



El emprendimiento es de todos

Minhacienda

Subdirección de Gestión Normativa y Doctrina

100208221.1^o-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



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.**

Quando 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 períodos 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 descontables 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