

S.J.D
20 Qof 5/12



www.dian.gov.co


Subdirección de Gestión Normativa y Doctrina

T

Bogotá, D.C. 06 SET. 2017

100208221-001471

Señor
JAVIER AUGUSTO MAYOR FORERO
javiermayor75@gmail.com
Bogotá D. C.

DIAN No. Radicado 000S2017024119
 Fecha 2017-09-06 10:08:17 AM
 Remitente Sede NIVEL CENTRAL
 Depen SUB GES NORMATIVA DOCTRINA
 Destinatario JAVIER AUGUSTO MAYOR FORERO
 Folios 4 Anexos 0

 COR-000S2017024119

Ref: Radicados: 390 del 06/02/2017 y 100006989 del 10/02/2017.

Tema: Procedimiento.

Descriptor: Documento soporte de costos y gastos en operaciones con no obligados a expedir factura o documento equivalente.

Fuentes normativas: Estatuto Tributario, artículos: 616-2, 616-1, 771-2, 437, literales e) y f), 437-2 numeral 4; Ley 1819 de 2016, artículo 376, numeral 1; Decreto 3050 de 1997, artículo 3, incorporado al artículo 1.6.1.4.44 del Decreto Único Reglamentario 1625 de 2016; Decreto 522 de 2003, artículo 3, incorporado al Artículo 1.6.1.4.40 del Decreto Único Reglamentario 1625 de 2016; literal c) del artículo 1.6.1.4.2 del Dto. Unico Reglamentario 1625 de 2016, que incorpora el literal c) del artículo 2 del Decreto 1001 de 1997.

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 varios interrogantes en relación con los documentos soporte para la procedencia de costos, deducciones e impuestos descontables por la realización de operaciones económicas o transacciones comerciales de provisión de bienes y/o servicios entre **entidades sin ánimo de lucro (régimen especial) y personas naturales no comerciantes (régimen simplificado) que no se encuentran obligadas a expedir factura**, en particular, sobre la aplicación del documento señalado en el artículo 3 del Decreto 3050 de 1997 y el indicado en el artículo 3 del Decreto 522 de 2003, su vigencia, requisitos, eventos en los que tiene lugar (si proceden en operaciones gravadas) y entre qué sujetos, así como la procedencia de la cuenta de cobro como soporte de estas operaciones.

Dada la relación de las preguntas formuladas en los numerales 1, 2, 4, 5, 7, 8, 9 y 10 de su escrito, se aborda de manera conjunta su respuesta, considerando el ámbito de competencia de este despacho.

En primer lugar, se observa que los responsables del régimen simplificado no están obligados

a expedir factura. El artículo 616-2 del Estatuto Tributario señala los casos en los cuales no se requiere expedir factura, exceptuando de esta obligación las ventas efectuadas por los responsables del régimen simplificado. Así mismo lo indica el literal c) del artículo 1.6.1.4.2 del Decreto Único Reglamentario 1625 de 2016 que incorpora el literal c) del artículo 2 del Decreto 1001 de 1997.

Tratándose de la **adquisición** de bienes y/o servicios a **personas no obligadas a facturar**, con el fin de que quienes realizan operaciones con estos sujetos cuenten con la prueba para efectos fiscales y puedan llevar como costo o gasto el valor de las mismas, el **Decreto 3050 de 1997** estableció el documento que procede en estos casos. En efecto, el artículo 3 de este decreto, incorporado al Decreto Único Reglamentario de 2016 en el artículo 1.6.1.4.44, desarrolla el artículo 771-2 del Estatuto Tributario, y dispone:

"Requisitos para la procedencia de costos, deducciones e impuestos descontables por operaciones con no obligados a facturar. De conformidad con lo estipulado en el inciso 3o. del artículo 771-2 del Estatuto Tributario, el documento soporte para la procedencia de costos, deducciones e impuestos descontables por operaciones realizadas con personas no obligadas a expedir facturas o documento equivalente, será el expedido por el vendedor o por el adquirente del bien y/o servicio, y deberá reunir los siguientes requisitos:

1. Apellidos y nombre o razón social y NIT de la persona o entidad beneficiaria del pago o abono.
2. Fecha de la transacción
3. Concepto
4. Valor de la operación
- 1..1.

Lo dispuesto en el presente artículo no será aplicable para la procedencia de los costos, deducciones e impuestos descontables correspondientes a la retención asumida en operaciones realizadas con responsables del impuesto sobre las ventas del régimen simplificado.

1..1." (Subrayado y resaltado fuera de texto)

Sin perjuicio de lo anterior, el Decreto 522 de 2003 en el artículo 3, incorporado por el Decreto Único Reglamentario de 2016, en el artículo 1.6.1.4.40, establece:

"Documento equivalente a la factura en adquisiciones efectuadas por responsables del régimen común a personas naturales no comerciantes o inscritas en el régimen simplificado. El adquirente, responsable del régimen común que adquiera bienes o servicios de personas naturales no comerciantes o inscritas en el régimen simplificado, expedirá a su proveedor un documento equivalente a la factura con el lleno de los siguientes requisitos:

- a. Apellidos, nombre o razón social y NIT del adquirente de los bienes o servicios.
- b. Apellidos, nombre y NIT de la persona natural beneficiaria del pago o abono.
- c. Número que corresponda a un sistema de numeración consecutiva.
- d. Fecha de la operación.
- e. Concepto.
- f. Valor de la operación.
- g. Discriminación del impuesto asumido por el adquirente en la operación."

Se observa que el Decreto 522 de 2003, a través del artículo 3 desarrolló el artículo 37 de la Ley 788 de 2002, que corresponde al literal f) del artículo 437 del Estatuto Tributario, así como al literal e) también del artículo 437 ibídem, adicionado por el artículo 7 de la Ley 223 de 1995. El artículo 437 se refiere a quienes son responsables del impuesto sobre las ventas y, en los

literales e) y f), señala como tales los siguientes:

"e). Los contribuyentes pertenecientes al régimen común del impuesto sobre las ventas, cuando realicen compras o adquieran servicios gravados con personas pertenecientes al régimen simplificado, por el valor del impuesto retenido, sobre dichas transacciones.

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

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

/.../

PARAGRAFO. A las personas que pertenezcan al régimen simplificado, que vendan bienes o presten servicios, les esta prohibido adicionar al precio suma alguna por concepto del impuesto sobre las ventas. Si lo hicieren, deberán cumplir íntegramente con las obligaciones predicables de quienes pertenecen al régimen común .

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

En suma, el artículo 1.6.1.4.40 del Decreto Único Reglamentario 1625 de 2016 (que incorpora el artículo 3 del Decreto 522 de 2003), establece el documento equivalente que procede en las operaciones indicadas en estas disposiciones y, sin perjuicio de hacer evidente el IVA asumido por los responsables del régimen común, desarrolla no solo el literal f) aludido, sino el literal e) y, en general, el Estatuto Tributario en lo que corresponde a documentos equivalentes, acorde con el artículo 616-1 de este ordenamiento jurídico.

Ahora bien, en relación con el documento soporte de operaciones realizadas con personas no obligadas a expedir factura, considerando, en su momento, el artículo 3 del Decreto 3050 de 1997 y el artículo 3 del Decreto 522 de 2003, previo análisis de las normas en cita, la DIAN mediante Concepto 045671 de julio 31 de 2003, ratificado por Concepto 042364 de julio 13 de 2004, indicó lo siguiente:

".../., podemos concluir que el artículo 3° del Decreto 3050 de 1997 continúa vigente para el caso de las operaciones que se efectúen entre no obligados a facturar y/o cuando el adquirente de los bienes o servicios con obligación de facturar no sea responsable del IVA y el vendedor sea una persona natural no comerciante o un responsable del régimen simplificado". (Subrayado fuer de texto)

En el mismo Concepto 042364 de 2004, la Entidad, entre otros aspectos, concluyó:

"1. Cuando un responsable del régimen simplificado le vende un bien o servicio a un responsable del régimen común, le corresponde a este último elaborar el documento equivalente a la factura mencionado en el artículo 3° del Decreto 522 de 2003.

2. Cuando la Operación se realiza entre no responsables del IVA, no obligados a facturar o a expedir documento equivalente, o entre un no responsable del impuesto sobre las ventas no obligado a facturar y un responsable del régimen simplificado, caso en el cual no hay lugar a practicar retención del impuesto, el comprador para efectos de soportar sus costos y deducciones en el impuesto sobre la renta, deberá elaborar el documento equivalente que describe el artículo 3° del decreto 3050 de 1997.

(...)"

Lo anterior considerando que para esa época no se había reglamentado el artículo 555-2 del Estatuto Tributario que, establece el Registro Único Tributario, ni el literal c) del artículo 177-2 *ibidem*, sobre no aceptación de costos y gastos en renta, (adicionados por los artículos 19 y 4 de la Ley 863 de 2003, respectivamente).

Así las cosas, acorde con la doctrina en cita, debía expedirse uno u otro documento dependiendo del caso. Siendo el criterio, **establecer si la entidad adquirente tenía o no la condición de responsable del impuesto sobre las ventas**. Si lo era, en principio, debía dar aplicación al artículo 3 del Decreto 522 de 2003, **máxime por la necesidad de identificar el IVA asumido en operaciones con el régimen simplificado**. Si no lo era, cabía dar aplicación al artículo 3 del Decreto 3050 de 1997.

No obstante, lo anterior, es preciso tener en cuenta que la Ley 1819 de 2016 a través del numeral primero del artículo 376 derogó expresamente el numeral 4 del artículo 437-2 del Estatuto Tributario. Esta norma se refiere a los agentes de retención del impuesto sobre las ventas, indicando como tales, en el numeral 4º: *“Los responsables del régimen común, cuando adquieran bienes corporales muebles o servicios gravados, de personas que pertenezcan al régimen simplificado.”*

En consecuencia, la responsabilidad por el impuesto sobre las ventas de los responsables del régimen común por la retención asumida en operaciones con responsables del régimen simplificado, ya no tiene lugar. Esto implica la derogatoria tácita del literal e) del artículo 437 del Estatuto Tributario, como se concluye en el numeral 9 del Concepto 001489 del 30 de enero de 2017.

Tratándose del literal f) del artículo 437 del Estatuto Tributario, que establece la **responsabilidad por el IVA causado** en las operaciones allí señaladas con personas naturales no comerciantes no inscritas en el régimen común, implica que **los adquirentes del régimen común de los bienes gravados a la tarifa del 5%, señalados en el artículo 468-1 *ibidem***, deben **asumir** en este caso la totalidad del impuesto sobre las ventas respectivo, vía retención.

Dicha retención, sin embargo, ya no opera, toda vez que, acorde con el artículo 3º del Decreto 522 de 2003 (compilado en el artículo 1.6.1.4.40 del Decreto Único Reglamentario 1625 de 2016), si quienes venden los bienes a que alude este literal, son personas naturales no comerciantes o **inscritas en el simplificado**, estaríamos en todo caso inmersos en el derogado numeral 4º del artículo 437-2 del Estatuto Tributario, evento en el cual surten los efectos indicados en los párrafos anteriores. En efecto, como se indica en el Concepto 001489 del 30 de enero de 2017: *“(…) en ningún caso la adquisición de bienes o servicios gravados de personas pertenecientes al régimen simplificado por parte de responsables del régimen común dará lugar a la práctica de la retención del IVA teórico.”*

Si bien los responsables del régimen común ya no asumen el impuesto sobre las ventas en las operaciones referidas en los citados literales, continúa vigente el documento equivalente establecido en desarrollo de los mismos, no solo porque permite, en general, identificar operaciones en las cuales el adquirente es responsable del régimen común y el vendedor es persona natural o responsable del régimen simplificado, sino también por la remisión expresa que hace el literal c) del artículo 177-2 del Estatuto Tributario, al documento a que se refiere el literal f) del artículo 437 *ibidem*, documento que corresponde actualmente al señalado en el artículo 1.6.1.4.40 del Decreto Único Reglamentario 1625 de 2016 (que incorpora el artículo 3 del Decreto 522 de 2003).

Esta remisión supone, sin perjuicio de lo ya expuesto, que cuando se adquieran bienes a personas no inscritas en el régimen común sin que conserven copia de la inscripción del

vendedor en el régimen simplificado, no se acepta el costo o gasto. No obstante, cuando se efectúen adquisiciones **por responsables del régimen común a vendedores agricultores o ganaderos** (del régimen simplificado) y el adquirente expida el documento previsto en el artículo 1.6.1.4.40 del Decreto Único Reglamentario 1625 de 2016, no será necesario para efectos de la procedencia del costo o deducción en el impuesto de renta, conservar la copia del RUT del vendedor.

Cabe destacar que el numeral 1° del artículo 376 de la Ley 1819 de 2016, derogó expresamente la expresión “y arrendadores” contenida en el literal c) del artículo 177-2 del E.T. lo cual confirma la vigencia de este literal y la vigencia parcial del literal f) del artículo 437 ibídem al cual remite.

En este contexto, se concluye lo siguiente:

1. El documento equivalente previsto en el artículo 1.6.1.4.40 del Decreto Único Reglamentario de 2016 que incorpora el artículo 3 del Decreto 522 de 2003, continúa vigente, y:

- Permite identificar las **operaciones realizadas por responsables del régimen común con personas naturales no comerciantes o responsables del régimen simplificado.**

- Constituye soporte de costos y gastos, si como documento equivalente cumple los requisitos mínimos que señala el artículo 771-2 del Estatuto Tributario.

- Su expedición permite obviar en la adquisición de bienes a ganaderos y agricultores del régimen simplificado la obligación de conservar la copia del RUT del vendedor, para efectos de la procedencia de costos y gastos, acorde con lo establecido en el artículo literal c) del artículo 177-2 ibídem.

- Dado que ya no tiene lugar la responsabilidad del IVA por efecto de la retención asumida al régimen simplificado acorde con el literal e) del artículo 437 del Estatuto Tributario, ni la retención a que se refiere el literal f) del mismo artículo, en el respectivo documento no se requiere discriminar el IVA asumido en la operación.

Sin perjuicio de lo anterior, para la procedencia de costos y gastos en la adquisición a responsables del régimen simplificado debe conservarse copia del RUT del vendedor, salvo la excepción señalada en el literal c) del artículo 177-2 del E.T.

2. El **documento** previsto en el artículo 1.6.1.4.44 del Decreto Único Reglamentario de 2016, que incorpora el artículo 3 del Decreto 3050 de 1997, está vigente, y:

- Constituye soporte de la operación y prueba de los costos y gastos que proceden, en operaciones realizadas **con** personas o entidades no obligadas a facturar, siempre que el adquirente no sea responsable de régimen común.

- En todo caso, para la procedencia de costos y gastos el adquirente debe conservar la copia del RUT del vendedor.

Cabe mencionar finalmente que, tratándose de **documentos equivalentes a la factura**, entre los establecidos como tales por los decretos reglamentarios vigentes, ninguno se identifica específicamente como “Cuenta de cobro”. Al respecto, la DIAN ha señalado en forma reiterada que la cuenta de cobro **no es considerada en la regulación de orden tributario como documento equivalente a la factura**. Entre las normas de orden legal y reglamentario, ninguna de ellas señala “la cuenta de cobro” como documento equivalente a la factura y, por lo mismo, tampoco se encuentra definido el contenido de este documento como tal. Acorde con el Estatuto Tributario los documentos equivalentes a la factura y su contenido deben ser señalados por el reglamento.

El documento establecido el artículo 1.6.1.4.40 del Decreto Único Reglamentario de 2016 que incorpora el artículo 3 del Decreto 522 de 2003, se define como equivalente, y si bien no tiene una denominación específica, está claramente definido su contenido, y su expedición corresponde al adquirente, responsable del impuesto sobre las ventas, en las operaciones con personas naturales no comerciantes o responsables del régimen simplificado.

En lo que tiene que ver con el **documento soporte** de que tratan el inciso tercero del artículo 771-2 del Estatuto Tributario y el artículo 1.6.1.4.44 del Decreto Único Reglamentario de 2016, que incorpora el artículo 3 del Decreto 3050 de 1997, tampoco tiene una denominación específica. Este documento se expide por el vendedor o el adquirente, según lo establece la norma; igualmente está definido su contenido, no está catalogado como documento equivalente y, tiene lugar en operaciones **con personas no obligadas a expedir factura o documento equivalente** (cuando el adquirente no es responsable del impuesto sobre las ventas).

Tratándose de este documento, si quien lo expide le diera una denominación, independientemente de ello, lo relevante sería su condición de documento soporte de costos y gastos, así como su contenido asociado al fundamento normativo con base en el cual se expide (artículo 1.6.1.4.44 del Decreto Único Reglamentario 1625 de 2016, que incorpora el artículo 3 del Decreto 3050 de 1997), de modo que si cumple lo indicado en la norma tendría que aceptarse en las operaciones dentro de las cuales es viable.

Todo lo anterior, sin perjuicio de las precisiones adicionales para procedencia de costos y gastos en virtud de la normativa posterior en relación con la obligación de conservar copia del RUT del vendedor del régimen simplificado, cuando sea del caso.

En los anteriores términos se absuelven las inquietudes planteadas en el punto 1 de este pronunciamiento y, se aclaran los Oficios Nos. 005847 del 17 de marzo de 2017 y 005596 del 15 de marzo de 2017.

Sin perjuicio de lo anterior, se observa que las conclusiones de los Conceptos 045671 de 2003 y 042364 de 2004, fueron planteadas en su momento, con base en los supuestos normativos vigentes para la época de expedición de los mismos.

2. En los numerales 3 y 6 de su escrito, pregunta cómo debe proceder una entidad pública cuando en desarrollo del proceso de revisión, análisis y validación del informe administrativo y financiero presentado por una entidad sin ánimo de lucro (régimen especial) con el propósito de tramitar un desembolso en cumplimiento de Convenio de Asociación o Contrato de Apoyo de Gestión, encuentra que las cuentas de cobro presentadas por las personas naturales no comerciantes (régimen simplificado) no cumplen con la totalidad de requisitos establecidos legalmente para considerar como soporte contable y soporte fiscal para la procedencia de costos, deducciones e impuestos descontables por la realización de operaciones económicas o transacciones comerciales de provisión de bienes y/o servicios?

Al respecto se reitera que la competencia de este despacho se limita a la interpretación de las normas en materia tributaria en los asuntos de su competencia. No es su función conceptual sobre la forma de aplicar procedimientos administrativos y señalar las acciones a seguir en asuntos que no son de su competencia.

Para efectos fiscales, sin perjuicio de las precisiones realizadas en el punto anterior, existe un documento claramente definido, que permite soportar y probar las operaciones realizadas con **personas no obligadas a expedir factura o documento equivalente**. Precisamente el artículo 771-2 del Estatuto Tributario, se refiere al documento que procede, en general, cuando se trata

de este tipo de operaciones y, el artículo 1.6.1.4.44 del Decreto Único Reglamentario 1625 de 2016 (que incorpora el artículo 3 del decreto reglamentario 3050 de 1997) indica los requisitos que debe cumplir.

Así mismo, es claro que, en asuntos de naturaleza tributaria, que sean de conocimiento de la DIAN, la misma en desarrollo de sus amplias facultades de fiscalización puede efectuar las verificaciones correspondientes y, tomar las medidas que tengan lugar, en el ámbito de su competencia.

Finalmente le manifestamos que la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, con el fin de facilitar a los contribuyentes, usuarios y público en general el acceso directo a sus pronunciamientos doctrinarios, ha publicado en su página de internet www.dian.gov.co, la base de conceptos en materia tributaria, aduanera y cambiaria expedidos desde el año 2001, a la cual se puede ingresar por el ícono de "Normatividad" –"técnica"–, dando click en el link "Doctrina Dirección de Gestión Jurídica".

Atentamente,



PEDRO PABLO CONTRERAS CAMARGO
Subdirector de Gestión Normativa y Doctrina

P/Apbm/ Rv. Dgg y CNYD.

CC.

Dr. Luis Bill Céspedes
Subdirector de Gestión de Fiscalización Tributaria.
UAE- DIAN
Edificio Sendas - Piso 7. Bogotá D.C.

Sr. Carlos Arturo Rojas Oviedo
Cra. 52 No. 165 – 58 de Bogotá D.C.,
carov88@yahoo.es

M. Isabel M.
Sept 6 - 2017