

Concepto 681 [005935]
09-05-2025
DIAN

100208192 - 681

Bogotá, D.C.

Tema: Impuesto de Renta y complementarios.
Procedimiento Tributario
Soporte de costos y gastos.

Descriptor: Contratos de aprendizaje.
Documento soporte de Nómina electrónica
Documento soporte en adquisiciones efectuadas a sujetos no obligados a expedir factura de venta o documento equivalente.

Fuentes formales: Artículos [107](#), [108](#), [743](#), [770](#) y [771-2](#) del Estatuto Tributario
Artículo 30 de la Ley 789 de 2002.
Artículo 81 del Código Sustantivo del Trabajo.

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.

Problema Jurídico.

2. ¿Cómo puede acreditarse el pago del apoyo de sostenimiento mensual entregado a los aprendices vinculados mediante contrato de aprendizaje, para que proceda su reconocimiento como gasto deducible en el impuesto sobre la renta?

Tesis Jurídica.

3. El pago del apoyo de sostenimiento mensual a los aprendices puede acreditarse mediante documentos idóneos respaldados en la contabilidad, sin que sea exigible el documento soporte de nómina electrónica ni el documento soporte para no obligados a facturar, dado que éste no constituye salario y su labor no obedece a una prestación de servicios pues corresponde a un proceso de formación.

Fundamentación.

4. El artículo 30 de la Ley 789 de 2002 define el contrato de aprendizaje como «una forma

especial dentro del Derecho Laboral», mediante la cual una persona natural desarrolla **formación teórico-práctica en una entidad autorizada**, mientras que una empresa patrocinadora proporciona los medios para adquirir la formación profesional metódica y completa requerida para el desempeño de un oficio, actividad u ocupación.

5. Según dicha norma, el contrato de aprendizaje deberá constar por escrito e implica que el aprendiz³ se desempeñe en actividades relacionadas con el «manejo administrativo, operativo, comercial o financiero propios del giro ordinario de las actividades de la empresa», por un tiempo determinado que no podrá exceder de dos (2) años. A cambio de ello, el aprendiz recibe por parte del patrocinador un apoyo de sostenimiento mensual, el cual, expresamente, «en ningún caso constituye salario»⁴.

6. La Corte Constitucional⁵ ha destacado que el contrato de aprendizaje es una figura autónoma y diferenciada del contrato de trabajo, con una naturaleza jurídica particular que justifica un régimen normativo propio. Así, ha afirmado que las relaciones de aprendizaje tienen «especificidades frente a la relación laboral que justifican un trato distinto». En esa línea, ha sostenido que el apoyo de sostenimiento no tiene naturaleza salarial, pues los aprendices no son trabajadores subordinados, sino personas en proceso de formación⁶.

7. En coherencia con esa interpretación, esta Subdirección ha señalado que, al no existir una relación laboral o legal y reglamentaria entre la empresa patrocinadora y el aprendiz, los pagos efectuados como apoyo de sostenimiento mensual no deben soportarse mediante el documento soporte de pago de nómina electrónica. Así, la doctrina vigente precisa que la obligación de generar dicho documento aplica exclusivamente para pagos derivados de relaciones laborales o legales y reglamentarias, hipótesis que no se configura en el contrato de aprendizaje⁷.

8. Asimismo, el hecho de que el apoyo de sostenimiento no tenga naturaleza salarial implica la inaplicabilidad del artículo 108 del Estatuto Tributario (ET). En consecuencia, para efectos de su reconocimiento como deducción en el impuesto sobre la renta⁸, no resulta exigible el cumplimiento de los requisitos formales establecidos para los pagos laborales, siendo suficiente que se satisfagan las condiciones generales de necesidad, causalidad y proporcionalidad previstas en el artículo 107 del ET., siempre que se acredite la existencia real del egreso mediante medios probatorios idóneos y consistentes con la normativa contable⁹.

9. En concordancia con lo anterior, el inciso 3 del artículo 771-2 del ET señala que, cuando no exista obligación de expedir factura o documento equivalente, el documento que pruebe la respectiva transacción que da lugar a costos, deducciones o impuestos descontables, deberá cumplir con los requisitos mínimos que el Gobierno Nacional establezca¹⁰, sin que a la fecha exista reglamentación sobre este asunto.

10. Por tanto, como el contrato de aprendizaje no constituye una operación de prestación de servicios por parte del aprendiz a la empresa patrocinadora¹¹, el aprendiz no actúa como proveedor de servicios, ni puede ser equiparado a un contratista independiente¹². En

consecuencia, el tratamiento fiscal del apoyo de sostenimiento mensual debe analizarse a la luz de los artículos 743 y 770 del ET.

11. En efecto, el artículo 743 señala que la idoneidad de los medios de prueba a falta de exigencias específicas se medirá según su conexión con el hecho que trata de probarse y del valor de convencimiento que pueda atribuírsele de acuerdo con las reglas de la sana crítica. En concordancia, el artículo 770 reconoce valor probatorio a la contabilidad, en la medida que establece que los pasivos deben ser respaldados por documentos idóneos y con el lleno de todas las formalidades exigidas por la contabilidad.

12. Así, ante la ausencia de una exigencia formal específica en la ley tributaria para acreditar este tipo de operación, el contribuyente puede valerse de su contabilidad y demás documentos idóneos como medios probatorios válidos y suficientes, siempre que estos reflejen de manera fidedigna la realidad económica del egreso, conforme el principio de libertad probatoria.

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)
Subdirección de Normativa y Doctrina
Dirección de Gestión Jurídica

Notas al pie

-
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. ↑ Según el artículo 2.2.6.4.1. del Decreto 1072 de 2015 entiende por aprendices a: «los alumnos de los programas de formación tituladas y los alumnos de los programas “Jóvenes Rurales” y “Jóvenes en Acción” cuya formación imparta directamente el Servicio Nacional de Aprendizaje, Sena. También se consideran aprendices los estudiantes universitarios que contemplen práctica empresarial en el desarrollo del pensum de su carrera profesional.»
 4. ↑ Este apoyo equivale, conforme el artículo 30 de la Ley 789 de 2002, en la etapa lectiva, al 50 % de un salario mínimo legal mensual vigente (smlmv), y en la etapa práctica, al 75 % de dicho salario. No obstante, señala la norma que, si la tasa de desempleo nacional es menor del 10%, en la fase práctica el apoyo de sostenimiento equivaldrá al 100% de un smlmv. Asimismo, en caso de ser estudiantes universitarios el apoyo mensual no puede ser inferior a un smlmv. Cuando ambas

etapas se desarrollen de manera simultánea, el monto del apoyo se calculará proporcionalmente según el tiempo de dedicación a cada fase, conforme a lo previsto en el artículo 2.2.6.3.4 del Decreto 1072 de 2015

5. ↑ Cfr. C. Const. Sentencia C-038, ene. 27/2004. M.P. Eduardo Montealegre Lynnett.
6. ↑ Cfr. C. Const. Sentencia C-457, may. 11/2004. M.P. Marco Gerardo Monroy Cabra.
7. ↑ Cfr. Descriptor 4.2.3.6. ¿Deben soportarse los contratos de aprendizaje con el documento soporte de pago de nómina electrónica?. Concepto Unificado de obligación de facturar y sistema de facturación electrónica (No. 0106 (911428) de 2022).
8. ↑ Al respecto, cabe precisar que los pagos realizados por concepto de apoyo de sostenimiento a los aprendices vinculados en virtud de los contratos de aprendizaje exigidos legalmente serán deducibles en un 100 % en el impuesto sobre la renta, en los términos del artículo 107 del Estatuto Tributario. Por su parte, los pagos efectuados a favor de aprendices contratados voluntariamente, en adición del mínimo legal obligatorio, podrán ser deducidos en un 130 %, conforme a lo previsto en el artículo 189 de la Ley 115 de 1994.
9. ↑ Cfr. Concepto DIAN No. 003582 de 2004.
10. ↑ Cfr. Artículo 1.6.1.4.12 del Decreto 1625 de 2016
11. ↑ Así lo demuestra su evolución normativa: si bien el artículo 81 del Código Sustantivo del Trabajo lo definía como una relación de prestación de servicios con salario convenido, dicha concepción fue reemplazada por el artículo 30 de la Ley 789 de 2002, en virtud del deber estatal y empresarial de ofrecer formación y habilitación. En este mismo sentido, la Corte Constitucional ha reiterado que el contrato de aprendizaje no tiene como finalidad exclusiva la ejecución de un servicio personal, como ocurre en una relación laboral ordinaria, sino que su objeto esencial es la formación integral del aprendiz y su inserción progresiva en el mundo del trabajo (Cfr. C. Const. Sentencia C-038, ene. 27/2004. M.P. Eduardo Montealegre Lynnett).
12. ↑ Cfr. Servicio Nacional de Aprendizaje – SENA. “Cartilla contrato de aprendizaje y regulación de cuota”. Disponible en:
file:///C:/Users/avegah/Desktop/26.%20Contratos%20de%20aprendizaje%20-%20nomina%20electr%C3%B3nica/2.%20Soportes/cartilla%20sena_30092021_v2.pdf.