

LA TRIBUTACIÓN DE LA NÓMINA y LA FUNCIÓN DEL REVISOR FISCAL

Por: **JUAN JOSÉ JADETH CUBIDES**

INTRODUCCIÓN:

Del pago de salarios surgen obligaciones para el empleador en materia de aportes a la seguridad social y parafiscales y, además, de practicar la retención en la fuente a cargo de sus trabajadores. Para determinar los valores correctos que se deben pagar al Estado por estos conceptos, es necesario, además de conocer la normatividad pertinente, diferenciar claramente los pagos que son constitutivos de salario de los que no tienen tal naturaleza, o que por acuerdo inter partes en el contrato de trabajo se les puede suprimir tal connotación, igualmente se debe tener suficiente claridad sobre los pagos que no están sometidos al Impuesto de Renta.

La presente ponencia desea apremiar sobre la obligación expresa, proveniente de la ley, según la cual el Revisor Fiscal, en su ejercicio profesional, debe verificar que el empleador, al cual presta sus servicios, realice cada mes los aportes parafiscales tal como lo ordenan las diferentes normas que regulan el tema, y que han delegado en la revisoría fiscal la responsabilidad de vigilar este deber, y le han asignado obligaciones como la de certificar, para efectos de contratación con el Estado, el cumplimiento total y oportuno de realizar los aportes.

Además, por disposición del Estatuto Tributario, los aportes parafiscales son requisito para la deducibilidad de los salarios pagados por el contribuyente.

Finalmente, el informe anual del Revisor Fiscal debe hacer expresa mención sobre el cumplimiento normativo de aportes parafiscales.

En consecuencia, el correcto y oportuno pago de los aportes parafiscales reviste importancia sin discusión en la labor del Revisor Fiscal.

Es pertinente decir que el concepto de aportes parafiscales comprende los aportes a Pensión, Salud, Riesgos Profesionales, Subsidio Familiar (llamado popularmente aportes a Caja de Compensación), SENA e ICBF.

Amén de lo anterior, el Revisor Fiscal debe suscribir la declaraciones de retención en la fuente de su cliente, por lo tanto su labor de revisión debe incluir las pruebas que considere necesarias para verificar la aplicación de las normas y conceptos vigentes utilizados por el empleador para determinar el monto a retener a título del Impuesto de Renta a cargo de los trabajadores del ente revisado.

En cuanto a la retención en la fuente a cargo de los asalariados es pertinente insistir que el empleador es solidariamente responsable con el trabajador respecto de la retención dejada de practicar, además la retención en la fuente sobre pagos originados en la relación laboral, sean o no salariales, es requisito para la deducción de estos pagos en la renta del empleador - contribuyente.

A) LOS APORTES PARAFISCALES Y LA REVISORÍA FISCAL

La obligación para el empleador de realizar los aportes a Pensiones está contenida en la Ley 100 de 1993, artículo 22, según el cual, todo empleador es responsable del pago de su aporte y del aporte de los trabajadores a su servicio, aunque no se los haya descontado. En cuanto a los aportes a Salud, la

mencionada obligación para el empleador proviene del artículo 161 de la Ley 100 de 1993. La obligación a cargo del empleador, respecto de los aportes a Riesgos Profesionales, fue ratificada en el numeral 11 del artículo 139 de la Ley 100 de 1993. La obligación a cargo del empleador de pagar los aportes para Subsidio Familiar y SENA, está regulada por el artículo 7° de la Ley 21 de 1982. Y la obligación de aportar al ICBF proviene del artículo 1° de la Ley 89 de 1988.

El porcentaje de aportes es el siguiente:

1. Pensiones: 16% de los cuales el 12% está a cargo del empleador y el 4% a cargo del trabajador.
2. Salud: 12,5% de los cuales el 8.5% está a cargo del empleador y el 4% a cargo del trabajador.
3. Riesgos Profesionales, es una tarifa variable que se determina con base en el riesgo que genera la actividad del empleador, el incremento o disminución del índice de lesiones incapacitantes y de siniestralidad de cada empresa, y el cumplimiento de las políticas y plan de trabajo anual del programa de salud ocupacional de la respectiva empresa. Esta tarifa varía entre el 0,348% que es el valor mínimo del Riesgo I, y el 8,7% corresponde al valor máximo del Riesgo V. Los aportes a riesgos profesionales, al igual que los mencionados a continuación, están a cargo exclusivo del empleador.
4. Los aportes para subsidio familiar son del 4%.
5. Los aportes para el SENA son del 2%.
6. Los aportes para el ICBF son del 3%.

La base para determinar el monto de los respectivos aportes a Pensiones, Salud y Riesgos Profesionales, en principio, son todos los pagos constitutivos de salario, más, en algunos casos, una parte de los pagos no constitutivos de salario, sin que dicha base sea inferior a un (1) salario mínimo legal mensual vigente, ni superior a veinticinco (25) salarios mínimos legales mensuales

vigentes. El límite superior para riesgos profesionales, según el artículo 11 del Decreto Reglamentario 1772 de 1994, es de veinte (20) SMLMV, y así lo tomaron los diseñadores de la Planilla Integrada de Liquidación de Aportes (PILA), pero este límite es errado, pues el límite máximo debe ser igual al de Pensiones, según lo dispuesto por el artículo 17 del Decreto Ley 1295 de 1994.

Para establecer la base de cotización en Pensiones, Salud y Riesgos Profesionales, cuando el trabajador perciba pagos no constitutivos de salario, se debe dar aplicación al artículo 30 de la Ley 1393 de 2010, “... *los pagos laborales no constitutivos de salario de los trabajadores particulares no podrán ser superiores al 40% del total de la remuneración.*” Para establecer la base de cotización ajustada por los pagos no constitutivos de salario, se toma el sesenta por ciento (60%) del valor total percibido por el trabajador, incluidos los pagos salariales y los pagos no salariales, y esta suma se compara con el valor de los pagos salariales. El mayor de estos valores constituye la base de cotización.

En cuanto a la base de aportes a Subsidio Familiar, SENA e ICBF, corresponde a todos los pagos constitutivos de salario según el Código Sustantivo del Trabajo, más los pagos correspondientes a los descansos remunerados ordenados por la ley laboral. Sobre esta base de cotización hay que anotar que ella no tiene un valor mínimo ni un valor máximo, y que los pagos no constitutivos de salario no están sometidos a estos aportes.

La oportunidad legal para realizar los pagos de los aportes, ahora unificada, fue estipulada por el gobierno nacional en el Decreto Reglamentario número 1670 de 2007, y depende del número mayor o menor a 200 trabajadores. Para establecer la fecha de vencimiento de la obligación, se toman los dos últimos números del NIT del empleador.

El Revisor Fiscal, por disposición del artículo 50 de la Ley 789 de 2002, para efectos de contratación de cualquier naturaleza con entidades públicas, debe certificar el pago de los aportes a pensiones, salud, riesgos profesionales, subsidio familiar, SENA e ICBF.

Igualmente, para efectos de la inscripción, actualización, modificación o renovación del Registro Único de Proponentes que llevan las cámaras de comercio, el Revisor Fiscal debe certificar sobre el pago de estos aportes.

Además, el Revisor Fiscal debe incluir en su dictamen la mención respectiva sobre el cumplimiento de los aportes a seguridad social y parafiscales ordenados por ley.

Finalmente, es importante resaltar que el Estatuto Tributario, en sus artículos 108 y 664, establece como requisito para la deducibilidad de los salarios pagado por el contribuyente, el pago de los aportes a Seguridad Social y Parafiscales, aportes que se deben pagar, por tarde, antes de la presentación de la respectiva declaración de renta.

B) LA RETENFUENTE DE SALARIOS Y LA REVISORÍA FISCAL

La retención en la fuente sobre salarios está señalada en los artículos 383 y siguientes del Estatuto Tributario. En ellos se encuentra la tabla de retención en la fuente aplicable a los asalariados, así como los procedimientos "Uno" y "Dos" para la determinación de la retención.

Para establecer el valor a retener se hace el proceso de depuración de los ingresos totales del trabajador, proceso que consiste en restar a los ingresos

totales los ingresos no gravados y las deducciones, para de esta manera determinar la base gravable en cabeza de cada trabajador.

En primer lugar se debe insistir que todos los pagos del empleador al trabajador están sometidos a retención en la fuente, en consecuencia, dentro de los Ingresos del Trabajador deben aparecer la totalidad de los pagos recibidos por el trabajador durante el mes para el cual se está determinando la retención a practicar. Por tanto, en el concepto de ingresos del trabajador deben estar los pagos, directos e indirectos, por conceptos como salarios, comisiones, vacaciones, prima de servicios, descansos compensatorios, bonificaciones de cualquier tipo, viáticos permanentes u ocasionales, auxilios por educación, alimentación, vivienda, celular, medios de transporte, bonos canasta, bonos regalo, bonos gasolina, etc.

El proceso de depuración consiste en lo siguiente:

Del total de ingresos del trabajador se restan los ingresos no constitutivos de renta y las rentas exentas diferentes de la enunciada en el numeral 10° del artículo 206 del Estatuto Tributario. También se restan en este momento los ingresos del trabajador por aquellos conceptos que tengan una norma especial que los convierta en no gravados o un concepto DIAN que permita desgravar alguno de los conceptos de ingresos de este período.

Entre los ingresos no constitutivos de renta del trabajador están los aportes obligatorios a pensiones, los aportes al Fondo de Solidaridad Pensional, los aportes voluntarios a fondos de pensiones y los ahorros para el fomento de la construcción. La sumatoria de estos cuatro conceptos puede superar el 30% del total de Ingresos del Trabajador.

En cuanto a las rentas exentas que se restan en este aparte, están las enunciadas en los numerales 1, 2, 3, 5 a 9 del artículo 206 del Estatuto

Tributario. (El numeral 4 corresponde a los pagos por cesantía e intereses, y estos no están gravados con retenfuente. El numeral 10 es tratado de manera exclusiva en posterior aparte).

Entre los demás conceptos no gravados en cabeza del trabajador podemos restar los pagos indirectos por alimentación hasta 41 UVT, siempre que el salario (sólo los factores que son salario) del trabajador no exceda de 310 UVT por mes y los pagos por medios de transporte. El valor promedio de los pagos indirectos por conceptos de auxilios de educación y auxilios de salud (planes complementarios de salud), siempre que correspondan a programas permanentes y generales de la empresa para con sus trabajadores, tampoco están gravados para el trabajador.

Luego se resta la renta exenta de los pagos laborales, prevista en el numeral 10 del artículo 206 del Estatuto Tributario, que es equivalente al 25% de los ingresos del trabajador después de restar los ingresos no constitutivos de renta y las otras rentas exentas, y que tienen un límite mensual de hasta 240 UVT.

Finalmente se restan las deducciones a que tiene derecho el trabajador, que son únicamente las previstas en la normatividad tributaria y que corresponden a dos de tres conceptos, a saber:

1. Los aportes del trabajador a salud obligatoria (POS); y
2. Los intereses o corrección monetaria para adquisición de vivienda sin que excedan de 100 UVT; o
3. Los pagos por salud y educación del trabajador, su cónyuge y hasta 2 de sus hijos, siempre que el ingreso del trabajador en el año anterior no supere 4.600 UVT. El monto de esta deducción no puede ser superior al 15% del ingreso gravado del trabajador en el respectivo mes.

Una vez realizados los cálculos antes indicados, se está frente al Ingreso Laboral Gravado en Pesos del trabajador, los cuales se convierten a UVT y se aplica la tabla de retención en la fuente prevista en el artículo 383 del Estatuto Tributario, para así obtener el valor a retener al trabajador.

Para determinar el valor a retener existen dos caminos que conducen a equivalente resultado, estos son los llamados Procedimiento Uno y Procedimiento Dos, previstos en los artículos 385 y 386 del Estatuto Tributario.

CONCLUSIONES:

Segmento forzoso de la labor del Revisor Fiscal es verificar el adecuado y oportuno cumplimiento del pago de los aportes a la Seguridad Social y Parafiscales de su vigilado, al igual que verificar la Retención en la Fuente de Asalariados, labores que revisten importancia ineludible, pues el incumplimiento parcial o total de estas obligaciones por parte del empleador, podría traer consecuencias irremediables por su trascendencia económica.

Por lo anterior, el Revisor Fiscal deberá planear y ejecutar las pruebas sustantivas que considere necesarias y suficientes para obtener la evidencia que le permita comprobar que el empleador al cual presta sus servicios está realizando adecuadamente los aportes a seguridad social y parafiscales y la retención en la fuente sobre los pagos a los trabajadores.

La obligación del Revisor Fiscal de certificar el cumplimiento de las normas sobre los aportes a seguridad social y parafiscales con destino a la contratación estatal que adelante su revisado, certificado que es requerido con bastante frecuencia, incluso, varias veces cada mes, le impone al revisor fiscal la realización de tareas inherentes a su función, mediante las cuales él pueda obtener evidencia del pago oportuno de los aportes. Igualmente la obligación

del Revisor Fiscal de suscribir cada mes las Declaraciones de Retenciones en la Fuente de su revisado, le impone al revisor fiscal la verificación de los valores retenidos a los trabajadores a título de retención en la fuente sobre salarios.

BIBLIOGRAFÍA:

Ley 21 de 1982.
Ley 89 de 1988.
D.R. 3750 de 1986.
D.L. 624 de 1989.
Ley 100 de 1993.
D.L. 1295 de 1994.
D.R. 1772 de 1994.
Ley 789 de 2002.
Ley 828 de 2003.
D.R. 1670 de 2007.
Ley 1393 de 2010.
Arts. 127 y 128 del C.S.T.
Circular 18 de 2012 de MinTrabajo.