



Subdirección de Gestión Normativa y Doctrina

100208221.9-000090

Bogotá, D.C. 28 ENE. 2020

DIAN No. Radicado 000S2020001973
 Fecha 2020-01-31 07:56:15 AM
 Remitente 00- SUB GES. NORMATIVA DOCTRINA
 Destinatario GUILLERMO ALZATE DUQUE
 Folios 11 Anexos 0

 COR-000S2020001973

Señor
GUILLERMO ALZATE DUQUE
 Calle 62 No 23 - 61 Edificio Plaza 62 Oficina 1003
 contacto@portaltributariodecolombia.com
 Manizales - Caldas

Ref: Radicado 042339 del 12/12/2019

Tema	Impuesto sobre la Renta y Complementarios Impuesto a las ventas Procedimiento Tributario
Descriptores	NO RESIDENTES No Obligados a Presentar Declaración del Impuesto Sobre la Renta y Complementarios Renta Exenta Determinación de la Renta Bruta en la Enajenación de Activos PERIODO GRAVABLE Fiducia Civil Ganancia Ocasional PRINCIPIOS DE LESIVIDAD, PROPORCIONALIDAD, GRADUALIDAD Y FAVORABILIDAD EN EL REGIMEN SANCIONATORIO Pago de Declaraciones en firme
Fuentes formales	Ley 62 de 1973 Ley 1441 de 2011 Artículo 90 del Estatuto Tributario Artículo 302 del Estatuto Tributario Numeral 11 del artículo 303 del Estatuto Tributario Artículo 336 del Estatuto Tributario Artículo 496 del Estatuto Tributario Artículo 592 del Estatuto Tributario Artículo 640 del Estatuto Tributario

Estimado Sr. Alzate:

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

Mediante escrito con número de radicado 2019042339 del 12 de diciembre de 2019, esta Subdirección recibió una consulta en la cual se solicita resolver las siguientes inquietudes las cuales transcribimos y resolvemos a continuación:

PREGUNTA 1: *“En el caso de que una persona no residente, obtenga ingresos respecto de los cuales no se les haya practicado retención en la fuente, debe atenderse a los topes de ingresos y patrimonio consagrados en el numeral 1 del artículo 592 del E.T., en cuyo caso, ¿sin (sic) ambos están por debajo de las UVT para ingresos y patrimonio, no estaría obligado a presentar declaración de renta?”*

Respuesta Pregunta 1: Al respecto, nos permitimos informarle que dicha inquietud fue resuelta por esta Subdirección mediante Oficio No.025073 del 4 de octubre de 2019, el cual anexamos para su conocimiento, y que respecto de la interpretación del artículo 592 del Estatuto Tributario, señaló:

“Así las cosas, tanto un residente como un no residente fiscal colombiano a efectos tributarios, tendrán que verificar si cumplen o no con los requisitos previstos en el artículo transcrito, para así determinar si tienen la obligación de presentar declaración.

La diferencia estará en que el primero (residente) tendrá que declarar por su renta nacional, renta extranjera, patrimonio en Colombia y patrimonio fuera de Colombia; mientras que el segundo (no residente) tendrá que declarar por su renta nacional y por su patrimonio poseído en Colombia.

A juicio de este Despacho la disposición contempla supuestos claramente diferenciados para establecer la excepción a la obligación de presentar la declaración de renta, de tal suerte que si la persona natural cumple uno de ellos no deberá considerar los demás factores allí listados.

En el caso del numeral 2. para los no residentes es claro que lo determinante es que los ingresos obtenidos en el respectivo periodo gravable hayan estado sometidos a retención en la fuente y la misma se haya practicado, lo que conduce a afirmar que en tales eventos no se deberán considerar los topes de ingresos y/o patrimonio bruto en los términos del numeral 1 del citado artículo 592.” (subrayado y negrilla fuera de texto)

Así pues, es posible reconocer que en el caso de las personas naturales no residentes el requisito de los topes de ingresos y/o patrimonio bruto no será tenido en cuenta para efectos de determinar si existe o no la obligación de presentar la declaración. La anterior posición también fue analizada por este Despacho en el Concepto No. 1364 del 29 de octubre de 2018, por medio del cual se modificó el descriptor 3.1. del concepto general unificado no. 0912 del 19

de julio de 2018 impuesto sobre la renta de las personas naturales, donde se señaló, entre otros, que:

“Así las cosas, las personas naturales no residentes en el territorio nacional, no serán responsables de presentar la declaración de renta en los siguientes casos:

1. Poseer patrimonio y haber obtenido en el respectivo año gravable ingresos en el país sobre los cuales se haya practicado retención en la fuente según los conceptos previstos en los artículos 407 a 411 del E.T.

2. Poseer patrimonio y no haber obtenido ingresos en el país.

3. No poseer patrimonio en el país y haber obtenido en el respectivo año gravable ingresos en el país sobre los cuales se haya practicado retención en la fuente prevista según los conceptos previstos en los artículos 407 a 411 del E.T. en su totalidad.

4. Lo anterior siempre y cuando no se configuren los supuestos de hecho previstos en los artículos 20-1 y 20-2 del Estatuto Tributario en relación con los establecimientos permanentes.”

PREGUNTA 2: A través de los Conceptos 1702 y 1709 emitidos por esa Dirección el 28 de septiembre de 2018, se indicó que los ingresos recibidos por servicios prestados a entidades adscritas a las Naciones Unidas (ONU) y a la Organización Internacional para las Migraciones, se consideran renta exenta. Siendo así, por los años gravable 2017 y 2018, el formulario 210, sólo permitió solicitar las rentas exentas sin limitación para los casos de las cesantías recibidas con cargo al año 2016 y anteriores, el caso de las rentas obtenidas de países de la CAN y para el caso de quienes presten servicios consulares. Para los demás casos mencionados, ¿por cuál renglón se llevarían dichas rentas como exentas?

Respuesta Pregunta 2: Ponemos de presente que en el texto de los Oficios 028028 y 028030 del 28 de septiembre de 2018 que cita el consultante, se estableció que dichas rentas exentas deberán incluirse en el Renglón 35 del Formulario 2010 correspondiente a “Rentas exentas” sin que aplique sobre éstas las limitaciones establecidas en las normas tributarias.

Así, el Oficio No. 028028 del 28 de septiembre de 2018 (Concepto 1702 de septiembre de 2018) indicó:

“Por la misma razón, no puede serles aplicables la limitación consagrada en el artículo 336 del Estatuto Tributario. En tal virtud considera este Despacho que deberían incluirse en el renglón 35 “Rentas exentas” sin que sobre estos valores se aplique la limitación antes señalada .”

En los mismos términos, el Oficio No. 02830 del 28 de septiembre de 2018 (Concepto 1709 de septiembre de 2018) señaló:

“(…) Por la misma razón, no puede serles aplicables la limitación consagrada en el artículo 336 del Estatuto Tributario. En tal virtud considera este Despacho que deberían incluirse en el renglón 35 “Rentas exentas”, sin que sobre estos valores se aplique la limitación antes señalada.”

PREGUNTA 3: Interpretación del inciso octavo del artículo 53 de la ley 1943 de 2018.

En primer lugar, es importante mencionar que la Ley 1943 de 2018, incluyendo su artículo 53, fue declarada inexecutable por la Corte constitucional. Los efectos de dicho fallo se producen

hacia futuro (a partir del 1 de enero de 2020) y no afecta las situaciones jurídicas consolidadas. Ahora bien, el artículo 61 de la Ley 2010 de 2019 incluye las mismas modificaciones al artículo 90 del Estatuto Tributario, incluyendo las modificaciones al inciso 8 de dicho artículo.

El inciso 8 del artículo 90 del Estatuto Tributario, modificado por el artículo 61 de la Ley 2010 de 2019, establece que:

“No serán constitutivos de costos de los bienes raíces aquellas sumas que no se hayan desembolsado a través de entidades financieras.”

Sobre el particular, nos permitimos indicar que dentro de la exposición de motivos de la Ley 2010 de 2019 se establecieron como objetivos del Gobierno nacional la formalización y la inclusión financiera. Es así como, la norma citada busca formalizar la realización de este tipo pagos a través de las entidades financieras. De esta forma, a partir de la redacción de la norma se observa que los desembolsos de dinero que no se hayan efectuado a través de las entidades financieras no serán considerados como parte del costo fiscal de los bienes inmuebles. Consecuentemente, para efectos de determinación del costo fiscal de los bienes inmuebles, únicamente podrán ser tomados los valores que se hubiesen desembolsado a través de entidades financieras, de conformidad con las disposiciones normativas correspondientes.

PREGUNTA 4: (...) *Ocurre que muchas empresas, y en especial las entidades del Estado, con el fin de agotar presupuesto suscriben contratos al finalizar el año, y exigen la expedición de la factura de venta.*

Ocurre entonces que el IVA generado se debe incluir en la declaración final del periodo fiscal y los costos y gastos que generan IVA en calidad de descontables, se causan en el año calendario siguiente cuando el contrato se desarrolle, caso en el cual surge la pregunta respecto de cómo se procede si en el año en el cual se ejecute el contrato, las declaraciones de venta mostrarían sólo los impuestos descontables, presentando un saldo a favor, por cuanto ya el IVA generado se llevó y pagó en la declaración del periodo en el cual se expidió la factura?

Como quiera que los impuestos descontables se restan del generado, ¿cómo se procedería entonces? ¿Es posible dejar el IVA generado para llevarlo a la declaración del impuesto a las ventas conjuntamente con los impuestos descontables?

Respuesta Pregunta 4: En primera lugar, es importante atender a las disposiciones consagradas en los artículos 429 y 496 del Estatuto Tributario, los cuales disponen que:

“ARTICULO 429. MOMENTO DE CAUSACIÓN. El impuesto se causa:

- a. En las ventas, en la fecha de emisión de la factura o documento equivalente y a falta de éstos, en el momento de la entrega, aunque se haya pactado reserva de dominio, pacto de retroventa o condición resolutoria.*
- b. En los retiros a que se refiere el literal b) del artículo 421, en la fecha del retiro.*
- c. 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, la que fuere anterior.*
- d. En las importaciones, al tiempo de la nacionalización del bien. En este caso, el impuesto se liquidará y pagará conjuntamente con la liquidación y pago de los derechos*

de aduana.

PARAGRAFO. *Cuando el valor convenido sufiere un aumento con posterioridad a la venta, se generará el impuesto sobre ese mayor valor, en la fecha en que éste se cause."*

"ARTÍCULO 496. OPORTUNIDAD DE LOS DESCUENTOS. *Cuando se trate de responsables que deban declarar bimestralmente, las deducciones e impuestos descontables sólo podrán contabilizarse en el período fiscal correspondiente a la fecha de su causación, o en uno de los tres períodos bimestrales inmediatamente siguientes, y solicitarse en la declaración del período en el cual se haya efectuado su contabilización.*

Cuando se trate de responsables que deban declarar cuatrimestralmente, las deducciones e impuestos descontables sólo podrán contabilizarse en el período fiscal correspondiente a la fecha de su causación, o en el período cuatrimestral inmediatamente siguiente, y solicitarse en la declaración del período en el cual se haya efectuado su contabilización.

PARÁGRAFO. *El impuesto sobre las ventas descontable para el sector de la construcción sólo podrá contabilizarse en el período fiscal correspondiente a la fecha de su causación o en cualquiera de los dos períodos inmediatamente siguientes y solicitarse como descontable en el período fiscal en el que ocurra la escrituración de cada unidad inmobiliaria privada gravada con dicho impuesto.*

El impuesto sobre las ventas descontable debe corresponder proporcionalmente a los costos directos e indirectos atribuibles a las unidades inmobiliarias gravadas.

El Gobierno nacional reglamentará los mecanismos de control para la correcta imputación del mismo como descontable."

De conformidad con las anteriores disposiciones, el IVA se causará atendiendo a las disposiciones del artículo 429 del Estatuto Tributario y, respecto al reconocimiento de los impuestos descontables, nótese que el artículo 496 del Estatuto Tributario permite contabilizarlos en el periodo fiscal correspondiente a la fecha de causación o en periodos siguientes, los cuales pueden variar dependiendo de la naturaleza de la operación.

Respecto a este tema, el Consejo de Estado, en Sentencia del 25 de mayo de 2017 (Exp. 20814), expresó:

"2.10 Se debe tener en cuenta que el artículo 496 del Estatuto Tributario no precisa que los impuestos descontables deben solicitarse dentro del mismo año gravable en que se adquieran o importen los bienes que en su momento se tratan como costo o deducción.

2.11 Si bien el artículo 488 del Estatuto Tributario se refiere a la necesidad de que las sumas a descontar se computen como costo o gasto según las normas del impuesto sobre la renta, tal previsión atiende a los requisitos de necesidad, causalidad y proporcionalidad previstos en el artículo 107 ib, pero no implica desconocer que, según el artículo 574 ib, la declaración del impuesto sobre las ventas es bimestral y que el artículo 496 ib, autoriza la contabilización de los impuestos descontables en el periodo de su causación o en uno de los dos periodos bimestrales inmediatamente siguientes [en la actualidad, tres periodos bimestrales inmediatamente siguientes para el caso del inciso 1 del artículo 496] y solicitarse en la declaración del periodo en la cual se haya

efectuado la contabilización del impuesto .”

Así mismo, este Despacho, en Oficio No. 033227 del 12 de diciembre de 2017, el cual anexamos para su conocimiento, indicó:

“(…)

4- ¿Si es obligatorio registrar en la declaración de IVA el ingreso facturado, es válido que no coincida con el momento del IVA descontable?

Con lo expuesto, es posible que no coincida el momento de registro del impuesto sobre las ventas generado para el responsable que presta el servicio o enajena el bien, con la solicitud del impuesto sobre las ventas descontable para el sujeto pasivo económico que lo soporta.”

Finalmente, debe tenerse en cuenta que en estos casos deberán atenderse las oportunidades para solicitar los descuentos previstas en el artículo 496 del Estatuto Tributario, puesto que, de conformidad con lo indicado en Concepto Unificado 00001 de 2003, *“si no actúa dentro de la oportunidad del artículo 496 referido para solicitar los Impuestos descontables, los mismos no proceden aun cuando se incluyan en la corrección a la declaración presentada con posterioridad al término de dicha norma y en consecuencia no procederá la devolución o compensación del correspondiente saldo a favor.”*

PREGUNTA 5: *En el Concepto 00244 del 29 de diciembre de 2017 ese Despacho señala que constituye ganancia ocasional para el Fiduciario, el valor de los bienes recibidos del Fideicomitente, cuando no se entregan de forma simultánea con el usufructo de los mismos.*

Siendo que el Fiduciario es solo un tenedor que no tiene el usufructo y que prácticamente es un curador de los bienes recibidos y que los debe entregar al Fideicomisario cuando se dé la condición, considero no es procedente concluir que cuando recibe el bien o los bienes constituyan para él ganancia ocasional.

Por tal motivo en forma respetuosa solicito se reconsidere dicha tesis.

Respuesta Pregunta 5: Toda vez que la fiducia civil es un acto jurídico a título gratuito, serán aplicables las disposiciones en materia de ganancias ocasionales, de conformidad con lo establecido en el artículo 302 del Estatuto Tributario, el cual dispone:

"ARTICULO 302. ORIGEN. Se consideran ganancias ocasionales para los contribuyentes sometidos a este impuesto, las provenientes de herencias, legados, donaciones, o cualquier otro acto jurídico celebrado inter vivos a título gratuito, y lo percibido como porción conyugal." (Negrilla y subraya fuera de texto)

Por lo tanto, siempre que haya una transferencia a favor del fiduciario, aun bajo el supuesto que únicamente se transfiera la nuda propiedad al mismo, se generará una ganancia ocasional para este. No obstante, en tal caso deberá darse aplicación a lo dispuesto en el numeral 11 del artículo 303 del Estatuto Tributario.

PREGUNTA 6: *De la lectura de los literales a) y b) de los numerales 1 y 2 del artículo 640 del E.T. en los casos la sanción deba ser liquidada por el contribuyente y teniendo en cuenta que ambos literales se deben dar en forma simultánea, por cuanto llevan la **conjunción “Y”**, es correcto concluir que:*

- 1. Gozan del porcentaje de disminución todas las declaraciones que se presenten en forma*

extemporánea o se corrigen aumentando el saldo a pagar, siempre y cuando no se haya dado lo contemplado en los literales a) y b) de ambos numerales, de haberse proferido pliego de cargos, requerimiento especial o emplazamiento previo por no declarar.

2. *Igual pregunta se hace para el caso por ejemplo de no envío de información exógena para los numerales 3 y 4, cuyos literales a) y b) llevan la **conjunción “Y”**, y el contribuyente no haya sido sancionado mediante acto administrativo en firme. ¿Gozarían de la disminución todas aquellas conductas cuando sean subsanadas y la correspondiente sanción sea aceptada?*

Las anteriores consultas se hacen en razón a que lo indicado por ese Despacho en el Oficio No.1391 (014347) de junio 5 de 2019, no da claridad a las que en esta oportunidad me permito plantear.

Respuesta Pregunta 6: Sobre el particular, nos permitimos indicar que la totalidad de los numerales del artículo 640 del Estatuto Tributario deben cumplir con la totalidad de los requisitos señalados en los literales a) y b) correspondientes. En ese sentido, no es correcta la primera interpretación dada por el consultante, puesto que será necesario, para la aplicación de la reducción de la sanción, que: **(a)** el contribuyente no haya cometido la infracción en el tiempo requerido por la norma y, **(b)** no se hubiese proferido pliego de cargos, requerimiento especial o emplazamiento previo por no declarar, según el caso .

Finalmente, respecto de los numerales 3 y 4, consideramos que el Oficio No.14347 del 5 de junio de 2019, es claro en señalar:

*“De la norma trascrita se deducen que ésta, va dirigida a propuesta o determinada por esta entidad y, para su aplicación se requiere que el contribuyente cumpla **simultáneamente** con los dos literales de cada numeral.*

El literal a) de ambos numerales se refiere al tiempo dentro del cual el contribuyente no debió haber cometido la infracción y el requisito de haber sido sancionada con acto administrativo en firme.

De otro lado, el literal b) de ambos numerales -sobre el cual versa la consulta- expone la exigencia de que la sanción propuesta o determinada por la administración tributaria sea aceptada y la infracción subsanada.”

PREGUNTA 7: *“Solicito que por favor me expliquen con ejemplos prácticos lo contemplado en el párrafo adicionado al artículo 804 del Estatuto Tributario por el Decreto 2106 de noviembre 22 de 2019 (Decreto Antitrámites) que contempla la posibilidad de realizar pagos asociados a declaraciones que se encuentren en firme.”*

Respuesta Pregunta 7: Es importante reiterar que las facultades de esta Dependencia se concretan en la interpretación y aplicación de las normas tributarias, aduaneras y de comercio exterior en abstracto, razón por la cual no corresponde a este Despacho, en ejercicio de dichas funciones, prestar asesoría específica para atender casos particulares.

Ahora bien, los contribuyentes que cumplan con los supuestos del párrafo del artículo 804 del Estatuto Tributario, adicionado por el artículo 53 del Decreto 2106 de 2019, podrán acceder al tratamiento allí previsto. Lo anterior sin perjuicio de las disposiciones en relación con la procedencia de las retenciones en la fuente y las obligaciones relativas a las certificaciones de retenciones en la fuente.

En los anteriores términos se resuelve su consulta, y cordialmente le informamos que tanto la

normatividad en materia tributaria, aduanera y cambiaria, como los conceptos emitidos por la Dirección de Gestión Jurídica en estas materias pueden consultarse directamente en nuestra base de datos jurídica ingresando a la página electrónica de la DIAN: <https://www.dian.gov.co> siguiendo íconos "Normatividad" – "Técnica" y seleccionando los vínculos "Doctrina" y "Dirección de Gestión Jurídica".

Atentamente,



PABLO EMILIO MENDOZA VELILLA

Subdirector de Gestión Normativa y Doctrina

Dirección de Gestión Jurídica

UAE- Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales

Carrera. 8 No. 6c-38. Piso 4. Edificio San Agustín.

Bogotá D.C.

Anexos: Oficio 025073 del 4 de octubre de 2019 en tres (3) folios

Oficio 033227 del 12 de diciembre de 2017 en cuatro (4) folios.

Proyectó: Estefanía Jaimes Dávila



Unidad Informática de Doctrina

Area del Derecho

OFICIO 025073 DE 2019 OCTUBRE 4

Tributario

Banco de Datos

[Consultar Documento Jurídico](#)

Impuesto sobre la Renta y
Complementarios

Número de Problema

Problema Jurídico

Tesis Jurídica

Descriptores

Personas Naturales
NO RESIDENTES

Fuentes Formales

ESTATUTO TRIBUTARIO DECRETO 0624 DE 1989 ART. 9
ESTATUTO TRIBUTARIO DECRETO 0624 DE 1989 ART. 10
ESTATUTO TRIBUTARIO DECRETO 0624 DE 1989 ART. 0329.
ESTATUTO TRIBUTARIO DECRETO 0624 DE 1989 ART. 0330.

Extracto

De conformidad con lo preceptuado en el artículo 20 del Decreto 4048 de 2008 este Despacho está facultado para resolver las consultas que se formulen sobre la interpretación y aplicación de las normas tributarias, aduaneras y cambiarias, en el marco de la competencia asignada a la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales.

Previo a analizar la consulta planteada, consideramos necesario explicar que, de acuerdo con las competencias funcionales de este despacho los pronunciamientos emitidos en respuesta a peticiones allegadas se resuelven con base a criterios legales de interpretación de las normas jurídicas, los cuales se encuentran consagrados en el Código Civil.

Así mismo, las respuestas emitidas son una adecuación en abstracto de las normas vigentes a situaciones concretas, las cuales no tienen como fin solucionar problemáticas individuales, ni juzgar, valorar o asesorar a otras dependencias, entidades públicas y/o privadas en el desarrollo de sus actividades, funciones y competencias.

PREGUNTA

Una persona natural no residente en el país obligada a presentar declaración del impuesto sobre la renta puede hacer aportes a los Fondos de pensión e invalidez y fondos de cesantías y acceder al beneficio de la no retención y renta exenta por estos valores?

RESPUESTA

Lo primero que debe señalarse es que de acuerdo con el artículo 9 del Estatuto tributario las persona naturales no residente en el país, y las sucesiones ilíquidas de causantes sin residencia en el país en el momento de su muerte, sólo están sujetas al impuesto sobre la renta y complementarios respecto a sus rentas y ganancias ocasionales de fuente nacional y respecto de su patrimonio poseído en el país.

El artículo 10 ibídem contiene las condiciones para determinar si una persona natural es residente o no para efectos tributarios. Y el artículo 592 señala en qué casos los no residentes en el territorio nacional están obligados a presentar declaración del impuesto sobre la renta.

Sobre esta obligación el Concepto No. 1364 del 29 de octubre de 2018, que adicionó el Concepto General

Unificado n.º 0912 del 19 de julio de 2018 impuesto sobre la renta de las personas naturales, aclaró lo pertinente:

“(..)

b. Modificar el siguiente problema jurídico del Título 1:

3.1. DESCRIPTOR:	Presentación de la declaración del impuesto sobre la renta.
------------------	---

¿Están obligados a presentar la declaración del impuesto sobre la renta los no residentes cuando sus ingresos no superen las 1.400 UVT?

¿Están obligados a presentar la declaración del impuesto sobre la renta los no residentes cuando sus ingresos superaron las 1.400 UVT y sobre ellos se practicó retención en la fuente?

De conformidad con el artículo 9 del E.T., las personas naturales, nacionales o extranjeras, residentes en el país y las sucesiones ilíquidas de causantes con residencia en el país en el momento de su muerte, están sujetas al impuesto sobre la renta y complementarios en lo concerniente a sus rentas y ganancias ocasionales, tanto de fuente nacional como de fuente extranjera, y a su patrimonio poseído dentro y fuera del país.

Por el contrario, las personas naturales, nacionales o extranjeras, que no tengan residencia en el país y las sucesiones ilíquidas de causantes sin residencia en el país en el momento de su muerte, sólo están sujetas al impuesto sobre la renta y complementarios respecto a sus rentas y ganancias ocasionales de fuente nacional y respecto de su patrimonio poseído en el país.

En ese orden de ideas, el artículo 10 del E.T., establece las condiciones para determinar si una persona natural es residente en Colombia o no para efectos tributarios. Una vez la persona natural verifique que sí cumple con las condiciones del artículo 10 del E.T., será considerado residente fiscal colombiano a efectos tributarios y, por ende, deberá tributar por su renta de fuente nacional y por su renta de fuente extranjera; ahora bien, si la persona natural verifica que no cumple con las condiciones del artículo 10 del E.T., no será considerado residente fiscal colombiano a efectos tributarios y, por ende, únicamente deberá tributar por su renta de fuente nacional si a ello hubiere lugar.

Ahora bien, para determinar si una persona natural está obligada a declarar, es preciso remitirnos al artículo 592 del E.T. el cual indico lo siguiente:

“Artículo 592. Quienes no están obligados a declarar. No están obligados a presentar declaración de renta y complementarios:

1. Los contribuyentes personas naturales y sucesiones ilíquidas que no sean responsables del impuesto a las ventas, que en el respectivo año o período gravable hayan obtenido ingresos brutos inferiores a 1.400 UVT y que el patrimonio bruto en el último día del año o período gravable no exceda de 4.500 UVT.

2. Las personas naturales o jurídicas, extranjeras, sin residencia o domicilio en el país, cuando la totalidad de sus ingresos hubieren estado sometidos a la retención en la fuente de que tratan los artículos 407 a 411, inclusive, y dicha retención en la fuente, les hubiere sido practicada.

3. Los asalariados a quienes se les eliminó la declaración tributaria.

4. Los contribuyentes señalados en el artículo 414-4 de este Estatuto.

5. Las personas naturales que pertenezcan al monotributo.”

Así las cosas, tanto un residente como un no residente fiscal colombiano a efectos tributarios, tendrán que verificar si cumplen o no con los requisitos previstos en el artículo transcrito, para así determinar si tienen la obligación de presentar declaración.

La diferencia estará en que el primero (residente) tendrá que declarar por su renta nacional, renta extranjera, patrimonio en Colombia y patrimonio fuera de Colombia; mientras que el segundo (no residente) tendrá que declarar por su renta nacional y por su patrimonio poseído en Colombia.

A juicio de este Despacho la disposición contempla supuestos claramente diferenciados para establecer la excepción a la obligación de presentar la declaración de renta, de tal suerte que si la persona natural cumple uno de ellos no deberá considerar los demás factores allí listados.

En el caso del numeral 2. para los no residentes es claro que lo determinante es que los ingresos obtenidos en el respectivo periodo gravable hayan estado sometidos a retención en la fuente y la misma se haya practicado, lo que conduce a afirmar que en tales eventos no se deberán considerar los topes de ingresos y/o patrimonio bruto en los términos del numeral 1 del citado artículo 592,

Así las cosas, las personas naturales no residentes en el territorio nacional, no serán responsables de presentar la declaración de renta en los siguientes casos:

1. Poseer patrimonio y haber obtenido en el respectivo año gravable ingresos en el país sobre los cuales se haya practicado retención en la fuente según los conceptos previstos en los artículos 407 a 411 del E.T.

2. Poseer patrimonio y no haber obtenido ingresos en el país.

3. No poseer patrimonio en el país y haber obtenido en el respectivo año gravable ingresos en el país sobre los cuales se haya practicado retención en la fuente prevista según los conceptos previstos en los artículos 407 a 411 del E.T. en su totalidad.

4. Lo anterior siempre y cuando no se configuren los supuestos de hecho previstos en los artículos 20-1 y 20-2 del Estatuto Tributario en relación con los establecimientos permanentes.

(...)"

Ahora bien, para las personas naturales residentes en el país existe un sistema de determinación cedular del impuesto sobre la renta

"ARTÍCULO 329. DETERMINACIÓN DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE LAS PERSONAS NATURALES.

< Artículo modificado por el artículo 1 de la Ley 1819 de 2016.> El impuesto sobre la renta y complementarios de las personas naturales residentes en el país, se calculará y ajustará de conformidad con las reglas dispuestas en el presente título. "

De manera concordante el artículo 330 establece las diferentes cédulas y los artículos siguientes se refieren a la depuración de estas,

En materia de rentas de trabajo es claro que conforme con el artículo 336 ibidem "*podrán restarse todas las rentas exentas y las deducciones especiales imputables a esta cédula, siempre que no excedan el cuarenta (40%) del resultado del numeral anterior, que en todo caso no puede exceder de cinco mil cuarenta (5.040) UVT .*"

Dentro de estos se encuentran los aportes contenidos en el artículo 126-1 del mismo texto.

Entonces, como esta determinación solo es aplicable a los residentes en el territorio nacional, debe señalarse que, para efectos del impuesto sobre la renta de las personas naturales no residentes en el país, por expreso mandato legal no es posible la depuración antes señalada. Esta limitación, se reitera solo se refiere al aspecto tributario, no a la posibilidad que exista para los no residentes de hacer aportes pensionales en el territorio nacional.

En igual sentido, esta oficina se había pronunciado mediante el Oficio 014740 de 2016, que si bien relaciona disposiciones anteriores, mantiene en esencia el concepto de residencia señalado en el artículo 329 del estatuto tributario, citado .

En los anteriores términos se absuelve su solicitud y cordialmente le informamos que tanto la normatividad en materia tributaria, aduanera y cambiaria, como los conceptos emitidos por la Dirección de Gestión Jurídica en estas materias pueden consultarse directamente en nuestras bases de datos jurídicas ingresando a la página electrónica de la DIAN: <http://www.dian.gov.co> siguiendo el ícono de "Normatividad" -- " técnica ", y seleccionando los vínculos "doctrina" y "Dirección de Gestión Jurídica".



Unidad Informática de Doctrina

Area del Derecho

OFICIO 033227 DE 2017 DICIEMBRE 12

Tributario

Banco de Datos

[Consultar Documento Jurídico](#)

Impuesto a las ventas

Número de Problema

1

Problema Jurídico

Tesis Jurídica

Descriptores

IMPUESTOS DESCONTABLES - CONTABILIZACIÓN

Fuentes Formales

ESTATUTO TRIBUTARIO DECRETO 624 DE 1989 ART. 429
ESTATUTO TRIBUTARIO DECRETO 624 DE 1989 ART. 0483.
ESTATUTO TRIBUTARIO DECRETO 624 DE 1989 ART. 0485.
ESTATUTO TRIBUTARIO DECRETO 624 DE 1989 ART. 0496



Extracto

De conformidad con el artículo 20 del Decreto 4048 de 2008 es función de esta Dirección absolver las consultas escritas que se formulen sobre la interpretación y aplicación de las normas tributarias de carácter nacional, aduaneras y cambiarias en lo de competencia de la Entidad.

Manifiesta en su escrito algunas inquietudes en relación con los conceptos Nos 000657 del 27 de marzo de 2017 y 001408 del 24 de agosto de 2017 relacionados con el impuesto sobre las ventas generado y el descontable.

Luego de citar apartes de los dos pronunciamientos y de referirse al artículo 21-1 del Estatuto tributario considera que el segundo de los citados " parece no ser tan claro en cuanto a la interpretación contenida en el primero, frente a si el sistema de reconocimiento y medición es aplicable para el ingreso gravable en el impuesto sobre las ventas "

En este contexto formula las siguientes preguntas - a juicio de este despacho relacionadas entre sí- en cuanto a la causación tanto del impuesto sobre las ventas generado como del descontable:

Impuesto generado

- 1- ¿Si el servicio no ha sido prestado o el bien entregado pero tales operaciones han sido facturadas debe causarse el IVA y registrarse el ingreso en la declaración de este impuesto, así no se haya devengado?
- 2- ¿Si el servicio ha sido prestado o el bien entregó, pero aún no se ha facturado, se causa el impuesto y no se registra el ingreso?
- 3- ¿En caso positivo se puede presentar la declaración de IVA con el impuesto causado, pero sin registrar el ingreso por ausencia de la factura?

Impuesto descontable

- 4- ¿Si es obligatorio registrar en la declaración de IVA el ingreso facturado, es válido que no coincida con el momento del IVA descontable?
- 5- ¿Cuando el servicio es prestado o el bien entregado antes de la expedición de la factura, el IVA debe descontarse en la declaración del periodo de su causación, o en el que corresponda a la expedición de la factura de conformidad con lo establecido el artículo 485 del Estatuto Tributario?
- 6- ¿Si debe hacerse (el descuento) en el momento de la contabilización o devengo, es aceptable que la factura que

refleje el impuesto descontable sea posterior a la fecha de causación del IVA?

Para responder este despacho hace las siguientes precisiones:

Como en opinión de la consultante los conceptos citados se contradicen en algunos apartes especialmente en cuanto a la aplicación del artículo 21-1 del Estatuto Tributario se hace necesario referirnos a cada uno de ellos:

En primer lugar y para abordar lo concerniente a la causación del impuesto (y en consecuencia al impuesto generado):

En el Oficio No.07077 de marzo 29 de 2017 (rad. interno 000657 de marzo 27 de 2017) en relación con la aplicación del artículo 22 de la Ley 1819 de 2016 que adicionó el artículo 21-1 al Estatuto Tributario se expresó conforme con la disposición que " *los sistemas de reconocimiento y medición, señalados en dicho artículo son de aplicación exclusiva para la determinación del impuesto sobre la renta y complementarios, tal y como lo indica la norma en comentario* " en tal contexto no es de aplicación para el caso del impuesto sobre las ventas. En cuanto a este último impuesto se señaló que de conformidad con el artículo 429 del mismo estatuto se debe recaudar, declarar y consignar según el momento de la causación y que el ingreso que debe incluir en la declaración " *no es otro que el efectivamente facturado con el lleno de los requisitos señalados en el artículo 617 del mismo estatuto* "

Frente a este es claro que conforme con el artículo 21-1 del Estatuto Tributario los sistemas de reconocimiento y medición contable a que alude la disposición, aplican como expresamente lo consagra "Para la determinación del impuesto sobre la renta y complementarios, en el valor de los activos, pasivos, patrimonio, ingresos, costos y gastos, los sujetos pasivos de este impuesto obligados a llevar contabilidad ..."

En cuanto al impuesto sobre las ventas generado en la transacción, en efecto y como bien se expresa en el aludido pronunciamiento se deberá tener en cuenta las reglas para determinar la causación que se encuentran consagradas en el artículo 429 del mismo texto legal:

" ART. 429. —**Momento de causación.** El impuesto se causa:

a) **En las ventas, en la fecha de emisión de la factura o documento equivalente y a falta de éstos, en el momento de la entrega, aunque se haya pactado reserva de dominio, pacto de retroventa o condición resolutoria;**

b) **En los retiros a que se refiere el literal b) del artículo 421, en la fecha del retiro**

c) **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, la que fuere anterior;**

d) **En las importaciones, al tiempo de la nacionalización del bien. En este caso, el impuesto se liquidará y pagará conjuntamente con la liquidación y pago de los derechos de aduana.**

PAR.—Cuando el valor convenido sufre un aumento con posterioridad a la venta, se generará el impuesto sobre ese mayor valor en la fecha en que éste se cause." resaltado fuera de texto.

Es claro entonces que una vez causado el impuesto conforme con alguno de los momentos que prevé la disposición este se deberá, recaudar, declarar y pagar en la declaración del IVA, así el ingreso por la operación no coincida con el momento de la causación del IVA.

En la declaración del impuesto sobre las ventas no se gravan los ingresos que se devenguen por la realización de las diferentes operaciones del responsable (como si en el impuesto sobre la renta) esta declaración tiene por finalidad determinar el impuesto tanto generado como descontable que se haya causado en virtud de tales operaciones; es claro que deberá registrarse en ella el valor del ingreso para de esta manera determinar el valor del impuesto sobre las ventas (causado o descontable) por las operaciones, más no para gravar el monto de estas.

En tal sentido el artículo 483 ibidem, consagra:

"ART. 483.—**Determinación del impuesto para los responsables del régimen común.** El impuesto se determinará:

a) **En el caso de venta y prestación de servicios, por la diferencia entre el impuesto generado por las operaciones gravadas, y los impuestos descontables legalmente autorizados;(…)"**

Con lo anterior frente a las 3 preguntas iniciales debemos señalar:

1- ¿Si el servicio no ha sido prestado o el bien entregado pero tales operaciones han sido facturadas debe causarse el IVA y registrarse el ingreso en la declaración de este impuesto, así no se haya devengado?

Si el servicio no ha sido prestado o el bien entregado pero tales operaciones han sido facturadas, se está en presencia de uno de los hechos en los cuales se causa el impuesto sobre las ventas al tenor del ya señalado artículo 429, el IVA así causado debe incluirse en la declaración y registrar el valor de la operación que lo genera, así este ingreso aún no se haya devengado.

2- ¿Si el servicio ha sido prestado o el bien entregado, pero aún no se ha facturado, se causa el impuesto y no se registra el ingreso?

De la misma manera si el servicio ha sido prestado o el bien entregado, pero aún no se ha facturado se da la situación expresada anteriormente en cuanto a la causación en los términos del artículo 429 citado y el registro del valor de la operación.

3- ¿En caso positivo se puede presentar la declaración de IVA con el impuesto causado, pero sin registrar el ingreso por ausencia de la factura?

La declaración de IVA debe presentarse con el impuesto causado y con el registro del ingreso o valor de la operación.

Así, no encuentra este Despacho que el Oficio No.07077 de marzo 29 de 2017 (rad interno 000657 de marzo 27 de 2017) contenga imprecisión alguna.

-De otra parte, el Oficio No.001408 de agosto 24 de 2017 hace análisis tanto del soporte de los impuestos descontables como de los términos con los que cuenta el responsable para su contabilización y solicitud, señalando en algunos apartes:

" ... es dable entender que el IVA descontable una vez se haya causado y contabilizado en uno de los periodos correspondientes, podrá tomarse como descuento a efecto de la determinación del impuesto en la declaración de IVA del periodo que corresponda a su contabilización -, aunque la factura o documento equivalente como soporte tenga fecha posterior a la causación.

Es decir, la regla comprendida en el numeral primero del artículo 485 no debe estar supeditada a una interpretación literal y limitada sobre la contabilización de los hechos económicos al momento de expedición de la factura, y declararlos una vez se tenga -la factura -en la declaración del impuesto sobre las ventas. Será una de las reglas de causación, la que debe tenerse presente para realizar su debida contabilización dentro del término previsto en la ley (En el periodo de la fecha de causación o en uno de los tres periodos bimestrales inmediatamente siguientes -en el caso de los obligados bimestralmente)

(...)

... resulta necesario advertir que, con la posibilidad de imputar el impuesto descontable debidamente contabilizado por efecto de alguno de los supuestos que consideran la causación del impuesto, distinto a la expedición de la factura, no es dable entender que el contribuyente se exonere de tener la factura o documento equivalente como soporte de la operación económica y del descuento(...)"

Es claro entonces que el estatuto tributario permite la contabilización de los impuestos descontables una vez se cause el impuesto y que esta contabilización podrá realizarse en este periodo o en uno de los tres periodos bimestrales siguientes para el caso de los declarantes bimestrales y respectivamente) y solicitarse en la declaración del periodo que corresponda a su contabilización así aún no se le haya expedido a respectiva factura teniendo en cuenta que en todo caso esta se requiere como soporte de tales descuentos, como bien se expresa en el Oficio en estudio "... con la posibilidad de imputar el impuesto descontable debidamente contabilizado por efecto de alguno de los supuestos que consideran la causación del impuesto, distinto a la expedición de la factura, no es dable entender que el contribuyente se exonere de tener la factura o documento equivalente como soporte de la operación económica y del descuento".

En este contexto, frente a los demás interrogantes, se precisa:

4- ¿Si es obligatorio registrar en la declaración de IVA el ingreso facturado, es válido que no coincida con el momento del IVA descontable?

Con lo expuesto, es posible que no coincida el momento de registro del impuesto sobre las ventas generado para el

responsable que presta el servicio o enajena el bien, con la solicitud del impuesto sobre las ventas descontable para el sujeto pasivo económico que lo soporta.

5- ¿Cuando el servicio es prestado o el bien entregado antes de la expedición de la factura, el IVA debe descontarse en la declaración del periodo de su causación, o en el que corresponda a la expedición de la factura de conformidad con lo establecido el artículo 485 del Estatuto Tributario?

La respuesta se encuentra en el Oficio No.01408 de agosto 24 de 2017 aquí referido:" Será una de las reglas de causación, la que debe tenerse presente para realizar su debida contabilización dentro del término previsto en la ley" no necesariamente la de la expedición de la factura, a no ser que ésta en los términos del artículo 429 se expida con anterioridad a los eventos a que alude el mismo artículo tal y como allí se aclara.

6- Si debe hacerse (el descuento) en el momento de la contabilización o devengo es aceptable que la factura que refleje el impuesto descontable sea posterior a la fecha de causación del IVA tendiendo el cuanta los artículos 485 y 771-2 del Estatuto Tributario?

Si, como bien se ha expreso en el Oficio:"En conclusión, el impuesto descontable podrá imputarse en la declaración del IVA del periodo de su contabilización o periodos siguientes teniendo en consideración la fecha de causación del impuesto originado por la operación económica de conformidad con el artículo 496 del E.T., aunque la expedición de la factura que refleja ese impuesto descontable describa una fecha posterior a la fecha de causación." Debe recordarse que como allí se expresa que a pesar que en algunos eventos no coincida el momento de la expedición de la factura con el de la causación del impuesto se requerirá de la factura con el lleno de los requisitos legales para efectos de soporte del mismo. Esto por cuanto " la regla comprendida en el numeral primero del artículo 485 no debe estar supeditada a una interpretación literal y limitada sobre la contabilización de los hechos económicos al momento de la expedición de la factura..."

En opinión de este despacho, el pronunciamiento contenido en este oficio no incurre en contradicción con el contenido en el Oficio No. 07077 de marzo 29 de 2017 (rad interno 000657 de marzo 27 de 2017).

Cuando allí se afirma que "... la regla comprendida en el numeral primero del artículo 485 no debe estar supeditada a una interpretación literal y limitada sobre la contabilización de los hechos económicos al momento de la expedición de la factura y declararlos una vez se tenga- la factura- en la declaración del impuesto sobre las ventas. Será una de las reglas de causación, la que debe tenerse presente para realizar su debida contabilización dentro del término previsto en la ley .." no está derivando que el sistema de reconocimiento y medición contenido en el artículo 21-1 del estatuto tributario sea aplicable en el impuesto sobre las ventas. Lo que hace este pronunciamiento es interpretar sistemáticamente las disposiciones vigentes, (arts. 485,496 del E.T.) sobre el momento en el cual se puede contabilizar y solicitar los impuestos descontables, atendiendo eso si el momento de su causación.

Por lo anterior, no existen razones para aclarar o modificar la doctrina contenida en los Oficios Nos. 07077 de marzo 29 de 2017 y 001408 de agosto 24 de 2017.

En los anteriores términos se resuelve su consulta y le informamos que tanto la normatividad en materia tributaria, aduanera y cambiaria, como los conceptos emitidos por la Dirección de Gestión Jurídica en estas materias pueden consultarse directamente en nuestra base de datos jurídica ingresando a la página electrónica de la DIAN: <http://www.dian.gov.co> siguiendo los iconos: "Normatividad" – "Técnica" y seleccionando los vínculos "doctrina" y "Dirección de Gestión Jurídica".