

[<< Volver](#)

Unidad Informática de Doctrina

Area del Derecho

Tributario

Banco de Datos

Impuesto sobre la Renta y Complementarios

Problema Jurídico

Tesis Jurídica

CONCEPTO 008969 int 1045 DE 2025 JULIO 10

[Consultar Documento Jurídico](#)

▼ 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.

▼ Extracto

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?

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 efectúe 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, partícipes 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, 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 normativa 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 dieran 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 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 podrá 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/>.

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