

CONCEPTO N° 0988 [003932]
11-07-2023
DIAN

100202208-0988
Bogotá, D.C.

Tema: Procedimiento tributario
Descriptor: Documento soporte de pago de nómina electrónica
Fuentes formales: Artículos 59 y 105 del Estatuto Tributario
Artículo 1° de la Resolución DIAN 13 de 2021

Estimado

De conformidad con el artículo 55 del Decreto 1742 de 2020, este Despacho está facultado para absolver las peticiones de reconsideración de conceptos expedidos por la Subdirección de Normativa y Doctrina en materia tributaria, aduanera o de fiscalización cambiaria, en lo de competencia de la Entidad.

Mediante el radicado de la referencia, el peticionario solicita la reconsideración del Descriptor 4.2.4.11 del Concepto Unificado No. 0106 de agosto 19 de 2022 – Obligación de facturar y sistema de factura electrónica, con base en los siguientes argumentos:

i) “(...) con soporte en el artículo 186 del Código Sustantivo del Trabajo, y en una interpretación literal y errada de dicha norma, concluye que las vacaciones como prestación social, solo se generan o causan hasta el cumplimiento de un año de vigencia del contrato de trabajo (...) Es (sic) interpretación conlleva a dos problemas a saber: 1. El gasto por vacaciones correspondientes al año 2022, se generaría – en el entender de la Administración Tributaria – en el año 2023, generándose un problema de anualidad en el gasto, toda vez que las vacaciones causadas por el empleado en el 2022 corresponden a dicho período, y por tanto no podrían imputarse contra el impuesto de renta del período gravable 2023, por lo tanto habría rechazo del gasto; y, 2. Una potencial sanción (sic) indebida transmisión de documento soporte” (subrayado fuera de texto).

ii) “(...) se debería reconsiderar el concepto (...) indicando lo siguiente: 1. Las vacaciones si bien se consolidan un año después de transcurrido el contrato de trabajo, las mismas se causan de manera mensual, y por tanto, la compañía debe generar el gasto por vacaciones, contra un pasivo a favor del empleado, y no (sic) provisión como lo indica el concepto, dado que, el valor de la obligación y su causación ya se generó, esto es, a manera de ejemplo, si un empleado trabaja únicamente dos meses del año, deberán pagarse los días causados proporcionalmente.” (subrayado fuera de texto).

iii) “(...) aducen que el soporte de pago de nómina electrónica debe ser emitidos (sic) teniendo en cuenta los conceptos de devengo de la empresa, cuando específicamente la resolución [000013 de 2021] es clara en manifestar que el concepto de devengo que se ha de tener en cuenta es del beneficiario del pago, el cual es el empleado. Este punto queda totalmente claro en la parte de definiciones en los numerales 18 y 5 [de la Resolución 000013 de 2021]. El devengo del empleado se constituye cuando se hace merecedor del pago y lo recibe (con excepción de las cesantías que se devengan también cuando se consignan al fondo respectivo)” (subrayado fuera de texto).

Ahora bien, en el Descriptor, objeto de disenso, se indicó:

4.2.4.11. ¿Cuál es el tratamiento en la generación del reporte del pago o abono en cuenta por concepto de vacaciones?

Para la inclusión en la generación del documento electrónico del concepto de vacaciones, debe tenerse en cuenta que el artículo 2 de la Resolución DIAN No. 000013 de 2021 establece que el documento soporte de pago de nómina electrónica se origina en razón a: (i) los pagos o (ii) abonos en cuenta, y que dicha diferenciación tiene su fundamento en el concepto de abono en cuenta que deriva del principio de devengo exigible, el cual a efectos del impuesto sobre la renta y complementarios debe entenderse de acuerdo a lo dispuesto en el artículo 21-1 del Estatuto Tributario.

Sumado a lo anterior, debe tenerse en cuenta, tal como lo ha explicado el Consejo de Estado, que las deducciones en que incurran las sociedades que llevan contabilidad por el sistema de causación “se entienden realizadas en el año o período en que se causen, aun cuando no se hayan pagado”. (Cfr.

Sentencia de la Sección Cuarta. CP. Jorge Octavio Ramirez del 12 de noviembre 2015 Radicación 19708).

Así, es como se ha llegado a la conclusión que dicho costo o deducción al estar supeditado, por regla general, para obligados a llevar contabilidad y, de acuerdo con la interpretación sistemática de la Resolución DIAN No. 000013 de 2021, se refiere a los pagos o abonos en cuenta, lo que suceda primero. Esto último referido a aquellos valores devengados exigibles contablemente en el período, en virtud de los artículos 59 y 105 del Estatuto Tributario. Por ello, se concluye que los valores devengados deben incluirse en el documento electrónico que funge hoy como soporte para su procedencia desde el momento en que se da el abono en cuenta o pago por dichos conceptos, lo que suceda primero.

En consecuencia, de acuerdo con el artículo 186 del Código Sustantivo del Trabajo las vacaciones se entienden, por regla general, un derecho consolidado por cada año laborado por el trabajador. De modo que, dichos valores se deberán reportar en el documento soporte de pago de nómina electrónica cuando éste (sic) derecho ocasione un abono en cuenta o pago, lo que ocurra primero. Teniendo presente que la consolidación de este derecho es anual, sin perjuicio de las provisiones que contablemente se deban efectuar.

Así las cosas, tratándose del reporte por concepto de vacaciones del trabajador por liquidación definitiva, se reitera que dicho reporte deberá efectuarse por el concepto de abono en cuenta o pago, lo que suceda primero, y las mismas deberán reportarse en el documento electrónico del mes al cual corresponda el mismo, de acuerdo a las situaciones particulares y el cese de la relación laboral atendiendo las normas especiales vigentes aplicables en materia laboral. (subrayado fuera de texto)

Sobre el particular, considera esta Dirección:

Como lo prevé el artículo 1° de la Resolución DIAN 13 de 2021, el documento soporte de pago de nómina electrónica tiene como finalidad soportar

“los costos y deducciones en el impuesto sobre la renta y complementarios e impuestos descontables en el Impuesto sobre las ventas (IVA), cuando aplique, derivado de los pagos o abonos en cuenta, relacionados con la nómina, que se desprenden de una relación laboral o legal y reglamentaria

y que está compuesto por los valores devengados de nómina, los valores deducidos de nómina y el valor total diferencia de los mismos” (subrayado fuera de texto).

En este sentido, debe tenerse presente que la realización de los costos y deducciones difiere según si el contribuyente está o no obligado a llevar contabilidad, tal y como lo contemplan los artículos 58 y 59 del Estatuto Tributario (costos) y 104 y 105 *ibidem* (deducciones).

Así, teniendo en cuenta la finalidad del documento soporte en comento, se observa necesario reiterar lo expresado en el Oficio 900657 - interno 08 de enero 31 de 2022, mediante el cual este Despacho explicó (en relación con el reporte de cesantías):

(...) el análisis de las disposiciones contenidas en la mencionada Resolución -DIAN No. 000013 de 2021, no puede efectuarse de manera aislada –por apartes- sino que debe darse de una manera sistemática, sin perder de vista la finalidad legal misma del documento soporte de pago de nómina electrónica.

Es por ese motivo que el Oficio N° 912416 int. 253 del 6 de octubre de 2021 explicó que “el soporte de pago de nómina electrónica no es asimilable al desprendible de nómina, menos aún, constituye soporte de ingresos para el trabajador, toda vez que su finalidad es soportar el costo, deducción o descontable para el empleador (contribuyente del impuesto sobre la renta y complementarios). En consecuencia, los valores efectivamente pagados al trabajador podrán no coincidir con el costo, deducción o descontable acreditado con dicho documento soporte”.

Ahora, según el artículo 2 de la Resolución DIAN No. 000013 de 2021, los pagos o abonos en cuenta que se reportan, son los relacionados con la nómina, que se desprenden de una relación laboral o legal y reglamentaria y que están compuestos por los valores devengados de nómina, los valores deducidos de nómina y el valor total de la diferencia de los mismos.

Nótese que el citado artículo 2 establece que el documento soporte de pago de nómina electrónica es una consecuencia jurídica que se desprende de la ocurrencia de uno de dos hechos: (i) los pagos; o (ii) abonos en cuenta.

Considerando que para la determinación del impuesto sobre la renta y el reconocimiento de los costos y gastos, los contribuyentes obligados a llevar contabilidad deben aplicar los marcos técnicos normativos contables vigentes y la base de acumulación o devengo (artículo 21-1 del Estatuto Tributario), resulta coherente con la finalidad legal del documento soporte de nómina electrónica que se reporten los valores devengados contablemente.

(...)

Adicionalmente, nótese como el literal c) del numeral 1 del artículo 105 del Estatuto Tributario, que se refiere a la realización de la deducción, señala que “(...) los pasivos laborales en donde no se encuentre consolidada la obligación laboral en cabeza del trabajador, solo serán deducibles en el momento en que surja la obligación de efectuar el respectivo desembolso con un monto y fecha ciertos (...)”.

Por otro lado, es importante anotar que frente a la periodicidad de la transmisión del documento soporte de pago de nómina electrónica, el artículo 3 de la Resolución DIAN No. 000013 de 2021 establece que los “pagos o abonos en cuenta” se reportan de forma mensual así el pago efectivo se realice en un período diferente (...)

(...)

Sobre este último aspecto, nótese como la Resolución antes referida emplea – de manera sistemática- el concepto “pagos o abonos en cuenta”, lo que resulta congruente con el principio de devengo contable, cuando inclusive existen valores que se pagan de manera efectiva con posterioridad.

(...) (subrayado fuera de texto)

Así las cosas, en lo que se refiere a las vacaciones -como una prestación social- y en el caso de los empleadores obligados a llevar contabilidad (como se plantea en la solicitud de reconsideración), es menester atender lo previsto en los literales d) del artículo 59 y c) del artículo 105 del Estatuto Tributario, los cuales contemplan:

(...) los pasivos laborales en donde no se encuentre consolidada la obligación laboral en cabeza del trabajador, solo serán deducibles en el momento en que surja la obligación de efectuar el respectivo desembolso con un monto y fecha ciertos, salvo las expresamente aceptadas por este Estatuto, en especial lo previsto en el artículo 98 respecto de las compañías aseguradoras y los artículos 112 y 113 (subrayado fuera de texto)

Es por ello por lo que no se observan razones que den lugar a la reconsideración del Descriptor 4.2.4.11 del Concepto Unificado No. 0106 de agosto 19 de 2022 – Obligación de facturar y sistema de factura electrónica frente al reporte de las vacaciones en el documento soporte de nómina electrónica, el cual -se insiste- dependerá del pago o abono en cuenta de éstas, el cual, a su vez, está intrínsecamente relacionado con el reconocimiento fiscal del costo o deducción en los términos de los referidos literales d) del artículo 59 y c) del artículo 105 del Estatuto Tributario, de conformidad con lo señalado en el artículo 1° de la Resolución DIAN 13 de 2021.

Finalmente, en lo que concierne a la consolidación de las vacaciones y la referencia al artículo 186 del Código Sustantivo del Trabajo, es de precisar que el Descriptor 4.2.4.11 se apoya en esta norma para explicar que “por regla general” las vacaciones se entienden como un derecho consolidado por cada año laborado por el trabajador.

Sin embargo, pese a que ésta pueda ser la regla general en el ámbito del derecho laboral, a renglón seguido se indicó en el pronunciamiento que “dichos valores se deberán reportar en el documento soporte de pago de nómina electrónica cuando éste (sic) derecho ocasione un abono en cuenta o pago, lo que ocurra primero. Teniendo presente que la consolidación de este derecho es anual, sin perjuicio de las provisiones que contablemente se deban efectuar” (subrayado fuera de texto).

Por lo anterior, se confirma el Descriptor 4.2.4.11 del Concepto Unificado No. 0106 de agosto 19 de 2022 – Obligación de facturar y sistema de factura electrónica.

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, 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 ALFREDO PERALTA FIGUEREDO

Director de Gestión Jurídica

UAE-Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales