

Subdirección de Gestión Normativa y Doctrina

**RAD: 904241**

100208221-0689

Bogotá, D.C. 12/05/2021

Tema	Procedimiento tributario - Impuesto sobre las ventas - Régimen Unificado de Tributación SIMPLE - Impuesto sobre la renta y complementarios - Retención en la fuente - Residencia para efectos fiscales
Descriptores	Pago de declaraciones en firme- Obligaciones del contribuyente - Contribuyentes del Régimen Simple Libro fiscal de registro de operaciones diarias- Libros de contabilidad del contribuyente - Personas no obligadas a llevar libros de contabilidad Devolución de saldos a favor- Devolución del impuesto sobre las ventas por adquisición de materiales de construcción para vivienda de interés social Determinación del impuesto sobre las ventas- Exclusión del impuesto sobre las ventas- Servicios vinculados con la Seguridad Social - Impuestos descontables Costos y gastos en el impuesto sobre la renta y determinación de la renta gravable por comparación patrimonial Retención en la fuente por pago de indemnización
Fuentes formales	Artículos 21-1, 26, 177-2, 236, 237, 238, 239, 437, 488, 616, 771-2, 771-5, 850, 903, 904 y 907 del Estatuto Tributario. Artículo 3° de la Ley 153 de 1887. Artículo 130 de la Ley 633 de 2000. Artículo 20 de la Ley 2010 de 2019. Artículos 1.3.1.8.1, 1.3.1.8.6, 1.6.1.2.6, 1.6.1.4.3, 1.6.1.21.13, 1.6.1.26.6 y 3.2.1.1 del Decreto 1625 de 2016.

Cordial saludo.

De conformidad con el artículo 20 del Decreto 4048 de 2008, este Despacho está facultado para absolver las consultas escritas que se formulen sobre la interpretación y aplicación de las normas tributarias, aduaneras y cambiarias, en el marco de las competencias de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales. Por consiguiente, no corresponde a este Despacho, en ejercicio de las funciones descritas anteriormente, prestar asesoría específica para atender casos particulares, ni juzgar o calificar las decisiones tomadas por otras dependencias o entidades.

Mediante el radicado de la referencia, el peticionario formula una serie de preguntas las cuales se resolverán cada una a su turno, así:

Subdirección de Gestión Normativa y Doctrina

1. ***“A través del Oficio No. 100-208221-000090 del 28 de enero de 2020, esa Subdirección dio respuesta a varias consultas que había realizado bajo el Radicado No. 042339 del 12/12/2019, y respecto a la consulta No. 7, había solicitado se me interpretara el contenido del párrafo adicionado al artículo 804 del Estatuto Tributario a través del decreto 2106 del 22 de noviembre de 2019.(...) Por lo tanto, solicito nuevamente se me resuelvan las dudas en cuanto a, en qué eventos de carácter tributario, tiene aplicación el párrafo mencionado.”***

El párrafo del artículo 804 del Estatuto Tributario, adicionado por el artículo 53 del Decreto Ley 2106 de 2019, instaura:

*“Los contribuyentes podrán presentar pagos asociados a declaraciones que se encuentren en firme, detallando el mayor valor del impuesto a pagar y el concepto que lo origina. Estos pagos son pagos válidos y no serán objeto de devolución por concepto de pago de lo no debido, pago en exceso ni por cualquier otro concepto.” (Subrayado fuera del texto original).*

Ahora bien, el párrafo reseñado debe entenderse en el contexto de la norma de la cual hace parte y por la cual fue adicionado, con lo cual, teniendo presente la finalidad perseguida –simplificación, supresión y reforma de trámites, procesos y procedimientos innecesarios en la Administración Pública– y en el marco de la prelación en la imputación del pago, el contribuyente podrá realizar pagos asociados a declaraciones en firme por concepto de un mayor valor del impuesto.

2. ***“En la actualidad, qué contribuyentes están obligados a registrar los libros de contabilidad ante la Dian. Qué norma los obliga a dicho registro y bajo qué artículos quedaron compilados en el Decreto Único Tributario 1625 de 2016.”***

Sobre este asunto, se informa que el artículo 774 del Estatuto Tributario, dispone dentro de los requisitos para que la contabilidad constituya prueba, entre otros, el registro de los libros en la Cámara de Comercio o en la Administración de Impuestos Nacionales, según el caso, así:

*“ARTICULO 774. REQUISITOS PARA QUE LA CONTABILIDAD CONSTITUYA PRUEBA. Tanto para los obligados legalmente a llevar libros de contabilidad, como para quienes no estando legalmente obligados lleven libros de contabilidad, éstos serán prueba suficiente, siempre que reúnan los siguientes requisitos:*

1. *Estar registrados en la Cámara de Comercio o en la Administración de Impuestos Nacionales, según el caso; (...).”*

A su vez, el Concepto General Unificado de Entidades Sin Ánimo de Lucro -ESAL, responde a la pregunta ¿Están obligadas las entidades sin ánimo de lucro a registrar las actas y los libros de contabilidad? en el descriptor 8.2., dentro del que se explica que las entidades que no están obligadas a registrar los libros de contabilidad ante la Cámara de Comercio deberán hacerlo ante la Administración Tributaria.

Finalmente, para mayor conocimiento sobre este asunto, se remite su inquietud a la Subdirección de Asistencia al Cliente de la Dirección de Ingresos por ser la dependencia a cargo del adelantamiento de dicho trámite de registro.

Subdirección de Gestión Normativa y Doctrina

3. **“Si una persona natural, figura en el Rut como no responsable del Impuesto a las Ventas, por cuanto sus ingresos gravados del año anterior o año gravable son inferiores a 3.500 UVT y además cumple con los demás requisitos para no serlo, pero sus ingresos no gravados superan los 3.500 UVT, está obligada a facturar en forma electrónica?”**

**Se deben sumar ambos ingresos (gravados y no gravados) y si superan los 3.500 UVT, estaría obligado a expedir factura electrónica?”**

Sobre este asunto se informa que este Despacho se pronunció mediante los Oficios N° 907979 del 10 de diciembre de 2020 y N° 916620 del 14 de diciembre del mismo año, de los cuales se remite copia.

Adicionalmente, se precisa que, tratándose de personas naturales que cumplan con los requisitos establecidos en los numerales 3 y 7 del artículo 1.6.1.4.3 del Decreto 1625 de 2016, éstas no serán consideradas obligadas a expedir factura de venta o documento equivalente por expresa disposición legal; lo que ineludiblemente significa que las personas naturales que únicamente vendan bienes excluidos o presten servicios no gravados con IVA y obtengan ingresos brutos totales provenientes de estas actividades iguales o superiores a 3.500 UVT, son consideradas por la normatividad vigente como sujetos obligados a expedir factura de venta o documento equivalente.

4. **“Los no responsables del impuesto al consumo en licores y cigarrillos como son los comercializadores de dichos productos, deben cargar al costo el valor de dicho impuesto y éste hace parte de la base gravable para la liquidación del impuesto a las ventas?”**

Es pertinente advertir que los impuestos al consumo de licores, vinos, aperitivos y similares, así como al consumo de cigarrillos y tabaco elaborado son de carácter departamental (cfr. artículos 202 a 225 de la Ley 223 de 1995) y, por ende, no corresponde a este Despacho pronunciarse sobre los mismos.

Sin perjuicio de ello, para efectos de lo consultado se pone de presente lo siguiente:

- i) La base gravable sobre la cual se aplica la tarifa general del impuesto sobre las ventas en la venta, importación y comercialización de cigarrillos y tabaco elaborado “será el precio total de venta, de conformidad con lo previsto en el artículo 447 y siguientes del Estatuto Tributario, excluyendo en todas las etapas el impuesto al consumo y el destinado al deporte que se encuentra incorporado en el mismo” (subrayado fuera del texto original) (cfr. artículo 1.3.1.8.1 del Decreto 1625 de 2016).

“El impuesto al consumo y al deporte que se disminuye de la base gravable, es el pagado por el productor, el importador o el distribuidor cuando sea del caso” (subrayado fuera del texto original) (cfr. parágrafo del artículo 1.3.1.8.1 *ibídem*).

- ii) La base gravable sobre la cual se aplica la tarifa del impuesto sobre las ventas en la venta, importación y comercialización de los bienes sujetos al impuesto al consumo de licores, vinos, aperitivos y similares de que trata la Ley 223 de 1995 y los que se encuentren sujetos a monopolio de licores destilados de que trata la Ley 1816 de 2016 “corresponderá al precio total de venta, de conformidad con lo previsto en el artículo 447 y siguientes del Estatuto Tributario excluyendo en todas las etapas el impuesto al consumo o la participación” (subrayado fuera del texto original) (cfr. artículo 1.3.1.8.6 *ibídem*).

Subdirección de Gestión Normativa y Doctrina

En este sentido, el impuesto al consumo o la participación *“corresponde a lo causado a instancias del productor, el importador o el distribuidor cuando sea del caso, y deberá ser discriminado en la factura en todas las etapas”* (subrayado fuera del texto original) (cfr. artículo 1.3.1.8.6 *ibídem*).

**5. “Los requisitos establecidos en los artículos 771-2 y 771-5 del Estatuto Tributario, aplican sólo para la aceptación de pasivos e impuestos descontables para los contribuyentes inscritos en el Régimen Simple de Tributación, en el entendido de que no solicitan costos o deducciones?”**

El artículo 771-2 del Estatuto Tributario establece *grosso modo* que se requerirá de facturas, documentos equivalentes u otros (a falta de los anteriores) con el cumplimiento de ciertos requisitos legales *“Para la procedencia de costos y deducciones en el impuesto sobre la renta, así como de los impuestos descontables en el impuesto sobre las ventas”*.

Es por ello que, tomando como referencia la tesis expuesta en el Oficio N° 901689 del 3 de marzo de 2021 (del cual se anexa copia), es de colegir que, toda vez que los contribuyentes del Régimen Simple de Tributación – SIMPLE no son contribuyentes del impuesto sobre la renta a la luz de los artículos 903 y 907 del Estatuto Tributario, éstos se rigen por las normas especiales del SIMPLE, donde la base gravable de dicho impuesto unificado *“está integrada por la totalidad de los ingresos brutos, ordinarios y extraordinarios, percibidos en el respectivo periodo gravable”* (subrayado fuera del texto original) (cfr. artículo 904 del Estatuto Tributario), excepto por los ingresos constitutivos de ganancia ocasional y los ingresos no constitutivos de renta ni ganancia ocasional (cfr. parágrafo del artículo 904 *ibídem*).

Ahora bien, cuando el contribuyente del Régimen Simple de Tributación – SIMPLE es, adicionalmente, responsable del impuesto sobre las ventas, estará en la obligación de exigir y conservar los documentos referidos en el artículo 771-2 *ibídem*, con el lleno de los requisitos legales, para efectos de la procedencia de los correspondientes impuestos descontables.

Por su parte, en líneas generales el artículo 771-5 *ibídem* dispone que los pagos que efectúen los contribuyentes o responsables deberán realizarse mediante unos determinados medios de pago, *“Para efectos de su reconocimiento fiscal como costos, deducciones, pasivos o impuestos descontables”*. Esta norma igualmente contempla los porcentajes de los pagos en efectivo que tuvieron, tienen y tendrán reconocimiento fiscal en el sentido ya indicado desde el año gravable 2018, así como aquellos pagos individuales realizados por personas jurídicas y personas naturales que perciban rentas no laborales que, para los mismos efectos, se deben canalizar a través de los medios financieros.

Ahora bien, el parágrafo 5° de la norma en comentario señala específicamente que *“Tratándose de los pagos en efectivo que efectúen (...) los comercializadores del régimen SIMPLE (...) podrán tener reconocimiento fiscal (...) como costos, deducciones, pasivos o impuestos descontables, independientemente del número de pagos que se realicen durante el año”* dentro de ciertos porcentajes.

De modo que, en lo que al artículo 771-5 *ibídem* atañe, también es de concluir que aplica para el comercializador contribuyente del Régimen Simple de Tributación – SIMPLE que sea asimismo

Subdirección de Gestión Normativa y Doctrina

responsable del impuesto sobre las ventas, en relación con la procedencia de los impuestos descontables.

Por último, es de aclarar que los artículos 771-2 y 771-5 del Estatuto Tributario no se refieren al reconocimiento fiscal de los pasivos del contribuyente, para lo cual el peticionario deberá tener en cuenta, entre otras disposiciones, lo plasmado en el artículo 21-1 *ibídem*.

**6. “El artículo 87.9 de la Ley 142 de 1994 expresa:**

***’87.9 (...) Las entidades públicas podrán aportar bienes o derechos a las personas prestadoras de servicios públicos domiciliarios, siempre y cuando su valor no se incluya en el cálculo de las tarifas que hayan de cobrarse a los usuarios y que en el presupuesto de la entidad que autorice el aporte figure este valor. (...)***

***(...)***

***Si el aporte lo realiza un Depto. a una empresa prestadora de servicios públicos contribuyente del impuesto sobre la renta, y el aporte no es reembolsable, dichos aportes para esta última constituyen ganancia ocasional, o por provenir de ingresos públicos, no está sometido a este impuesto.”***

Se invita a la lectura del Oficio N° 039082 del 1° de junio de 2010, que confirmó el Oficio N° 077941 del 12 de agosto de 2008 (de los cuales se anexa copia), de los que se desprende que los aportes de bienes o derechos a los que hace alusión el numeral 87.9 del artículo 87 de la Ley 142 de 1994 *“son ingresos gravados con el impuesto sobre la renta con fundamento en el artículo 26 del Estatuto Tributario”* (subrayado fuera del texto original), por cuanto las empresas de servicios públicos domiciliarios los reciben a título gratuito, incrementando su patrimonio.

***“Con el paso del Régimen Simplificado a No Responsable del Impuesto a las Ventas (...) sigue vigente la obligación de llevar el Libro Fiscal de Operaciones diarias contemplado en el artículo 616 del E.T. para estos últimos. Está vigente este artículo?”***

***En caso de estar vigente, y por ende vigente la obligación de llevar el libro fiscal por parte de los no responsables del Impuesto a las Ventas, que cumplan con los requisitos establecidos en el parágrafo 3 del artículo 437, existe sanción para quienes no lo lleven?***

***Se encuentra vigente el OFICIO 015456 de febrero 20 de 2006, en el cual se indica que los Responsables del Régimen Simplificado no estaban obligados a llevar libros de contabilidad en los términos del Código de Comercio, sí llevaban el libro fiscal de operaciones diarias, por ser el artículo 616 norma especial?”***

El artículo 616 del Estatuto Tributario indica que *“Quienes comercialicen bienes o presten servicios gravados perteneciendo al régimen simplificado, deberán llevar el libro fiscal de registro de operaciones diarias por cada establecimiento, en el cual se identifique el contribuyente, esté debidamente foliado y se anoten diariamente en forma global o discriminada las operaciones realizadas”* (subrayado fuera del texto original)

Ahora bien, el artículo 20 de la Ley 2010 de 2019 ordena: *“Elimínense todas las referencias al régimen simplificado del impuesto a las ventas y del impuesto nacional al consumo. Las normas que se refieran*

Subdirección de Gestión Normativa y Doctrina

*al régimen común y al régimen simplificado, se entenderán referidas al régimen de responsabilidad del impuesto sobre las ventas (IVA)* (subrayado fuera del texto original).

De manera que los no responsables del IVA (antes pertenecientes al régimen simplificado de este impuesto) continúan con la obligación de llevar el libro fiscal de registro de operaciones diarias, en los términos previstos en el artículo 616 *ibídem*.

En cuanto a las sanciones aplicables sobre el particular, la misma norma en comento señala de manera palmaria: *“la no presentación del mismo al momento que lo requiera la administración, o la constatación del atraso, dará lugar a la aplicación de las sanciones y procedimientos contemplados en el artículo 652, pudiéndose establecer tales hechos mediante el método señalado en el artículo 653”* (subrayado fuera del texto original).

En cuanto al Oficio N° 015456 del 20 de febrero de 2006, éste se fundamentó, entre otros, en el artículo 616 del Estatuto Tributario (libro fiscal de registro de operaciones), el cual no ha sido modificado, salvo por lo señalado anteriormente respecto al cambio al régimen de responsabilidad del impuesto sobre las ventas. Ahora bien, lo anterior sin perjuicio de algunas disposiciones normativas que fueron introducidas posteriormente, como aquellas incorporadas en el artículo 21-1 del Estatuto Tributario para efectos del impuesto sobre la renta.

- 7. “El concepto de ‘Residencia Fiscal’, se predica sólo para las personas naturales, en los términos establecidos en el artículo 10 del E.T.? En caso de que dicho concepto aplique también para las personas jurídicas y entidades, qué norma tributaria contempla este concepto?”**

Sobre el particular, este Despacho se pronunció mediante el Oficio N° 000657 del 17 de mayo de 2013, el cual anexamos para su conocimiento.

- 8. “(...) en el artículo 1.6.1.26.6 del decreto 1625 de 2016 (...) no se establece el requisito del presupuesto y el registro del proyecto en la DIAN. Sin embargo, los funcionarios de las respectivas administraciones de Impuestos del País solicitan el presupuesto y el registro del proyecto ante la Dian? (...)Cuál es la opinión de esa Subdirección respecto a lo antes expuesto? Son o no exigibles (...)?”**

El artículo 1.6.1.21.13 del Decreto 1625 de 2016 contempla los requisitos generales que cualquier solicitud de devolución y/o compensación debe reunir. Adicionalmente, el artículo 1.6.1.26.6 *ibídem* regula los requisitos especiales para la devolución del IVA por la adquisición de materiales para la construcción de vivienda de interés social y prioritaria.

En este sentido, ya que las referidas normas demandan una interpretación restrictiva, no es viable jurídicamente exigir requisitos diferentes a los contemplados en las mismas.

Conviene anotar que el artículo 1.6.1.26.6 *ibídem* fue modificado por el artículo 1° del Decreto 96 de 2020, situación que se debe tener en cuenta según el momento en el cual se presentó la solicitud de devolución del IVA, esto es, con anterioridad o posterioridad al 28 de enero de 2020, fecha de entrada en vigencia de la presente modificación.

- 9. “Se encuentran (sic) vigente el Oficio No 018131 de junio 19 de 2015, en el que se indica**

Subdirección de Gestión Normativa y Doctrina

***que el servicio de Vigilancia prestado a las EPS E IPS, se encuentra gravado con el Impuesto a las ventas?”***

El Concepto N° 018131 del 19 de junio de 2015, fue publicado en el Diario Oficial 49573 de 14 de julio de 2015 y se fundamentó en el numeral 3 del artículo 476 del Estatuto Tributario, en el que se concluyó que “el servicio de Seguridad y Vigilancia prestado a las Empresas Promotoras de Salud – EPS *no está excluido del Impuesto sobre las Ventas – IVA, ya que no hace parte del conjunto básico de servicios de atención en salud a que tiene derecho el afiliado y que son propias del Plan Obligatorio de Salud – POS*” (subrayado fuera del texto original), se encuentra vigente.

Esta tesis fue posteriormente reiterada en el Oficio N° 012571 del 20 de mayo de 2016 (del cual se anexa copia).

Téngase en cuenta que el artículo 476 del Estatuto Tributario fue modificado por el artículo 10 de la Ley 210 de 2019 y los servicios vinculados con la seguridad social de acuerdo con lo previsto en la Ley 100 de 1993, pasaron a hacer parte del numeral 2° del artículo 476 del Estatuto Tributario sin sufrir modificación alguna en su parte sustancial.

**10. “Se encuentra vigente el Oficio No. 1739 (018356) de julio 16 de 2019, en cuanto a que el arrendamiento que paga una IPS O EPS está gravado con el Impuesto a las Ventas? En caso de estar vigente, se entiende entonces que está revocado el Oficio No. 007620 de marzo 11 de 2015, en el cual se había señalado que estaba excluido del IVA?”**

Mediante Oficio N° 001863 (N° interno 100202208-107) del 6 de abril de 2021 (del cual se anexa copia), la Dirección de Gestión Jurídica aclaró la doctrina oficial al respecto, así:

*“El servicio de arrendamiento de bienes inmuebles contratado por las entidades administradoras del régimen subsidiado y las entidades promotoras de salud, en calidad de arrendatarias, no se encuentra excluido del impuesto sobre las ventas – IVA, salvo se demuestre que tiene por objeto único y directo desarrollar prestaciones propias del POS, en los términos del numeral 2 del artículo 476 del Estatuto Tributario y el artículo 1.3.1.13.13 del Decreto 1625 de 2016.”* (Subrayado fuera del texto original).

**11. “El concepto de Rentas de Capital y Rentas no laborales, mencionado en el literal d) del artículo 1° de la Resolución No. 011004 de 29 de octubre de 2018, debe ser equiparado al total de ingresos que obtuvo la persona natural por el año 2019, para efectos de establecer si estuvo obligado o no a reportar a la Dian información exógena por dicho año?”**

*Se realiza la consulta, por cuanto, respecto a la obligación de reportar información en medios magnéticos a la Dian, la Resolución 011004 (...) de 2018, no hizo mención en lo referente a qué ingresos se debían tomar con respecto al año 2019 por parte de las personas naturales inscritas en el Régimen Simple de Tributación. Sólo señaló para estos, la obligación de reportar los descuentos por concepto de pensiones pagadas respecto de sus empleados, y el valor de la retención que le practicaron por ventas.*

*(...)Se consulta si ha habido pronunciamiento alguno de la Dirección de Gestión Organizacional de la Dian al respecto?”*

Subdirección de Gestión Normativa y Doctrina

Ya que la consulta versa sobre la aplicación de la Resolución DIAN N° 011004 de 2018 – por la cual se establece el grupo de obligados a suministrar información tributaria a la Entidad por el año gravable 2019 – y tal y como fuera indicado en el Oficio N° 903512 del 28 de julio de 2020 (mencionado por el peticionario), la presente inquietud será trasladada a la Dirección de Gestión Organizacional para que se pronuncie en lo de su competencia.

**12. “Respecto al Régimen Simple de Tributación, se consulta:**

***Aplica para dicho Régimen lo dispuesto en los artículos 236, 237 y 238 del Estatuto Tributario? En caso afirmativo, cómo se determinará la renta por comparación de patrimonios en el Régimen Simple de Tributación?”***

El método especial de determinación de la renta gravable por comparación patrimonial de que tratan los artículos 236 a 239 del Estatuto Tributario es propio del impuesto sobre la renta y complementarios.

En efecto, el propio Consejo de Estado así lo reconoce, tal y como se desprende de lo expuesto en la sentencia del 17 de junio de 2010, Radicación N° 25000-23-27-000-2004-01680-01(16731), Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Cuarta, C.P. MARTHA TERESA BRICEÑO DE VALENCIA: *“El citado método especial para establecer la renta gravable, consagrado por el artículo 236 del Estatuto Tributario como excepción a la depuración ordinaria contenida en el artículo 26 ibídem, posee su fundamento en la premisa lógica de que a ningún declarante le es dable legalmente incrementar el patrimonio poseído al cierre de una determinada vigencia fiscal, durante el período siguiente, en una suma superior a la de los ingresos ordinarios y extraordinarios percibidos en este último (...)”* (subrayado fuera del texto original).

No sobra recordar que el artículo 26 del Estatuto Tributario versa sobre la determinación de la renta líquida gravable para efectos del impuesto sobre la renta y complementarios.

Por lo antepuesto y tal y como se concluyó en la respuesta al interrogante #5, ya que los contribuyentes del Régimen Simple de Tributación – SIMPLE no son contribuyentes del impuesto sobre la renta a la luz de los artículos 903 y 907 del Estatuto Tributario, no les resulta aplicable el referido método especial de determinación de la renta gravable por comparación patrimonial.

**13. “Cuál es el documento equivalente al que hace mención el inciso segundo del literal f) del artículo 437 del E.T.? Es el documento soporte contemplado en el artículo 55 de la Resolución 00042 del 5 de mayo de 2020? Si la respuesta fuera que es el establecido en el artículo 55 de la Resolución 00042 (...) en el mismo documento se debe indicar el valor del IVA ASUMIDO?”**

El literal c) del artículo 177-2 del Estatuto Tributario prevé:

***“Artículo 177-2. No aceptación de costos y gastos. No son aceptados como costo o gasto los siguientes pagos por concepto de operaciones gravadas con el IVA (...) c) Los realizados a personas naturales no inscritas en el <régimen de responsabilidad del Impuesto sobre las Ventas (IVA)>, cuando no conserven copia del documento en el cual conste la inscripción del respectivo vendedor o prestador de servicios en el <régimen de no responsables de IVA>. Se exceptúan de lo anterior las operaciones gravadas realizadas con agricultores, ganaderos***

Subdirección de Gestión Normativa y Doctrina

*y arrendadores pertenecientes al <régimen de no responsables de IVA>, siempre que el comprador de los bienes o servicios expida el documento equivalente a la factura a que hace referencia el literal f) del artículo 437 del Estatuto Tributario*. (Subrayado, tachado y negrita fuera del texto original).

Consecuentemente, el literal f) del artículo 437 del Estatuto Tributario dispone:

**“Artículo 437. Los comerciantes y quienes realicen actos similares a los de ellos y los importadores son sujetos pasivos. Son responsables del impuesto:**

(...)

**f. Los contribuyentes pertenecientes al <régimen de responsabilidad del Impuesto sobre las Ventas (IVA)> del Impuesto sobre las ventas, por el impuesto causado en la compra o adquisición de los bienes y servicios gravados relacionados en el artículo 468-1, cuando estos sean enajenados o prestados por personas naturales no comerciantes que no se hayan inscrito en el <régimen de responsabilidad del Impuesto sobre las Ventas (IVA)>.**

*El impuesto causado en estas operaciones será asumido por el comprador o adquirente del <régimen de responsabilidad del Impuesto sobre las Ventas (IVA)>, y deberá ser declarado y consignado en el mes correspondiente a la fecha del pago o abono en cuenta. El impuesto retenido podrá ser tratado como descontable en la forma prevista por los artículos 485, 485-1, 488 y 490 de este Estatuto. Sobre las operaciones previstas en este literal, cualquiera sea su cuantía, el adquirente emitirá al vendedor el documento equivalente a la factura, en los términos que señale el reglamento (...).*

En virtud de las normas precitadas, se deduce que versan sobre dos asuntos: i. El régimen de responsabilidad del impuesto sobre las ventas, y ii. La obligación de expedir la factura, documento equivalente o documento soporte.

En lo que atañe al régimen de responsabilidad del IVA, es preciso resaltar que el parágrafo 3 del artículo 437 del Estatuto Tributario contempla como **no responsables** del IVA a los pequeños agricultores y ganaderos, siempre que cumplan con la totalidad de las condiciones previstas en la norma.

**“Artículo 437. Los comerciantes y quienes realicen actos similares a los de ellos y los importadores son sujetos pasivos. Son responsables del impuesto:**

(...)

**Parágrafo 3. (...)** *Deberán registrarse como responsables del IVA quienes realicen actividades gravadas con el impuesto, con excepción de las personas naturales comerciantes y los artesanos, que sean minoristas o detallistas, los pequeños agricultores y los ganaderos, así como quienes presten servicios, siempre y cuando cumplan la totalidad de las siguientes condiciones (...).*

En ese orden de ideas, es factible que algunos agricultores y ganaderos, en tanto no cumplan las condiciones señaladas, detentan la calidad de responsables del impuesto sobre las ventas.

De otra parte, respecto a la obligación de facturar, el Decreto 1625 de 2016 (sustituido parcialmente por el Decreto 358 de 2020) dispone como obligados a expedir factura de venta y/o documento equivalente en el numeral 3 del artículo 1.6.1.4.2. a:

Subdirección de Gestión Normativa y Doctrina

*“3. Todas las personas o entidades que tengan la calidad de comerciantes, ejerzan profesiones liberales o presten servicios inherentes a estas, o enajenen bienes producto de la actividad agrícola o ganadera, independientemente de su calidad de contribuyentes o no contribuyentes de los impuestos administrados por la Unidad Administrativa Especial Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales - DIAN, con excepción de los sujetos no obligados a expedir factura de venta y/o documento equivalente previstos en los artículos 616-2, inciso 4 del parágrafo 2 y parágrafo 3 del artículo 437 y 512-13 del Estatuto Tributario y en el artículo 1.6.1.4.3., del presente Decreto”.* (Subrayado fuera de texto original).

En armonía con lo anterior, el numeral 3 del artículo 1.6.1.4.3 del mismo Decreto 1625 de 2016, expresa dentro de los sujetos no obligados a expedir factura o documento equivalente a: *“3. Las personas naturales de que tratan los parágrafos 3 y 5 del artículo 437 del Estatuto Tributario, siempre que cumplan la totalidad de las condiciones establecidas en la citada disposición, como no responsable del impuesto sobre las ventas -IVA”.*

En consecuencia, los agricultores y ganaderos que cumplan con los presupuestos establecidos en el parágrafo 3 del artículo 437 del Estatuto Tributario no estarán obligados a expedir factura o documento equivalente, haciendo hincapié en lo expuesto en el literal c) del artículo 177-2 del Estatuto Tributario.

Ahora bien, es importante resaltar que, pese a que el literal c) del artículo 177-2 y el literal f) del artículo 437 del Estatuto Tributario contemplan la expedición de un documento equivalente por parte del responsable de IVA como requisito indispensable para la procedencia de deducciones, costos e impuestos descontables por concepto de pagos a agricultores y ganaderos no responsables de IVA, lo cierto es que bajo la normatividad vigente el documento para acreditar dicho pago es el documento soporte previsto en el artículo 1.6.1.4.12 de que trata el Decreto 1625 de 2016 (sustituido parcialmente por el Decreto 358 de 2020) y el artículo 55 de la Resolución 000042 de 2020 (adicionado por el artículo 5 de la Resolución 000012 de 2021).

Finalmente, de acuerdo con el literal f) del artículo 437 del Estatuto Tributario el impuesto causado en estas operaciones debe ser asumido por el comprador o adquiriente responsable de IVA, y debe ser declarado y consignado en el mes correspondiente a la fecha del pago o abono en cuenta. Este tratamiento ha sido reiterado por medio de los Oficios 001417 de 2017 y el Oficio 045671 de 31 de julio de 2003, considerando el régimen de facturación y de soporte documental correlativo.

**14. “Se puede solicitar a la Dian la devolución del impuesto a las ventas pagado en la adquisición de los bienes que se enajenan a las Cárceles, cuya venta es excluida, tal como se ordena en la sentencia proferida por el Consejo de Estado Exp. 21778 de septiembre 25 de 2019. C.P. Dra. Stella Jeannette Carvajal Basto. (...) en la cual se ordena (...) la devolución del impuesto a las ventas pagado en la adquisición de los materiales utilizados en la construcción de una Cárcel?”**

***En caso de que igualmente se enajenen los bienes de igual naturaleza a otros compradores, sobre los cuales se debe generar el impuesto a las ventas, con el fin de aplicar el principio de la Eficiencia, se puede llevar el impuesto a las ventas pagado en las compras, como impuestos descontables, que se descontarán del generado en la venta de bienes gravados a otros compradores, o necesariamente se debe solicitar la devolución en forma independiente en los términos de la sentencia? O sería válido,***

Subdirección de Gestión Normativa y Doctrina

***solicitar la exclusión del IVA a los proveedores de los bienes que se venderán como dotación a las cárceles (...)?***

El artículo 130 de la Ley 633 de 2000 establece: “*Quedan excluidos del impuesto a las ventas y de los aranceles de importación los equipos, elementos e insumos nacionales o importados directamente con el presupuesto aprobado por el Inpec o por la autoridad nacional respectiva que se destinen a la construcción, instalación, montaje, dotación y operación del sistema carcelario nacional, para lo cual deberá acreditarse tal condición por certificación escrita expedida por el Ministro de Justicia y del Derecho*”.

De acuerdo con la norma citada, dicho tratamiento tributario procede en la medida que se cumplan las condiciones allí señaladas, es decir: (i) Que se trate de una operación de venta o importación de equipos, elementos e insumos directamente con el presupuesto aprobado por el INPEC o por la autoridad nacional respectiva, (ii) Que dichos bienes se destinen a la construcción, instalación, montaje, dotación y operación del sistema carcelario nacional, y (iii). Que se acredite lo anterior por medio de una certificación escrita expedida por el Ministro de Justicia y del Derecho.

Así las cosas, tal como se dispuso en el oficio No. 034095 de 2017 “(...) el precepto el legal transcrito dispone respecto de los bienes excluidos, que además de ser equipos, elementos e insumos nacionales o importados, deben provenir “directamente con el presupuesto aprobado por el INPEC o por la autoridad nacional respectiva”, con ello, limita la aplicación de la exclusión respecto a que su adquisición debe darse directamente por el INPEC o por la autoridad nacional respectiva”.

Por otra parte, en lo que atañe a su segundo interrogante, este Despacho reitera lo expuesto en el oficio No. 034095 de 2017, en cuanto a que: “(...) la exclusión tributaria estipulada en el artículo 130 de la Ley 633 de 2000, no aplica para servicios, tampoco para los bienes adquiridos por terceros contratistas con el fin de prestar un servicio contratado. Toda vez que, la disposición legal, no incluyó estos supuestos fácticos dentro de la norma expedida, no siendo posible al interprete adicionar la disposición legal por escapar a la competencia que este ostenta”.

- 15. “(...) se encuentran vigentes los Conceptos 077306 de octubre 1º de 1.998 Radicado 56159 de julio 29 de 1.998 y el 013838 de febrero 17 de 2000, con Ref. Consulta 242/99 los cuales refieren el numeral 11 del artículo 20 del Código de Comercio, en el cual se consideran comerciantes las empresas de transporte, no siendo comerciantes las personas naturales que no estén constituidas en empresa.”**

En el Concepto N° 077306 del 1º de octubre de 1998 se indicó:

*“De acuerdo con el artículo 19 del código de Comercio, uno de los deberes de los comerciantes es el de llevar libros de contabilidad en debida forma. Y para establecer si las actividades que una persona realiza, son mercantiles y consecuentemente si están obligadas a llevar libros de contabilidad debidamente registrados, es necesario examinar la enumeración declarativa de artículo 20 del mismo código y es así como el numeral 11 considera como acto mercantil, las empresas de transporte de personas o de cosas, a título oneroso, cualesquiera que fueren la vía y el medio utilizados.”*

*El mismo estatuto comercial dice que se entiende por empresa, toda actividad económica organizada para la producción, transformación, circulación, administración o custodia de*

Subdirección de Gestión Normativa y Doctrina

*bienes, o para la prestación de servicios y dicha actividad debe realizarse mediante uno o más establecimientos de comercio.*

*La Ley 336 de 1.996, o Estatuto Nacional de Transporte, en su artículo 10 dice que para los efectos de esa ley, se entiende por operador o empresa de transporte, la persona natural o jurídica constituida como unidad de explotación económica permanente con los equipos, instalaciones y órganos de administración adecuados para efectuar el traslado de un lugar a otro de personas o cosas, o de unas y otras conjuntamente.*

*Fácilmente se concluye que según las normas comerciales y las del Estatuto del Transporte, la persona natural propietaria de vehículos transportadores de carga, debe estar organizada como empresa para considerarla como comerciante y por lo tanto obligada a llevar libros de contabilidad y efectuar ajustes por inflación. (...)* (Subrayado fuera del texto original).

Teniendo en cuenta que los artículos 19 y 20 del Código de Comercio, y 10 de la Ley 336 de 1996 no han sido modificados a la fecha, es de colegir que el Concepto N° 077306 mantiene su vigencia; sin embargo, es preciso comprender que el mismo está dado en el ámbito tributario, que en todo caso se debe entender sin perjuicio de algunas disposiciones normativas que fueron introducidas posteriormente, como aquellas incorporadas en el artículo 21-1 del Estatuto Tributario.

En el Concepto N° 013838 del 17 de febrero del 2000 se manifestó:

*“Dentro de las actividades reguladas por el Código de Comercio, como mercantiles se encuentra: ‘...11o) Las empresas de transporte de personas o de cosas, a título oneroso, cualesquiera que fueren la vía y el medio utilizados.’ Entendiendo por Empresa la actividad económica organizada para desarrollar la actividad comercial específica.*

*A su turno el artículo 19 del Código de Comercio consagra como una de las obligaciones de los comerciantes ‘3o) Llevar contabilidad regular de sus negocios conforme a las prescripciones mercantiles.’*

*De las normas traídas a colación puede afirmarse en primer lugar, que quienes desarrollen regularmente la actividad de transporte sea de personas o de cosas, se consideran comerciantes y en tal medida están en la obligación de llevar contabilidad que se ajuste a las prescripciones legales sobre la materia.*

*De otra parte, la legislación tributaria reconoce el derecho a deducir de la renta del contribuyente, la depreciación de los bienes usados en los negocios o actividades productoras de renta. En tal sentido se expresa el artículo 128 del Estatuto Tributario:*

*(...)*

*En concordancia con las normas mercantiles, el artículo 141 del mencionado Estatuto exige el registro contable de la depreciación así: (...)*

*Como corolario de lo expuesto puede señalarse que la deducción por depreciación que pueden solicitar los contribuyentes declarantes del impuesto sobre la renta, debe estar debidamente contabilizada.* (Subrayado fuera del texto original)

Subdirección de Gestión Normativa y Doctrina

Aunque este pronunciamiento comparte lo señalado en el Concepto N° 077306 de 1998 en lo que a la obligación de llevar libros de contabilidad se refiere, es preciso comprender que perdió vigencia por cuanto el artículo 141 del Estatuto Tributario fue derogado por el artículo 376 de la Ley 1819 de 2016.

Por último el “*Radicado 56159 de julio 29 de 1.998*”, señalado por el peticionario, no se encontró en la base de datos interna, de modo que cordialmente se le solicita revisar su número identificación y, en dado caso, acompañar copia del mismo.

**16. “El valor recibido de una sentencia en la cual se condena al Estado, a qué tarifa de retención en la fuente está sometido?”**

Se invita a la lectura del Concepto N° 030573 del 9 de noviembre de 2015 y de los Oficios N° 022859 del 24 de agosto de 2016, N° 021652 del 16 de agosto de 2018, N° 007156 del 27 de marzo de 2019 y N° 902671 del 9 de diciembre de 2019 (de los cuales se anexa copia) en los que se ha tratado el tema consultado.

**17. “El párrafo 2° del artículo 1° de la Resolución 000071 de octubre 28 de 2019, señala que los contribuyentes que pertenezcan al grupo contable sector privado 3, y que en el mismo período hayan obtenido ingresos brutos fiscales inferiores a 45.000 UVT, deberán diligenciar, conservar y exhibir las secciones correspondientes a.”**

**Se consulta: cuando la norma expresa: diligenciar, conservar y exhibir, la palabra diligenciar, significa enviarlas a la Dian, o sólo tenerlas para cuando dicha entidad lo solicite. Igualmente se pregunta: si el mismo sector privado 3, supera las 45.000 uvt, deben diligenciarse todas las secciones y enviarlas a la Dian?”**

El párrafo 2° del artículo 1° de la Resolución DIAN N° 000071 de 2019 – por la cual se prescribió el formato de Reporte de Conciliación Fiscal para el año gravable 2020 – establece que los contribuyentes que al 31 de diciembre del año gravable objeto de conciliación pertenezcan al grupo contable sector privado 3 de que trata el Decreto 2420 de 2015 y que en el mismo período hayan obtenido ingresos brutos fiscales inferiores a 45.000 UVT “*deberán diligenciar, conservar y exhibir*” las secciones correspondientes a carátula, ESF – Patrimonio y ERI – Renta líquida. Así las cosas, no se observa que la norma en comento contenga una obligación de presentar o enviar las referidas secciones a la Administración Tributaria.

Ahora bien, referente a los contribuyentes que al 31 de diciembre del año gravable objeto de conciliación pertenezcan al grupo contable sector privado 3 y que en el mismo período hayan obtenido ingresos brutos fiscales iguales o superiores a 45.000 UVT, se deberá atender lo contemplado en el mismo artículo 1° antes citado. En efecto, esta disposición señala que “*El ‘Reporte de Conciliación Fiscal’ deberá ser diligenciado y presentado a través de los Servicios Informáticos Electrónicos de la DIAN, por los contribuyentes del impuesto sobre la renta y complementarios obligados a llevar contabilidad o por quienes de manera voluntaria decidan llevar contabilidad, cuyos ingresos brutos fiscales obtenidos en el período gravable objeto de conciliación sean iguales o superiores a 45.000 UVT*” (subrayado fuera del texto original).

**18. “Para efectos de establecer el porcentaje máximo del 20% para el año 2021 que puede soportarse sin factura electrónica, el valor de la nómina como aplica, para determinar dicho porcentaje? Se debe excluir para efectos de calcular el porcentaje? Qué**

Subdirección de Gestión Normativa y Doctrina

***incidencia tiene la nómina en estos porcentajes? Cuando la nómina se convierta en documento electrónico según proyecto emitido por la Dian, ésta, cómo aplica el porcentaje. Hará parte del 80%, seguirá haciendo parte del 20%, o debe excluirse para el cálculo del 80-20 para el año 2021.”***

Al respecto, se informa que este Despacho se pronunció sobre este asunto mediante el oficio No. 904164 del 21 de agosto de 2020, el cual se adjunta para mayor conocimiento.

Adicional a ello, se informa que por medio de la Resolución DIAN 000013 del 11 de febrero de 2021 (modificado mediante la Resolución DIAN 000037 del 05 de mayo de 2021) se implementa y desarrolla en el sistema de facturación electrónica la funcionalidad del documento soporte de pago de nómina electrónica y se adopta el anexo técnico para este documento.

**19. “Cuando el artículo 80 de la Resolución 000042 (...) de 2020, enumera del 1 al 5 los soportes que serán válidos como soportes de costos y deducciones, se pregunta: son estos documentos los que soportarán el 20% de los costos y gastos para el año 2021. Cómo cuenta la nómina en éstos porcentajes. Se presentan dudas en cuanto a qué documentos están incluidos en el 20% y sobre todo la nómina en el caso de empresas en las cuales esta, representa un 80% o más del total de los costos y gastos.”**

Los documentos de que trata el artículo 1.6.1.4.27 del Decreto 1625 de 2016, reiterados por el artículo 80 de la Resolución 000042 de 2020, se tendrán en cuenta dentro del porcentaje máximo a soportar sin factura electrónica como documentos que soportan el total de costo y deducción en el impuesto sobre la renta y/o descontable en IVA. Por lo anterior, los costos, deducciones y descontables soportados con dichos documentos no podrán desconocerse, siempre que las operaciones en ellos descritas cumplan los criterios del artículo 107 del Estatuto Tributario y las demás normas que dispongan requisitos de fondo para su procedencia.

**20. “(...) he tenido conocimiento del concepto No. 100208221-1566 emitido por esa Subdirección el día 10 de diciembre de 2020, a través del cual se da respuesta a varias consultas (...) relacionadas con el porcentaje de adquisición de bienes y servicios que deben soportarse con factura electrónica y con otros documentos.**

**(...)**

**Aun no queda claro, los documentos que hacen parte del 20% como soportes válidos de costos y deducciones para el año 2021.**

**Qué porcentaje de esta cifra se debe sustentar con factura electrónica, y por qué se dice en todos los conceptos emitidos que los documentos equivalentes válidos, además de la nómina, no cuentan para el mismo? (...) solicito (...) que esa Subdirección emita un Concepto Unificado, y a través de ejemplos, establezca la forma de aplicar dichos porcentajes (...)**

Por favor remitirse al punto inmediatamente anterior. En cualquier caso, se precisa que en efecto los únicos documentos equivalentes a la factura de venta vigentes son los dispuestos en el artículo 1.6.1.4.6 del Decreto 1625 de 2016, los cuales, siempre que cumplan todos los requisitos dispuestos en la normatividad vigente, son soporte del total de costos y deducciones en el impuesto sobre la renta y/o descontables en IVA. Lo anterior, en los términos del artículo 771-2 del Estatuto Tributario.

Subdirección de Gestión Normativa y Doctrina

Se exceptúan de lo anterior, aquellos costos, deducciones y descontables soportados en tiquetes de máquina registradora con sistema POS, documento equivalente que si bien está vigente, por expresa disposición legal (artículo 1.6.1.4.26 del Decreto 1625 de 2016) fue válido únicamente como soporte hasta el 1 de noviembre de 2020. Para mayor conocimiento sobre este asunto se remite el oficio No. 902996 de 2021.

Acerca de la solicitud de expedición del concepto unificado en materia de facturación, este Despacho tiene en cuenta su solicitud y se encuentra evaluando la expedición del mismo.

**21. Si una sociedad de prestación de servicios, requiere hacer pagos a sus socios, quienes a la vez son quienes prestan el servicio a nombre de la sociedad (...) y los mismos no están obligados a expedir factura, debiéndose emitir el documento soporte de pago a personas no obligadas a expedir factura electrónica, cómo aplicaría en este caso la obligación de soportar para el año 2021 dichos costos en un porcentaje de un 80% con factura electrónica? Cómo aplicarían los porcentajes del 80% y 20% para el año 2021?**

**Debería estar soportado un 80% de los pagos (costos) realizados a los socios no obligados a expedir factura, con factura electrónica, obligándose estos a se (sic) facturadores electrónicos voluntarios. Qué documentos soportarían el 20%.**

**Como (sic) cuentan dentro de los porcentajes los documentos enunciados en los numerales 1 al 5 del artículo 80 de la Resolución 000042 de 2020?"**

Téngase en cuenta lo dispuesto en los puntos anteriores; de igual manera, se sugiere la lectura de las disposiciones tributarias en materia de contratos de mandato, incluyendo aquellas en relación con la facturación en este tipo de relaciones contractuales, en caso que parte de la operación descrita califique de dicha forma, así como las normas de abuso en materia tributaria.

Ahora bien, se precisa que, tratándose de servicios prestados por sujetos no obligados a facturar, el soporte de costos y deducciones en el impuesto sobre la renta e impuesto descontables en IVA es el dispuesto en el artículo 1.6.1.4.12 del Decreto 1625 de 2016, regulado en el artículo 55 de la Resolución DIAN 000042 de 2020 (adicionado por la Resolución DIAN 000012 de 2021).

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,

**PABLO EMILIO MENDOZA VELILLA**

Subdirector de Gestión Normativa y Doctrina

Dirección de Gestión Jurídica

UAE-DIAN

Car. 8 N° 6C-38 Piso 4, Edificio San Agustín, Bogotá D.C.

## Subdirección de Gestión Normativa y Doctrina

Proyectó: Brandon S. Espinel Laverde

Revisó: Judy Marisol Céspedes Quevedo y Alfredo Ramírez Castañeda

Anexo copias del Concepto N° 030573 del 9 de noviembre de 2015 y de los Oficios N° 077941 del 12 de agosto de 2008, N° 039082 del 1° de junio de 2010, N° 000657 del 17 de mayo de 2013, N° 012571 del 20 de mayo de 2016, N° 022859 del 24 de agosto de 2016, N° 021652 del 16 de agosto de 2018, N° 007156 del 27 de marzo de 2019, N° 902671 del 9 de diciembre de 2019, N° 907979 del 10 de diciembre de 2020, N° 916620 del 14 de diciembre de 2020, N° 901689 del 3 de marzo de 2021 y N° 001863 (N° interno 100202208-107) del 6 de abril de 2021.