

**Radicado Virtual No.
1002025S008969**

100208192- 1045

Bogotá, D.C., 10 de julio de 2025

Tema: Impuesto sobre la renta y complementarios.
Descriptores: Ingresos en especie.
Deducibilidad de pagos en especie.
Fuentes formales: Artículos 29, 29-1 y 87-1 del Estatuto Tributario.
Resolución DIAN 0162 del 31 de octubre de 2023.

Cordial saludo,

1. Esta Subdirección está facultada para absolver las consultas escritas, presentadas de manera general, sobre la interpretación y aplicación de las normas tributarias, aduaneras y de fiscalización cambiaria, en lo de competencia de la DIAN¹. En este sentido, la doctrina emitida será de carácter general, no se referirá a asuntos particulares y se someterá a lo consagrado en el artículo 131 de la Ley 2010 de 2019².

2. Mediante el radicado de la referencia, el peticionario formuló una serie de interrogantes relacionados con el reporte de información exógena por pagos en especie. Para ello, se plantea una hipótesis en la cual una persona jurídica [sociedad A] paga a un tercero [sociedad B] —también persona jurídica— por la prestación de servicios que tienen como destinatarios a los empleados de la sociedad A; los cuales no se efectúan en cumplimiento de pactos colectivos de trabajadores ni convenciones colectivas de trabajo. En esta medida, consulta si:

- i) ¿La sociedad A, en calidad de pagadora, debe reportar el pago o abono en cuenta exclusivamente respecto del pago en especie que realiza a su empleado, o también debe reportar el pago o abono en cuenta que efectúa al proveedor del servicio?
- ii) En caso de reportar tanto el pago en especie efectuado a su empleado como el pago o abono en cuenta efectuado al proveedor del servicio ¿cuál de ellos se debe reportar como deducible y cuál como no deducible?

¹ De conformidad con el numeral 4 del artículo 56 del Decreto 1742 de 2020 y el artículo 7 de la Resolución DIAN 91 de 2021.

² De conformidad con el numeral 1 del artículo 56 del Decreto 1742 de 2020 y el artículo 7-1 de la Resolución DIAN 91 de 2021.

3. En primer lugar, de acuerdo con el artículo 29-1 del Estatuto Tributario, constituyen pagos en especie aquellos que efectúa el pagador a terceros por la prestación de servicios o por la adquisición de bienes destinados a contribuyentes o a las personas relacionadas con estos, según el alcance y condiciones que se exponen a continuación:

“ARTÍCULO 29-1. INGRESOS EN ESPECIE. <Artículo adicionado por el artículo 59 de la Ley 2277 de 2022. El nuevo texto es el siguiente:> Para efectos del impuesto sobre la renta y complementarios, constituyen pagos en especie y deberán reportarse como ingreso a favor del beneficiario, a valor de mercado, los que efectúa el pagador a terceras personas por la prestación de servicios o adquisición de bienes destinados a contribuyentes a su cónyuge, o a personas vinculadas con él por parentesco dentro del cuarto grado de consanguinidad, segundo de afinidad o único civil, siempre y cuando no constituyan ingreso propio en cabeza de dichas personas y no se trate de los aportes que por ley deban realizar los empleadores al Sistema de Seguridad Social Integral al Instituto Colombiano de Bienestar Familiar ICBF, al Servicio Nacional de Aprendizaje –SENA– y a las Cajas de Compensación Familiar.

En el caso de bienes y servicios gratuitos o sobre los cuales no se pueda determinar su valor, en ningún caso serán imputables como costo, gasto o deducción del impuesto sobre la renta del pagador.

PARÁGRAFO 1o. Se exceptúan de esta disposición los pagos en especie efectuados por el empleador a terceras personas en cumplimiento de pactos colectivos de trabajadores y/o convenciones colectivas de trabajo.”

4. De otra parte, como se explica en la exposición de motivos³ de la Ley 2277 de 2022, el propósito del artículo 29-1 anteriormente indicado, se orienta a obtener la contabilización y transparencia de los pagos que reciben los contribuyentes de forma indirecta, de manera tal que este declare el ingreso y lo integre en la base gravable de su impuesto, evitando que las empresas asuman como propios los gastos y costos de dicho contribuyente, que es el beneficiario de los bienes y/o servicios adquiridos. Para mayor ilustración, se transcribe a continuación el extracto señalado:

“(...) Esto último ha llevado a identificar problemas relacionados con la falta de transparencia y, por tanto, contabilidad de ciertos contribuyentes en el pago del impuesto. En particular, los ingresos en especie han permitido que las empresas asuman gastos y/o costos propios de los socios, accionistas, participes y/o sus familiares⁴. Dada esta situación, las personas y/o firmas que entregan estos productos pueden presentarlos como costos o gastos deducibles que terminan por reducir su base gravable del impuesto de renta, pero los receptores no lo registran debidamente como un ingreso, lo que termina reduciendo el pago del impuesto.

Por lo tanto, la medida ‘Ingresos en especie’ busca obtener la contabilización y transparencia de los pagos o ingresos que reciben los contribuyentes de forma indirecta diferentes de su salario y otros pagos monetarios. De esta manera se pretende evitar la elusión del ingreso por el beneficio del bien o servicio pagado por la sociedad, entidad o patrimonio autónomo,

³ Exposición de motivos del proyecto de Ley número 118 de 2022, por medio de la cual se adopta una reforma tributaria para la igualdad y la justicia social y se dictan otras disposiciones. Gaceta 917 del Congreso, Viernes 12 de agosto de 2022.

⁴ Pie de página original: “Dentro de estos gastos y costos se pueden relacionar pagos por colegios, universidades, clubes sociales y deportivos, viajes, compras y alimentación, entre otras.”

y, por tanto, crear reglas claras que brinden certeza al contribuyente sobre la efectiva realización de un ingreso a su favor, el cual debe ser declarado e integrado en la base gravable de su impuesto. (...)"

5. De lo expuesto, se colige que, en la hipótesis propuesta por el consultante se presentan dos pagos o abonos en cuenta diferentes, a saber: por una parte, el pago que efectúa la sociedad empleadora [Sociedad A] de forma indirecta al empleado beneficiario del servicio, que constituye para este último un ingreso en especie. De otro lado, el pago que se efectúa a la sociedad prestadora del servicio [Sociedad B], para la cual dicho pago constituirá su propio ingreso.

6. Siendo así, dando respuesta al primer interrogante, la sociedad A deberá reportar el pago o abono en cuenta respecto de ambos escenarios, en la medida en que se cumplan las demás condiciones para su reporte. Así, frente al pago o abono en cuenta que constituya ingreso en especie para el beneficiario, se debe tener en cuenta el artículo 20 de la resolución DIAN 0162 del 2023, que contempla el Concepto 5092 en el Formato 1001 "Pagos o abonos en cuenta y retenciones practicadas", cuando corresponda.

7. Frente al segundo interrogante, se considera oportuno traer a colación el numeral tercero del apartado "I. Ingresos en especie" del Concepto 019560 int. 1126 del 01 de noviembre de 2023⁵, que al referirse a los efectos tributarios del artículo 29-1 del Estatuto Tributario, se pronunció sobre la deducibilidad de las expensas para el pagador que efectúa el pago en especie, en los siguientes términos:

"Para el pagador, la expensa será deducible en tanto se satisfagan los requisitos previstos en la normatividad tributaria para su reconocimiento fiscal y procedencia; salvo los bienes y/o servicios destinados al beneficiario del pago en especie (o a las personas vinculadas con éste) sean gratuitos o sobre los mismos no sea posible determinar su valor.

Para el beneficiario del pago en especie, éste constituirá ingreso gravado con el Impuesto. Esto implica que deba considerarse para efectos del mecanismo de retención en la fuente y el reporte de información tributaria.

Al respecto, es importante recordar, entre otras normas, lo señalado por los artículos 29, 87-1 y 177-1 del Estatuto Tributario:

«ARTICULO 29. VALOR DE LOS INGRESOS EN ESPECIE. *El valor de los pagos o abonos en especie que sean constitutivos de ingresos, se determina por el valor comercial de las especies en el momento de la entrega.*

Si en pago de obligaciones pactadas en dinero se dieren especies, el valor de éstas se determina, salvo prueba en contrario, por el precio fijado en el contrato.» (énfasis propio)

«ARTÍCULO 87-1. OTROS GASTOS ORIGINADOS EN LA RELACIÓN LABORAL NO DEDUCIBLES. <Artículo adicionado por el artículo 15 de la Ley 788 de 2002. El nuevo texto es el siguiente:> *Los contribuyentes no podrán solicitar como costo o deducción, los pagos*

⁵ Compilación de la doctrina oficial sobre la ley 2277 de 2022.

cuya finalidad sea remunerar de alguna forma y que no hayan formado parte de la base de retención en la fuente por ingresos laborales.

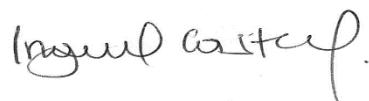
Exceptúanse de la anterior disposición los pagos no constitutivos de ingreso gravable o exentos para el trabajador, de conformidad con las normas tributarias incluidos los provistos en el artículo 387 del Estatuto Tributario.» (énfasis propio)

«ARTÍCULO 177-1. LÍMITE DE LOS COSTOS Y DEDUCCIONES. <Artículo adicionado por el artículo 13 de la Ley 788 de 2002. El nuevo texto es el siguiente:> Para efectos de la determinación de la renta líquida de los contribuyentes, no son aceptables los costos y deducciones imputables a los ingresos no constitutivos de renta ni de ganancia ocasional ni a las rentas exentas.”

8. Por lo tanto, en el caso del reporte de información a cargo de la sociedad pagadora [Sociedad A], al informar los pagos o abonos en cuenta señalados, deberá determinar si el pago en especie efectuado al empleado cumple con las condiciones para su deducibilidad, como por ejemplo haberse practicado la retención en la fuente por pagos laborales cuando corresponda, para reportarlo como deducible o no deducible en el formato respectivo. Luego, es claro entonces que el pago o abono en cuenta reportado en relación con el ingreso recibido por la Sociedad B con ocasión de la prestación del servicio, no es deducible para la Sociedad A, en cuanto el beneficiario del servicio [y por ende del pago en especie] es el empleado, aunado a que el pagador [Sociedad A] no podría solicitar fiscalmente la deducción dos veces por un mismo hecho económico.

En los anteriores términos se absuelve su petición y se recuerda que la normativa, jurisprudencia y doctrina en materia tributaria, aduanera y de fiscalización cambiaria, en lo de competencia de esta Entidad, puede consultarse en el normograma DIAN: <https://normograma.dian.gov.co/dian/>.

Atentamente,



INGRID CASTAÑEDA CEPEDA

Subdirectora de Normativa y Doctrina (A)

Dirección de Gestión Jurídica

U.A.E. Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales – DIAN

Dirección: Cra. 8 # 6C-38 Edificio San Agustín - Piso 4

Bogotá, D.C.

www.dian.gov.co

Proyectó: Jose Horacio Aragones – Subdirección de Normativa y Doctrina

Revisó: Ingrid Castañeda Cepeda – Subdirectora de Normativa y Doctrina (A)