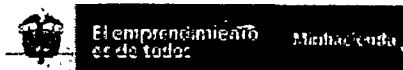




Subdirección de Gestión Normativa y Doctrina

Bogotá, D.C. 14 FEB. 2019

100208224-000317



15-02-2019

No. Radicado 000S2019900055

Folios 23

Anexos



COR-000S2019900055

Ref: Radicado 100077555 del 20/11/2018.

Tema: Procedimiento.

Descriptor: Factura electrónica/contrato de arrendamiento a través de mandato.

Fuentes normativas: Estatuto Tributario, artículos: 420, 615, 616-1 modificado por el artículo 308 de la Ley 1819 de 2016 y el artículo 16 de la Ley 1943 de 2018; Decreto Único Reglamentario 1625 de 2016, artículos: 1.6.1.4.1.1, 1.6.1.4.1.18 que incorpora los artículos 1 y 11, respectivamente, del Decreto 2242 de 2015; Decreto 522 de 2003, artículo 8; incorporado en el artículo 1.3.1.1.5 del Decreto 1625 de 2016, Decreto 1514 de 1998 artículo 3, incorporado en el artículo 1.6.1.4.3 del D. 1625 de 2016; Resolución 000002 de 2019.

Cordial saludo, señor Arciniegas.

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 o de comercio exterior y control cambiario en lo de competencia de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales.

Plantea usted que:

La entidad "pastoral social" tiene arrendados unos predios a través de una inmobiliaria, por contrato de mandato. Indica que la inmobiliaria factura a la pastoral y a su vez la pastoral paga el IVA correspondiente. Se pregunta si están en la obligación de facturar electrónicamente, toda vez que quien factura directamente es la inmobiliaria.

Sea lo primero señalar frente a la acción pastoral católica o simplemente pastoral que, es la acción de la Iglesia Católica en el mundo o el conjunto de actividades por las cuales la Iglesia realiza su misión y tiene una triple dimensión: profética, litúrgica y real. La pastoral real comprende la promoción y orientación de las comunidades, a la organización de la caridad y a la animación cristiana de las realidades terrestres. En este último aspecto, la acción de la

Iglesia engloba campos de la sociedad como la salud, la juventud, la solidaridad social, la educación y el medio ambiente. (Fuente Wikipedia)

La pastoral real correspondería a lo que se conoce como "pastoral social" que se desarrolla, entre otras, a través del Secretariado Nacional de Pastoral Social /Cáritas Colombiana: *".../ organismo eclesial, sin ánimo de lucro, dependiente de la Conferencia Episcopal que desde su creación en 1956 por la Conferencia Episcopal de Colombia, en la Asamblea plenaria XVIII, definió que dada la existencia en el país de una imperiosa necesidad de coordinar las diversas obras de asistencia social católica, era necesario crear un organismo nacional dependiente de la Comisión Episcopal de Pastoral Social y Caritativa que uniría esfuerzos para contribuir en las obras de asistencia social y solidaridad."* (Fuente página web de Cáritas-Colombia)

Sin embargo, la pastoral social también se emprende a través de otros organismos, por ejemplo, a nivel local se encuentra que: *"La Pastoral Social es una dependencia de la Diócesis de Florencia, sin ánimo de lucro, de derecho privado, creada por Decreto N° 008 del 04 de diciembre de 1986 con NIT 828.002.605-9; como tal goza de personería Jurídica en virtud de los Cánones 113 y 114 del Código de Derecho Canónico, de conformidad con el Artículo IV del Concordato entre la Santa Sede y el Gobierno de Colombia, descrito en la Ley 20 de 1974. Es una Entidad de la Iglesia Católica y Apostólica, sus acciones están inspiradas en el Evangelio y la Doctrina Social de la Iglesia."* (Fuente: página web, Diócesis de Florencia)

La pastoral comprende entonces un conjunto de acciones, principios orientadores e iniciativas que emprende la Iglesia Católica y que puede traducirse, en particular, en lo que se refiere a la pastoral social, en proyectos, programas de formación, promoción y desarrollo de comunidades que realiza a través de distintas entidades.

Ahora bien, cabe mencionar que, en materia del impuesto de renta, el artículo 23 del Estatuto Tributario, modificado por el artículo 145 de la Ley 1819 de 2016, incluye entre los sujetos no contribuyentes a *"las iglesias y confesiones religiosas reconocidas por el Ministerio del Interior o por la ley."* No obstante, esta misma ley da un tratamiento distinto a las demás entidades que se constituyan o existan alrededor de las iglesias y confesiones religiosas, para el cumplimiento de sus objetivos, independientemente de quien le otorgue su personería jurídica, según se precisa en el Oficio 021813 de 2018, donde se concluye que:

"1. El legislador estableció un tratamiento especial a las iglesias, es decir a las entidades religiosas que se dedican a profesar la religión, mas no a las entidades que se crean alrededor de ellas.

2. La definición de iglesia según la RAE se enmarcan en la asamblea, agrupación de fieles cristianos, templos cristianos, mas no corresponde a las entidades que se crean alrededor de la iglesia para desarrollar actividades diferentes a profesar la Fé cristiana."

/.../

"4. Las corporaciones y fundaciones se encuentran incluidas en la numeración que hace el inciso primero artículo 19 del Estatuto Tributario, norma que enumera las entidades que hacen parte del Régimen Tributario Especial del impuesto sobre la renta y complementario y les establece sus requisitos." (El subrayado es nuestro)

"5. Los bienes de utilidad común sin ánimo de lucro, pertenecientes a la Iglesia y a las demás personas jurídicas de que trata el artículo IV del presente Concordato, tales como los destinados a obras de culto, de educación o beneficencia se regirán en materia tributaria por las disposiciones legales establecidas para las demás instituciones de la misma naturaleza", razón por la cual aquellos tipos de entidades, que si bien es cierto pueden obtener su personería jurídica a través de la iglesia católica o la entidad que designe el gobierno nacional, tendrá el mismo tratamiento tributario que tendrían entidades que desarrollen actividades similares, es decir, deberán revisar si por su naturaleza

se enmarcan en el artículo 19 del estatuto tributario o por el contrario cumplen lo establecido en el artículo 23 del estatuto.” (Subrayado fuera de texto)

Para mayor ilustración al respecto, se anexa copia del Oficio 021813 de septiembre de 2018 y del Oficio 030909 de octubre del mismo año que, en el numeral primero realiza algunas precisiones sobre este tema, manteniendo sin embargo el criterio planteado.

A partir de lo anterior, y toda vez que en la consulta se alude a la pastoral como una “entidad”, que por lo demás es propietaria de unos predios que arrienda a través de una inmobiliaria y, que independientemente, que tenga la calidad de contribuyente o no de un determinado impuesto, no le excluye de otros impuestos o de obligaciones como la de expedir factura, se considera necesario precisar lo siguiente:

1. Impuesto sobre las ventas.

El artículo 420 del Estatuto Tributario, señala los hechos generadores del impuesto sobre las ventas y, entre otros, en el literal c) se refiere a *“La prestación de servicios en el territorio nacional, o desde el exterior, con excepción de los expresamente excluidos.”*

Por su parte, el artículo 476 ibídem consagra expresamente los servicios excluidos del impuesto sobre las ventas, listando en el numeral 5: *“El servicio de arrendamiento de inmuebles para vivienda, y el arrendamiento de espacios para exposiciones y muestras artesanales nacionales incluidos los eventos artísticos y culturales.”*

En consecuencia, salvo esta excepción, el arrendamiento de bienes inmuebles se encuentra gravado con el impuesto sobre las ventas a la tarifa general, siendo el arrendador (prestador del servicio) el responsable del impuesto, esto es, quien tiene la obligación de cobrarlo, facturarlo, declararlo y pagarlo al Estado. El impuesto recae económicamente sobre el arrendatario a quien se le factura y cobra.

Así mismo, es necesario señalar que si un sujeto determinado tuviera efectivamente la calidad de no contribuyente del impuesto de renta o perteneciera al régimen tributario especial, ello no es óbice para que el mismo sea responsable del impuesto sobre las ventas, como se desprende claramente del artículo 482 del Estatuto Tributario, de acuerdo con el cual: *“Las personas declaradas por ley exentas de pagar impuestos nacionales, departamentales o municipales, no están exentas del impuesto sobre las ventas.”*

Ahora bien, cuando el arrendamiento tiene lugar a través de una inmobiliaria, estamos en presencia del contrato de arrendamiento con intermediación, tema reglado por el artículo 8 del Decreto 522 de 2003, de acuerdo con el cual:

“Artículo 8°. Contratos de arrendamiento con intermediación. En el servicio gravado de arrendamiento de bienes inmuebles prestado con intermediación de una empresa administradora de finca raíz, el impuesto sobre las ventas (IVA) por el servicio de arrendamiento se causará atendiendo a la calidad de responsable de quien encarga la intermediación y a lo previsto en el artículo 429 del Estatuto Tributario, y será recaudado por el intermediario en el momento del pago o abono en cuenta, sin perjuicio del impuesto que se genere sobre la comisión del intermediario .” (Subrayado y resaltado fuera de texto)

Así mismo, de acuerdo con el numeral 1 de esta misma norma:

“1. Si quien solicita la intermediación es un responsable del régimen común, el intermediario administrador deberá trasladarle la totalidad del impuesto sobre las ventas generado en la prestación del servicio de arrendamiento, dentro del mismo bimestre de causación del impuesto sobre las ventas (IVA). Para este efecto deberá identificar en su contabilidad los

ingresos recibidos para quien solicita la intermediación, así como el impuesto trasladado."
(Subrayado y resaltado fuera de texto)

Finalmente, según se indica en el numeral 3 ibídem, el intermediario: *"Igualmente deberá expedir las facturas y cumplir las demás obligaciones señaladas en el artículo 3° del Decreto 1514 de 1998 y en el presente decreto."*

2. Facturación en mandato.

Precisamente, el artículo 615 del Estatuto Tributario, establece la Obligación de expedir factura, en los siguientes términos:

" Para efectos tributarios, todas las personas o entidades que tengan la calidad de comerciantes, ejerzan profesiones liberales o presten servicios inherentes a éstas, o enajenen bienes producto de la actividad agrícola o ganadera, deberán expedir factura o documento equivalente, y conservar copia de la misma por cada una de las operaciones que realicen, independientemente de su calidad de contribuyentes o no contribuyentes de los impuestos administrados por la Dirección General de Impuestos Nacionales.

/.../." (Subrayado fuera de texto)

A su vez, como se enunció antes, la facturación en el mandato se encuentra reglamentada por el artículo 3 del Decreto 1514 de 1998, incorporado en el artículo 1.6.1.4.3 del Decreto Único Reglamentario 1625 de 2016, que dispone:

"Artículo 3°. Facturación en mandato. En los contratos de mandato, las facturas deberán ser expedidas en todos los casos por el mandatario.

Si el mandatario adquiere bienes o servicios en cumplimiento del mandato, la factura deberá ser expedida a nombre del mandatario.

Para efectos de soportar los respectivos costos, deducciones o impuestos descontables, o devoluciones a que tengan derecho el mandante, el mandatario deberá expedir al mandante una certificación donde se consigne la cuantía y concepto de estos, la cual debe ser avalada por contador público o revisor fiscal, según las disposiciones legales vigentes sobre la materia.

En el caso de devoluciones se adjuntará además una copia del contrato de mandato.

El mandatario deberá conservar por el término señalado en el Estatuto Tributario, las facturas y demás documentos comerciales que soporten las operaciones que realizó por orden del mandante
." (Subrayado y resaltado fuera de texto)

Acorde con todo lo anterior, sin perjuicio de la responsabilidad del IVA en el arrendamiento de bienes inmuebles distintos de los excluidos, **en el servicio de arrendamiento a través de mandato, en todos los casos la facturación corresponde al mandatario.**

3. Factura electrónica.

Hechas estas precisiones y, toda vez que estamos ante la prestación de un servicio, "arrendamiento de bien inmueble" y una pregunta en relación con la factura electrónica, advirtiendo que quien factura es el intermediario, es necesario, considerar lo siguiente:

El artículo 616-1 del Estatuto Tributario, se refería a la factura electrónica como un documento equivalente. Por su parte, el Decreto 2242 de 2015, reglamenta la masificación de la factura electrónica, y en el artículo 1 (incorporado al artículo 1.6.4.4.1.1 del Decreto 1625 de 2016), señala su ámbito de aplicación, extendiéndola, entre otros, a los sujetos obligados a expedir factura que sean seleccionados por la DIAN, así como a quienes opten voluntariamente por

ella.

Este decreto, en el artículo 11, incorporado en el artículo 1.6.1.4.1.11 del Decreto Único Reglamentario 1625 de 2015, se refiere a la factura electrónica en el contrato de mandato. Esta norma considera las distintas situaciones que pueden presentarse según la DIAN seleccione para facturar electrónicamente al mandante o al mandatario o según uno de estos sujetos entre al sistema voluntariamente. El tema se aborda en el Oficio 001753 de 2018, que se anexa para su información.

Sin perjuicio de lo anterior, se considera relevante destacar que:

Cuando el mandante sea el sujeto elegido por la DIAN para facturar electrónicamente o éste decida hacerlo voluntariamente, debe facturar en forma electrónica, lo cual exige que lo haga respecto de las operaciones que facture directamente, así como por las que facture a través de mandatario, lo que implica que el mandatario pasa por este hecho a ser facturador electrónico.

Cuando el mandatario sea el sujeto elegido por DIAN para facturar electrónicamente o éste decida hacerlo voluntariamente, debe facturar en forma electrónica, lo cual supone que debe expedir factura electrónica tanto por sus propias operaciones como por las que realice en su calidad de mandatario, todo esto bajo su propio NIT y autorización de numeración correspondiente. Las facturas que expida serán electrónicas y deben permitir diferenciar las operaciones propias de las del mandante. Así mismo, el servicio como tal que presta el mandatario al mandante por la labor de intermediación, debe ser facturado por el mandatario al mandante en forma electrónica.

Ahora bien, la DIAN expidió las Resoluciones 000072 del 29 de diciembre de 2017 y 000010 del 6 de febrero 2018, a través de las cuales seleccionó como obligados a facturar electrónicamente, a los sujetos que facturaban de esta forma según las reglas del Decreto 1929 de 2007 y, a los grandes contribuyentes (para la fecha de expedición de la resolución 000010), respectivamente. De tal manera que si el consultante o su mandatario están en esas situaciones deben facturar electrónicamente, de lo contrario no.

De otra parte, la Ley 1819 de 2016 en el Parágrafo Transitorio 2 del artículo 308, estableció la obligatoriedad de facturar electrónicamente a los responsables del impuesto sobre las ventas a partir del primero de enero de 2019. No obstante, la Ley 1943 de 2018, por medio del artículo 16, modificó dicho parágrafo, en los siguientes términos:

"Parágrafo transitorio segundo. La Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales -DIAN establecerá el calendario y los sujetos obligados a facturar que deben iniciar la implementación de la factura electrónica durante el año 2019, así como los requisitos técnicos de la factura electrónica para su aplicación específica en los casos de venta de bienes y servicios, pago de nómina, importaciones y exportaciones, pagos al exterior, operaciones de factoraje, entre otras. (Subrayado fuera del texto)

Lo anterior implica, que los responsables del impuesto sobre las ventas por este solo hecho, es decir, por ser responsables de IVA, no pasan a facturar electrónicamente a partir del 1 de enero de 2019. Serán obligados a facturar electrónicamente los sujetos que cumplan los criterios de obligatoriedad que señale la DIAN en las Resoluciones que expida para tal efecto y dentro del calendario que fije durante el año 2019.

Por ahora la Entidad ha expedido la Resolución 000002 de 2019, donde recaba la obligatoriedad de expedir factura electrónica para los sujetos seleccionado en las Resoluciones 000072 de 2017 y 000010 de 2018, y para quienes bajo esos mismos criterios no hubieren comenzado a hacerlo, fijando un plazo para ello, así como para quienes hubieren optado,

hasta el 18 de enero de 2019, por facturar electrónicamente de manera voluntaria.

No obstante, la Resolución 000002 de 2019 en el párrafo 2 del artículo 1, trae la siguiente disposición: ***"La obligación consagrada en el presente artículo, no aplica cuando ella se derive de los contratos de mandato, cuyos mandantes se encuentren dentro del grupo de sujetos seleccionados en este artículo."*** (Resaltado fuera de texto)

Esto implica que, si entre quienes cumplan los supuestos de dichas resoluciones (000072 de 2017 y 000010 de 2018) o hubieren optado voluntariamente por el sistema de facturación electrónica hasta el 18 de enero de 2019, se encuentran sujetos que operan como mandantes, la facturación por operaciones que estos realicen a través de intermediarios, por ese solo hecho, no obliga al mandatario a que las expida en forma electrónica. Diferente, si entre los seleccionados bajo esas mismas resoluciones, hubiera sujetos que operen como "mandatarios", caso en el cual tanto las facturas que expidan para terceros como por operaciones propias serían electrónicas.

Sin perjuicio de lo anterior y toda vez que de acuerdo con lo dispuesto en el Párrafo Transitorio 1 del artículo del artículo 16 de la Ley 1943 de 2018, mientras no se modifiquen las reglas del Decreto 2242 de 2015, quienes facturan electrónicamente deben atender sus disposiciones, que deben considerarse en armonía con lo dispuesto en la Resolución 000002 de 2019.

En este contexto, si el mandante y su mandatario, no se encuentran dentro de los sujetos seleccionados en dichas resoluciones y tampoco entraron en el sistema voluntariamente (hasta el 18 de enero de 2019, según lo establece la Resolución 000002 de 2019), no estarían obligados a facturar electrónicamente. Así mismo, si el mandante lo estuviera y el mandatario no, el mandatario no estaría obligado a facturar electrónicamente las operaciones que realice por aquel. Si el mandatario lo estuviera, tendría que facturar sus propias operaciones y las que realice por el mandante en forma electrónica.

Para su ilustración se anexa copia de la Resolución 000002 de 2019.

En los anteriores términos se atiende su consulta.

Atentamente,



LORENZO CASTILLO BARVO

Subdirector de Gestión Normativa y Doctrina (E)

Dirección de Gestión Jurídica

UAE-DIAN

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

Bogotá D.C.

Tel: 607 99 99 Ext: 904101

Anexo: Oficios 021813, 030909 y 001753 de 2018, veinte (20) folios

Resoluciones 000072 de 2017, 000010 de 2018 y 000002 del 3 de enero de 2019.

P/Aida Patricia Burbano Mora