Manizales, 23 de febrero de 2016.

Señor

Carlos Alberto Riveros.

Gerente “TRAENCAR S.A.S”

Edificio Palma de Chipre.

Manizales.

Cordial Saludo:

**REF: Procedimiento para distribuir el ingreso en el caso de transporte terrestre automotor prestado con vehículos de propiedad de terceros:**

Por medio de la presente, me permito y atención a su solicitud, transcribirle lo señalado en el Estatuto Tributario Nacional respecto a forma como deben distribuirse los ingresos obtenidos en el servicio de transporte terrestre automotor, cuando el mismo se presta a través de vehículos de propiedad de terceros:

Al respecto, el artículo 102-2 del Estatuto Tributario nacional (Decreto 689 de marzo 30 de 1.989), señala lo siguiente:

**“ARTÍCULO 102-2.** Adicionado. Ley 633/2000, Art. 19. **Distribución de los ingresos en el transporte terrestre automotor.** **Cuando el transporte terrestre automotor se preste a través de vehículos de propiedad de terceros, diferentes de los de propiedad de la empresa transportadora, para propósitos de los impuestos nacionales y territoriales**, **las empresas deberán registrar el ingreso así:** **Para el propietario del vehículo la parte que le corresponda en la negociación; para la empresa transportadora el valor que le corresponda una vez descontado el ingreso del propietario del vehículo.”**

/La negrilla y subrayas fuera de texto/

De acuerdo a lo anterior, la empresa que preste el Servicio, en su caso la Unión Temporal, conformada por una Cooperativa y la empresa Traescar S.A.S, deberá contabilizar como un ingreso para terceros (Cuenta pasiva en el Código 23), el valor que le corresponde a los propietarios de los vehículos, según porcentaje acordado en la negociación, y como un ingreso operacional para la Unión Temporal, el valor que le corresponde igualmente en la negociación, ingreso al cual le aplicará los costos y gastos por concepto de administración y los valores cancelados por impuestos y estampillas que le descuentan en el momento de suscripción del contrato con las empresas que contratan con la Unión Temporal la prestación del Servicio.

Es conveniente tener en cuenta que deben existir contratos con los propietarios de los vehículos, en los cuales se indique cuál es el porcentaje que les corresponde a cada uno de ellos en la negociación, y cuál el que le corresponderá a la Unión Temporal, pues sobre éstos porcentajes será sobre los cuáles las empresas usuarias del servicio deberá efectuar la retención en la fuente, tal como lo señala la Dian en el Oficio No. 016939 del 26 de febrero del año 2009 a través del cual resuelve consultas al Representante Legal de la Empresa “Flota Occidental” de la ciudad de Pereira.

Tal como lo señala la Dian en el Oficio mencionado, debe informársele a la empresa usuaria del servicio los porcentajes en que se participa en el negocio, para efectos de la práctica de la retención en la fuente, lo cual considero que debe hacerse a través de una carta en la que se le exprese que el servicio se presta a través de vehículos de terceros y señalándole cuál es el porcentaje en qué participa la Unión Temporal y cuál para cada uno de los propietarios de los vehículos.

En cuanto a la autorretención sobre el CREE, la Dian explica en el Oficio No. 045304 del 29 de julio del año 2014, que el artículo 4º del decreto 1828 del 26 de agosto del 2013, reglamentario del impuesto CREE, señala que para efectos de la autorretención, se aplicarán las mismas establecidas en el impuesto a la renta, lo que permite concluir que para el caso del transporte, la autorretención se efectuará sobre el valor que le corresponde a cada parte den la negociación.

En el oficio mencionado, la Dian señala que no es necesario que en la factura se discrimine el valor que le corresponde a cada parte en la negociación, lo que permite inferir que la comunicación de los porcentajes debe hacer no en la factura, sino a través de una comunicación independiente.

Con el fin de comprender mejor el procedimiento a seguir en el caso que se analiza, procedo a continuación a transcribir varios conceptos emitidos por la Dian sobre el tema del transporte terrestre automotor cuando el mismo se presta a través de vehículos de terceros.

**CONCEPTOS DE LA DIAN EN EL CASO DE TRANSPORTE TERRESTRE AUTOMOTOR:**

**“CONCEPTO Nº 074579**

**12-10-2005**

**DIAN**

SEÑOR

CARLOS R. CANTILLO T.

CALLE 100 N° 24-44 OFICINA 104

SANTIAGO DE CALI

REFERENCIA: CONSULTA RADICADA BAJO EL N° 54752 DE 05/07/2005.

De conformidad con el artículo 11 del Decreto 1265 de 1999 y el artículo 1° de la Resolución 5467 del 15 de junio de 2001, este despacho es competente para absolver de manera general las consultas que se formulen sobre la interpretación y aplicación de las normas tributarias de carácter nacional. En este sentido se emite el presente concepto.

TEMA: IMPUESTO SOBRE LA RENTA Y COMPLEMENTARIOS

DESCRIPTORES: INGRESOS

FUENTES FORMALES: ESTATUTO TRIBUTARIO, ARTÍCULO 102-2

Problema jurídico

**¿Para efectos de lo dispuesto para el transporte terrestre automotor de que trata el artículo 102-2 del estatuto tributario los ingresos que se deben registrar son los ingresos netos?**

**Tesis jurídica**

**De acuerdo con el artículo 102-2 del estatuto tributario el ingreso que debe registrar el propietario del vehículo es el total que le corresponda en la negociación y para la empresa transportadora es el valor total que corresponda una vez descontado el ingreso al propietario del vehículo sin que sea procedente efectuar ninguna otra detracción a estos ingresos.**

**Interpretación jurídica**

El artículo 102-2 del estatuto tributario dispone la manera en que las empresas transportadoras deben registrar los ingresos que corresponden tanto a tales empresas como a los propietarios de los vehículos. Ordena este artículo que el ingreso para el propietario del vehículo es la parte que le corresponda en la negociación y para la empresa transportadora es el valor que le corresponda una vez descontado el ingreso del propietario del vehículo.

Como se aprecia, la norma transcrita se limita a reglar el registro de los ingresos por parte de las empresas sin entrar a disponer en manera alguna la depuración de tales ingresos.

Como consecuencia de lo anterior, las empresas transportadoras y los propietarios de los vehículos están sujetos a la depuración de su renta en los términos establecidos por el artículo 26 del estatuto tributario.

**Debe entonces la empresa transportadora y el propietario del vehículo registrar la totalidad de los ingresos que a cada uno corresponde conforme lo ordena el artículo 102-2 ibídem. Una vez efectuado este registro cada uno deberá imputar a su respectivo ingreso los costos y gastos en que haya incurrido siempre que sean legalmente procedentes.**

El jefe División de Normativa y Doctrina Tributaria,

Juan José Fuentes Bernal”

/La negrilla fuera de texto/.

**“Oficio N° 016939**

**26-02-2009**

**Dian**

Ref: Consulta radicado número 013800 de 10/12/2008

**Doctor**

**DIEGO EDUARDO RAMÍREZ HERRERA**

**Representante Legal Flota Occidental**

**Terminal de Transportes Local 208**

Pereira (Risaralda).

Atento saludo Doctor Ramírez:

De conformidad con el artículo 20 del Decreto 4048 de 2008, es función de esta Subdirección absolver las consultas escritas que se formulen sobre la interpretación y aplicación de las normas tributarias, aduaneras y cambiarías en lo de competencia dela Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales.

Consulta si en un contrato de mandato sin representación en servicio de transporte de pasajeros, los ingresos que corresponden al mandante dueño de un vehículo que no es de la empresa, deben ser sometidos a retención en la fuente por parte de la empresa mandataria cuando los entrega. Al punto solicita claridad sobre la doctrina oficial emitida por esta Dependencia, que manifiesta haber consultado. Sobre el particular, me permito reiterarle:

**El artículo 102-2 del Estatuto Tributario al señalar la forma de distribución de los ingresos en el transporte terrestre automotor indicó:**

"Cuando el transporte terrestre automotor se preste a través de vehículos de propiedad de terceros, diferentes de los de propiedad de la empresa transportadora, para propósitos de los impuestos nacionales y territoriales, las empresas deberán registrar el ingreso así: Para el propietario del vehículo la parte que le corresponda en la negociación; para la empresa transportadora el valor que le Corresponda una vez descontado el ingreso del propietario del vehículo.

Cuando se interpretó la disposición citada, este Despacho **en Concepto** **025652 de marzo 29 de 2001 sostuvo:**

"De lo precedente puede concluirse entonces, que para efectos de la retención en la fuente a título del impuesto sobre la renta y complementarios y respecto del pago o abono en cuenta que se realice por la prestación del servicio **de transporte terrestre de pasajeros,** **tanto lo que le corresponde al propietario del vehículo afiliado como lo que le corresponde a la empresa transportadora está sometido a retención por parte de quien habiendo realizado el pago, posea el carácter de agente retenedor, para lo cual debe indicársele, qué parte del pago corresponde a uno y qué al otro beneficiario"**. (Resaltado fuera de texto).

**De las disposiciones y de la doctrina que se cita puede concluirse que en el artículo 102-2 del Estatuto Tributario se encuentra especialmente reglado el registro de los ingresos en las operaciones que se realicen por la prestación del servicio de transporte de pasajeros en vehículos de propiedad de terceros,** **ya que en ella se precisa que la retención en la fuente se efectúa a las dos partes intervinientes, por parte de quien realiza el pago del servicio, en forma proporcional a los ingresos de cada una, y que para el efecto, se le debe comunicar el porcentaje que corresponde en la negociación a cada contratante;** todo ello, siempre y cuando quien efectúa el pago ostente la calidad de agente retenedor.

Lo anterior, responde a las disposiciones generales que regulan el mecanismo de retención en la fuente, pues el legislador ha dispuesto que por regla general y salvo expresas excepciones, todo pago o abono en cuenta susceptible de constituir ingreso tributario para quien lo percibe, que sea efectuado por quien esté previsto como agente retenedor, está sujeto a retención en la fuente, **es decir, quien efectúa el pago o abono en cuenta es quien realiza las retenciones que deban practicarse en la respectiva operación, siempre que esté facultado para ello.**

De los argumentos precedentes puede concluirse que el soporte jurídico que determina el procedimiento para efectuar la retención en la fuente por los ingresos que se perciban en el transporte terrestre automotor se encuentra regulado de manera específica por el artículo 102-2 del Estatuto Tributario, lo cual excluye la aplicación del artículo 29 del Decreto 3050 dé 1997, por lo que en consecuencia tampoco será aplicable a la consulta planteada el Concepto 091385 de 2007 en la cual se interpretó el mencionado artículo para establecer quienes debían efectuar la retención en la fuente en los contratos de mandato.

Finalmente, frente a la tarifa de retención en la fuente se reitera lo ya manifestado por la Doctrina de esta Oficina en el sentido dé señalar que **la tarifa de retención en la fuente por la prestación del servicio de transporte de pasajeros es del 3.5%** de conformidad con el artículo 5 del Decreto 1512 de 1985. (Oficio 055481 de 2004).

Cordialmente,

ISABEL CRISTINA GARCÉS SÁNCHEZ

Subdirectora de Gestión de Normativa y Doctrina

Dirección de Gestión Jurídica”.

/La negrilla y subrayas fuera de texto/

**“Oficio N° 046081**

**08-06-2009**

**Dian**

Ref: Consulta Tributaria radicado número 28406 de 06/04/2009

Doctora

NATACHA ALVEAR

Legis Editores S.A. Unidad Tributaria

Avenida Calle 26 No: 82- 70

Bogotá D.C.

Atento saludo Dra Natacha.

De conformidad con el artículo 20 del Decreto 4048 de 2008, es función de este Despacho absolver las consultas escritas que se formulen sobre la interpretación y aplicación de las normas tributarias, aduaneras, y cambiarias en lo de competencia dela Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, por lo que en tal sentido se dará respuesta a su consulta.

**A raíz de la expedición del Oficio No. 016939 del 26 de febrero de 2009 por parte de esta dependencia, consulta si existen dos métodos para efectuar la retención en la fuente, cuando el servicio de transporte se presta por la compañía transportadora con vehículos de terceros. Revisado el pronunciamiento citado podemos manifestarle:**

La interpretación doctrinal se encuentra dada dentro del marco formulada donde se indagaba si en un contrato de mandato sin representación en servicio de transporte de pasajeros, los ingresos que corresponden al mandante dueño de un vehículo que no es la empresa, deben ser sometidos a retención en la fuente por parte de la empresa mandataria cuando los entrega.

**Como es de su conocimiento, el artículo 102-2 del Estatuto Tributario señala que:**

"Cuando el transporte terrestre automotor se preste a través de vehículos de propiedad de terceros, diferentes de los de propiedad de la empresa transportadora, para propósitos de los impuestos nacionales y territoriales, las empresas deberán registrar el ingreso así: Para el propietario del vehículo la parte que le corresponda en la negociación; para la empresa transportadora el valor que le corresponda una vez descontado el ingreso del propietario del vehículo."

**La citada disposición establece las condiciones para distribuir los ingresos cuando el servicio se presta a través de vehículos de propiedad de terceros, pero no establece distinciones si el servicio corresponde a servicio de carga o servicio de pasajeros.**

**Por esta razón, al interpretar la citada disposición en Concepto No. 025652 de 2001 (citado como soporte doctrinal de la comunicación No. 016939 de 2009) se señaló:**

"De lo precedente puede concluirse entonces, que para efectos de la retención en la fuente a título del impuesto sobre la renta y complementarios y respecto del pago o abono en cuenta que se realice por la prestación del servicio de transporte terrestre de pasajeros, tanto lo que le corresponde al propietario del vehículo afiliado como lo que le corresponde a la empresa transportadora está sometido a retención por parte de quien habiendo realizado el pago, posea el carácter de agente retenedor, para lo cual debe indicársele, qué parte del pago corresponde a uno y qué al otro beneficiario.

**Lo anterior sin perjuicio del procedimiento previsto en el artículo 14 del Decreto 1189 de 1988 cuando se trate del servicio de transporte de carga terrestre."**

El artículo 14 del Decreto 1189 de 1988 prescribe:

"ARTICULO 14. En el caso del transporte de carga terrestre, la retención en la fuente se aplicará sobre el valor bruto de los pagos o abonos en cuenta que hagan las personas jurídicas o sociedades de hecho, a la tarifa del uno por ciento (1%).

Cuando se trate de empresas de transporte de carga terrestre y el servicio se preste a través de vehículos de propiedad de los afiliados a la empresa, dicha retención se distribuirá así por la empresa transportadora: El porcentaje que represente los pagos o abonos en cuenta que se hagan al tercero propietario del vehículo dentro del pago o abono recibido por la empresa transportadora se multiplicará por el monto de la retención total, y este resultado será la retención a favor del propietario del vehículo, valor que deberá ser certificado por la empresa transportadora.

El remanente constituirá la retención a favor de la empresa transportadora y sustituirá el valor de los certificados de retención que se expidan a favor de la misma."

**Como puede observarse, no puede predicarse que con la interpretación evaluada se esté creando un nuevo procedimiento para efectos de practicar la retención en la fuente cuando se preste el servicio de transporte de pasajeros, ya que las disposiciones citadas tienen unas finalidades diferentes**. En efecto, el artículo 102-2 del Estatuto Tributario regula la forma de distribución de los ingresos cuando el servicio de transporte terrestre, **trátese de carga o de pasajeros, se presta en vehículos de propiedad de terceros y el artículo 14 del Decreto 1189 de 1988 establece el procedimiento para efectuar la retención en la fuente cuando se preste el servicio de transporte de carga terrestre en vehículos de propiedad de afiliados de la empresa.**

Atentamente,

ISABEL CRISTINA GARCES SÁNCHEZ

Sub/La negrilla y subrayas fuera de texto/

Directora de Gestión Normativa y Doctrina”

/La negrilla y subrayas fuera de texto/

**“OFICIO N° 045304**

**29-07-2014**

**DIAN**

Subdirección de Gestión Normativa y Doctrina

Bogotá, D.C.

100208221- 000837

Señor

JAIRO ALBERTO VEGA HOLGUÍN

Calle 7A No. 9B 53 Brr Mi Llanura

jvegah5747@hotmail.com

Villavicencio-Meta

Ref: Radicado 10029 del 19/02/2014

Tema: Impuesto sobre la renta para la equidad-CREE

Descriptores: Autorretención/ Contratos de transporte

Fuentes Formales: Decreto 1828/13 art 4, ET. art 102-2

De conformidad con el artículo 20 del Decreto 4048 de 2008 y la Orden Administrativa 000006 de 2009, este despacho está facultado para absolver las consultas escritas que se formulen sobre la interpretación y aplicación de las normas tributarias, aduaneras o de comercio exterior y control cambiario en lo de competencia de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales.

Se formulan varias inquietudes relacionadas con la autorretención en el impuesto sobre la renta para la equidad-CREE en el caso del transporte automotor, conforme el numeral 2 del artículo 4 del Decreto 1828 de 2013. Se cita el artículo 102-2 del Estatuto Tributario y se pregunta si la empresa transportadora debe discriminar en la factura el valor que corresponde al ingreso propio y el que corresponde al tercero, o basta con la sola contabilización y si es sobre la totalidad del servicio que se practica la autorretención.

Como se ha precisado en anteriores oportunidades, el Decreto 1828 de agosto 26 de 2013, reglamentario de los artículos 26, 27 y 37 de la Ley 1607 de 2012, estableció que a partir del 1 de septiembre de 2013, para efectos del recaudo y administración del impuesto sobre la renta para la equidad -CREE, todos los sujetos pasivos del mismo tendrán la calidad de autorretenedores.

La autorretención de este impuesto se liquidará sobre cada pago o abono en cuenta realizado al contribuyente sujeto pasivo de este tributo, de acuerdo con las actividades económicas y a las tarifas allí establecidas.

Ahora bien, el artículo 4 al mencionar las bases para calcular la retención del impuesto, precisó que "Las bases establecidas en las normas vigentes para calcular la retención del impuesto sobre la renta serán aplicables igualmente para practicar la autorretención del impuesto sobre la renta para la equidad CREE...“ y adicionalmente determina unas base (sic) especiales de autorretención para el CREE, entre ellas la prevista en el numeral 2 que consagra:

"ARTÍCULO 4o. BASES PARA CALCULAR LA RETENCIÓN DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA PARA LA EQUIDAD (CREE). Las bases establecidas en las normas vigentes para calcular la retención del impuesto sobre la renta serán aplicables igualmente para practicar la autorretención del Impuesto sobre la Renta para la Equidad - CREE, prevista en este Decreto.

(…)

2. En el caso del transporte terrestre automotor que se preste a través de vehículos de propiedad de terceros, la autorretención por concepto del Impuesto sobre la Renta para la Equidad - CREE se aplicará únicamente sobre la proporción del pago o abono en cuenta que corresponda al ingreso de la empresa transportadora calculado de acuerdo con el artículo 102-2 del Estatuto Tributario. (...)”

Busca esta disposición que la autorretención no se efectúe sobre el valor total del servicio, sino solo sobre los ingresos que en efecto corresponden a la empresa contribuyente del CREE.

En tal medida, la misma empresa - como dice el decreto- hará la autorretención sobre sus ingresos, determinados de conformidad con lo previsto en el artículo 120-2 (sic) del Estatuto Tributario.

El artículo 102-2 aludido, consagra: "DISTRIBUCIÓN DE LOS INGRESOS EN EL TRANSPORTE TERRESTRE AUTOMOTOR. Cuando el transporte terrestre automotor se preste a través de vehículos de propiedad de terceros, diferentes de los de propiedad de la empresa transportadora, para propósitos de los impuestos nacionales y territoriales, las empresas deberán registrar el ingreso así: Para el propietario del vehículo la parte que le corresponda en la negociación; para la empresa transportadora el valor que le corresponda una vez descontado el ingreso del propietario del vehículo."

Como se observa, dispone este artículo que el ingreso para el propietario del vehículo es la parte que le corresponda en el negocio y para la empresa transportadora el valor una vez descontado el ingreso del propietario del vehículo, es decir en esencia, la norma precisa el registro de los ingresos en esta clase de contratos.

De otra parte, el artículo 617 ibídem consagra los requisitos de la factura de venta:

"ARTÍCULO 617. REQUISITOS DE LA FACTURA DE VENTA. Para efectos tributarios, la expedición de factura a que se refiere el artículo 615 consiste en entregar el original de la misma, con el lleno de los siguientes requisitos:

a. Estar denominada expresamente como factura de venta.

b. Apellidos y nombre o razón y NIT del vendedor o de quien presta el servicio.

c. Apellidos y nombre o razón social y NIT del adquirente de los bienes o servicios, junto con la discriminación del IVA pagado.

d. Llevar un número que corresponda a un sistema de numeración consecutiva de facturas de venta.

e. fecha de su expedición.

f. Descripción específica o genérica de los artículos vendidos o servicios prestados.

g. Valor total de la operación.

h. El nombre o razón social y el NIT del impresor de la factura.

i. Indicar la calidad de retenedor del impuesto sobre las ventas …"

**En los literales f) y g) de la anterior disposición, se exige que se discrimine el servicio prestado y se totalice el valor de la operación, mas no es requisito que para el caso del servicio de transporte terrestre automotor se desglose el ingreso que cada uno de los participantes va a obtener por la prestación del servicio.** Entonces, dado que el artículo 102-2 del E.T. señala que la empresa "registrará" el ingreso que le corresponda, se estima que este es el que permite establecer la proporción de sus ingresos. Y es sobre estos ingresos, acorde con el numeral 2 del artículo 4 del Decreto 1828 de 2013, la empresa trasportadora sujeto pasivo del CREE, deberá practicar la autorretención del impuesto.

- De otra parte, manifiesta que al discriminar en la factura los ingresos por el servicio de transporte, se presentará una diferencia entre lo reportado por quien recibió el servicio y lo registrado en la factura. Por tal razón pregunta que incidencia puede tener este aspecto respecto de la obligación de informar.

**Con la precisión del punto anterior, respecto de la no obligatoriedad de discriminar los ingresos en la factura, en el caso del artículo 102-2 del E.T., en efecto la Resolución 000173 de diciembre 10 de 2013, señala el grupo de obligados a suministrar información por el año gravable 2013 en los artículos 20 y ss, por tanto los valores a reportar tanto por la empresa transportadora, como por quien efectúa el pago, se presentarán acorde con lo previsto en esta Resolución,** reporte, que salvo los cambios que haya introducido en esta resolución, no deberá diferir en cuanto a su metodología y efectos de la forma como se presentaba en años anteriores a la vigencia del Impuesto CREE.

Atentamente,

YUMER YOEL AGUILAR VARGAS

Subdirector de Gestión Normativa y Doctrina

/La negrilla y subrayas fuera de texto/

\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_

Espero haber despejado las dudas que le asisten respecto al manejo tributario y contable del caso por Usted consultado, y estaré atento a resolver cualquier otra que se presente.

Cordialmente.

GUILLERMO ALZATE DUQUE

C.C. No. 10.215.729 expedida en Manizales.

Administrador de Empresas. U. Nacional.

Especialista en Legislación Tributaria y de Aduanas. U. de Caldas

Exfuncionario de la Administración de Impuestos de Manizales.

Cofundador del “Centro Nacional de Estudios Tributarios de Colombia” y del portal:

“www.portaltributariodecolombia.co”