boletín No. 241**; subrayado del texto).

También se cita que “*con fundamento en la misma norma y en el artículo 17 de la Ley 344 de 1996, **tampoco son salario las bonificaciones o beneficios, -sean ocasionales o habituales-, siempre que sean extralegales y que las partes expresamente acuerden que no hacen parte del salario. ...** precisado que las denominadas bonificaciones habituales extralegales no son constitutivas de salario si expresamente así lo pactan el empleador y el trabajador, lo que, como se señaló, significa que, al igual que las bonificaciones ocasionales, que se pagan por mera liberalidad, pueden excluirse del salario*” (aludiendo al Exp. No. 20030, agosto 6/14, ver **Boletín No. 282**; resaltado del texto).

Todos los patronos y entidades públicas y privadas tienen la obligación de aportar el 3% del valor total de su nómina mensual de salarios para aportes parafiscales (ley 89 de 1998), y para efecto de la liquidación de dichos aportes se entiende por nómina mensual de salarios la totalidad de los pagos hechos por concepto de los diferentes elementos integrales del salario rigiéndose en los términos de la ley Laboral más específicamente tipificados en los Artículos 127 y 128 de C.S.T., que excluye “*los beneficios o bonificaciones habituales u ocasionales de carácter*

*extralegal pactadas con carácter extra salarial, no hacen parte de la base para liquidar los aportes parafiscales, pues no son salario” (subrayamos).*

A lo anterior hay que agregar que independiente del pacto que solo rige para efectos laborales, todas estas

bonificaciones o auxilios para efectos tributarios como regla general son gravadas para el impuesto de renta y complementarios y sometidas a retención laboral (ver Concepto DIAN No. 0026, radicado 0002, de enero 15/16).

## **EFFECTOS PRÁCTICOS DEL LIBRO TRIBUTARIO**

### **Concepto DIAN 16442 de Junio de 2015, 495 y 16154 de Junio de 2016**

Como es de su conocimiento bajo la aplicación de las Normas Internacionales de Información Financiera dado que las cifras contables pueden variar, la Administración Tributaria diseño dos sistemas a partir de los cuales los contribuyentes podrán controlar estas diferencias (entre la contabilidad y las bases fiscales); el sistema de registros obligatorios previsto en el artículo 3 del Decreto 2548 de 2014 y el libro tributario consagrado en el artículo 4 ibídem. Es de recordar que el Libro Tributario es un libro auxiliar de carácter exclusivamente fiscal, que registra los hechos económicos que tienen incidencia en la determinación de las bases fiscales.

La Administración Tributaria ha señalado que la teneduría del libro tributario se sujeta a lo previsto en los decretos 2649 y 2650 de 1993 que para estos efectos se encuentran vigentes. Así mismo, manifiesta que no existe obligación legal de registrar dicho libro ante ninguna autoridad (artículo 175 Decreto Ley 019 de 2012) como no se exige ningún modelo obligatorio a seguir relacionado con la forma de tenerlo, pudiendo llevar este registro de manera manual o electrónicamente a elección del contribuyente obligado a llevar contabilidad, siempre que se garantice la autenticidad, veracidad e integridad de la información que allí se consigne, de tal forma que los registros permitan identificar entre otros: (a) comprobante (b) fecha del documento y del registro (c) valor de la operación (d) identificación del tercero, (e) cuenta de imputación, (f) “*la dinámica de la contabilización, es decir, los movimientos débitos y créditos y los saldos de los hechos económicos que allí se registren*”; así como “*una explicación sumaria de las diferencias entre los valores registrados en la contabilidad y aquellos consignados en el sistema de registro de diferencias*”.

Por otra parte y en concordancia con el tema, la DIAN se ha pronunciado respecto que el Contador Público no es responsable de certificar el Libro Tributario, ya que además de que el libro tributario carece de naturaleza contable legalmente no se exige dicha formalidad, lo anterior, sin perjuicio de que el mencionado profesional deba participar en su elaboración, pues, como se ha reconocido por la jurisprudencia de la Corte Constitucional “*el Contador Público colabora y asesora al particular en el cumplimiento de sus obligaciones contables y tributarias*” (Sentencia C-645 de 2002).

## TRIBUTACIÓN DE LOS TRABAJADORES MIGRATORIOS

### **Concepto DIAN 10479 de abril 29 de 2016**

En esta ocasión, se analiza por parte de la Administración de Impuestos la situación para efectos fiscales de los trabajadores extranjeros que son considerados “trabajadores migratorios” conforme la Convención sobre la protección de los trabajadores migratorios – Ley 146/94.

La regulación fiscal en Colombia señala que lo determinante para efectos de atribuir las obligaciones tributarias a las personas naturales no es la nacionalidad de la persona natural sino su residencia para efectos fiscales. Teniendo en cuenta lo anterior, la DIAN señala que la tributación de los trabajadores extranjeros con contrato laboral en Colombia, debe estudiarse considerando los siguientes aspectos:

- (i) Para que el trabajador extranjero sea considerado un “trabajador migratorio” y le apliquen las disposiciones establecidas en la Convención Internacional, debe ser proveniente de uno de los países que suscribieron la convención, ya que el texto de la misma en concordancia con la Convención de Viena, los tratados internacionales solo surten efecto entre los Estados firmantes por haber dado su consentimiento, razón por la cual, no se pueden crear obligaciones o vincular a terceros Estados que no hayan manifestado su consentimiento para obligarse y de manera recíproca, dar cumplimiento a sus disposiciones.
- (ii) Considerar si el trabajador migratorio ostenta o no la condición de residente fiscal en Colombia,

ya que dependiendo de una u otra situación se pueden presentar los siguientes escenarios:

- Un trabajador extranjero migratorio no residente fiscal: tributaria a la tarifa del artículo 247 del Estatuto Tributario, es decir, el 33% únicamente sobre los ingresos obtenidos en el país.
- Un trabajador extranjero migratorio residente fiscal: tributaria a la tarifa del artículo 241 del Estatuto Tributario (de acuerdo a la progresividad de la tabla) con las demás exenciones sobre los ingresos de fuente mundial y nacional.
- Un trabajador colombiano residente fiscal: tributaria a la tarifa del artículo 241 del Estatuto Tributario (de acuerdo a la progresividad de la tabla) con las demás exenciones sobre los ingresos de fuente mundial y nacional.
- Un trabajador colombiano no residente fiscal: tributaria a la tarifa del artículo 247 del Estatuto Tributario, es decir, el 33% únicamente sobre los ingresos obtenidos en el país.

De lo anterior para la DIAN se evidencia que en el marco de la Convención Internacional solo se puede predicar aplicación de igual tratamiento tributario en relación con el trabajador extranjero migratorio que se encuentre en análoga circunstancia frente a un nacional en cuanto a la **residencia (mas no a su**



**nacionalidad**), conforme al cambio legislativo interno ocurrido en el 2013 que prioriza la residencia frente a la nacionalidad, caso en el cual deberá determinar su impuesto sobre la renta aplicando la tarifa que le corresponde al nacional residente (Art. 241 E.T.).

El trabajador extranjero en Colombia proveniente de un país que forme parte de la Convención sobre la protección de los trabajadores migratorios tendrá igual tratamiento tributario en circunstancias análogas en cuanto a los derechos y gravámenes frente a los que están sujetos, gozan de las mismas deducciones y exenciones, no obstante, el criterio para determinar la tarifa del impuesto a la que están sujetos por impuesto sobre la renta y los ingresos que integran la base sobre la cual se aplica dicha tarifa, es el de **“residencia”**, en consecuencia, el trabajador extranjero que no cumpla con los requisitos para ser considerado residente fiscal en el

país, deberá determinar su impuesto acorde a la tarifa para no residentes (Art. 247 E.T.).

Esta posición es discutible y no siempre se ha compartido ya que la Convención se orienta hacia los extranjeros no residentes para darle el mismo trato que los nacionales residentes, como lo cita esa misma doctrina, por lo que dichas restricciones doctrinales en cuanto a quienes debe aplicarse la Convención respecto a su nacionalidad, residencia y al país firmante, no se compagina con su contenido. Además que hacen nugatoria su aplicación ya que el mismo tratamiento tributario y distinciones que se pretende aplicar se lograrían sin necesidad de la Convención ya que surge de la simple aplicación de la legislación interna, por lo que no hay efecto alguno si existe y firma o no convención alguna. Su alcance es el beneficiar y dar un tratamiento igualitario a quienes migran al país para desarrollar un servicio sin las discriminaciones pretendidas por factores que la misma Convención proscribire.

## VERIFICACIÓN DE APORTES EN LA DEDUCCIÓN POR PRESTACIÓN DE SERVICIOS

**Concepto DIAN No. 12361, mayo 19 de 2016**

Atendiendo a la solicitud de clarificar del Oficio 12887 de 2015 (ver **Boletín No. 285**), que señala que independiente de duración del contrato de prestación de servicios (derogó todos aquellos que solo lo exigían en contratos con duración mayor a 3 meses), el contratista estará en la obligación de cotizar, confirma que *“sin importar cuál sea la duración del contrato de prestación de servicios la parte contratante debe verificar la afiliación y pago de los aportes”*.

Se apoya en el Oficio de dic. 23/14 de la Dirección Jurídica del Ministerio de Salud y Protección Social sobre la obligación de aporte a pensiones independiente de su duración aplicable a la salud, al Concepto No. 966871 de julio 6/14 de la misma Dirección Jurídica que frente al servicio de una persona natural, señala que tanto el contratista debe estar afiliado obligatoriamente a estos sistemas como que *“la parte contratante deberá verificar la afiliación y pago de aportes, sea cual fuere la duración del contrato”*.

En conclusión indica “no existe excepción legal relacionada con cuantías, duración o naturaleza de los contratos, que no haga exigible el cumplimiento de la obligación de verificación de afiliación y pago de los aportes al Sistema general de Seguridad Social en Salud y Pensiones por parte de los contratantes”.

Cita entre otros el oficio 082702 de 2013 (solo sirven aportes a régimen contributivo no al subsidiado, ver **Boletín No. 276**).

## **CERTIFICADO DE RETENCIONES FUENTE VS. REGISTROS CONTABLES**

**Expediente No. 18250, mayo 31 de 2012**

A pesar de que no es reciente, por efecto de algunos casos particulares que se han evidenciado frente al cruce de información con terceros en cualquier tema donde se presenta en una discusión judicial, vale la pena citar situaciones como en este caso respecto al soporte de las retenciones en la fuente declaradas. En estos procesos se nota que se otorga prelación a la información de terceros frente a la del mismo contribuyente investigado. Sin embargo, se puede percibir que cuando este contribuyente otorga información en su calidad de tercero frente a la fiscalización de otro contribuyente, ahí sí se le otorga credibilidad, lo que en denota una cierta posición contrapuesta en este tipo de jurisprudencia.

En este evento concreto señala que las diferencias encontradas entre los valores registrados en la contabilidad del contribuyente, y en los certificados de retención emitidos por terceros, no fueron justificadas por el contribuyente, aun rechazando sus propios registros contables, frente al certificado emitido por un tercero (donde se observa no se verificó a su vez si sus registros contables eran los adecuados, y a pesar que se acepta se alegó también “éstos cometieron errores contable.”). Solo cabe pensar que

sucedería si dicho contribuyente a su vez en otro proceso certifica retenciones para la fiscalización de otro contribuyente; con esta posición jurisprudencial se le hubiera ahí si dado más credibilidad a su certificación (con soportes contables adecuados o no), fortuna que no tuvo cuando fue objeto de fiscalización directa.

Esta sentencia señala que el certificado de retención en la fuente es una prueba especial para el reconocimiento de las retenciones, pero “no es la prueba única para tal propósito”, ya que puede ser suplida por otras pruebas. En el caso concreto si bien hubo varias pruebas contables y certificados del revisor fiscal se considera que en su conjunto no servían para conformar aquellos documentos que pueden suplir el certificado de retención al considerar incumplieron los requisitos del artículo 381 del E.T., en este caso.

Y si bien no se conocen los pormenores del proceso, aún ofrecida toda la contabilidad (que sumimos contiene todas las facturas expedidas al igual que los comprobantes de pago donde ha de constar las detracciones realizadas, incluida la retención en





**Grant Thornton**

An instinct for growth™

discusión) y emitido certificados del revisor fiscal de la sociedad, tampoco entiende que sumados a las demás pruebas se llegue al convencimiento, en especial porque considera que la certificación debió estar soportada por la factura o documento equivalente, como insinuando que el contribuyente no emitía éstas o debida anexarlas todas a pesar del certificado (no se observa lo estén procesando o sancionando por tamaño falencia).

Pero para la Sala, considera que estas pruebas deben refutar *“la certeza que arroja el documento expedido por el agente retenedor”* sin que se observe en el proceso se haya indagado a su vez sobre la viabilidad, fiabilidad y adecuado soporte de la contabilidad de quien expide y apoya tal certificación.

Aunque la sentencia aclara que no es que *“se hubiera dado más credibilidad a los certificados de los agentes de retención, sino que siendo esos los documentos idóneos para*

*demostrar las retenciones en la fuente y, consecuentemente, los ingresos que sirvieron de base a la misma, el concepto, la cuantía, el año gravable, etc.”* deben prevalecer respecto a los certificado del revisor fiscal, y de paso podemos afirmar, sobre la contabilidad del contribuyente pues aquellas son extraídas de ésta.

En fin, el mensaje es que aún no se cuente con los certificados o información solicitada, para su reemplazo se debe hacer una suma de todos los documentos y soportes poseídos a fin de que en su conjunto puedan verificarse todos y cada uno de los requisitos que debe contener la prueba principal o especial como afirma la jurisprudencia, y así pueda entenderse suplida en caso que no se tenga, ya que siempre en una fiscalización la tendencia es dar prelación a la información de terceros sin importar como se soporte o se obtenga aquella, ya que la fiscalización no se realiza en éste sino en el contribuyente procesado.

Cordial saludo,

**José Hernán Flórez | Legal and Tax**

Grant Thornton Colombia

Calle 102 A No. 47 A-09 | Bogotá, D.C. | Colombia

**T (office)** +57-1-7059000 ext 1201

**E** [jose.florez@co.gt.com](mailto:jose.florez@co.gt.com) | **W** [www.gtcolombia.com](http://www.gtcolombia.com)



**Grant Thornton**

An instinct for growth™

Contactos [anibal.blanco@co.gt.com](mailto:anibal.blanco@co.gt.com) || [jose.florez@co.gt.com](mailto:jose.florez@co.gt.com) || [marianelcy.cubides@co.gt.com](mailto:marianelcy.cubides@co.gt.com)

Los artículos y comentarios aquí publicados no comprometen la responsabilidad de la Firma, ya que nuestros criterios son autónomos y, por lo tanto, nuestra interpretación de las normas legales puede diferir de aquellas que hagan las autoridades fiscales y demás entidades oficiales. Salvamos nuestra responsabilidad frente a puntos de interpretación normativa aquí publicados ya que solo se exponen como divulgación y actualización tributaria.



**Grant Thornton** | An instinct for growth™

Contactos Bogotá: [anibal.blanco@co.gt.com](mailto:anibal.blanco@co.gt.com) || [jose.florez@co.gt.com](mailto:jose.florez@co.gt.com) || [marianelcy.cubides@co.gt.com](mailto:marianelcy.cubides@co.gt.com)  
Medellín: [nestor.jimenez@co.gt.com](mailto:nestor.jimenez@co.gt.com) || [adriana.jaramillo@co.gt.com](mailto:adriana.jaramillo@co.gt.com)