

**Radicado Virtual No.  
000S2024000113**

100202208-0034

Bogotá, D.C., 10 de enero de 2024

Tema: Impuesto sobre la renta y complementarios  
Procedimiento tributario

Descriptores: Viáticos  
Reembolso de gastos  
Prestación de servicios  
Rentas de trabajo

Fuentes formales: Artículos 26, 103, 107, 108, 335 del Estatuto Tributario.  
Artículos 1.2.1.20.5, 1.2.4.7. y 1.2.4.16 del Decreto 1625 de 2016

Este Despacho es competente para resolver las solicitudes de reconsideración de conceptos expedidos por la Subdirección de Normativa y Doctrina de acuerdo con el numeral 20 del artículo 55 del Decreto 1742 de 2020.

Mediante el radicado de la referencia la peticionaria solicita se reconsidere el Oficio 908123 de agosto 12 de 2021 pues, en su opinión, la interpretación plasmada en dicho pronunciamiento en torno al tratamiento tributario de los ingresos recibidos para cubrir gastos de transporte, manutención y alojamiento en el caso de trabajadores independientes y dependientes desconoce el derecho fundamental a la igualdad.

En el pronunciamiento objeto de disenso se indicó que:

- i) El tratamiento de los ingresos derivados de los viáticos sólo es predicable de las relaciones laborales, reiterando lo manifestado en los Oficios 026040 de octubre 16 de 2019 y 058090 de julio 17 de 2009.
- ii) 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” (subrayado fuera de texto) y se encuentra sometido a retención en la fuente.

La peticionaria parte de equiparar el tratamiento aplicable a ciertas erogaciones a favor de las personas que derivan su ingreso de una relación laboral o legal y reglamentaria con las

personas que lo derivan de la prestación de servicios. Aunque las rentas provenientes en ambos casos son rentas de trabajo de acuerdo con el artículo 103 del Estatuto Tributario, lo cierto es que cada régimen presenta particularidades que no permite hacer una equiparación plena como lo pretende la solicitante. Un ejemplo de lo anterior lo constituye el tratamiento aplicable a los gastos de manutención, alojamiento y transporte en las relaciones laborales y en las relaciones de prestación de servicios.

En efecto, en el contexto de una relación laboral o legal y reglamentaria, los gastos de manutención, alojamiento y transporte corresponden al concepto de viáticos. Estos, de acuerdo con lo previsto en el artículo 130 del Código Sustantivo del Trabajo, pueden o no constituir salario dependiendo de si son permanentes o no y de su objeto<sup>1</sup>. Esta lógica propia del derecho laboral se ve reflejada en el derecho tributario en atención a lo previsto en el artículo 1.2.4.7 del Decreto 1625 de 2016<sup>2</sup>. En este orden de ideas, los viáticos habituales correspondientes a alojamiento y manutención están sometidos a retención en la fuente a título del impuesto sobre la renta y no aquellos ocasionales o que corresponden a transporte<sup>3</sup>.

Desde el punto del empleador, las erogaciones salariales se someten a las reglas previstas en el artículo 108 del Estatuto Tributario y demás disposiciones concordantes. Sin embargo, cuando las erogaciones por concepto de viáticos no constituyen factor salarial, su deducción está condicionada a lo previsto en el artículo 107 del Estatuto Tributario, las disposiciones concordantes y se tengan los soportes de tales expensas<sup>4</sup>.

Ahora bien, cuando se trata del contrato de prestación de servicios, las reglas anteriores no resultan aplicables por no existir una relación laboral o legal y reglamentaria. No obstante, puede suceder que el desarrollo del contrato implique gastos de transporte, manutención y alojamiento del contratista. En este contexto es necesario establecer quién asume tales expensas. En caso de que contractualmente se estipule que tales gastos corresponden al contratante, este tendrá derecho a deducir la contraprestación por concepto de servicios y las erogaciones de transporte, manutención y alojamiento, siempre que se cumplan los requisitos para su deducibilidad. El contratista (i.e. quien presta el servicio), por su parte, no experimentará un ingreso ya que se trata de un reembolso de gastos que corresponden

---

<sup>1</sup> Artículo 130, C.S.T.: “Viáticos. 1. Los viáticos permanentes constituyen salario en aquella parte destinada a proporcionar al trabajador manutención y alojamiento; pero no en lo que sólo tenga por finalidad proporcionar los medios de transporte o los gastos de representación.

2. Siempre que se paguen debe especificarse el valor de cada uno de estos conceptos.

3. Los viáticos accidentales no constituyen salario en ningún caso. Son viáticos accidentales aquéllos que sólo se dan con motivo de un requerimiento extraordinario, no habitual o poco frecuente.”

<sup>2</sup> Hoy compilado en el artículo 1.2.4.7. del Decreto 1625 de 2016, el cual establece:

“ARTÍCULO 1.2.4.7. PAGOS O ABONOS EN CUENTA NO SOMETIDOS A RETENCIÓN EN LA FUENTE. No está sometida a la retención en la fuente sobre pagos o abonos en cuenta originados en la relación laboral o legal y reglamentaria, el reembolso de gastos por concepto de manutención, alojamiento y transporte en que haya incurrido el trabajador para el desempeño de sus funciones fuera de la sede habitual de su trabajo, siempre y cuando el trabajador entregue al pagador las facturas y demás pruebas documentales que sustenten el reembolso, las cuales deberán ser conservadas por el pagador y contabilizadas como un gasto propio de la empresa.

Lo dispuesto en este artículo no se aplicará cuando los gastos de manutención o alojamiento correspondan a retribución ordinaria del servicio.” (Subrayado fuera de texto).

<sup>3</sup> Ver: Oficio 051060 de julio 19 de 2010.

<sup>4</sup> Ver: Inc. 1, Art. 1.2.4.7 del Decreto 1625 de 2016.

al contratante. En lo que corresponde a la remuneración de los servicios prestados, el contratista tendrá un ingreso gravado<sup>5</sup>.

En la misma línea, si contractualmente no se hace la distinción recién mencionada, el valor total pagado al contratista constituye su ingreso. En este evento, el contratista al percibir una renta de trabajo para efectos fiscales deberá elegir el tratamiento aplicable entre lo dispuesto en el numeral 10 del artículo 206 del Estatuto Tributario y lo previsto en el artículo 107 del Estatuto Tributario en concordancia con el inciso 2 del artículo 1.2.1.20.5<sup>6</sup> y del numeral 6 del artículo 1.2.4.16<sup>7</sup> ambos del Decreto 1625 de 2016.

Por lo anterior, **se confirma** el Oficio 908123 de agosto 12 de 2021 y se **concluye** lo siguiente:

1. En el contexto de una **relación laboral o legal y reglamentaria**:
  - a. Los **viáticos permanentes** constituyen:
    - i. Una renta de trabajo gravada para el trabajador.
    - ii. Una expensa para el empleador cuya deducción se somete a las reglas del artículo 108 del Estatuto Tributario y demás disposiciones concordantes.
  - b. Los **viáticos accidentales u ocasionales**:
    - i. No constituyen una renta de trabajo gravada para el trabajador siempre que se cumplan los requisitos previstos en el artículo 1.2.4.7 del Decreto 1625 de 2016.
    - ii. Una expensa para el empleador cuya deducción se somete a lo previsto en el artículo 107 del Estatuto Tributario y demás disposiciones concordantes.
2. En el contexto de un **contrato de prestación de servicios**:
  - a. El **reembolso de gastos** por concepto de alojamiento, transporte y manutención:
    - i. No constituye ingreso del contratista siempre que en el contrato se prevea expresamente que dichas expensas deben ser asumidas por el contratante.
    - ii. Una expensa del contratante cuya deducción se somete a lo previsto en el artículo 107 del Estatuto Tributario y demás disposiciones concordantes.
  - b. En caso de que en el contrato de prestación de servicios no se haga la precisión mencionada en el numeral i. del literal a. de este numeral, el valor total del contrato será una renta de trabajo del contratista<sup>8</sup>. En este evento, el contratista deberá elegir entre tomar la renta exenta de que trata el numeral 10 del artículo 206 del Estatuto Tributario o llevar las erogaciones por concepto de manutención, alojamiento y transporte como deducciones

<sup>5</sup> Ver: Arts. 26 y 103 del Estatuto Tributario.

<sup>6</sup> Modificado por el artículo 6 del Decreto 2231 de 2023.

<sup>7</sup> Modificado por el artículo 9 del Decreto 2231 de 2023.

<sup>8</sup> Ver: Artículos 103 y 335 del Estatuto Tributario.

de acuerdo con lo previsto en el artículo 107 del Estatuto Tributario y demás normas concordantes<sup>9</sup>.

En los anteriores términos se resuelve su solicitud y finalmente 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](http://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,

**GUSTAVO ALFEDO PERALTA FIGUEREDO**

Director de Gestión Jurídica  
Dirección de Gestión Jurídica  
UAE-Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales  
Bogotá, D.C.

Proyectó: Aída Patricia Burbano Mora – Subdirección de Normativa y Doctrina  
Revisó: Ingrid Castañeda Cepeda – Subdirección de Normativa y Doctrina  
Alfredo Ramírez Castañeda – Subdirector de Normativa y Doctrina

---

<sup>9</sup> Ver: Inciso 2 del artículo 1.2.1.20.5 y numeral 6 del artículo 1.2.4.16 ambos del Decreto 1625 de 2016.