

Subdirección de Gestión Normativa y Doctrina

RAD: 908123

100208221-1266

Bogotá, D.C. **12/08/2021**

Tema	Impuesto sobre la renta y complementarios Obligación de expedir factura o documento equivalente
Descriptores	Ingresos gravables Retención en la fuente trabajadores Independientes Requisitos de la obligación de expedir factura de venta o documento equivalente
Fuentes formales	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. Resoluciones DIAN No. 000042 de 2020 y 000012 de 2021

Cordial saludo

De conformidad con el artículo 20 del Decreto 4048 de 2008, este Despacho está facultado para absolver las consultas escritas que se formulen sobre la interpretación y aplicación de las normas tributarias, aduaneras y cambiarias, en el marco de las competencias de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales. Por consiguiente, no corresponde a este Despacho, en ejercicio de las funciones descritas anteriormente, prestar asesoría específica para atender casos particulares, ni juzgar o calificar las decisiones tomadas por otras dependencias o entidades.

Mediante el radicado de la referencia, el peticionario plantea las siguientes consultas, las cuales serán absueltas en el orden propuesto:

- 1. Los conceptos de gastos de desplazamiento, permanencia y de viaje que son pagados a un contratista, con ocasión de un contrato de servicio, ¿deben ser considerados como un ingreso para éste último?, ó por el contrario, ¿pueden ser considerados como reembolso de gastos en los que incurrió el contratista?***

Previo a dar respuesta a sus inquietudes, se advierte que, de acuerdo a las competencias funcionales de este Despacho, los pronunciamientos emitidos en respuesta a las peticiones allegadas se resuelven con base en criterios legales de interpretación de normas jurídicas, consagrados en el Código Civil. Así las cosas, las respuestas dadas corresponden a una adecuación en abstracto de las normas vigentes a situaciones concretas, los que a su vez no tienen como fin solucionar problemáticas individuales, menos aún validar, juzgar, valorar o asesorar a otras dependencias o a entidades públicas y privadas en el desarrollo de sus actividades, funciones y competencias.

Subdirección de Gestión Normativa y Doctrina

Para efectos de resolver el interrogante planteado, es importante aclarar el tratamiento tributario que debe otorgársele a los ingresos derivados de los *viáticos*. Para esos efectos, nos remitiremos al Oficio No. 026040 de 16 de octubre 2019, en el cual este Despacho manifestó:

*“Sea lo primero aclarar que, los viáticos son uno de los ingresos recibidos dentro de la relación laboral legal o reglamentaria. Pueden ser ocasionales o permanentes. **Los ocasionales son los recibidos en forma esporádica o extraordinaria para cubrir gastos de alimentación, alojamiento y transporte del trabajador para desarrollar labores fuera de su sede.** Los permanentes recibidos en forma regular por los trabajadores, que prestan por sus funciones fuera de la sede en forma habitual.*

***Los 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, no constituyen ingresos cuando se entreguen al pagador las facturas y demás pruebas documentales que sustenten el reembolso para que el pagador las pueda tomar como gastos propios de la empresa.** En el evento en que lo recibido no corresponda a reembolso de gastos constituye ingreso.*

Los viáticos permanentes por constituir un ingreso regular del trabajador se considera salario”.

*De lo anterior se puede concluir que **solamente se pueden exceptuar del carácter de ingresos los viáticos ocasionales cuando ellos son asumidos como gastos propios de la empresa”.***

De esa manera, el tratamiento de los ingresos derivados de los *viáticos*, es sólo predicable de las relaciones laborales, tal y como ha explicado esta dependencia en diferentes oportunidades. Es así como en el Oficio No. 058090 de 2009 -el cual se anexa su conocimiento- se expuso lo siguiente:

“(…) 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 (...).”

Entonces, si bien fiscalmente los ingresos percibidos por relaciones laborales y prestación de servicios personales son parte de las rentas de trabajo, el tratamiento de las remuneraciones por transporte, manutención y alojamiento reconocidas a los contratistas por prestación de servicios no pueden ser considerados como *viáticos* propiamente dichos.

Por lo tanto, si el contratista de prestación de servicios recibe remuneraciones por diversos conceptos como transporte, manutención y alojamiento dentro del pago de su compensación por servicios personales, es decir, parte del pago de los servicios contratados, este valor, debe ser catalogado como ingreso gravado de acuerdo a lo establecido en el artículo 26 del Estatuto Tributario, e independientemente de que sean rentas de trabajo, tal y como lo sostuvo este Despacho en el Oficio No. 001442 de 21 de enero de 2019.

Subdirección de Gestión Normativa y Doctrina

Así las cosas, se concluye que, 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), caso en el cual, 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. Sobre los conceptos de retención en la fuente aplicables a los trabajadores independientes, se remite el Oficio No. 023292 de 16 de septiembre de 2019, para su conocimiento.

2. En el evento en que los conceptos de gastos de desplazamiento, permanencia y de viaje que son pagados a un contratista, con ocasión de un contrato de servicio, se consideren un ingreso gravable para éste último, ¿el contratista deberá expedir una factura o una cuenta de cobro?

Sobre la obligación de facturar, el artículo 615 del Estatuto Tributario establece la obligación de expedir factura en los siguientes términos *“Para efectos tributarios, todas las personas o entidades que tengan la calidad de comerciantes, ejerzan profesiones liberales o presten servicios inherentes a estas, o enajenen bienes producto de la actividad agrícola o ganadera, deberán expedir factura o documento equivalente, y conservar copia de la misma por cada una de las operaciones que realicen, independientemente de su calidad de contribuyentes o no contribuyentes de los impuestos administrados por la Dirección General de Impuestos Nacionales.”*

Así mismo, se precisa que el numeral 5 del artículo 1.6.1.4.1. del Decreto 1625 de 2016 dispone que la expedición y entrega de la factura de venta o documento equivalente se debe dar por todas y cada una de las operaciones en el momento de efectuarse la venta del bien y/o la prestación del servicio, en los términos de los artículos 615, 616-1 y 617 del Estatuto Tributario, en concordancia con los artículos 11, 12 y 13 de la Resolución DIAN No. 000042 de 2020.

En cuanto a los sujetos obligados a facturar, los mismos están previstos en los artículos 1.6.1.4.2. del Decreto 1625 de 2016 y 6° de la Resolución DIAN No. 000042 de 2020. Siendo los sujetos no obligados a facturar únicamente los que se disponen en el artículo 616-2 del Estatuto Tributario, en concordancia con el artículo 1.6.1.4.3. del precitado Decreto 1625. Por ende, todas las personas que vendan bienes o presten servicios y sean sujetos obligados a facturar, deberán expedir la factura o documento equivalente, de acuerdo con las condiciones, términos, mecanismos técnicos y tecnológicos que para el efecto disponen los artículos 615, 616-1 y 617 del Estatuto Tributario, el Capítulo 4 Título 1 de la Parte 6 del Libro 1 del Decreto 1625 de 2016 y la Resolución DIAN No. 000042 de 2020 y sus modificaciones posteriores.

Así las cosas, solamente cuando un prestador de servicios esté considerado por las normas vigentes como un sujeto no obligado a facturar podrá no expedir factura o documento equivalente. De lo contrario, todas las prestaciones de servicios deberán ser facturadas por el sujeto obligado, para lo cual, éste deberá expedir la respectiva factura electrónica de venta o, en caso de ser procedente, el documento equivalente dispuesto por las normas vigentes para probar dicha operación.

3. ¿Si se determina que son ingresos gravados para el contratista, éstos deberán sumarse al valor de los honorarios mensuales y realizar el cálculo de la retención en la fuente en la cedula de rentas de trabajo? o es posible practicar la retención en la fuente de forma independiente a la tarifa que corresponda al concepto de honorarios, comisión o servicio dependiendo la calificación del servicio prestado?

Subdirección de Gestión Normativa y Doctrina

Sobre los conceptos de retención aplicables a trabajadores independiente, se sugiere tener en cuenta lo dispuesto en el parágrafo 2° del artículo 383 del Estatuto Tributario y lo manifestado en el Oficio No.023292 de 16 de septiembre de 2019, que se adjunta para mayor conocimiento.

4. ¿Si se consideran ingresos, estos valores pagados deben hacer parte del ingreso base de cotización del contratista sobre el 40% del valor mensualizado de los ingresos para la liquidación de los aportes a la seguridad del mes objeto de pago?

Respecto a la pregunta relacionada con los aportes al sistema de seguridad social, se informa que esa temática escapa de la competencia de esta Entidad. Por lo cual, se le da traslado por competencia a la Unidad de Pensiones y Parafiscales -UGPP para que surta el trámite respectivo y se le dé respuesta al peticionario.

En los anteriores términos se resuelve su solicitud y le manifestamos que la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales -DIAN-, con el fin de facilitar a los contribuyentes, usuarios y público en general el acceso directo a sus pronunciamientos doctrinarios, ha publicado en su página de internet www.dian.gov.co, la base de conceptos en materia tributaria, aduanera y cambiaria expedidos desde el año 2001, la cual se puede ingresar por el ícono de “Normatividad” –“Doctrina”–, dando click en el link “Doctrina Dirección de Gestión Jurídica”.

Atentamente,

NICOLÁS BERNAL ABELLA

Subdirector de Gestión Normativa y Doctrina (E)
Dirección de Gestión Jurídica
UAE- Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales
Cra. 8 N° 6C-38, Piso 4, Edificio San Agustín
Bogotá D.C.

Proyectó: Catalina María García
Revisó: Judy M. Céspedes Q.

Se anexan: Oficio No. 058090 de 17 de julio de 2009.
Oficio No. 001442 de 21 de enero de 2019.
Oficio No. 023292 de 16 de septiembre de 2019.
Oficio No. 026040 de 16 de octubre 2019.