



MinHacienda

PROSPERIDAD
PARA TODOS

www.dian.gov.co

Dirección de Gestión Jurídica

Bogotá, D.C. 06 MAR. 2015

100202208- 0 2 0 8



Ref: Radicado 55640 del 02/09/2014

Tema: Impuesto sobre la renta
 Descriptores: Declaración del impuesto sobre la renta / personas naturales
 Fuentes Formales: Estatuto Tributario arts: 9,10,86,329, 331,488,490,493.

De conformidad con el artículo 19 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.

Mediante el escrito de la referencia plantea algunas inquietudes en relación con el Concepto 0885 de julio 31 de 2014 y el Oficio No. 00648 de julio 28 de 2014.

1- En cuanto al numeral 4 del Concepto 0885 de 2014, los criterios para considerarse como Empleado, se remite el Oficio No. 058015 de Octubre 10 de 2014 que aclara el punto.

2- Para el caso del numeral 1 del ítem: OTROS, del Oficio 0885 de 2014, igualmente en el oficio 058015 /14 que se remite, se aclara y se suprime la palabra "iguales " que generaba esta confusión.

3- En relación con el numeral 9 del Concepto 0885 de 2014, que se refiere a los Costos y gastos en la determinación del impuesto de renta e Impuestos descontables manifiesta que con la interpretación allí plasmada se otorga una nueva aminoración de la base gravable del impuesto sobre la renta en el sistema IMAN, no prevista en el artículo 329 del Estatuto Tributario, en adelante E.T., al permitir descontar el impuesto sobre las ventas, pagado en la adquisición de bienes o servicios gravados. Recuerda que el artículo 488 del Estatuto Tributario se refiere a los impuestos descontables y que según los artículos 86, 490 y 493 ibídem, el Iva que deba ser tratado como descontable podrá ser tomado como costo o gasto en el impuesto sobre la renta. En tal medida no puede admitirse que en el sistema de

determinación de la renta IMAN pueda tomarse el IVA descontable. Por ello solicita aclaración correspondiente.

Para responder es necesario señalar:

En la pregunta 9 del Concepto 0885 de julio 31 de 2014 se precisó:

" 9. Costos y gastos en la determinación del impuesto de renta e Impuestos descontables

En la determinación del impuesto de renta para las personas naturales clasificadas en la categoría tributaria de empleados, los costos y gastos relacionados con la actividad productora de renta sólo podrán detrarse en la depuración de la base gravable mediante el sistema ordinario, siempre y cuando cumplan con la totalidad de las condiciones para su aceptación contenidas en el artículo 107 del Estatuto Tributario y demás normas concordantes y complementarias.

La anterior conclusión tiene como fundamento jurídico el artículo 331 del Estatuto Tributario, que al consagrar el Impuesto Mínimo Alternativo Nacional -IMAN- para las personas naturales clasificadas en la categoría de Empleados, indica que se trata de un sistema presuntivo y obligatorio de determinación de la base gravable y alícuota del impuesto sobre la renta y complementarios, el cual **no admite para su cálculo depuraciones, deducciones ni aminoraciones estructurales, salvo las previstas en el artículo 332 ibídem.**

Sin embargo, para efectos del Impuesto sobre el Valor Agregado IVA, cuando la persona está en la categoría de Empleado y debe presentar su declaración a través del Sistema IMAN, **podrá descontarse el impuesto sobre las ventas pagado por las adquisiciones de bienes corporales muebles y servicios, y por las importaciones, de conformidad con lo establecido en el artículo 488 del Estatuto Tributario, siempre y cuando se cumplan las demás condiciones, teniendo en cuenta que bajo el sistema ordinario los costos y gastos habrían sido deducibles.**"

Sobre el artículo 488 del Estatuto Tributario y la procedencia de los impuestos descontables, resulta necesario referir la doctrina anterior del tema: Así mediante el Oficio 20252 de marzo 26 de 2012 se dijo:

* El artículo 488 del Estatuto Tributario, dispone:

"Sólo otorga derecho a descuento, el impuesto sobre las ventas por las adquisiciones de bienes corporales muebles y servicios, y por las importaciones que, de acuerdo con las disposiciones del impuesto a la renta, resulten computables como costo o gasto de la empresa y que se destinen a las operaciones gravadas con el impuesto sobre las ventas."

Al respecto el Concepto Unificado de Ventas 00001 de 2003, expresó:

"Otorga derecho a impuestos descontables el IVA facturado en la adquisición de bienes o servicios o en la importación, que resulten computables como costo o gasto de la empresa. Es decir que únicamente otorga derecho a descuento, el impuesto sobre las ventas pagado en operaciones que tengan relación de causalidad con la actividad productora de renta de la empresa."

Así las cosas, solo será procedente tratar como descontable el impuesto sobre las ventas pagado en la adquisición de bienes corporales muebles y servicios cuando, además de cumplir con los presupuestos legales señalados en el artículo 107 del Estatuto Tributario " *se halle destinado a la realización de operaciones gravadas o exentas del impuesto sobre las ventas, presupuesto que se constituye en elemento condicionante para su efectivo reconocimiento*" (Oficio 092713 del 14 de diciembre de 2005).

Ahora bien, los artículos 86 y 493 del Estatuto Tributario, establecen:

"En ningún caso el impuesto a las ventas que deba ser tratado como descuento, podrá ser tomado como costo o gasto en el impuesto sobre la renta."

Las normas en mención excluyen la posibilidad de llevar como costo o gasto en la declaración de renta, el IVA pagado en la adquisición de bienes muebles y servicios cuando el mismo deba ser tratado como descontable. Con esta prohibición, en primer lugar, se elimina la posibilidad de llevar el mismo concepto de manera concurrente en las declaraciones de ventas y renta, de otra parte, circunscribe al impuesto sobre las ventas el concepto de impuesto descontable, que no puede cambiar su naturaleza de manera caprichosa, para tomarse en deducción en el impuesto sobre la renta.

Nótese como el legislador utilizó la expresión "deba ser tratado", con lo cual se precisa que el impuesto a las ventas pagado en la adquisición de bienes y servicios, en los términos y condiciones que señala en artículo 488 del Estatuto Tributario, en ningún caso

puede ser tomado como costo o gasto en el impuesto sobre la renta.

A *contrario sensu*, el impuesto sobre las ventas pagado en la adquisición de bienes o servicios que no deba ser tratado como descontable será deducible del impuesto sobre la renta, siempre y cuando cumpla con los presupuestos establecidos en el artículo 107 del Estatuto Tributario y demás condiciones fijadas en el Capítulo V, Título I del Libro I del Estatuto Tributario.

Con lo anterior, se excluye la posibilidad de que a criterio del contribuyente pueda optar por cualquiera de los beneficios mencionados, pues si legalmente el impuesto pagado debe ser tratado como descontable y el contribuyente no lo utiliza, tampoco podrá llevarlo como costo o gasto deducible del impuesto sobre la renta."

Es decir que en efecto, al tenor del artículo 488 del E.T., como se analiza en el anterior pronunciamiento, el impuesto sobre las ventas que deba ser tratado como descontable no podrá tomarse en el impuesto sobre la renta por el sistema ordinario.

Ahora bien, de conformidad con el artículo 331 del Estatuto Tributario, que consagra el Impuesto Mínimo Alternativo Nacional -IMAN- para las personas naturales clasificadas como Empleados, "indica que se trata de un sistema presuntivo y obligatorio de determinación de la base gravable y alícuota del impuesto sobre la renta y complementarios, el cual **no admite para su cálculo depuraciones, deducciones ni aminoraciones estructurales, salvo las previstas en el artículo 332 ibídem.**" precisión que se hace en el inciso 2 de la pregunta 9 referida. Es decir que bajo este sistema de determinación, todos los conceptos no mencionados expresamente que pudieran aminorar la base gravable del impuesto, no podrán ser detraídos a pesar de que si lo sean en el sistema ordinario de este impuesto.

En este sentido, en el impuesto sobre la renta bajo el sistema ordinario, y como lo afirma el consultante, los impuestos que deban tratarse como descuento en el impuesto sobre las ventas, artículo 488 ibídem, no podrán ser tomados como costo o deducción en el impuesto sobre la renta y solamente podrán tener la connotación de costo o deducción- en el sistema ordinario, se reitera,- aquellos que no cumplan las condiciones para ser tratados como descontables siempre que cumplan las demás condiciones para su procedencia.

En tal contexto la afirmación "Sin embargo, para efectos del impuesto sobre el Valor Agregado IVA, cuando la persona está en la categoría de Empleado y debe presentar su declaración a través del Sistema IMAN, **podrá descontarse el impuesto sobre las ventas pagado por las adquisiciones de bienes corporales muebles y servicios, y por las importaciones, de conformidad con lo establecido en el artículo 488 del Estatuto Tributario, siempre y cuando se cumplan las demás condiciones, teniendo en cuenta que bajo el sistema ordinario los costos y gastos habrían sido deducibles.**" no resulta concordante con las anteriores disposiciones pues estaría permitiendo tomar los impuestos descontables a que alude el artículo 488 en el sistema de determinación de la renta IMAN, descuento que aun en el sistema ordinario de determinación de la renta no es permitido; en tal sentido se revoca el inciso 3 de la pregunta 9 del Oficio 00885 de julio 31 de 2014.

4- En relación con el Concepto No. 045542 de julio 28 de 2014, manifiesta no estar de acuerdo con la interpretación allí plasmada en particular en la respuesta 1 en donde se señaló que en virtud de la modificación del artículo 10 del Estatuto Tributario por el artículo 2 de la Ley 1607 de 2012, para establecer la residencia fiscal en el país, los nuevos criterios establecidos en ella, y en especial el término de permanencia, debe contarse desde el 1 de enero de 2013.

Señala su inconformidad por que no puede en este caso darse aplicación al artículo 338 de la Constitución Política, en atención a que esa norma no regula ninguno de los elementos del tributo.

Sobre el particular se considera:

Como se precisó en el aludido concepto, el artículo 338 de la Constitución Política, en particular en cuanto a la vigencia de las leyes que regulan periodos gravables, señala :

"En tiempo de paz, solamente el Congreso, las asambleas departamentales y los concejos distritales y municipales podrán imponer contribuciones fiscales o parafiscales. La ley, las ordenanzas y los acuerdos deben fijar, directamente, los sujetos activos y pasivos, los hechos y las bases gravables, y las tarifas de los impuestos.

(...)

Las leyes, ordenanzas o acuerdos que regulen contribuciones en las que la base sea el resultado de hechos ocurridos durante un periodo determinado, no pueden aplicarse sino a partir del periodo que comience después de iniciar la vigencia de la respectiva ley, ordenanza o acuerdo."

Por expreso mandato constitucional, las norma que regulen tributos cuya consolidación se produce como resultado de los hechos ocurridos durante un periodo, solo podrá aplicarse a partir del periodo que comience después de iniciar su vigencia.

El artículo 2 de la ley 1607 de 2012, modificó el contenido del artículo 10 del Estatuto Tributario y las condiciones en el establecidas, para determinar cuando una persona natural es o no residente en Colombia. Ciertamente que mirado de manera aislada pareciera que este artículo no se enmarcaría dentro de la exigencia Constitucional, pero no puede olvidarse que la misma tiene una gran connotación sustancial tributaria en la medida en que la tributación de la persona natural, por ende el hecho generador, la base gravable, la tarifa, como elementos esenciales del tributo, dependerán de su calidad de residente o no residente en el territorio nacional - tributación sobre ingresos de fuente nacional, o de fuente nacional y extranjera- según el artículo 9 del mismo Estatuto.

Por ello y como bien se señaló en el Concepto 04542 de 2014 "... para el caso del artículo 2º de la Ley 1607 de 2012 que modifica el artículo 10 del Estatuto, por el cual se establecen las condiciones para considerar para efectos tributarios cuándo es residente en Colombia una persona natural, serán los hechos ocurridos a partir del año gravable 2013..."

Como consecuencia de lo anterior, es importante precisar que los días en que una persona natural estuvo en el país durante el año gravable 2012 deberán regirse por el artículo 10 del Estatuto Tributario vigente para ese periodo gravable, esto es sin las modificaciones efectuadas por la Ley 1607 de 2012, el cual exigía para alcanzar el estatus de residente en Colombia la permanencia continua en el país por más de seis (6) meses en el año o periodo gravable, o que se completen dentro de éste; lo mismo que la permanencia discontinua por más de seis meses en el año o periodo gravable, para lo cual deberá analizarse cada caso en particular.

Por lo expuesto, este Despacho reitera lo afirmado en el mencionado concepto en cuanto a que si para establecer la residencia, se toman en consideración hechos anteriores al año gravable 2013, se aplicaría de forma retroactiva de la Ley 1607 de 2012, en particular su artículo 2º, razón por la cual no se considera procedente la modificación a lo allí expresado.

5- En relación con su inquietud respecto de la interpretación contenida en la pregunta 7 del Concepto 045542 de julio 29 de 2014, anexamos el Oficio 05852 de Octubre 2 de 2014, mediante el cual esta se revoca.

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,



DALILA ASTRID HERNANDEZ CORZO
Directora de Gestión Jurídica

lepm/r/cnyd