



MinHacienda

PROSPERIDAD  
PARA TODOS

www.dian.gov.co

Dirección de Gestión Jurídica

Bogotá, D.C. **27 AGO. 2014**  
Of. Nro. 100202208- **1029**

2014 AUG 28 P 5:21

052431

Señor

**GUILLERMO ALZATE DUQUE**

Carrera 20 B Nro. 65 - 35

E-mail . alzateasesores@gmail.com

Manizales (Caldas)

Ref: Radicado 26808 del 05/05/2014

TEMA: Varios.

DESCRIPTORES: Varios.

FUENTES FORMALES: Estatuto Tributario artículos 19, 26, 62, 69, 118-1, 206 numeral 7°, 300, 303, 319, 329, 356, 357, 358, 359, 360, 361, 362, 363, 364, 366, 368, 369, 373, 429 literal c), 437, 437-2, 440, 476 numeral 3°, 477, 506 numeral 3°, 600, 616, 771-5.

Ley 79 de 1988 artículos 55, 54 y 56

Ley 633 de 2001 artículo 76

Ley 675 de 2001 artículos 32, 33, 56

Ley 1122 de 2007 artículo 18.

Ley 1430 de 2010 artículo 26

Ley 1607 de 2012 artículos 10, 54 y 61

Decreto 406 de 2001 artículo 15

Decreto 1703 de 2002 artículo 23

Decreto 4400 de 2004 artículos 8, 11 y 18

Decreto 2277 de 2012 artículos 5°, 14

Decreto 1070 de 2013 artículo 3°.

Decreto 2972 de 2013 artículo 7°

Decreto 1794 de 2013 artículo 24 párrafo 1°

Decreto 3027 de 2013

Decreto 3032 de 2013 artículo 9.

Decreto 627 de 2014 artículo 2°

Resolución No. 228 del 31 de octubre de 2013 artículos 21 y 22

Código Civil artículos 28, 30, 1623, Título IX

Código de comercio artículos 20 y 23

Corte Constitucional sentencia C-1060A del 8 de octubre de 2001

Corte Constitucional sentencia C-748 del 20 de octubre de 2009

Corte Constitucional sentencia C- 249 del 24 de abril de 2013

Corte Constitucional sentencia C- 264 del 8 de mayo de 2013

Gaceta del Congreso No. 913 del 10 de diciembre de 2012

Gaceta 779 del 15 de octubre de 2010

Concepto 030534 del 12 de abril de 1996  
Concepto 034537 del 30 de abril de 2001  
Concepto 21887 de 19 de abril de 2005  
Oficio 033980 del 7 de junio de 2005  
Oficio 072394 de noviembre 13 de 2013  
Oficio 974235 de noviembre 20 de 2013  
Oficio 070392 de noviembre 5 de 2013  
Oficio 014320 de febrero 26 de 2014  
Oficio 019119 de marzo 21 de 2014  
Superintendencia de Industria y Comercio, concepto 02097465 del 30 de Octubre de 2002  
Concepto Nro. 212167 de junio 25 de 2008, Ministerio de la Protección Social.

Cordial saludo, señor Alzate :

De conformidad con el artículo 20 del Decreto 4048 de 2008 y la Orden Administrativa 0006 de 2009, es función de este Despacho absolver las consultas escritas que se formulen sobre interpretación y aplicación de las normas tributarias de carácter nacional, aduaneras y cambiarias en lo de competencia de esta entidad, ámbito dentro del cual se atenderán sus inquietudes.

Previo a dar respuesta a las múltiples preguntas sobre los diversos temas consultados por usted, es importante precisar que la Subdirección de Gestión Normativa y Doctrina, no tiene competencia para resolver de fondo procesos que se estén adelantando en las demás áreas técnicas de las Direcciones Seccionales de Impuestos y/o de Impuestos y Aduanas Nacionales.

Se hace necesario recordar, como se indicó en el oficio Nro. 035871 de junio 16 de 2014, que además de atender sus variados cuestionamientos, tenemos en turno un gran cúmulo de consultas presentadas por otros contribuyentes colombianos, que también requieren de nuestra atención y respuesta oportuna.

**Pregunta 1:** La DIAN puede desconocer los pagos efectuados a las personas naturales residentes por la prestación de servicios, en aquellos casos en que no esté demostrado el pago de los aportes a la seguridad social por parte del contratista sobre una base del 40% del valor mensualizado del contrato?.

**Respuesta pregunta 1 :**

En lo que tiene que ver con los temas de competencia del Ministerio de Salud y de Protección Social, en especial con el oficio Nro. 201311201- 6025401 de noviembre 26 de 2013, emitido por dicha entidad, este despacho no hará pronunciamiento alguno acorde con el Decreto 4048 de 2008.

Para efectos tributarios, los pagos efectuados a un trabajador independiente constituyen una deducción en el impuesto sobre la renta y complementarios para la empresa; previo el cumplimiento de las condiciones y/o requisitos establecidos por la ley y reglamentos.

Los parágrafos 2 y 3 del artículo 108 del Estatuto Tributario, establecen .

"(...) ARTÍCULO 108. LOS APORTES PARAFISCALES SON REQUISITO PARA LA DEDUCCIÓN DE SALARIOS.

"(...) PARÁGRAFO 2o: (Parágrafo adicionado por el artículo 27 de la Ley 1393 de 2010). Para efectos de la deducción por salarios de que trata el presente artículo se entenderá que tales aportes parafiscales deben efectuarse de acuerdo con lo establecido en las normas vigentes. **Igualmente, para la procedencia de la deducción por pagos a trabajadores independientes, el contratante deberá verificar la afiliación y el pago de las cotizaciones y aportes a la protección social que le corresponden al contratista según la ley, de acuerdo con el reglamento que se expida por el Gobierno Nacional. Lo anterior aplicará igualmente para el cumplimiento de la obligación de retener cuando esta proceda.**(Negrilla y subrayado por fuera del texto).

PARÁGRAFO 3o. <Parágrafo adicionado por el artículo 34 de la Ley 1607 de 2012. El nuevo texto es el siguiente:> Las sociedades y personas jurídicas y asimiladas contribuyentes declarantes del impuesto sobre la renta y complementarios, no estarán sujetas al cumplimiento de los requisitos de que trata este artículo por los salarios pagados cuyo monto no exceda de diez (10) salarios mínimos legales mensuales vigentes." (Subrayado fuera del texto).

Ahora bien, para dar cumplimiento a la norma anterior, el artículo 9 del Decreto 1070 de 2013, reglamentó el artículo 108 del Estatuto Tributario, así :

"(...) El artículo 3° del Decreto 1070 de 2013, establece .

ARTÍCULO 3o. CONTRIBUCIONES AL SISTEMA GENERAL DE SEGURIDAD SOCIAL. <Artículo modificado por el artículo 9 del Decreto 3032 de 2013. El nuevo texto es el siguiente:> De acuerdo con lo previsto en el artículo 26 de la Ley 1393 de 2010 y el artículo 108 del Estatuto Tributario, la disminución de la base de retención para las personas naturales residentes cuyos ingresos no provengan de una relación laboral, o legal y reglamentaria, por concepto de contribuciones al Sistema General de Seguridad Social, pertenezcan o no a la categoría de empleados, estará condicionada a su liquidación y pago en lo relacionado con las sumas que son objeto del contrato, para lo cual se adjuntará a la respectiva factura o documento equivalente copia de la planilla o documento de pago.

Para la procedencia de la deducción en el impuesto sobre la renta de los pagos realizados a las personas mencionadas en el inciso anterior por concepto de contratos de prestación de servicios, el contratante deberá verificar que los aportes al Sistema General de Seguridad Social estén realizados de acuerdo con los ingresos obtenidos en el contrato respectivo, en los términos del artículo 18 de la Ley 1122 de 2007, los Decretos números 1703 de 2002 y 510 de 2003, las demás normas vigentes sobre la materia, así como aquellas disposiciones que las adicionen, modifiquen o sustituyan." (Subrayado fuera del texto)..

A la vez, el artículo 18 de la Ley 1122 de 2007, establece .

"ARTÍCULO 18. ASEGURAMIENTO DE LOS INDEPENDIENTES CONTRATISTAS DE PRESTACIÓN DE SERVICIOS. Los independientes contratistas de prestación de servicios cotizarán al Sistema General de Seguridad Social en Salud el porcentaje obligatorio para salud sobre una base de la cotización máxima de un 40% del valor mensualizado del contrato. El contratista podrá autorizar a la entidad contratante el descuento y pago de la cotización sin que

ello genere relación laboral.

*Para los demás contratos y tipos de ingresos el Gobierno Nacional reglamentará un sistema de presunción de ingresos con base en la información sobre las actividades económicas, la región de operación, la estabilidad y estacionalidad del ingreso..." (Subrayado por fuera del texto).*

De la anterior normatividad, se infiere que para deducir los pagos realizados a personas naturales residentes cuyos ingresos no provengan de una relación laboral, o legal y reglamentaria del impuesto sobre la renta y complementarios, se debe verificar por parte del contratante que estas personas cancelen las contribuciones al Sistema General de la Seguridad Social en relación con el porcentaje base sobre los ingresos obtenidos por los pagos efectuados por el contrato respectivo; de conformidad con lo establecido en el artículo 18 de la Ley 1122 de 2007 y demás normas reglamentarias..

En este orden de ideas, se colige para efectos fiscales sino está comprobado el pago a la seguridad social por parte del contratista, por la prestación de sus servicios como trabajador independiente, dará lugar al desconocimiento de la deducción del respectivo pago.

#### **Pregunta 2 :**

**Pregunta 2.1. :** El oficio Nro. 072394 de noviembre 13 de 2013, está vigente en cuanto a que sólo en los contratos de duración superior a tres meses se debe verificar el pago de los aportes al Sistema de Seguridad Social?.

#### **Respuesta pregunta 2.1 :**

Como se observa en el inciso segundo del artículo 3° del Decreto 1070 de 2013, transcrito en la pregunta anterior, dentro de las normas que retomó para la procedencia de la deducción en el impuesto sobre la renta de los pagos realizados por concepto de contratos de prestación de servicios, incorporó el decreto 1703 de 2002, en cuyo artículo 23 establece :

*"ARTÍCULO 23. COTIZACIONES EN CONTRATACIÓN NO LABORAL. <Ver Notas del Editor> Para efectos de lo establecido en el artículo 271 de la Ley 100 de 1993, en los contratos en donde esté involucrada la ejecución de un servicio por una persona natural en favor de una persona natural o jurídica de derecho público o privado, tales como contratos de obra, de arrendamiento de servicios, de prestación de servicios, consultoría, asesoría y cuya duración sea superior a tres (3) meses, la parte contratante deberá verificar la afiliación y pago de aportes al Sistema General de Seguridad Social en Salud." (Subrayado fuera del texto).*

Norma de la cual se desprende que cuando se trate de contratos de obra, de arrendamiento de servicios, de prestación de servicios, consultoría, asesoría y cuya duración sea superior a tres (3) meses, la parte contratante deberá verificar la afiliación y pago de aportes al Sistema General de Seguridad Social.

Razón por la cual, el oficio Nro. 072394 de noviembre 13 de 2013, y no el 72934 como usted equivocadamente lo menciona en todo el texto de su consulta, está vigente.

Así mismo, se precisa que lo señalado en la parte final del mencionado concepto, en cuanto a

la no obligación de verificar el pago de los aportes parafiscales correspondientes si se trata de la venta de bienes por parte de las personas naturales, tiene una estrecha relación con la actividad mercantil.

**Pregunta 2.2.** : Está vigente el oficio Nro. 074235 de noviembre 20 de 2013 ?.

**Respuesta pregunta 2.2:**

Es de anotar que el decreto 3032 de diciembre 27 de 2013, publicado en Diario Oficial Nro. 49.016 de 27 de diciembre de 2013, en el momento de emisión del Oficio Nro. 074235 de noviembre 20 de 2013, no existía a la fecha en que se emitió el oficio de la referencia,, motivo por el cual es necesario señalar que el procedimiento, bases, términos y verificación de los requisitos analizados en el mencionado concepto deben observarse acorde con las normas allí referenciadas. Razón por la cual se precisa el oficio Nro. 074235 de 20/11/13, en cuanto a que es concordante con el contenido del Decreto 3037 de 2013. \*?

De otra parte, el control a la obligación de aportar al Sistema de Seguridad Social corresponde a la U.A.E. de Gestión Pensional y Contribuciones Parafiscales de la Protección Social – UFPP

**Pregunta 2.3.** : Ha perdido vigencia el oficio Nro. 072394 de noviembre 13 de 2013, con la expedición del oficio Nro. 082702 de diciembre 26 de 2013?.

**Respuesta pregunta 2.3:**

Lo que en el texto del oficio referido se menciona es que "el artículo 3 del decreto 1070 de 2013, reglamenta el artículo 108 del Estatuto Tributario", y no, lo que usted asevera de que reglamenta los artículos 26 y 27 de la Ley 1393 de 2010.

Así las cosas, el oficio Nro. 072394 de noviembre 13 de 2013, como se indicó en la respuesta Nro. 2, se encuentra vigente.

**Pregunta 3** : La Sala de Consulta y Servicio Civil del Consejo de Estado al manifestar en el concepto 1832 de 2007 que las normas expedidas antes de la vigencia de la Ley 1122 de 2007 relacionadas con la base para la liquidación de aportes de los independientes, han perdido vigencia o se encuentran todavía vigentes?

**Respuesta pregunta 3:**

De conformidad con lo consagrado por el artículo 112 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo (Ley 1437 de 2011), la Sala de Consulta y Servicio Civil del Honorable Consejo de Estado, tiene entre otras atribuciones, la de absolver las consultas generales o particulares que le formule el Gobierno Nacional, a través de sus Ministros y Directores de Departamento Administrativo y que al tenor de la misma disposición "Los conceptos de la Sala no serán vinculantes, salvo que la ley disponga lo contrario."

Sin embargo, a fecha diciembre 27 de 2013, mediante el artículo 9 del decreto 3032 de 2012, el Gobierno Nacional revivió las normas que con anterioridad a la vigencia del artículo 18 de la ley 1122 de 2007, regulaban las cotizaciones de los aportes a la Seguridad Social para personas con ingresos diferentes originados en una relación laboral, por consiguiente están

vigentes con respecto al tema consultado por usted, los decretos números 1703 de 2002 y 510 de 2003 y las demás normas vigentes sobre la materia, así como aquellas disposiciones que las adicionen, modifiquen o sustituyan.

Ahora bien, en armonía con lo anterior, tiempo después del concepto en referencia emitido por la Sala de Consulta y del Servicio Civil del Consejo de Estado, el Ministerio de Protección Social, se pronunció al respecto mediante el Concepto No. 21216 de junio 25 de 2008, el cual es válido legalmente para confirmar lo señalado, en cuanto a que sobre el tema en estudio, se refirió así :

*“Ante el planteamiento concreto de si es jurídicamente viable efectuar aportes a pensiones sobre la base establecida para salud en el Decreto 1703 de 2002 y Circular 000001 de 2004 de los Ministerios de Hacienda y Crédito Público y de la Protección Social, se considera que **la remisión que el mismo inciso segundo del artículo 3° Decreto 510 de 2003 hace a la base de cotización del Sistema General de Seguridad Social en Salud. Serviría de fundamento a los contratistas para efectuar sus aportes tanto a pensión como a salud sobre la base establecida para salud en el Decreto 1703 de 2002.***

*Así las cosas y frente a lo consultado, lo previsto en la Circular 00001 del 6 de diciembre de 2004 expedida por los Ministerios de Hacienda y Crédito Público y de la Protección Social, significa que la base de cotización para los sistemas de salud y pensiones del contratista corresponderá exactamente al 40% del valor bruto del contrato facturado en forma mensualizada, porcentaje sobre el cual se calculará el monto del aparte que en salud y pensiones debe efectuarse, el cual corresponde al 12.5% y 16.% del ingreso base, respectivamente. En este caso, si el ingreso base de cotización resulta inferior al salario mínimo legal mensual vigente, sobre este salario deberá cotizarse, toda vez que en los sistemas de salud V pensiones no se puede cotizar sobre una base inferior a un (1) smlmv ni superior a veinticinco (25) smlmv.*

*Aclarado lo anterior, debe indicarse que el procedimiento previsto en la Circular 00001 del 6 de diciembre de 2004 expedida por los Ministerios " de Hacienda y Crédito Público y de la Protección Social, es aplicable sólo para el contratista y en - tanto se reglamente el artículo 18 de la Ley 1122 de 2007. En este evento, es preciso recordar que la circular en comento unifica en uno sólo los procedimientos que para cotizar tenía el contratista, los cuales estaban previstos en el Decreto 1703 de 2002 y 510 de 2003, definiendo entonces que la base de cotización corresponderá exactamente al 40% del valor bruto del contrato facturado en forma mensualizada, no siendo viable por ello el cotizar actualmente sobre porcentajes inferiores a ese 40%”.*

**Pregunta 4 :** Se debe exigir el pago de aportes a la seguridad social en un contrato de arrendamiento de bienes muebles e inmuebles y sobre qué base?.

**Respuesta pregunta 4 :**

Al respecto el Ministerio de Trabajo, por medio del concepto Nro. 20042 de febrero 7 de 2014, precisó ..

*“De este modo y tal como puede observarse de las disposiciones precedentes, la obligación de afiliación al Sistema de Seguridad Social se encuentra prevista para aquellos trabajadores independientes que ejecuten una actividad que les permita obtener unos ingresos en virtud de la misma, y no para aquellos rentistas de capital que efectúan la explotación de un bien*

inmueble, sin prestar ningún tipo de servicio a otra persona natural o jurídica."(Subrayado fuere del texto).

En consecuencia, en la realización de cualquier contrato de arrendamiento de bienes muebles o inmuebles, no le es exigible al arrendatario por parte del arrendador el pago de aportes a la seguridad social, ya que la obligación de cotizar al Sistema General de Seguridad Social Salud de los contratistas personas naturales, regulada por el inciso 1º del Artículo 23 del Decreto 1703 de 2002, no incluye de manera expresa la entrega de un bien mueble o inmueble de propiedad del contratista en arriendo, siendo consistente esta inferencia con lo conceptuado por el Ministerio del Trabajo, puesto que lo que se entrega es un bien de capital al tercero contratante sin recurrir a la prestación del servicio personal y directo de quien se cataloga como trabajador independiente.

**Pregunta 5 :** Es obligatorio exigir sobre todo pago efectuado a una persona natural residente, por concepto de prestación de servicios, arrendamientos de servicios, contratos de cualquier naturaleza y sobre pagos a trabajadores del artículo 340 del E.T., la demostración que ha realizado los aportes a la seguridad social sobre una base del 40%?

**Respuesta pregunta 5 :**

Tal como lo precisó este despacho mediante el oficio Nro. 079831 de diciembre 12 de 2013, se reitera que el contratante debe verificar de los trabajadores independientes catalogados como trabajadores por cuenta propia, la afiliación y el pago de las cotizaciones y aportes a la protección social a que haya lugar, en los términos del artículo 18 de la Ley 1122 de 2007 y del Decreto 3085 de 2007.

**Pregunta 5.2 :** El Concepto Nro. 001832 de 2007 emitido por la Sala de Consulta y Servicio Civil del Consejo de Estado referido en el oficio DIAN Nro. 079831 de diciembre 12 de 2013, es vinculante respecto a la base máxima de cotización del 40%?

**Respuesta pregunta 5.2 :**

Téngase en cuenta la respuesta Nro. 3.

**Pregunta 5.3 :** Se encuentran vigentes las normas expedidas antes de la Ley 1122 de 2007 ?

**Respuesta pregunta 5.3:**

Téngase en cuenta la respuesta Nro. 3.

**Pregunta 5.4 :** Si el artículo 18 de la Ley 1122 de 2007, señala que la base de cotización máxima será el 40%, pero no indica en forma expresa que será del 40% en todos los casos, por qué la DIAN señala en todos los conceptos emitidos que la base de liquidación de aportes al sistema de seguridad social de las personas naturales residentes corresponde al 40% del valor mensualizado de los pagos?

**Respuesta pregunta 5.4 :**

Es importante precisar que en los diferentes conceptos por usted señalados, como es el caso del oficio Nro. 079831 de diciembre 12 de 2013, siempre se ha expresado :

“Los independientes contratistas de prestación de servicios cotizarán al Sistema General de Seguridad Social en Salud el porcentaje obligatorio para salud sobre una base de la cotización máxima de un 40% del valor mensualizado del contrato”.

Siempre y cuando, se den las condiciones de que hacen referencia el párrafo 2° del artículo 108 de Estatuto Tributario y el artículo 3° del Decreto 1070 de 2013.

Sin embargo, tratándose de la base de los aportes parafiscales en salud y pensión, remitirse a la respuesta Nro. 3.

**Pregunta 6 :**

11- La limitante consagrada en el artículo 3° del Decreto 3032 de 2013, para que una persona natural residente pueda acogerse al sistema IMAS, como lo es que el patrimonio líquido declarado en el período gravable anterior sea inferior a 12.000 UVT, a partir de qué año gravable aplica?.

**Respuesta pregunta 6 :**

En efecto, el artículo 3 del Decreto 3032 de 2013, estableció que para los efectos del cálculo del Impuesto Mínimo Alternativo Simplificado (IMAS), de conformidad con lo establecido en los artículos 336 a 341 del Estatuto Tributario, una persona natural residente en el país se clasifica como trabajador por cuenta propia si en el respectivo año gravable cumple la totalidad de las siguientes condiciones:

1. Sus ingresos provienen, en una proporción igual o superior a un ochenta por ciento (80%), de la realización de solo una de las actividades económicas señaladas en el artículo 340 del Estatuto Tributario.
2. Presta el servicio por su cuenta y riesgo.
3. Su Renta Gravable Alternativa (RGA) es inferior a veintisiete mil (27.000) UVT.
4. El patrimonio líquido declarado en el periodo gravable anterior es inferior a doce mil (12.000) UVT. (Resaltado Por fuera del texto).

El Decreto 3032 de 2013, regula aspectos de la ley 1607 de 2012, cuya vigencia corre para el impuesto sobre la renta y complementarios, a partir del año gravable 2013, razón por la cual, amparado en el principio de legalidad el decreto es de obligatorio cumplimiento y aplicación a partir del año gravable 2013.

**Pregunta 7 : preguntas (7.1 y 7.2 )** En relación con el Oficio 14320 de febrero 26 de 2014, solicita se le precisen aspectos del tipo de contabilidad que deben llevar los productores de leche, carne y huevos, para efectos de solicitar la devolución y/o compensación de los saldos a favor originados en las declaraciones del impuestos sobre las ventas respecto de los bienes exentos que producen.

**Respuesta preguntas 7.1 Y 7.2 :**

Dando alcance a lo expresado en el Oficio Nro. 14320 de 2014, en concordancia con lo

expuesto posteriormente en el oficio Nro. 019119 de marzo 21 de 2014, es de precisar que el término "contabilidad en sentido lato", no hace otra cosa que reconocer la necesidad de llevar una contabilidad que permita establecer la realidad económica del sujeto,, más aún tratándose de productores de bienes exentos con derecho a solicitar devolución y/o compensación de saldos a favor, deberán reflejar de manera rigurosa en sus registros contables tanto los ingresos como los egresos, costos y deducciones que tengan relación de causalidad con su renta según su actividad de producción de bienes exentos.

En consecuencia, en tanto no hay norma especial que diga lo contrario, es menester llevar la contabilidad en los términos reconocidos por las normas contables vigentes dentro del territorio nacional, exigibles para toda empresa o negocio obligado a ello como lo establece el Decreto 2649 de 1993. En virtud de la cual, el contador o revisor fiscal podrá expedir la certificación respecto de los bienes exentos relacionados con el artículo 477 del Estatuto Tributario, en cumplimiento de lo previsto por el artículo 4° del Decreto 2877 de 2013,.

### **Pregunta 7.3 :**

Solicito nuevamente se me responda con claridad a dicha pregunta, complementada con las siguientes:

7.3. La Resolución No. 228 de Octubre 31 de 2013 establece en el artículo 21 la información que deben suministrar en medios magnéticos por el año gravable 2014 las personas o entidades obligadas a llevar contabilidad ya sea por el Código de Comercio o por Legislación Especial, indicando qué Superintendencia ejerce vigilancia o control sobre él, el plan único de cuentas que utiliza para registrar sus operaciones y además le requiere enviar por periodos bimestrales todas las operaciones económicas registradas organizada por cuenta o subcuenta a nivel de cuatro (4) o seis dígitos (6), de acuerdo con la exigencia mínima del Plan Único de Cuentas (PUC) que le corresponda.

Pregunta:

Si hasta la fecha no se ha establecido qué clase de contabilidad deben llevar los productores del artículo 477 del E.T. ,cómo cumplirían éstos con la información que le exige la Resolución No. 228 de Octubre 31de2013 respecto del año gravable 2014 en el entendido que ya han transcurrido casi cuatro meses del año corriente y no existe reglamentación respecto a qué plan de cuentas debe utilizar?.

### **Respuesta pregunta 7.3:**

La Resolución No. 228 del 31 de octubre de 2013, por la cual se prescribe el contenido, características técnicas para la presentación y se fijan los plazos para la entrega de la información exógena, en sus artículos 21 y 22 establece la información a cargo de las personas o entidades obligadas y no obligadas a llevar contabilidad, razón por la cual deberá sujetarse a lo allí previsto de manera concordante y razonable a lo respondido en la pregunta anterior.

### **Pregunta 8:**

La Subdirección de Gestión Normativa y Doctrina en el Oficio No. 001114 de enero 13 de 2014, acepta que la devolución del IVA a los productores de ganado bovino no está

condicionada a la venta del animal.

En respuesta a consulta No. 5 respondió:

" Así las cosas, la devolución bimestral de los impuestos descontables, cancelados por los bienes y servicios gravados que constituyen costo o gasto para la producción y comercialización de ganado bovino (excepto los de lidia), **no está condicionada a la venta del semoviente, siempre y cuando quien la pretenda sea un productor del mismo en los términos del literal g) del artículo 481 del Estatuto Tributario y la solicite en las oportunidades previstas por el artículo 496 *ibídem*.**"

(Negrilla y subrayas fuera de texto).

Por su parte, el decreto 2877 de diciembre 11 de 2013 en su artículo 4° que modificó el artículo 5° del decreto 2277 de 2012 señala los siguientes requisitos para efectos de la devolución:

" .....

**Comercializador de animales vivos de la especie bovina, excepto los de lidia de la partida arancelaria 01.02**

1. Relación certificada por contador público o revisor fiscal, según el caso, en la cual se indique lo siguiente:

**a) Número de animales comercializados y su valor comercial en plaza unitario por cabeza de ganado.**

b) Relación de las facturas o documento equivalente de compra de bienes y/o de servicios gravados utilizados por el comercializador, indicando: nombre o razón social, NIT y dirección del proveedor, número y fecha de la expedición de la factura y de la contabilización, base gravable y tarifa del IVA a la que estuvo sujeta la operación.

**c) Relación discriminada de ingresos por las ventas exentas, excluidas y gravadas según tarifas, realizadas por el responsable."**

d) Relación discriminada de proveedores por compras con personas pertenecientes al régimen simplificado y cuyo Impuesto sobre las Ventas fue declarado como descontable por generarse sobre bienes o servicios gravados que constituyen costo o gasto en el impuesto a la renta, indicando: NIT del proveedor, nombre o razón social, dirección, departamento, ciudad o municipio, valor del impuesto descontable.

2. Relación de las guías sanitarias de movilización interna de animales, expedida por el ICA o quien haga sus veces, la cual debe contener: número de identificación, apellidos y nombres o razón social de quien la expide, número de la guía, fecha, departamento y municipio de expedición."

/La negrilla y subraya fuera de texto).

## PREGUNTAS:

**Pregunta 8.1:**

8.1. ¿Por qué el decreto utilizó la frase "**Comercializador de animales vivos de la especie bovina.**", en el entendido de que la comercialización de animales está excluida del impuesto a las ventas según lo señala el numeral 9 del artículo 476 del Estatuto Tributario. Debe entenderse dicha frase en el contexto de que quien lo comercialice sea el productor del ganado?.

**Respuesta pregunta 8.1:**

El inciso 1º del artículo 5º del Decreto 2277 de 2012, modificado por el artículo 4º del Decreto 2877 de 2013, indica que los productores señalados en el artículo 440 del Estatuto Tributario podrán solicitar devolución y/o compensación de saldos a favor originados en las declaraciones del impuesto sobre las ventas, respecto de los bienes exentos relacionados en el artículo 477 del Estatuto Tributario, con el cumplimiento de los requisitos generales consagrados y los específicos establecidos en dicho decreto.

En ese sentido mención del *Comercializador de animales vivos de la especie bovina, excepto los de lidia de la partida arancelaria 01.02*, que hace el artículo 5º del Decreto 2277 de 2012, debe entender de aquel comercializador que produce estos bienes exentos.

Al simple comercializador de animales vivos de la especie bovina, excepto los de lidia de la partida arancelaria 01.02 le es aplicable lo contenido en el numeral 9 del artículo 476 del Estatuto Tributario, esto es, se encuentra excluido del impuesto sobre las ventas la comercialización de animales vivos y el servicio de faenamiento.

**Pregunta 8.2:**

8.2. ¿Para efectos de la "**comercialización de animales vivos de la especie bovina**", aplica el concepto de productor señalado en el artículo 440 del Estatuto Tributario, o para este caso no aplica?.

**Respuesta pregunta 8.2:**

Para efectos de la comercialización de animales vivos de la especie bovina, excepto los de lidia de la partida arancelaria 01.02, si aplica la definición de productor consagrada en el artículo 440 del Estatuto Tributario, de conformidad con lo expuesto en la respuesta a la pregunta 8.1 del presente escrito.

**Pregunta 8.3:**

8.3. Si según la Subdirección de Gestión Normativa y Doctrina no se requiere la venta del animal para efectos de la devolución del impuesto a las ventas, tal como lo señala en el Oficio No. 001114 de Enero 13 de 2014 en respuesta a consulta No. 5, por qué entonces el decreto 2877 de diciembre 11 de 2013 en su artículo 4º que modificó el artículo 5º del decreto 2277 de 2012, exige como requisito para la devolución la relación de los animales comercializados al igual que la relación de guías para su movilización?.

**Respuesta pregunta 8.3:**

El régimen general de exenciones en Colombia, tratándose de productores de bienes exentos opera en función de la venta, lo que se explica por la modalidad de valor agregado por cada agente en cada una de las etapas del ciclo económico del bien, que caracteriza al impuesto sobre las ventas.

Por lo anterior no se puede entender que la simple compra de insumos, materias primas o servicios gravados con IVA otorga el derecho a solicitar el saldo a favor generado en impuestos descontables, pues en esta etapa también debe operar el valor agregado que incorpore el productor, quien se ha definido como el que agrega uno o varios procesos a las materias primas o mercancías (artículo 440 del Estatuto Tributario).

No se puede perder de vista que, en este caso, son los bienes exentos del artículo 477 los que dan derecho a compensación y devolución, lo cual necesariamente implica un proceso de transformación y la incorporación de un valor agregado por parte del productor.

Por lo anteriormente expuesto, el Gobierno Nacional a fin de contar con las herramientas necesarias para que la DIAN realice los controles sobre las solicitudes de Devolución y/o Compensación, expidió el Decreto número 2277 del 6 de noviembre de 2012.

Este Decreto respecto del trámite de las devoluciones y/o compensaciones en materia de impuesto sobre las ventas en su artículo 5º, modificado por el artículo 4º del Decreto 2877 del 11 de diciembre de 2013, consagró una serie de requisitos especiales para los productores de leche, carne y huevos; y comercializadores de animales vivos de la especie bovina, excepto los de lidia de la partida arancelaria 01.02 a fin de verificar entre otros aspectos la calidad del productor y el proceso que se llevó a cabo, norma que resulta de obligatorio cumplimiento por parte del funcionario de la DIAN competente.

Por lo anteriormente se hace necesario revocar en su totalidad la tesis expuesta en respuesta a la pregunta No. 5 del oficio No. 001114 del 13 de enero de 2014, que expone:

*"Así las cosas, la devolución bimestral de los impuestos descontables, cancelados por los bienes y servicios gravados que constituyen costo o gasto para la producción y comercialización de ganado bovino (excepto los de lidia), no está condicionada a la venta del semoviente, siempre y cuando quien la pretenda sea un productor del mismo en los términos del literal g) del artículo 481 del Estatuto Tributario y la solicite en las oportunidades previstas por el artículo 496 ibídem"*.

**Pregunta 8.4:**

8.4. Quedó entonces mal redactado el Decreto 2877 de diciembre de 2013 en cuanto a que condiciona la devolución del impuesto pagado en los insumos necesarios para el sostenimiento del ganado bovino (Excepto el de lidia) a la venta de los animales?.

**Respuesta pregunta 8.4:**

A esta pregunta le corresponden los mismos argumentos expuestos en la respuesta a la

pregunta 8.3 de este escrito.

**Pregunta 9:**

El formulario 110 designado por la Resolución No. 060 del 20 de febrero de 2014, no permite ser utilizado por aquellas personas naturales residentes que por el año gravable 2013 pertenezcan a la categoría de empleados y que estén inscritos en el régimen común, por poseer más de un establecimiento de comercio que por ende lo obliga a estar en este régimen y los cuales le generaron un 20% o menos del total de ingresos obtenidos en dicho año.

Pregunta:

¿Ante el hecho de que el formulario 110 no le permite liquidar el impuesto bajo el sistema IMAN establecido en los artículos 332 y 333 del Estatuto Tributario, sólo le queda la alternativa de utilizar el formulario 210 establecido para las personas no obligadas a llevar contabilidad?

**Respuesta pregunta 9:**

De conformidad con el artículo 329 del Estatuto Tributario, las personas naturales residentes en el país se clasifican en una de las siguientes categorías tributarias: empleado, trabajador por cuenta propia y otros contribuyentes.

Una persona natural clasificada en la categoría tributaria de empleado de manera obligatoria debe calcular el impuesto de renta y complementario por el sistema Mínimo Alternativo Nacional – IMAN y por el sistema contemplado en el Título I del Libro I del Estatuto ordinario (sistema ordinario y renta presuntiva), con el fin de poder compararlos. Es de recordar que se debe pagar y declarar el impuesto que resulte mayor, después de haber realizado la comparación.

Al analizar el contenido del Formulario 110 “Declaración de Renta y Complementarios o de Ingresos y Patrimonio para Personas Jurídicas y Asimiladas, Personas Naturales y Asimiladas Obligadas a llevar Contabilidad”, este Despacho encuentra que este no contempla una casilla prevista para el sistema Mínimo Alternativo Nacional – IMAN, a fin de realizar esta comparación, como si la tiene el formulario 210 “Declaración de Renta y Complementarios Personas Naturales y Asimiladas No Obligadas a llevar Contabilidad”.

Por lo anteriormente expuesto, se tiene que por el año gravable 2013, este formulario no deberá ser diligenciado por las personas naturales obligadas a llevar contabilidad, que de conformidad con el artículo 329 del Estatuto Tributario pertenezcan a la categoría de empleado, en este caso estas personas deberán diligenciar el formulario 210, conclusión que ha sido consignada en el instructivo del formulario 110.

**Pregunta 10:**

El formulario No. 210 designado para ser utilizado por el año 2013 por las personas naturales no obligadas a llevar contabilidad según la Resolución No. 060 de Febrero 20 de 2014, en el renglón 58 permite llevar como rentas exentas los ingresos recibidos por concepto de Gastos de Representación y en el instructivo de dicho formulario se

relacionan como exentos los recibidos por distintas personas:

Veamos lo que expresa el instructivo:

### "Renta exenta

**58. Gastos de representación y otras rentas de trabajo:** Escriba en esta casilla el cincuenta por ciento (50%) de los salarios que perciban el Presidente de la República, los ministros del despacho, los senadores, representantes y diputados, los magistrados y sus fiscales, el Contralor General de la República, el Procurador General de la Nación, el Registrador Nacional del Estado Civil, los jefes de departamento administrativo, los superintendentes, los gobernadores y secretarios departamentales de gobernaciones, los contralores departamentales, los alcaldes y secretarios de alcaldía de ciudades capitales de departamento, los rectores y profesores de universidades oficiales, secretarios generales, subsecretarios generales y secretarios generales de las comisiones constitucionales y legales del Congreso de la República. Para los jueces de la República el porcentaje exento será del veinticinco por ciento (25%) sobre su salario (Numeral 7, Art. 206 E.T.). Los gastos de representación que perciban los rectores y profesores de universidades oficiales, los gastos de representación no podrán exceder del cincuenta por ciento (50%) de su salario (Inc. final, numeral. 7, Art. 206 E.T.)."

Pregunta:

¿Qué normas vigentes permiten solicitar como exentas los gastos de representación recibidos por las diferentes personas citadas en el instructivo, en el entendido de que el numeral 7 del artículo 206 del Estatuto Tributario las ha limitado a los recibidos por los magistrados de los tribunales y sus fiscales en un 50% de su salario, al 25% para el caso de los jueces de la República y en un 50% para el caso de los rectores y profesores de universidades oficiales?

### Respuesta pregunta 10:

Con el fin de establecer cuáles son las normas aplicables a las rentas exentas por gastos de representación, se deberá acudir a lo establecido en los incisos en los incisos 3º y 4º del numeral 7 del artículo 206 del Estatuto Tributario y al artículo 1º del Decreto 2921 de 2010.

Lo anterior debido a que los incisos 1º y 2º de este numeral fueron declarados inexecutable por la Corte Constitucional mediante sentencia C-1060A del 8 de octubre de 2001.

Es importante precisar que el inciso 3º de esta norma, mediante el cual se considera como gastos de representación exentos un porcentaje equivalente al cincuenta por ciento (50%) de su salario para los magistrados, fue declarado executable por esta Corporación mediante sentencia C-748 de 2009, en el entendido de que comprende a los magistrados auxiliares de las altas cortes y a los magistrados de los consejos seccionales de la judicatura.

En concordancia con lo anterior, el artículo 1º del Decreto 2921 de 2010 consagra:

Artículo 1º. En los términos previstos en el inciso 3º del numeral 7 del artículo 206 del Estatuto Tributario, se encuentran exentos de gastos de representación un porcentaje

equivalente al cincuenta por ciento de su salario (50%) que perciban en razón de sus funciones **los Magistrados titulares de la Corte Constitucional, la Corte Suprema de Justicia, el Consejo de Estado, el Consejo Superior de la Judicatura.**

**Para los jueces de la República el porcentaje exento será del veinticinco por ciento (25%) sobre su salario.**

(Negrilla fuera del texto)

En el caso de los rectores y profesores de universidades oficiales (inciso 4º del numeral 7 del artículo 206 del Estatuto Tributario, los gastos de representación no podrán exceder del cincuenta por ciento (50%) de su salario.

#### **Pregunta 11:**

El artículo 600 del Estatuto Tributario modificado por el artículo 61 de la ley 1607 de 2012 estableció para los grandes contribuyentes, personas jurídicas y personas naturales, unos nuevos períodos de declaración del impuesto sobre las ventas.

Sin embargo, no señaló nada al respecto para el caso de las Sociedades de Hecho, los Consorcios y las Uniones Temporales que no son personas Jurídicas. De igual manera no se refirió a las sucesiones ilíquidas que no son personas naturales.

Pregunta:

#### **Pregunta 11.1:**

11.1. ¿Cuál es el período en el impuesto a las ventas por el cual deben declarar los anteriores responsables?

#### **Respuesta pregunta 11.1:**

Los consorcios y uniones temporales están enmarcados en lo que la doctrina llama “contratos de colaboración”, figura jurídica y económica que permite la asociación sin constituir sociedades o personas jurídicas, para poner los medios necesarios y de esta forma facilitar o desarrollar una actividad económica (Superintendencia de Industria y Comercio, **concepto 02097465 del 30 de Octubre de 2002**).

A los consorcios y uniones temporales la ley les otorga la calidad de responsables en el impuesto sobre las ventas, cuando en forma directa sean ellos quienes realicen actividades gravadas y establece que actuarán como agentes de retención en el impuesto sobre las ventas, tal como lo señalan los artículos 437 y 437-2 del Estatuto Tributario.

Así las cosas, los consorcios y uniones temporales se encuentran sujetos al cumplimiento de los deberes formales que se derivan de su calidad de responsables de IVA, tales como la presentación de la declaración de acuerdo al periodo gravable que le corresponda, en los términos del artículo 600 del Estatuto Tributario.

Esta norma fue modificada por el artículo 61 de la Ley 1607 de 2012, en consecuencia el periodo gravable en la presentación de la declaración del impuesto sobre las ventas pasó de

ser bimestral por regla general, a ser bimestral, cuatrimestral y anual dependiendo del monto de los ingresos bruto a 31 de diciembre del año anterior del responsable del impuesto.

En ese orden de ideas, el consorcio que sea responsable del impuesto sobre las ventas deberá consulta del monto de los ingresos bruto a 31 de diciembre del año anterior, a fin de establecer el periodo gravable.

Esta conclusión se basa en una lectura detallada de los numerales 1º, 2º y 3º de la norma en comento que al enunciar los nuevos periodos y determinar el monto de ingresos a observar enuncia a los **responsables de este impuesto** y personas jurídicas y naturales cuyos ingresos, de forma separada.

Por lo anterior, no le asiste razón al consultante en que esta norma no se refirió a las sociedades de hecho, los consorcios y las uniones temporales que no son personas jurídicas, pues estas se encuentran incluidas en la categoría de responsables de IVA.

**Pregunta 11.2:**

11.2. ¿Cuándo inician operaciones el período es bimestral, tal como lo señala el inciso segundo del párrafo del artículo 600 del E.T.?

**Respuesta pregunta 11.2:**

Hecha la precisión en el punto 11.1 es preciso señalar que los nuevos responsables del impuesto sobre las ventas que inicien actividades durante el ejercicio deberán presentar su declaración y pago de manera bimestral, de conformidad con lo dispuesto en el inciso segundo del párrafo del artículo 600 del Estatuto Tributario, tal como lo establece el párrafo 1º del artículo 24 del Decreto 1794 de 2013.

**Pregunta 11.3:**

11.3. Cuál es el período para el segundo año y siguientes?. El Oficio No. 079837 de Diciembre 12 de 2013 sólo se refirió al caso de los consorcios que se liquidan, pero no fue claro en cuanto los periodos en el impuesto sobre las ventas en los casos del segundo y siguientes años para los responsables diferentes a grandes contribuyentes y personas jurídicas.

**Respuesta pregunta 11.3:**

En este caso deberá tomar en consideración las conclusiones expuestas en la respuesta a la pregunta 11.1 de este escrito, pues para el segundo año el consorcio que sea responsable del impuesto sobre las ventas ya puede tomar como referencia el monto de los ingresos bruto a 31 de diciembre del año anterior, a fin de establecer el periodo gravable que le corresponda.

**Pregunta 12:**

Los Órganos del Estado ejecutores del presupuesto nacional presentan las declaraciones de retención en la fuente según contabilidad de caja, es decir cuando efectúan el pago. Así lo señala el Oficio Dian 042168 de Junio 5 de 2007.

Preguntas:

**Pregunta 12.1:**

**12.1.** Si un Responsable del Impuesto a las ventas termina un contrato con una entidad del estado, lo ha facturado y por ende el ingreso ya se ha causado, pero la Entidad ejecutora del presupuesto nacional que retiene bajo la contabilidad de caja le efectúa el pago y le efectúa la retención al año siguiente, se pregunta, si para efectos del impuesto sobre la renta, el ingreso se declara en el año en que se ha realizado en los términos del artículo 26 del estatuto tributario y de igual manera se incluye en el mismo año la retención en la fuente, así el certificado que la acredita **no lo haya expedido la entidad**, toda vez que ésta procede bajo la contabilidad de caja y sólo efectuaría la retención en el año gravable en el cual realiza el pago?.

¿Cómo se actuaría en estos casos, teniendo en cuenta que el artículo 14 del decreto 2277 de noviembre 6 de 2012 expresa que las retenciones se deben solicitar en el mismo ejercicio fiscal en que le fueron practicadas?.

**Respuesta pregunta 12.1:**

De conformidad con lo establecido en el artículo 366 del Estatuto Tributario, la retención en la fuente procede sobre los pagos o abonos en cuenta susceptibles de constituir un ingreso tributario para el contribuyente del impuesto sobre la renta, que hagan las personas jurídicas y las sociedades de hecho.

Para quienes lleven contabilidad por el sistema de causación, la retención en la fuente se debe practicar cuando nace la obligación de pagar, o sea en el momento del abono en cuenta.

Por su parte el artículo 76 de la Ley 633 de 2001 estableció una excepción a la regla general de causación de retención en la fuente, permitiendo que los entes ejecutores del presupuesto general de la Nación operen bajo el sistema de caja, cuando señala que:

Las entidades ejecutoras del presupuesto general de la Nación operarán bajo el sistema de caja para efectos del pago de las retenciones en la fuente de impuestos nacionales.

Igual previsión contempla el artículo 15 del Decreto Reglamentario 406 de 2001, sobre el particular.

Así las cosas, estas entidades deben causar, practicar, declarar y consignar las retenciones en la fuente en el momento en que por existir la disponibilidad de recursos se efectúe el pago objeto de retención, descontándola del mismo.

Por otra parte el artículo 373 del Estatuto Tributario establece:

Los valores retenidos se imputan en la liquidación privada. En las respectivas liquidaciones privadas los contribuyentes deducirán del total del impuesto sobre la renta y complementarios el valor del impuesto **que les haya sido retenido**. La diferencia que resulte será pagada en la proporción y dentro de los términos ordinarios señalados para el pago de la liquidación privada.

(Se resalta)

Las anteriores precisiones cobran importancia, debido a que el problema planteado en la pregunta versa sobre la forma de armonizar la causación de la retención en la fuente cuando retenedor y retenido la contabilizan de manera diferente, aspecto respecto del cual este Despacho mediante concepto 034537 del 30 de abril de 2001 y oficio 033980 del 7 de junio de 2005, han señalado que:

En el evento que una de las partes que celebre un contrato lleve contabilidad por el sistema de causación y la otra sea una entidad ejecutora del Presupuesto General de la Nación, **la primera podrá descontar la retención en la fuente en el año en que la entidad la practique**, de conformidad con las normas citadas, teniendo en cuenta **que la entidad pública ejecutora del presupuesto nacional solo puede certificar la práctica de la retención una vez la efectúe.**

(Se resalta)

Esta interpretación está en concordancia con lo establecido en el artículo 14 del Decreto 2277 de 2012:

Artículo 14. *Las retenciones deben descontarse en el mismo año fiscal en que fueron practicadas.* Cuando el sujeto pasivo de retenciones en la fuente, esté obligado a presentar declaraciones de renta y complementarios, deberá incluir las retenciones que le hubieren practicado por un ejercicio fiscal, dentro de la liquidación privada correspondiente al mismo periodo, salvo que se trate de retenciones que le hubieren practicado sobre ingresos que de conformidad con las normas legales deban ser tratados como ingresos diferidos, caso en el cual las retenciones se incluirán en la declaración del periodo en el cual se causen dichos ingresos.

No habrá lugar a devolución y/o compensación originada en retenciones no incluidas en la respectiva declaración.

#### Pregunta 12.2:

**12.2.** Algunas entidades del Estado del orden territorial contrariando la obligación de retener en la fuente bajo el sistema de causación, antes de terminar el año obligan en la firma de contratos la expedición de la factura, hecho que implica que en la declaración del impuesto sobre las ventas del período correspondiente, deba declararse en ese período el ingreso gravado, al igual que deba causarse el impuesto sobre las ventas por orden del literal c) del artículo 429 del Estatuto Tributario que señala como momento de causación del IVA la fecha de expedición de la factura, la de terminación de la prestación del servicio o del pago, lo que fuere anterior, pero desde el punto de vista del impuesto de renta el ingreso no se ha realizado en los términos del artículo 26 del E.T y por ende no debe llevarse en el año fiscal al que corresponde la causación del IVA en los términos del artículo 429 del E.T.?

¿Resultaría correcto entonces causar el impuesto a las ventas en un año fiscal en los términos del literal c) del artículo 429 del E.T. y en uno diferente el ingreso realizado a la declaración de renta?

**Respuesta pregunta 12.2:**

El literal c) del artículo 429 del Estatuto Tributario señala como momento de causación del impuesto sobre las ventas, en las prestaciones de servicios, en la fecha de emisión de la factura o documento equivalente, o en la fecha de terminación de los servicios **o del pago o abono en cuenta**, criterio que deberá sujetarse a lo analizado en el punto anterior, a fin descontar la retención en la fuente en el año en que la entidad la practique, teniendo en cuenta que la entidad pública ejecutora del presupuesto nacional solo puede certificar la práctica de la retención una vez la efectúe.

**Pregunta 13:**

En la exposición de motivos de la ley 1607 de diciembre 26 de 2012 en lo que a Copropiedades se refiere, se expresó que éstas sólo quedarían gravadas con el impuesto a la renta en los ingresos provenientes de la explotación comercial o industrial de áreas comunes, lo que implica que sobre los demás ingresos se conservó la exención en dicho impuesto.

Atendiendo a dicha aclaración que se hiciera en la exposición de motivos, se pregunta:

**Pregunta 13.1:**

13.1. ¿Es necesario entonces que las Copropiedades que realicen simultáneamente actividades industriales o comerciales lleven a cabo dos depuraciones: una con los ingresos no sometidos a impuesto (Cuotas de administración) y otra con los ingresos procedentes de las actividades comercial o industrial y obtener dos beneficios netos o excedentes diferentes y llevar sólo a la declaración de renta el segundo, o debe obtenerse solo un beneficio neto o excedente en la forma establecida en los artículos 3°, 4°, 5°, y 8° del decreto 4400 de 2004?

**Respuesta pregunta 13.1:**

La regla general para las personas jurídicas originadas en la constitución de la propiedad horizontal, consagrada en el artículo 33 de la Ley 675 de 2001, es que no tienen la calidad de no contribuyente de impuestos nacionales, con la excepción consagrada en el artículo 186 de la Ley 1607 de 2012 para el caso en que se destinen algún o algunos de sus bienes, o áreas comunes para la explotación comercial o industrial y se genere algún tipo de renta, caso en que perderán la calidad de no contribuyentes de los impuestos nacionales.

Sobre el particular al consultar los antecedentes de la Ley 1607 de 2012, tenemos que en la Gaceta del Congreso No. 913 del 10 de diciembre de 2012 (informe de ponencia para segundo debate en la Plenaria de Cámara) se exponen las razones de la introducción al proyecto de ley de esta norma:

**Personas jurídicas propiedad horizontal**

Se introduce un cambio al artículo nuevo aprobado en primer debate, en virtud del cual, aunque se conserva la calidad de no contribuyente de las personas jurídicas que surgen por la constitución de la propiedad horizontal, se le asigna la calidad de tal en los eventos que explote comercialmente las áreas comunes y solo en relación con tales

ingresos. Se introduce un párrafo para aclarar que como se trata de personas jurídicas sin ánimo de lucro, deben someterse al régimen tributario especial previsto para estas en el Estatuto Tributario.

(Subrayado fuera del texto)

En ese sentido el inciso segundo y los párrafos del artículo 186 señalan:

(...)

Los ingresos provenientes de la explotación de los bienes o áreas comunes no podrán destinarse al pago de los gastos de existencia y mantenimiento de los bienes de dominio particular, ni ningún otro que los beneficie individualmente, sin perjuicio de que se invierta en las áreas comunes que generan las rentas objeto del gravamen.

Parágrafo 1º. En el evento de pérdida de la calidad de no contribuyente según lo dispuesto en el inciso primero del presente artículo, las personas jurídicas originadas en la constitución de la propiedad horizontal estarán sujetas al régimen tributario especial de que trata el artículo 19 del Estatuto Tributario.

Parágrafo 2º. Se excluirán de lo dispuesto en este artículo, las propiedades horizontales de uso residencial.

Así las cosas, ante la pérdida de la calidad de no contribuyente de los impuestos nacionales, las personas jurídicas originadas en la constitución de la propiedad horizontal, diferentes a las de uso residencial, quedan sujetas al régimen tributario especial de que trata los artículos 19, 356 al 364 del Estatuto Tributario y el Decreto 4400 de 2004 modificado por el Decreto 640 de 2005.

Con este fin y teniendo en cuenta los antecedentes de la norma el beneficio neto o excedente fiscal las personas jurídicas originadas en la constitución de la propiedad horizontal, diferentes a las de uso residencial, deben tomar los ingresos provenientes de la explotación comercial o industrial, en los términos del inciso 1º del artículo 186 y restarles los egresos que tengan relación con la renta generada.

Los otros ingresos y gastos relacionados con el objeto social de este tipo de propiedad horizontal, en los términos del artículo 32 de la Ley 675 de 2001, no relacionados con la explotación comercial o industrial del bien o los bienes comunes, continúan estando no sometidos al impuesto sobre la renta.

### **Pregunta 13.2:**

13.2. Si la respuesta es que sólo se obtiene un excedente, tal como lo da entender la Subdirección de Gestión Normativa y Doctrina en el Oficio No. 055853 de Septiembre 4 de 2013, se pregunta entonces como debe invertir en el año siguiente la Copropiedad el beneficio neto obtenido en el año anterior, si en el caso de éstas, los sobrantes en la ejecución del presupuesto, se utilizan en el año siguiente para cubrir gastos necesarios en la administración de aquella?.

### **Respuesta pregunta 13.2:**

Como se concluyó en el punto anterior, con el fin de determinar el beneficio neto o excedente las personas jurídicas originadas en la constitución de la propiedad horizontal, diferentes a las de uso residencial, deben tomar los ingresos provenientes de la explotación comercial o industrial, en los términos del inciso 1º del artículo 186 y restarles los egresos que tengan relación con la renta generada.

Este beneficio neto o excedente tendrá el carácter de exento si se reinvierte en los términos del artículo 358 del Estatuto Tributario y los artículos 8 y 11 del Decreto 4400 de 2004, modificado por el Decreto 640 de 2005

Es importante precisar que el artículo 358 del Estatuto Tributario señala que el beneficio neto o excedente tendrá el carácter de exento cuando se destine directa o indirectamente en el año siguiente a aquél en el cual se obtuvo a programas que desarrollen dicho objeto social, lo que deberá ser observado por la persona jurídica originada en la constitución de la propiedad horizontal.

En ese sentido el literal b) del artículo 8º del Decreto 4400 de 2004 indica como uno de los requisitos para la procedencia del carácter exento, que este beneficio neto o excedente se destine y ejecute dentro del año siguiente al de su obtención, o dentro de los plazos adicionales establecidos por la Asamblea General o máximo órgano directivo que haga sus veces, lo que igualmente deberá ser observado por la persona jurídica originada en la constitución de la propiedad horizontal.

El beneficio neto o excedente que no cumpla con estos requisitos anteriormente señalados para considerarlo exento, estará gravado a la tarifa única del veinte por ciento (20%), tal como lo señala el artículo 356 del Estatuto Tributario.

### **Pregunta 13.3:**

13.3. Cómo se procedería en el caso de egresos no procedentes, cuando unos se relacionen con los ingresos de la actividad propia y otros con la actividad comercial. Sobre ambos se debe pagar el 20% en los términos del inciso segundo del parágrafo del artículo 8º del decreto 4400 de 2004'. Se gravarían con el 20% sólo los egresos no procedentes que afecten en forma directa los ingresos de la actividad no comercial, o todos sin importar a qué actividad afectan?.

### **Respuesta pregunta 13.3:**

A este punto de son aplicables las conclusiones expuestas en los puntos 13.1 y 13.2

### **Pregunta 13.4:**

13.4. En el caso del gravamen a los movimientos financieros que afectan a las actividades no exoneradas de este impuesto, se puede solicitar como deducción el 50% en los términos del inciso segundo del artículo 115 del E.T.?

### **Respuesta pregunta 13.4:**

Como ya se indicó anteriormente las personas jurídicas originadas en la constitución de la

propiedad horizontal, diferentes a las de uso residencial, que destinan algún o algunos de sus bienes, o áreas comunes para la explotación comercial o industrial, generando algún tipo de renta, perderán la calidad de no contribuyentes de los impuestos nacionales y estarán sujetas al régimen tributario especial de que trata el artículo 19, 356 al 364 del Estatuto Tributario y el Decreto 4400 de 2004 modificado por el Decreto 640 de 2005

Indica el artículo 357 del Estatuto Tributario que para determinar el beneficio neto o excedente se tomará la totalidad de los ingresos, cualquiera sea su naturaleza, y se restará el valor de los egresos de cualquier naturaleza, que tengan relación de causalidad con los ingresos o con el cumplimiento de su objeto social.

Precisa el párrafo 1º del artículo 4º del Decreto 4400 de 2004 sobre los egresos aplicables y de manera especial sobre la posibilidad de restar el Gravamen a los Movimientos Financieros pagado indica:

Parágrafo 1o. Para la procedencia de los egresos realizados en el respectivo período gravable que tengan relación de causalidad con los ingresos o con el objeto social, deberán tenerse en cuenta las limitaciones establecidas en el Capítulo V del Libro Primero del Estatuto Tributario. Lo anterior sin perjuicio del cumplimiento de los requisitos especiales consagrados en el Estatuto Tributario, para la procedencia de costos y deducciones, tales como los señalados en los artículos 87-1, 108, 177-1, 177-2, 771-2 y 771-3.

**En ningún caso se podrá tratar como egreso procedente el Gravamen a los Movimientos Financieros, GMF.** Asimismo, el valor correspondiente a la ejecución de beneficios netos o excedentes de años anteriores, no constituye egreso o inversión del ejercicio.

(Se resalta)

#### **Pregunta 13.5:**

13.5. La Subdirección de Gestión Normativa y Doctrina en el Oficio No. 055853 del 4 de Septiembre de 2013, en la parte final en cuanto a la obligación de las Copropiedades de hacer firmar las declaraciones tributarias de Revisor Fiscal, señala que cuando de acuerdo a las normas del Código de Comercio se esté en la obligación de tener revisor fiscal, es obligatoria la firma de éste.

**Sin embargo, hay que tener en cuenta que las Copropiedad es no son sociedades y que por lo tanto no se rigen por el Código de Comercio, tal como la misma Oficina Jurídica de la Dian lo señala en el Concepto No. 018792 de marzo 8 de 2001 la expresar:**

"(.....)

Teniendo en cuenta las disposiciones señaladas, en especial las del estatuto tributario, una entidad sin ánimo de lucro no está obligada a firmar sus declaraciones tributarias por revisor fiscal, por no corresponder a entidades comerciales. Puede ser que algunas entidades no comerciales estén obligadas a tener revisor fiscal para efectos de control, pero para efectos tributarios no tiene influencia ...."

Pregunta:

Se encuentra vigente el concepto No. 018792 de marzo 8 de 2001 en cuanto a que las entidades sin ánimo de lucro (dentro de las cuales se encuentran las copropiedades) no está obligadas a firmar sus declaraciones tributarias por revisor fiscal, o cuál fue la razón para que en el Oficio No. 055853 de Septiembre 4 de 2013 se hiciera mención del Código de Comercio si el tema tratado era el de las Copropiedades?.

### Respuesta pregunta 13.5:

Es importante precisar que el consultante pregunta por la vigencia del concepto No. 018792 de marzo 8 de 2001, con el fin de dilucidar si las declaraciones tributarias presentadas por las copropiedades están obligadas a tener revisor fiscal.

De concepto se consultó el problema jurídico y su tesis jurídica, encontrando que este versa sobre la obligación que tienen las asociaciones de pensionados (en su calidad de entidades sin ánimo de lucro) de firmar sus declaraciones tributarias por revisor fiscal, razón por la cual este Despacho le informa al consultante que si bien este concepto se encuentra vigente no lo encuentra aplicable a la problema planteada.

En efecto, no se puede perder de vista que una cosa es que estas personas por sus actividades industriales o comerciales derivadas de la explotación de sus bienes, estén sujetas al régimen tributario especial de que trata el artículo 19, 356 al 364 del Estatuto Tributario y el Decreto 4400 de 2004 y otra diferente es que por este efecto adquieran calidad de entidades sin ánimo de lucro.

En este caso, se debe acudir a lo dispuesto en el artículo 56 de la Ley 675 de 2001, norma especial sobre el tema que consagra:

Artículo 56. Obligatoriedad. <Aparte tachado INEXEQUIBLE> Los conjuntos de uso comercial o mixto estarán obligados a contar con Revisor Fiscal, contador público titulado, con matrícula profesional vigente e inscrito a la Junta Central de Contadores, elegido por la asamblea general de propietarios.

El Revisor Fiscal no podrá ser propietario o tenedor de bienes privados en el edificio o conjunto respecto del cual cumple sus funciones, ni tener parentesco hasta el cuarto grado de consanguinidad, segundo de afinidad o primero civil, ni vínculos comerciales, o cualquier otra circunstancia que pueda restarle independencia u objetividad a sus conceptos o actuaciones, con el administrador y/o los miembros del consejo de administración, cuando exista.

Los edificios o conjuntos de uso residencial podrán contar con Revisor Fiscal, si así lo decide la asamblea general de propietarios. En este caso, el Revisor Fiscal podrá ser propietario o tenedor de bienes privados en el edificio o conjunto.

De esta disposición tenemos que **los conjuntos de uso comercial o mixto se encuentran obligados a tener revisor fiscal que sea contador público**; en contraste **los conjuntos de uso residencial podrán contar con revisor fiscal** si así lo decide la asamblea general de propietarios, **siendo optativo su nombramiento**.

Sobre el particular y en concordancia con lo anteriormente expuesto, mediante concepto 21887 de 19 de abril de 2005 este Despacho precisó:

Indica lo anterior que si no existe en la ley la obligación de que el ente declarante tenga contador o revisor fiscal, la presencia de su firma no puede ser exigida y por tanto, su omisión tampoco acarrea el desconocimiento de la presentación de la declaración. Es decir, **si es de manera discrecional u optativa que se estatuye la presencia del revisor fiscal, esta determinación no conlleva la obligación fiscal de que su firma avale las declaraciones para que estas tengan validez.**

(Se resalta)

Por lo anteriormente expuesto la tesis jurídica expuesta en la respuesta dada a la pregunta 10 del Oficio 055853 del 4 de septiembre de 2013 deberá ser revocada, que se cita a continuación:

10. Finalmente pregunta si para la propiedad horizontal es obligatorio presentar las declaraciones tributarias firmadas por revisor fiscal, cuando en los estatutos no se contempla esta figura como obligatoria.

Al respecto, las normas del Estatuto Tributario que exigen la firma del revisor fiscal, remiten para el efecto a aquellas que regulan la materia, así por ejemplo, los artículos 596, 602 y 606 del Estatuto Tributario, respecto del contenido de las declaraciones y de la firma de las declaraciones por revisor fiscal disponen:

"La firma del revisor fiscal cuando se trate de contribuyentes obligados a llevar libros de contabilidad y que de conformidad con el Código de Comercio y demás normas vigentes sobre la materia, estén obligados a tener Revisor Fiscal."

Corresponderá en cada caso al contribuyente determinar si conforme con el Código de Comercio o disposiciones especiales, está obligado a tener revisor fiscal.

#### **Pregunta 13.6:**

13.6. En el caso de las entidades del numeral 1° del artículo 19 del E.T. es requisito crear un fondo a diciembre 31 del año, una vez establecido el Beneficio Neto o Excedente, con el fin de ejecutarlo en el año siguiente en cumplimiento de lo dispuesto en el artículo 358 del E.T, o dicho beneficio se puede ejecutar en el año siguiente bajo una cuenta separada dentro del Estado de Resultados?

#### **Respuesta pregunta 13.6:**

Como ya se analizó anteriormente, tratándose de las entidades pertenecientes al régimen tributario especial en el impuesto de renta, el beneficio neto o excedente tendrá el carácter de exento si se reinvierte en los términos del artículo 358 del Estatuto Tributario y los artículos 8 y 11 del Decreto 4400 de 2004, modificado por el Decreto 640 de 2005, normas que no establecen la obligación de constituir un fondo.

#### **Pregunta 13.7:**

13.7. ¿La palabra "indirectamente" enunciada en el artículo 358 del E.T cómo debe entenderse?. Como se entendería una destinación indirecta del beneficio?.

#### Respuesta pregunta 13.7:

En este caso y ante la ausencia de una definición especial, considera el Despacho que es válido acudir a la regla de interpretación contenida en el artículo 28 del Código Civil según el cual, **las palabras de la ley se entenderán en su sentido natural y obvio, según el uso general de las mismas palabras**, teniendo en cuenta que deben desarrollar el objeto social.

#### Pregunta 14:

El artículo 10 de la ley 79 de 1.988 no permite distribuir el beneficio neto o excedente obtenido de las Cooperativas proveniente de la prestación de servicios a no asociados.

Al respecto expresa dicho artículo:

**"Artículo 10.** Las cooperativas prestarán preferencialmente sus servicios al personal asociado. Sin embargo, de acuerdo con sus estatutos podrán extenderlos al público no afiliado, siempre en razón del interés social o del bienestar colectivo. **En tales casos, los excedentes que se obtengan serán llevados a un fondo social no susceptible de repartición."**

Por su parte, la Superintendencia de Economía Solidaria en el año 2009 expidió la Circular No. 007 a través de la cual estableció la forma en que se deben aplicar los excedentes de las Cooperativas.

Al respecto expresa la Circular:

#### "2. APLICACIÓN DE EXCEDENTES EN COOPERATIVAS

De conformidad con lo establecido en los artículos 10, 54 y 55 de la Ley 79 de 1988, las cooperativas deberán aplicar sus excedentes de cierre de ejercicio teniendo en cuenta el siguiente procedimiento:

**Una vez se obtenga el resultado en el balance al cierre de un ejercicio, se debe deducir la parte de los excedentes obtenidos de operaciones con terceros en concordancia con el artículo 10 de la Ley 79 de 1988, cuando se prestan servicios a no asociados, para obtener el excedente neto y proceder de conformidad con los artículos 55, 54 y 56 de la ley 79 de 1988.**

/Negrilla y subrayas fuera de texto/.

A su vez, el artículo 1° del decreto 2880 del 2004 condiciona la exención del beneficio neto o excedente de las Cooperativas a la inversión en educación formal de una suma igual o superior al 20% del excedente del ejercicio del año.

Pregunta:

¿La inversión del 20% en educación formal debe hacerse del 100% del beneficio neto o

excedente obtenido, o una vez descontada la parte de beneficio que corresponde a ingresos proveniente de la prestación de servicios a no asociados y que según el artículo 10 de la ley 79 de 1988 no es susceptible de repartición y por ende obliga llevarlos a un fondo especial'?

**Respuesta pregunta 14:**

Para este fin debe remitirse a lo previsto en los artículos 55, 54 y 56 de la ley 79 de 1988.

Igualmente se indica que esta pregunta será remitida por competencia a la Superintendencia de Economía Solidaria, por considerar que le corresponde el análisis jurídico de las normas que regulan el régimen económico de estas entidades del sector cooperativo.

**Pregunta 15:**

El decreto 627 de marzo 26 de 2014 señala en el artículo 2° que rige a partir de la fecha de su publicación.

Pregunta:

Aplica dicho decreto para el año gravable 2013 o sólo a partir del año gravable 2014?

**Respuesta pregunta 15:**

El decreto 627 de marzo 26 de 2014, por medio del cual se modifica el numeral 3 del artículo 3° del Decreto número 3027 de 2013, a fin de precisar el denominador de la fórmula para obtener la proporción de intereses no deducibles de que trata el artículo 118-1 del Estatuto Tributario, aplica para efectos de determinar el impuesto de renta para el año gravable 2013.

Lo anterior al considerar que hace parte integrante de la Ley 1607 de 2012, cuya vigencia para el impuesto de renta y complementarios es a partir del año gravable 2013, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 338 de la Constitución Política.

En ese sentido el artículo 118-1 del Estatuto Tributario, adicionado por el artículo 109 de la Ley 1607 de 2012, incluyó una limitante para la procedencia de la deducción de gastos por concepto de intereses, norma que fue desarrollada por el Decreto 3027 de 2013 donde se estableció una fórmula para obtener la proporción de intereses no deducibles, la cual por efecto del Decreto 627 de 2014 fue ajustada, modificación que hace parte integral del marco jurídico que regula el tema de subcapitalización para el año gravable 2013.

**Pregunta 16:**

El artículo 771-5 del Estatuto Tributario limita a partir del año gravable 2014 los pagos en efectivo

Preguntas:

**Pregunta 16.1:**

16.1. Será reglamentado dicho artículo o ya debe ser aplicado a partir del 1° de enero

de 2014?.

**Respuesta pregunta 16.1:**

El artículo 771-5 del Estatuto Tributario, adicionado por el artículo 26 de la Ley 1430 de 2010, con el cual se introduce un sistema gradual de utilización de medios de pago los cuales deben ser utilizados para efectos de aceptación de costos, deducciones, pasivos e impuestos descontables.

De la lectura del inciso final artículo se tiene que entró en vigencia a partir del 1° de enero de 2014, tal como se muestra a continuación:

Artículo 771-5. Medios de pago para efectos de la aceptación de costos, deducciones, pasivos e impuestos descontables. (Artículo adicionado por el artículo 26 de la Ley 1430 de 2010). Para efectos de su reconocimiento fiscal como costos, deducciones, pasivos o impuestos descontables, los pagos que efectúen los contribuyentes o responsables deberán realizarse mediante alguno de los siguientes medios de pago: Depósitos en cuentas bancarias, giros o transferencias bancarias, cheques girados al primer beneficiario, tarjetas de crédito, tarjetas débito u otro tipo de tarjetas o bonos que sirvan como medios de pago en la forma y condiciones que autorice el Gobierno Nacional.

(...)

**Esta gradualidad prevista en el presente artículo empieza su aplicación a partir del año gravable 2014.**

(Se resalta)

La vigencia de esta norma no está sujeta a la emisión de un decreto reglamentario. Esta conclusión se basa, en primer lugar, en la lectura integral de la norma que no menciona este aspecto como condición para su aplicación; igualmente es preciso señalar que el inciso final fue adicionado por el artículo 164 de la Ley 1607 de 2012 y al consultar la su vigencia, se indica que esta rige a partir de su publicación.

**Pregunta 16.2:**

16.2. Cuando la norma señala que una de las limitantes será para el año 2014 el 85% de lo pagado, debe incluirse en este concepto el pago de deudas, y en general todo egreso sin importar la imputación contable de éste?

**Respuesta pregunta 16.2:**

El párrafo del artículo 771-5 del Estatuto Tributario consagra un desmonte gradual, a partir del año 2014, del uso del dinero en efectivo para el pago de obligaciones a cargo de los contribuyentes y responsables, con la finalidad que realicen sus transacciones a través del sistema financiero.

Lo anterior se traduce en la posibilidad de tener reconocimiento fiscal como costos, deducciones, pasivos o impuestos descontables, de aquellos pagos en efectivo, para lo cual se consagra una regla a fin de optar por el menor valor entre lo pagado y los costos y

deducciones totales.

La duda planteada en la pregunta versa sobre si el término "pagado" incluye el pago de deudas, y en general todo egreso sin importar la imputación contable de éste, frente a lo cual este Despacho concluye que sí y para eso se acude a lo preceptuado en el artículo 1623 del Código Civil que dice: "Las obligaciones se extinguen. .. 1º por la solución o pago efectivo ...".

**Pregunta 16.3:**

16.3. Cuando el artículo señala que una de las limitantes será el 50% de los costos y deducciones totales, debe incluirse dentro de los costos la compra de activos fijos, sin importar que éstos se enajenen dentro del mismo año. Cuando se habla de costos, debe en consecuencia acudirse al costo por juego de inventarios o de inventarios permanentes para conocer este rubro?.

**Respuesta pregunta 16.3:**

El artículo 26 del Estatuto Tributario establece que de los ingresos con lo que se obtiene la renta bruta, en ese sentido los costos representan erogaciones y cargos asociados clara y directamente con la adquisición y producción de los bienes o la prestación de servicios, de los cuales se obtuvieron ingresos.

En ese sentido este Despacho considera que esto incluye la adquisición de activos fijos, si cumplen con la anterior premisa, para lo cual se debe acudir al artículo 69 del Estatuto Tributario.

Tenga en cuenta que el artículo 300 ibídem señala que se consideran ganancias ocasionales para los contribuyentes sujetos a este impuesto, las provenientes de la enajenación de bienes de cualquier naturaleza, que hayan hecho parte del activo fijo del contribuyente por un término de dos años o más.

No se considera ganancia ocasional sino renta líquida, la utilidad en la enajenación de bienes que hagan parte del activo fijo del contribuyente y que hubieren sido poseídos por menos de 2 años.

La respuesta a la inquietud del consultante hace si se debe acudir al costo por juego de inventarios o de inventarios permanentes para conocer este rubro, será afirmativa en la medida que se traten de activos movibles. En ese sentido el artículo 62 del Estatuto Tributario señala que para establecer el costo de los activos movibles enajenados, debe aplicarse alguno de los siguientes sistemas: "*juego de inventarios*", "*inventarios permanentes o continuos*", o "*cualquiera otro sistema de reconocido valor técnico*", autorizado por la Dirección General de Impuestos Nacionales.

**Pregunta 16.4:**

16.4. Cómo se procedería en el caso de los agricultores y ganaderos cuando efectúan pagos a personas que viven en el sector rural, teniendo en cuenta que en el campo no existe la forma de hacer efectivo los cheques?. Cómo se actuaría en los pagos que se realicen a recolectores de café, los cuales no aceptan que se les pague a través de un medio distinto a efectivo?.

**Respuesta pregunta 16.4:**

Del artículo 771-5 del Estatuto Tributario, así como de sus antecedentes y su análisis de constitucionalidad (**Gaceta 779 de 2010, Proyecto de Ley 124 de 2010 Cámara y Corte Constitucional** sentencias C- 249 y C- 264 de 2013), tenemos que la realización de pagos por parte de los contribuyentes o responsables a través de medios de pago allí previstos, para efectos del reconocimiento fiscal como costos, deducciones, pasivos o impuestos descontables, tiene como propósito generar mecanismos de control efectivos a través de la utilización de canales bancarios con el fin de asegurar mayor transparencia en las transacciones, evitar la evasión y el fraude, mejorar la recaudación y promover la eficiencia del sistema tributario.

Esta norma no contempla tratamiento exceptivos en función de la calidad del contribuyente, responsable o de su actividad económica, razón por la cual debe darse cumplimiento a lo allí establecido.

**Pregunta 17:**

El numeral 11 del artículo 303 del Estatuto Tributario señala que el valor del usufructo temporal se determinará en proporción al valor total de los bienes entregados en usufructo, a razón de un 5% de dicho valor por cada año de duración del usufructo sin exceder del 70% del total del valor del bien y que para el vitalicio será del 70% del valor de los bienes entregados en usufructo.

Preguntas:

**Pregunta 17.1:**

17.1. ¿Cuando una persona transfiere la nuda propiedad y se reserva el usufructo, es correcto concluir que en este caso no se están entregando bienes en usufructo, por cuanto el enajenante se reserva el goce de los mismos?. No se generaría ingreso por concepto de ganancia ocasional en este caso?.

**Respuesta pregunta 17.1:**

El artículo 300 del Estatuto Tributario señala que se consideran ganancias ocasionales para los contribuyentes sujetos a este impuesto, las provenientes de la enajenación de bienes de cualquier naturaleza, que hayan hecho parte del activo fijo del contribuyente por un término de dos años o más

El valor de los bienes y derechos que se tendrá en cuenta para efectos de determinar la base gravable del impuesto a las ganancias ocasionales, según el artículo 303 ibídem, será el que tengan dichos bienes y derechos a 31 de diciembre del año inmediatamente anterior a la fecha de la liquidación de la sucesión o del perfeccionamiento del acto de donación o del acto jurídico inter vivos celebrado a título gratuito, según el caso.

El caso planteado es la transferencia de la nuda propiedad de un bien, del que se reserva el usufructo, que en el evento de cumplir lo señalado en el artículo 300 anteriormente citado da lugar a que se genere ganancia ocasional, para lo cual la regla aplicable para determinar el

valor del derecho de nuda propiedad será la diferencia entre el valor del derecho de usufructo y el valor total de los bienes, determinado de acuerdo con los numerales 1 a 10 del artículo 303 del Estatuto Tributario.

**Pregunta 17.2:**

17.2. ¿Si en un acto intervivos el usufructo se entrega hasta tanto la persona que lo gozará permanezca viva, debe entenderse este acto como un usufructo vitalicio?.

**Respuesta pregunta 17.2:**

Se le recuerda al consultante que la competencia para resolver consultas escritas de este Despacho, versa sobre la aplicación de las normas tributarias, aduaneras o de comercio exterior y control cambiario en lo de competencia de la DIAN, precisión que se hace en la medida que la pregunta versa sobre temas propios del derecho civil, razón por la cual deberá acudir a lo señalado en el Título IX del Código Civil.

**Pregunta 17.3:**

17.3. ¿Si en un acto intervivos se entregan bienes en usufructo y se le asigna a este acto un valor en dinero, se considera este acto válido desde el punto de vista tributario, en el entendido de que la persona que entrega los bienes se está desprendiendo de un ingreso?.

**Respuesta pregunta 17.3:**

A este punto de son aplicables las conclusiones expuestas en el punto 17.2

**Pregunta 18:**

¿Si el artículo 319 del estatuto tributario establece que el aporte en especie a sociedades nacionales no será considerado enajenación, sería correcto concluir entonces que cuando el aporte lo realiza una persona natural y que para ella el aporte en especie que efectúa constituía activo fijo, no se genera en este caso la retención en la fuente de que trata el artículo 398 del E.T.?

**Respuesta pregunta 18:**

El artículo 319 del Estatuto Tributario indica que el aporte en dinero o en especie a sociedades nacionales no generará ingreso gravado para estas, **ni el aporte será considerado enajenación, ni dará lugar a ingreso gravado o pérdida deducible para el aportante**, siempre que se cumplan las condiciones allí establecidas.

Como se observa, la consecuencia de considerar el aporte como un ingreso no gravado o no darle la connotación de enajenación depende del cumplimiento de unos requisitos y no de la calidad del aportante (persona natural o jurídica), razón por la cual la conclusión expuesta por el consultante en la pregunta es incorrecta.

**Pregunta 19:**

¿Puede una persona restarse en la declaración de renta el valor de una retención en la fuente respecto de la cual se ha acordado con quien efectúa el pago, que sea asumida por éste y la cual es acreditada a través del correspondiente certificado?

### Respuesta pregunta 19:

Sea lo primero a señalar que la facultad de resolver consultas otorgada por los artículos 19 y 20 del Decreto 4048 de 2008 otorgada a la Dirección de Gestión Jurídica, no puede obrar como mecanismo para avalar conductas que puedan constituir abuso en materia tributaria, sino 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.

Hecha la anterior advertencia, este Despacho ha señalado que el mecanismo de retención en la fuente se ha establecido con el fin de facilitar, acelerar y asegurar el recaudo de los diferentes impuestos a medida que se van realizando los hechos económicos contemplados por la ley, para lo cual se consagra la obligación de actuar como agentes de retención a una serie de personas jurídicas y naturales, privadas y públicas.

Tratándose del impuesto sobre la renta y complementarios, el artículo 366 del Estatuto Tributario dispone que debe aplicarse sobre todo pago o abono en cuenta susceptible de constituir un ingreso tributario para quien los recibe, es decir, que tenga la posibilidad de generar un incremento neto del patrimonio en el momento de la percepción, en los términos previstos por el artículo 26 ibídem.

En ese sentido, el concepto 030534 del 12 de abril de 1996 expone:

En materia de retención en la fuente, es importante tener en cuenta que la misma, como mecanismo de recaudo anticipado del impuesto, es efectuada por la persona o entidad que realiza un pago o abono en cuenta, siempre que éstos se encuentren sometidos a retención.

Así, en términos generales, un pago o abono en cuenta estará sometido a retención en la fuente, **siempre que constituya ingreso tributario, que sea gravado con renta o ganancia ocasional, o que no se halle expresamente exento de retención.**

Conforme a lo anterior, **un pago o abono en cuenta se considera "ingreso tributario"** siempre y cuando:

a. **Sea apreciable en dinero, originado en actos jurídicos, en el hecho jurídico con consecuencias económicas, ó en las presunciones legales.** Puede ser ingreso ordinario cuando es producido regular y periódicamente por la actividad personal del sujeto, por el rendimiento de un capital o por la combinación de ambos factores. Los ingresos son extraordinarios cuando solo se producen esporádicamente y no constituyen un modo regular de satisfacer al contribuyente sus necesidades, verbigracia: los premios, herencias, indemnizaciones por despido, incentivos económicos, etc.

b. Que se haya realizado o causado, es decir, que lo hubiere recibido el contribuyente en dinero u otra forma equivalente, o que por lo menos exista el derecho a exigir el pago, en el caso de la sola causación.

- c. Que el ingreso haga parte de la renta del contribuyente.
- d. Que el ingreso sea susceptible de gravarse con el impuesto de renta.
- e. Que no se halle excluido expresamente con el impuesto de renta.

(...)

(Se resalta)

El artículo 369 del Estatuto Tributario señala que no están sujetos a retención en la fuente los pagos o abonos en cuenta que se efectúen a las entidades no contribuyentes o que por disposiciones especiales sean exentos en cabeza del beneficiario y respecto de los cuales deba hacerse retención en la fuente, en virtud de disposiciones especiales, por otros conceptos.

Ahora bien, es preciso señalar que en virtud de lo señalado en el artículo 368 del Estatuto Tributario son agentes de retención o de percepción, entre otros, las entidades de derecho público y las demás personas naturales o jurídicas, sucesiones ilíquidas y sociedades de hecho, que por sus funciones intervengan en actos u operaciones en los cuales deben, por expresa disposición legal, efectuar la retención o percepción del tributo correspondiente.

Las conclusiones sobre el mecanismo de retención en la fuente, a fin que se tengan en cuenta, este Despacho no se pronunciará para avalar la operación propuesta por el consultante.

#### Pregunta 20:

¿El (sic) artículo 22 de la Resolución 228 del 31 de octubre de 2013, establece en el artículo 22 la información que deben enviar por el año 2014 las personas o entidades no obligadas a llevar contabilidad. Al

#### “CAPÍTULO II.

#### PERSONAS O ENTIDADES NO OBLIGADAS A LLEVAR CONTABILIDAD.

#### ARTÍCULO 22. INFORMACIÓN DE LAS PERSONAS O ENTIDADES NO OBLIGADAS A LLEVAR CONTABILIDAD.

Los sujetos señalados en los numerales 1, 2, 3, 4, 5, 6, 7, 8, 9 y 10 del artículo 3 de la presente resolución, **no obligados a llevar contabilidad**, deberán reportar anualmente por períodos bimestrales la siguiente información:”

Pregunta:

¿Para la DIAN, qué personas naturales y qué entidades no están obligadas a llevar contabilidad en los términos del artículo 22 de la Resolución No. 228 del 31 de octubre 31 de 2013?

#### Respuesta pregunta 20:

El artículo 22 de la Resolución No. 228 del 31 de octubre 31 de 2013 señala:

Artículo 22. *Información de las personas o entidades no obligadas a llevar contabilidad.*  
Los sujetos señalados en los numerales 1, 2, 3, 4, 5, 6, 7, 8, 9 y 10 del artículo 3º de la presente resolución, **no obligados a llevar contabilidad**, deberán reportar anualmente por períodos bimestrales la siguiente información:

(...)

En este caso será necesario acudir a una interpretación sistemática de la norma (artículo 30 del Código Civil) y acudir al Código de Comercio, con el fin de establecer quienes no están obligados a llevar contabilidad.

El artículo 19 del Código de comercio establece que es obligación de todo comerciante llevar contabilidad conforme a las prescripciones legales, razón por la cual se hace necesario establecer si la persona es comerciante, esto es quien se dedica profesionalmente a desarrollar actividades consideradas por la ley como mercantiles

Las actividades que se consideran mercantiles están señaladas en el artículo 20 del Código de comercio; en contraste, el artículo 23 ibídem define qué actividades no lo son. En ambos casos es irrelevante si quien ejerce la actividad mercantil es una persona natural o una persona jurídica.

#### Pregunta 21:

El artículo 7º del Decreto 2972 de 2013 en el literal b) relaciona los trabajadores por cuenta propia no obligados a presentar declaración de renta por el año gravable 2013, al expresar:

b) **Los Trabajadores por cuenta propia**, residentes en el país, que no sean responsables del impuesto a las ventas del régimen común, **cuyos ingresos brutos se encuentren debidamente facturados, sobre los cuales se hubiere practicado retención en la fuente** y que provengan en una proporción igual o superior a un ochenta por ciento (80%) de la realización de una de las siguientes actividades económicas:"

/La negrilla y subrayas fuera de texto/

Según la transcripción anterior, se requiere en esta categoría (Art. 340 del E.T) para no ser declarante **que los ingresos brutos se encuentren debidamente facturados y sobre los mismos se hubiere practicado retención en la fuente.**

Al respecto se pregunta:

#### Pregunta 21.1.

21.1. ¿Quiere decir lo anterior que quienes pertenezcan a la categoría de trabajadores por cuenta propia y se encuentren inscritos en el régimen simplificado y que por norma tributaria no están obligados a expedir factura de venta (literal c) del artículo 2º del decreto 1001 de 1.997) quedan obligados a presentar declaración de renta, sin importar el tope de ingresos y de patrimonio?.

**Respuesta pregunta 21.1:**

Este Despacho considera que el requisito relacionado con los ingresos facturados para aquellos trabajadores por cuenta propia, no obligados a presentar declaración del impuesto sobre la renta y complementarios, consagrado en el literal b) del artículo 7° del Decreto 2972 de 2013, debe interpretarse teniendo en cuenta que estas personas no pueden ser responsables de IVA

En efecto, de la redacción de la norma también se extrae como requisito que estas personas no sean responsables del impuesto a las ventas del régimen común y en este punto se debe recordar que por expresa disposición del artículo 616-2 del Estatuto Tributario, los responsables del régimen simplificado no están en la obligación de expedir factura.

El numeral 3° del artículo 506 ibídem señala como una de las obligaciones para los responsables del régimen simplificado, la de cumplir con los sistemas de control que determine el Gobierno Nacional, para lo cual el artículo 616 establece la obligación para estos de llevar el libro fiscal de registro de operaciones diarias.

**Pregunta 21.2.**

21.2 ¿ Según los requisitos del literal b) antes transcrito, si sobre los ingresos no le efectuaron retención en la fuente, de igual manera quedan obligados a presentar declaración de renta, sin importar el tope de ingresos y de patrimonio?.

**Respuesta pregunta 21.2:**

Este Despacho considera que los requisitos para aquellos trabajadores por cuenta propia no obligados a presentar declaración del impuesto sobre la renta y complementarios, consagrados en el literal b) del artículo 7° del Decreto 2972 de 2013, deben interpretarse en conjunto y no de forma separada como pretende hacerlo el consultante.

En efecto, de la redacción de la norma se extrae no solo el requisito de los ingresos brutos que se analizó en el anterior punto, sino que además estas personas no sean responsables del impuesto a las ventas del régimen común, **sobre sus ingresos se haya practicado retención en la fuente** y que provengan en una proporción igual o superior a un ochenta por ciento (80%) de la realización de una de las actividades económicas allí enunciadas, razón por la cual ante la ausencia de alguno de estos quedarían obligados a presentar declaración del impuesto sobre la renta.

**Pregunta 22:**

El parágrafo 1 del artículo 7° del decreto 2972 de 2013 expresa:

"Parágrafo 1° .Para efectos de establecer la cuantía de los ingresos brutos a que hacen referencia los numerales 2 de los literales a), b) y e) del presente artículo, **deberán sumarse todos los ingresos provenientes de cualquier actividad económica**, con independencia de la categoría de persona natural a la que se pertenezca."

Pregunta:

**Pregunta 22.1.**

**22.1.** En el caso de personas naturales que no desarrollan actividad económica alguna (actividad 081 RUT) y en el año gravable hayan enajenaron un bien que supere la suma de 1.400 UVT, estaría obligada SÍ O no a declarar en el entendido que la venta no se genera por el desarrollo de actividad económica alguna?

**Respuesta pregunta 22.1:**

De acuerdo a los supuestos fácticos planteados en este punto por el consultante, se tiene que esta persona pertenece a la categoría tributaria de otros y en este caso uno de los requisitos contemplados para no estar obligados a presentar declaración del impuesto sobre la renta y complementarios por el año gravable 2013, es que los ingresos brutos sean inferiores a mil cuatrocientos (1.400) UVT (\$37.577.000), caso en el cual si la enajenación de un bien supera este valor estaría obligado a presentarla

**Pregunta 22.2.**

**22.2.** Para el año gravable 2012 el parágrafo 1° del artículo 7° del Decreto 2634 del 17 de diciembre de 2012, expresó:

**"Parágrafo 1°.** Dentro de los ingresos que sirven de base para efectuar el cómputo a que se refiere el literal b) del presente artículo, no deben incluirse los correspondientes a la enajenación de activos fijos, ni los provenientes de loterías, rifas, apuestas o similares.

En el caso de los contribuyentes de menores ingresos y trabajadores independientes a que se refieren los literales a) y c) del presente artículo, para efectos del cómputo de los ingresos deberán incluir también los correspondientes a enajenación de activos fijos, loterías, rifas, apuestas o similares, así como los originados en herencias, legados, donaciones y porción conyugal."

Pregunta:

Como para el año gravable 2013 se modificó la redacción **y se indica que se deben incluir los ingresos provenientes de cualquier actividad económica**, es correcto interpretar entonces que para el año gravable 2013, los ingresos obtenidos por concepto de enajenación de activos fijos, loterías, rifas, apuestas o similares, así como los originados en herencias, legados, donaciones y porción conyugal, los cuales no proceden del desarrollo de actividad económica alguna, no se incluyen en el cálculo para establecer el tope de ingresos señalados en los numerales 2 de los literales a), b) y c) del artículo 7° del decreto 2972 de 2013?.

**Respuesta pregunta 22.2:**

Teniendo en cuenta que los ingresos son base de la renta líquida (artículo 26 del Estatuto Tributario), el parágrafo 2° del artículo 7° del decreto 2972 de 2013, ha señalado que para establecer la base del cálculo del impuesto sobre la renta por cualquiera de los sistemas de determinación y declaración, no se incluirán los ingresos por concepto de ganancias

ocasionales, en cuanto este impuesto complementario se determina de manera independiente.

Tenga en cuenta que el artículo 300 ibídem señala que se consideran ganancias ocasionales para los contribuyentes sujetos a este impuesto, las provenientes de la enajenación de bienes de cualquier naturaleza, que hayan hecho parte del activo fijo del contribuyente por un término de dos años o más. Su cuantía se determina por la diferencia entre el precio de enajenación y el costo fiscal del activo enajenado.

No se considera ganancia ocasional sino renta líquida, la utilidad en la enajenación de bienes que hagan parte del activo fijo del contribuyente y que hubieren sido poseídos por menos de 2 años.

### Pregunta 23:

La Dirección de Gestión Jurídica en el Concepto No. 034897 de Mayo 18 de 2010, expresa que en si las entidades del numeral 1 del artículo 19 del E.T no ejecutan en el año siguiente el beneficio neto o excedente, éste no será exento **y se adicionará como ingreso gravable a la declaración del impuesto sobre la renta, del periodo gravable que está siendo objeto de investigación y en el cual la Administración en ejercicio de sus facultades de fiscalización detectó la no procedencia de la exención.**

Pregunta:

¿La inclusión se hará así la declaración de renta del año objeto de beneficio esté en firme?, o sólo si la declaración no está en firme y es modificada la declaración privada de la entidad?.

### Respuesta pregunta 23:

El artículo 18 del Decreto 4400 de 2004, por el cual se reglamenta el artículo 19 y el Título VI, Libro I del Estatuto Tributario referente al Régimen Tributario Especial, establece una consecuencia en el caso en que la entidad que goza de tratamiento preferencial en el impuesto sobre la renta, no cumpla con los presupuestos legales que la hacen acreedora al mismo:

Artículo 18. Procedimiento y sanciones. A los contribuyentes del régimen tributario especial les son aplicables las normas de procedimiento y sanción establecidas en el Estatuto Tributario.

Si la Administración de Impuestos, con ocasión de un proceso de auditoría, encuentra que **el beneficio neto o excedente no cumple los requisitos aquí establecidos para su exención y este fue ejecutado en diferentes periodos gravables, será adicionado como ingreso gravable en el año que la Administración lo detecte.** Igual procedimiento se seguirá en el caso que se establezca que el contribuyente debe tributar conforme al régimen tributario ordinario.

(Se resalta)

Así las cosas, en el evento que la Administración de Impuestos detecte que el beneficio neto o excedente no cumple los requisitos para considerarlo exento, dejará de tener tal condición y se

considerará como ingreso gravable en el año en que detecte el hecho, el cual bien puede ser diferente al período en que se generó o en el que debió ejecutarse el beneficio neto.

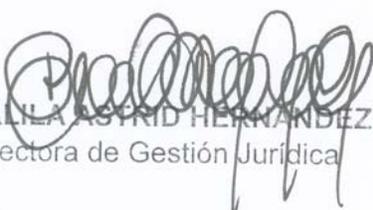
El concepto 034897 del 18 de mayo de 2010 realiza una precisión, que este Despacho considera válido traer a colación frente a este punto:

Es importante señalar que en este evento el beneficio neto o excedente se trata como exento en el periodo gravable de su obtención, **pero dicho tratamiento está condicionado a una destinación y ejecución que se realiza en el o en los periodo(s) gravable(s) siguiente(s) a su obtención**, lo cual conlleva a que por lógica elemental **si no se cumple la condición se debe adicionar en el periodo en que se detecte, de lo contrario no podría hacerse efectiva la finalidad de la Ley y su control correspondiente** por parte de la autoridad tributaria.

(Se resalta)

En los anteriores términos se resuelven sus diversas preguntas y de manera cordial le invitamos a consultar , previamente a solicitar alguna respuesta de sus reiteradas dudas, la doctrina publicada en la página de Internet [www.dian.gov.co](http://www.dian.gov.co), <http://www.dian.gov.co> en donde encontrará la base de conceptos en materia tributaria, aduanera y cambiaria expedidos desde el año 2001, a la cual se puede ingresar por el icono de "Normatividad" \_"técnica"- dando click en el link "Doctrina" – "Dirección de Gestión Jurídica."

Atentamente,

  
DALILA ASTRID HERNANDEZ CORZO  
Directora de Gestión Jurídica

P.lcc/Ppcc/R.Cnyd/Do/Of.

**SIN ANEXOS**