Coordinación de Relatoría

Bogotá D.C. 22 de enero del 2024

100192467- 0269

Señor
ANÓNIMO
SIN INFORMAR DIRECCIÓN ELECTRÓNICA NI POSTAL

Ref.: Radicado DP000088513 del 12/12/2023.

Cordial saludo,

Se procede a dar respuesta a su petición, de conformidad con el numeral 8.2.1 del Artículo 2 de la Resolución 00070 de 2021, que dispone que la Coordinación de Relatoría está facultada para resolver las consultas escritas que se formulen sobre la interpretación y aplicación de las normas tributarias, aduaneras y cambiarias, con base en la doctrina expedida por la Entidad e incorporada en el sistema de información dispuesto para el efecto.

En el radicado de la referencia, el consultante plantea:

> *"Soy persona natural no obligada a facturar y voy a contratar con la administración municipal,*
>
> Pregunta:
>
> *¿Es imperativo que facture electrónicamente? o*
>
> *¿Con la conformación del contrato la administración municipal puede generar documento soporte de ese contrato para los efectos respectivos?"*

Sobre el particular precisamos que, no corresponde a este Despacho, prestar asesoría específica para atender casos particulares, por lo tanto, consideramos pertinente allegar la siguiente normativa y doctrina vigente, la cual anexamos con el fin de que sea examinada por el peticionario para determinar su aplicabilidad al caso objeto de consulta.

Normatividad

Estatuto Tributario

ARTICULO 616-2. CASOS EN LOS CUALES NO SE REQUIERE LA EXPEDICIÓN DE FACTURA.

ARTÍUCLO 771-2.- PROCEDENCIA DE COSTOS, DEDUCCIONES E IMPUESTOS DESCONTABLES.

DECRETO 1625 DEL 2016 – DECRETO ÚNICO REGLAMENTARIO EN MATERIA TRIBUTARIA

– CAPITULO 4 FACTURACIÓN

ARTÍCULO 1.6.1.4.3. SUJETOS NO OBLIGADOS A EXPEDIR FACTURA DE VENTA Y/O DOCUMENTO EQUIVALENTE

RESOLUCIÓN 000042 DE 2020

RESOLUCIÓN 000165 DE 2023

Doctrina vigente

1. OFICIO 910755 - int 1590 DE 2020 DICIEMBRE 16

"(…)
El documento soporte en adquisiciones efectuadas a sujetos no obligados a expedir factura de venta o documento equivalente, establecido en el artículo 1.6.1.4.12. del Decreto 1625 de 2016 y el artículo 55 de la Resolución 000042 de 2020, tiene como finalidad servir de documento soporte que pruebe la respectiva transacción que da lugar a costos, deducciones, o impuestos descontables, de conformidad con el artículo 771-2 del Estatuto Tributario. Téngase en cuenta que el documento soporte deberá contener la numeración consecutiva, rango y vigencia de la autorización como lo indica el numeral 5 del artículo 1.6.1.4.12 del Decreto 1625 de 2016 y el numeral 5 del artículo 55 de la Resolución 000042 de 5 de mayo de 2020.

En consecuencia, para determinar la procedencia o no de la generación del mencionado documento debe revisarse el alcance de las operaciones y responsabilidades en materia tributaria de cada obligado; en particular, si el obligado requiere probar la respectiva transacción para que dé lugar a costos, deducciones, o impuestos descontables, de conformidad con el artículo 771-2 del Estatuto Tributario."

2. OFICIO 900996 - int 152 DE 2021 FEBRERO 10

"(…) *5.* ***Una persona natural, no responsable del IVA y declarante de renta, que realiza compras a una persona no obligada a facturar ¿debe solicitar a la DIAN autorización de numeración para expedir documentos soporte en adquisiciones efectuadas a sujetos no obligados a expedir factura de venta para soportar fiscalmente los respectivos costos y/o gastos?***

De conformidad con el artículo 771-2 del Estatuto Tributario, para la procedencia de costos y deducciones en el impuesto sobre la renta se requiere, en principio, de facturas que satisfagan determinados requisitos legales; sin embargo, cuando no exista la obligación de expedir factura o documento equivalente, "el documento que pruebe la respectiva transacción que da lugar a costos, deducciones (…) deberá cumplir los requisitos mínimos que el Gobierno Nacional establezca".

En este sentido, dicho documento corresponde al "documento soporte en adquisiciones efectuadas a sujetos no obligados a expedir factura de venta o documento equivalente", previsto en el artículo 1.6.1.4.12 del Decreto 1625 de 2016 y el artículo 55 de la Resolución DIAN No. 000042 de 2020.

Por lo tanto, la persona natural que pretenda deducir como costo o gasto el valor de las compras efectuadas a sujetos no obligadas a facturar, ya sea que esté o no obligada a facturar, deberá generar el referido documento soporte para acreditar fiscalmente los respectivos costos y/o gastos incurridos en su actividad generadora de renta siempre que estos sean procedentes de acuerdo con la normativa tributaria."

3. OFICIO 000522 - int 131 DE 2023 FEBRERO 2

4. CONCEPTO 911428 - int 0106 DE 2022 AGOSTO 19: Capítulo 1. Documento soporte en adquisiciones con sujetos no obligados a expedir factura de venta o documento equivalente

En los anteriores términos se resuelve su solicitud y se le informa que en el link https://normograma.dian.gov.co/dian/ se encuentran disponibles para el público los conceptos en materia tributaria, aduanera y cambiaria, expedidos por la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales-DIAN.

Atentamente,



RAUL E. PEREIRA CUERVO
Jefe Coordinación de Relatoría (A)
Subdirección de Normativa y Doctrina
Dirección de Gestión Jurídica
UAE- Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales
Cra. 8 N° 6C-38, Piso 4, Edificio San Agustín
Bogotá D.C.

Anexo: Cuatro (4) archivo en PDF

Proyectó: Martha Lucía Rincón Benítez.
Revisó: Marlene Torrenegra Reyes

Unidad Informática de Doctrina

Area del Derecho

Tributario

Banco de Datos

Procedimiento Tributario

CONCEPTO 911428 - int 0106 DE 2022 AGOSTO 19 Notes Link

Problema Jurídico

Tesis Jurídica

Facturacion
Factura Electronica
OBLIGACIÓN DE EXPEDIR FACTURA ELECTRÓNICA

ESTATUTO TRIBUTARIO DECRETO 624 DE 1989 ART. 615 Notes Link
ESTATUTO TRIBUTARIO DECRETO 624 DE 1989 ART. 616-1. Notes Link
ESTATUTO TRIBUTARIO DECRETO 624 DE 1989 ART. 616-2 Notes Link
ESTATUTO TRIBUTARIO DECRETO 624 DE 1989 ART. 617 Notes Link
ESTATUTO TRIBUTARIO DECRETO 624 DE 1989 ART. 618 Notes Link
ESTATUTO TRIBUTARIO DECRETO 624 DE 1989 ART. 771-2. Notes Link
DECRETO 1625 DE 2016 ART. 1.6.1.4.1. Y S.S.
RESOLUCIÓN DIAN No. 000042 DE 2020
RESOLUCIÓN DIAN No. 000012 DE 2021
RESOLUCIÓN DIAN No. 000013 DE 2021
RESOLUCIÓN DIAN No. 000167 DE 2021
RESOLUCIÓN DIAN No. 000085 DE 2022

CONCEPTO UNIFICADO No. 0106 DEL 19 DE AGOSTO DE 2022.pdf

CONCEPTO UNIFICADO No. 0106 DEL 19 DE AGOSTO DE 2022
OBLIGACION DE FACTURAR Y SISTEMA DE FACTURA ELECTRONICA

De conformidad con el artículo 55 del Decreto 1742 de 2020, en concordancia con el artículo 7° de la Resolución No. 91 del 3 de septiembre de 2021, se avoca el conocimiento para expedir el presente concepto unificado.

Es necesario resaltar que las preguntas y respuestas desarrolladas en el presente concepto son de carácter general y abstracto, que no tienen como propósito juzgar, valorar o asesorar a otras dependencias, entidades públicas y/o privadas en el desarrollo de sus actividades, funciones y competencias, ya que para desarrollar casos concretos o particulares tendrán que analizarse demás elementos fácticos que podrían reemplazar o incidir en el contenido comprendido en este concepto.

TÍTULO I. **GENERALIDADES**

Capítulo 1. **Obligación formal de facturar**

1.1.1. Descriptor: **Naturaleza jurídica de la obligación de facturar - *¿Cuáles operaciones se deben facturar?***

El deber de facturar constituye una obligación fiscal independientemente de la naturaleza jurídica de una entidad o persona, de su calidad de contribuyente o no, y de la clase de contrato o supervisión que se advierta y en los términos de los artículos 615, 616, 616-1 y 617 del Estatuto Tributario vigentes, se cumple con la expedición de la factura de venta o los documentos equivalentes a la misma, documentos que deben presentarse como soporte de costos, gastos o impuesto descontables, de conformidad con el artículo 771-2 del Estatuto Tributario.

De otra parte, la ley y el reglamento señalan expresamente los requisitos, condiciones mecanismos técnicos y tecnológicos que deben incluirse en la factura de venta, así como los casos en los cuales no se requiere su expedición. Aunado a ello, este deber legal se cumple, entregando al adquirente la factura de venta en los términos establecidos por la Unidad Administrativa Especial Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales - DIAN, así lo dispone el artículo 616-1 del Estatuto Tributario, lo describe el numeral 5 del artículo 1.6.1.4. del Decreto 1625 de 2016, encontrándose dicha obligación reiterada en la Resolución DIAN No. 000042 de 2020 o la norma que la modifique o sustituya.

Ahora, sobre la naturaleza de los operaciones que deben facturarse, el artículo 615 del Estatuto Tributario es claro en disponer que están obligadas a expedir factura o documento equivalente 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, independientemente de su calidad de contribuyentes o no del impuesto sobre las ventas, al igual que los importadores, los prestadores de servicios y en las ventas a consumidores finales.

Así mismo, los sujetos no obligados a facturar, están dispuestos taxativamente en los artículos 616-2 del Estatuto Tributario, 1.6.1.4.3. del Decreto 1625 de 2016 y 7 de la Resolución DIAN 000042 de 2020. Por ende, todas las personas que vendan bienes o presten servicios que no se encuentren exceptuadas por las normas mencionadas, tendrán la obligación de expedir factura o documento equivalente.

1.1.2. Descriptor: **Facturación en mandato**

1.1.2.1. *¿Cómo se debe facturar en las operaciones de mandato?*

Respecto al tratamiento de los ingresos en materia tributaria en el marco de los contratos de mandato, se debe tener presente que:

El mandato es un contrato en que una parte se encarga de gestionar por cuenta y riesgo y a nombre de la otra, uno o más negocios que ésta le confía, relacionados con terceros.

El mandato puede otorgarse con representación o sin representación. En el primero el mandatario obra en nombre y por cuenta del mandante, de tal suerte que los efectos jurídicos se producen entre el mandante y los terceros. En el segundo el mandatario obra a nombre y por cuenta propia, obligándose personalmente. En todo caso, tanto en uno como en otro contrato, el mandatario queda obligado a transferir al mandante todo el beneficio que de los negocios con terceros se derive como lo señalan los artículos 1265 y 1268 del Código Civil.

Por otra parte, se considera como ingreso para tercero aquél que se recibe en nombre de otro reconociendo sobre el ingreso un mejor derecho por parte del tercero, y en consecuencia adquiriendo al momento de recibirlo la obligación de transferirlo a su legítimo dueño, razón por la cual se encuentra fuera de su patrimonio.

En este sentido, aunque los ingresos que perciba el mandatario salvo aquellos que corresponden a la remuneración por su gestión se reciban en virtud de un contrato de mandato sin representación o con representación, se consideran del tercero.

1.1.2.2. ¿Cómo se deben facturar las operaciones de venta de bienes y prestación de servicios que se efectúan bajo un contrato de mandato?

Respecto a la facturación en el contrato de mandato, el artículo 1.6.1.4.9 del Decreto 1625 de 2016 (sustituido por el Decreto 358 de 2020), estableció que en los contratos de mandato se ha dispuesto que en todos los casos las facturas deberán ser expedidas por el mandatario y, si el mandatario adquiere bienes y servicios en cumplimiento del mandato la factura deberá ser expedida por el tercero proveedor a nombre del mandatario, siendo éste último, quien debe certificar el costo y/o descontable al mandante.

La norma referida dispone:

> *Artículo 1.6.1.4.9. Facturación en mandato. En los contratos de mandato, las facturas de venta y/o documentos equivalentes deberán ser expedidas en todos los casos por el mandatario, si el mandatario adquiere bienes y/o servicios en cumplimiento del mandato, la factura de venta y/o documentos equivalentes deberán ser expedidos a nombre del mandatario.*
>
> *Para efectos de soportar los respectivos costos, deducciones o impuestos descontables, o devoluciones a que tenga derecho el mandante, el mandatario deberá expedir al mandante una certificación donde se consigne la cuantía y concepto de estos, la cual debe ser firmada por contador público o revisor fiscal, según las disposiciones legales vigentes sobre la materia.*
>
> *En el caso de las devoluciones se adjuntará además una copia del contrato de mandato. El mandatario deberá conservar por el término señalado en el Estatuto Tributario y en el presente Decreto, las facturas y demás documentos comerciales que soporten las operaciones que realizó por orden del mandante.*
>
> *En la factura electrónica de venta, elaborada en virtud del contrato de mandato se deberán diferenciar las operaciones del mandante de las del mandatario.*
>
> *Parágrafo. Para efectos del cumplimiento de la obligación de expedir factura electrónica de venta, tanto los mandantes como los mandatarios, atenderán las fechas establecidas para su implementación por la Unidad Administrativa Especial Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (DIAN).*

1.1.2.3. ¿Cuáles son las obligaciones derivadas del contrato de mandato en materia de facturación?

Cuando existe un contrato de mandato, y el mandatario:

- Presta el servicio, éste tiene la obligación de facturar en los términos de la normatividad vigente.
- Adquiere bienes y/o servicios en cumplimiento del mandato, los proveedores deben expedir las facturas a nombre del mandatario, con el cumplimiento de los requisitos establecidos en los artículos 615, 616-1, 617 y 618 del Estatuto Tributario y el artículo 74 de la Resolución DIAN No. 000042 de 2020, sobre facturación electrónica o la norma que haga sus veces.
-

1.1.2.4. ¿Cómo debe expedirse la certificación?

Cuando existe un contrato de mandato y el mandatario adquiera bienes y servicios en cumplimiento del mandato, los proveedores de dichos bienes y servicios deben expedir la factura de venta o documento equivalente a nombre del mandatario, con el cumplimiento de los requisitos establecidos en el artículo 617 del Estatuto Tributario, y los artículos 11 y 12 de la Resolución DIAN No. 000042 de 2020 o la que la modifique o sustituya, cuando se trata de factura de venta, ya que si consiste en un documento equivalente, los requisitos del mismo dependerán del tipo de documento que se expida.

Teniendo en cuenta lo anterior, el mandatario, de conformidad con los términos y condiciones del contrato de mandato, certificará estas operaciones al mandante en los términos establecidos en el artículo 1.6.1.4.9 del Decreto 1625 de 2016.

1.1.2.5. ¿Cómo se deben facturar las operaciones de prestación de servicios públicos que se efectúan en conjunto bajo un contrato de mandato?

Como se precisó anteriormente, en la facturación en mandato el artículo 1.6.1.4.9 del Decreto 1625 de 2016 establece que en todos los casos las facturas deberán ser expedidas por el mandatario y, si el mandatario adquiere bienes y servicios en cumplimiento del mandato la factura deberá ser expedida por el tercero proveedor a nombre del mandatario, siendo éste último quien debe certificar el costo y/o impuesto descontable al mandante.

Ahora, tratándose del documento equivalente para el cobro total de los servicios públicos, cuando el mismo es generado en forma conjunta, de acuerdo con las normas vigentes sobre facturación en materia tributaria, la obligación de expedir factura por el servicio que se presta corresponde al prestador del servicio. Sin embargo, según la normatividad en materia de servicios públicos domiciliarios, la exigencia, en el caso de los servicios de aseo y alcantarillado, de ser facturados necesariamente en forma conjunta con otro servicio público domiciliario

(por ejemplo, servicio de acueducto o servicio de energía), caso en el cual, existen unos convenios de facturación con la respectiva entidad.

En este evento, considera este Despacho, en atención al imperativo legal que deben cumplir las empresas que prestan los servicios públicos domiciliarios de aseo y/o alcantarillado, que esto no riñe con la normatividad tributaria en materia de facturación, en general, ni de factura electrónica, en particular, precisamente porque el prestador del servicio puede acudir a la figura del mandato para facturar los servicios que presta.

Así, una empresa que presta servicios públicos domiciliarios de aseo y/o alcantarillado, que por un imperativo legal debe convenir con otra empresa de servicios públicos domiciliarios para que se facturen conjuntamente los respectivos servicios, puede actuar para tal efecto como mandataria. Las empresas que presten servicios públicos domiciliarios obligadas a expedir factura electrónica, que a su vez facturan los servicios de empresas que presten los servicios de aseo y/o alcantarillado, en su calidad de mandatarias deben cumplir con las disposiciones que regulan este sistema de facturación. El mandatario expide las facturas bajo su propia razón social y Número de Identificación Tributaria -NIT, sin perjuicio que deba rendir cuentas al mandante y llevar los registros que permitan diferenciar los ingresos de uno y otro. En este sentido, deben mediar los contratos o autorizaciones respectivas y en la factura conjunta efectuarse las identificaciones de los valores correspondientes a cada servicio, lo cual es factible en el formato de factura electrónica.

1.1.2.6. ¿Cómo se deben facturar las operaciones prestación de servicios funerarios bajo un contrato de mandato?

Respecto a la facturación electrónica para el tema de servicios funerarios e ingresos para terceros, se precisa que cuando existe un contrato de mandato y el mandatario adquiera bienes y servicios en cumplimiento del mandato, los proveedores deben expedir la factura de venta o documento equivalente a nombre del mandatario, con el cumplimiento de los requisitos establecidos en el artículo 617 del Estatuto Tributario, y los artículos 11 y 12 de la Resolución 000042 de 2020 y las normas que la modifiquen o sustituyan.

Teniendo en cuenta lo anterior, el mandatario, de conformidad con los términos y condiciones del contrato de mandato, certificará estas operaciones al mandante en los términos establecidos en el mencionado artículo 1.6.1.4.9 del Decreto 1625 de 2016 o las facturará al mandante si así se prevé en la estructura del contrato de mandato celebrado.

Por otra parte, el sujeto que actúa como mandatario debe facturar al consumidor final por los servicios que prestan en tal calidad, en razón a un contrato de mandato, y por los que presta en nombre propio. Para el efecto, en la factura electrónica de venta, elaborada en virtud del contrato de mandato, se deberán diferenciar las operaciones del mandante de las del mandatario, en los términos del artículo 1.6.1.4.9 del Decreto 1625 de 2016 y el artículo 74 de la Resolución 000042 de 2020.

1.1.2.7. ¿Cómo se debe facturar el servicio de transporte cuando se desarrolla en virtud del contrato de mandato?

Debe tenerse claro que los ingresos percibidos por el mandatario en razón a la ejecución del encargo encomendado por el mandante son diferentes a aquellos recibidos en nombre de dicho mandante, éstos últimos tienen la naturaleza del objeto encomendado.

En este orden de ideas, si el mandato es otorgado para que una compañía medie en la celebración de contratos de servicios de transporte, excluidos de IVA en virtud del numeral 9 del artículo 476 del Estatuto Tributario, este tratamiento aplica únicamente respecto del servicio de transporte prestado y, de ninguna forma, sobre los ingresos percibidos por el mandatario como remuneración de la intermediación efectuada, los cuales, en términos generales, tendrán la naturaleza de comisión por intermediación u honorarios por servicios prestados.

Sobre este particular, téngase en cuenta que, en virtud del principio de legalidad consagrado en el artículo 338 de la Constitución Política, en materia de impuestos, las exenciones y exclusiones son de interpretación restrictiva y se concretan a las expresamente señaladas por la Ley.

Ahora, frente a la obligación de facturar cuotas de rodamiento y servicios de administración, se reitera que, de conformidad con la normatividad y doctrina vigente, la obligación de facturar es exigible respecto de toda venta de bienes y/o prestación de servicios. Por lo cual, deberá el sujeto obligado determinar en el marco de sus operaciones y contratos celebrados si, en efecto, se está o no ante la prestación de un servicio o la venta de un bien, caso en el cual se dará lugar a la obligación de facturar.

1.1.2.8. ¿Cómo se debe facturar cuando por medio de un contrato de mandato, el tercero (mandatario) es encomendado por una empresa (mandante) para adquirir bienes y servicios en su nombre y a su cargo con una cadena de estaciones de servicio de combustible?

Para el efecto, la factura electrónica de venta elaborada en virtud del contrato de mandato por medio de la cual se soporta la operación de venta de bienes y/o prestación de servicios que se adquieren en virtud de dicho contrato, se deberá expedir siempre a nombre del mandatario, en los términos del artículo 1.6.1.4.9. del Decreto 1625 de 2016 y del artículo 74 de la Resolución No. 000042 de 2020.

Téngase en cuenta que los tributos atribuibles a la operación deberán liquidarse en la respectiva factura de venta, la cual es el soporte idóneo de la transacción y que la misma debe soportar cada operación de venta de bienes o prestación de servicios sin que la normatividad permita el reporte acumulado de varias operaciones que se efectúen en diferentes momentos. Ello debido a que la expedición de la factura de venta debe efectuarse al momento de la operación de venta o prestación de servicios.

Así las cosas, cuando el mandatario certifique al mandante los costos, gastos e impuestos descontables que se efectuaron en razón a las operaciones ejecutadas con base en el mandato celebrado, deberá contar con las facturas de venta o documentos equivalentes que soportan cada operación y discriminar claramente cada uno de los valores que se trasladan como derechos cuyo titular es el mandante.

Por otra parte, si el mandatario realizó pagos por cuenta del mandante, el posterior reintegro de gastos del mandante al mandatario para saldar dichas obligaciones del contrato de mandato no serán objeto de facturación entre ellos. Lo anterior, debido a que obedecen a un mero reembolso de gastos que en ningún momento implica la venta de bienes o prestación de servicios entre las partes.

Situación diferente ocurre al momento de pagar la contraprestación que por el servicio de intermediación el mandatario cobre al mandante en razón a la ejecución de su mandato, en donde en efecto el mandatario deberá (de estar obligado a ello) facturar electrónicamente al mandante por sus servicios de intermediación.

1.1.2.9. ¿Debe facturarse electrónicamente el recobro de gastos reembolsables en virtud de un contrato de mandato?

Al respecto, se informa que la normatividad vigente sobre la materia está comprendida por el artículo 1.6.1.4.9 del Decreto 1625 de 2016 y el artículo 74 de la Resolución DIAN 000042 de 2020.

Adicionalmente, se precisa que las adquisiciones que haya efectuado el mandatario por el mandante están soportadas en facturas, que el mandatario debe identificar si corresponden a operaciones propias o del mandante y, las que corresponden a este serán el soporte para recuperar los gastos que efectúe el mandatario por el mandante. Nótese que se trata de la adquisición de bienes y/o servicios que fueron facturados, en su momento, por el respectivo proveedor, frente a las cuales el mandatario efectuó su pago, luego, en tanto correspondan al desarrollo del mandato, lo que el mismo pretende frente al mandante es su reembolso, caso en el cual no tiene lugar expedir una factura por este hecho".

1.1.2.10. ¿Qué debe hacer un mandatario cuando en una misma operación representa a un número plural de mandantes, los cuales cada uno cuenta con calidades distintas y pertenecen a regímenes tributarios diferentes?

Resulta claro entonces que, cuando existe un contrato de mandato y el mandatario adquiera bienes y servicios en cumplimiento del mandato, los proveedores de dichos bienes y servicios deben expedir la factura de venta o documento equivalente a nombre del mandatario, con el cumplimiento de los requisitos establecidos en el artículo 617 del Estatuto Tributario, y los artículos 11 y 12 de la Resolución 000042 de 2020 cuando se trata de factura de venta, ya que si consiste en un documento equivalente, los requisitos del mismo dependerán del tipo de documento que se expida.

Teniendo en cuenta lo anterior, el mandatario, de conformidad con los términos y condiciones del contrato de mandato, certificará estas operaciones al mandante en los términos establecidos en el mencionado artículo 1.6.1.4.9 del Decreto 1625 de 2016 o las facturará al mandante si así se prevé en la estructura del contrato de mandato celebrado.

1.1.2.11. ¿El documento equivalente de los servicios públicos se debe generar por cada prestador o lo genera únicamente la empresa de acueducto o de energía cuando se expide la facturación conjunta entre ambos prestadores de servicios?

De acuerdo con las normas vigentes sobre facturación en materia tributaria, la obligación de expedir factura por el servicio que se presta corresponde al prestador del servicio. Sin embargo, según la normatividad en materia de servicios públicos domiciliarios, la exigencia, en el caso de los servicios de aseo y alcantarillado, de ser facturados necesariamente en forma conjunta con otro servicio público domiciliario (por ejemplo, servicio de acueducto o servicio de energía), caso en el cual como se evidencia en la consulta, existen unos convenios de facturación con la respectiva entidad.

En este evento, considera este Despacho, en atención al imperativo legal que deben cumplir las empresas que prestan los servicios públicos domiciliarios de aseo y/o alcantarillado, que esto no riñe con la normatividad tributaria en materia de facturación, en general, ni de factura electrónica, en particular, precisamente porque el prestador del servicio puede acudir a la figura del mandato para facturar los servicios que presta.

Así, en la situación objeto de consulta, una empresa que presta servicios públicos domiciliarios de aseo y/o alcantarillado, que por un imperativo legal debe convenir con otra empresa de servicios públicos domiciliarios para que se facturen conjuntamente los respectivos servicios, puede actuar para tal efecto como mandataria.

Las empresas que presten servicios públicos domiciliarios obligadas a expedir factura electrónica, que a su vez facturan los servicios de empresas que presten los servicios de aseo y/o alcantarillado, en su calidad de mandatarias deben cumplir con las disposiciones que regulan este sistema de facturación. El mandatario expide las facturas bajo su propia razón social y NIT, sin perjuicio que deba rendir cuentas al mandante y llevar los registros que permitan diferenciar los ingresos de uno y otro. En este sentido, deben mediar los contratos o autorizaciones respectivas y en la factura conjunta efectuarse las identificaciones de los valores correspondientes a cada servicio, lo cual es factible en el formato de factura electrónica.

1.1.3. Descriptor: **Facturación en contratos de colaboración empresarial**

1.1.3.1. ¿Cómo es el tratamiento de los contratos de colaboración empresarial y cuáles son sus efectos en la obligación de facturar?

Los contratos de colaboración empresarial deben atender a las disposiciones consagradas en el artículo 18 del Estatuto Tributario, modificado por el artículo 20 de la Ley 1819 de 2016. Esta norma establece unas obligaciones para las partes, dentro de las cuales se destacan:

Declarar de manera independiente los activos, pasivos, ingresos, costos y deducciones que les correspondan, de acuerdo con su participación en los activos, pasivos, ingresos, costos y gastos incurridos en desarrollo del contrato de colaboración empresarial.

Llevar un registro sobre las actividades desarrolladas en virtud del contrato de colaboración empresarial que permita verificar los ingresos, costos y gastos incurridos en desarrollo del mismo.

Lo anterior sin perjuicio de las previsiones establecidas en la norma para aquellos contratos de colaboración que tengan un rendimiento garantizado.

De esta manera, lo primero que se debe atender es a la naturaleza jurídica del contrato y establecer si corresponde a un contrato de colaboración empresarial en los términos del artículo 18 del Estatuto Tributario, para así dar debido cumplimiento a las obligaciones que esta norma dispone.

1.1.3.2. ¿Cómo se debe cumplir la obligación de facturar tratándose de Uniones temporales y consorcios?

Acerca de la obligación de facturar por parte de una Unión Temporal o consorcio, se indica que el marco normativo vigente está conformado por el artículo 1.6.1.4.10 del Decreto 1625 de 2016 sustituido por el Decreto 358 de 2020 y el artículo 75 de la Resolución DIAN 000042 de 2020 o la norma que la modifique o sustituya.

Así, teniendo en cuenta que el Decreto 1625 de 2016 el artículo 1.6.1.4.10 permite que los consorcios o uniones temporales puedan facturar "*a nombre propio y en representación de sus miembros, o en forma separada o conjunta cada uno de los miembros del consorcio o unión temporal"* lo que dependerá de la forma en que se ejecuten las actividades. Es decir, si quien presta el servicio o vende el bien es la Unión Temporal o Consorcio, es éste quien debe expedir la respectiva factura. Por su parte, si quien vende el bien o presta el servicio es cada uno de los miembros en forma separada, cada uno de ellos deberá facturar la respectiva operación y si lo hacen en forma conjunta, así mismo, en conjunto, deberán expedir la respectiva factura.

Ahora, acerca de los requisitos de identificación del adquiriente del bien o servicio, los artículos 11, 12 de la

Resolución DIAN 000042 de 2020 en concordancia con lo dispuesto en el literal c) del artículo 617 del Estatuto Tributario. Por lo cual, la identificación del adquiriente en los términos del artículo 617 del Estatuto Tributario deberá contener apellidos y nombre o razón social y Número de Identificación Tributaria -NIT del adquirente de los bienes o servicios, lo que significa que, si el adquiriente es el Consorcio o Unión Temporal, es éste quien deberá estar identificado en la factura de venta.

1.1.3.2.1. ¿Cómo se genera en la factura electrónica la identificación del adquirente cuando éste sea consorcio o unión temporal?

Acerca de los requisitos de identificación del adquiriente del bien o servicio, los artículos 11 y 12 de la Resolución 000042 de 2020 en concordancia con lo dispuesto en el literal c) del artículo 617 del Estatuto Tributario, concluyen que la identificación del adquiriente en la factura de venta "*deberá contener apellidos y nombre o razón social y Número de Identificación Tributaria -NIT del adquirente de los bienes o servicios*", lo que significa que, si el adquiriente es el Consorcio o Unión Temporal, es éste quien deberá estar identificado en la factura de venta.

Aunado a ello y para efectos de conocer de qué manera se debe estructurar la generación de la información del adquiriente del bien o servicio en la factura electrónica de venta de acuerdo con el Anexo Técnico vigente para el momento de la expedición de la respectiva factura electrónica de venta.

1.1.3.3. ¿Cómo se debe cumplir la obligación de facturar tratándose de contratos de cuentas en participación?

En desarrollo de un contrato de cuentas en participación ¿el socio oculto debe expedir factura electrónica al socio gestor?

El reconocimiento para un socio oculto de las utilidades provenientes de un contrato de cuentas en participación no puede considerarse una operación de venta, importación o prestación de un servicio en los términos del artículo 616-1 del Estatuto Tributario, y por lo tanto, no existe obligación de facturar por parte de éste.

Ahora bien, de acuerdo con los artículos 1.6.1.4.1 del Decreto 1625 de 2016 y 1 de la Resolución DIAN 000042 de 2020, la factura electrónica de venta con validación previa a su expedición, en adelante factura electrónica de venta, *"hace parte de los sistemas de facturación que soporta operaciones de venta de bienes y/o prestación de servicios de conformidad con lo previsto en artículo 616-1 del Estatuto Tributario*.

Por lo tanto, el socio oculto no se encuentra obligado a expedir factura electrónica de venta al socio gestor, salvo que éste le preste servicios o venda bienes.

1.1.3.4. ¿Cómo se cumple la obligación de facturar tratándose de contratos de Joint venture y otros contratos atípicos?

En primer término, es importante señalar que un Contrato de Riesgo Compartido, o Joint Venture de acuerdo con la doctrina es "*una empresa en la cual dos o más partes, que representan a uno o varios países desarrollados y a uno o varios países en vías de desarrollo, comparten los riesgos financieros y la toma de decisiones por medio de una participación conjunta de capitales en una empresa común".*

Como características del Contrato, se señalan:

Se trata de un contrato de colaboración, las partes buscan una finalidad común y admite la forma plurilateral.

Para que se de un contrato de joint venture, quienes participan en él deben efectuar una contribución al esfuerzo común. Esta contribución puede consistir en bienes, derechos, dinero e incluso en industria. Con todas estas contribuciones se crea una comunidad de intereses para los fines del objetivo propuesto.

Es un contrato consensual. Por tratarse de un contrato atípico no ha previsto la ley ninguna formalidad para su celebración y por tanto, campea libremente el principio de la libertad de forma al momento de su perfeccionamiento.

Es un contrato de duración. Sin embargo, debe tenerse en cuenta que es propio del joint venture estar encaminado a un único proyecto. No significa esta especificación que su duración sea corta, pues rara empresa se podría realizar en forma inmediata. Lo que es propio del joint venture es que se concrete a un negocio en particular, cuya realización tiene necesariamente una duración en el tiempo.

Es un contrato oneroso. Según las directrices de la jurisprudencia estadounidense para que se presente un joint venture es suficiente que las partes acuerden dividirse las utilidades, no necesariamente las pérdidas, que podrían estar a cargo de algunos de los colaborantes exclusivamente."

De lo anterior, es posible evidenciar que los joint ventures son contratos atípicos (no regulados en la ley nacional) en los cuales las partes tienen plena libertad de establecer las particularidades del mismo. Sin embargo, deben cumplir con las siguientes características, para ser reconocidos como tal: i) duración en el tiempo, ii) oneroso, y iii) participación y control conjunto.

Considerando que los joint venture no cuentan con una regulación a nivel nacional, la jurisprudencia de la Corte Constitucional los ha asimilado bajo la figura de uniones temporales o consorcios. Respecto a lo anterior, la Sentencia C-414 de 1994 estableció que: "Se ha discutido en la doctrina sobre la identidad jurídica de las uniones temporales y los consorcios, y a éstos últimos se los suele asimilar a la figura del "joint venture" del derecho americano o al "peternish" de los ingleses, y no pocos al de una sociedad de hecho por las informalidades que rodean su organización jurídica."

Dándole prioridad al principio de sustancia sobre forma en materia tributaria, consideramos que es necesario revisar caso a caso las particularidades de los joint venture para determinar si efectivamente cumplen con las características de las uniones temporales o consorcios, o si, por el contrario, cumple con las características de otros contratos de colaboración empresarial, como el de cuentas en participación.

Sin prejuicio a las diferencias particulares de cada uno de los contratos de colaboración empresarial, cabe resaltar que el artículo 18 del E.T. reconoce el mismo tratamiento tributario para efectos del impuesto sobre la renta a los contratos de colaboración empresarial, donde se incluyen los consorcios, uniones temporales, joint ventures y cuentas en participación.

En este sentido, si bien, los contratos de colaboración empresarial, para efectos del impuesto sobre la renta, tienen un mismo tratamiento fiscal. Existen diferencias entre los contratos de colaboración respecto otras obligaciones tributarias, tales como, la facturación.

Así, luego de revisar las generalidades del joint venture y su similitud con las uniones temporales o consorcios, es posible reconocer que para efectos de facturación deberán aplicarse las reglas establecidas en el artículo 1.6.1.4.8. del Decreto 1625 de 2016 ("DUR"). Sin embargo, en caso de que el contrato denominado joint venture ostente las características del contrato de cuentas en participación, será necesario aplicar las normas tributarias correspondientes.

Téngase en cuenta que el artículo 1.6.1.4.10. del Decreto 1625 de 2016 establece que:

> "*Sin perjuicio de la obligación de registrar y declarar de manera independiente los ingresos, costos y deducciones que incumben a los miembros del consorcio o unión temporal, para efectos del cumplimiento de la obligación formal de expedir factura, existirá la opción de que tales consorcios o uniones temporales lo hagan a nombre propio y en representación de sus miembros, o en forma separada o conjunta cada uno de los miembros de consorcio o unión temporal*.
>
> *Cuando la facturación la efectúe el consorcio o unión temporal bajo su propio NIT, esta, además de señalar el porcentaje o valor del ingreso que corresponda a cada uno de los miembros del consorcio o unión temporal, indicará el nombre o razón social y el NIT de cada uno de ellos. Estas facturas deberán cumplir los requisitos señalados en las disposiciones legales y reglamentarias.*
>
> *En el evento previsto en el inciso anterior, quien efectúe el pago o abono en cuenta deberá practicar al consorcio o unión temporal la respectiva retención en la fuente a título de renta, y corresponderá a cada uno de sus miembros asumir la retención en la fuente a prorrata de su participación en el ingreso facturado.*
>
> *El impuesto sobre las ventas discriminado en la factura que expida el consorcio o unión temporal, deberá ser distribuido a cada uno de los miembros de acuerdo con su participación en las actividades gravadas que dieron lugar al impuesto, para efectos de ser declarado.*
>
> *La factura expedida en cumplimiento de estas disposiciones servirá para soportar los costos y gastos, y los impuestos descontables de quienes efectúen los pagos correspondientes, para efectos del* impuesto sobre la renta y del impuesto sobre las ventas."

Adicionalmente, frente a la obligación de facturar por parte de los consorcios y uniones temporales, se da la opción de que tales consorcios o uniones temporales lo hagan a nombre propio y en representación de sus miembros, o en forma separada o conjunta cada uno de los miembros de consorcio o unión temporal.

Lo anterior significa que frente a la facturación de los consorcios y uniones temporales hay tres opciones: i) Que lo haga el consorcio o unión temporal a nombre propio y en representación de sus miembros; ii) Que lo haga cada miembro del consorcio o unión temporal en forma separada, y, iii) Que lo hagan en forma conjunta los miembros del consorcio o unión temporal.

Lo anterior, cumpliendo las exigencias del artículo 617 del Estatuto Tributario y sin perjuicio de la obligación de registrar y declarar de manera independiente los ingresos, costos y deducciones que le corresponde a cada uno de los miembros del consorcio o de la unión temporal.

Por lo anterior, es posible establecer que la norma mencionada determina como debería realizarse la facturación en los joint ventures que cumplan con las características de una unión temporal o consorcio. En caso de que el joint venture, cumpla con las características de un contrato de cuentas en participación, deberían aplicarse las normas de facturación establecidas para ese tipo de contratos.

1.1.3.5. ¿Cómo se factura un contrato de aporte entre una entidad pública y una entidad sin ánimo de lucro ?

Teniendo en cuenta la normatividad sobre facturación electrónica de venta y en el marco de un contrato de aporte, se indica que de la obligación de facturar (C.f. artículo 615 del Estatuto Tributario) es independiente a la causación del impuesto sobre las ventas -IVA y la exigencia de su existencia depende de que se trate de operaciones de venta o prestación de servicios.

En consecuencia, el contribuyente deberá analizar, en cada caso en particular, el alcance de sus obligaciones y actividades establecidas en el contrato de aporte celebrado, esto con el fin de determinar si las mismas corresponden a actividades de venta o prestaciones de servicios respecto de las cuales se encuentra obligado a facturar de conformidad con las disposiciones legales aplicables.

Cabe precisar que la calidad de entidad sin ánimo de lucro del adquiriente no es relevante a efectos del cumplimiento de la obligación de facturar.

1.1.4. Descriptor: **Obligación de facturar para contribuyentes del Régimen Simple de Tributación (RST)**

Los contribuyentes del Régimen Simple de Tributación (RST) por expresa disposición legal son obligados a facturar electrónicamente, así los disponen los artículos. 915 del Estatuto Tributario y 1.6.1.4.2. del Decreto 1625 de 2016.

1.1.4.1. ¿Cuándo un contribuyente del Régimen Simple de Tributación (RST) es a su vez distribuidor minorista de combustible está o no obligado a facturar?

De conformidad con lo dispuesto en el artículo 1.6.1.4.2. del Decreto 1625 de 2016, este Despacho concluye que, los contribuyentes del Régimen SIMPLE que sean distribuidores minoristas de combustibles derivados del petróleo y gas natural comprimido, están obligados a expedir factura electrónica de venta a partir del 1 de septiembre de 2020 respecto de dichas operaciones, lo anterior en concordancia con lo dispuesto en los artículos 20 y 88 de la Resolución DIAN 000042 de 2020 o la norma que la modifique o sustituya.

1.1.4.2. ¿Los contribuyentes que cumplan con las condiciones previstas en el parágrafo 3º de los artículos 437, 512-13 y 616-2 del Estatuto Tributario y el artículo 1.6.1.4.3 del Decreto 1625 de 2016 no se encuentran obligados a facturar, excepto si pertenecen al Régimen Simple de Tributación (RST)?

El artículo 915 del Estatuto Tributario establece que los contribuyentes del Régimen Simple de Tributación están obligados a expedir facturas electrónicas y, en su parágrafo, se indica que dichos contribuyentes deben adoptar el sistema de factura electrónica dentro de los 2 meses siguientes a su inscripción en el Registro Único Tributario (RUT).

Por su parte, el numeral 6 del artículo 1.6.1.4.2 del Decreto 1625 de 2016 establece que se encuentran obligados a expedir factura de venta y/o documento equivalente por todas y cada una de las de las operaciones que realicen los contribuyentes inscritos en el Régimen Simple de Tributación.

Finalmente, el artículo 1.6.1.4.28 del Decreto 1625 de 2016 señala de la siguiente forma y sin distinción que los sujetos que opten por el Régimen Simple de Tributación deben adoptar el sistema de facturación electrónica, por lo tanto, al ser norma especial la que determina la obligación de los contribuyentes del Régimen Simple de Tributación (RST) ser facturadores electrónicos, los mismos serán obligados a facturar electrónicamente por el hecho de pertenecer a dicho régimen de tributación sin importar que cumplan con las condiciones previstas en el parágrafo 3º de los artículos 437, 512-13 y 616-2 del Estatuto Tributario.

1.1.4.3. ¿Cuáles son las consecuencias tributarias a que se encuentran expuestos los contribuyentes del Régimen Simple de Tributación (RST) en el evento de no solicitar las facturas o documentos equivalentes a sus proveedores de bienes y servicios de conformidad con el artículo 915 del Estatuto Tributario?

En primer lugar, es pertinente tener en cuenta de manera armónica las disposiciones de los artículos 177-2, 488 y 771-2 del Estatuto Tributario. Respecto a éste último, se debe resaltar que la procedencia de impuestos descontables para efectos del impuesto sobre las ventas -IVA se encuentra supeditada a expedición y comprobación por medio de facturas y/o documentos equivalentes con cumplimiento de los requisitos establecidos en la ley.

En segundo lugar, el artículo 915 del Estatuto Tributario establece que los contribuyentes del Régimen Simple de Tributación (RST), están obligados a expedir facturas electrónicas y/o documentos equivalentes y a solicitar las facturas o documento equivalente a sus proveedores de bienes y servicios, según las normas generales consagradas en el marco tributario. Para estos efectos, se debe tener en consideración las disposiciones consagradas en el numeral 11 del artículo 1.5.8.4.2 del Decreto 1625 de 2016.

De manera que constituye una obligación para efectos tributarios que los contribuyentes del Régimen Simple de Tributación (RST) expidan y soliciten las facturas electrónicas de venta cuando así lo exija la normatividad vigente.

1.1.5. Descriptor: **Facturación en retiro de inventarios**

Para efectos de la factura electrónica, de las operaciones de retiro para autoconsumo y de las muestras gratuitas u obsequios sin valor comercial, es necesario comenzar explicando que, respecto de la obligación de facturar, ésta se cumple mediante la expedición de la factura de venta o los documentos equivalente, así, la doctrina de esta Entidad ha sido reiterativa en establecer que la citada obligación opera para las operaciones de venta y prestación servicios, así lo disponen los artículos 615 y 616-1 del Estatuto Tributario. Por lo cual, todo sujeto que venda bienes o preste servicios será obligado a facturar, obligación que es independiente a la calidad de contribuyente del impuesto sobre la renta y responsable de IVA.

Además, se ha explicado que los únicos sujetos no obligados a expedir factura de venta o documento equivalente están dispuestos taxativamente en los artículos 616-2 del Estatuto Tributario y 1.6.1.4.3. del Decreto 1625 de 2016 y que, en la actualidad, la obligación de expedir factura de venta tiene como medio preferente de expedición la factura electrónica de venta, regulada en la Resolución DIAN No. 000042 de 2020 y sus modificaciones posteriores, la cual adoptó el Anexo Técnico de la factura de venta versión 1.8. vigente.

Debe tenerse en cuenta que el sistema de facturación electrónica dispuesto en el artículo 616-1 del Estatuto Tributario fue modificado por el artículo 13 de la Ley 2155 de 2021, norma que otorgó nuevas facultades en materia de facturación a esta Entidad. No obstante dicha modificación y el uso de las nuevas facultades regulatorias de la DIAN, el parágrafo transitorio de la menciona disposición indica que:

> *"Mientras se expide la reglamentación del sistema de facturación aplicarán las disposiciones que regulan la materia antes de la entrada en vigencia de la presente ley".*

Razón por la cual, en la actualidad el marco jurídico aplicable está dispuesto en las normas previamente referidas.

Por su parte, respecto a los hechos que se consideran ventas de bienes y los que no, el artículo 421 del Estatuto Tributario determina:

> "*Articulo 421. Hechos que se consideran venta. Para los efectos del presente libro, se consideran ventas:*
>
> *a) Todos los actos que impliquen la transferencia del dominio a título gratuito u oneroso de bienes corporales muebles e inmuebles, y de los activos intangibles descritos en el literal b) del artículo 420, independientemente de la designación que se dé a los contratos o negociaciones que originen esa*

transferencia y de las condiciones pactadas por las partes, sea que se realicen a nombre propio, por cuenta de terceros a nombre propio, o por cuenta y a nombre de terceros;

b) Los retiros de bienes corporales muebles e inmuebles hechos por el responsable para su uso o para formar parte de los activos fijos de la empresa;

c) Las incorporaciones de bienes corporales muebles a inmuebles, o a servicios no gravados, así como la transformación de bienes gravados en bienes no gravados, cuando tales bienes hayan sido creados, construidos, fabricados, elaborados, procesados, por quien efectúa la incorporación o transformación.

Parágrafo. No se considera venta para efectos del impuesto sobre las ventas:

a) La donación efectuada por entidades estatales de las mercancías aprehendidas, decomisadas o abandonadas a favor de la nación, en los términos de la regulación aduanera vigente;
b) La asignación de las mercancías decomisadas o abandonadas a favor de la nación que realicen las entidades estatales, siempre que se requieran para el cumplimiento de sus funciones;
c) La entrega de las mercancías aprehendidas, decomisadas o abandonadas a favor de la nación que lleven a cabo entidades estatales con el propósito de extinguir las deudas a su cargo". (Subrayado y negrilla fuera de texto).

De modo que, al determinarse expresamente en la ley, específicamente en materia tributaria, dentro de los hechos que deben ser considerados como venta el retiro de inventario para autoconsumo, dicho evento es considerado objeto de la obligación de facturar.

Lo anterior, ha sido explicado en forma reiterada e históricamente por la doctrina de esta entidad desde el año 1998 hasta hoy, dejando claro que a efectos de la administración tributaria cuando se presenta el retiro de inventarios en una operación sujeta al impuesto sobre las ventas- IVA y exista la obligación legal para el comerciante de expedir factura por sus operaciones, debe concluirse que cualquiera sea la denominación que se emplee e independientemente de la destinación o uso que se haga de los retiros, debe expedirse factura o documento equivalente, salvo en los casos expresamente exceptuados por la ley.

En este sentido se reitera que, pese a la sentencia recientemente expedida por el Consejo de Estado (C.f. Sentencia del 17 de junio 2021 radicado No. 24399) este Despacho considera que la misma no resulta suficiente para excluir todos los casos de retiro de inventario para autoconsumo de la obligación de facturar; menos aun cuando la misma Ley (artículos 421, 429, 615 y 616-1 del Estatuto Tributario) es expresa en considerar dicho hecho como una venta y, por ende, objeto de la obligación de facturar.

Aunado a ello, se resalta que la decisión obedece a una sentencia expedida dentro de una acción de nulidad y restablecimiento del derecho, proceso que la jurisdicción contencioso administrativa reconoce con efectos interpartes, ya que la decisión es de contenido particular y concreto, por cuanto está dirigida a un destinatario específico e individualmente determinado. Así lo ha reconocido la Corte Constitucional en sentencias como la C-426 de 2002, en la cual explicó que dicha acción se da *"para obtener el reconocimiento de una situación jurídica particular y la adopción de las medidas adecuadas para su pleno restablecimiento o reparación. Sólo puede ejercerse por quien demuestre un interés, es decir, por quien se considere afectado en un derecho suyo amparado por un precepto legal".*

Por lo anterior, este Despacho sobre este aspecto concluye que, de conformidad con lo dispuesto en los artículos 421 y 429 del Estatuto Tributario, se debe expedir la factura de venta cuando se efectúe el retiro de inventarios cumpliendo con los requisitos previstos por la legislación vigente, a saber: los artículos 615, 616-1 y 617 del Estatuto Tributario, el Capítulo 4 del Titulo 1 de la Parte 6 del Libro 1 del Decreto 1625 de 2016 y la Resolución DIAN No. 000042 de 2020 o la norma que la sustituya.

Para terminar, debe agregarse que la expedición de la factura de venta en retiro de inventarios, se trata de una operación que puede tener distintas características, tales como, retiro para auto consumo, muestras gratis, obsequios, donaciones, publicidad, entre otras, y toda vez que la operación está considerada legalmente como una venta, es el facturador quien hará las veces de adquiriente y vendedor, por lo cual, así deberá disponerlo en la respectiva factura de venta dando cumplimiento con el requisito de expedición y entrega de la misma.

1.1.6. Descriptor: **La obligación de facturar ventas usuales (retail)**

1.1.6.1. ¿Si una sociedad que, de forma usual y permanente hace ventas al retail y puerta a puerta, puede usar el código 222222222222 y la descripción como consumidor final?

Al respecto, el peticionario debe tener en cuenta lo consagrado en el artículo 11 de la Resolución DIAN No. 000042 de 2020 (por la cual se desarrollan los sistemas de facturación y se dictan otras disposiciones en materia de sistemas de facturación), en particular lo siguiente:

> "*Artículo 11. Requisitos de la factura electrónica de venta: La factura electrónica de venta debe expedirse con el cumplimiento de lo dispuesto del artículo 617 del Estatuto Tributario, adicionados en el presente artículo de acuerdo a lo dispuesto en el parágrafo 2 del artículo 616-1 del mismo estatuto, así: (…)*
> *3. Identificación del adquiriente, según corresponda, así:*
> *a) De conformidad con el literal c) del artículo 617 del Estatuto Tributario, deberá contener: apellidos y nombre o razón social y Número de Identificación Tributaria –NIT del adquiriente de los bienes y servicios.*
> *b) Registrar apellidos y nombre y número de identificación del adquiriente de los bienes y/o servicios; para los casos en que el adquiriente no suministre la información del literal a) de este numeral, en relación con el Número de Identificación Tributaria -NIT.*
> *c) Registrar la frase «consumidor final» o apellidos y nombre y el número «222222222222» en caso de adquirientes de bienes y/o servicios que no suministren la información de los literales a) o, b) de este numeral". (Subrayado fuera de texto).*

Esto mismo se deberá observar en la elaboración de notas débito o crédito que se deriven de la factura electrónica (cfr. artículo 30 ibídem).

1.1.6.2. ¿Tiene algún efecto o incidencia, en materia tributaria, que un porcentaje importante de sus ingresos estén sustentadas en facturas electrónicas emitidas en las que se usa el código 222222222222 y con descripción como consumidor final?

Tal situación, en principio, no genera repercusiones en materia tributaria para el contribuyente facturador, teniendo en cuenta que en la misma Resolución DIAN No. 000042 se autoriza el uso del código "222222222222" bajo las circunstancias establecidas expresamente en dicha normativa.

En todo caso, la Administración Tributaria, en el marco de sus amplias facultades de investigación y fiscalización (i.e., artículo 684 del Estatuto Tributario) podrá verificar el debido cumplimiento de los demás requisitos de orden legal que debe cumplir la facturación electrónica.

1.1.6.3. ¿Se puede expedir una sola factura electrónica diaria acumulando las operaciones del día de todos los compradores de retail y puerta a puerta que no suministraron la información requerida emitirles una factura electrónica individual?

Al respecto, se reitera que la expedición de la factura electrónica de venta debe hacerse por cada operación de venta de bienes o prestación de servicios, al momento de efectuarse la operación respectiva.

1.1.7. Descriptor: **La obligación de facturar pagos anticipados y no anticipos**

La diferencia entre anticipo y pago anticipado cobra relevancia en materia de facturación, lo anterior porque al ser los anticipos una simple entrega a buena cuenta, destinada al objeto de la prestación debida, estos no requieren factura, ya que no obedecen al pago de la venta del bien o prestación del servicio acordados, es decir, no remuneran dicho acuerdo. En contraposición, los pagos anticipados, obedecen a una retribución del pago del contrato y por ende, dan lugar a la obligación de facturar, ya que se está pagando en parte, la suma debida como contraprestación por la venta o prestación del servicio acordada entre las partes.

Ahora, acerca de la aplicación de la Resolución DIAN 000042 de 2020 o la norma que la modifique o sustituya, ésta -como se expuso previamente- desarrolla los sistemas de facturación vigentes, los proveedores tecnológicos, el registro de la factura electrónica de venta como título valor, expide el anexo técnico de factura electrónica de venta y dicta otras disposiciones en materia de sistemas de facturación. En ese sentido, la nueva regulación en materia de facturación electrónica incluye en el anexo técnico algunas precisiones técnicas y tecnológicas para la generación de la información de la factura de venta cuando se trate de pagos anticipados.

1.1.8. Descriptor: **Obligación de facturar operaciones económicas que involucran el uso de criptoactivos**

La obligación de facturar una operación económica que involucra el uso de criptoactivos se rige por las mismas condiciones de la obligación de facturar establecidas en el artículo 615 y siguientes del Estatuto Tributario.

De manera que si una persona adelanta actividades económicas que involucran criptomonedas, dicha persona deberá facturar (sin perjuicio de reunir los requisitos para ser un obligado a facturar), en tanto, las operaciones económicas descritas versan sobre la enajenación o tradición de bienes intangibles.

1.1.9. Descriptor: **Obligación de facturar los intereses de mora derivados de compra de bienes o servicios gravados con IVA**

De acuerdo con lo establecido en los artículos 447 del Estatuto Tributario y 1.3.1.7.6. del Decreto 1625 de 2016, por regla general, la base gravable del impuesto sobre las ventas -IVA en la prestación de servicios gravados, corresponderá al valor total de la remuneración, incluyendo los intereses de mora. (...) En cuanto a los sujetos obligados a facturar, los mismos están previstos en los artículos 1.6.1.4.2. del Decreto 1625 de 2016 y 6 de la Resolución DIAN No. 000042 de 2020, siendo los sujetos no obligados a facturar únicamente los que se disponen en el artículo 616-2 del Estatuto Tributario, en concordancia con el artículo 1.6.1.4.3. del precitado Decreto 1625.

Por ende, todas las personas que vendan bienes o presten servicios y sean sujetos obligados a facturar, deberán expedir la factura o documento equivalente respectivo, documento en el cual se deberá, entre otros requisitos, discriminar el valor total de la operación, así como el impuesto sobre las ventas -IVA pagado, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 617 del Estatuto Tributario.

1.1.10. Descriptor: **Obligación de facturar por parte de los contratistas por el cobro de gastos de desplazamiento, permanencia y de viaje que hagan parte del desarrollo del contrato suscrito**

Solamente cuando un prestador de servicios esté considerado por las normas vigentes como un sujeto no obligado a facturar podrá no expedir factura o documento equivalente. De lo contrario, todos los valores que éste cobre por hacer parte de las prestaciones de servicios efectuadas a la parte contratante deberán ser facturadas por el sujeto obligado, para lo cual, éste deberá expedir la respectiva factura electrónica de venta o, en caso de ser procedente, el documento equivalente dispuesto por las normas vigentes para probar dicha operación.

Lo anterior siempre y cuando no se trata de un reembolso de gastos, caso en el cual no es procedente la expedición de factura de venta o documento equivalente como se explica en el acápite pertinente.

1.1.11. Descriptor: **Obligación de facturar servicios de salud**

Para verificar si los hospitales como instituciones prestadoras del servicio de salud -IPS están obligadas, por toda prestación de servicios, incluidos los servicios de salud de hospitalización, urgencias, consulta externa, terapias y demás servicios ambulatorios y de apoyo diagnóstico debe tenerse en cuenta que la facturación en materia de servicios, se efectúa en las operaciones que se realicen con comerciantes, importadores o prestadores de servicios a consumidores finales, en los términos de la normatividad especial vigente.

Lo anterior implica que en cada caso objeto de estudio, deberá analizarse si los servicios descritos obedecen a la prestación de un servicio que da origen a un pago derivado del mismo por parte del consumidor final, susceptible de constituir ingreso para el facturador, caso en el que deberán expedirse las respectivas facturas de venta a quien contrata el servicio, en la forma en que lo indican los artículos 615, 616-1 y 617 del Estatuto Tributario.

1.1.10.1. ¿Cómo se cumple con la obligación de expedir factura electrónica de venta cuando se está frente a operaciones con las Empresas Promotoras de Salud -EPS por los copagos y las cuotas moderadoras?

En este contexto, las EPS en relación con los copagos y cuotas moderadoras deben expedir factura electrónica, así los pagos por tales conceptos correspondan a bajas denominaciones y, si bien, existe la opción de expedir el documento equivalente denominado tiquete de máquina registradora con sistema P.O.S. éste no las eximirá de tener que estar habilitadas como facturadores electrónicos porque deben estar en capacidad de expedir la factura electrónica de venta cuando alguno de sus adquirientes se la solicite.

Ahora bien, cuando no hay lugar a pago compartido a cargo del usuario, por cumplirse los supuestos normativos para que ello opere así, la entidad prestadora del servicio debe facturar a la entidad pagadora la totalidad del servicio. De acuerdo con la normativa vigente, en principio, tiene que facturarse la totalidad del cobro del servicio

a la entidad pagadora, pero como no hay lugar al cobro del copago o cuota moderadora al usuario, en este último evento no habrá lugar a la expedición de la factura al usuario.

En conclusión, se precisa que en virtud de lo dispuesto en el artículo 72 de la Resolución DIAN No. 000042 de 2020, la DIAN en el numeral 18.1. del Capítulo 18 del Anexo de Factura Electrónica de Venta versión 1.8 señaló que el Ministerio de Salud reglamentará su sector bajo el estándar UBL 2.1 con la definición de grupos, elementos y atributos existentes sobre este anexo técnico y habilitó la URL en la que se debe incorporar la información del sector salud, que es complementaria de las disposiciones que establece la DIAN, pero en cualquier caso, la regulación de la obligatoriedad de los requisitos adicionales del sector salud compete al Ministerio de Salud, cartera ministerial que emitió la Resolución 510 de 2022, la cual contiene el anexo técnico del sector salud, dónde se indica cómo deben ser informados los campos adicionales, incluido lo relacionado con los copagos y cuotas moderadoras.

1.1.10.2. ¿La obligación de expedir factura electrónica de venta por parte de una Institución Prestadora de Salud (IPS) indígena?

La obligación de facturar está ligada a las operaciones de venta de bienes o prestación de servicios, siendo el obligado a expedir factura electrónica de venta quien venda o preste el servicio, según aplique en cada caso particular. Lo anterior implica que, si una IPS realiza una operación de prestación de servicios a un tercero, ésta deberá expedir la correspondiente factura electrónica de venta, cuando no se disponga y use un documento equivalente, atendiendo los requisitos señalados en la normatividad vigente.

En este punto es importante precisar que, la Constitución Política no prevé una restricción asociada a la aplicación de las normas tributarias de orden nacional respecto de las IPS indígenas o pertenecientes a los resguardos o cabildos indígenas.

Lo anterior encuentra sentido en virtud del cumplimiento del principio de generalidad en materia tributaria, según el cual, los tributos deben aplicarse a todas las personas o todos los bienes que la ley contempla, evitando excepciones o tratamientos discriminatorios caprichosos o injustificados y el deber constitucional de contribuir al financiamiento de los gastos e inversiones del Estado dentro de conceptos de justicia y equidad.

En consecuencia, a menos que la Ley contemple una excepción general de la obligación formal de expedir factura electrónica de venta por parte de las IPS indígenas en virtud de la diversidad étnica o la autonomía territorial de las autoridades indígenas, no es competencia de este Despacho otorgar tratamientos diferenciales no dispuestos en la ley, menos aún, contraviniendo lo dispuesto en los artículos 615, 616-1, 617 y 771-2 del Estatuto Tributario, el Capítulo 4 del Título 1 de la Parte 6 del Libro 1 del Decreto 1625 de 2016 (sustituido por el Decreto 358 de 2020) y la Resolución DIAN No. 000042 de 2020 junto con sus modificaciones, negar o limitar la obligatoriedad de la expedición de la factura de venta o documento equivalente, y la preferencia de la modalidad electrónica a nivel nacional para todos los sujetos y operaciones obligados a ello.

Por lo que, la obligación tributaria formal de facturar es exigible en virtud de la existencia de los presupuestos legalmente establecidos para todos los sujetos que no han sido exceptuados por las normas vigentes.

1.1.12. Descriptor: **Obligación de facturar servicio de telefonía prepago**

Respecto a la obligación de expedir factura de venta o documento equivalente se precisa que las empresas de telefonía al no ser sujetos exceptuados de expedir factura de venta en la prestación de servicios o venta de bienes de conformidad con los artículos 616-2 ibídem, 1.6.1.4.3. del Decreto 1625 de 2016 y 7 de la Resolución DIAN No. 000042 de 2020, deben cumplir con la obligación formal de expedir y entregar la factura de venta, de acuerdo con lo dispuesto en el numeral 5 del artículo 1.6.1.4.1. del mismo decreto, es decir, ésta debe expedirse por cada operación de venta o prestación de servicios y al momento de efectuarse la misma.

Ahora, al ser la factura electrónica de venta la modalidad preferente para facturar, es ésta el soporte de costos y deducciones en el impuesto sobre la renta y complementarios cuando no sea procedente el uso de los documentos equivalentes a la misma. Al respecto, es necesario aclarar que, tratándose del documento equivalente tiquete de máquina registradora con sistema P.O.S. éste no es soporte de costos y deducciones por expresa disposición legal (cfr. artículo 616-1 del Estatuto Tributario).

Téngase en cuenta que el artículo 771-2 del Estatuto Tributario señala los requisitos esenciales que deben cumplir las facturas de venta, así como los documentos equivalentes, para la procedencia de costos, deducciones e impuestos descontables. En esa medida se precisa al peticionario que, para los servicios de telefonía en la modalidad prepago los mismos deben facturarse y al no existir un documento equivalente a la

factura de venta procedente que soporte los costos y deducciones en el impuesto sobre la renta y complementarios para esta operación (cfr. Artículo 1.6.1.4.6. del Decreto 1625 de 2016) el único soporte de costos, gastos y descontables -siempre que el sujeto que preste el servicio sea obligado a facturar- será la factura electrónica de venta, la cual deberá expedirse y entregarse al adquiriente de acuerdo con la normatividad vigente (i.e., Capítulo 4 del Título 1 de la Parte 6 del Libro 1 del Decreto 1625 de 2016 y la Resolución DIAN No. 000042 de 2020 junto con sus modificaciones posteriores o la que haga sus veces).

1.1.13. Descriptor: **Obligación de facturar en fiducia mercantil inmobiliaria**

1.1.11.1. En el marco jurídico de un contrato de fiducia mercantil inmobiliaria, si una sociedad ejerce el rol de Fideicomitente Gerente y al mismo tiempo es el constructor en el mismo Fideicomiso ¿cómo deben facturar?

Entiende este Despacho que -en la hipótesis planteada- una sociedad, además de obrar como fideicomitente, también prestará servicios a favor del patrimonio autónomo en procura de la finalidad perseguida con la fiducia (p.ej. la construcción de una edificación). En este sentido y, teniendo en cuenta la normativa y doctrina que rige estas operaciones, es necesario comprender que dichos servicios deben ser contratados por la sociedad fiduciaria, en su calidad de vocera y administradora del patrimonio autónomo. Por lo cual, es la sociedad fiduciaria quien actúa como adquirente.

Lo anterior conlleva que la sociedad fideicomitente, en atención a la obligación contemplada en el artículo 615 del Estatuto Tributario, deba expedir factura o documento equivalente a la sociedad fiduciaria en su calidad de adquiriente de los servicios prestados (sean estos de gerencia, construcción o cualquier otro servicio que le preste a la fiduciaria).

1.1.14. Descriptor: **Obligación de facturar por la recepción y entrega de recursos otorgados a título de estímulos con ocasión del desarrollo de esquemas concursables para la producción de contenidos audiovisuales multiplataforma**

Del marco normativo informado por la consultante se evidencia que la Ley 1341 de 2009 (modificada por la Ley 1978 de 2019), por la cual se definen principios y conceptos sobre la sociedad de la información y la organización de las Tecnologías de la Información y las Comunicaciones –TIC, dispone en el artículo 35 las funciones del Fondo Único de Tecnologías de la Información y las Comunicaciones, dentro de las cuales se encuentran:

> *"3. Financiar planes, programas y proyectos para promover el desarrollo de contenidos multiplataforma de interés público que promuevan la preservación de la cultura e identidad nacional y regional, incluyendo la radiodifusión sonora y la televisión, mediante el desarrollo de esquemas concursables para la promoción de contenidos digitales, por parte de compañías colombianas, incorporando criterios diferenciales que promuevan el acceso por parte de micro, pequeñas y medianas empresas (MIPYME) productoras audiovisuales colombianas.*
>
> *4. Financiar proyectos para promover el desarrollo de contenidos multiplataforma de interés público que promuevan la preservación de la cultura e identidad nacional y regional, mediante el desarrollo de esquemas concursables para la promoción de contenidos digitales multiplataforma por parte de los operadores del servicio de televisión regional.*
> *(…)*
> *10. Financiar planes, programas y proyectos para promover el acceso con enfoque diferencial de las comunidades indígenas, afrocolombianas, raizales, palenqueras y Rrom, a las Tecnologías de la Información y las Comunicaciones.*
> *(…)*
> *16. Financiar, fomentar, apoyar y estimular los planes, programas y proyectos para la programación educativa y cultural a cargo del Estado y el apoyo a los contenidos de televisión de interés público desarrollado por operadores sin ánimo de lucro".*

Como resultado de lo anterior, el Fondo Único de Tecnologías de la Información y las Comunicaciones desarrolla los esquemas concursables para la promoción de contenidos digitales multiplataforma, y el Ministerio de Tecnologías de la Información y las Comunicaciones realiza las respectivas convocatorias.

Es así como, del artículo 35 de la Ley 1341 de 2009 se evidencia que los esquemas concursables no corresponden a la adquisición de bienes o servicios, toda vez que se trata del desarrollo de una función legal. Adicionalmente, los estímulos derivados de la anterior disposición normativa no tienen la naturaleza de

contraprestación y los beneficiarios conservan la titularidad de los derechos patrimoniales de autor que se derivan de la producción de los contenidos audiovisuales multiplataforma.

Así las cosas, y respecto a sus consultas, siempre que los desembolsos y las producciones se enmarquen en los desarrollos de esquemas concursables de que trata el artículo 35 de la Ley 1341 de 2009, se considera que no se constituye alguno de los hechos generadores del impuesto sobre las ventas –IVA y no existe la obligación para efectos tributarios de expedir factura o documento equivalente. Lo anterior sin perjuicio de los soportes presupuestales y contables a que haya lugar.

Para finalizar, se advierte que situación distinta es aquella derivada de la comercialización o explotación posterior del desarrollo audiovisual o la adquisición de servicios y bienes por parte de las entidades públicas, toda vez que se trata de operaciones diferentes e independientes a la analizada en la presente consulta, y que estarían sujetas al impuesto sobre las ventas –IVA y a la obligación de facturar, si se cumplen los presupuestos previstos en la legislación tributaria.

1.1.15. Descriptor: **Obligación de facturar por ventas en comercio electrónico al exterior.**

Las transacciones económicas por medio de las cuales se adquieren bienes o servicios a través de internet han sido denominadas comercio electrónico y, tal como lo señala el Departamento Administrativo Nacional de Estadística en la Clasificación Industrial Internacional Uniforme de todas las actividades económicas Revisión 4 adaptada para Colombia: *"Para muchas unidades económicas el comercio electrónico es sólo una modalidad más de ventas…". (...)*

De conformidad con lo expuesto, las ventas por internet a residentes y/o a no residentes en Colombia son una modalidad de ventas en la que se plantea una relación comercial que se estructura a partir de la utilización de mensajes de datos en los términos definidos por la Ley 527 de 1999.

En consecuencia, el obligado deberá soportar dicha venta online con destino al exterior, mediante una factura electrónica de venta, conforme con lo dispuesto en el artículo 1.6.1.4.17. del Decreto 1625 de 2016 y en el artículo 76 de la Resolución DIAN No. 000042 de 2020, cumpliendo con todos los requisitos en materia de facturación establecidos en la normatividad vigente.

1.1.16. Descriptor: **Obligación de facturar por parte del intermediario de seguros**

La obligación de facturar está ligada a la operación de venta de bienes o prestación de servicios, siendo el obligado a expedir factura electrónica de venta quien venda o preste el servicio, según aplique en cada caso particular. Así las cosas, si en consideración a lo pactado en cada contrato de agencia de seguros se genera la prestación de un servicio y/o la venta de un bien por alguna de las partes (agencia/aseguradora), se deberá expedir la factura electrónica de venta correspondiente por parte del prestador del servicio o vendedor del bien al adquiriente, según aplique en cada caso particular.

Adicionalmente, si dentro del contrato de agencia de seguros, por voluntad de las partes opera un mandato, la factura electrónica de venta deberá ser expedida en todos los casos por el mandatario (agencia de seguros) siendo que, en la factura electrónica de venta, elaborada en virtud del contrato de mandato, se deberán diferenciar las operaciones del mandante de las del mandatario. Asimismo, como lo señala el artículo 1.6.1.4.9. ibídem, el mandatario deberá expedir a su mandante la correspondiente certificación, la cual debe estar firmada por contador público o revisor fiscal, según sea aplicable. Igualmente, el mandatario deberá expedir factura electrónica de venta al mandante por el servicio prestado con ocasión del contrato celebrado.

1.1.17. Descriptor: **Obligación de facturar en los contratos de coaseguro**

El tema de los coaseguros es una operación especial, en la cual los riesgos que son materia de amparo bajo una póliza de seguro se distribuyen, así como la responsabilidad. En ellos, a pesar de que cada uno de los aseguradores contrae una obligación individual e independiente respecto del asegurado, de la proporción o cuota que hubiesen asumido sobre el riesgo, existe una compañía con la cual el tomador suscribe el contrato de seguro, que es denominada como "líder".

La líder administra el negocio y es a quien le corresponde emitir la póliza, cobrar las primas, liquidar siniestros y pagar las indemnizaciones que finalmente soportarán los coaseguradores en proporción a su respectiva participación. También es responsable del pago de comisiones, impuesto sobre las ventas-IVA y retención en la fuente.

Al respecto, debe precisarse aspectos relacionados con las generalidades sobre la factura de venta en contratos de seguros amparados con pólizas de seguros, así:

Para empezar, se precisa que antes de la entrada en vigor del Decreto 358 de 2020 y la Resolución DIAN No. 000042 del mismo año, el artículo 5 del Decreto 1165 de 1996, incorporado en su momento al Decreto 1625 de 2016, establecía como documentos equivalentes a la factura de venta: "*Las pólizas de seguros, títulos de capitalización y los respectivos comprobantes de pago".* En consecuencia, estos documentos constituían el soporte de la operación para efectos tributarios.

Luego, con la entrada en vigor del Decreto 358 y la Resolución DIAN No. 000042 de 2020, expedidos en desarrollo de las disposiciones de orden legal en materia de facturación, en especial el artículo 616-1 del Estatuto Tributario se eliminó de esta categoría a las pólizas de seguros y sus comprobantes de pago, de modo que estas operaciones de prestación de servicios, en la actualidad, se deben soportar con la respectiva factura electrónica de venta (modalidad preferente de expedición de la factura de venta).

En consecuencia, sin perjuicio de la existencia de la respectiva póliza sobre la cual se determina la prima que, corresponde en este caso al precio, para efectos tributarios desde la entrada en vigencia de la obligación de facturar electrónicamente, los sujetos obligados deben expedir la respectiva factura electrónica de venta, en atención a que corresponde a una operación de prestación de un servicio.

Así, debe indicarse que a la fecha la expedición de la factura electrónica de venta se rige por lo dispuesto en los artículos 615, 616-1 y 617 del Estatuto Tributario, el Decreto 1625 de 2016, la Resolución DIAN No. 0000042 de 2020 (y sus modificaciones) y el Anexo técnico de la factura electrónica de venta versión 1.8 (adoptado por medio de la Resolución DIAN No. 000012 de 2021).

Ahora, acerca del tratamiento de la factura de venta en las operaciones de coaseguro, es claro que, sin perjuicio que estas se sustenten en la póliza de seguros, estas dan lugar a la obligación de facturar la cual se debe cumplir mediante la expedición de la factura electrónica de venta.

Se precisa que en el caso de los coaseguros, este tipo de operaciones se fundamentan en la adquisición de un riesgo y responsabilidad compartida entre las aseguradoras, dentro de la cual, las partes designan una compañía aseguradora líder, quien toma bajo su responsabilidad la administración del negocio y a quien le corresponde emitir la respectiva póliza al adquirente, cobrar las primas, liquidar siniestros y pagar las indemnizaciones que finalmente soportarán los coaseguradores en proporción a su respectiva participación.

Por lo anterior, entiende este Despacho que la operación ante el adquiriente del servicio se realiza a través de la aseguradora líder, quien representa a las demás coaseguradoras, quienes la designan como administradora del negocio. De modo que, es la líder quien en desarrollo de la labor asignada actúa como representante de las demás y, en ese sentido, es quien debe expedir la respetiva factura de venta al adquiriente dado cumplimiento a todas las especificaciones jurídicas, técnicas y tecnológicas exigibles en materia de facturación vigentes, las cuales se disponen en la normatividad citada en el punto anterior.

A su vez, la líder es la responsable de certificar las retenciones, impuestos descontables o demás obligaciones tributarias que puedan presentarse en virtud a su administración y quien, al recibir el pago de las primas, deberá trasladar el ingreso proporcionalmente a las demás coaseguradoras de acuerdo a las condiciones establecidas en el contrato celebrado entre las partes involucradas, con el fin de que estás puedan declararlo en la proporción que les corresponda, todo ello soportando la veracidad de la operación a luz de la normatividad especial vigente en materia de seguros y de acuerdo a los medios probatorios vigentes en la normatividad tributaria.

Por último, téngase en cuenta que la obligación formal de facturar en nada altera la relación y normatividad especial aplicable entre los tomadores, beneficiarios y entidades del sector asegurador, ya que la misma no implica modificaciones sustanciales en el modelo de las operaciones propias en materia de seguros. Por lo tanto, debe diferenciarse la aplicación de normas fiscales a efectos del cumplimiento de la obligación de facturar electrónicamente y la aplicación de las normas propias que rigen el fondo del contrato de seguros.

1.1.18. Descriptor: **Obligación de facturar respecto a las pólizas de seguros expedidas antes del 12 de septiembre de 2020**

A partir de la expedición del Decreto 358 de 2020 y la Resolución DIAN No. 000042 del mismo año, se plantea la necesidad de establecer si en relación con las pólizas de seguros expedidas antes del 12 de septiembre de 2020, fecha a partir de la cual las aseguradoras debían comenzar a emitir factura electrónica de venta, es factible obviar esta obligación por la emisión de certificados de seguros correspondientes a modificaciones.

Se manifiesta que el mercado de seguros es sui géneris y que la emisión de cada certificado de póliza tiene una fecha de factura diferente, ya que una póliza será objeto de tantos anexos/certificados de modificación como su finalidad lo amerite, emitiéndolos con fundamento en el riesgo asegurado y los cambios que puedan presentarse a lo largo de la vida de la póliza.

Por lo anterior, cuando una aseguradora elabora un comunicado donde contextualiza el negocio de la actividad aseguradora y la relación de la póliza con los anexos de modificación, emitidos con base en el riesgo asegurado y los cambios que puedan generarse a lo largo de la vigencia de la póliza que, pueden a su vez, generar movimientos positivos o negativos en la prima de seguro. Esto para indicar que técnicamente todo anexo tiene asociación directa con la emisión de la póliza inicial, así como la factura inicial de la póliza inicial tendrá relación directa con las notas crédito o débito que se generen.

Así, en relación con los anexos emitidos con posterioridad a la obligatoriedad de la expedición de la factura electrónica de venta con validación previa que, en tanto tengan relación directa con pólizas emitidas con anterioridad a esa fecha, no serán objeto de expedición de factura, nota débito o crédito, por cuanto dichos anexos siguen siendo considerados documento equivalente, tal como lo es la póliza emitida y de la cual son parte los anexos.

Al respecto, se precisa que antes de la entrada en vigor del Decreto 358 de 2020 y la Resolución DIAN No. 000042 del mismo año, el artículo 5 del Decreto 1165 de 1996, incorporado en su momento al Decreto 1625 de 2016, establecía como documentos equivalentes a la factura *"Las pólizas de seguros, títulos de capitalización y los respectivos comprobantes de pago".* En consecuencia, estos documentos constituían el soporte de la operación para efectos tributarios. Luego, con la entrada en vigor del Decreto 358 de 2020 y la Resolución DIAN No. 000042 de 2020, expedidos en desarrollo de las disposiciones de orden legal en materia de facturación, en especial el artículo 616-1 del Estatuto Tributario, se eliminó de esta categoría a las pólizas de seguros y sus comprobantes de pago.

En consecuencia, sin perjuicio de la existencia de la respectiva póliza sobre la cual se determina la prima que, corresponde en este caso al precio, para efectos tributarios desde la entrada en vigencia de la obligación de facturar electrónicamente, los sujetos obligados deben expedir la respectiva factura electrónica de venta, en atención a que corresponde a una operación de prestación de un servicio.

En cuanto a los certificados anexos a la póliza que documentan distintas situaciones, si su emisión implica un menor valor de la prima, deberá ello soportarse a través de la expedición de las respectivas notas crédito también electrónicas, como documento derivado de la factura electrónica de venta inicialmente expedida. Pues el valor inicialmente facturado se ve afectado.

De igual forma, si por efecto de la emisión de un certificado, el valor de la prima aumenta, sin perjuicio del soporte con una nota débito, para poner en evidencia el mayor valor, deberá en todo caso el emisor de la póliza y el certificado respectivo, expedir una factura electrónica por la diferencia.

Igualmente, en el nuevo ámbito normativo será necesario valorar en relación con la obligación de facturar, la incidencia por la expedición de certificados cuando se trata de pólizas que admiten fraccionamiento y en relación con las cuales el IVA se causa sobre el respectivo certificado.

A partir de lo anterior, se precisa que, si en relación con las pólizas expedidas por las aseguradoras antes de la fecha límite para adoptar la factura electrónica de venta, se hace necesario con posterioridad a la entrada en vigor de la obligación de facturar electrónicamente, expedir certificados que suponen modificaciones a la póliza original, afectando el valor inicial, deberá el sujeto obligado a facturar expedir una factura electrónica de venta que soporte el mayor valor, ya que no es posible efectuar una nota débito o crédito, puesto que no existe una factura electrónica de venta que sustente la operación previa.

Para finalizar, tratándose de la renovación de las pólizas, sin perjuicio que tengan relación con la póliza original, estas constituyen en realidad nuevas obligaciones, ya que cambian condiciones al punto que suponen un nuevo periodo asegurado, así como la determinación del valor de la prima que corresponde al nuevo periodo asegurado, razones por las cuales se considera que en tales eventos, esto es, sobre las renovaciones de pólizas de seguros que tengan lugar a partir del 12 de septiembre de 2020, corresponde al sujeto obligado cumplir con el deber legal de facturar electrónicamente en los términos de las disposiciones y procedimientos que de esta obligación se derivan.

Por último, téngase en cuenta que la obligación formal de facturar en nada altera la relación y normatividad especial aplicable a los tomadores, beneficiarios y entidades del sector asegurador, ya que la misma no implica modificaciones sustanciales en el modelo de las operaciones propias en materia de seguros. Por lo tanto, deberá diferenciarse la aplicación de normas fiscales a efectos del cumplimiento de la obligación de facturar electrónicamente y la aplicación de las normas propias que rigen el fondo del contrato de seguros.

1.1.19. Descriptor: **Obligación de facturar por visualizaciones de streaming**

Los ingresos recibidos por un responsable del IVA, originados de una plataforma de streaming por concepto de visualizaciones; en particular, su incidencia frente a la obligación de facturar, debe ser analizada bajo la lectura del artículo 615 del Estatuto Tributario que establece, entre otros, todas las personas o entidades que tengan la calidad de comerciantes *"deberán expedir factura o documento equivalente (...) por cada una de las operaciones que realicen"* independientemente de su calidad de contribuyentes o no contribuyentes de los impuestos administrados por la DIAN.

Adicionalmente, en virtud del artículo 1.6.1.4.2. del Decreto 1625 de 2016, los responsables del IVA se encuentran obligados a expedir factura de venta y/o documento equivalente por todas y cada una de las operaciones que realicen.

Por lo tanto, partiendo de la base que el responsable del IVA en el caso sub examine sea comerciante, este deberá expedir la correspondiente factura o documento equivalente con ocasión de los ingresos recibidos producto de la visualización del contenido audiovisual a través de la plataforma de streaming. Esto, bajo el supuesto que el individuo no se enmarca en los supuestos establecidos en los artículos 616-2 del Estatuto Tributario y 1.6.1.4.3 del Decreto 1625 de 2016.

Finalmente, nuevamente se reitera la importancia de diferenciar lo antepuesto del servicio de streaming en sí mismo, respecto del cual, el prestador también estaría en la obligación de expedir factura o documento equivalente por sus servicios, siempre y cuando cumpla con los requisitos de ley aplicables.

1.1.20. Descriptor: **Facturación en operaciones de comercio exterior y en zonas francas**

1.1.17.1. ¿Existe la obligación de facturar en importaciones? ¿Cuál es el soporte de la importación?

Para efectos de la importación, la factura comercial es documento soporte de la declaración de importación, la cual es expedida por proveedores que se encuentran en países donde está reglamentada la facturación electrónica, y algunos proveedores no suministran el documento en físico original por ser facturas electrónicas.

Al respecto, el artículo 177 del Decreto 1165 de 2019 (modificado por el Decreto 360 de 2021), dispone:

> "*Artículo 177. Documentos Soporte de la Declaración de Importación. Para efectos aduaneros, el declarante está obligado a obtener antes de la presentación y aceptación de la declaración, el original de los siguientes documentos en medio físico o electrónico:*
> *(…)*
> *2. Factura comercial, cuando hubiere lugar a ella*
> *(…)*
> *Cuando se trate de documentos soporte electrónico, su presentación se efectuará, antes de la presentación de la declaración de importación correspondiente, a través de los servicios informáticos electrónicos de la Unidad Administrativa Especial, Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (DIAN), sin que se requiera su impresión. Para efectos de su conservación, se deben mantener en un medio de almacenamiento electrónico que permita garantizar su seguridad y conservación por el término establecido en el parágrafo 6 del presente artículo.*
> *(…)*
> *Parágrafo 6. El declarante está obligado a conservar los originales de los documentos soporte por un término de cinco (5) años contados a partir de la fecha de presentación y aceptación de la declaración de importación, los cuales deberá poner a disposición de la autoridad aduanera, cuando esta así lo requiera". (Subrayado por fuera de texto).*

Por su parte, el artículo 9 de la Resolución 1684 de 2014 de la Secretaría General de la Comunidad Andina, determina:

"Artículo 9: Factura comercial. A los efectos de la aplicación del primer método Valor de Transacción de las mercancías importadas establecido en el artículo 1 del Acuerdo sobre Valoración de la OMC, la factura comercial debe:
(…)
2. Ser un documento original y definitivo. En tal sentido no se aceptará una factura pro forma.
(…)
6. La factura comercial puede tomar la forma de un mensaje electrónico, en cuyo caso deberá cumplir con los requisitos antes señalados. Para efectos de control se tendrá en cuenta lo establecido en la legislación nacional sobre regulación del comercio electrónico. (…)".

1.1.17.1.1. ¿Es válido aceptar la factura electrónica aportada por el proveedor en el extranjero o por el contrario esta debe ser suministrada en físico original previo a la transmisión y aceptación de las declaraciones de importación?

Se deduce de las normas citadas que, en las operaciones de importación, la factura de venta como documento soporte de la declaración de importación debe presentarse bien sea en forma física o electrónica, siempre en original.

Ahora, si bien, tratándose de factura electrónica de venta, al ser este un documento electrónico admitido por la legislación vigente como soporte de la respectiva declaración de importación se prevé que debe allegarse antes de la presentación de la declaración de importación correspondiente, a través de los servicios informáticos electrónicos de la Unidad Administrativa Especial Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (DIAN), sin que sea necesaria su impresión. No obstante, se advierte que en la legislación nacional actualmente no existe reglamentación acerca de la recepción de la factura electrónica de venta como documento electrónico en operaciones de importación. Por lo tanto, hasta tanto no se regule dicha recepción del documento electrónico, la factura de venta deberá presentarse en original en medio físico.

1.1.17.1.2. ¿Cuándo se va a realizar una importación de una mercancía al territorio colombiano. El vendedor se encuentra en el extranjero pero tiene una oficina filial en Colombia, quien realizará la expedición de la factura comercial?

Nótese que la importación y la venta en el territorio colombiano son operaciones diferentes, y cada una de éstas debe cumplir, según con sus características, con las obligaciones en materia de facturación, de conformidad con los artículos 615, 616-1 y 617 del Estatuto Tributario, así como las disposiciones reglamentarias consagradas en los artículos 1.6.1.4.1. al 1.6.1.4.28 del Decreto 1625 de 2016 y la Resolución DIAN 000042 de 2020 o la norma que la modifique o sustituya.

De igual forma, las obligaciones en materia del impuesto sobre las ventas y facturación dependerán de quiénes realicen las correspondientes operaciones de venta de bienes y prestación de servicios, por lo que será necesario establecer, de igual forma, si se constituye un establecimiento permanente de la entidad extranjera en Colombia.

1.1.17.1.3. ¿Existe una norma de facturación que le da al formulario de movimiento de mercancías el mismo valor que la declaración de importación para efectos del soporte de costos?

Sea lo primero en señalar que, de acuerdo con lo dispuesto en el numeral 3 del artículo 4 de la Ley 1004 de 2005 y el artículo 482 del Decreto 1165 de 2019, la introducción de mercancías provenientes de zona franca al territorio aduanero nacional desde el punto de vista aduanero se considera una importación, exigiéndose, por lo tanto, la presentación de declaración de importación donde se liquiden y paguen los tributos aduaneros, sanciones y rescate que correspondan.

Ahora bien, respecto de las operaciones de salida de zona franca al territorio aduanero nacional, el parágrafo del artículo 459 del Estatuto Tributario establece que cuando los bienes producidos en zonas francas sean exentos o excluidos de IVA, la salida de zona franca al territorio aduanero nacional se perfeccionará con el formulario de movimiento de mercancías y el certificado de integración. Lo anterior, sin perjuicio de presentar declaración de importación cuando haya lugar a pagar derechos de aduana.

Adicionalmente, el parágrafo del artículo 526 de la Resolución No. 046 de 2019 señala que, para la salida de productos finales de zona franca al territorio aduanero nacional, el formulario de movimiento de mercancías se utiliza para soportar la salida de los bienes elaborados en un ciento por ciento (100%) con materias primas o insumos nacionales o nacionalizados, siempre y cuando no haya lugar al pago de tributo aduanero alguno. En

el evento en que haya lugar a la liquidación y pago de algún tributo aduanero, además de diligenciar el formulario de movimiento de mercancías, deberá presentarse y tramitarse la correspondiente declaración de importación.

De otro lado, el parágrafo 2 del artículo 526-1 de la Resolución No. 046 de 2019, establece la presentación de la declaración especial de importación para las nacionalizaciones de mercancías desde zona franca al territorio aduanero nacional, cuando únicamente haya lugar a la autoliquidación del IVA. En este evento, el formulario de movimiento de mercancías y el certificado de integración hacen parte integral de la declaración especial de importación, de acuerdo con el parágrafo 1 del artículo 526-1 de la Resolución No. 046 de 2019. Tratándose de bienes excluidos y exentos, la salida desde zona franca al territorio aduanero nacional se perfeccionará con el formulario de movimiento de mercancías y el certificado de integración.

Con todo lo expuesto, se precisa que la utilización del formulario de movimiento de mercancías se encuentra regulada en el parágrafo del artículo 459 del Estatuto Tributario y el artículo 475 del Decreto 1165 de 2019, en concordancia con la Resolución No. 046 de 2019 y, cuyo alcance es el de un documento que registra el ingreso, salida y permanencia de mercancías de zona franca, y en el cual el usuario operador autoriza las operaciones de comercio exterior. Además, el mismo no es soporte de costos o deducciones en el impuesto sobre la renta.

Así, la normatividad tributaria vigente en materia de la obligación de facturar no considera en ningún caso que el formulario de movimiento de mercancía sea documento soporte de costos, deducciones o impuestos descontables. Lo anterior aplica inclusive en aquellas operaciones en las cuales aduaneramente dicho formulario sea el soporte de la salida de mercancías de la zona franca al resto del territorio aduanero nacional, por no proceder el pago de tributos aduaneros.

1.1.17.2. Obligación de facturar tratándose de exportaciones. ¿Cómo se debe facturar en exportaciones?

Las ventas en operaciones de exportación de conformidad con lo dispuesto en el artículo 1.6.1.4.17 del Decreto 1625 de 2016, el artículo 76 y el numeral 6 del artículo 90 de la Resolución DIAN 000042 de 2020, deben soportarse en factura electrónica y no con documento equivalente, puesto que en la normatividad vigente no existe documento equivalente destinado a este tipo de operaciones.

1.1.17.2.1. ¿Puede el empresario emitir en Colombia una factura a la plataforma por el valor de la mercancía al ser esta quien le paga finalmente al empresario, así la plataforma no acepte o no se haga responsable de la factura como una cuenta por pagar en su contabilidad?

La exportación de mercancías en consignación se declara bajo la modalidad de exportación temporal para reexportación en el mismo estado, en los términos y condiciones establecidas en los artículos 374 a 379 del Decreto 1165 de 2019 y los artículos 412 a 416 de la Resolución 000046 de 2019.

Al momento de las ventas de dichas mercancías en el exterior, la exportación se soporta con las correspondientes declaraciones de modificación a exportación definitiva, debiéndose anexar como documento soporte la correspondiente factura o relación de facturas de venta, según corresponda.

De otro lado, al momento de la elaboración de la solicitud de autorización de embarque se debe aportar el correspondiente documento que soporte el contrato que acredite la operación que dio lugar a la exportación, de conformidad con lo dispuesto en el numeral 1 del artículo 377 del Decreto 1165 de 2019. Así mismo, deberá registrar el destinatario de la mercancía en el exterior, según lo indicado en dicho documento. Lo anterior en razón a que no se ha expedido la factura, dado que no se ha realizado la venta.

Ahora, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 1.6.1.4.1. del Decreto 1625 de 2016, el artículo 379 del Decreto 1165 de 2019 y el parágrafo del artículo 416 de la Resolución 046 de 2019, el exportador debe expedir la correspondiente factura a cada uno de los compradores en el exterior, al momento de la venta efectiva de la mercancía.

Dado que las mercancías así vendidas, se quedarán definitivamente en el exterior, para finalizar la modalidad de exportación temporal para reimportación en el mismo estado se deben presentar las correspondientes declaraciones de modificación a exportación definitiva, de conformidad con lo dispuesto en los artículos 378 y 379 del Decreto 1165 de 2019 y el artículo 416 de la Resolución 046 de 2019 y anexar como documento soporte la factura de venta o la relación de facturas cuando corresponda a una modificación consolidada.

Las facturas expedidas por las ventas de las mercancías objeto de exportación, deben cumplir las condiciones establecidas en el artículo 616-1 del Estatuto Tributario, el artículo 1.6.1.4.1. y 1.6.1.4.17 del Decreto 1625 de 2016 y en la Resolución DIAN 000042 de 2020 o la norma que la modifique o sustituya.

1.1.17.3. ¿Cómo se cumple la obligación de facturar en zona franca?

1.1.17.3.1. ¿Qué tratamiento se debe dar a los servicios de soporte técnico, mantenimiento y reparación de equipos por parte de un usuario industrial de zona franca, cuando en desarrollo de un contrato vigente es necesario el cambio de algunas de sus piezas, para ser reemplazadas por partes nuevas, por lo tanto, en la factura del servicio prestado se involucran dos ítems: la mano de obra y las piezas que se reemplazan? ¿Se pueden incluir los valores del servicio y las piezas cambiadas en una sola factura, o pueden facturarse en forma separada a solicitud del cliente, el cual puede estar en el exterior o en el resto del territorio aduanero nacional?

Al momento de efectuar el mantenimiento y reparación de los bienes, el usuario industrial, y de acuerdo con las condiciones del contrato de prestación de servicios, debe facturarlo a su cliente en el exterior o en el resto del territorio aduanero nacional, en los términos y condiciones establecidos en el Capítulo 4 del Título 1 de la Parte 6 del Libro 1 del Decreto 1625 de 2016 y la Resolución DIAN 000042 de 2020 o la que haga sus veces. Respecto a dicha facturación del servicio de prestado, se debe atender especialmente lo dispuesto en el artículo 1.6.1.4.1. del Decreto 1625 de 2016, cuyo numeral 5 indica lo siguiente:

> *"5 Expedición y entrega de la factura de venta y/o del documento equivalente: La expedición de la factura de venta y/o del documento equivalente, comprende su generación, así como la transmisión y validación para el caso de la factura electrónica de venta; la expedición se cumple con la entrega de la factura de venta y/o del documento equivalente al adquiriente, por todas y cada una de las operaciones en el momento de efectuarse la venta del bien y/o la prestación del servicio, cumpliendo con los requisitos establecidos para estos documentos, teniendo en cuenta las disposiciones contenidas para cada sistema de facturación y las demás condiciones, términos y mecanismos técnicos y tecnológicos que para el efecto establezca la Unidad Administrativa Especial Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (DIAN), conforme con lo previsto en el parágrafo 2° del artículo 616-1 del Estatuto Tributario."*

1.1.17.3.2. ¿Cuál es el documento idóneo para que el administrador de la zona franca (usuario operador) realice el cobro de servicios que se encuentran gravados con IVA prestados por él en virtud del régimen franco a los copropietarios?

Cuando con ocasión de la propiedad horizontal, se preste algún servicio sometido a gravamen, ya sea por concepto del impuesto sobre la renta, o expresamente por concepto del impuesto sobre las ventas, dicha operación deberá ser soportada mediante factura, documento equivalente o documento soporte, al tenor de lo dispuesto en los artículos 616-1 y 771-2 del Estatuto Tributario. Lo anterior sin perjuicio de las disposiciones consagradas en el artículo 19-5 del Estatuto Tributario.

1.1.17.3.3. Cuando una empresa no residente que envía insumos del exterior para que un usuario industrial de zona franca le preste y facture un servicio de maquila y, una vez obtenido el bien final, dicha empresa lo recibe en zona franca y desde allí, lo vende a clientes en el exterior o a terceros en el territorio aduanero nacional quienes la nacionalizan ¿Puede el usuario industrial de zona franca facturar a su cliente en el exterior? ¿esta factura se puede hacer en dólares americanos?

Sobre este interrogante debe precisarse que existen dos operaciones comerciales: (i) la de maquila, que es facturada por el usuario industrial a la empresa (no residente) que lo contrató, y (ii) la venta que la empresa (no residente) como propietaria del bien final hace desde zona franca a un tercero en el exterior.

Frente a la primera operación, al momento de expedirse la factura por parte del usuario industrial, se debe liquidar IVA, pues es claro que los servicios prestados en zona franca se entienden prestados en el territorio nacional, sin que tengan un tratamiento diferente por el simple hecho de prestarse en zona franca. Esto además teniendo en cuenta que, como se explicó con anterioridad, en el supuesto planteado no se podría dar aplicación a lo señalado en el literal c) del artículo 481 del Estatuto Tributario, por no tratarse de una exportación de servicios.

Frente a la pregunta de cómo debe facturar el usuario industrial de zona franca los servicios de maquila prestados al no residente, se precisa que a efectos de expedir la factura en casos como el analizado, siendo la factura, documento prueba de las operaciones de venta y prestación de servicios y soporte del registro contable de las transacciones generadoras de impuesto, no existe disposición que prohíba facturar en moneda diferente al peso de curso legal, pero los valores deben ser registrados en la factura además en moneda funcional, y el pago, salvo obligaciones que correspondan a operaciones cambiarias, deberá convertirse a pesos Colombianos. Es así como el artículo 73 de la Resolución DIAN 000042 de 2020, indica que la factura electrónica de venta debe generarse en la moneda funcional. Sin perjuicio que además de expresar el respectivo valor en pesos colombianos pueda expresarse en otra moneda.

Ahora, respecto a la posibilidad de facturar en otra moneda distinta al peso colombiano, se debe tener en cuenta que si bien, no existe una prohibición expresa para facturar en dólares, la moneda que se debe utilizar para las operaciones en nuestro país es la moneda legal colombiana, en esta medida se debe hacer la conversión a pesos colombianos.

1.1.17.3.4. ¿De acuerdo con el Decreto 358 del 5 de marzo de 2020 todos los pagos que efectúen los importadores, además de los tributos, se tienen que canalizar a través de la agencia de aduanas?

Para el caso de las Agencias de Aduanas, las actividades que comprende el agenciamiento aduanero son las siguientes: adelantar los procedimientos y trámites de importación, exportación o tránsito aduanero, actividades que están orientadas a garantizar que los usuarios de comercio exterior que utilicen sus servicios, cumplan con las normas legales existentes en materia de importación, exportación y tránsito aduanero y cualquier operación o procedimiento aduanero inherente a dichas actividades. (artículos 32 y 34 del Decreto 1165 de 2019).

1.1.17.3.5. ¿Cuándo a las agencias de aduana el mandante les entrega un mandato en el cual se detalla que los pagos de tributos, y demás gastos, como almacenamiento y cargue, más gastos en puerto, son responsabilidad del importador, por lo tanto el único servicio que facturamos es el de agenciamiento aduanero, se puede seguir facturando solo este servicio, o, tiene la agencia que hacerse cargo de todas las erogaciones en las que incurra el importador?

El mandato aduanero se otorga para realizar las actividades propias del agenciamiento aduanero como son : (i) trámites aduaneros necesarios para el cumplimiento de un régimen aduanero o modalidad (ii) o actividades conexas con los mismos (definición del mandato aduanero del artículo 3 del Decreto 1165 de 2019).

De lo anterior se puede colegir que en materia aduanera, como el pago de tributos aduaneros, almacenamiento, estiva, cargue y descargue y demás gastos realizados en puerto no forman parte del agenciamiento aduanero, y siempre que éstos no estén incluidos en el mandato aduanero, no deberá la Agencia de Aduanas facturar electrónicamente estas operaciones, ya que no hacen parte del cumplimiento del mandato en los términos del artículo 1.6.1.4.9. del Decreto 1625 de 2016.

Lo previsto no obsta para que en virtud de un mandato comercial distinto al mandato aduanero, el mandatario efectúe pagos a nombre de su mandante, caso en el cual se deberán atender a las disposiciones señaladas en el artículo 1.6.1.4.9 del Decreto 1625 de 2016.

En conclusión, las agencias de aduanas deben facturar directamente por los servicios que prestan en tal calidad, ya sea que lo hagan directamente al importador o exportador que los contrata, o al mandatario, cuando sean contratadas por éste, en razón a un contrato comercial de mandato.

El mandatario facturará a su vez al importador o exportador (mandante), dependiendo de los términos y condiciones del contrato de mandato comercial que hayan suscrito. Lo anterior sin perjuicio del contrato de mandato aduanero que el importador o exportador debe suscribir con la agencia de aduana para que actué como declarante en una declaración aduanera presentada ante la DIAN.

Así mismo, la agencia de aduanas podrá actuar como mandatario en un contrato de mandato, siempre y cuando las actividades que deba ejecutar directamente en razón a dicho contrato no correspondan a la consolidación y desconsolidación de carga, transporte y depósito de mercancías, por prohibición expresa del artículo 35 del Decreto 1165 de 2019.

Por lo tanto, las agencias de aduanas pueden coordinar la realización de las anteriores actividades, para lo cual se debe tener en cuenta que dicha coordinación en ningún caso debe implicar la ejecución de las actividades del artículo 35 del Decreto 1165 de 2019. Asimismo, las funciones de coordinación mencionadas deben formar parte del objeto social de la agencia de aduanas.

1.1.17.3.6. ¿Es posible facturar el flete internacional, en el transporte de mercancías aéreo, marítimo y terrestre, como un ingreso propio, toda vez que, dada la condición de agente de carga internacional, lo común y cotidiano es que la empresa pague todos los gastos del cliente y posteriormente facture los servicios prestados al cliente?

No es posible que la agencia de carga internacional facture el flete internacional como un ingreso propio, toda vez que el contrato de agencia de carga internacional tiene la naturaleza de un contrato de mandato con representación. Por lo tanto, los ingresos percibidos por el mandatario -agente de carga-, en razón a la ejecución del encargo encomendado, son diferentes a aquellos pagados por éste a terceros por el servicio de transporte.

1.1.17.3.7. ¿Para la nacionalización de chatarra procedente de zona franca, debe expedirse factura comercial, como documento soporte de la declaración de importación, cuando el negocio jurídico que dio lugar a la importación, es un contrato de compraventa o contrato de cesión? Y en caso de no ser lo anterior, ¿cómo se podría nacionalizar un desperdicio de chatarra sin contar con la factura comercial por no ser reembolsable?

Respecto a las importaciones desde zona franca al territorio aduanero nacional, el artículo 1.6.1.4.18 del Decreto 1625 de 2016, en concordancia con el artículo 616-1 del Estatuto Tributario y artículo 77 de la Resolución DIAN 000042 de 2020 de la DIAN, dispuso que también aplica la facturación electrónica de venta de las operaciones de venta de bienes y/o prestación de servicios al interior de las zonas francas o desde zonas francas hacia el resto del territorio aduanero nacional o al exterior.

Por lo tanto, en caso de realizar un contrato de compraventa, en zona franca o desde ella, es obligatoria la expedición de la factura de venta y/o documento equivalente, y ésta se constituye como documento soporte de la declaración de importación en los términos establecidos en el numeral 2 del artículo 177 del Decreto 1165 de 2019. En los demás casos, será necesario analizar si por el tipo o características del contrato de cesión es obligatorio expedir factura o documento equivalente de venta.

De acuerdo con lo señalado anteriormente, y respecto a la operación de importación, no será necesario aportar la factura comercial o documento equivalente como documento soporte a la declaración de importación cuando no sea obligatoria la expedición de la misma a efectos de las normas tributarias y aduaneras vigentes.

Lo anterior no obsta para que la mercancía objeto de importación, de cumplimiento a lo establecido en la Resolución 1456 de 2012 de la CAN mediante la cual se regula los casos especiales de valoración aduanera de las mercancías y se establece el procedimiento de valoración, así como se deberá tener en cuenta lo dispuesto en los artículos 487 y 488 del Decreto 1165 de 2019.

Capítulo 2. **Sujetos obligados y no obligados a facturar**

1.2.1. Descriptor: **Independencia de la calidad de responsables de IVA y otras calificaciones tributarias con la obligación formal de facturar**

1.2.1.1. ¿Ser sujeto obligado a facturar me convierte en responsable de IVA?

La obligación de facturar es independiente de la responsabilidad del impuesto sobre las ventas- IVA. Por lo cual, puede un sujeto no ser responsable de IVA y a su vez, ser obligado a facturar.

Por lo anterior, siempre que el sujeto no se identifique en uno de los supuestos como no obligado a facturar de conformidad con las normas vigentes (artículos 616-2, 1.6.1.4.3. del Decreto 1625 de 2016 y artículo 7 de la Resolución DIAN No. 000042 de 2020) deberá cumplir con esta obligación cuando venda bienes o preste servicios, sin que sea relevante para el cumplimiento de este deber formal la calidad de exentos, gravados o excluidos del impuesto sobre las ventas -IVA de los bienes o servicios prestados.

1.2.1.2. ¿Sólo los sujetos obligados a llevar contabilidad deben facturar?

Acorde con el Estatuto Tributario y la reglamentación vigente, no se consideran límites de ingresos o referencia a la obligación de llevar contabilidad para determinar los obligados a expedir factura de venta o documento equivalente, ya que esta obligación opera para toda venta y prestación servicios, existiendo como excepciones legales para el cumplimiento de este deber, las dispuestas en el artículo 616-2 del Estatuto Tributario, reglamentadas en el artículo 1.6.1.4.3 del Decreto 1625 de 2016.

En este orden de ideas, toda venta o prestación de servicios deberá ser facturada, siendo el obligado a expedir factura de venta quien venda o preste el servicio, a menos que se trate de sujetos mencionados en el artículo 616-2 del Estatuto Tributario. Es así como, el artículo 616-1 ibídem (previo a la modificación efectuada por la Ley 2155 de 2021) indica que: "*la factura de venta o documento equivalente se debe expedir, en las operaciones que se realicen con comerciantes, importadores o prestadores de servicios o en las ventas a consumidores finales".*

1.2.1.3. ¿Incide la anulación de las facturas en la determinación de los ingresos para la determinación de otras obligaciones o acceso a beneficios tributarios ?

Se reitera que la obligación formal de expedir factura o documento equivalente opera para soportar las operaciones de venta de bienes y/o prestación servicios, según lo dispuesto en los artículos 615, 616-1 y 771-2 del Estatuto Tributario. Por lo cual, todo sujeto que venda bienes o preste servicios será obligado a facturar, obligación formal que es independiente a la calidad de contribuyente del impuesto sobre la renta y de la responsabilidad en el impuesto sobre las ventas -IVA.

Ahora bien, en lo que respecta a la incidencia de las facturas de venta anuladas en la determinación del ingreso, se debe precisar que el reconocimiento del ingreso para los obligados a llevar contabilidad no depende de la expedición de la factura y/o su posterior anulación. Lo anterior, ya que como se explicó previamente, la factura de venta constituye el medio probatorio legalmente exigido para soportar las operaciones de venta de bienes y/o prestación de servicios para los sujetos obligados a ello. Así las cosas, corresponderá al contribuyente determinar, en cada caso particular, según los marcos técnicos contables aplicables, si la anulación de la factura deriva en el reconocimiento de un menor valor del ingreso ante la ausencia de la realización del hecho económico o si, por el contrario, no implica la reversión del ingreso por haber sido éste ingreso reconocido cuando se cumplieron los criterios de medición y reconocimiento por corresponder a un hecho económico efectivamente realizado.

1.2.2. Descriptor: **Sujetos obligados a facturar**

1.2.2.1. ¿Quiénes son sujetos obligados a facturar?

La expedición de factura de venta o documento equivalente, constituye una obligación fiscal independientemente de la naturaleza jurídica de una entidad o de su calidad de contribuyente o no, o de la clase de contrato, supervisión o acto jurídico que se advierta y debe presentarse siempre que exista la venta de bienes o la prestación de servicios como soporte de costos, gastos en el impuesto sobre la renta y complementarios o de impuestos descontables en el impuesto sobre las ventas -IVA, de conformidad con el artículo 771-2 del Estatuto Tributario.

De otra parte, la ley y el reglamento señalan expresamente los requisitos, condiciones, mecanismos técnicos y tecnológicos que deben incluirse en la factura de venta, así como los sujetos no obligados y las operaciones en las cuales no se requiere su expedición.

Téngase en cuenta, que este deber legal se cumple con la entrega de la factura de venta o documento equivalente a la misma por parte del facturador al adquirente del bien o servicio en los términos del numeral 5 del articulo 1.6.1.4.1. del Decreto 1625 de 2016.

Así las cosas, cuando se trata de sujetos obligados a facturar, en principio deberá entenderse en los términos del artículo 615 del Estatuto Tributario que 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.

En este sentido, el artículo 1.6.1.4.2 del Decreto 1625 de 2016, es expreso en determinar quienes son sujetos obligados a expedir factura de venta y/o documento equivalente por todas y cada una de las operaciones que realicen, los siguientes sujetos:

1. Los responsables del impuesto sobre la ventas -IVA.
2. Los responsables del impuesto nacional al consumo.
3. Todas las personas o entidades que tengan la calidad de comerciantes, ejerzan profesiones liberales o presten servicios inherentes a estas, o enajenen bienes producto de la actividad agrícola o ganadera, independientemente de su calidad de contribuyentes o no contribuyentes de los impuestos administrados por la Unidad Administrativa Especial Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales - DIAN, con excepción de los sujetos no obligados a expedir factura de venta y/o documento equivalente previstos en los artículos 616-2, inciso 4 del parágrafo 2 y parágrafo 3 del artículo 437 y 512-13 del Estatuto Tributario y en el artículo 1.6.1.4.3., del presente Decreto.
4. Los comerciantes, importadores o prestadores de servicios o en las ventas a consumidores finales.
5. Los tipógrafos y litógrafos que no sean responsables del impuesto sobre las ventas -IVA, de acuerdo con lo previsto en el parágrafo 3 del artículo 437 del Estatuto Tributario, por el servicio prestado de conformidad con lo previsto en el artículo 618-2 del Estatuto Tributario.

6. Los contribuyentes inscritos en el impuesto unificado bajo el régimen simple de tributación -SIMPLE.

1.2.3. Descriptor: **Sujetos no obligados a facturar**

Así como el Decreto 1625 de 2016 en el artículo 1.6.1.4.2. dispone los sujetos obligados a facturar, en el artículo siguiente, esto es el 1.6.1.4.3 establece los sujetos no obligados a facturar, los cuales, en concordancia con el artículo 616-2 del Estatuto Tributario, son:

1. Los bancos, las corporaciones financieras y las compañías de financiamiento;
2. Las cooperativas de ahorro y crédito, los organismos cooperativos de grado superior, las instituciones auxiliares del cooperativismo, las cooperativas multiactivas e integrales, y los fondos de empleados, en relación con las operaciones financieras que realicen tales entidades;
3. Las personas naturales de que tratan los parágrafos 3 y 5 del artículo 437 del Estatuto Tributario, siempre que cumplan la totalidad de las condiciones establecidas en la citada disposición, como no responsable del impuesto sobre las ventas -IVA.
4. Las personas naturales de que trata el artículo 512-13 el Estatuto Tributario, siempre y cuando cumplan la totalidad de las condiciones establecidas en la citada disposición, para ser no responsables del impuesto nacional al consumo.
5. Las empresas constituidas como personas jurídicas o naturales que presten el servicio de transporte público urbano o metropolitano de pasajeros, en relación con estas actividades.
6. Las personas naturales vinculadas por una relación laboral o legal y reglamentaria y los pensionados, en relación con los ingresos que se deriven de estas actividades.
7. Las personas naturales que únicamente vendan bienes excluidos o presten servicios no gravados con el impuesto sobre las ventas -IVA, que hubieren obtenido ingresos brutos totales provenientes de estas actividades en el año anterior o en el año en curso, inferiores a tres mil quinientas (3.500) Unidades de Valor Tributario -UVT. Dentro de los ingresos brutos, no se incluyen los derivados de una relación laboral o legal y reglamentaria, pensiones, ni ganancia ocasional.
8. Los prestadores de servicios desde el exterior, sin residencia fiscal en Colombia por la prestación de los servicios electrónicos o digitales.

1.2.3.1. ¿Puede un profesional independiente que sólo vende bienes o servicios excluidos de IVA ser sujeto obligado a facturar ?

De conformidad con los artículos 1.6.1.4.3 del Decreto 1625 de 2016 y 7 de la Resolución DIAN No. 000042 de 2020, dentro de los sujetos no obligados a expedir factura de venta o documento equivalente se encuentran:

> *"7. Las personas naturales que únicamente vendan bienes excluidos o presten servicios no gravados con el impuesto sobre las ventas -IVA, que hubieren obtenido ingresos brutos totales provenientes de estas actividades en el año anterior o en el año en curso, inferiores a tres mil quinientas (3.500) Unidades de Valor Tributario -UVT. Dentro de los ingresos brutos, no se incluyen los derivados de una relación laboral o legal y reglamentaria, pensiones, ni ganancia ocasional".*

Así las cosas, esta condición aplica para personas naturales que únicamente vendan bienes excluidos o presten servicios no gravados con el impuesto sobre las ventas -IVA y no superen el tope de ingresos brutos allí previsto.

Por lo cual, si estos sujetos efectúan operaciones gravadas con IVA, deberá verificarse su condición de no responsables del impuesto sobre las ventas en los términos dispuestos por el artículo 437 del Estatuto Tributario para determinar si están o no obligados a facturar, en cualquier caso, no estarían cobijados por lo dispuesto en el numeral 7 previamente citado, ya que venden bienes o prestan servicios gravados con IVA.

1.2.3.2. ¿Deben los usuarios generadores de energía que entregan o venden energía a la red expedir factura de venta o documento equivalente a las empresas comercializadoras de energía, en razón al cobro para que éstas puedan reconocer el pago de los excedentes de energía?

En el caso de la comercialización y la venta de excedentes de energía, por parte de los autogeneradores, se indica de acuerdo con las normas previamente explicadas que rigen la obligación de facturar, en la medida en que la operación de venta sea efectuada por parte de sujetos obligados a facturar, es decir, en la medida que los autogeneradores sean obligados a facturar, los mismos deberán expedir las respectivas facturas de venta de conformidad con las normas vigentes. Vale la pena aclarar que para el caso específico toda vez que no se trata de la prestación del servicio público de energía y que el autogenerador no es una empresa prestadora de servicios públicos, esta operación no cuenta con documento equivalente procedente.

Sin embargo, si el autogenerador es un sujeto no responsable del impuesto sobre las ventas -IVA, este se encuentra catalogado por el artículo 616-2 del Estatuto Tributario como no obligado a facturar y en consecuencia, no deberá cumplir con esta obligación formal.

Ahora, tratándose de créditos de energía, se precisa que al consistir la operación económica efectuada entre el autogenerador a pequeña escala y el comercializador en *"(…) un contrato por el cual se entrega una cantidad de energía eléctrica en un momento del tiempo a cambio de recibir otra energía eléctrica en otro momento*", es decir, en "*la entrega de un bien fungible (energía eléctrica autogenerada) con el compromiso de restituirlo con bienes del mismo género y calidad (energía eléctrica)"*, considera este Despacho de acuerdo con los pronunciamientos de las autoridades competentes (Comisión de Regulación de Energía y Gas, oficio No. 2022-001369 del 20 de abril de 2022 y la Superintendencia de Servicios Públicos, oficio radicado No. 20221301696301 del 13 de abril de 2022) que se trata de un préstamo y, en consecuencia, de un contrato de mutuo.

Por consiguiente, de acuerdo con el artículo 615 del Estatuto Tributario la obligación formal de expedir factura de venta está condicionada a la realización de una venta de bienes y/o prestación de servicios. Así, toda vez que el contrato de mutuo dispuesto en el artículo 2221 del Código Civil no corresponde a una de estas operaciones, ya que no encaja dentro de los presupuestos señalados en la norma, no hay lugar a la obligación de expedir factura o documento equivalente por tal operación económica (crédito de energía).

De manera que, tratándose el crédito de energía de un préstamo que se rige por las normas del contrato de mutuo, dicha transacción -intercambio de bienes fungibles, para el caso, energía eléctrica- no genera la obligación de facturar electrónicamente.

Situación diferente sucede en el caso de la entrega de los excedentes de energía, denominados exportación de energía que superan el crédito de energía. Operación que consiste, en términos de las normas especiales vigentes y de la Superintendencia de Servicios Públicos (Cfr. Oficio radicado No. 20221301696301 del 13 de abril de 2022), en: *"la entrega por los autogeneradores de pequeña escala de sus excedentes de energía, es decir, aquellos que se generan, pero no se consumen inmediatamente, a la red"* y sobre los cuales no se efectúa un intercambio o préstamo, por ser el resultado de la operación de crédito. Excedentes que implican una venta de energía por parte de los autogenerador al comercializador, susceptible de ser facturada electrónicamente, siempre que dicho sujeto sea obligado a facturar en los términos de los artículos 615 y 616-1 del Estatuto Tributario, 1.6.1.4.2. del Decreto 1625 de 2016 y 9 de la Resolución DIAN No. 000042 de 2020, como se explicó previamente.

1.2.3.3. ¿Debe una empresa dedicada a la prestación de servicios de aseo y cafetería expedir factura?

La obligación de expedición y entrega de la factura de venta es independiente a las particularidades del impuesto sobre las ventas -IVA y opera tanto para entidades públicas como privadas al momento de efectuarse la venta del bien y/o la prestación del servicio.

Por lo cual, cualquier prestación de servicio, incluidos los servicios integrales de aseo y cafetería deberán ser facturados por el prestador en el momento de efectuarse la prestación del mismo, siempre que dicho sujeto sea obligado a facturar en los términos de los citados artículos 615 del Estatuto Tributario, 1.6.1.4.2. del Decreto 1625 de 2016 y 6 de la Resolución DIAN 000042 de 2020.

1.2.3.4. ¿Deben los distribuidores minoristas de combustibles derivados del petróleo y gas natural comprimido expedir factura?

De conformidad con el artículo 1.6.1.4.2 del Decreto 1625 de 2016, modificado por el Decreto 358 de 2020, son sujetos obligados a expedir factura de venta y/o documento equivalente los distribuidores minoristas de combustibles derivados del petróleo y gas natural comprimido. No obstante, la misma norma dispone que su obligación empezó a ser exigible desde el 01 de septiembre de 2020.

De manera que, a partir de la fecha indicada todos los distribuidores minoristas de combustibles derivados del petróleo y gas natural comprimido, en lo referente a estos productos, deberán expedir factura de venta y/o documento equivalente, estos últimos se encuentran dispuestos en el artículo 1.6.1.4.6. del Decreto 1625 de 2016.

1.2.3.5. ¿Deben las compañías de capitalización que emiten títulos de capitalización expedir factura?

Si las compañías de capitalización en ejercicio de su actividad de capitalización efectúan una venta o prestan un servicio, deberán soportar esta operación con la expedición de la respectiva factura electrónica de venta.

Lo anterior, debido a que dentro de los documentos equivalentes vigentes, dispuestos en el artículo 1.6.1.4.3. del Decreto 1625 de 2016, no se encuentra ninguno destinado para estos sujetos u operaciones.

Lo explicado permite concluir que las sociedades de capitalización deberán determinar, de acuerdo al alcance de sus operaciones, en cuales de ellas se genera la obligación de expedir factura de venta. Al respecto se reitera que la modalidad de expedición de la respectiva factura de venta corresponderá a la factura electrónica de venta.

1.2.3.6. ¿Deben las propiedades horizontales expedir factura?

En los casos en que las propiedades horizontales sean obligadas a facturar, las mismas deberán expedir factura por las operaciones de venta de bienes o prestación de servicios que realicen, independientemente de que sean gravadas o no con el impuesto sobre las ventas.

En estos eventos, se deberá facturar electrónicamente, según lo establecido en el Estatuto Tributario, el Decreto 1625 de 2016, la Resolución DIAN No. 000042 de 2020, al igual que las demás normas aplicables que sean expedidas sobre la materia.

1.2.3.7. ¿Los prestadores de servicios como vigilancia, mantenimiento de equipos, aseo entre otros; deberán facturar a las propiedades horizontales?

Respecto a la obligación de facturar, se informa que de conformidad con los artículo 615 y 616-1 del Estatuto Tributario vigente, (previo a la modificación efectuada por la ley 2155 de 2021) y los artículos 11 y 12 de la Resolución DIAN 000042 de 2020 están obligadas a expedir factura o documento equivalente 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, independientemente de su calidad de contribuyentes o no del impuesto sobre las ventas, al igual que los importadores, los prestadores de servicios y en las ventas a consumidores finales.

Ahora, los sujetos no obligados a facturar, están dispuestos taxativamente en los artículos 616-2 del Estatuto Tributario, 1.6.1.4.3. del Decreto 1625 de 2016 y 7 de la Resolución 000042 de 2020.

Por ende, todas las personas que vendan bienes o presten servicios que no se encuentren exceptuadas por las normas mencionadas, tendrán la obligación de expedir factura o documento equivalente. De igual manera se reitera, que la obligación de facturar es independiente a la causación del impuesto sobre las ventas.

1.2.3.8. Deben las organizaciones sindicales expedir factura de venta?

Respecto a la obligación de facturar, se informa que de conformidad con los artículo 615 y 616-1 del Estatuto Tributario, y los artículos 11 y 12 de la Resolución 000042 de 2020 están obligadas a expedir factura o documento equivalente 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, independientemente de su calidad de contribuyentes o no del impuesto sobre las ventas, al igual que los importadores, los prestadores de servicios y en las ventas a consumidores finales.

En armonía con lo anterior, las organizaciones sindicales no están señaladas en el artículo 616-2 del Estatuto Tributario, ni en el artículo 7 de la Resolución 42 de 2020, por lo que se encuentran en la obligación de expedir factura de venta por la prestación de los servicios con ocasión del contrato sindical.

1.2.3.9. ¿Deben las instituciones educativas expedir factura de venta por el cobro de la matrícula?

Debido a que toda venta o prestación de servicios es objeto de la expedición de factura de venta o documento equivalente, de conformidad con las normas que rigen la obligación de facturar, lo anterior, a menos que el sujeto no se encuentre obligado a facturar. En consecuencia, el sujeto prestador del servicio de educación debe determinar de acuerdo al alcance de sus operaciones, en cuales de ellas se genera la obligación de expedir factura de venta.

En este orden de ideas, cuando las entidades de educación presten un servicio, deberán soportar esta operación con la expedición de la respectiva factura electrónica de venta, conforme a lo dispuesto en el Decreto 1625 de 2016 y la Resolución 000042 de 2020 o la norma que haga sus veces

Lo anterior, debido a que dentro de los documentos equivalentes vigentes, dispuestos en el artículo 1.6.1.4.3. del Decreto 1625 de 2016, no se encuentra ninguno destinado para estos sujetos u operaciones. Finalmente, se reitera que la obligación de facturar es independiente a la causación del impuesto sobre las ventas.

1.2.3.10. ¿Deben el Instituto Colombiano de Bienestar familiar expedir factura de venta por la venta de bienes muebles y/o inmuebles? Lo anterior, teniendo presente que no es comerciante, no es su objeto social la venta inmueble, ya que son eventuales y se realizan por acto administrativo.

Para empezar, se indica que acuerdo con lo establecido en los artículos 615 y 616-1 del Estatuto Tributario, todas las personas (naturales o jurídicas; públicas o privadas) que vendan bienes o presten servicios están obligadas a facturar.

Por lo cual, debido a disposición de orden legal son estos los obligados a expedir la factura de venta o el documento equivalente. No obstante, están exceptuados de esta obligación los sujetos y operaciones dispuestos en el artículo 616-2 del Estatuto Tributario, en concordancia con los artículos 1.6.4.3. del Decreto 1625 de 2016 y 7 de la Resolución DIAN No. 000042 de 2020.

Por ende, deberá la entidad obligada, contribuyente o responsable determinar de acuerdo a lo indicado, verificar si la operación efectuada obedece a una venta y si ella se encuentra dentro de los sujetos obligados a expedir factura o documento equivalente.

Por su parte, acerca de los documentos equivalentes a la factura de venta, estos corresponden en la actualidad, a aquellos determinados por el Gobierno Nacional en el artículo 1.6.1.4.6. del Decreto 1625 de 2016. Por lo cual, únicamente los contemplados por la norma mencionada están vigentes y suplen la obligación de expedir factura de venta. De modo que, si el sujeto obligado a facturar no cuenta con un documento equivalente para el tipo de venta o prestación de servicios que efectúa, deberá expedir factura electrónica de venta

1.2.3.11. ¿La obligación de facturar aplica por igual para miembro (persona natural) de junta directiva cuyo servicio es excluido de IVA y sin importar que supere el tope para ser responsable de IVA de que tratan los parágrafos 3° y 5° del artículo 437 del Estatuto Tributario?

Se debe reiterar que la obligación de expedir factura o documento equivalente es independiente a la responsabilidad en el impuesto sobre las ventas -IVA. Por lo cual, no es correcto asumir que todos los no responsables de IVA son no obligados a facturar.

Así las cosas, se informa que los sujetos no obligados a facturar están taxativamente dispuestos en el artículo 616-2 del Estatuto Tributario, el artículo 1.6.1.4.3 del Decreto 1625 de 2016 (sustituido por el Decreto 358 de 2020) y el artículo 7 de la Resolución 000042 de 2020, en consecuencia, de acuerdo a lo dispuesto en los numerales 3 y 7 del artículo 1.6.1.4.3 del Decreto 1625 de 2016 y numerales 3 y 7 del artículo 7 de la Resolución DIAN No. 000042 de 2020, la calidad de no obligado a facturar relacionada con la responsabilidad en el impuesto sobre las ventas -IVA, sólo aplica para los sujetos allí dispuestos.

Nótese que tratándose de personas naturales que cumplan con los requisitos establecidos en los numerales 3 y 7 del artículo 1.6.1.4.3 del Decreto 1625 de 2016, éstas no serán consideradas obligadas a expedir factura de venta o documento equivalente por expresa disposición legal. Lo que ineludiblemente significa que las personas naturales que únicamente venden bienes excluidos o prestan servicios no gravados con IVA y obtienen ingresos brutos totales provenientes de estas actividades iguales o superiores a 3.500 UVT, en los términos previstos en las disposiciones anteriormente citadas, son consideradas por la normatividad vigente como sujetos obligados a expedir factura de venta o documento equivalente.

Por lo cual, corresponderá a cada sujeto en cada caso particular determinar si en los términos de la normatividad precitada se está en la obligación de facturar, situación que es ajena a la calidad que se tenga en el impuesto sobre las ventas -IVA.

1.2.3.12. ¿La obligación de facturar aplica para las empresas que generan ingresos a través de máquinas dispensadoras o expendedoras, conocidas como máquinas "vending"?

Se procede a estudiar el caso de las empresas que generan ingresos por la venta de productos en máquinas de expendio llamadas vending, que se ubican en distintos lugares de la ciudad y, por ende, cualquier persona puede acceder a los productos que esta máquina dispensa, el comprador deposita el dinero, la máquina le devuelve un producto y las vueltas correspondientes.

Así, con el fin de establecer cómo deben proceder estos contribuyentes a efectos de cumplir con la obligación de facturar, se precisa que el artículo 615 del Estatuto Tributario consagra la obligación de expedir factura o documento equivalente. Por su parte, el artículo 616-1 del Estatuto Tributario, establece los sistemas de facturación.

Posteriormente el artículo 616-2 del mismo estatuto determina los casos en los cuales no se requiere la expedición de factura y en materia reglamentaria, acorde con las facultades otorgadas por las disposiciones de orden legal que se citan, el Gobierno nacional y la DIAN, respectivamente, expidieron el Decreto 358 de 2020 y la Resolución No. 000042 del mismo año. Dicho decreto sustituye parcialmente el Decreto Único Reglamentario 1625 de 2016 y, en el artículo 1.6.1.4.3., dispone las operaciones y sujetos no obligados a expedir factura de venta y/o documento equivalente. Si se verifican estas disposiciones se concluye que ni la ley ni el reglamento exceptúan de la obligación legal de facturar, a quienes realicen operaciones de venta a través de máquinas dispensadoras, expendedoras o vending.

Esto implica que, acorde con la ley y el reglamento quien realiza operaciones de venta a través de dichas máquinas vending tiene la obligación de facturar. Obligación que se materializa con la expedición de factura de venta o documento equivalente.

En todo caso, corresponderá al solicitante verificar, para su caso particular, cada uno de los eventos señalados por las normas vigentes que establecen las exclusiones a la obligación de facturar.

A partir de todo lo expuesto se concluye que, independientemente de la forma de operar de las máquinas dispensadoras, expendedoras o vending quienes realizan operaciones de venta a través de ellas, por ese sólo hecho, no están excluidos de facturar. En consecuencia, deben cumplir con la obligación formal de expedir factura de venta o documento equivalente, por ser los sistemas de facturación vigentes.

Si bien esto es así, si quien realiza ventas a través de dicha modalidad se encuentra dentro de alguno de los supuestos señalados en el artículo 1.6.1.4.3. del Decreto 1625 de 2016 como exceptuados de la obligación de facturar, no tendría dicha obligación, siempre que se cumplan las condiciones legalmente establecidas para ello.

En cualquier caso, dadas las características de la operación, es factible que los sujetos obligados puedan adoptar el documento equivalente denominado “tiquete de máquina registradora con sistema P.O.S.” con el fin de dar cumplimiento a la obligación de facturar, teniendo claro que éste no dará lugar a costos o deducciones en renta y descontables en IVA y que, en cualquier caso, deberá el obligado a facturar adecuar sus sistemas para que el adquiriente que requiera la expedición de factura de venta pueda obtenerla.

1.2.3.13. ¿La obligación de facturar aplica a los prestadores de servicios desde el exterior sin residencia fiscal ni domicilio en Colombia?

Al respecto se indica que no es viable jurídicamente exigir a las personas sin residencia ni domicilio en el país cumplir con las normas de facturación previstas en el Estatuto Tributario Nacional, en razón del principio de territorialidad de la Ley que informa nuestro ordenamiento jurídico.

Así, en virtud del principio de territorialidad de la Ley, la obligación de expedir factura de venta (hoy factura electrónica de venta en su modalidad preferente) solo es exigible para aquellos sujetos obligados con residencia fiscal en Colombia que vendan bienes o presten servicios.

No obstante, debe tenerse en cuenta que tratándose del impuesto sobre las ventas -IVA, el inciso 4º del parágrafo 2º del artículo 437 del Estatuto Tributario, adicionado por el artículo 4 de la Ley 2010 de 2019, señala lo siguiente: “Los prestadores de servicios desde el exterior, sin residencia fiscal en Colombia, no estarán obligados a expedir factura o documento equivalente por la prestación de los servicios electrónicos o digitales. Lo anterior sin perjuicio de las facultades de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (DIAN) para establecer la obligación de facturar electrónicamente o de soportar las operaciones en un documento electrónico”.

Ahora, nótese que la Resolución DIAN No. 000051 del 19 de octubre de 2018 estableció el procedimiento y obligaciones para aquellos prestadores de servicios sin domicilio en Colombia que, por aplicación del principio de destino, adquirieron la calidad de responsables del impuesto sobre las ventas-IVA en la legislación tributaria colombiana, sin que en ella se disponga expresamente para dichos sujetos la obligación de facturar de conformidad con la legislación tributaria vigente colombiana. Lo anterior, sin perjuicio de la emisión de la factura comercial de venta que soporte cada operación.

1.2.3.14. ¿Deben los cabildos o resguardos indígenas facturar?

Conforme con el artículo 616-1 del Estatuto Tributario, la factura de venta o documento equivalente se expedirá en las operaciones que se realicen con comerciantes, importadores o prestadores de servicios o en las ventas a consumidores finales.

Al tenor de lo anterior, conforme con los artículos 1.6.1.4.2. del Decreto 1625 de 2016, único reglamentario en materia tributaria (DUR), y el artículo 6 de la Resolución DIAN No.000042 de 2020, en tanto que los cabildos indígenas y los resguardos indígenas reúnan algunas de las condiciones allí señaladas para ser sujetos obligados a expedir factura o documento equivalente, e implementar la expedición de la factura electrónica, estos deberán cumplir con dicha obligación.

1.2.3.15. ¿Están obligadas a facturar electrónicamente las Entidades Sin Ánimo de Lucro ESAL, y específicamente la asociaciones o fundaciones indígenas?

Al respecto, se informa que la obligación de expedir factura o documento equivalente se predica de todas las personas que vendan bienes o presten servicios y que no estén excluidas por la ley de dicha obligación.

Por consiguiente, toda vez que las disposiciones legales vigentes sobre la materia no exceptúan a las entidades sin ánimo de lucro -ESAL de la obligación de expedir factura o documento equivalente, las mismas deberán cumplir con esta obligación sobre las operaciones de venta o prestación de servicios que efectúen.

En este orden de ideas, si en desarrollo de las actividades de la entidad sin ánimo de lucro –ESAL, ésta efectúa operaciones de venta de bienes o prestación de servicios, se deberá expedir por cada una de ellas la respectiva factura o documento equivalente, según corresponda.

Lo anterior, ya que tal como se explicó, las entidades sin ánimo de lucro -ESAL no están exceptuadas de la obligación de facturar.

En consecuencia, son las operaciones de venta y/o prestación de servicios aquellas que deben facturarse. Debe precisarse que tratándose de operaciones que no cuentan con documento equivalente, la modalidad preferente para cumplir la obligación de facturar es la factura electrónica de venta cuya regulación está dispuesta en la Resolución DIAN No. 000042 del 05 de mayo de 2020 o la que haga sus veces.

1.2.3.16. ¿Cómo aplica la obligación de expedir factura de venta por i) la venta de bienes de primera necesidad dentro de los establecimientos de reclusión del orden nacional -ERON y, ii) la comercialización de bienes resultado del trabajo penitenciario? lo anterior, en el marco de las leyes 65 de 1993, 599 de 2000, 633 de 2000 y 1709 de 2014.

Acerca de la obligación de facturar por la venta de bienes de primera necesidad dentro de los establecimientos de reclusión del orden nacional -ERON y por la comercialización de bienes resultado del trabajo penitenciario, se reitera que opera para las operaciones de venta y prestación servicios, así lo disponen los artículos 615 y 616-1 del Estatuto Tributario. Por lo cual, todo sujeto que venda bienes o preste servicios será obligado a facturar, obligación que es independiente a la calidad de contribuyente del impuesto sobre la renta y responsable de IVA. Para finalizar este asunto, se precisa que los únicos sujetos no obligados a expedir factura de venta o documento equivalente están dispuestos taxativamente en los artículos 616-2 del Estatuto Tributario, 1.6.1.4.3 del Decreto 1625 de 2016 y 7 de la Resolución DIAN No. 000042 de 2020 o la norma que haga sus veces.

Por lo tanto, quienes no se encuentren en los supuestos previstos en estas disposiciones normativas, deberán expedir factura de venta o documento equivalente por la venta de bienes y prestación de servicios, según corresponda.

1.2.3.17. ¿Deben los contribuyentes que ejercen la actividad de Transporte de Pasajeros – CIIU 4921 mediante vehículos de su propiedad afiliados o vinculados a empresas de transporte legalmente constituidas facturar?

El artículo 1.6.1.4.3 del Decreto 1625 de 2016 establece que no se encuentran obligados a expedir factura de venta o documento equivalente, entre otros, los sujetos del numeral 5, a saber: "*5. Las empresas constituidas como personas jurídicas o naturales que presten el servicio de transporte público urbano o metropolitano de pasajeros, en relación con estas actividades".*

En consecuencia, las citadas "empresas constituidas como personas jurídicas o naturales" no están obligadas a expedir factura de venta o documento equivalente, por lo cual, tampoco deberán expedir factura electrónica de venta en las operaciones de venta prestación de servicios que lleven a cabo, siempre y cuando se trate de actividades relacionadas con la prestación del servicio de transporte público urbano o metropolitano de pasajeros.

Ahora, tratándose de los servicios de transporte de pasajeros que no están exceptuados de la obligación de facturar, es decir, aquellos que no correspondan al transporte público urbano o metropolitano de pasajeros, se precisa que el numeral 3 del artículo 1.6.1.4.6 del Decreto 1625 de 2016, dispone dentro de los documentos equivalentes a la factura de venta el "Tiquete de transporte de pasajeros".

Así las cosas, tratándose de las personas naturales o jurídicas que prestan el servicio de transporte de pasajeros, el cual no obedece al de transporte público urbano o metropolitano, éstas son obligadas a facturar, existiendo para ellas en la legislación vigente el citado documento equivalente a la factura de venta, denominado: tiquete de transporte de pasajeros.

Capítulo 3. **Casos en los cuales no se requiere la expedición de factura de venta o documento equivalente**

1.3.1. Descriptor: **Reembolso de gastos**

Al respecto, se informa que la normatividad vigente sobre la materia está comprendida por el artículo 1.6.1.4.9. del Decreto 1625 de 2016 y el artículo 74 de la Resolución DIAN 000042 de 2020. Adicionalmente, se precisa que las adquisiciones que haya efectuado el mandatario por el mandante están soportadas en facturas, que el mandatario debe identificar si corresponden a operaciones propias o del mandante y, las que corresponden a este serán el soporte para recuperar los gastos que efectúe el mandatario por el mandante.

Nótese que se trata de la adquisición de bienes y/o servicios que fueron facturados, en su momento, por el respectivo proveedor, frente a las cuales el mandatario efectuó su pago, luego, en tanto correspondan al desarrollo del mandato, lo que el mismo pretende frente al mandante es su reembolso, caso en el cual no tiene lugar expedir una factura por este hecho.

Por lo tanto, bajo el supuesto de reembolso de gastos, debe concluirse que éste no da lugar a la obligación de expedir factura de venta o documento equivalente, dado que dicho concepto no se origina en la venta de un bien o en la prestación de un servicio. No obstante, se precisa que para que el contratante pueda imputarse las deducciones por estos costos, gastos y/o impuestos descontables según corresponda, los mismos deben estar debidamente soportados.

1.3.2. Descriptor: **Impuestos, tasas y contribuciones**

Acerca de la obligación de facturar impuestos, tasas y contribuciones no se debe perder de vista que de acuerdo con los artículos 615 y 617 del Estatuto Tributario, la misma se genera por toda venta de bienes o prestación de servicios y su expedición está a cargo del sujeto obligado que vende los bienes o presta los servicios, estando exceptuados de esta obligación únicamente los sujetos y operaciones dispuestos en el artículo 616-2 del mismo Estatuto, en concordancia con los establecidos en el artículo 1.6.1.4.3. del Decreto 1625 de 2016.

Así, para efectos de determinar la procedencia o no de la obligación de expedir factura de venta o documento equivalente, debe tenerse en cuenta que las operaciones susceptibles de ser facturadas son aquellas que correspondan a la venta de bienes o a la prestación de servicios como operaciones económicas descritas en el artículo 615 y 616-1 del Estatuto Tributario, que por regla general, causan el impuesto sobre las ventas -IVA, sin perjuicio de cuando se trate de bienes excluidos.

De manera que, toda vez que el cobro de impuestos, tasas o contribuciones no obedece a una venta de bienes o prestación de servicios susceptibles de ser facturadas por tratarse de tributos y fundarse en la facultad impositiva del Estado, del cobro de los mismos no se deriva la obligación de expedir factura de venta o documento equivalente, so pena de disposición expresa de la norma. Aunado a ello, se debe tener en cuenta lo dispuesto respecto al impuesto sobre las ventas -IVA en el artículo 1.3.1.13.6 del Decreto 1625 de 2016.

Además, para efectos de determinar la procedencia o no de la obligación de expedir factura de venta o documento equivalente, debe tenerse en cuenta que la venta de bienes o prestación de servicios como operación económica, por regla general debe ser facturada y causa el impuesto sobre las ventas -IVA, de conformidad con los artículos 420, 615, 616-1 y 617 del Estatuto Tributario. Por el contrario, el cobro de tasas o contribuciones no deriva la obligación de expedir factura de venta o documento equivalente, y tampoco causa el impuesto sobre las ventas siempre y cuando se cumplan los supuestos del artículo 1.3.1.13.6 del Decreto 1625 de 2016.

Ahora bien, debe precisarse que la competencia de este Despacho se limita a absolver las consultas respecto a la interpretación y aplicación de las normas tributarias de competencia de la DIAN, por lo cual, la determinación específica de la calidad de tasa, contribución o venta de bienes y prestación de servicios corresponde a cada ente en particular en cada caso concreto. En cualquier caso, se reitera que tratándose de impuestos, tasas y contribuciones por regla general, no existe la obligación de facturar.

1.3.3. Descriptor: **Cuotas de administración**

1.3.3.1. ¿Las propiedades horizontales deben facturar el cobro de las cuotas de administración?

En lo relacionado con la obligación de expedir factura de venta o documento equivalente, por parte de las propiedades horizontales, debe precisarse que en virtud de lo dispuesto en la legislación vigente (C.f. artículos 615, 616-1 y 617 del estatuto Tributario) se establece que se facturarán la prestación de servicios y venta de bienes, normas que no excluyen de dicha obligación a las propiedades horizontales.

No obstante lo anterior, en virtud a lo dispuesto en la Ley 675 de 2001, las cuotas de administración, en estricto sentido jurídico han sido determinadas como expensas establecidas para garantizar el buen funcionamiento de la copropiedad. En este orden de ideas, dichas cuotas no corresponden a una contraprestación por servicios prestados y/o bienes adquiridos.

Así, el artículo 1.3.1.13.5. del Decreto 1625 de 2016 reconoce que las cuotas de administración fijadas por las juntas de copropietarios administradoras de edificios organizados en propiedad horizontal o de condominios son un aporte de capital que deviene de una erogación necesaria causada por la administración y la prestación de los servicios comunes esenciales requeridos para la existencia, seguridad y conservación de los bienes comunes del edificio o conjunto. En consecuencia, el pago de la misma no obedece a la prestación de un servicio o venta de un bien por parte de la copropiedad a sus comuneros, sino que en esencial estas se destinan al sostenimiento y funcionamiento de dicha copropiedad.

Por lo tanto, estas cuotas de administración de las propiedades horizontales no generan la obligación de facturar en los términos de los artículos 615 y 616-1 del Estatuto Tributario y del artículo 1.6.1.4.2. del Decreto 1625 de 2016.

Ahora bien, nótese que en los casos en que las propiedades horizontales presten servicios o vendan bienes éstas serán sujetos obligados a expedir factura electrónica de venta por dichas operaciones, independientemente de que sean gravadas o no con el impuesto sobre las ventas -IVA.

1.3.3.2. ¿Las cuotas de administración que cobra una entidad gremial, apolítica, de derecho privado, de utilidad común, sin ánimo de lucro cuyos fines destinadas a contribuir al desarrollo integral y sostenible e integral y defender los intereses de sus afiliados se deben facturar?

Tratándose de una asociación gremial y en estricto sentido, su subsistencia está basada, por regla general, en los aportes que realizan los agremiados, las cuotas de sostenimiento no corresponden a una contraprestación por servicios prestados y/o bienes adquiridos, es decir, no se desprende de una venta o prestación de servicios que derive en la obligación de facturar.

En consecuencia, cuando se alude a los ingresos que estas asociaciones perciben por cuotas de administración y/o de sostenimiento, debe atenderse a su naturaleza y objeto, es decir, debe ser claro a qué se denomina cuotas de administración y si efectivamente no tienen otra finalidad que destinarse al sostenimiento de la agremiación, de tal manera que, si ello es así, no se requiere la expedición de factura por este hecho.

Ahora, en relación con las “cuotas extraordinarias”, se considera que es necesario efectuar un análisis similar. Al respecto, será preciso preguntar a qué se da esta denominación, de modo que, si dichas cuotas corresponden a un aporte esporádico y efectivamente no corresponden a la contraprestación por efecto de la venta de bienes

y/o prestación de servicios que ofrezca la organización a sus socios y/o terceros, la conclusión sería similar. Lo contrario supone que esas cuotas tienen lugar en el contexto de una actividad económica que se traduce en la venta de bienes y/o servicios y, en consecuencia, procede la respectiva factura o documento equivalente.

Acorde con todo lo anterior, las asociaciones gremiales deben determinar independientemente de la denominación que den a las cuotas, bien sea de afiliación, sostenimiento o extraordinarias, su naturaleza y objeto, con el fin de establecer si esto implica o no la obligación de expedir factura o documento equivalente de acuerdo con lo previamente explicado. De tal modo, si las asociaciones gremiales ofrecen servicios a sus socios y/o terceros, y a cambio de ello reciben una contraprestación, estarían frente a ingresos por la prestación de servicios que exigen la obligación de expedir factura de venta o documento equivalente.

1.3.4. Descriptor: **Tarjetas de regalo y otras ventas de derechos**

Debe indicarse que si bien en el ordenamiento jurídico vigente en materia de facturación no se restringe o se sanciona la expedición de la factura de venta en casos no exigidos por la norma, debe tenerse claro que lo que se pretende con la obligación de expedir factura de venta y, para efectos de control tributario, tal como se ha expuesto en la doctrina vigente, es que en ella se refleje en su integridad la operación comercial y que los datos en ella consignados correspondan a la realidad. (Subrayado propio).

De modo que el sujeto obligado a expedir factura de venta o documento equivalente en el marco de sus operaciones debe velar porque las facturas por él expedidas reflejen la integridad de las transacciones comerciales de venta de bienes o prestación de servicios y correspondan a la realidad económica de las mismas, dando estricto cumplimiento a los requisitos legalmente establecidos para su expedición.

Así la cosas, se precisa que la adquisición de los bonos de regalo no da lugar a la obligación de facturar por no enmarcarse en la venta de un bien o prestación de un servicio, por lo cual, dicha operación no cuenta con una factura de venta como soporte del costo que se pretenda acreditar.

Lo anterior, toda vez que la simple entrega de bonos para compras futuras constituye solo un derecho que se hará valer cuando se realice la venta, esto es, cuando se utilizan los respectivos bonos ante el almacén, evento en el que deberá expedirse la factura correspondiente. De manera que mientras esto no se cumpla, no se deberá expedir factura de venta.

Ahora, en relación con el derecho contenido en un título o bono evaluable en dinero, éste es un derecho. Cosa diferente son los bienes adquiridos con ese bono, los cuales se deberán facturar y pueden estar gravados o no con el IVA.

Así, el adquirente del bono, efectúa un pago por anticipado de una suma de dinero que se hace explícita en un soporte (bono) que puede utilizar el mismo adquirente o el beneficiario que estipule genéricamente o en forma expresa, para que lo redima en el comercio, bien sea por un valor determinado o bien sea por productos y/o servicios específicos, concretándose la operación de venta del bien o servicio en el momento de la redención, momento en el cual igualmente tiene lugar la expedición de la factura de venta y la liquidación del IVA respectivo, si procede.

De forma que, el momento de la facturación y causación del IVA se identifican al momento de la redención del bono, al considerar que en ese momento se materializa la venta del bien o prestación del servicio, además, se conoce el valor del bien o servicio y su calidad frente al IVA.

Esto sin perjuicio de la aplicación de lo dispuesto en el numeral 2 del artículo 657 del Estatuto Tributario y de la amplia facultad de la que goza la Autoridad Tributaria, en virtud de lo señalado en el artículo 684 del Estatuto Tributario, de investigar y fiscalizar las operaciones de los contribuyentes cuando haya lugar a ello.

1.3.5. Descriptor: **Compra de cartera con descuento**

En la operación de factoring, cuando se trata de una venta de un derecho de carácter crediticio y el cobro de una obligación, el factor no vende un bien ni presta un servicio, por lo cual, no estaría obligado a expedir la factura o documento equivalente por esa operación.

En el evento en que el factor ejecute actividades conexas o complementarias consistentes en la venta de bienes o prestación de servicios, estaría en la obligación de expedir la factura o documento equivalente por las mismas.

1.3.6. Descriptor: **Deducción por pago de regalías**

Respecto al documento idóneo para soportar ante la Administración Tributaria los costos correspondientes al pago de regalías, este Despacho procede a hacer las siguientes precisiones:

En primer lugar, es importante mencionar que el presente estudio fundamenta algunos de sus apartes en el Concepto No. 015766 del 17 de marzo de 2005. Este último concepto fue anulado mediante Sentencia del Consejo de Estado del 12 de octubre de 2017 (exp. 19950. C.P: Stella Jeannette Carvajal Basto).

Ahora, si bien es cierto que el concepto objeto de este análisis remite al concepto anulado, el primero se originó en una consulta distinta, lo cual llevó a plantear ciertas conclusiones. Puntualmente, el Concepto 015766 del 2005 se pronunció acerca de la posibilidad de que contribuyentes distintos a entidades descentralizadas deduzcan los pagos por concepto de regalías; mientras que la tesis jurídica tratada en el Concepto 089685 de 2009 dispuso que "*el documento idóneo para soportar ante la Administración Tributaria los costos correspondientes al pago de regalías a una entidad pública por la explotación de recursos naturales no renovables, es el documento expedido conforme con lo dispuesto por el artículo 123 del Decreto 2649 de 1993"*.

En consecuencia, considera este Despacho que el problema jurídico y la tesis planteada por la Administración en el Concepto No. 015766 de 2005 -anulado- no guarda plena identidad con los presupuestos del Concepto No. 089685 de 2009, por lo que, se analizará si el documento expedido conforme lo dispuesto en el artículo 123 del Decreto 2649 de 1993 continúa siendo idóneo para soportar la deducción de las regalías de las que tratan los artículos 360 y 361 de la Constitución Nacional.

Así las cosas, en relación con el documento soporte de los costos correspondientes al pago de regalías, el Concepto No. 089685 de 2009 se fundamentó en las siguientes normas: artículos 615, 617, 618 y 771-2 del Estatuto Tributario, artículo 123 del Decreto 2649 de 1993, artículo 17 del Decreto 1001 de 1997, artículo 1 del Decreto 1165 de 1996 y el artículo 3 del Decreto 3050 de 1997.

Los artículos 615, 617, 618 y 771-2 del Estatuto Tributario no han sufrido modificaciones sustanciales que incidan en la vigencia del concepto que se está analizando.

Respecto a la vigencia de la normatividad relacionada con el artículo 17 del Decreto 1001 de 1997, artículo 1 del Decreto 1165 de 1996 y el artículo 3 del Decreto 3050 de 1997 se encuentra que los mismos no se encuentran vigentes, puesto que, en la actualidad, el Decreto 358 de 2020, junto con la Resolución DIAN No. 000042 de 2020 y sus modificaciones posteriores, reglamentan la facturación electrónica de venta.

Así, en relación con los documentos equivalentes a la factura de venta vigentes, estos se limitan a los dispuestos en el artículo 1.6.1.4.6. del Decreto 1625 de 2016, sustituido por el Decreto 358 de 2020. Respecto al documento soporte en adquisiciones efectuadas a sujetos no obligados a expedir factura de venta o documento equivalente el mismo se encuentra establecido en el artículo 1.6.1.4.12. del mismo ordenamiento jurídico.

Ahora bien, en lo referente al artículo 123 de Decreto 2649 de 1993 se encuentra que este fue referenciado en el numeral 6 del artículo 1.6.1.26.2. del Decreto 1625 de 2016 y, respecto a su vigencia, el Consejo Técnico de la Contaduría Pública, mediante el Oficio No. 0773 de 2019, señalo lo siguiente:

> *"(…) Vigencia del artículo 123 del Decreto 2649 de 1993*
> *El artículo 123 del Decreto 2649 de 1993 que trata sobre los soportes contables, no fue derogado ni expresa ni tácitamente con la emisión del Decreto 2420 de 2015 y sus posteriores modificaciones".*

Por lo cual, teniendo en cuenta que los cambios introducidos por el Decreto 358 de 2020 y la Resolución DIAN No. 000042 de 2020 al sistema de facturación electrónica no contienen modificaciones que contradigan lo expuesto en la tesis jurídica del concepto bajo estudio que justifique un cambio de doctrina y, de acuerdo con la remisión del artículo 1.6.1.26.2. *ibídem* así como lo expuesto en el Oficio No. 0773 de 2019 emitido por el Consejo Técnico de la Contaduría Pública, para este Despacho el Concepto No. 089685 de 2009, en lo relacionado con el documento idóneo para soportar ante la Administración Tributaria los costos correspondientes al pago de regalías, continúa vigente.

Ahora, en relación con la obligación de facturar por parte de la Agencia Nacional de Minería y la Agencia Nacional de Hidrocarburos para que sea procedente el costo o deducción por el pago de regalías realizado a estas entidades, se precisa que:

El marco jurídico de las regalías se encuentra establecido en los artículos 332, 360 y 361 de la Constitución Política y en el artículo 227 de la Ley 685 de 2001, actual Código de Minas.

Por disposición de las normas en mención, el Estado es el titular de un derecho de propiedad sobre el subsuelo, los recursos naturales no renovables y las contraprestaciones consistentes en regalías, que por mandato constitucional se causan a su favor por razón de la explotación y el transporte de esos recursos naturales.

Adicionalmente, el concepto y alcance de las regalías han sido objeto de un amplio estudio y desarrollo por parte de la jurisprudencia nacional, tales como la Sentencia C-221 de 1997 y la Sentencia C-251 de 2003 de la Corte Constitucional.

El Estado entonces, como dueño del subsuelo y de los recursos que yacen en él, celebra acuerdos con terceros para la exploración y explotación de esos recursos, de los que deviene una contraprestación por dicha explotación y por su agotamiento, conforme lo dispone el artículo 360 de la Constitución Política. Se deduce por consiguiente que se trata de una carga económica, por definición, diferente de un impuesto, y que genéricamente puede calificarse como un ingreso fiscal no tributario.

Sobre las entidades encargadas de la liquidación, recaudo y transferencia de las regalías, la Ley 2056 de 2020 "*por la cual se regula la organización y el funcionamiento del sistema general de regalías*", en relación con este asunto dispone: "*La Agencia Nacional de Hidrocarburos y la Agencia Nacional de Minería, o quienes hagan sus veces, desarrollarán las actividades de liquidación, recaudo y transferencia en el ciclo de las regalías".* (Subrayado fuera de texto).

Ahora bien, en lo relacionado con la obligación de expedir factura de venta o documento equivalente, tal como se ha venido explicando dicha obligación opera para las operaciones de venta y prestación servicios, así lo disponen los artículos 615 y 616-1 del Estatuto Tributario. Por lo cual, todo sujeto que venda bienes o preste servicios será obligado a facturar, obligación que es independiente a la calidad de contribuyente del impuesto sobre la renta y responsable de IVA".

De igual manera se reitera que, que los únicos sujetos no obligados a expedir factura de venta o documento equivalente están dispuestos taxativamente en los artículos 616-2 del Estatuto Tributario, 1.6.1.4.3. del Decreto 1625 de 2016 y 7 de la Resolución 000042 de 2020 o la que haga sus veces.

Por lo tanto, quien realiza operaciones de venta de bienes y/o prestación de servicios, se encuentra en la obligación de expedir factura de venta o documento equivalente, según corresponda.

Por otra parte, téngase en cuenta que cuando se trate de operaciones de adquisición de bienes o de servicios con sujetos no obligados a facturar, hoy en día opera el documento soporte en adquisiciones efectuadas a sujetos no obligados a expedir factura de venta o documento equivalente, establecido en el artículo 1.6.1.4.12. del Decreto 1625 de 2016, en concordancia con la Resolución DIAN No. 000167 del 30 de diciembre de 2021.

Así las cosas, de conformidad con las anteriores consideraciones, para este Despacho el pago que efectúan los explotadores de recursos naturales no renovables a la Agencia Nacional de Hidrocarburos o a la Agencia Nacional de Minería, según corresponda, a título de regalías, no corresponde a una contraprestación por la adquisición de bienes o prestación de servicios sino a una obligación legal, acorde con lo dispuesto en el artículo 360 de la Carta Política y demás pronunciamientos jurisprudenciales sobre la materia.

Por lo cual, tal como se explicó anteriormente, la obligación de facturar está ligada a la operación de venta de bienes o prestación de servicios. En consecuencia, el pago realizado por el explotador del recurso no renovable a la entidad pública encargada de liquidar y recaudar las regalías en el marco de un contrato de concesión no dará lugar a la expedición de factura de venta o documento equivalente por parte del ente público.

Asimismo, en el evento en que el explotador de un recurso natural no renovable realice el respectivo pago de las regalías a la entidad pública, este no deberá generar el soporte de pagos en adquisiciones efectuadas a sujetos no obligados a facturar de que trata el artículo 1.6.1.4.12. del Decreto 1625 de 2016, en concordancia con la Resolución DIAN No. 000167 de 2021, por cuanto no se trata de una operación de compra de bienes y/o de prestación de servicios, tal como se señaló anteriormente.

Para finalizar, se aclara que todo lo anterior se enmarca en una operación consistente en el pago de regalías por parte del explotador de recursos naturales no renovables a la entidad encargada de su liquidación y recaudo. Por lo tanto, esto se deben entender sin perjuicio de las demás obligaciones en materia tributaria, incluyendo aquellas en relación con la factura electrónica, que se derivan de las operaciones de compra de bienes y/o prestación de servicios, cuando aplique, por parte de la Agencia Nacional de Hidrocarburos y de la Agencia Nacional de Minería.

1.3.7. Descriptor: **Convenios interinstitucionales**

Se deberá tener en cuenta si las actividades derivadas del convenio interinstitucional mediante el cual se aunaron esfuerzos con el fin de llevar a cabo cualquier objetivo común celebrado entra las partes, no tienen la calidad de venta o prestación de servicio, sino que es el mero desembolso de un aporte, no serán objeto de la obligación de facturar dicho aporte.

No obstante, si la ejecución de cualquier actividad derivada de las obligaciones del convenio causa la venta de bienes o prestación de servicios, existe la obligación de facturar (i.e. Artículo. 615 del Estatuto Tributario).

De manera que, la exigencia de dicha obligación depende de que se trate de operaciones de venta o prestación de servicios, para lo cual, debe tenerse en cuenta lo dispuesto en el Decreto 1625 de 2016 (sustituido parcialmente por el Decreto 358 de 2020) y la Resolución DIAN No. 000042 de 2020 o la norma que haga sus veces.

1.3.8. Descriptor: **Obligación de facturar electrónicamente en los contratos de concesión bajo el esquema de asociación público privada -APP**

En particular, se pregunta si el contratista/concesionario debe expedir factura electrónica de venta con ocasión de la entrega de una unidad funcional, por la cual recibe un pago como retribución derivada del contrato de concesión vial en la modalidad de asociación público privada -APP.

Al respecto se precisa que un contrato de esta naturaleza obedece a "*una participación o gestión de los entes particulares o concesionarios con el Estado para la prestación de un servicio público o la realización de una obra destinada al servicio o uso público, bajo la permanente vigilancia y control del ente estatal o concedente. En dicho contrato cada una de las partes aporta un componente de la operación, como inversión, con el fin de garantizar la prestación de un solo servicio final a los usuarios"*.

Por su parte, tal como se explicó anteriormente, la obligación de facturar está ligada a la operación de venta de bienes o prestación de servicios. En consecuencia, la entrega de una unidad funcional dentro de las obligaciones contractuales del contrato de concesión en la modalidad de APP por parte del contratista/concesionario, no dará lugar a la expedición de factura de venta o documento equivalente siempre que esta entrega obedezca a la ejecución del contrato de concesión en los términos generales previstos por las normas previamente citadas como instrumento de vinculación de capital privado.

No obstante, si en dicha transacción y en consideración a lo pactado en cada contrato en particular, se genera la prestación de un servicio y/o la venta de un bien, se deberá expedir la factura electrónica de venta correspondiente por parte del prestador del servicio o vendedor del bien al adquiriente. Lo anterior sin perjuicio de las demás implicaciones tributarias a que haya lugar.

Situación distinta ocurre, cuando el contratista/concesionario en el desarrollo del contrato de concesión vial en la modalidad de APP tiene a su cargo la operación de un peaje, caso en el cual, debe cumplir con la obligación de facturar expidiendo el documento equivalente al usuario adquiriente del servicio, en los términos señalados en el numeral 8 del artículo 1.6.1.4.6 del Decreto 1625 de 2016 y numeral 8 del artículo 13 de la Resolución DIAN 000042 de 2020.

1.3.9. Descriptor: **Consecuencias de facturar operaciones no sujetas a la expedición de factura de venta**

Nótese que en el ordenamiento jurídico vigente en materia de facturación no se restringe o se sanciona la expedición de la factura de venta en casos no exigidos por la norma. Lo anterior, toda vez que, en relación con las sanciones en materia del cumplimiento de la obligación de facturar, su marco jurídico se encuentra establecido en los artículos 652 y siguientes del Estatuto Tributario, en concordancia con el artículo 1.6.1.4.11. del Decreto 1625 de 2016. En este punto es importante precisar que, de conformidad con el principio de legalidad, las conductas que dan lugar a las sanciones deben estar expresamente consagradas en la ley, esto es, deben ser taxativas; ello con el fin de salvaguardar la seguridad jurídica de los obligados, permitiéndoles conocer previamente cuándo y por qué motivos pueden ser objeto de la imposición de una sanción.

Finalmente, debe tenerse claro que lo que se pretende con la obligación de expedir factura de venta y, para efectos de control tributario, es que en ella se refleje en su integridad la operación comercial y que los datos en ella consignados correspondan a la realidad.

De modo que el sujeto obligado a expedir factura de venta o documento equivalente en el marco de sus operaciones debe velar porque las facturas por él expedidas reflejen la integridad de las transacciones comerciales y correspondan a la realidad económica de las mismas, dando estricto cumplimiento a los requisitos legalmente establecidos para su expedición. Esto sin perjuicio de la aplicación de lo dispuesto en el numeral 2 del artículo 657 del Estatuto Tributario y de la amplia facultad de la que goza la Autoridad Tributaria, en virtud de lo señalado en el artículo 684 del Estatuto Tributario, de investigar y fiscalizar las operaciones de los contribuyentes cuando haya lugar a ello.

Capítulo 4. **Modalidades de suplir la obligación de facturar**

De conformidad con lo dispuesto en los artículos 616-1 del Estatuto Tributario, 1.6.1.4.4., 1.6.1.4.5. y 1.6.1.4.6. del Decreto 1625 de 2016 y 2, 3, 4 y 5 de la Resolución DIAN No. 000042 de 2020 se tiene que, al ser la obligación de facturar una obligación tributaria de carácter formal que deben cumplir los sujetos obligados a ello, la misma puede ser suplida mediante la expedición y entrega de la factura de venta y los documentos equivalentes.

Para el caso de la factura de venta, la misma comprende la factura electrónica de venta con validación previa a su expedición y la factura de venta talonario o de papel. Debe precisarse que la modalidad preferente es la factura electrónica de venta, la cual debe generarse y transmitirse para validación de la Unidad Administrativa Especial Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales -DIAN.

1.4.1. Descriptor: **La factura de venta**

La expedición de factura de venta constituye una obligación fiscal independientemente de la naturaleza jurídica de una entidad o de su calidad de contribuyente o no, o de la clase de contrato o supervisión que se advierta y debe presentarse como soporte de costos, gastos o impuesto descontables, de conformidad con el artículo 771-2 del Estatuto Tributario.

De otra parte, la ley y el reglamento señalan expresamente los requisitos, condiciones mecanismos técnicos y tecnológicos que deben incluirse en la factura de venta, así como los casos en los cuales no se requiere su expedición. Aunado a ello, este deber legal se cumple, entregando al adquirente la factura de venta en los términos establecidos por la Unidad Administrativa Especial Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales - DIAN, así lo dispone el artículo 616-1 del Estatuto Tributario, lo describe el numeral 5 del artículo 1.6.1.4. del Decreto 1625 de 2016, encontrándose dicha obligación reiterada en la Resolución DIAN No. 000042 de 2020 o la norma que la modifique o sustituya.

1.4.2. Descriptor: **Los documentos equivalentes**

Los documentos equivalentes a la factura de venta están dispuestos en el artículo 1.6.1.4.6 del Decreto 1625 de 2016 y sus requisitos son determinados en el artículo 13 de la Resolución DIAN No. 000042 de 2020 o la que haga sus veces. De modo que, si el sujeto obligado a facturar no cuenta con un documento equivalente para el tipo de venta o prestación de servicios que efectúa, deberá expedir factura electrónica de venta en los términos de la Resolución DIAN 000042 de 2020 o la que haga sus veces.

TÍTULO II. **. EL SISTEMA DE FACTURACIÓN ELECTRÓNICA Y SUS FUNCIONALIDADES**

Capítulo 1. **Naturaleza del sistema de facturación electrónica**

2.1.1. Descriptor: **Marco jurídico del sistema de facturación electrónica**

2.1.1.1. ¿Qué es y en qué se soporta jurídicamente el sistema de facturación electrónica?

Mediante el Decreto 358 de 2020, el cual sustituyó el Capítulo 4 del Título 1 de la Parte 6 del Libro 1 del Decreto 1625 de 2016 Único Reglamentario en Materia Tributaria. se reglamentaron las normas aplicables al sistema de facturación, esto es, los artículos 511, 615, 616-1, 616-2, 616-4, 617, 618, 618-2 y 771-2 del Estatuto Tributario, entre otros.

Así mismo, mediante la Resolución DIAN No. 000042 del 5 de mayo de 2020 se señalaron y adicionaron los requisitos que deben aplicarse para cada uno de los sistemas de facturación, así como el sistema de facturación que deben adoptar los obligados a expedir factura de venta o documento equivalente, las condiciones, los términos y los mecanismos técnicos y tecnológicos para la generación, transmisión, validación, expedición, entrega y recepción al adquiriente de la factura o documento equivalente.

En los términos de la normatividad vigente (la cual rige hasta tanto se reglamente el artículo 616-1 del Estatuto Tributario con la modificación efectuada por la Ley 2155 de 2021. De conformidad con el artículo 1.6.1.4.4. del Decreto 1625 de 2016, Único Reglamentario en Materia Tributaria, los sistemas de facturación son la factura de venta y los documentos equivalentes y la factura de venta comprende tanto i) la factura electrónica de venta con validación previa a su expedición y ii) la factura de venta talonario o de papel, siendo la modalidad preferente de expedición la factura electrónica de venta.

Capítulo 2. **Componentes del sistema de facturación electrónica**

2.2.1. Descriptor: **La factura electrónica de venta**

2.2.1.1. ¿Qué es la factura electrónica de venta?

De conformidad con lo dispuesto en la normatividad vigente (C.f. numeral 6 del artículo 1.6.1.4.1. del Decreto 1625 de 2016 y numeral 19 de la Resolución DIAN No. 000042 de 2020) , la factura electrónica de venta con validación previa a su expedición hace parte de los sistemas de facturación que soporta operaciones de venta de bienes y/o prestación de servicios de conformidad con lo previsto en artículo 616-1 del Estatuto Tributario, que operativamente se genera a través de sistemas computacionales y/o soluciones informáticas que permiten el cumplimiento de los requisitos, características, condiciones, términos y mecanismos técnicos y tecnológicos que para el efecto establezca la Unidad Administrativa Especial Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales -DIAN y que ha sido validada por la citada entidad previamente a su expedición al adquiriente. Siendo la misma la modalidad preferente para cumplir la obligación de facturar.

2.2.1.2. ¿Es posible expedir una misma factura a varios destinatarios?

De acuerdo con el artículo 615 del E.T., cada operación comercial exige la expedición de la factura de venta.

Nótese que la operación comercial tiene lugar entre (i) el vendedor y (ii) el comprador o adquirente del bien o servicio, y, respecto a éste último, el literal c) del artículo 617 del mismo estatuto exige su identificación con el nombre o razón social y su Número de Identificación Tributaria – NIT, detallando la operación que tiene lugar.

En este contexto, y para efectos fiscales, cuando la factura de venta es el documento soporte de la respectiva operación comercial, debe ser clara la información relativa al sujeto destinatario de la misma en calidad de adquirente del respectivo bien o servicio, así como la identificación del proveedor, el numero consecutivo, la descripción de la operación, su valor total y el impuestos a cargo, si fuera el caso.

Las anteriores consideraciones son relevantes, máxime cuando se pretenda soportar con este documento el correspondiente costo o gasto en el impuesto sobre la renta y complementario y/o el impuesto descontable en el caso del impuesto sobre las ventas, aspectos que en materia tributaria no pueden llevar a confusiones o equívocos.

Se considera entonces que, a partir de las normas señaladas, la factura de venta debe expedirse a un único destinatario que no es otro que el adquirente del bien o servicio.

2.2.2. Descriptor: **La factura de talonario o de papel**

La factura de talonario o de papel es una modalidad subsidiaria o residual para el cumplimiento de la obligación de facturar. Sus requisitos especiales en concordancia con lo exigido en el artículo 617 del Estatuto Tributario están dispuestos en el artículo 12 de la Resolución DIAN No. 000042 de 2020.

2.2.2.1. ¿Cuándo se usa la factura de talonario o de papel?

De acuerdo con lo dispuesto en el artículo 9 de la Resolución DIAN No. 000042 de 2020 los sujetos obligados a facturar podrán expedir factura de talonario o de papel, así:

1. Cuando se presenten inconvenientes tecnológicos establecidos en el TITULO VII de la Resolución DIAN No. 000042 de 2020, tratándose de sujetos obligados a expedir factura electrónica de venta, o
2. En los casos establecidos en los parágrafos 1 y 2 del artículo 8 de la Resolución DIAN No. 000042. A saber, cuando inicien a ser considerados como facturadores electrónicos, por un plazo máximo de dos meses desde que adquiera la obligación como sujetos obligados a expedir factura de venta y/o documento equivalente y, los sujetos que opten por el impuesto unificado bajo el régimen simple de tributación -SIMPLE, quienes tendrán un plazo de dos (2) meses contados a partir de la inscripción

que se realice del citado régimen en el Registro Único Tributario -RUT, para adoptar el sistema de facturación electrónica.

Del mismo modo el parágrafo de la norma referida dispone que: *"La factura de venta de talonario o de papel se deberá generar para su expedición de forma manual o autógrafa o a través de sistemas informáticos electrónicos que permitan la interacción, en cuyo caso, se entenderán cumplidos los requisitos de impresión previa de que trata el artículo 617 del Estatuto Tributario y los requisitos establecidos en los numerales 1, 2, 4 y 12 del artículo 12 de esta resolución".*

2.2.3. Descriptor: **Los documentos equivalentes a la factura de venta**

2.2.3.1. ¿Qué es un documento equivalente y para qué sirve?

Toda vez que el artículo 1° del Decreto 358 de 2020 sustituyó el capítulo 4 del Título 1 de la Parte 6 del libro 1 del Decreto 1625 de 2016, Único Reglamentario en Materia Tributaria, en ese sentido cabe mencionar que con la expedición del Decreto 358 de 2020, los únicos documentos equivalentes que existen actualmente son los que se encuentran contenidos en el artículo 1.6.1.4.6. del Decreto 1625 de 2016.

Conforme a lo mencionado anteriormente, debe tenerse en cuenta que, sólo los documentos allí dispuestos son hoy considerados como equivalentes a la factura de venta y suplen la obligación de facturar para las operaciones en ellos dispuestas.

Así, de conformidad con las normas vigentes, los documentos equivalentes vigentes son:

1. El tiquete de máquina registradora con sistema P.O.S. El tiquete de máquina registradora con sistema P.O.S., lo podrán expedir los sujetos obligados a facturar; salvo que el adquiriente del bien y/o servicio exija la expedición de la factura de venta. caso en el cual se deberá expedir factura electrónica de venta;
2. La boleta de ingreso al cine. La boleta de ingreso al cine la podrán expedir los sujetos obligados a facturar por los ingresos que obtengan por concepto de la entrada a las salas de exhibición cinematográfica;
3. El tiquete de transporte de pasajeros. El tiquete de transporte de pasajeros lo podrán expedir los sujetos obligados a facturar que hayan sido autorizados para prestar el servicio de transporte de pasajeros, por los ingresos que obtengan en dichas operaciones;
4. El extracto. El extracto lo podrán expedir los obligados a facturar que sean sociedades fiduciarias, fondos de inversión colectiva, fondos de capital privado, fondos de inversión extranjera, fondos mutuos de inversión, fondos de valores, fondos de pensiones y de cesantías, por los ingresos que obtengan por concepto de depósitos y demás recursos captados del público y en general por las operaciones de financiamiento efectuadas por las cajas de compensación, y entidades del Estado que realizan las citadas operaciones;
5. El tiquete o billete de transporte aéreo de pasajeros. El tiquete o billete de transporte aéreo de pasajeros lo podrán expedir los obligados a facturar por el servicio de transporte aéreo de pasajeros, incluido el tiquete o billete electrónico (ETKT), el bono de crédito (MCO Miscellaneous Charges Order), el documento de uso múltiple o multipropósito -MPD, EMD, el documento de cobro de la tasa administrativa por parte de las agencias de viajes TASF (Ticket Agency Service Fee), así como los demás documentos que se expidan de conformidad con las regulaciones establecidas por la Asociación Internacional de Transporte Aéreo - IATA, sean estos virtuales o físicos;
6. El documento en juegos localizados. El documento en juegos localizados lo podrán expedir los sujetos obligados a facturar por los ingresos que obtengan como operadores en los juegos localizados tales como máquinas tragamonedas, bingos, video-bingos, esferódromos, los operados en casino y similares;
7. La boleta, fracción, formulario, cartón, billete o instrumento en juegos de suerte y azar diferentes de los juegos localizados. La boleta, fracción, formulario, cartón, billete o instrumento que constituye el documento equivalente en juegos de suerte y azar, diferentes de los juegos localizados lo podrán expedir los sujetos obligados a facturar por los ingresos que obtengan en la venta de los citados juegos efectuadas al público;
8. El documento expedido para el cobro de peajes. El documento para el cobro de peaje, lo podrán expedir los sujetos obligados a facturar por los ingresos que obtengan por el cobro de peajes;
9. El comprobante de liquidación de operaciones expedido por la Bolsa de Valores. El comprobante de liquidación de operaciones expedido por la Bolsa de Valores lo podrán expedir los sujetos obligados a facturar por los ingresos que por comisiones y otras remuneraciones obtengan estas entidades;
10. El documento de operaciones de la bolsa agropecuaria y de otros commodities. El documento de operaciones de la bolsa agropecuaria y de otros commodities lo podrá expedir los sujetos obligados a facturar por los ingresos que por comisiones y otras remuneraciones, obtengan estas entidades;
11. El documento expedido para los servicios públicos domiciliarios. El documento expedido para los servicios públicos domiciliarios lo podrán expedir los sujetos obligados a facturar que correspondan a empresas

prestadoras de servicios públicos domiciliarios reguladas por la Ley 142 del 11 de julio de 1994 y las disposiciones que la reglamentan, modifican o adicionan, por los ingresos que obtengan estas entidades de conformidad con las disposiciones que las regulan;

12. La boleta de ingreso a espectáculos públicos. La boleta de ingreso a espectáculos públicos la podrán expedir los sujetos obligados a facturar por los ingresos por la entrada a los espectáculos públicos y artes escénicas que se encuentran reguladas en la Ley 1493 del 26 de diciembre de 2011 y las disposiciones que la reglamentan, modifican o adicionan;
13. El documento equivalente electrónico. El documento equivalente electrónico es el documento que podrá desarrollar los documentos equivalentes de que trata el presente artículo. Lo anterior conforme con lo previsto en el parágrafo 2 del artículo 616-1 del Estatuto Tributario.

Debe precisarse que los citados documento equivalentes fueron establecidos por el mencionado Decreto 358 de 2020. No obstante lo anterior, con la modificación efectuada por la Ley 2155 de 2021 al artículo 616-1 del Estatuto Tributario la Unidad Administrativa Especial Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales tiene la facultad en adelante de determinar los documentos equivalentes a la factura de venta. P0or lo anterior, hasta tanto la DIAN no haga uso de dicha facultad, estos seguirán siendo los dispuestos en el artículo 1.6.1.4.6. del Decreto 1625 de 2016, regulados en la actualidad por la Resolución DIAN No. 000042 de 2020 o la norma que haga sus veces.

2.2.3.2. ¿En los documentos equivalentes se debe informar la calidad de agente retenedor o autorretenedor? ¿a qué hace referencia esta condición?

De acuerdo con los numerales 1 y 4 del artículo 13 de la Resolución DIAN No. 000042 de 2020, se señala como requisito indicar la calidad del agente retenedor y autorretenedor en el impuesto sobre la renta y complementarios sin hacer la distinción entre los tipos de agentes autorretenedores. Por lo tanto, acogiendo el principio de interpretación jurídica conforme al cual, si el legislador no distingue no le es dado al interprete hacerlo, deberán informarse dichas calidades respecto de todos los modelos de autorrentención y retención vigentes en la legislación tributaria.

2.2.4. Descriptor: **El documento equivalente electrónico**

El documento equivalente electrónico, está previsto en el numeral 13 del artículo 1.6.1.4.6. del Decreto 1625 de 2016, y el numeral 13 del artículo 13 de la Resolución DIAN No. 000042 de 2020.

Así, todos los documentos equivalentes a la factura de venta podrán ser electrónicos una vez entre en vigor el documento equivalente electrónico. No obstante, debe informarse que si bien la implementación del citado documento equivalente electrónico estaba prevista para el 30 de junio de 2021, según lo dispuesto por el Decreto 358 de 2020, el Decreto 723 de 2021, modificó dicho plazo indicando que: "*El calendario para la implementación del documento equivalente electrónico de que trata el presente artículo deberá ser expedido por la Unidad Administrativa Especial Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (DIAN)*", de manera que, a la fecha no ha sido implementada.

2.2.5. Descriptor: **Documentos soporte**

2.2.5.1. ¿Qué son y para qué sirven los documentos soporte?

Los documentos soporte en el sistema de facturación electrónica han sido dispuestos por la normatividad vigente como documentos cuya finalidad es la de soportar costos y deducciones en el impuesto sobre la renta y complementarios o impuestos descontables en el impuesto sobre las ventas -IVA cuando aplique.

Así las cosas, en el marco jurídico vigente del sistema de facturación electrónica existen diferentes funcionalidades de documentos soporte, entre ellas :

i. El documento soporte en adquisiciones efectuadas a sujetos no obligados a expedir factura de venta o documento equivalente y,
ii. El documento soporte de pago de nómina electrónica.

2.2.6. Descriptor: **Registro de la factura electrónica de venta como título valor - RADIAN**

2.2.6.1. ¿Qué es el RADIAN?

Según lo dispuesto en el parágrafo 3 del artículo 616-1 del Estatuto Tributario (modificado por el artículo 13 de la Ley 2155 de 2021) y la Resolución DIAN No. 000085 de 20221 establece que en el registro de la factura electrónica de venta considerada título valor - RADIAN se deberán inscribir las facturas de venta como título valor que tengan vocación de circulación en el territorio nacional; es decir, aquellas que serán endosadas electrónicamente.

En consecuencia, el registro de las facturas electrónicas de venta como título valor en el RADIAN es de obligatorio cumplimiento para aquellas facturas que pretendan circular, por lo cual las facturas electrónicas que no tengan vocación de circulación, podrán seguirse constituyendo como titulo valor, conforme al Código de Comercio.

Nótese que el artículo 31 de la Resolución DIAN No. 000085 de 2022, señala que el no registro de las facturas electrónicas de venta como título valor no impide su constitución como título valor, siempre y cuando cumplan con la legislación comercial respectiva.

2.2.7. Descriptor: **Anexos Técnicos de las funcionalidades del sistema de facturación electrónica**

¿Qué son los Anexos técnicos en el sistema de facturación electrónica?

Los Anexos técnicos adoptados en el sistema de facturación electrónica por medio de las resoluciones que regulan cada una de las funcionalidades son documentos técnicos que hace parte de los actos administrativos y que contienen la descripción de las características, condiciones, términos, mecanismos técnicos y tecnológicos para la generación, transmisión, validación de cada uno de los documentos electrónicos.

Así las cosas, dichos Anexos Técnicos deberán adoptarse por los sujetos obligados de acuerdo con las disposiciones especiales de cada funcionalidad. No obstante, de conformidad con el artículo 1.6.1.4.23. del Decreto 1625 de 2016, como cláusula general aplicable, la Unidad Administrativa Especial Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales -DIAN, deberá contar con un enlace en su página WEB donde divulgará el contenido de los anexos técnicos y sus modificaciones, con las reglas de validación, las condiciones, mecanismos técnicos y tecnológicos aplicables a la factura electrónica de venta, las notas débito, notas crédito y demás documentos electrónicos que se deriven de la factura electrónica de venta, objeto de validación en los términos definidos por el numeral 12 del artículo 1.6.1.4.1. del mismo Decreto.

Dispone la norma que: *"Los facturadores electrónicos y los sujetos obligados a facturar deberán adoptar los anexos técnicos y sus modificaciones de que trata el presente artículo, a más tardar dentro de los tres (3) meses siguientes a la fecha de la publicación del anexo técnico".*

TÍTULO III. FUNCIONALIDAD DE FACTURA ELECTRÓNICA Y DOCUMENTOS EQUIVALENTES

Capítulo 1. La factura electrónica de venta

3.1.1. Descriptor: **Requisitos de la factura electrónica de venta**

3.1.1.1. ¿Cuáles son los requisitos de factura electrónica de venta?

El artículo 617 del Estatuto Tributario dispone requisitos que debe cumplir la factura de venta, siendo ellos generales aplicables a todas las facturas que se expidan. Adicionalmente a lo anterior, en la actualidad la Resolución DIAN No. 000042 de 2020 en el artículo 11 dispone específicamente los requisitos de factura electrónica de venta, así:

1. De conformidad con el literal a) del artículo 617 del Estatuto Tributario, estar denominada expresamente como factura electrónica de venta.
2. De conformidad con el literal b) del artículo 617 del Estatuto Tributario, deberá contener: apellidos y nombre o razón social y Número de Identificación Tributaria -NIT del vendedor o de quien presta el servicio.
3. Identificación del adquiriente, según corresponda, así:

   a) De conformidad con el literal c) del artículo 617 del Estatuto Tributario, deberá contener: apellidos y nombre o razón social y Número de Identificación Tributaria –NIT del adquiriente de los bienes y servicios.

   b) Registrar apellidos y nombre y número de identificación del adquiriente de los bienes y/o servicios; para los casos en que el adquiriente no suministre la información del literal a) de este numeral, en relación con el Número de Identificación Tributaria -NIT.

c) Registrar la frase «consumidor final» o apellidos y nombre y el número «222222222222» en caso de adquirientes de bienes y/o servicios que no suministren la información de los literales a) o, b) de este numeral. Se debe registrar la dirección del lugar de entrega del bien y/o prestación del servicio, cuando la citada operación de venta se realiza fuera de la sede de negocio, oficina o local del facturador electrónico para los casos en que la identificación del adquiriente, corresponda a la señalada en los literales b) y c) de este numeral.

4. De conformidad con lo establecido en el literal d) del artículo 617 del Estatuto Tributario, deberá llevar un número que corresponda a un sistema de numeración consecutiva de factura electrónica de venta, incluyendo el número, rango, fecha y vigencia de la numeración autorizada por la Unidad Administrativa Especial Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales -DIAN.
5. Fecha y hora de generación.
6. De conformidad con el literal e) del artículo 617 del Estatuto Tributario, deberá contener la fecha y hora de expedición, la cual corresponde a la validación de que trata el artículo 616-1 del Estatuto Tributario, que se entiende cumplido con lo dispuesto en el numeral 7 del presente artículo. Cuando la factura electrónica de venta no pueda ser validada por inconvenientes tecnológicos de la Unidad Administrativa Especial Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales -DIAN o cuando se utilice el procedimiento de factura electrónica de venta con validación previa con reporte acumulado, se tendrá como fecha y hora de expedición la indicada en el numeral 5 del presente artículo.
7. De conformidad con el artículo 618 del Estatuto Tributario, deberá entregarse al adquiriente la factura electrónica de venta en el formato electrónico de generación, junto con el documento electrónico de validación que contiene el valor: «Documento validado por la DIAN», los cuales se deben incluir en el contenedor electrónico; salvo cuando la factura electrónica de venta no pueda ser validada por inconvenientes tecnológicos presentados por la Unidad Administrativa Especial Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales -DIAN.
8. De conformidad con el literal f) del artículo 617 del Estatuto Tributario, indicar el número de registro, línea o ítems, el total de número de líneas o ítems en las cuales se detalle la cantidad, unidad de medida, descripción específica y códigos inequívocos que permitan la identificación de los bienes vendidos o servicios prestados, la denominación -bien cubierto- cuando se traten de los bienes vendidos del artículo 24 de la Ley 2010 de 2010, los impuestos de que trata el numeral 13 del presente artículo cuando fuere del caso, así como el valor unitario y el valor total de cada una de las líneas o ítems.
9. De conformidad con lo establecido en el literal g) del artículo 617 del Estatuto Tributario, el valor total de la venta de bienes o prestación de servicios, como resultado de la sumatoria de cada una de las líneas o ítems que conforman la factura electrónica de venta.
10. La forma de pago, estableciendo si es de contado o a crédito, en este último caso se debe señalar el plazo.
11. El Medio de pago, registrando si se trata de efectivo, tarjeta crédito, tarjeta débito o transferencia electrónica u otro medio que aplique. Este requisito aplica cuando la forma de pago es de contado.
12. De conformidad con lo establecido en el literal i) del artículo 617 del Estatuto Tributario, indicar la calidad de agente retenedor del Impuesto sobre las Ventas -IVA, de autorretenedor del Impuesto sobre la Renta y Complementarios, de gran contribuyente y/o de contribuyente del impuesto unificado bajo el régimen simple de tributación – SIMPLE, cuando corresponda.
13. De conformidad con lo establecido en el literal c) del artículo 617 del Estatuto Tributario, la discriminación del Impuesto sobre las Ventas -IVA, Impuesto Nacional al Consumo, Impuesto Nacional al Consumo de Bolsas Plásticas, con su correspondiente tarifa aplicable a los bienes y/o servicios que se encuentren gravados con estos impuestos.
14. La firma digital del facturador electrónico de acuerdo con las normas vigentes y la política de firma establecida por la Unidad Administrativa Especial Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales -DIAN, al momento de la generación como elemento para garantizar autenticidad, integridad y no repudio de la factura electrónica de venta.
15. El Código Único de Factura Electrónica -CUFE-.
16. La dirección de internet en la Unidad Administrativa Especial Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales -DIAN en la que se encuentra información de la factura electrónica de venta contenida en el código QR de la representación gráfica, que corresponde a la indicada en el «Anexo técnico de factura electrónica de venta».
17. El contenido del Anexo Técnico de la factura electrónica de venta establecido en el artículo 69 de esta resolución, para la generación, transmisión, validación, expedición y recepción, en relación con los requisitos establecidos en el presente artículo.
18. Apellidos y nombre o razón social y Número de Identificación Tributaria -NIT, del fabricante del software, el nombre del software y del proveedor tecnológico si lo tuviere.

3.1.1.2. De acuerdo con el literales b) del artículo 617 del Estatuto Tributario, la factura debe incluir la identificación del vendedor o prestador del servicio ¿cuando el responsable cambia de razón social puede seguir por un tiempo corto usando su anterior razón comercial?

El cumplimiento de los requisitos de las facturas cuando hay cambio de razón social exige que la factura o documento equivalente deba indicar la razón social del contribuyente obligado a expedirla, por lo que en aquellos casos de modificación de la razón social, debe solicitarse una nueva autorización de facturación que contenga la nueva razón social.

Sin embargo, el "plazo prudencial" debe entenderse como aquel "dentro del cual se actualiza el Registro Único Tributario -RUT, se solicita, y autoriza por la DIAN mediante resolución el nuevo rango de facturación. Cabe resaltar adicionalmente que durante el "plazo prudencial" se puede utilizar la facturación autorizada en forma previa al cambio de razón social, bastando al efecto que "por cualquier medio preimpreso, se indique en la facturación expresamente la razón social actual", a efectos del cumplimiento del requisito consagrado en el literal b) del artículo 617 del Estatuto Tributario.

En este orden de ideas debe advertirse que el plazo prudencial no es indeterminado, toda vez que se encuentra concretado a aquel tiempo necesario para actualizar el RUT, solicitar y obtener autorización por la DIAN mediante resolución el nuevo rango de facturación.

Adicionalmente, de acuerdo con lo señalado en el artículo 110 del Código de Comercio, dentro de los requisitos para la constitución de una sociedad en el numeral 2 se hace referencia a: *"La clase o tipo de sociedad que se constituye y el nombre de la misma, formado como se dispone en relación con cada uno de los tipos de sociedad que regula este código".*

De esta manera, acorde con el Código de Comercio, el nombre seguido de la clase de sociedad a que corresponda o su sigla respectiva, es requisito para la constitución y prueba del ente social, y de aplicación para efectos fiscales y por tanto, para dar cumplimiento a lo dispuesto en el artículo 617 del Estatuto Tributario se debe indicar la razón social completa con el tipo de sociedad.

3.1.1.3. ¿En qué consiste el requisito del literal g) del artículo 617 del Estatuto Tributario?

Respecto al "*Valor total de la operación",* se precisa que debe incluirse el monto total de la operación, independientemente de la forma de pago.

Ahora, cuando la operación deba ser reajustada por mayor valor a la transacción efectuada, también deberán constar en nueva factura, sin perjuicio de los comprobantes internos que deben elaborarse y su registro en los correspondientes libros. En la nueva factura deberá dejarse constancia que se trata de un ajuste a la operación realizada anteriormente y solamente deberá expedirse por la diferencia no cobrada; de esta manera se logrará que la nueva factura no se tome como expedida en una operación diferente a la que se pretende ajustar.

> *De acuerdo con los literales c) y g) del artículo 617 del Estatuto Tributario, la factura debe incluir la discriminación del IVA pagado y el valor total de la operación, respectivamente ¿cómo se debe entender ello cuando luego de expedida la factura se debe hacer un incremento?*

El valor total de la operación incluye el valor de los bienes y/o servicios junto con el impuesto. Ese valor puede ser incidido, entre otras razones, porque se aplica una tarifa de impuesto errada o, inclusive, si éste se omite.

Dado que, en cualquiera de estos casos el valor real de la operación implica un mayor valor total, de acuerdo con el concepto en cita, conllevaría la expedición de una nueva factura por el mayor valor, por la diferencia no cobrada.

Así las cosas, si se requiere aumentar el valor total de la factura, por efecto de la omisión del impuesto, es factible que se proceda al ajuste pertinente**,** permitiendo que se refleje la realidad de la operación y, en tanto, se justifique el hecho en el cuerpo de esta.

Luego, so pena de la nota correspondiente, deberá expedirse la factura con la cual se efectúa el ajuste, la que debe identificar, con su número y fecha, la factura que se afecta, el valor omitido del impuesto y el valor total ajustado, así como la constancia del motivo que justifica esta acción.

3.1.1.4. ¿Cuál es el idioma y moneda en el que se debe expedir la factura electrónica de venta?

En lo relativo al idioma y la moneda de facturación, actualmente el artículo 73 de la Resolución DIAN No. 000042 de 2020, a través de la cual se desarrollan las normas en materia de los sistemas de facturación vigentes, dispone lo siguiente:

> *"Artículo 73. Idioma y moneda en el contenido de los sistemas de facturación de venta. Se debe utilizar el idioma español y el peso colombiano en la generación de los sistemas de facturación, sin perjuicio que además de expresar el respectivo valor en pesos colombianos pueda expresarse en otra moneda y en un idioma distinto al español".*

Así las cosas, sin importar la moneda acordada para el pago de la operación económica y siendo la factura electrónica de venta exigible y regulada por la legislación doméstica, dentro de la cual se exige usar el peso colombiano por ser la moneda oficial y el idioma español, la misma deberá expedirse en dicha moneda oficial.

Aunado a ello, de conformidad con el artículo 10 de la Constitución Política, el castellano es el idioma oficial de Colombia. A su vez, la misma Carta Política en su artículo 150, numeral 13, le otorga al Congreso de la República, entre otras, la función de *"Determinar la moneda legal, la convertibilidad y el alcance de su poder liberatorio, y arreglar el sistema de pesas y medidas".*

Es así como el artículo 6 de la Ley 31 de 1992, dispone la unidad monetaria y unidad de cuenta de Colombia como el peso emitido por el Banco de la República. Por su parte, el artículo 8 de la citada ley señala que la moneda legal, que está constituida por billetes y moneda metálica, debe expresar su valor en pesos de acuerdo con las denominaciones que establezca la Junta Directiva del Banco de la República y constituye el único medio de pago de curso legal con poder liberatorio ilimitado.

En consecuencia, teniendo en cuenta las anteriores disposiciones normativas, este Despacho concluye que, en efecto, el sujeto obligado a facturar debe generar la respectiva factura electrónica de venta en su totalidad en idioma y moneda oficial colombiana, esto es, español y peso colombiano, respectivamente. Lo anterior sin perjuicio de que pueda a su vez expresarse la factura electrónica de venta en otros idiomas o monedas complementarios.
Por su parte, el adquiriente de los bienes y servicios deberá verificar el cumplimiento de dichos requisitos a efectos de que se cumpla con lo establecido en el artículo 771-2 del Estatuto Tributario y demás disposiciones que exigen requisitos para que los documentos indicados en el presente artículo tengan valor probatorio para efectos tributarios.

3.1.1.5. ¿Una plataforma de desarrollo de software de facturación electrónica puede firmar las facturas de sus clientes que no tienen su propia firma digital?

El numeral 7 del artículo 1.6.1.4.1 del Decreto 1625 de 2016 señala la definición de facturador electrónico, así:

> *"(…) 7. Facturador Electrónico: Es facturador electrónico el sujeto obligado a expedir factura electrónica de venta, notas débito, notas crédito y demás documentos electrónicos que se deriven de la factura electrónica de venta de conformidad con los requisitos, características, condiciones, términos y mecanismos técnicos y tecnológicos que para el efecto establezca la Unidad Administrativa Especial Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (DIAN). (…)."*

De igual manera, el numeral 14 del artículo 11 de la Resolución DIAN 000042 de 2020 enumera uno de los requisitos de la factura electrónica de venta, a saber:

> *"(…) 14. La firma digital del facturador electrónico de acuerdo con las normas vigentes y la política de firma establecida por la Unidad Administrativa Especial Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (DIAN), al momento de la generación como elemento para garantizar autenticidad, integridad y no repudio de la factura electrónica de venta".*

De la normatividad trascrita, se concluye que es el facturador electrónico quien debe incluir la firma digital, como elemento para garantizar autenticidad, integridad y no repudio de la factura electrónica de venta.

Por otra parte, sobre el asunto, se precisa que la naturaleza personal de la firma digital la hace es inherente a ella y, por ende, la facultad o deber de firmar siempre será de la persona que esté obligada a ello. En este caso, esta persona es el facturador electrónico; sujeto que debe firmar la factura electrónica de venta.

No obstante, debe precisarse que la figura de mandato permite que las personas otorguen poder a otro sujeto para desarrollar una labor. En este caso, el mandatario puede ser facultado por el mandante para firmar la factura electrónica de venta.

En consecuencia, el deber de firmar está en cabeza del facturador electrónico, quien puede a voluntad propia otorgar esta facultad mediante poder a su mandatario, con el fin de que éste firme en su propio nombre y en razón al encargo encomendado. Cabe advertir que este mandato no permite el uso o suplantación de la firma digital como medio de identificación personal, sino que otorga la facultad de que la factura sea firmada por el mandatario con su propia firma".

Por ende, el mandatario podrá firmar por el facturador electrónico cumpliendo con el requisito exigido por el numeral 14 del artículo 11 de la Resolución DIAN 000042 de 2020, siempre que el mismo cuente con el poder suficiente para ello, otorgado por su mandante, facturador electrónico.

Para finalizar, se advierte que la facultad de firmar conlleva la responsabilidad de garantizar autenticidad, integridad y no repudio de la factura electrónica de venta, tal como se explicó previamente.

3.1.1.6. ¿Qué debe entenderse por valor total de la operación y descripción de los artículos vendidos o servicios prestados?

Al respecto, tal como se explicó previamente, se tiene que dentro de los requisitos de la factura de venta dispuestos en el artículo 617 del Estatuto Tributario, se encuentra:

> *"(…)*
> *c) Apellidos y nombre o razón social y NIT del adquirente de los bienes o servicios, junto con la discriminación del IVA pagado.*
> *(…)*
> *f) Descripción específica o genérica de los artículos vendidos o servicios prestados.*
>
> *g. Valor total de la operación (…)".*

Por ende, deberá el vendedor describir los bienes vendidos de manera genérica o específica dependiendo de la modalidad de operación económica que éste desarrolle y así mismo, deberá discriminar el impuesto sobre las ventas pagado y el valor total de la operación.

3.1.1.7. ¿Cómo se debe entender el requisito de describir los bienes facturados cuando se trata de un kit de productos diferentes que se agrupan para la venta?

Cuando se comercializan varios elementos, debe elaborarse una factura o su equivalente, con el lleno de los requisitos establecidos por el art. 617 del E.T, por cada transacción realizada tal como se dispone en la normatividad vigente.

En cuanto a la descripción específica o genérica se refiere, el hecho de que la denominación se haga de manera general o particular no reviste mayor trascendencia, pues lo relevante consiste en la mención a todos los elementos objeto de la transacción y la fácil identificación de los mismos, a través del documento factura o su equivalente, independientemente de la modalidad de descripción escogida

Se entiende por género, aquella descripción de cosas "bienes y/o mercancías -, que tienen caracteres comunes, así, no sería procedente facturar con la descripción de "Muebles y Enseres" toda vez que no está describiendo físicamente los objetos sino presentándolos bajo la denominación contable.

Otra cosa sería, hacer la descripción como escritorios, mesas secretariales, máquinas de escribir, archivadores, aparatos telefónicos, con lo cual se está independizando genéricamente los artículos vendidos.

Por el contrario, la descripción será específica cuando se identifique cada uno de los bienes facturados por las señas que lo individualizan. Así las cosas, si la codificación planteada, supone la clasificación de bienes en términos globales, evitando con ello la identificación de los artículos sujetos a la transacción, no es posible elaborar las facturas bajo dicha metodología, pues se estaría vulnerando el requisito establecido por el literal f del artículo 617 del Estatuto Tributario, y en consecuencia quien la expide se haría acreedor a la sanción prevista en el artículo 652 ibídem.

Considera este despacho, que la norma fiscal al exigir el cumplimiento de este deber formal en la facturación, no da posibilidad a un tratamiento diferente, así se comercialicen los productos como un solo conjunto y a un único precio, por lo tanto, la factura o documento o documento equivalente debe por expresa disposición legal contener la descripción de los bienes enajenados, así como su condición de bien exento, excluido o gravado y la tarifa del IVA respectiva.

3.1.1.8. ¿Por qué y para qué se exige la inclusión del Código Único de Factura Electrónica -CUFE?

En las normas anteriormente reseñadas se encuentran los requisitos de la factura electrónica de venta y, específicamente, respecto a la exigencia del código CUFE el mismo se dispone como un requisito de la misma en el numeral 15 del artículo 11 de la Resolución DIAN No. 000042 de 2020 y se define en el numeral 11 del artículo 1 del mencionado acto administrativo, como:

> *"11. Código Único de Factura Electrónica -CUFE: Es un requisito de la factura electrónica de venta con validación previa a su expedición, constituido por un valor alfanumérico que permite identificar de manera inequívoca la citada factura, incluido en los demás documentos e instrumentos electrónicos que se deriven de la citada factura, cuando fuere el caso".*

Ahora bien, acerca de la construcción del CUFE y la manera en la cual el mismo debe generarse, el numeral 10.1. del Anexo Técnico de la factura electrónica de venta - versión 1.8. vigente, explica que técnicamente éste es utilizado con varios propósitos, entre ellos:

> *"(…) Como identificador universal de una transacción comercial y como un mecanismo del sistema técnico de control fiscal para validar la integridad y autenticidad de informaciones claves del ejemplar de la factura electrónica (…)".*

Describiendo que dicho identificador "*está indicado y referenciado para las instancias o ejemplares que contienen datos con la sintaxis y la semántica de operaciones mercantiles y que se producen para dejar registro electrónico de la ocurrencia de estas".*

Gracias a su algoritmo éste *"permite identificar unívocamente una factura electrónica en el territorio nacional, lo cual se logra por medio de la generación de un código único usando una función one-way hash"*.

Téngase en cuenta que tratándose del sistema de facturación electrónica de acuerdo al anexo Técnico vigente: "*Para la generación del CUFE se debe utilizar el algoritmo SHA-384 que garantiza que dos (2) cadenas de texto no generarán el mismo hash" el cual, está descrito en el numeral 10.1.1.1. del Anexo Técnico de la factura electrónica de venta - versión 1.8. vigente, el cual se encuentra disponible en el sitio web de la DIAN.*

3.1.1.9. ¿El dígito de verificación del NIT hace parte de los requisitos de la Factura Electrónica de venta?

El artículo 771-2 del Estatuto Tributario señala los requisitos que deben cumplir las facturas, así como los documentos equivalentes, para la procedencia de costos, deducciones e impuestos descontables, en los siguientes términos:

> *"Artículo 771-2. Procedencia de costos, deducciones e impuestos descontables. Para la procedencia de costos y deducciones en el impuesto sobre la renta, así como de los impuestos descontables en el impuesto sobre las ventas, se requerirá de facturas con el cumplimiento de los requisitos establecidos en los literales b), c), d), e), f) y g) de los artículos 617 y 618 del Estatuto Tributario.*
> *Tratándose de documentos equivalentes se deberán cumplir los requisitos contenidos en los literales b), d), e) y g) del artículo 617 del Estatuto Tributario.*

Por su parte el artículo 617 ibídem, señala:

> *"Art. 617. Requisitos de la factura de venta. Para efectos tributarios, la expedición de factura a que se refiere el artículo 615 consiste en entregar el original de la misma, con el lleno de los siguientes requisitos:*
> *a. Estar denominada expresamente como factura de venta.*
> *b. Apellidos y nombre o razón y NIT del vendedor o de quien presta el servicio.*
> *c. Apellidos y nombre o razón social y NIT del adquirente de los bienes o servicios, junto con la discriminación del IVA pagado.*
> *(…)".*

Esta norma es clara al establecer, entre los requisitos de la factura, la identificación del adquirente, con su nombre o razón social, así como con el Número de Identificación Tributaria -NIT, indistintamente que se trate de persona natural o jurídica.

Respecto al dígito de verificación, la Orden Administrativa No. 001 de 2005, que establece el procedimiento para la inscripción, actualización y cancelación de la información en el Registro Único Tributario – RUT, dispone:

> *"La DIAN ejerce los controles técnicos para que este número [NIT] sea exclusivo de cada persona, permitiendo su individualización en forma inequívoca para todos los efectos en materia tributaria, aduanera y cambiaria.*
>
> *En todos los casos, el NIT tiene adicionalmente un dígito de verificación asignado por el sistema de información, el cual no se considera como número integrante del NIT, cuya función es individualizar de forma exclusiva al cliente externo y garantizar la veracidad de su expedición del mismo y la exclusividad para el contribuyente al que se asigna".*

En armonía con la Orden Administrativa No. 001 de 2005, se ha reiterado en su doctrina que el dígito de verificación no se considera como número integrante del NIT. Este criterio no sólo se ha sostenido en el Oficio No. 005959 del 7 de febrero de 2005 bajo análisis, sino también en los oficios Nos. 035986 de 1997, 045078 de 1999, 037547 de 2012, 026959 de 2018, entre otros.

Ahora bien, teniendo en cuenta que la función del dígito de verificación es individualizar de forma exclusiva al cliente externo y garantizar la veracidad de la expedición del NIT, el sistema de facturación electrónica en la funcionalidad de la factura electrónica de venta, lo contempla como parte de las 'condiciones técnicas' dentro del procedimiento tecnológico que se debe adelantar por parte del facturador, para la debida generación y trasmisión de la factura electrónica de venta.

La Resolución DIAN No. 000042 de 2020 y el Anexo Técnico de Factura Electrónica de Venta versión 1.8. hoy vigente, incluye dentro de las condiciones técnicas del formato para la generación de la citada factura, la identificación del facturador y del adquirente, la cual debe incluir el dígito de verificación (numeral 6.1. Factura electrónica de venta: Invoice).

De hecho, para finalizar exitosamente el procedimiento informático de validación, en aras de dar por culminada la obtención de la validación previa (modalidad en la que opera el sistema de facturación electrónica, en virtud de lo dispuesto en el artículo 616-1 del Estatuto Tributario), se debe dar cumplimiento a la forma en la que se describen las reglas de validación para que el sistema pueda validarlas; en este sentido, el requerimiento de informar el dígito de verificación (DV) hace parte de la forma en la cual se describe la regla de identificación. Es por ello, que si no se ha informado, se emite un mensaje de "no está informado el DV en el NIT" y una vez informado el DV éste es objeto de la validación por el sistema, que aplica la regla lógica "valida que el DV del NIT informado sea correcto". Lo anterior, so pena de emitir un mensaje de "El DV no es correcto".

Del recuento anterior se concluye que, si bien, el criterio del Oficio 005959 del 7 de febrero de 2005 está vigente, puesto que el dígito de verificación no se considera como número integrante del NIT, esto no impide que, en el marco del sistema de facturación electrónica, el dígito de verificación (DV) haga parte de las 'condiciones técnicas' dentro del proceso de validación previa, con el fin de obtener una identificación plenamente correcta y verificable.

Por otra parte, frente a la representación gráfica de la factura electrónica de venta, es pertinente resaltar que la misma no corresponde a la factura de venta en sí misma, puesto que es la información consignada en el formato XML la que tiene valor legal. Sobre este punto, el numeral 9.2. del Anexo Técnico de Factura Electrónica de Venta versión 1.8. explica:

> *"La Representación Gráfica. La representación gráfica puede ser diseñada de acuerdo con las necesidades del OFE; como la generación está en formato XML, entonces cualquier herramienta informática de conversión de este formato a .pdf, .docx, u otros formatos digitales será suficiente para cumplir con lo previsto en la normatividad vigente. (…) La representación gráfica debe incluir el código QR en todas las páginas de los formatos digitales y de la impresión en papel de la factura electrónica. La representación gráfica siempre será "una representación, una imagen" de la información consignada en el formato XML de los perfiles de transacciones comerciales para la DIAN. Esto significa que el documento electrónico siempre será el que tenga valor legal para las autoridades nacionales. Si cualquier persona requiere validar la autenticidad de una representación gráfica, entonces deberá acceder al sitio web que la DIAN disponga para ello, activar el hiperenlace, diligenciar los campos de información,*

disparar el botón de Validación, y comparar lo que le muestra la respuesta devuelta por el sistema de facturación electrónica de la DIAN con lo que le exhibe la representación que tiene a la mano, y proceder en consecuencia. Si la información difiere, podrá denunciar el hecho a la DIAN, porque puede tratarse de un documento apócrifo, sin validez legal, y que podría ser la evidencia de una acción que amerita ser investigada fiscalmente, con las implicaciones comerciales, administrativas y penales que se deriven por la infracción del Estatuto tributario".

Así las cosas, se debe precisar que el hecho de que en la representación gráfica de la factura electrónica de venta no se vea reflejado el dígito de verificación (DV) esto no invalida la factura. Lo anterior debido a las razones precitadas y, principalmente, porque la representación gráfica no es en si misma la factura electrónica de venta previamente validada por la DIAN, sino que corresponde a "una representación, una imagen de la información consignada en el formato XML de los perfiles de transacciones comerciales para la DIAN".

3.1.2. Descriptor: **Sujetos obligados a expedir factura electrónica de venta**

De conformidad con el artículo 8 de la Resolución DIAN No. 000042 de 2020, se encuentran obligados a expedir factura electrónica de venta con validación previa a su expedición, los sujetos de que trata el artículo 1.6.1.4.2. del Decreto 1625 de 2016, Único Reglamentario en Materia Tributaria y el artículo 6 de dicho acto administrativo. Conociendo a este tipo de sujetos, en lo sucesivo, como facturadores electrónicos.

3.1.3. Descriptor: **La factura electrónica de venta en el sistema de facturación electrónica**
3.1.3. ¿Cuáles son los medios de operación de la factura electrónica de venta?

El software de facturación electrónica de venta, de acuerdo con el numeral 2 del artículo 22 de la Resolución DIAN No. 000042 de 2020 vigente, puede corresponder a:

a. Un desarrollo informático propio o desarrollo informático adquirido.
b. Al servicio gratuito de factura electrónica de venta, dispuesto por la Unidad Administrativa Especial Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales -DIAN.
c. Al suministrado a través de un proveedor tecnológico.

De manera que el obligado a facturar podrá implementar cualquiera de los citados softwares para el cumplir con la obligación de facturar electrónicamente.

3.1.4. Descriptor: **Generación y trasmisión de la factura electrónica de venta**
3.1.4.1. ¿En qué consiste la generación?

De acuerdo con lo dispuesto en el numeral 8 del artículo 1.6.1.4.1 del Decreto 1625 de 2016 la generación de la factura electrónica de venta "*es el procedimiento informático para la estructuración de la información de acuerdo con los requisitos que debe contener una factura electrónica de venta, previo a l*a transmisión, validación, expedición y recepción de *la misma".*

3.1.4.2. ¿En qué consiste la trasmisión?

Acerca de la trasmisión para la validación de las notas débito y crédito, el artículo 25 de la Resolución 000042 de 2020 dispone:

"Artículo 25. Transmisión para la validación. La Transmisión para la validación es un procedimiento que se desarrolla con posterioridad al cumplimiento de lo dispuesto en la Sección 2 de este Capítulo, que consiste en transmitir el ejemplar de la información que contendrá la factura electrónica de venta, las notas débito, notas crédito e instrumentos electrónicos que se derivan de la factura electrónica de venta a la Unidad Administrativa Especial Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales - DIAN-, cumpliendo con las condiciones, términos y mecanismos técnicos y tecnológicos, de conformidad con el «Anexo técnico de factura electrónica de venta»".

3.1.5. Descriptor: **Validación de la factura electrónica de venta**
3.1.5.1. ¿En qué consiste la validación previa?

Las normas que rigen la facturación electrónica, tratan la validación previa de la factura electrónica de venta, y precisan que dicho proceso no valida el fondo de las operaciones de venta de bienes y prestación de servicios.

Es así, como se aclara que la validación previa no implica que la DIAN valore, verifique o dé visto bueno al contenido de la factura electrónica de venta y al cumplimiento de las obligaciones fiscales derivadas de ella.

Esto quiere decir que, aun cuando las facturas electrónicas de venta sean validadas por la DIAN, ello no es óbice para dejar de fiscalizar las operaciones que se soporten con dichos documentos, verificando el cumplimiento de las obligaciones sustanciales y formales, y requisitos de fondo que se originen de las operaciones económicas de venta de bienes o prestación de servicios previamente facturadas.

3.1.5.2. ¿Es legítimo interpretar que el régimen de facturación electrónica con validación previa genera una presunción legal de que el emisor de la factura cumplió con todos los requisitos de habilitación establecidos por la DIAN, y en consecuencia existe y realiza operaciones reales, invirtiéndose la carga de la prueba en contra de la parte que busca alegar la calidad de proveedor como ficticio o inexistente?

Sobre este punto, se reitera que corresponde a las partes de la operación de venta de bienes o prestación de servicios garantizar el cumplimiento de las obligaciones formales y sustanciales en materia fiscal, fundadas en el principio de realidad económica.

Por ende, la correcta expedición de la factura electrónica de venta no es prueba suficiente para acreditar la procedencia de costos, deducciones o impuestos descontables, ya que estos reconocimientos requieren del cumplimiento de otros requisitos dispuestos en la normatividad tributaria para cada caso concreto.

3.1.6. Descriptor: **Expedición y entrega de la factura electrónica de venta**
3.1.6.1. ¿En qué consiste la expedición y entrega?

La obligación de expedición y entrega de la factura de venta o documento equivalente es del vendedor de bienes o prestador del servicio en los términos del artículo 616-1 del Estatuto Tributario.

El adquiriente, por su parte, debe exigir su entrega para soportar costos, gastos e impuestos descontables, de acuerdo con las exigencias dispuestas en el artículo 771-2 del Estatuto Tributario.

Adicionalmente, se precisa que el cumplimiento de los requisitos de la factura de venta (en cualquiera de sus modalidades) dispuestos en el artículo 617 del Estatuto Tributario, debe efectuarse en concordancia con los artículos 11 y 12 de la Resolución DIAN No. 000042 de 2020 o la norma que haga sus veces.

Así mismo, debe precisarse que estos deberes sobre la factura electrónica de venta, están dispuestos en el numeral 5 del artículo 1.6.1.4.1. del Decreto 1625 de 2016, el cual dispone:

> *"5. Expedición y entrega de la factura de venta y/o del documento equivalente. La expedición de la factura de venta y/o del documento equivalente, comprende su generación, así como la transmisión y validación para el caso de la factura electrónica de venta; la expedición se cumple con la entrega de la factura de venta y/o del documento equivalente al adquiriente, por todas y cada una de las operaciones en el momento de efectuarse la venta del bien y/o la prestación del servicio, cumpliendo con los requisitos establecidos para estos documentos, teniendo en cuenta las disposiciones contenidas para cada sistema de facturación y las demás condiciones, términos y mecanismos técnicos y tecnológicos que para el efecto establezca la Unidad Administrativa Especial Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales - DIAN, conforme con lo previsto en el parágrafo 2 del artículo 616-1 del Estatuto Tributario".*

3.1.6.2. ¿Si el usuario, adquirente del bien o servicio, no cuenta con correo electrónico para efectos de la entrega de la factura electrónica, la compañía prestadora del servicio podría negarse a la prestación de los servicios que ofrece?

El proveedor de un bien o servicio que expide factura electrónica, siempre debe generarla en el formato estándar XML adoptado por la DIAN y entregarla al adquirente según la condición de éste, es decir, en formato electrónico si el adquirente es obligado a expedir factura electrónica o, si no lo es, haya optado por esta forma de entrega.

Para tal efecto debe informar como mínimo un correo electrónico. (...) Cuando el adquirente no es obligado a factura electrónica o es simplemente un adquirente de bienes o servicios que no ha optado por esa forma de entrega, la recibirá en representación gráfica en formato impreso o digital. En este último evento debe informar un correo electrónico, a menos que el vendedor se la disponga en un sitio electrónico.

El vendedor o proveedor no puede negarse a prestar el servicio si el adquirente no informa un correo electrónico para la entrega de la representación gráfica de la factura electrónica en medio digital.

Así las cosas, se concluye que, quien expide la factura electrónica, debe asegurarse de entregar a sus adquirentes la factura electrónica en la forma que corresponda según la situación de los mismos. El vendedor o proveedor no puede negarse a prestar el servicio si el adquirente no informa un correo electrónico para la entrega de la representación gráfica de la factura electrónica en medio digital, a menos que este documento se ponga a disposición del usuario o adquirente en un sitio electrónico dispuesto por obligado a facturar. Si ello no es así, deberá entregar necesariamente la representación gráfica de la factura electrónica en formato físico (impresión).

3.1.6.3. ¿El correo electrónico mediante el cual se realiza el envío o recepción de los archivos XML y PDF ¿cumple una función de facilitar el envío o recepción de los mensajes de datos, o, cumple función de notificación de llegada de la información? ¿cumple la función de determinar el origen, el destino del mensaje, la fecha y la hora en que fue enviado o recibido el mensaje o producido el documento adjunto?¿es soporte que permita demostrar qué reproduce con exactitud la información generada, enviada o recibida?

Teniendo en cuenta lo antes expuesto, es claro que la obligación de expedir la factura electrónica de venta comprende que ésta "*sea entregada al adquiriente de manera física o electrónica según el caso, por todas y cada una de las operaciones en el momento de efectuarse la venta del bien y/o la prestación del servicio, acompañada del documento electrónico de validación"*.

Al respecto, debe tenerse presente que los medios de entrega de la factura electrónica de venta están dispuestos en el artículo 29 de la Resolución DIAN No. 000042 de 2020, el cual divide a los adquirientes en: (i) adquirientes facturadores electrónicos y (ii) adquirientes que no son facturadores electrónicos, previendo en ambos casos, el correo electrónico como uno de los medios de entrega de la factura electrónica de venta y su validación.

Así las cosas, conforme lo dispone el artículo 29 de la Resolución DIAN No. 000042 de 2020, el correo electrónico suministrado por el adquiriente del bien y/o servicio, es un medio de entrega y de recepción de la factura electrónica de venta.

3.1.6.4. ¿Es viable conservar los anexos del correo electrónico sin conservar el mensaje en donde llega? o ¿debe conservarse el mensaje de correo electrónico en el que se recibe el archivo XML y el archivo PDF?¿Cuál es el tiempo durante el cual debe conservarse el mensaje de correo electrónico?

Es importante tener en cuenta que el artículo 743 del Estatuto Tributario dispone en relación con la idoneidad de los medios de prueba que ella depende, en primer término, *"de las exigencias que para establecer determinados hechos preceptúen las leyes tributarias o las leyes que regulan el hecho por demostrarse y a falta de unas y otras, de su mayor o menor conexión con el hecho que trata de probarse y del valor de convencimiento que pueda atribuírseles de acuerdo con las reglas de la sana crítica".*

Por lo que, dependiendo del hecho que se pretenda probar, el interesado deberá presentar la respectiva prueba idónea de conformidad con la norma previamente citada. Ahora bien, en lo relativo al tiempo de conservación de los documentos, informaciones y pruebas, deberá observarse la regla general del artículo 632 del Estatuto Tributario, teniendo en cuenta lo dispuesto por el articulo 46 la Ley 962 de 2005 (con sus modificaciones posteriores).

Por lo expuesto, puede concluirse que para la procedencia de los costos y deducciones en el impuesto sobre la renta e impuestos descontables en el impuesto sobre las ventas- IVA, una de las pruebas idóneas es la factura electrónica de venta. Por lo cual, el reconocimiento fiscal de los costos, deducciones e impuestos descontables se encuentra sujeto a la expedición de este documento con el lleno de los requisitos legales, atendiendo las condiciones, términos, plazos, mecanismos técnicos, tecnológicos y procedimientos que requiere la generación, transmisión y su validación de la DIAN y posterior expedición y entrega.

3.1.7. Descriptor: **Notas asociadas y no asociadas a una factura electrónica de venta y la anulación de la factura electrónica**

3.1.7.1. ¿Para que sirven las Notas débito y crédito?

Las notas, según se indica en las normas sobre facturación electrónica con validación previa vigentes, pueden ser expedidas por diversas razones de orden fiscal o contable.

El artículo 1.6.1.4.1.3. del Decreto 1625 de 2016 establece las condiciones de expedición de la factura electrónica y, en su parágrafo 2 y parágrafo 3 se refiere a las notas crédito, su formato, su contenido y forma de entrega.

Así, en concordancia con lo establecido en el artículo 1.6.1.4.1.3. del Decreto 1625 de 2016, el numeral 25 del artículo 1 de la Resolución DIAN No. 000042 de 2020, establece la definición de notas crédito y notas débito para la factura electrónica de venta.

Adicionalmente, téngase en cuenta que el artículo 30 de la misma Resolución establece los requisitos con los cuales deberán contar las notas débito y notas crédito que se derivan de la factura electrónica de venta.

Debe señalarse que las notas crédito que se derivan de la factura electrónica de venta con validación previa, se encuentran sometidas a los procedimientos de generación (artículo 23), transmisión para validación (artículo 25) y validación (artículo 27), cumpliendo con las condiciones, términos y mecanismos técnicos y tecnológicos, de conformidad con el «Anexo técnico de factura electrónica de venta».

Ahora, cuando se trate de notas débito, el mayor valor de la operación efectuado por medio de la nota debe ser soportado, a efectos del impuesto sobre la renta y complementarios en una nueva factura electrónica debido a que el artículo 771-2 del Estatuto Tributario, exige que el costos, deducción y descontables que se pretendan hacer valer en las declaraciones tributarias estén sustentados en facturas de venta.

Finalmente, respecto a las notas crédito por descuento, debe ser claro, que el hecho que la DIAN exija como parte del sistema de la factura electrónica, la entrega de las últimas notas crédito referidas, no implica modificación alguna en materia del Impuesto sobre las Ventas y su base gravable, toda vez que si las mismas documentan descuentos posteriores a la expedición de la factura supeditados a una condición o hecho futuro que puede suceder o no y, es claro que los descuentos diferentes de los efectivos, acorde con el artículo 454 del Estatuto Tributario, no afectan la base gravable de la factura ni el impuesto facturado.

Por otra parte, se advierte que en el sistema de facturación electrónica, las notas a las facturas electrónicas de venta, permiten que, si hay lugar a una operación que no se efectuó, la misma puede revertirse dicha operación por medio de la nota correspondiente de acuerdo con los mecanismos técnicos y tecnológicos estipulados en el anexo técnico de Factura Electrónica de Venta versión 1.8. vigente.

3.1.7.2. Un sujeto obligado a facturar electrónicamente, que va a ser absorbido en un proceso de fusión con otra compañía cómo debe emitir una nota crédito sobre una factura que es del contribuyente absorbido? ¿se pueda transferir la facturación electrónica de correcta forma, teniendo en cuenta que la nota crédito que se emita ira referenciada a un CUFE que no existe en la compañía absorbente?

La normatividad vigente (Resolución DIAN No. 0000042 de 2020 o la que haga sus veces) es clara en determinar que las notas débito y notas crédito en el sistema de facturación electrónica no necesariamente deben asociarse a una factura electrónica de venta.

En este orden, si bien la operación económica se fundamenta en la venta de bienes y/o prestación de servicios que han sido previamente facturados, ello no implica que las notas débito y notas crédito deban asociarse siempre a una factura electrónica de venta en el sistema electrónico.

Ahora bien, acerca de la trasmisión para la validación de las notas débito y crédito, el artículo 25 de la Resolución 000042 de 2020 dispone:

> *"Artículo 25. Transmisión para la validación. La Transmisión para la validación es un procedimiento que se desarrolla con posterioridad al cumplimiento de lo dispuesto en la Sección 2 de este Capítulo, que consiste en transmitir el ejemplar de la información que contendrá la factura electrónica de venta, las notas débito, notas crédito e instrumentos electrónicos que se derivan de la factura electrónica de venta a la Unidad Administrativa Especial Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales - DIAN-, cumpliendo con las condiciones, términos y mecanismos técnicos y tecnológicos, de conformidad con el «Anexo técnico de factura electrónica de venta»*

3.1.7.3. ¿*Una* compañía puede realizar notas crédito por descuentos aprobados a todas las facturas electrónicas de venta?

De acuerdo con la normatividad y la doctrina histórica de la DIAN, existen dos categorías diferentes de descuentos: i) los efectivos o no condicionados y ii) los financieros o condicionados, los cuales tienen distintas implicaciones en materia de IVA.

Ahora bien, tratándose de notas crédito a una factura electrónica, debe tenerse en cuenta que, de conformidad con lo establecido en el artículo 1.6.1.4.15. del Decreto 1625 de 2016 y el artículo 30 de la Resolución DIAN 000042 de 2020 o la norma que haga sus veces, cuando se elaboren notas crédito que se derivan de la factura electrónica de venta, las mismas se deben incluir de manera individual o acumulada según el caso, en el contenedor electrónico y surtir el trámite respectivo de validación previa, ya que dentro del sistema de facturación electrónica, al ser la factura u documento electrónico, las notas sobre las mismas también deberán serlo.

3.1.8.4. ¿Para efecto del cumplimiento del porcentaje para devolución automática prevista en el artículo 855 del Estatuto Tributario, en lo relativo al soporte de costos y gastos, las notas débito y crédito sobre facturas electrónicas entran o no a formar parte del cálculo para efectos del cumplimiento del porcentaje, esto es, 25% y 85% para el año 2020 y 2021, respectivamente?

Si alguna factura electrónica con validación previa considerada dentro del porcentaje que exige la norma como soporte de los mencionados conceptos, estuviera afectada con notas crédito, por ejemplo, en virtud de devolución de mercancías, la misma afecta la factura que soporta la operación original, disminuyendo su valor, en consecuencia deben considerarse en conjunto.

Al verse reducido el valor inicialmente facturado, el valor del respectivo costo, gasto y/o impuesto descontable soportado en factura electrónica será inferior a su valor nominal por efecto de la respectiva nota. En este sentido, al disminuir el valor de la factura disminuye también el valor del costo o gasto y/o impuesto descontable en ella soportado y, en consecuencia, puede incidir en el porcentaje que debe estar soportado en este tipo de documentos.

Se concluye entonces que, para efectos de la procedencia de costos, gastos y/o impuestos descontables los mismos deben estar soportados en factura o documento equivalente. Para efectos de la procedencia de la devolución automática se consideran las facturas electrónicas con validación previa, que soportan costos, gastos o impuestos descontables en los porcentajes señalados en el literal b) del parágrafo 5 del artículo 855 del Estatuto Tributario, modificado temporalmente por el artículo 3 del Decreto Legislativo 807 de 2020, en armonía con su decreto reglamentario.

En el evento que esas facturas estén afectadas con notas débito o crédito, el solicitante deberá valorar la situación que se presenta y, dependiendo de lo que se establezca, así como del momento de los hechos, deberá determinar si se cumple o no con el porcentaje mínimo que exige la norma como requisito para la devolución automática.

3.1.7.5. ¿Cómo sería el manejo de las notas crédito que no tienen una asociación directa a una factura electrónica y que, por tanto, no se pueden netear? Lo anterior considerando que el reporte no permite valores negativos.

En este punto es preciso informar que, como lo ha venido explicado la doctrina histórica de la Entidad, cuando la operación deba ser reajustada por mayor valor a la transacción efectuada, también deberán constar en nueva factura, sin perjuicio de los comprobantes internos que deben elaborarse y su registro en los correspondientes libros.

En la nueva factura deberá dejarse constancia que se trata de un ajuste a la operación realizada anteriormente y solamente deberá expedirse por la diferencia no cobrada.

De modo que, tratándose de costos, deducciones o impuestos descontables que deriven de una nota crédito, se deberá expedir la respectiva factura de venta o documento equivalente por la diferencia registrada en la nota, de esta manera, se entiende soportado el costo, deducción o descontable pretendido dando cumplimiento a lo exigido en el artículo 771-2 del Estatuto Tributario.

3.1.7.6. ¿Es posible anular las facturas por no haber sido pagadas, teniendo en cuenta que esta debe expedirse en el mismo momento en que se realice la operación correspondiente?

La anulación de la factura de venta podrá efectuarse cuando la operación económica que se soporta no se lleva a cabo. Sin embargo, no es posible anular la factura de venta cuando la operación de venta o prestación de servicio se efectúa y no se recibe el pago de la misma.

Tratándose de factura electrónica de venta, la Resolución DIAN No. 000042 de 2020 dispone en el artículo 30, que la anulación de la factura, en caso que proceda, se deberá efectuar mediante el uso de nota crédito, indicando:

> *"(…) la nota crédito será el mecanismo de anulación de la factura electrónica de venta, caso en el cual el número de la factura anulada no podrá ser utilizado nuevamente. No podrán ser utilizadas las notas débito y/o las notas crédito electrónicas para realizar ajustes entre ellas".*

En este sentido, la anulación de la factura de venta podrá efectuarse cuando la operación económica que se soporta no se lleva a cabo. Sin embargo, no es posible anular la factura de venta cuando la operación de venta o prestación de servicio se efectúa y no se recibe el pago de la misma.

3.1.8. Descriptor: **Campos opcionales en la factura electrónica de venta**

En virtud de lo dispuesto en el artículo 72 de la mencionada Resolución DIAN No. 000042 de 2020, en la factura electrónica de venta se pueden incluir campos opcionales. Los cuales se permiten con el ánimo de facilitar las operaciones de un sector o grupo de actividades económicas afines.

De manera que, las entidades o instituciones de tipo gremial que representan los facturadores electrónicos respecto del sector o grupo antes indicado, podrán solicitarle formalmente a la Unidad Administrativa Especial Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales -DIAN, la inclusión de los datos requeridos para que los mismos y previa evaluación y autorización de la citada entidad, hagan parte del «Anexo técnico de factura electrónica de venta»; la solicitud deberá ser presentada ante la Subdirección de Gestión y Asistencia al Cliente de la Dirección de Gestión de Ingresos o la dependencia que haga sus veces de la Unidad Administrativa Especial Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales -DIAN, que tiene a cargo la definición de las funcionalidades del servicio informático electrónico de validación previa de factura electrónica de venta, para su evaluación y coordinación con la autoridad competente que corresponda.

3.1.8.1. La factura electrónica de venta en el sector transporte debe cumplir con requisitos propios del sector ¿Qué sucede si no es posible incluir dicha información adicional?

Acerca del sector transporte y los campos adicionales que el sistema de facturación electrónica ha incluido en virtud de lo dispuesto en el artículo 72 de la mencionada Resolución DIAN No. 000042 de 2020 se informa que sobre la operación propia de transporte de carga existe un suplemento requerido por el Ministerio de Transporte -para la implementación de su sector- como información adicional que se adicionó en la generación del citado documento electrónico, la cual está dispuesta en el numeral 18.2. del Anexo Técnico de la factura electrónica de venta - versión 1.8.

Por ende, acerca de la información complementaria del sector transporte, se sugiere revisar también el manual denominado: "Factura electrónica de transporte sistema de información registro nacional de despachos de carga- RNDC" expedido por el Grupo de Logística del Ministerio de Transporte en septiembre de 2021.

Capítulo 2. **La factura de venta de talonario o de papel**

3.2.1. Descriptor: **Casos en los que opera la factura de venta de talonario o de papel**
3.2.1.1. Nuevos obligados a facturar

La factura de talonario o de papel tiene un uso restrictivo en la normatividad vigente, y por ende, puede expedirse en los casos establecidos en los parágrafos 1 y 2 del artículo 8 de la Resolución DIAN No. 000042. A saber, cuando los sujetos inicien a ser considerados como facturadores electrónicos, por un plazo máximo de dos meses desde que adquiera la obligación como sujetos obligados a expedir factura de venta y/o documento equivalente y, los sujetos que opten por el impuesto unificado bajo el régimen simple de tributación -SIMPLE, quienes tendrán un plazo de dos (2) meses contados a partir de la inscripción que se realice del citado régimen en el Registro Único Tributario -RUT, para adoptar el sistema de facturación electrónica.

3.2.1.2. Inconvenientes tecnológicos

A su vez, cuando el facturador electrónico se encuentra presentando un inconveniente tecnológico, el mismo deberá por el tiempo en que dure el inconveniente, expedir factura de venta de talonario o de papel, de forma manual o autógrafa o a través de sistemas informáticos electrónicos, y dicha factura será válida como soporte de costos, gastos, deducciones, descuentos, exenciones, activos, pasivos, impuestos descontables tanto para el facturador electrónico como para el adquiriente, según corresponda; en todo caso, el facturador electrónico deberá cumplir con los requisitos de que trata el artículo 12 de la Resolución DIAN No. 000042 de 2020 y posteriormente trasmitirla a la DIAN en los términos del literal b) del artículo 31 del citado acto administrativo y, el adquiriente deberá revisar que se cumpla con lo establecido en el artículo 771-2 del Estatuto Tributario.

De otra parte, en caso de que el inconveniente sea atribuible a la DIAN, de conformidad con el parágrafo 3 del artículo 29 de la misma resolución, el facturador deberá incluir en el contenedor electrónico, sólo el formato de generación de factura electrónica de venta, es decir, sin validación.

Cuando deba utilizarse la factura de venta de talonario o de papel, la misma se puede generar de forma manual o autógrafa para lo cual se deben cumplir los requisitos de pre-impresión señalados arriba.

De igual manera, se puede generar a través de sistemas informáticos electrónicos, en este ultimo caso se entenderán cumplidos los requisitos de impresión previa, siempre que se efectúe conforme a lo dispuesto en las normas arriba citadas.

Capítulo 3. **Documentos equivalentes a la factura de venta**

3.3.1. Descriptor: **Documentos equivalentes a la factura de venta y sus requisitos**

3.3.1.1. Alcance y función de los documentos equivalentes a la factura electrónica de venta

Toda vez que en la actualidad, el artículo 1° del Decreto 358 de 2020 sustituyó el Capítulo 4 del Título 1 de la Parte 6 del libro 1 del Decreto 1625 de 2016, Único Reglamentario en Materia Tributaria, en ese sentido cabe mencionar que con la expedición del citado Decreto 358 de 2020, los únicos documentos equivalentes vigentes son los que se encuentran contenidos en el artículo 1.6.1.4.6. del Decreto 1625 de 2016.

Así, únicamente los documentos allí dispuestos son hoy considerados como equivalentes a la factura de venta y suplen la obligación de facturar para las operaciones en ellos dispuestas.

Al respecto debe preciarse que por disposición expresa del legislador respecto del tiquete de máquina registradora con sistema P.O.S., este a pesar de ser un documento equivalente a la factura de venta, establecido en numeral 1º del artículo 1.6.1.4.6. del Decreto 1625 de 2016 en concordancia con el numeral 1º del artículo 13 de la Resolución DIAN No. 000042 del 2020, no constituye soporte de costos, deducciones o impuestos descontables conforme lo establecido en el artículo 616-1 del Estatuto Tributario.

3.3.1.2. ¿Desde el punto de vista tributario, el documento generado electrónicamente por el botón de pago PSE, puede considerarse equivalente a la factura?

Sobre este asunto se informa que los documentos equivalentes a la factura de venta están dispuestos en el artículo 1.6.1.4.6. del Decreto 1625 de 2016, sustituido por el Decreto 358 de 2020. Estando sus requisitos determinados en el artículo 13 de la Resolución DIAN No. 000042 de 2020 o la que haga sus veces.

Por lo tanto, ningún documento distinto a los dispuestos por las normas reseñadas previamente tendrá la condición de documento equivalente a la factura de venta.

De modo que, si el sujeto obligado a facturar no cuenta con un documento equivalente para el tipo de venta o prestación de servicios que efectúa, deberá expedir factura electrónica de venta en los términos de la Resolución DIAN 000042 de 2020 o la que haga sus veces.

3.3.2. Descriptor: **El tiquete de máquina registradora con sistema POS**

Respecto del tiquete de máquina registradora con sistema P.O.S., este es un documento equivalente a la factura de ve{ta, establecido en numeral 1º del artículo 1.6.1.4.6. del Decreto 1625 de 2016 en concordancia con el numeral 1º del artículo 13 de la Resolución DIAN No. 000042 del 2020 norma en la cual se disponen sus requisitos.

Este documento equivalente no constituye soporte de costos, deducciones o impuestos descontables conforme lo establecido en el artículo 616-1 del Estatuto Tributario.

3.3.2.1. ¿Es posible anular un tiquete de máquina registradora con sistema P.O.S. cuando el mismo se ha expedido con ocasión de una operación de venta y con posterioridad a dicha operación el adquiriente solicita la expedición de la factura electrónica de venta con el fin de soportar impuestos descontables, costos y deducciones?

Una vez expedido el documento equivalente respecto de una operación realizada, con el lleno de los requisitos legales, puede afirmarse que el vendedor o prestador del servicio cumplió con su obligación.

No puede aceptarse que, por disposición de las partes, se vulneren las disposiciones relativas a la facturación, se anulen las facturas o documentos equivalentes ya expedidos y se expidan otros que no consulten la realidad de la operación comercial.

Así, el manejo administrativo interno de las empresas si bien es de su absoluta discreción debe adecuarse de tal manera que no vulnere las normas tributarias o las desconozca. Por ello, al tenor de lo previsto en el artículo 615 del Estatuto Tributario la factura o documento equivalente debe ser expedido al realizarse la operación y debe contener la fecha de la misma".

En este sentido, la anulación de la factura de venta podrá efectuarse cuando la operación económica que se soporta no se lleva a cabo.

Así las cosas, el sujeto obligado a facturar que cuente con la opción de expedir tiquete de máquina registradora con sistema P.O.S., podrá hacerlo; no obstante, si al momento de efectuarse la operación de venta de bienes o prestación de servicios el adquiriente exige la factura electrónica de venta correspondiente, este deberá expedirla en dicho momento (según lo dispuesto en el numeral 1º del artículo 1.6.1.4.6. del Decreto 1625 de 2016. Por lo que, el facturador electrónico debe contar con sistemas informáticos adecuados que le permitan expedir la factura electrónica de venta al momento de efectuarse la operación que da lugar a su expedición, sin exigir o imponer cargas no establecidas en la legislación vigente al adquiriente del bien o servicio.

En consecuencia, es obligación del facturador expedir y entregar la factura electrónica en el momento de la operación de venta del bien o prestación del servicio cuando el adquiriente en ese mismo momento le ha exigido la misma, sin imponerle obligaciones o cargas técnicas o tecnológicas, ya que éstas no están contempladas en la normatividad vigente.

Por su parte, es obligación del adquiriente solicitar la factura electrónica de venta en el momento de la operación de venta del bien o prestación del servicio al sujeto obligado a facturar con el fin de soportar los costos, deducciones o impuestos descontables, sin que dicho derecho a exigir la respectiva factura se extienda en un plazo mayor al momento de realizarse la operación de venta de bienes o prestación de servicios, tal y como lo dispone el numeral 1º del artículo 13 de la Resolución DIAN No. 000042 de 2020, así:

> *"1. El tiquete de máquinas registradoras con sistemas P.O.S. El tiquete de máquina registradora con sistema P.O.S., lo podrán expedir los sujetos obligados a facturar; salvo que el adquiriente del bien y/o servicio exija la expedición de la factura de venta, caso en el cual se debe expedir factura electrónica de venta. (…)".* (Subrayado fuera de texto).

Teniendo en cuenta lo antes expuesto, aunado a lo establecido en el artículo 618 del Estatuto Tributario, cuando el adquiriente del bien o servicio exija que se le expida la factura electrónica de venta en el momento de efectuarse la operación respectiva, el facturador electrónico se encuentra en la obligación de expedir y entregar este documento en dicho momento.

Lo anterior, teniendo en cuenta que la normatividad vigente no estipula un término posterior, y que la regla es clara y precisa sobre la oportunidad para la solicitud de la factura electrónica de venta, sin prever que el adquiriente conserve la facultad para la exigencia posterior de esta.

Por lo cual, en el evento en que el adquiriente realice una operación de compra de bienes y al momento de realizar dicha operación omita exigir la factura electrónica de venta al facturador electrónico y este expida debidamente el correspondiente tiquete de máquina registradora con sistema P.O.S., no está previsto que el sujeto obligado a facturar pueda anular el mencionado documento equivalente para expedir una factura electrónica de venta, pues éste fue expedido con el lleno de los requisitos legales como respaldo de una operación de venta de bienes efectivamente realizada.

Finalmente, deberá tenerse en cuenta que el artículo 616-1 del Estatuto Tributario, en lo que tiene que ver con el tiquete de máquina registradora con sistema P.O.S., fue modificado por el parágrafo 2º del artículo 13 de la Ley 2155 de 2021. En este punto se recuerda que, de acuerdo con lo dispuesto en el parágrafo transitorio del artículo 616-1 del Estatuto Tributario (modificado por el artículo 13 *ibídem*), *"Mientras se expide la reglamentación del sistema de facturación aplicarán las disposiciones que regulan la materia antes de la entrada en vigor de la presente ley".* Por lo tanto, a la fecha y hasta que no se regule la materia, la limitación en UVT del tiquete de máquina registradora con sistema P.O.S. no es aplicable.

3.3.2.2. ¿Cuándo procede la expedición del documento equivalente tiquete de máquina registradora con sistema P.O.S.?

Como se expuso anteriormente, de acuerdo con las normas vigentes en materia de facturación, la forma prevalente de facturar es la expedición de factura electrónica de venta cuyo modelo vigente es el de validación previa. No obstante, quien se encuentre en las opciones para expedir documento equivalente puede hacerlo. Precisamente, el artículo 1.6.1.4.6 del Decreto 1625 de 2016, se refiere a los documentos equivalentes a la factura de venta y, por su parte, la Resolución DIAN No. 000042 del mismo año, en el artículo 13 los retoma y fija los requisitos que debe cumplir cada uno de ellos.

Si se revisa dicho listado se observa que en el numeral 1 se incluye "El tiquete de máquina registradora con sistema P.O.S." indicando que "el mismo lo podrán expedir los sujetos obligados a facturar, salvo que el adquiriente del bien y/o servicio exija la expedición de la factura de venta, caso en el cual se deberá expedir factura electrónica de venta". Lo anterior es relevante, dado que si bien este documento se puede expedir para todas las operaciones de venta de bienes o prestación de servicios, ya no constituye soporte de costos, gastos y deducciones en el impuesto sobre la renta y complementarios.

3.3.2.3. ¿La expedición del documento equivalente tiquete de máquina registradora con sistema P.O.S. debe incluir el impuesto al consumo de bolsas plásticas?

Acerca del tiquete de máquinas registradoras con sistemas POS y de acuerdo a la normatividad vigente, en este deberá constar la discriminación, según corresponda, (i) del impuesto sobre las ventas por cada uno de los bienes vendidos y/o servicios prestados (ii) del impuesto nacional al consumo por cada uno de los bienes vendidos y/o servicios prestados y (iii) del impuesto nacional al consumo de bolsas plásticas con ocasión de la entrega de bolsas plásticas en los términos del artículo 512-15 del Estatuto Tributario.

3.3.3. Descriptor: **La boleta de ingreso a cine**

3.3.3.1. ¿La boleta de cine debe indicar el total de sillas que componen la sala o las sillas que fueron vendidas?

De conformidad con el artículo 1.6.1.4.6. de Decreto 1625 de 2016, los documentos allí dispuestos son los que se consideran por la normatividad vigente como documentos equivalentes a la factura de venta, así:

> *"Artículo 1.6.1.4.6. Documentos equivalentes a la factura de venta. Son documentos equivalentes a la factura de venta los siguientes:*
> *(…)*
> *2. La boleta de ingreso al cine. La boleta de ingreso al cine la podrán expedir los sujetos obligados a facturar por los ingresos que obtengan por concepto de la entrada a las salas de exhibición cinematográfica;*
> *(…)".*

En ese sentido, el artículo 13 de la Resolución DIAN No. 000042 de 2020 precisa que estos documentos equivalentes a la factura deberán expedirse con el cumplimiento de los requisitos de los literales b), d), e) y g) del artículo 617 del Estatuto Tributario. Igualmente, indica para cada tipo de documento sus requisitos particulares. Así, tratándose de la boleta de ingreso a cine se dispone:

> *"Artículo 13. Documentos equivalentes a la factura de venta y sus requisitos. Los documentos equivalentes a la factura de venta establecidos en el artículo 1.6.1.4.6. del Decreto 1625 de 2016, Único Reglamentario en Materia Tributaria deberán expedirse con el cumplimiento de los requisitos de los literales b), d), e) y g) del artículo 617 del Estatuto Tributario y de conformidad con los siguientes requisitos para cada uno de los documentos en desarrollo de la facultad dispuesta en el parágrafo 2 del artículo 616-1 del mismo Estatuto, así:*
> *(…)*

2. La boleta de ingreso a cine. La boleta de ingreso al cine la podrán expedir los sujetos obligados a facturar por los ingresos que obtengan por concepto de la entrada a las salas de exhibición cinematográfica; cumpliendo con los siguientes requisitos:
a) Estar denominado expresamente como boleta de ingreso a cine.
b) De conformidad con lo establecido en el literal b) del artículo 617 del Estatuto Tributario, deberá contener apellidos y nombre o razón social y Número de Identificación Tributaria - NIT, de quien presta el servicio.
c) De conformidad con lo establecido en el literal d) del artículo 617 del Estatuto Tributario, llevar un número que corresponda a un sistema interno de numeración consecutiva.
d) De conformidad con lo establecido en el literal e) del artículo 617 del Estatuto Tributario, fecha y hora de expedición.
e) Número o nombre de la sala de exhibición y número de sillas totales que la componen.
f) Ubicación indicando la dirección en la que se encuentra la sala de exhibición.
g) Nombre de la función o película que será presentada.
h) De conformidad con lo establecido en el literal g) del artículo 617 del Estatuto Tributario, valor total de la operación.
(…)".

Como se observa, la norma es clara en precisar respecto de la boleta de cine que dentro de los requisitos se debe indicar el "*Número o nombre de la sala de exhibición y número de sillas totales que la componen"*, razón por la cual ante la claridad de la norma se deberá dar cumplimiento a dicho requisito y a los demás señalados en la Ley y en su reglamento.

3.3.4. Descriptor: **El tiquete de transporte de pasajeros**

Tratándose de los servicios de transporte de pasajeros que no están exceptuados de la obligación de facturar, es decir, aquellos que no correspondan al transporte público urbano o metropolitano de pasajeros, se precisa que el numeral 3 del artículo 1.6.1.4.6 del Decreto 1625 de 2016, dispone dentro de los documentos equivalentes a la factura de venta el "Tiquete de transporte de pasajeros", así:

"3. El tiquete de transporte de pasajeros. El tiquete de transporte de pasajeros lo podrán expedir los sujetos obligados a facturar que hayan sido autorizados para prestar el servicio de transporte de pasajeros, por los ingresos que obtengan en dichas operaciones".

Así las cosas, tratándose de las personas naturales o jurídicas que prestan el servicio de transporte de pasajeros, el cual no obedece al de transporte público urbano o metropolitano, éstas son obligadas a facturar, existiendo para ellas en la legislación vigente el citado documento equivalente a la factura de venta, denominado: tiquete de transporte de pasajeros.

Ahora bien, debe precisarse que de acuerdo con lo dispuesto en el numeral 3 del artículo 13 de la Resolución DIAN No. 000042 de 2020 o la haga sus veces, dicho documento equivalente lo podrán expedir los sujetos obligados a facturar que hayan sido autorizados para prestar el servicio de transporte de pasajeros, por los ingresos que obtengan en dichas operaciones.

3.3.5. Descriptor: **El extracto**

Es necesario precisar que en la legislación tributaria vigente existen dos tipos de extracto: i) El extracto como documento equivalente dispuesto en el numeral 4 del artículo 1.6.1.4.6. del Decreto 1625 de 2015, Único Reglamentario en Materia Tributaria, y ii) El extracto como documento soporte de costos, deducciones e impuestos descontables que se encuentra establecido en el parágrafo 1° del artículo 1.6.1.4.12. del mismo Decreto 1625 de 2016.

Teniendo en cuenta lo anterior, el artículo 1.6.1.4.6. del Decreto 1625 de 2015, Único Reglamentario en Materia Tributaria y el artículo 13 de la Resolución DIAN 000042 de 2020, establecen los documentos equivalentes a la factura de venta y sus requisitos, entre ellos el denominado "extracto", así:

"Artículo 1.6.1.4.6. Documentos equivalentes a la factura de venta. Son documentos equivalentes a la factura de venta los siguientes:

(…) 4. El extracto. El extracto lo podrán expedir los obligados a facturar que sean sociedades fiduciarias, fondos de inversión colectiva, fondos de capital privado, fondos de inversión extranjera, fondos mutuos de inversión, fondos de valores, fondos de pensiones y de cesantías, por los ingresos que obtengan por

concepto de depósitos y demás recursos captados del público y en general por las operaciones de financiamiento efectuadas por las cajas de compensación, y entidades del Estado que realizan las citadas operaciones; (…)"

Pos su parte, la Resolución DIAN No. 000042 de 2020 en el artículo 13 dispone:

"Artículo 13. Documentos equivalentes a la factura de venta y sus requisitos. Los documentos equivalentes a la factura de venta establecidos en el artículo 1.6.1.4.6. del Decreto 1625 de 2016, Único Reglamentario en Materia Tributaria deberán expedirse con el cumplimiento de los requisitos de los literales b), d), e) y g) del artículo 617 del Estatuto Tributario y de conformidad con los siguientes requisitos para cada uno de los documentos en desarrollo de la facultad dispuesta en el parágrafo 2 del artículo 616-1 del mismo Estatuto, así:

(…) 4. El extracto. El extracto lo podrán expedir los obligados a facturar que sean sociedades fiduciarias, fondos de inversión colectiva, fondos de capital privado, fondos de inversión extranjera, fondos mutuos de inversión, fondos de valores, fondos de pensiones y de cesantías, por los ingresos que obtengan por concepto de depósitos y demás recursos captados del público y en general por las operaciones de financiamiento efectuadas por las cajas de compensación, y entidades del Estado que realizan las citadas operaciones; cumpliendo con los siguientes requisitos:

(…) j) Apellidos y nombre o razón social y Número de Identificación Tributaria (NIT)-, del fabricante del software y el nombre del software, para los casos en que el documento equivalente se genere y expida a través de un sistema informático." (Subrayado y negrilla fuera de texto).

Nótese que la normatividad es clara en señalar que los requisitos establecidos en el literal j) citado arriba, son exigibles para los casos en los que el documento equivalente a la factura de venta denominado "extracto" se genere y expida a través de un sistema informático.

Finalmente, debe tenerse en cuenta que todos los documentos equivalentes a la factura de venta podrán ser electrónicos una vez entre en vigor el documento equivalente electrónico, tal como lo dispone el numeral 13 del artículo 13 de la Resolución DIAN 000042 de 2020.

3.3.5.1. ¿El extracto es soporte de costos, deducciones y descontables en el impuesto sobre la renta y complementarios?

Ahora bien, respecto a la validez del documento equivalente denominado "Extracto" como soporte de gastos y deducciones en el impuesto sobre la renta y complementarios, se precisa que el artículo 55 de la Resolución DIAN 000042 de 2020, en concordancia con los incisos 1° y 2° del parágrafo 1° del artículo 1.6.1.4.12. del Decreto 1625 de 2016, señalan que el extracto generado por los sujetos a los que se refiere el numeral 1° y 2° del artículo 1.6.1.4.3. del Decreto 1625 de 2016, equivale a un documento soporte, para los efectos establecidos en dicho artículo, así:

"Artículo 1.6.1.4.12. Documento soporte en adquisiciones efectuadas a sujetos no obligados a expedir factura de venta o documento equivalente.

(…) ***PARÁGRAFO 1o****. Para efectos de lo establecido en el presente artículo, será válido el extracto expedido por los sujetos a los que se refiere el numeral 1 del artículo 1.6.1.4.3. del Decreto 1625 de 2016 Único Reglamentario en Materia Tributaria, en concordancia con el artículo 1.3.1.7.8. del citado decreto.*

Para los sujetos a los que se refiere el numeral 2 del artículo 1.6.1.4.3. del Decreto 1625 de 2016 Único Reglamentario en Materia Tributaria, será válido el extracto únicamente en relación con las operaciones financieras que realicen las cooperativas de ahorro y crédito, los organismos cooperativos de grado superior, las instituciones auxiliares del cooperativismo, las cooperativas multiactivas e integrales, los fondos de empleados, las cajas de compensación y las entidades del Estado que realizan las citadas operaciones".

Por su parte, los numerales 1° y 2° del artículo 1.6.1.4.3. del Decreto 1625 de 2016, señalan:

"Artículo 1.6.1.4.3. Sujetos no obligados a expedir factura de venta y/o documento equivalente.

Los siguientes sujetos no se encuentran obligados a expedir factura de venta y/o documento equivalente en sus operaciones: (…)

1. Los bancos, las corporaciones financieras y las compañías de financiamiento;
2. Las cooperativas de ahorro y crédito, los organismos cooperativos de grado superior, las instituciones auxiliares del cooperativismo, las cooperativas multiactivas e integrales, y los fondos de empleados, en relación con las operaciones financieras que realicen tales entidades;" (…)

Así las cosas, y de acuerdo con lo transcrito en la normatividad arriba citada, solamente los sujetos señalados en el numeral 1° del artículo 1.6.1.4.3., en concordancia con el artículo 1.3.1.7.8. del Decreto 1625 de 2016 y en el numeral 2° del artículo 1.6.1.4.3. del citado decreto, podrán generar el extracto como documento soporte para probar la transacción que da lugar a costos, deducciones o impuestos descontables de conformidad con el artículo 771-2 del Estatuto Tributario, siempre y cuando se cumpla con los demás requisitos establecidos en la norma.

De otra parte, tratándose del documento equivalente a la factura de venta, de que trata el numeral 4 de los artículos 1.6.1.4.6. del Decreto 1625 y 13 de la Resolución DIAN 000042 de 2020, denominado "extracto", éste podrá ser generado y expedido únicamente por los sujetos dispuestos en la misma norma.

Por lo cual, su correcta expedición suple la obligación de facturar las operaciones y se considera soporte de costos, deducciones e impuestos descontables, de conformidad con lo dispuesto en los artículos 616-1 y 771-2 del Estatuto Tributario.

3.3.5.2. ¿El requisito del literal j. del numeral 4° del artículo 13 de la Resolución 042 de 2020, ¿aplica sólo para los obligados a facturar electrónicamente?

El artículo 1.6.1.4.6. del Decreto 1625 de 2015 y el artículo 13 de la Resolución DIAN No. 000042 de 2020, establecen los documentos equivalentes a la factura de venta y sus requisitos, entre ellos el denominado "extracto", el cual, "*lo podrán expedir los obligados a facturar que sean sociedades fiduciarias, fondos de inversión colectiva, fondos de capital privado, fondos de inversión extranjera, fondos mutuos de inversión, fondos de valores, fondos de pensiones y de cesantías, por los ingresos que obtengan por concepto de depósitos y demás recursos captados del público y en general por las operaciones de financiamiento efectuadas por las cajas de compensación, y entidades del Estado que realizan las citadas operaciones; cumpliendo con los siguientes requisitos*

(…)

"j) Apellidos y nombre o razón social y Número de Identificación Tributaria (NIT)-, del fabricante del software y el nombre del software, para los casos en que el documento equivalente se genere y expida a través de un sistema informático." (Subrayado fuera de texto).

Nótese que la normatividad es clara en señalar que los requisitos establecidos en el literal *j)* citado arriba, son exigibles para los casos en los que el documento equivalente a la factura de venta denominado "extracto" se genere y expida a través de un sistema informático.

Finalmente, téngase en cuenta que todos los documentos equivalentes a la factura de venta podrán ser electrónicos una vez entre en vigor el documento equivalente electrónico, tal como lo dispone el numeral 13 del artículo 13 de la Resolución DIAN 000042 de 2020.

3.3.5.3. ¿El documento equivalente extracto puede expedirse por todos los obligados a facturar?

El artículo 1.6.1.4.12 del Decreto 1625 de 2016, señala que el documento soporte debe ser generado por parte del adquiriente del bien y/o servicio, así, tratándose del documento equivalente a la factura de venta, de que trata el numeral 4 de los artículos 1.6.1.4.6. del Decreto 1625 y 13 de la Resolución DIAN 000042 de 2020, denominado "extracto", éste podrá ser generado y expedido únicamente por los sujetos dispuestos en la misma norma. Por lo cual, su correcta expedición suple la obligación de facturar las operaciones y se considera soporte de costos, deducciones e impuestos descontables, de conformidad con lo dispuesto en los artículos 616-1 y 771-2 del Estatuto Tributario.

3.3.6. Descriptor: **Tiquete o billete de transporte aéreo de pasajeros**

El artículo 1.6.1.4.6 del Decreto 1625 de 2016 establece los documentos equivalentes de la factura, a saber en el numeral 5 consagra el "tiquete o billete de transporte aéreo de pasajeros". El cual está vigente y cuyos requisitos se especifican en el numeral 5 del artículo 13 de la Resolución DIAN No. 0000042 de 2020.

3.3.7. Descriptor: **Documento en juegos localizados**

De conformidad con el artículo 1.6.1.4.6. de Decreto Único Reglamentario 1625 de 2016, con las modificaciones introducidas por el Decreto 358 de 2020, y el artículo 13 de la Resolución 000042 de 2020, los documentos allí establecidos son los que actualmente se consideran como documentos equivalentes a la factura de venta debiendo cumplir con los requisitos señalados en las nuevas disposiciones. Respecto al documento equivalente para los operadores de juegos localizados, dichas normas establecen:

> "*Decreto 1625 de 2916.*
>
> *Artículo 1.6.1.4.6. Documentos equivalentes a la factura de venta. Son documentos equivalentes a la factura de venta los siguientes:*
>
> *(…) 6. El documento en juegos localizados. El documento en juegos localizados lo podrán expedir los sujetos obligados a facturar por los ingresos que obtengan como operadores en los juegos localizados tales como máquinas tragamonedas, bingos, video-bingos, esferódromos, los operados en casino y similares; (…)" (Subrayado y resaltado fuera de texto)*
>
> *"Resolución 000042 de 2020.*
>
> *"ARTÍCULO 13. Documentos equivalentes a la factura de venta y sus requisitos. Los documentos equivalentes a la factura de venta establecidos en el artículo 1.6.1.4.6 . del Decreto 1625 de 2016, Único Reglamentario en Materia Tributaria deberán expedirse con el cumplimiento de los requisitos de los literales b), d), e) y g) del artículo 617 del Estatuto Tributario y de conformidad con los siguientes requisitos para cada uno de los documentos en desarrollo de la facultad dispuesta en el parágrafo 2 del artículo 616-1 del mismo Estatuto, así:*
>
> *"(…) 6. El documento en juegos localizados. El documento en juegos localizados lo podrán expedir los sujetos obligados a facturar por los ingresos que obtengan como operadores en los juegos localizados tales como máquinas tragamonedas, bingos, video-bingos, esferódromos, los operados en casino y similares; cumpliendo con los siguientes requisitos: (…)"*

En este sentido, de acuerdo con la normatividad vigente, el "Documento en juegos localizados" con los requisitos que señala la norma en cita, se considera documento equivalente a la factura, razón por la cual su correcta expedición suple la obligación de expedir factura de venta.

Este documento debe quedar en el establecimiento de comercio a disposición de la DIAN. Una vez la entidad fije las condiciones técnicas y tecnológicas el mismo deberá ser transmitido electrónicamente, según dispone el parágrafo del artículo 1.6.1.4.14 del Decreto 1625 de 2016 en armonía con el parágrafo 2 del artículo 13 de la Resolución DIAN 000042 de 2020 o la norma que haga sus veces.

Téngase en cuenta que todos los documentos equivalentes a la factura de venta podrán ser electrónicos una vez entre en vigor el documento equivalente electrónico, tal como lo dispone el numeral 13 del artículo 13 de la Resolución 000042 de 2020.

En todo caso, el obligado a facturar, debe expedir factura electrónica de venta cuando se trate de operaciones diferentes a las que se encuentran cubiertas, en este caso, por el "documento en juegos localizados", según se desprende del artículo 10 de la Resolución DIAN 00042 de 2020.

3.3.8. Descriptor: **Boleta, facción o formulario en juegos de suerte y azar diferentes de los juegos localizados**

El artículo 1.6.1.4.6 del Decreto 1625 de 2016 establece los documentos equivalentes de la factura, a saber en el numeral 7 dispone la "Boleta, facción o formulario en juegos de suerte y azar diferentes de los juegos localizados ". La cual está vigente y cuyos requisitos se especifican en el numeral 7 del artículo 13 de la Resolución DIAN No. 0000042 de 2020.

3.3.9. Descriptor: **Documento expedido para el cobro de peajes**

De acuerdo con lo señalado en el numeral 8 del artículo 1.6.1.4.6 del Decreto 1625 de 2016 en concordancia con el numeral 8 del artículo 13 de la Resolución DIAN No. 000042 de 2020, el documento equivalente expedido

para el cobro de peajes, sólo lo podrán expedir los sujetos obligados a facturar por los ingresos que obtengan por el cobro de peajes cumpliendo los requisitos que se disponen en las normas precitadas.

3.3.10. Descriptor: **Comprobante de liquidación de operaciones expedido por bolsa de valores**

De conformidad con el artículo 1.6.1.4.6. de Decreto 1625 de 2016 y el numeral 9 del artículo 13 de la Resolución 000042 de 2020, el "comprobante de liquidación de operaciones expedido por la Bolsa de Valores" es un documento equivalente a la factura de venta y debe cumplir con los requisitos previstos por las citadas disposiciones que precisan:

> "*Decreto 1625 de 2016:*
>
> *Artículo 1.6.1.4.6. Documentos equivalentes a la factura de venta. Son documentos equivalentes a la factura de venta los siguientes:*
> *(…)*
> *9. El comprobante de liquidación de operaciones expedido por la Bolsa de Valores. El comprobante de liquidación de operaciones expedido por la Bolsa de Valores lo podrán expedir los sujetos obligados a facturar por los ingresos que por comisiones y otras remuneraciones obtengan estas entidades;*
> *(…)*
> *Parágrafo 2º. El sujeto obligado a facturar deberá conservar copia física o electrónica de los documentos equivalentes a la factura de venta, las copias son idóneas para todos los efectos tributarios y contables contemplados en las leyes pertinentes".*
>
> *"Resolución DIAN No. 00042 de 2020:*
>
> *Artículo 13. Documentos equivalentes a la factura de venta y sus requisitos. Los documentos equivalentes a la factura de venta establecidos en el artículo 1.6.1.4.6. del Decreto 1625 de 2016, Único Reglamentario en Materia Tributaria deberán expedirse con el cumplimiento de los requisitos de los literales b), d), e) y g) del artículo 617 del Estatuto Tributario y de conformidad con los siguientes requisitos para cada uno de los documentos en desarrollo de la facultad dispuesta en el parágrafo 2 del artículo 616-1 del mismo Estatuto, así:*
> *(…)*
>
> *9. El comprobante de liquidación de operaciones expedido por Bolsa de Valores. El comprobante de liquidación de operaciones expedido por la Bolsa de Valores lo podrán expedir los sujetos obligados a facturar por los ingresos que por comisiones y otras remuneraciones que obtengan estas entidades; cumpliendo con los siguientes requisitos*: (…)".

En este sentido, se informa que el citado comprobante de liquidación de operaciones expedido por Bolsa de Valores es considerado documento equivalente a la factura de venta por la normatividad vigente y de conformidad con los requisitos ahí previstos. Por lo cual, su correcta expedición suple la obligación de expedir factura de venta y se considera soporte de costos, deducciones e impuestos descontables, de conformidad con lo dispuesto en los artículos 616-1 y 771-2 del Estatuto Tributario.

Lo anterior sin perjuicio de la obligación de expedir factura electrónica de venta cuando se enajenen otros servicios o bienes que no se encuentren cubiertos por el comprobante de liquidación de operaciones expedido por Bolsa de Valores. Esto, de conformidad con el artículo 10 de la Resolución DIAN No. 000042 de 2020 o la norma que haga sus veces.

3.3.11. Descriptor: **Documento de operaciones de la bolsa agropecuaria y de otros commodities**

El artículo 1.6.1.4.6 del Decreto 1625 de 2016 establece los documentos equivalentes de la factura, a saber en el numeral 10 dispone el "documento de operaciones de la bolsa agropecuaria y de otros commodities". El cual está vigente y cuyos requisitos se especifican en el numeral 10 del artículo 13 de la Resolución DIAN No. 0000042 de 2020.

3.3.12. Descriptor: **Documento expedido para los servicios públicos domiciliarios**

De conformidad con el artículo 1.6.1.4.6. de Decreto 1625 de 2016 y el artículo 13 de la Resolución DIAN No. 000042 de 2020, los documentos allí dispuestos son los que se consideran por la normatividad vigente como documentos equivalentes a la factura de venta y deben cumplir con los requisitos previstos por las citadas

disposiciones. Respecto al documento equivalente para las empresas prestadoras de servicios públicos, las mencionadas normas precisan:

> *"Decreto 1625 de 2016:*
>
> *Artículo 1.6.1.4.6. Documentos equivalentes a la factura de venta. Son documentos equivalentes a la factura de venta los siguientes:*
> *(…)*
> *11. El documento expedido para los servicios públicos domiciliarios. El documento expedido para los servicios públicos domiciliarios lo podrán expedir los sujetos obligados a facturar que correspondan a empresas prestadoras de servi-cios públicos domiciliarios reguladas por la Ley 142 del 11 de julio de 1994 y las disposiciones que la reglamentan, modifican o adicionan, por los ingresos que obtengan estas entidades de conformidad con las disposiciones que las regulan".*
>
> *"Resolución 00042 de 2020:*
>
> *Artículo 13. Documentos equivalentes a la factura de venta y sus requisitos. Los documentos equivalentes a la factura de venta establecidos en el artículo 1.6.1.4.6. del Decreto 1625 de 2016, Único Reglamentario en Materia Tributaria deberán expedirse con el cumplimiento de los requisitos de los literales b), d), e) y g) del artículo 617 del Estatuto Tributario y de conformidad con los siguientes requisitos para cada uno de los documentos en desarrollo de la facultad dispuesta en el parágrafo 2 del artículo 616-1 del mismo Estatuto, así:*
> *(…)*
> *11. Documento expedido para los servicios públicos domiciliarios. El documento expedido para los servicios públicos domiciliarios lo podrán expedir los sujetos obligados a facturar que correspondan a empresas prestadoras de servicios públicos domiciliarios reguladas por la Ley 142 del 11 de julio de 1994 y las disposiciones que la reglamentan, modifican o adicionan, por los ingresos que obtengan estas entidades de conformidad con las disposiciones que las regulan, cumpliendo con los siguientes requisitos: (…)".*

En este sentido, se informa que el citado "Documento expedido para los servicios públicos domiciliarios", es considerado documento equivalente a la factura de venta por la normatividad vigente. Por lo cual, su correcta expedición suple la obligación de expedir factura de venta y se considera soporte de costos, deducciones e impuestos descontables de conformidad con lo dispuesto en los artículos 616-1 y 771-2 del Estatuto Tributario, sin perjuicio del cumplimiento de los requisitos previamente descritos.

De otro lado, la implementación de la factura electrónica de venta por parte de las empresas prestadoras de servicios públicos deberá efectuarse según lo dispuesto en el artículo 20 de la Resolución DIAN No. 000042 de 2020. Lo anterior debido a que la expedición del documento equivalente para servicios públicos únicamente suple la obligación de facturar los conceptos de que trata el numeral 11 del artículo 13 de la Resolución 000042 de 2020.

En efecto, el artículo 10 de la Resolución 000042 de 2020 señala:

> *"Artículo 10. Sujetos que podrán expedir documentos equivalentes a la factura de venta. Los sujetos obligados a facturar, sin perjuicio de la obligación de expedir factura electrónica de venta, podrán expedir los documentos equivalentes conforme lo dispuesto en el artículo 1.6.1.4.6. del Decreto 1625 de 2016, Único Reglamentario en Materia Tributaria y el artículo 13 de esta resolución, no obstante, cuando se trate de venta de bienes o prestación de servicios diferentes a los contemplados en el artículo 13 de esta resolución, deberán expedir factura electrónica de venta.*
>
> *Parágrafo. Los sujetos que están autorizados para la expedición de los documentos equivalentes de que trata el presente artículo, en todos los casos podrán expedir la factura electrónica de venta en las operaciones que se indican para cada uno de los citados documentos".*

3.3.12.1. ¿El cobro del déficit de subsidios aplicados a los suscriptores de los estratos 1, 2 y 3 por parte de las personas prestadoras de los servicios de acueducto, alcantarillado y aseo debe efectuarse a través de facturación electrónica?¿En caso de que la respuesta anterior sea afirmativa, la facturación electrónica es aplicable a todas las personas prestadoras de servicios públicos domiciliarios de las que trata el artículo 15 de la Ley 142 de 1994, o existe alguna excepción respecto de alguno de los prestadores que en dicha norma se señalan?

Generalidades sobre los subsidios relacionados con los servicios públicos domiciliarios

El numeral 3.7. del artículo 3 de la Ley 142 de 1994 señala que el otorgamiento de subsidios a las personas de menores ingresos es uno de los instrumentos de intervención estatal en los servicios públicos. Por su parte, el artículo 5 ibídem establece que los municipios tendrán la competencia para *"disponer el otorgamiento de subsidios a los usuarios de menores ingresos, con cargo al presupuesto del municipio".*

El numeral 14.29. del artículo 14 de la Ley 142 de 1994, definió el subsidio como la *"Diferencia entre lo que se paga por un bien o servicio, y el costo de éste, cuando tal costo es mayor al pago que se recibe".* Asimismo, el artículo 2.3.4.1.1.1. del Decreto 1077 de 2015, dispuso que se entiende por aporte solidario *"la diferencia entre el valor que se paga por un servicio público domiciliario y el costo económico de referencia, cuando este costo es menor que el pago que efectúa el usuario o suscriptor."*

A su vez, el artículo 99 de la Ley 142 de 1994 estableció las reglas que deberán cumplir las entidades señaladas en el artículo 368 de la Constitución Política para conceder subsidios con cargo a sus respectivos presupuestos, entre las cuales resaltamos las siguientes:

> *"(…) 99.2. Se señalará la entidad prestadora que repartirá el subsidio.*
> *99.3. El reparto debe hacerse entre los usuarios como un descuento en el valor de la factura que éste debe cancelar, conforme a lo dispuesto en esta Ley y en las Ordenanzas y Acuerdos según el caso.*
> *(…)*
> *99.8. Cuando los Concejos creen los fondos de solidaridad para subsidios y redistribución de ingresos y autoricen el pago de subsidios a través de las empresas pero con desembolsos de los recursos que manejen las tesorerías municipales, la transferencia de recursos se hará en un plazo de 30 días, contados desde la misma fecha en que se expida la factura a cargo del municipio. Para asegurar la transferencia, las empresas firmarán contratos con el municipio. (…)".*

El artículo 2.3.4.1.2.4. del Decreto 1077 de 2015 dispuso que los Fondos de Solidaridad y Redistribución de Ingresos, *"serán cuentas especiales dentro de la contabilidad de los municipios, distritos y departamentos, a través de las cuales se contabilizarán exclusivamente los recursos destinados a otorgar subsidios a los servicios públicos domiciliarios"*.

Respecto de la manera como se establece el déficit o superávit de subsidios, el artículo 2.3.4.1.2.8. del Decreto 1077 de 2015 señaló que: *"las entidades prestadoras de los servicios públicos domiciliarios, mensual o bimestralmente, o según el período de facturación, efectuarán el cálculo de subsidios y aportes solidarios. La diferencia entre aportes solidarios y subsidios generará déficit o superávit".*

De las normas anteriores se deduce sistemáticamente que, en caso de generarse déficit por subsidios, las empresas prestadoras deberán expedir factura de venta al respectivo municipio por la prestación del servicio.

En cuanto a las personas que pueden prestar los servicios públicos domiciliarios, el artículo 15 de la Ley 142 de 1994, establece:

> *"Artículo 15. Personas que prestan servicios públicos. Pueden prestar los servicios públicos:*
> *15.1. Las empresas de servicios públicos.*
> *15.2. Las personas naturales o jurídicas que produzcan para ellas mismas, o como consecuencia o complemento de su actividad principal, los bienes y servicios propios del objeto de las empresas de servicios públicos.*
>
> *15.3. Los municipios cuando asuman en forma directa, a través de su administración central, la prestación de los servicios públicos, conforme a lo dispuesto en esta Ley.*
>
> *15.4. Las organizaciones autorizadas conforme a esta Ley para prestar servicios públicos en municipios menores en zonas rurales y en áreas o zonas urbanas específicas.*
>
> *15.5. Las entidades autorizadas para prestar servicios públicos durante los períodos de transición previstos en esta Ley.*
>
> *15.6. Las entidades descentralizadas de cualquier orden territorial o nacional que al momento de expedirse esta Ley estén prestando cualquiera de los servicios públicos y se ajusten a lo establecido en el parágrafo del artículo 17".*

Ahora, acerca de la obligación de emitir factura o documento equivalente opera para las operaciones de venta y prestación servicios, así lo disponen los artículos 615 y 616-1 del Estatuto Tributario". Por lo cual, todo sujeto que venda bienes o preste servicios será obligado a facturar, obligación que es independiente a la calidad de contribuyente del impuesto sobre la renta y responsable de IVA. Además, los únicos sujetos no obligados a expedir factura de venta o documento equivalente están dispuestos taxativamente en los artículos 616-2 del Estatuto Tributario, 1.6.1.4.3 del Decreto 1625 de 2016 y 7 de la Resolución 000042 de 2020 o la norma que haga sus veces.

Por disposición del numeral 99.8. del artículo 99 de la Ley 142 de 1994 resulta claro que a efectos de la realización del pago de subsidios a través de las empresas de servicios públicos domiciliarios con desembolsos de los recursos que manejen las tesorerías municipales, dicha *"transferencia de recursos se hará en un plazo de 30 días, contados desde la misma fecha en que se expida la factura a cargo del municipio".* Por lo cual, deberá la empresa prestadora del servicio expedir la respectiva factura electrónica de venta al ente territorial, al ser esta la modalidad preferente de facturación en la legislación vigente.

Por otro lado, las empresas prestadoras de los servicios públicos domiciliarios en desarrollo del contrato de servicios públicos podrán expedir a los usuarios el documento equivalente establecido en el numeral 11 del artículo 1.6.1.4.6. del Decreto 1625 de 2026 y en el numeral 11 del artículo 13 de la Resolución DIAN No. 000042 de 2020.

El artículo 15 de la Ley 142 de 1994 establece las personas que podrán prestar servicios públicos domiciliarios. A su vez, los artículos 616-2 del Estatuto Tributario, 1.6.1.4.3. del Decreto 1625 de 2016 y 7 de la Resolución DIAN No. 000042 de 2020 señalan los sujetos que no se encuentran obligados a facturar. Por lo tanto, quienes no se encuentren en los supuestos previstos en estas disposiciones normativas, deberán expedir factura electrónica de venta o documento equivalente por la venta de bienes y prestación de servicios.

En el evento de tener que realizarse un ajuste contable y/o fiscal en una operación de venta de bienes y/o prestación de servicios que ha sido previamente facturada, dicho ajuste se podrá realizar mediante la expedición de notas débito o notas crédito, según corresponda.

3.3.12.2. ¿Los prestadores de servicios públicos domiciliarios, puntualmente los del servicio de aseo y/o de alcantarillado están obligados a expedir además de la factura física de servicios públicos, la factura electrónica de venta? ¿la obligación hace referencia a un documento electrónico equivalente? ¿O la factura electrónica reemplaza a la factura física de servicios públicos?

En este contexto, es claro que las empresas de servicios públicos domiciliarios, independientemente de su naturaleza, como de la calidad de servicios que prestan, para efectos tributarios están obligadas a expedir factura de venta o documento equivalente, y con la expedición de cualquiera de estos documentos se entenderá cumplida la obligación de facturar.

Al respecto, se observa que, si en la factura de servicios públicos domiciliarios expedida electrónicamente se requiere incluir otros conceptos de pago, se entendería que los distintos factores recaudados para terceros constituyen información adicional y debe estar claramente diferenciada de la facturación de los respectivos servicios.

En este sentido, se informa que la factura de venta en su formato electrónico incluye campos extensibles capaces de incorporar información adicional a la señalada para efectos tributarios, según las necesidades de los obligados a facturar. En todo caso, frente a estos cobros adicionales y su procedencia debe atenderse lo dispuesto en las normas de servicios públicos domiciliarios y las directrices dadas al respecto por la Corte Constitucional, el Consejo de Estado y la Superintendencia de Servicios Públicos.

3.3.12.3. ¿Puede usarse el documento equivalente de servicios públicos para soportar los servicios prestados por contratistas a la empresa de servicio de gas domiciliario, para la impresión de facturas por el consumo y el reparto de estas?

El numeral 14.28 del artículo 14 de la Ley 142 de 1994 define el Servicio público domiciliario de gas combustible como "*es el conjunto de actividades ordenadas a la distribución de gas combustible, por tubería u otro medio, desde un sitio de acopio de grandes volúmenes o desde un gasoducto central hasta la instalación de un consumidor final, incluyendo su conexión y medición. También se aplica esta ley a las actividades complementarias de comercialización desde la producción y transporte de gas por un gasoducto principal, o por otros medios desde el sitio de generación hasta aquel en donde se conecte a una red secundaria".*

De modo que, los servicios prestados por contratistas a la empresa de servicios para la impresión de facturas por el consumo como el reparto de estas, así exista la obligación para las empresas de ponerlas en conocimiento de los usuarios, al no estar incluidos como la prestación del servicio domiciliario, se encuentra sujeto a la obligación de facturar sin que opere el documento equivalente de servicios públicos para soportar dicha operación. Por lo cual, el proveedor debe expedir factura de venta a la empresa de servicios públicos. Idéntico tratamiento se predica para los proveedores de las empresas prestadoras de servicios públicos que estando obligados a facturar de manera electrónica realicen tal procedimiento a través de un proveedor tecnológico.

3.3.13. Descriptor: **Boleta de ingreso a espectáculos públicos**

El artículo 1.6.1.4.6 del Decreto 1625 de 2016 establece los documentos equivalentes de la factura, a saber en el numeral 12 dispone la "boleta de ingreso a espectáculos públicos". La cual está vigente y cuyos requisitos se especifican en el numeral 12 del artículo 13 de la Resolución DIAN No. 0000042 de 2020

3.3.14. Descriptor: **Documento equivalente electrónico**

Como se ha venido explicando, en la legislación tributaria vigente existen varios tipos de documentos electrónicos entre ellos, el documento equivalente electrónico, el cual está previsto en el artículo numeral 13 del artículo 1.6.1.4.6. del Decreto 1625 de 2016, y el numeral 13 de la Resolución DIAN No. 000042 de 2020.

Así, todos los documentos equivalentes a la factura de venta podrán ser electrónicos una vez entre en vigor el documento equivalente electrónico. No obstante, debe informarse que si bien la implementación del citado documento equivalente electrónico estaba prevista para el 30 de junio de 2021, según lo dispuesto por el Decreto 358 de 2020, el Decreto 723 de 2021, modificó dicho plazo indicando que: "*El calendario para la implementación del documento equivalente electrónico de que trata el presente artículo deberá ser expedido por la Unidad Administrativa Especial Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (DIAN)*", de manera que, a la fecha no ha sido implementada.

TÍTULO IV. **FUNCIONALIDAD DE LOS DOCUMENTOS SOPORTE**

Capítulo 1. **Documento soporte en adquisiciones con sujetos no obligados a expedir factura de venta o documento equivalente**

4.1.1. Descriptor: **¿Cuándo procede la generación del documento soporte en adquisiciones con sujetos no obligados a expedir factura de venta o documento equivalente?**

De acuerdo con lo dispuesto en el artículo 1.6.1.4.12. del Decreto 1625 de 2016 y la Resolución DIAN 0000167 de 2021, para soportar la respectiva transacción que da lugar a costos, deducciones, o impuestos descontables, de conformidad con el artículo 771-2 del Estatuto Tributario, cuando se trate de adquisiciones efectuadas a sujetos no obligados a expedir factura de venta o documento equivalente debe generarse el denominado "documento soporte de adquisiciones efectuadas a sujetos no obligados a expedir factura de venta o documento equivalente".

De manera que, hoy en la legislación tributaria vigente existen varios tipos de documentos electrónicos, entre ellos, el documento soporte en adquisiciones efectuadas a sujetos no obligados a expedir factura de venta o documento equivalente, el cual deberá generar física o electrónicamente por parte de los sujetos que adquieran bienes y servicios a sujetos no obligados a facturar.

Así las cosas, debe precisarse que el documento soporte en adquisiciones con sujetos no obligados a expedir factura o documento equivalente de que trata el artículo 1.6.1.4.12. del Decreto 1625 de 2016 y que regula la Resolución DIAN No. 000167 de 2021, no obedece a un documento equivalente a la factura de venta. El mismo corresponde a un soporte de costos, deducciones o impuestos descontables a efectos de lo dispuesto en el artículo 771-2 del Estatuto Tributario.

En consecuencia, para determinar la procedencia o no de la generación del documento soporte en adquisiciones efectuadas a sujetos no obligados a expedir factura de venta o documento equivalente, deberá el contribuyente determinar el alcance de sus operaciones y responsabilidades en materia tributaria, estableciendo si el tipo de operaciones corresponde a la adquisición de un bien y/o servicio, así como las calidades del sujeto con el cual se está llevando a cabo la transacción, puesto que la finalidad del citado documento en los términos de la

normatividad vigente no es otro más que probar los costos o deducciones en el impuesto sobre la renta y complementarios, y los impuestos descontables en el impuesto sobre las ventas -IVA cuando haya lugar a estos.

4.1.1.1. ¿El documento soporte en adquisiciones con sujetos no obligados a expedir factura de venta o documento equivalente se debe expedir en la prestación de servicios digitales?

El numeral 8° del artículo 437-2 del Estatuto Tributario, establece los sujetos que actuarán como agentes retenedores del impuesto sobre las ventas- IVA en servicios gravados prestados desde el exterior, y así mismo, dispone un listado de algunos de los denominados "servicios electrónicos y digitales", a saber:

> *"Articulo 437-2. Agentes de retención en el impuesto sobre las ventas. Actuarán como agentes retenedores del impuesto sobre las ventas en la adquisición de bienes y servicios gravados:*
> *(…)*
> *8. Las entidades emisoras de tarjetas crédito y débito, los vendedores de tarjetas prepago, los recaudadores de efectivo a cargo de terceros, y los demás que designe la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (DIAN) en el momento del correspondiente pago o abono en cuenta a los prestadores desde el exterior, de los siguientes servicios electrónicos o digitales, cuando el proveedor del servicio se acoja voluntariamente a este sistema alternativo de pago del impuesto:*
> *a) Suministro de servicios audiovisuales (entre otros, de música, videos, películas y juegos de cualquier tipo, así como la radiodifusión de cualquier tipo de evento).*
> *b) Servicios prestados a través de plataformas digitales.*
> *c) Suministro de servicios de publicidad online.*
> *d) Suministro de enseñanza o entrenamiento a distancia.*
> *e) Suministro de derechos de uso o explotación de intangibles.*
> *f) Otros servicios electrónicos o digitales con destino a usuarios ubicados en Colombia".*

Ahora bien, el inciso 3º del parágrafo 1º del artículo 1.6.1.4.12. del Decreto 1625 de 2016, en concordancia con la Resolución DIAN No. 000167 de 2021, señala que el documento soporte en adquisiciones efectuadas a sujetos no obligados a expedir factura de venta o documento equivalente, *"será válido en los contratos celebrados con personas o entidades no residentes en Colombia, en cuyo caso, se deberán cumplir los requisitos establecidos en este artículo".* De manera que, se deberá generar este documento soporte en dichas prestaciones de servicios.

4.1.1.2. ¿El documento soporte en adquisiciones con sujetos no obligados a expedir factura de venta o documento equivalente se debe expedir en pesos colombianos?

En todas las operaciones de venta o prestación de servicios, incluidas las de prestación de servicios desde el exterior, por personas sin residencia fiscal en Colombia a personas en el territorio nacional, el documento soporte en adquisiciones efectuadas a sujetos no obligados a expedir factura o documento equivalente, deberá generarse en la moneda funcional; es decir, en peso colombiano.

Sin perjuicio, que además de expresar el respectivo valor en pesos colombianos pueda expresarse en otra moneda. Lo anterior, de acuerdo con lo señalado en el artículo 24 de la Resolución DIAN 000167 de 2021.

4.1.1.3. ¿ El documento soporte en adquisiciones con sujetos no obligados a expedir factura de venta o documento equivalente se debe expedir para poder soportar los gastos bancarios e IVA descontables de las entidades financieras?

De acuerdo con lo dispuesto en el artículo 1.6.1.4.12. del Decreto 1625 de 2016 y la Resolución DIAN 000167 de 2021 para soportar la respectiva transacción que da lugar a costos, deducciones, o impuestos descontables, de conformidad con el artículo 771-2 del Estatuto Tributario, cuando se trate de adquisiciones efectuadas a sujetos no obligados a expedir factura de venta o documento equivalente debe generarse el denominado "*documento soporte de adquisiciones efectuadas a sujetos no obligados a expedir factura de venta o documento equivalente".*

En este orden de ideas, tratándose de las adquisiciones efectuadas a i) los sujetos de que trata el artículo 616-2 del Estatuto Tributario los cuales son no obligados a facturar por expresa disposición legal y ii) que no se soporten con el documento equivalente "Extracto" de que trata el numeral 4 del artículo 1.6.1.4.6 del Decreto 1625 de 2016, dichas adquisiciones deberán ser soportadas con el documento de que trata el artículo 1.6.1.4.12. del Decreto 1625 de 2016 y la Resolución 0000167 de 2021 cumpliendo con todos los requisitos dispuestos en ellas.

De igual manera, se informa que, tratándose de no obligados a facturar, dicho documento soporte debe generarse y conservarse en forma física de conformidad con lo dispuesto en el artículo 19 y siguientes de la Resolución DIAN 0000167 de 2021.

Por otra parte, tratándose sujetos obligados a facturar, el citado documento soporte debe generarse y trasmitirse electrónicamente a la DIAN de conformidad con lo dispuesto en la Resolución DIAN 0000167 de 2021 y el Anexo Técnico del Documento Soporte Versión 1.0. vigente para dicha fecha.

4.1.1.4. ¿ El documento soporte en adquisiciones con sujetos no obligados a expedir factura de venta o documento equivalente se debe generar para soportar los gastos en que se incurre vía caja menor, en los cuales no se recibe factura o documento equivalente del proveedor y no se sabe si éste tiene o no la obligación de facturar?

Respecto a la manera como se deben soportar algunos gastos relacionados con la caja menor, se precisa que los gastos correspondientes a caja menor que obedecen a adquisiciones efectuadas a sujetos no obligados a expedir factura de venta o documento equivalente y que no correspondan a un reembolso de gastos, en efecto, deben ser soportados con el documento soporte en adquisiciones con sujetos no obligados a expedir factura de venta o documento equivalente.

4.1.1.5. ¿El documento soporte en adquisiciones con sujetos no obligados a expedir factura de venta o documento equivalente se debe generar para soportar sus costos y deducciones e IVA descontables por la compra de criptoactivos realizada a través de un Exchange?

Si la operación económica plantea la realización de una venta o prestación de servicios que involucra a un prestador de servicios desde el exterior y una persona (natural o jurídica) con residencia fiscal en Colombia, de acuerdo con lo dispuesto en el parágrafo 2 del artículo 437 del Estatuto Tributario, para este Despacho es claro que el Legislador contempló que los prestadores de servicios desde el exterior no tendrán la obligación de expedir factura o un documento equivalente por la prestación de los servicios electrónicos o digitales.

Luego, con la entrada en vigor de la Ley 2010 de 2019, es claro que, independiente de si los prestadores de servicios desde el exterior son o no responsables de IVA, estos no estarán obligados a facturar. Consecuentemente, el numeral 8 del artículo 7 de la Resolución DIAN No. 000042 de 2020, que desarrolló el artículo 1.6.1.4.3. del Decreto 1625 de 2016, contempló que los prestadores de servicios desde el exterior sin residencia fiscal en Colombia por la prestación de los servicios electrónicos o digitales son sujetos no obligados a expedir factura de venta y/o documento equivalente.

En virtud de lo expuesto, si una persona desea obtener un soporte de la operación económica celebrada con un prestador de servicios desde el exterior, para efectos de acreditar deducciones o costos en el impuesto sobre la renta, o impuestos descontables en el impuesto sobre las ventas- IVA, esta deberá seguir lo dispuesto en la Resolución DIAN No. 000167 de 2021 o la norma que haga sus veces, en concordancia con el artículo 1.6.1.4.12. del Decreto 1625 de 2016, que versan sobre el documento soporte en adquisiciones efectuadas a sujetos no obligados a expedir factura de venta o documento equivalente.

4.1.1.6. ¿El documento soporte en adquisiciones con sujetos no obligados a expedir factura de venta o documento equivalente se debe generar para soportar gastos y costos incurridos en el exterior, y gastos propios, tales como, taxis, buses, caja menor, sobre los cuales no es posible obtener factura electrónica, pero son gastos necesarios para la ejecución de la actividad?

De conformidad con el artículo 1.6.1.4.12. del Decreto 1625 de 2016, y la Resolución 000167 de 2021, el documento soporte en adquisiciones con sujetos no obligados a expedir factura de venta o documento equivalente, corresponderá al documento soporte en adquisiciones efectuadas a sujetos no obligados a expedir factura de venta o documento equivalente.

Así las cosas, mientras sean los prestadores de servicios desde el exterior no obligados a facturar, los gastos que se pretendan imputar como deducibles en el impuesto sobre la renta y complementarios deberán soportarse con dicho documento.

Lo anterior es aplicable también a todas las operaciones de venta de bienes o prestación de servicios que se adquieran a sujetos no obligados a facturar.

4.1.1.7.¿Cómo soportan los contribuyentes sus costos cuando en vez de tener declaración de importación por no estar la mercancía sujeta al pago de tributos aduanero, se utiliza el formulario de movimientos de

mercancías? ¿Cuál es el documento soporte de costos, deducciones o impuestos descontables frente a mercancía que ingresa del exterior a una zona franca y luego se vende a clientes en el territorio nacional?

Sea lo primero en señalar que, de acuerdo con lo dispuesto en el numeral 3 del artículo 4 de la Ley 1004 de 2005 y el artículo 482 del Decreto 1165 de 2019, la introducción de mercancías provenientes de zona franca al territorio aduanero nacional desde el punto de vista aduanero se considera una importación, exigiéndose, por lo tanto, la presentación de declaración de importación donde se liquiden y paguen los tributos aduaneros, sanciones y rescate que correspondan.

Ahora bien, respecto de las operaciones de salida de zona franca al territorio aduanero nacional, el parágrafo del artículo 459 del Estatuto Tributario establece que cuando los bienes producidos en zonas francas sean exentos o excluidos de IVA, la salida de zona franca al territorio aduanero nacional se perfeccionará con el formulario de movimiento de mercancías y el certificado de integración. Lo anterior, sin perjuicio de presentar declaración de importación cuando haya lugar a pagar derechos de aduana.

Adicionalmente, el parágrafo del artículo 526 de la Resolución No. 046 de 2019 señala que, para la salida de productos finales de zona franca al territorio aduanero nacional, el formulario de movimiento de mercancías se utiliza para soportar la salida de los bienes elaborados en un ciento por ciento (100%) con materias primas o insumos nacionales o nacionalizados, siempre y cuando no haya lugar al pago de tributo aduanero alguno. En el evento en que haya lugar a la liquidación y pago de algún tributo aduanero, además de diligenciar el formulario de movimiento de mercancías, deberá presentarse y tramitarse la correspondiente declaración de importación.

De otro lado, el parágrafo 2 del artículo 526-1 de la Resolución No. 046 de 2019, establece la presentación de la declaración especial de importación para las nacionalizaciones de mercancías desde zona franca al territorio aduanero nacional, cuando únicamente haya lugar a la autoliquidación del IVA. En este evento, el formulario de movimiento de mercancías y el certificado de integración hacen parte integral de la declaración especial de importación, de acuerdo con el parágrafo 1 del artículo 526-1 de la Resolución No. 046 de 2019. Tratándose de bienes excluidos y exentos, la salida desde zona franca al territorio aduanero nacional se perfeccionará con el formulario de movimiento de mercancías y el certificado de integración.

Con todo lo expuesto, se precisa que la utilización del formulario de movimiento de mercancías se encuentra regulada en el parágrafo del artículo 459 del Estatuto Tributario y el artículo 475 del Decreto 1165 de 2019, en concordancia con la Resolución No. 046 de 2019 y, cuyo alcance es el de un documento que registra el ingreso, salida y permanencia de mercancías de zona franca, y en el cual el usuario operador autoriza las operaciones de comercio exterior.

Ahora, antes de analizar la normatividad frente al documento soporte que pruebe la respectiva transacción que da lugar a costos, deducciones, o impuestos descontables, es necesario revisar la normatividad tributaria y aduanera frente al momento de la causación del IVA en una mercancía que se encuentra en zona franca.

El artículo 1 de la Ley 1004 de 2005 establece que una zona franca es el área geográfica delimitada dentro del territorio nacional, en donde se desarrollan actividades industriales de bienes y de servicios, o actividades comerciales, bajo una normatividad especial en materia tributaria, aduanera y de comercio exterior, indicando expresamente que las mercancías ingresadas en estas zonas se consideran fuera del territorio aduanero nacional para efectos de los impuestos a las importaciones y a las exportaciones.

El artículo 482 del Decreto 1165 de 2019 establece que la introducción de mercancías provenientes de zona franca al territorio aduanero nacional desde el punto de vista aduanero se considera una importación. Así mismo, el artículo 429 del Estatuto Tributario precisa que en las importaciones el IVA se causa al tiempo de la nacionalización del bien, debiéndose liquidar y pagar juntamente con la liquidación y pago de los derechos de aduana.

De acuerdo con la normatividad descrita, en materia de IVA en la importación, a las operaciones de venta de mercancías que se encuentren en zona franca solo se les dará la condición de gravadas, exentas o excluidas cuando dichas mercancías sean objeto de declaración de importación, que es el momento en que se causa el IVA, independiente de las transacciones comerciales que frente a la misma mercancía se hayan realizado antes de la nacionalización de éstas, o de las personas naturales o jurídicas que las hayan realizado. Teniendo en cuenta la normatividad anteriormente citada, la cadena de generación de IVA se inicia al momento de la presentación y aceptación de la declaración de importación en la cual se liquidan y pagan los tributos aduaneros (derechos de aduana e IVA).

El artículo 771-2 del Estatuto Tributario establece que, para la procedencia de costos y deducciones en el impuesto sobre la renta, así como los impuestos descontables en IVA, se requerirá de facturas con el cumplimiento de los requisitos legales. Así mismo, el numeral 11 del artículo 1.6.1.4.1. del Decreto 1625 de 2016 establece quiénes son los sujetos obligados a facturar.

Ahora, el artículo 1.6.1.4.12. del Decreto citado establece los requisitos y condiciones que debe cumplir el documento soporte que prueba la respectiva transacción que da lugar a costos, deducciones, o impuestos descontables, cuando ésta se realice con sujetos no obligados a expedir factura de venta y/o documento equivalente. Expresamente, en el inciso primero del mencionado artículo se indica que dichos requisitos no aplican para los bienes importados, precisándose en su parágrafo 2 lo siguiente:

> *"Parágrafo 2. Cuando se trate de importación de bienes el documento soporte que pruebe la respectiva transacción que da lugar a costos, deducciones, o impuestos descontables, será la declaración de importación presentada de conformidad con la normatividad vigente, siempre y cuando no correspondan a operaciones celebradas con o entre usuarios de zona franca".* (Subrayado fuera de texto).

Es claro lo indicado en dicho parágrafo, al establecer que frente a los bienes importados será la declaración de importación y sus documentos soporte los que acrediten los costos, deducciones, o impuestos descontables para el importador, pues quien expide la factura en el caso de adquisiciones en el resto del mundo es un sujeto sin domicilio o residencia en el país no obligado a facturar. Pero, en el caso de operaciones celebradas con o entre usuarios de zona franca éstos, como residentes o domiciliados en el país, están obligados a facturar y, por ello, la salvedad en el sentido de indicar que en estos casos no procede lo establecido para la declaración de importación como soporte de costos, deducciones o impuestos descontables, aplicando por lo tanto en estos casos lo dispuesto en la norma general, esto es el artículo 771-2 del Estatuto Tributario.

Ahora, es importante analizar la situación sobre mercancía procedente del exterior y que ingresa para almacenamiento en las instalaciones de un usuario comercial de zona franca, para posteriormente presentarse declaración de importación. Allí es claro que la venta de los bienes objeto de importación no la realiza el usuario comercial, por lo cual, no podría entenderse que se está celebrando una operación con el usuario de zona franca, pues éste simplemente presta el servicio de almacenamiento. En estos casos las operaciones pueden realizarse bajo las siguientes condiciones:

Transacciones entre sujetos sin domicilio ni residencia (vendedor) y sujetos con domicilio o residencia en el país (adquiriente)

Cuando el vendedor extranjero expide una factura sobre una mercancía que el adquiriente ingresa con fines de almacenamiento a las instalaciones de un usuario comercial en zona franca y sobre las cuales, posteriormente, el adquiriente en calidad de importador presenta declaración de importación: En este caso es la declaración de importación y sus documentos soporte los que acreditan los costos, deducciones o impuestos descontables, pues el vendedor no está obligado a expedir factura en los términos de la legislación tributaria colombiana.

Transacciones entre sujetos sin domicilio ni residencia (vendedor) y sujetos con domicilio o residencia en el país (adquiriente) o entre sujetos domiciliados o residentes en el país.

Cuando en la operación anterior, el adquiriente no presenta la declaración de importación, sino que vende las mercancías a otro sujeto domiciliado o residente en el país el cual presenta la declaración de importación se visualizan dos operaciones:

i) La transacción comercial inicial entre el sujeto (vendedor) no residente o domiciliado en el país y el sujeto domiciliado o residente (adquiriente inicial): En este caso el adquiriente inicial acreditará los costos, deducciones e impuestos descontables con el documento soporte en la adquisición con sujetos no obligados a facturar (artículo 1.6.1.4.12. del Decreto 1625 de 2016), debido a que el adquiriente de la mercancía no la importó, sino que la adquirió para almacenarla en zona franca.

ii) La transacción comercial entre el adquiriente inicial (vendedor) y el sujeto que la compra para presentar la correspondiente declaración de importación (adquiriente): En este caso el adquiriente (importador) acreditará los costos, deducciones e impuestos descontables con la factura electrónica de venta.

Si en los supuestos 1 y 2, donde no obstante ser la factura electrónica (o el documento soporte en la adquisición con sujetos no obligados a facturar) por la venta el documento soporte de costos, deducciones o impuestos descontables, se presenta declaración de importación donde se liquidan y pagan tributos aduaneros, dicha

declaración sirve de soporte de otros costos o impuestos descontables asociados a la importación, como por ejemplo los derechos de aduana y el IVA.

No obstante lo anteriormente expuesto, deberá atenderse la naturaleza jurídica de la declaración de importación desde el punto de vista aduanero, la cual representa aspectos como: *(i)* el cumplimiento de la normatividad exigible en materia de valoración aduanera, derechos de aduana y demás impuestos a la importación, descripciones mínimas, restricciones legales y/o administrativas, modalidades de importación, documentos soporte, *(ii)* la legal introducción de una mercancía al país, *(iii)* identificación de los elementos que conforman el valor en aduana y la base gravable para la liquidación de los tributos aduaneros, *(iv)* determinación los tributos aduaneros exigibles, y *(v)* su contenido debe corresponder a lo indicado en sus documentos soportes.

Por lo anteriormente expuesto se concluye:

La normatividad tributaria vigente en materia de la obligación de facturar no considera en ningún caso que el formulario de movimiento de mercancía sea documento soporte de costos, deducciones o impuestos descontables. Lo anterior aplica inclusive en aquellas operaciones en las cuales aduaneramente dicho formulario sea el soporte de la salida de mercancías de la zona franca al resto del territorio aduanero nacional, por no proceder el pago de tributos aduaneros.

De conformidad con lo dispuesto en el artículo 771-2 del Estatuto Tributario y el parágrafo 2 del artículo 1.6.1.4.12. del Decreto 1625 de 2016 la declaración de importación y sus documentos soporte, prueban la respectiva transacción para efectos de determinar los costos, deducciones, o impuestos descontables en la adquisición de mercancías con sujetos sin domicilio ni residencia en el país no obligados a facturar bajo la legislación colombiana vigente.

En las operaciones de importación correspondientes al ingreso de mercancías desde zona franca al resto del territorio aduanero nacional, donde quien vende los bienes es un usuario de zona franca (domiciliado o residente en el país), será la factura electrónica de venta expedida bajo la normatividad nacional vigente, el documento soporte de los costos, deducciones, o impuestos descontables y la declaración de importación cuando haya lugar a ella.

Cuando dichas operaciones de importación correspondan a mercancías de procedencia extranjera almacenadas en las instalaciones de un usuario comercial que presta solo los servicios de almacenamiento, será documento soporte de los costos, deducciones, o impuestos descontables, la declaración de importación o la factura electrónica de venta expedida bajo la normatividad nacional vigente, dependiendo de si el vendedor de dicha mercancía no está domiciliado o no es residente en el país, es un domiciliado o residente en el país obligado a facturar y, hay lugar o no a la declaración de importación.

En cualquier caso, cuando las operaciones no se soporten con la declaración de importación o con una factura electrónica de venta, porque son efectuadas con un sujeto no obligado a facturar, estas deberán acreditarse con el documento soporte en adquisiciones con sujetos no obligados a expedir factura o documento equivalente.

4.1.1.8.¿Cómo debe el contribuyente del impuesto sobre la renta que actúa a través de patrimonios autónomos y fondos de capital privado soportar el costo o deducción en el impuesto sobre la renta y complementarios, cuando en ejecución del objeto encomendado es el patrimonio autónomo o fondo de capital privado quien adquiere bienes o servicios a sujetos no obligados a facturar?

Cuando el contribuyente del impuesto sobre la renta y complementarios necesite soportar los costos o deducciones derivados de la adquisición de bienes y/o servicios a sujetos no obligados a expedir factura de venta o documento equivalente, que se efectuaron por medio de patrimonios autónomos o fondos de inversión colectiva en su nombre, es el tercero representante o administrador de dichos vehículos quien deberá -en razón a su actuación como tercero representante de sus miembros- generar y transmitir para validación el documento soporte. Documento electrónico que constituirá el soporte del costo o deducción a que tienen derecho los contribuyentes del impuesto sobre la renta y complementarios que hacen parte del mencionado fondo o patrimonio.

El citado soporte deberá generarse y transmitirse para validación en los términos que dispone el artículo 1.6.1.4.12. del Decreto 1625 de 2016 y la Resolución DIAN No. 000167 de 2021 o las normas que las modifiquen o sustituyan.

Por su parte, la certificación que expida el representante o administrador del fondo o patrimonio al contribuyente de renta, deberá especificar la proporción asignada de dicho soporte, según corresponda.

Respecto a la forma en la cual debe el tercero representante o administrador del fondo o patrimonio cumplir con la generación y transmisión para validación del citado soporte, se informa que el mismo deberá habilitarse dentro de la plataforma de facturación electrónica y cumplir con las características, condiciones, mecanismos técnicos y tecnológicos que se disponen en la Resolución DIAN No. 000167 de 2021 y se describen en el Anexo técnico del citado documento soporte versión 1.0 adoptado por dicho acto administrativo.

Por último se advierte que lo explicado anteriormente es aplicable únicamente para efectos de las adquisiciones efectuadas a sujetos no obligados a expedir factura de venta o documento equivalente que se celebren directamente por parte de los patrimonios autónomos o fondos de capital privado y sean susceptibles de constituir costo o deducción en el impuesto sobre la renta y complementarios para los contribuyentes partícipes de los citados entes.

4.1.2. Descriptor: **Requisitos del documento soporte en adquisiciones con sujetos no obligados a expedir factura de venta o documento equivalente.**

El documento soporte en adquisiciones efectuadas a sujetos no obligados a expedir factura de venta o documento equivalente deberá cumplir con los requisitos previstos en el artículo 1.6.1.4.12. del Decreto 1625 de 2016, Único Reglamentario en Materia Tributaria.

Ahora bien, su contenido dependerá de la modalidad en la cuál este deba generarse, así las cosas, para el documento soporte en adquisiciones efectuadas a sujetos no obligados a expedir factura de venta o documento equivalente electrónico, el artículo 4 de la Resolución DIAN No. 0000167 de 2021, dispone que el mismo deba:

1. Estar denominado expresamente como documento soporte en adquisiciones efectuadas a no obligados a facturar.

2. Tener la fecha de la operación que debe corresponder a la fecha de generación del documento.

3. Contener los apellidos y nombre o razón social y Número de Identificación Tributaria -NIT del vendedor o de quien presta el servicio. Tratándose de contratos suscritos con los no residentes fiscales en Colombia no inscritos en el Registro Único Tributario -RUT, el requisito del Número de Identificación Tributaria -NIT, se entenderá cumplido con la identificación otorgada en el país de origen del no residente.

4. Contener los apellidos y nombre o razón social y Número de Identificación Tributaria -NIT del adquiriente de los bienes y/o servicios.

5. Llevar el número que corresponda a un sistema de numeración consecutiva de documento soporte incluyendo el número, rango y vigencia autorizado por la Unidad Administrativa Especial Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales -DIAN.

6. Tener la descripción específica del bien y/o del servicio prestado.

7. Detallar el valor total de la operación, discriminando el valor del impuesto sobre las ventas -IVA, cuando a ello hubiere lugar.
8. Incluir la firma del emisor del documento soporte al momento de la generación, de acuerdo con las normas vigentes y con la política de firma que establezca la Unidad Administrativa Especial Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales -DIAN.
9. Utilizar el formato electrónico de generación que establezca la Unidad Administrativa Especial Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales -DIAN.
10. El Código único de documento soporte en adquisiciones efectuadas a sujetos no obligados a expedir factura de venta o documento equivalente- CUDS

Por su parte, el documento soporte en adquisiciones efectuadas a sujetos no obligados a expedir factura de venta o documento equivalente físico el artículo 19 de la Resolución DIAN No. 0000167 de 2021, dispone que el mismo debe:

1. Estar denominado expresamente como documento soporte en adquisiciones efectuadas a no obligados a facturar.

2. Tener la fecha de la operación que debe corresponder a la fecha de generación del documento.

3. Contener los apellidos y nombre o razón social y Número de Identificación Tributaria -NIT del vendedor o de quien presta el servicio. Tratándose de contratos suscritos con los no residentes fiscales en Colombia no inscritos en el Registro Único Tributario -RUT, el requisito del Número de Identificación Tributaria NIT, se entenderá cumplido con la identificación otorgada en el país de origen del no residente.

4. Contener los apellidos y nombre o razón social y Número de Identificación Tributaria -NIT del adquiriente de los bienes y/o servicios.

5. Llevar el número que corresponda a un sistema de numeración consecutiva de documento soporte incluyendo el número, rango y vigencia autorizado por la Unidad Administrativa Especial Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales -DIAN.

6. Tener la descripción específica del bien y/o del servicio prestado.

7. Detallar el valor total de la operación, discriminando el valor del impuesto sobre las ventas IVA, cuando a ello hubiere lugar.

4.1.2.1. ¿ El documento soporte en adquisiciones con sujetos no obligados a expedir factura de venta o documento equivalente se puede generar en forma física con la numeración de un documento equivalente y en su formato agregando los demás requisitos?

En lo que atañe a la denominación del documento soporte, se precisa que el mismo no corresponde a un documento equivalente, los cuales están determinados en la actualidad en el artículo 1.6.1.4.6 del Decreto 1625 de 2016.

Ahora, es importante señalar que el artículo 1.6.1.4.12 del mismo Decreto dispone todo lo relacionado con el "Documento soporte en adquisiciones efectuadas a sujetos no obligados a expedir factura de venta o documento equivalente", precisando explícitamente como requisito, que el mismo debe:

"1. Estar denominado expresamente como documento soporte en adquisiciones efectuados a no obligados a facturar".

4.1.2.2. ¿ Frente a la identificación en el documento soporte con un no obligado a facturar (prestación de servicios con un proveedor del exterior), se puede aplicar las disposiciones que se tienen hoy vigentes de la Resolución 000070 de 2019, la cual estipuló que para efectos de medios magnéticos, a los proveedores del exterior en cuyo país no se utiliza un número, código o clave de identificación, se permitió asignarles un número de identificación interno (444444001), el cual es ascendente?

Se informa que el anexo técnico del documento soporte adoptado por la Resolución DIAN No. 000167 de 2021 vigente, que hace parte integral de la Resolución citada, indica de forma clara y expresa la manera en la cual debe identificarse al prestador del servicio o vendedor del bien, señalando los códigos para identificación fiscal, aparte dentro del cual se especifica el detalle del documento de identificación.

Nótese en el anexo técnico que la descripción incluye la forma de identificar tanto a los prestadores del servicio o vendedores de bienes residentes, como a los no residentes. Por lo tanto, tratándose de no residentes, estos deberán ser identificados tal como lo dispone el anexo técnico vigente.

4.1.2.3.¿Para generar el documento soporte en adquisiciones con sujetos no obligados a expedir factura de venta o documento equivalente se debe solicitar la resolución de autorización de numeración de documentos soporte ante la DIAN?"

El documento soporte en adquisiciones efectuadas a sujetos no obligados a expedir factura de venta o documento equivalente deberá contener el número que corresponda a un sistema de numeración consecutiva de documento soporte incluyendo el número, rango y vigencia autorizado por la Unidad Administrativa Especial Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (DIAN) de acuerdo a lo dispuesto en el artículo 1.6.1.4.6 del Decreto 1625 de 2016. Por ende, siempre deberá contar con dicha numeración autorizada.

4.1.2.4. Para generar el documento soporte en adquisiciones con sujetos no obligados a expedir factura de venta o documento equivalente en relación con la Resolución DIAN No. 000167 de 2021 ¿a que se refiere la expresión "discriminando el impuesto sobre las ventas IVA, cuando a ello hubiere lugar"? y ¿Al discriminarse el

impuesto sobre las ventas -IVA en el documento soporte quiere decir, que este impuesto puede ser tomado como descontable por el adquiriente de los bienes y servicios gravados (…)?

Respecto a las operaciones efectuadas con sujetos no obligados a expedir factura de venta o documento equivalente, se resalta que el numeral 7 del artículo 1.6.1.4.12. del Decreto 1625 de 2016 fue modificado por el artículo 2 del Decreto 723 de 2021 en los siguientes términos:

> *"Artículo 1.6.1.4.12. Documento soporte en adquisiciones efectuadas a sujetos no obligados a expedir factura de venta o documento equivalente. De conformidad con lo establecido en el artículo 771-2 del Estatuto Tributario, cuando se realicen transacciones con sujetos no obligados a expedir factura de venta y/o documento equivalente, el documento soporte que pruebe la respectiva transacción que da lugar a costos, deducciones, o impuestos descontables, deberá cumplir los siguientes requisitos y condiciones, y ser generado de forma física por parte del adquiriente del bien y/o servicio, salvo cuando se trate de importación de bienes:*
> *(…)*
> *7. Detallar el valor total de la operación, discriminando el valor del impuesto sobre las ventas (IVA), cuando a ello hubiere lugar". (Subrayado fuera de texto).*

En igual sentido, la Resolución DIAN No. 000167 de 2021 "Por la cual se implementa y desarrolla en el sistema de facturación electrónica la funcionalidad del documento soporte en adquisiciones efectuadas a sujetos no obligados a expedir factura de venta o documento equivalente, para su transmisión electrónica y se expide el anexo técnico para este documento" en su numeral 7 del artículo 4 reitera el mismo requisito.

Así, una vez efectuadas las precisiones anteriores, respecto al primer interrogante este Despacho concluye que cuando el numeral 7 del artículo 1.6.1.4.12. del Decreto 1625 de 2016 y el numeral 7 del artículo 4 de la Resolución DIAN No. 000167 de 2021 señalan "discriminando el valor del impuesto sobre las ventas (IVA), cuando a ello hubiere lugar", debe ser entendido que este impuesto debe ser discriminado en el documento soporte cuando se trate de una operación gravada con el impuesto sobre las ventas -IVA.

Ahora, en el caso que el adquirente de bienes y servicios sea responsable del impuesto sobre las ventas -IVA, para que éste pueda tomar los impuestos descontables cuando realiza operaciones gravadas con sujetos no obligados a expedir factura de venta o documento equivalente, el artículo 771-2 del Estatuto Tributario en su inciso tercero señala que:

"Cuando no exista la obligación de expedir factura o documento equivalente, el documento que pruebe la respectiva transacción que da lugar a costos, deducciones o impuestos descontables, deberá cumplir los requisitos mínimos que el Gobierno Nacional establezca".

Así las cosas, en el presente caso, es claro que el documento que prueba la respectiva transacción que da lugar a costos, deducciones o impuestos descontables se encuentra reglamentado por el artículo 1.6.1.4.12. del Decreto 1625 de 2016 y la Resolución DIAN No.000167 de 2021 exigiendo "7. Detallar el valor total de la operación, discriminando el valor del impuesto sobre las ventas (IVA), cuando a ello hubiere lugar".

4.1.3. Descriptor: **Sujetos obligados a generar el documento soporte en adquisiciones con sujetos no obligados a expedir factura de venta o documento equivalente**

El documento soporte en adquisiciones efectuadas a sujetos no obligados a expedir factura de venta o documento equivalente, establecido en el artículo 1.6.1.4.12. del Decreto 1625 de 2016 y la Resolución DIAN 000167 de 2021, tiene como finalidad servir de documento soporte que pruebe la respectiva transacción que da lugar a costos, deducciones, o impuestos descontables, de conformidad con el artículo 771-2 del Estatuto Tributario.

En consecuencia, el responsable debe determinar de acuerdo al alcance de sus operaciones y responsabilidades en materia tributaria, la procedencia o no de la expedición del mencionado documento soporte en adquisiciones efectuadas a sujetos no obligados a facturar.

4.1.3.1. ¿ El documento soporte en adquisiciones con sujetos no obligados a expedir factura de venta o documento equivalente se debe generar por contribuyentes del Régimen SIMPLE?

Tratándose de la generación del documento soporte en adquisiciones efectuadas a sujetos no obligados a expedir factura de venta o documento equivalente, se precisa que éste es requerido para probar la transacción que da lugar a impuestos descontables en el impuesto sobre las ventas, de conformidad con el artículo 771-2

del Estatuto Tributario. En consecuencia, los contribuyentes del régimen simple de tributación (RST) que requieran soportar los impuestos descontables en el impuesto sobre las ventas deberán generar el documento soporte en adquisiciones efectuadas a sujetos no obligados a expedir factura de venta o documento equivalente en los términos de la Resolución DIAN No. 000167 de 2021 o la que haga sus veces.

Ahora, toda vez que los contribuyentes del RST no son contribuyentes del impuesto sobre la renta y complementarios, dichos sujetos no requieren soportar costos y deducciones sobre el citado impuesto, por ende, en este aspecto no serán obligados a generar el documento soporte en adquisiciones efectuadas a sujetos no obligados a expedir factura de venta o documento equivalente.

4.1.3.2. ¿ La factura emitida en el exterior por parte del prestador de servicios extranjero es soporte de deducción de costos y gastos, o si se debe emitir documento soporte en adquisiciones efectuadas a sujetos no obligados a expedir factura de venta o documento equivalente?

Para efectos de soportar las operaciones económicas realizadas con prestadores de servicios desde el exterior, el artículo 1.6.1.4.12 del Decreto 1625 de 2016 (sustituido por el Decreto 358 de 2020) dispone el documento soporte en adquisiciones efectuadas a sujetos no obligados a expedir factura de venta o documento equivalente. En virtud de dicha norma, se precisa que el documento soporte idóneo para acreditar las operaciones económicas celebradas con prestadores de servicios sin residencia fiscal en Colombia es el "Documento soporte en adquisiciones efectuadas a sujetos no obligados a expedir factura de venta o documento equivalente" en los términos arriba descritos por la normatividad vigente, a saber la Resolución DIAN No. 000167 de 2021 o la que haga sus veces.

4.1.3.3. ¿ Las entidades de Derecho Público que realicen transacciones con sujetos no obligados a expedir factura de venta y/o documento equivalente pero que no requieran soportar costos, deducciones o impuestos descontables, deben expedir documento soporte en adquisiciones efectuadas a sujetos no obligados a expedir factura de venta o documento equivalente?

Si los sujetos no requieren generar este documento en razón a que no se van a tomar el costos, la deducción en renta o los descontables en IVA, no deberán generar dicho soporte.

En consecuencia, para determinar la procedencia o no de la expedición del mencionado documento debe en primer lugar revisarse el alcance de las operaciones y responsabilidades en materia tributaria, análisis que debe efectuar cada entidad o sujeto que efectúa la operación económica con el sujeto no obligados a facturar.

En este orden de ideas, si no se requiere probar la respectiva transacción para que dé lugar a costos, deducciones, o impuestos descontables, de conformidad con el artículo 771-2 del Estatuto Tributario, no es necesario a la luz de la normatividad tributaria vigente expedir el respectivo "Documento Soporte de adquisiciones a sujetos no obligados a expedir factura de venta o documento equivalente".

4.1.3.4. ¿Cuál es el documento equivalente al que hace mención el inciso segundo del literal f) del artículo 437 del E.T.?

Al respecto, el literal c) del artículo 177-2 del Estatuto Tributario prevé:

> ***"****Artículo 177-2. No aceptación de costos y gastos. No son aceptados como costo o gasto los siguientes pagos por concepto de operaciones gravadas con el IVA (…) c) Los realizados a personas naturales no inscritas en el <régimen de responsabilidad del Impuesto sobre las Ventas (IVA)>, cuando no conserven copia del documento en el cual conste la inscripción del respectivo vendedor o prestador de servicios en el <régimen de no responsables de IVA>. Se exceptúan de lo anterior las operaciones gravadas realizadas con agricultores, ganaderos y arrendadores pertenecientes al <régimen de no responsables de IVA>, siempre que el comprador de los bienes o servicios expida el documento equivalente a la factura a que hace referencia el literal f) del artículo 437 del Estatuto Tributario".* (Subrayado, tachado y negrita fuera del texto original.

Consecuentemente, el literal f) del artículo 437 del Estatuto Tributario dispone:

> *"Artículo 437. Los comerciantes y quienes realicen actos similares a los de ellos y los importadores son sujetos pasivos. Son responsables del impuesto:*
> *(…)*
> *f. Los contribuyentes pertenecientes al <régimen de responsabilidad del Impuesto sobre las Ventas (IVA)> 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 de responsabilidad del Impuesto sobre las Ventas (IVA)>.

El impuesto causado en estas operaciones será asumido por el comprador o adquirente del <régimen de responsabilidad del Impuesto sobre las Ventas (IVA)>, 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 (…)".

En virtud de las normas precitadas, se deduce que versan sobre dos asuntos: i. El régimen de responsabilidad del impuesto sobre las ventas, y ii. La obligación de expedir la factura, documento equivalente o documento soporte.

En lo que atañe al régimen de responsabilidad del IVA, es preciso resaltar que el parágrafo 3 del artículo 437 del Estatuto Tributario contempla como no responsables del IVA a los pequeños agricultores y ganaderos, siempre que cumplan con la totalidad de las condiciones previstas en la norma.

"Artículo 437. Los comerciantes y quienes realicen actos similares a los de ellos y los importadores son sujetos pasivos. Son responsables del impuesto:
(…)
Parágrafo 3. (…) Deberán registrarse como responsables del IVA quienes realicen actividades gravadas con el impuesto, con excepción de las personas naturales comerciantes y los artesanos, que sean minoristas o detallistas, los pequeños agricultores y los ganaderos, así como quienes presten servicios, siempre y cuando cumplan la totalidad de las siguientes condiciones (…)".

En ese orden de ideas, es factible que algunos agricultores y ganaderos, en tanto no cumplan las condiciones señaladas, detenten la calidad de responsables del impuesto sobre las ventas.

De otra parte, respecto a la obligación de facturar, el Decreto 1625 de 2016 (sustituido parcialmente por el Decreto 358 de 2020) dispone como obligados a expedir factura de venta y/o documento equivalente en el numeral 3 del artículo 1.6.1.4.2. a:

"3. Todas las personas o entidades que tengan la calidad de comerciantes, ejerzan profesiones liberales o presten servicios inherentes a estas, o enajenen bienes producto de la actividad agrícola o ganadera, independientemente de su calidad de contribuyentes o no contribuyentes de los impuestos administrados por la Unidad Administrativa Especial Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales - DIAN, con excepción de los sujetos no obligados a expedir factura de venta y/o documento equivalente previstos en los artículos 616-2, inciso 4 del parágrafo 2 y parágrafo 3 del artículo 437 y 512-13 del Estatuto Tributario y en el artículo 1.6.1.4.3., del presente Decreto". (Subrayado fuera de texto original).

En armonía con lo anterior, el numeral 3 del artículo 1.6.1.4.3 del mismo Decreto 1625 de 2016, expresa dentro de los sujetos no obligados a expedir factura o documento equivalente a: *"3. Las personas naturales de que tratan los parágrafos 3 y 5 del artículo 437 del Estatuto Tributario, siempre que cumplan la totalidad de las condiciones establecidas en la citada disposición, como no responsable del impuesto sobre las ventas -IVA".*

En consecuencia, los agricultores y ganaderos que cumplan con los presupuestos establecidos en el parágrafo 3 del artículo 437 del Estatuto Tributario no estarán obligados a expedir factura o documento equivalente, haciendo hincapié en lo expuesto en el literal c) del artículo 177-2 del Estatuto Tributario.

Ahora bien, es importante resaltar que, pese a que el literal c) del artículo 177-2 y el literal f) del artículo 437 del Estatuto Tributario contemplan la expedición de un documento equivalente por parte del responsable de IVA como requisito indispensable para la procedencia de deducciones, costos e impuestos descontables por concepto de pagos a agricultores y ganadores no responsables de IVA, lo cierto es que bajo la normatividad vigente el documento para acreditar dicho pago es el documento soporte previsto en el artículo 1.6.1.4.12 de que trata el Decreto 1625 de 2016 (sustituido parcialmente por el Decreto 358 de 2020) y la Resolución 000167 de 2021 o las normas que hagan sus veces.

4.1.3.4.5. ¿Las Instituciones Educativas Oficiales (colegios públicos) de acuerdo con la Resolución DIAN No. 000167 del 30 de diciembre de 2021 deben generar el documento soporte en adquisiciones efectuadas a sujetos no obligados a expedir factura de venta y/o documento equivalente?

De conformidad con el artículo 1.6.1.4.12. del Decreto 1625 de 2016 el documento soporte en adquisiciones efectuadas a sujetos no obligados a expedir factura de venta o documento equivalente procede de conformidad con lo establecido en el artículo 771-2 del Estatuto Tributario, cuando se realicen transacciones con sujetos no obligados a expedir factura de venta y/o documento equivalente. Este documento soporte prueba la respectiva transacción que da lugar a costos, deducciones, o impuestos descontables.

Por su parte, con la expedición de la Resolución DIAN No. 000167 de 2021, por la cual se implementa y desarrolla en el sistema de facturación electrónica la funcionalidad del documento soporte en adquisiciones efectuadas a sujetos no obligados a expedir factura de venta o documento equivalente, para su transmisión electrónica y se expide el anexo técnico para este documento, cuyo artículo 3 dispone los sujetos obligados a generar de forma electrónica el citado documento.

Para la aplicación de la norma es relevante retomar lo concluido por esta Subdirección en el Oficio No. 001755 de 2018 (que cita el Concepto General Unificado No. 0481 del 27 de abril de 2018) frente a la calidad que tienen para efectos tributarios los colegios que son instituciones públicas de educación, y de este modo se precisa que los colegios que son instituciones educativas de carácter público no son sujetos obligados a generar el documento soporte en adquisiciones efectuadas a sujetos no obligados a expedir factura de venta o documento equivalente, en los términos del artículo 1.6.1.4.12. del Decreto 1625 de 2016 y el artículo 3 de la Resolución DIAN No. 000167 de 2021, siempre que dichas entidades:

i) Sean no contribuyentes del impuesto sobre la renta y complementarios,

ii) No sean responsables de IVA y, por tanto,

iii) No requieran soportar costos y deducciones en el impuesto sobre la renta y complementarios e impuestos descontables en IVA.

4.1.4. Descriptor: **Modalidades (física y electrónica)**
De acuerdo con lo dispuesto en el artículo 1.6.1.4.12. del Decreto 1625 de 2016 y la Resolución DIAN 000167 de 2021, el documento soporte en adquisiciones efectuadas a sujetos no obligados a expedir factura de venta o documento equivalente debe ser generado:

i) En forma física por los sujetos que no son obligados a facturar electrónicamente
ii) En forma electrónica por los facturadores electrónicos.

4.1.4.1. El documento soporte en adquisiciones con sujetos no obligados a expedir factura de venta o documento equivalente generado en forma física

La aplicación del documento soporte en adquisiciones con sujetos no obligados a expedir factura de venta o documento equivalente, cuando éste deba ser generado de forma física por parte del adquiriente del bien y/o servicio, hace referencia a que el mismo deba generarse de físicamente y no de manera electrónica, sin que ello se limite a un documento litográfico o autógrafo.

Por ende, siempre que se cumplan con todos los requisitos previstos en las disposiciones mencionadas, el documento soporte debe estar generado en forma física, bien sea impreso en papel, o en un formato físico pre impreso.

De conformidad con el artículo 1.6.1.4.12. del Decreto 1625 de 2016 y el artículo 19 de la Resolución DIAN No. 0000167 de 2021, la generación física de este documento soporte se mantiene únicamente para los sujetos adquirientes no obligados a facturar electrónicamente que son contribuyentes del impuesto sobre la renta y complementarios y los responsables del impuesto sobre las ventas -IVA, que realizan operaciones de compra de bienes o prestación de servicios con sujetos no obligados a expedir factura o documento equivalente y requieren soportar los costos y deducciones en el impuesto sobre la renta y complementarios e impuestos descontables en el impuesto sobre las ventas -IVA.

4.1.4.2. El documento soporte en adquisiciones con sujetos no obligados a expedir factura de venta o documento equivalente generado en forma electrónica

De conformidad con lo dispuesto en el artículo 1.6.1.4.12. del Decreto 1625 de 2016 el documento soporte en adquisiciones efectuadas a sujetos no obligados a expedir factura de venta o documento equivalente se deberá generar de forma electrónica por parte de los sujetos obligados a facturar electrónicamente, sus requisitos están dispuestos especialmente en el artículo 4 de la Resolución DIAN No. 0000167 de 2021 y deberá ser implementado conforme con lo expuesto en el artículo 6 del citado acto administrativo, y su generación y transmisión de forma electrónica por parte de los sujetos obligados, estos son los adquirentes que sean facturadores electrónicos, contribuyentes del impuesto sobre la renta y complementarios y los responsables del impuesto sobre las ventas -IVA, que realizan operaciones de compra de bienes o prestación de servicios con sujetos no obligados a expedir factura o documento equivalente y requieren soportar los costos y deducciones en el impuesto sobre la renta y complementarios e impuestos descontables en el impuesto sobre las ventas -IVA, a más tardar el dos (2) de mayo de 2022.

Lo anterior, cumpliendo con las condiciones, términos y mecanismos técnicos y tecnológicos, para su generación, transmisión y validación y demás especificaciones técnicas y funcionalidades de conformidad con lo indicado en el "*Anexo técnico documento soporte en adquisiciones efectuadas a sujetos no obligados a expedir factura de venta o documento equivalente*".

4.1.5. Descriptor: **Periodicidad de la trasmisión del documento soporte en adquisiciones con sujetos no obligados a expedir factura de venta o documento equivalente generado en forma electrónica**

De conformidad con la Resolución DIAN No. 000167 de 2021 "por la cual se implementa y desarrolla en el sistema de facturación electrónica la funcionalidad del documento soporte en adquisiciones efectuadas a sujetos no obligados a expedir factura de venta o documento equivalente, para su transmisión electrónica y se expide el anexo técnico para este documento", respecto a la periodicidad en la generación y transmisión electrónica del citado documento soporte los artículos 2º y 10º disponen:

"Artículo 2. Generación electrónica del documento soporte en adquisiciones efectuadas a sujetos no obligados a expedir factura de venta o documento equivalente y las notas de ajuste. De conformidad con lo establecido en el inciso 3º del artículo 771-2 del estatuto tributario, el artículo 1.6.1.4.12. del Decreto 1625 de 2016, Único Reglamentario en Materia Tributaria, el documento soporte en adquisiciones efectuadas a sujetos no obligados a expedir factura de venta o documento equivalente y las notas de ajuste, deberán generarse y transmitirse en forma electrónica por parte de los facturadores electrónicos, según lo considere el sujeto obligado de que trata el artículo 3º de esta resolución, así:
2.1. Por cada una de las operaciones en las que se adquieran bienes y/o servicios a sujetos no obligados a expedir factura o documento equivalente, o
2.2. Por operaciones acumuladas semanalmente que se realicen con un mismo proveedor en las que se adquieran bienes y/o servicios con sujetos no obligados a expedir factura o documento equivalente".
(…)
"Artículo 10. Transmisión para la validación. La transmisión para la validación es un procedimiento que se desarrolla con posterioridad al cumplimiento de lo dispuesto en el artículo 8º de esta resolución, que consiste en transmitir uno a uno los documentos soporte en adquisiciones efectuadas a sujetos no obligados a expedir factura de venta o documento equivalente y las notas de ajuste, por el sujeto de que trata el artículo 3º de esta resolución a la unidad administrativa especial dirección de impuestos y aduanas nacionales, DIAN, cumpliendo con las condiciones, términos y mecanismos técnicos y tecnológicos, de conformidad con el «Anexo técnico documento soporte en adquisiciones efectuadas a sujetos no obligados a expedir factura de venta o documento equivalente».
Parágrafo. El documento soporte en adquisiciones efectuadas a sujetos no obligados a expedir factura de venta o documento equivalente al que se refiere el artículo 2º de la presente resolución, deberá transmitirse para validación de la unidad administrativa especial dirección de impuestos y aduanas nacionales, DIAN, así:
1. En el momento en que se lleve a cabo cada una de las operaciones en las que se adquieran bienes y/o servicios a sujetos no obligados a expedir factura o documento equivalente, o
2. A más tardar el último día hábil de la semana en la que se llevaron a cabo las operaciones acumuladas semanalmente que se realicen con un mismo proveedor en las que se adquieran bienes y/o servicios con sujetos no obligados a expedir factura o documento equivalente".
Así las cosas, es claro que, a efectos de la legislación tributaria vigente, la generación y transmisión para validación del documento soporte en adquisiciones efectuadas a sujetos no obligados a expedir factura de venta o documento equivalente deberá realizarse conforme a las normas anteriormente citadas, independientemente de los acuerdos de las partes involucradas, toda vez que los convenios entre particulares no son oponibles al fisco (cfr. artículo 553 del Estatuto Tributario).

En consecuencia, de acuerdo con el numeral 1 del parágrafo del artículo 10 de la Resolución DIAN No. 000167 de 2021 el sujeto obligado -facturador electrónico- deberá transmitir para validación el documento soporte objeto

del presente análisis por cada una de las operaciones individualmente consideradas en las que se adquieran bienes y/o servicios a sujetos no obligados a expedir factura o documento equivalente en la fecha de la operación celebrada.

Por su parte, el numeral 2 del mismo parágrafo habilita al sujeto obligado -facturador electrónico- a transmitir para validación el mencionado documento soporte a más tardar el último día hábil de la semana en la que se llevaron a cabo las operaciones acumuladas semanalmente que se realicen con un mismo proveedor en las que se adquieran bienes y/o servicios con sujetos no obligados a expedir factura o documento equivalente.

En consecuencia, cada responsable deberá determinar, de conformidad con el alcance de sus operaciones y responsabilidades en materia tributaria, el momento exacto en el que debe generar y transmitir para validación el mencionado documento soporte en adquisiciones efectuadas a sujetos no obligados a facturar, teniendo en cuenta lo señalado en la ley y en su reglamento.

4.1.5.1. ¿Cuál es el alcance de la expresión "operaciones acumuladas" establecida el numeral 2.2. del artículo 2º de la Resolución DIAN No. 000167 de 2021?

La Resolución DIAN No. 000167 de 2021, respecto a la periodicidad en la generación y transmisión electrónica del documento soporte en adquisiciones efectuadas a sujetos no obligados a expedir factura de venta o documento equivalente, en su artículo 2º dispone: (...) Así las cosas, el numeral 2.1. de la norma antes transcrita le permite al sujeto obligado -facturador electrónico- generar y transmitir electrónicamente el documento soporte objeto del presente análisis por cada una de las operaciones individualmente consideradas en las que se adquieran bienes y/o servicios a sujetos no obligados a expedir factura o documento equivalente en la fecha de la operación celebrada.

Ahora, el numeral 2.2. del mismo ordenamiento jurídico, habilita al sujeto obligado -facturador electrónico- a generar y transmitir el mencionado documento soporte de manera semanal siempre que en este se incluya más de una operación de compra de bienes y/o prestación de servicios con el mismo proveedor no obligado a expedir factura o documento equivalente.

Lo anterior, teniendo en cuenta que la disposición normativa al señalar "por operaciones acumuladas", está en plural, por lo que, el número de operaciones de venta de bienes y/o prestación de servicios que se generen y transmitan semanalmente mediante dicho documento soporte deberán ser superiores a una.

Capítulo 2. **Documento soporte de pago de nómina electrónica.**

4.2.1. Descriptor: **¿Cuál es el cambio que produce la implementación del documento soporte de pago de nómina electrónica?**

Para empezar, se informa que por medio de la Resolución DIAN No. 000013 de 2021 "*se implementa y desarrolla en el sistema de facturación electrónica la funcionalidad del documento soporte de pago de nómina electrónica y se adopta el anexo técnico para este documento*".

Así las cosas, el principal cambio que genera su implementación es el desarrollo en el sistema de facturación electrónica de la funcionalidad del documento soporte de pago de nómina electrónica, de conformidad con el anterior parágrafo 6 del artículo 616-1 del Estatuto Tributario (previo a la vigencia de la Ley 2155 de 2021), norma que a su vez otorgó la facultad a la DIAN para que lo incorporara en el sistema de facturación electrónica.

En consecuencia, con la entrada en vigor de la Resolución DIAN No. 000013 de 2021, dicho documento soporte de pago es exigible a los sujetos obligados a su implementación, descritos en el artículo 4 de mencionada resolución, quienes deberán generarlo para su trasmisión a la DIAN de acuerdo con el calendario que se dispone en el artículo 6 del mismo acto administrativo.

4.2.2. Descriptor: **Requisitos del documento soporte de pago de nómina electrónica.**

El documento soporte de pago de nómina electrónica está definido en el numeral 10 del artículo 1 de la Resolución DIAN 00013 de 2021 en los términos previamente explicados.

Por otra parte, las notas de ajuste del documento soporte de pago de nómina electrónica están definidas en el numeral 12 del mismo artículo.

Así las cosas, se precisa que las notas de ajuste a diferencia del documento soporte de pago de nómina electrónica constituyen el medio por el cual se realizan ajustes a dicho documento, por errores aritméticos o de contenido, que el sujeto obligado deberá ajustar o corregir.

Estos documentos deben contener la información establecida en los artículos 5 y 17 de la resolución precitada, según corresponda, para la generación, transmisión y validación por parte de Unidad Administrativa Especial Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (DIAN), cumpliendo las condiciones, términos y mecanismos técnicos y tecnológicos, establecidos en el Anexo técnico documento soporte de pago de Nómina Electrónica versión 1.0 o la que esté vigente.

4.2.2.1. ¿El documento soporte de pago de nómina electrónica debe generarse en pagos laborales de alimentación, hospedaje, dotación y otros en especie?

La norma que rige este documento electrónico no diferencia la modalidad en la que se efectúan dichos pagos o abonos en cuenta por parte del empleador al trabajador, sino que se funda en el objeto del pago mismo y, toda vez que la finalidad del documento soporte no es otra más que soportar en debida forma el costo, deducción o impuesto descontable, según corresponda, deberá el empleador incluir en el concepto de valores devengados por el trabajador todos los pagos o abonos en cuenta que en virtud de la relación laboral, legal o reglamentaria efectuó al trabajador, sin importar si estos fueron dados en dinero o en especie.

En consecuencia, prestaciones como la alimentación, hospedaje y dotación que se acuerden en especie con el trabajador y que hagan parte de la retribución que se efectúa en virtud de la relación laboral, legal y reglamentaria que ostenta el empleador con el trabajador deberán ser incluidos en el documento soporte de pago de nómina electrónica a efectos de que el empleador, en calidad de contribuyente del impuesto sobre la renta, pueda tomarse el costo o deducción a que haya lugar.

4.2.2.2. ¿El documento soporte de pago de nómina electrónica debe generarse en prestaciones como la alimentación, hospedaje y dotación que se acuerden en especie con el trabajador y que hagan parte de la retribución que se efectúa en virtud de la relación laboral, legal y reglamentaria que ostenta el empleador con el trabajador cuando se cuente con factura electrónica de adquisición del bien o servicio previo?

Respecto a la apreciación de la posible duplicidad de soportes para el costo, deducción o descontable, es preciso reiterar que la Resolución DIAN No. 000013 de 2021, estableció con claridad el "documento soporte de pago de nómina electrónica", como aquel soporte de costos, deducciones e impuestos descontables, cuando aplique, derivado de los pagos o abonos en cuenta relacionados con la nómina.

Por otra parte, la factura electrónica de venta respalda una operación de venta de bienes y/o servicios y es considerada individualmente el soporte de la misma (artículos 615, 616-1, 617 y 771-2 del Estatuto Tributario).

Así las cosas, el documento soporte de pago de nómina electrónica es el soporte del empleador en calidad de contribuyente del impuesto sobre la renta que soporta el costo o deducción del pago o abono en cuenta derivado de una relación laboral o legal y reglamentaria por cada trabajador. Por otro lado, la factura electrónica de venta o documento equivalente, según sea el caso, soporta la respectiva operación de compra de bienes y/o servicios, pero por sí sola no soporta la procedencia del costo o deducción bajo estudio.

En consecuencia, en materia de dotaciones, alimentación y hospedaje, la prueba de la procedencia del costo o deducción está conformada por los diferentes soportes establecidos en la legislación tributaria vigente para cada operación individualmente considerada y debidamente regulada (factura electrónica de venta, documento equivalente, documento soporte en adquisiciones con no obligados a facturar, documento soporte de pago de nómina electrónica, entre otros). Lo anterior sin perjuicio de las amplias facultades de fiscalización e investigación que tiene la Administración tributaria en virtud del artículo 684 del Estatuto Tributario.

4.2.2.3. ¿El documento soporte de pago de nómina electrónica debe generarse en operaciones de reembolso de gastos?

El documento soporte de pago de nómina electrónica no opera para pagos efectuados por el trabajador a nombre del empleador. De forma que, no hay obligación de generar el documento soporte de pago de nómina electrónica para los reembolsos de gastos siempre que los pagos o abonos en cuenta no se deriven de la nómina, es decir, que no se desprendan de la relación laboral, legal o reglamentaria con el trabajador ya que no se enmarcarían dentro de lo que el numeral 10 del artículo 1 y el artículo 2 de la Resolución DIAN No. 000013 de 2021 disponen como objeto de soporte con dicho documento electrónico.

Sin embargo, se reitera que para aquellos casos en donde se configure un pago en especie en virtud del contrato laboral u otras figuras contractuales que puedan implementarse por el empleador, que tengan efectos fiscales diferentes al mero reembolso de gastos, tales como, salarios integrales, pagos indirectos, subsidios, auxilios, entre otros, estos para efectos de la deducción, deberán soportarse de acuerdo a lo establecido en la Resolución DIAN No. 00013 de 2021 y los demás requisitos que prevea la Ley en consideración de las particularidades contractuales fijadas por las partes.

4.2.3. Descriptor: **Sujetos obligados a generar el documento soporte de pago de nómina electrónica.**

Los sujetos obligados a implementar el citado documento soporte de pago de nómina electrónica, están dispuestos en el artículo 4 de la Resolución DIAN No. 000013 de 2021, que los determina así:

> *"Artículo 4. Sujetos obligados a generar y trasmitir para validación, el documento soporte de pago de nómina electrónica y las notas de ajuste del documento soporte de pago de nómina electrónica. Los sujetos obligados a generar y transmitir para validación el documento soporte de pago de nómina y las notas de ajuste del citado documento, son aquellos contribuyentes del impuesto sobre la renta y complementarios, que realizan pagos o abonos en cuenta que se derivan de una vinculación, por una relación laboral o legal y reglamentaria y por pagos a los pensionados a cargo del empleador, que requieran soportar los costos y deducciones en el impuesto sobre la renta y complementarios e impuestos descontables en el Impuesto sobre las Ventas -IVA, cuando aplique.*
>
> *Lo anterior cumpliendo las condiciones, términos y mecanismos técnicos y tecnológicos, establecidos en el «Anexo técnico documento soporte de pago de NÓMINA ELECTRÓNICA», para la generación y transmisión para su posterior validación por parte de Unidad Administrativa Especial Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales -DIAN.*
>
> *Lo dispuesto en el presente artículo, aplica sin perjuicio del cumplimiento de las condiciones y requisitos para la solicitud de costos y deducciones en el impuesto sobre la renta y complementarios e impuestos descontables en el impuesto sobre las ventas -IVA, establecidas en el Estatuto Tributario y demás disposiciones de la Ley y el reglamento, cuando aplique"* (Subrayado fuera de texto).

En consecuencia, la disposición es clara en determinar que los sujetos obligados a implementar el documento soporte de pago de nómina electrónica son aquellos: i) contribuyentes del impuesto sobre la renta y complementarios, ii) que realizan pagos o abonos en cuenta que se derivan de una vinculación, por una relación laboral o legal y reglamentaria o pagos a los pensionados a cargo del empleador, iii) que requieran soportar los costos y deducciones en el impuesto sobre la renta y complementarios e impuestos descontables en el Impuesto sobre las Ventas –IVA, según corresponda.

Lo anterior, sin perjuicio del cumplimiento de los demás requisitos legales y reglamentarios para que sean procedentes los pagos efectuados como costos, deducciones e impuestos descontables, de acuerdo con la normatividad tributaria vigente.

Por lo tanto, los contribuyentes que no requieran soportar dichos costos y deducciones en el impuesto sobre la renta y complementarios e impuestos descontables en el impuesto sobre las ventas –IVA, según corresponda, no están obligados a implementar el documento soporte de pago de nómina electrónica, en virtud de lo dispuesto en la Resolución DIAN No. 000013 de 2021.

De igual manera, no están obligados a generar y trasmitir el documento soporte de pago de nómina electrónica quienes no sean contribuyentes del impuesto sobre la renta y complementarios.

4.2.3.1. ¿Es exigible el documento soporte de pago de nómina electrónica para contribuyentes del Régimen SIMPLE?

Acerca de la obligación de implementar el documento soporte de pago de nómina electrónica por parte de los sujetos pasivos del impuesto unificado bajo el régimen simple de tributación (RST), se tiene que, toda vez que dichos sujetos a la luz de lo dispuesto en los artículos 903 y 907 del Estatuto Tributario no son contribuyentes del impuesto sobre la renta y complementarios, éstos no están obligados por las disposiciones legales vigentes a implementar el citado documento soporte de pago de nómina electrónica en los términos de la Resolución DIAN No. 000013 de 2021.

4.2.3.2. ¿Es exigible el documento soporte de pago de nómina electrónica para no contribuyentes del artículo 22 del Estatuto Tributario?

Las organizaciones que cumplan con las condiciones y calidades de "entidad no contribuyente del impuesto sobre la renta y complementarios" no están obligadas a generar y trasmitir para validación el documento soporte de pago de nómina electrónica, de conformidad con lo dispuesto en las normas vigentes.

Lo anterior, toda vez que con base en lo dispuesto en el anterior parágrafo 6 del artículo 616-1 del Estatuto Tributario (previo a la modificación efectuada por la ley 2155 de 2021), el numeral 10 del artículo 2 y artículo 4 de la Resolución DIAN No. 000013 de 2021 se dispuso que los sujetos obligados a implementar el documento soporte de pago de nómina electrónica son aquellos contribuyentes del impuesto sobre la renta y complementarios, que realizan pagos o abonos en cuenta que se derivan de una vinculación, por una relación laboral o legal y reglamentaria y por pagos a los pensionados a cargo del empleador, que requieran soportar los costos y deducciones en el impuesto sobre la renta y complementarios e impuestos descontables en el Impuesto sobre las Ventas –IVA, según corresponda.

De modo que, los contribuyentes que no requieran soportar dichos costos y deducciones en el impuesto sobre la renta y complementarios e impuestos descontables en el impuesto sobre las ventas –IVA, según corresponda, no están obligados a implementar el documento soporte de pago de nómina electrónica, en virtud de lo dispuesto en la Resolución DIAN No. 000013 de 2021. De igual manera, no están obligados a generar y trasmitir el documento soporte de pago de nómina electrónica quienes no sean contribuyentes del impuesto sobre la renta y complementarios.

Así las cosas, según lo dispuesto en el artículo 22 del Estatuto Tributario, tienen la calidad de no contribuyentes del impuesto sobre la renta, entre otros, las entidades territoriales entes que en su calidad de entidad no contribuyente del impuesto sobre la renta no están obligados a generar y trasmitir el documento soporte de pago de nómina electrónica, de conformidad con lo dispuesto en las normas tributarias. Lo anterior, sin perjuicio de que otras normas especiales y autoridades de otros sectores en el marco de sus competencias, lo hagan exigible para otros efectos.

4.2.3.3. ¿Qué se entiende por la vinculación por medio de una relación laboral, legal o reglamentaria para efectos del documento soporte de pago de nómina electrónica?

Las disposiciones normativas precitadas determinan que los sujetos obligados a implementar el documento soporte de pago de nómina electrónica son aquellos contribuyentes del impuesto sobre la renta y complementarios, que realizan pagos o abonos en cuenta que se derivan de una vinculación, por una relación laboral o legal y reglamentaria y por pagos a los pensionados a cargo del empleador, que requieran soportar los costos y deducciones en el impuesto sobre la renta y complementarios e impuestos descontables en el Impuesto sobre las Ventas -IVA según corresponda.

Por lo cual, los pagos que no obedezcan a una relación laboral o legal y reglamentaria, tales como las compensaciones efectuadas por las Cooperativas de Trabajo Asociado a los asociados en razón a la prestación de un servicio, o los derivados de contratos de prestación de servicios entre otros, no deberán ser soportados con el documento soporte de pago de nómina electrónica.

4.2.3.4. ¿Cómo opera el documento soporte de pago de nómina electrónica en los servicios especiales en materia de transporte, tales como el transporte público de pasajeros, en los que la ley permite la contratación de los conductores mediante un mandato dado por los propietarios de los vehículos a la empresa de transporte?

Tal como se ha explicado previamente, de acuerdo con la normatividad vigente el sujeto obligado a generar y transmitir el documento soporte de pago de nómina electrónica deberá: (i) ser contribuyente del impuesto sobre la renta y complementarios, (ii) realizar pagos o abonos en cuenta que se deriven de una vinculación, por una relación laboral o legal y reglamentaria y por pagos a los pensionados a su cargo, y (iii) requerir soportar costos, deducciones e impuestos descontables.

Ahora bien, es preciso tener en cuenta lo dispuesto en el artículo 22 de la Resolución DIAN No. 000013 de 2021, el cual dispone la posibilidad de cumplir la obligación a través de terceros.

Así las cosas, la norma especial aplicable es clara en disponer que si bien la generación del documento soporte de pago de nómina electrónica está en cabeza de aquellos contribuyentes del impuesto sobre la renta y complementarios que realizan pagos o abonos en cuenta que se derivan de una vinculación, por una relación laboral o legal y reglamentaria y por pagos a los pensionados a cargo del empleador, que requieran soportar

los costos y deducciones en el impuesto sobre la renta y complementarios e impuestos descontables en el impuesto sobre las ventas -IVA, cuando aplique; estos sujetos pueden cumplir con éste deber a través de terceros quienes, a su vez, van a ser considerados por la administración tributaria como sus representantes.

La anterior mención es relevante, en tanto que la obligación de generar y transmitir para validación el documento soporte de pago de nómina electrónica se da en la medida que el contribuyente requiera soportar los costos y deducciones en el impuesto sobre la renta y complementarios e impuestos descontables en IVA, siempre y cuando cumpla con lo dispuesto en la normativa antes expuesta.

4.2.3.5. ¿Deben las Cooperativas de trabajo asociado -CTA generar y trasmitir para validación el documento soporte de pago de nómina electrónica?

De acuerdo a la Resolución DIAN No. 000013 de 2021, los sujetos obligados a implementar el documento soporte de pago de nómina electrónica son aquellos contribuyentes del impuesto sobre la renta y complementarios, que realizan pagos o abonos en cuenta que se derivan de una vinculación, por una relación laboral o legal y reglamentaria y por pagos a los pensionados a cargo del empleador, que requieran soportar los costos y deducciones en el impuesto sobre la renta y complementarios e impuestos descontables en el Impuesto sobre las Ventas -IVA según corresponda.

Por lo cual, los pagos de compensaciones efectuados por las Cooperativas de Trabajo Asociado a los asociados en razón a la prestación de un servicio no deberán ser soportados con el documento soporte de pago de nómina electrónica.

Sin embargo, en el evento que las Cooperativas de Trabajo Asociado (CTA) contraten a personas mediante una vinculación laboral o legal y reglamentaria, éstas deberán generar y trasmitir para validación el documento soporte de pago de nómina en lo que corresponde a los pagos o abonos en cuenta que se derivan de dicha vinculación, en los términos previstos en las disposiciones previamente señaladas.

Ahora bien, respecto a la forma en que se deben soportar los pagos efectuados por concepto de las compensaciones realizadas por las Cooperativas de Trabajo Asociado (CTA) en razón a la prestación de un servicio, se precisa que ello depende de las características del sujeto que recibe el pago del citado servicio.

Lo anterior, debido a que, si el prestador del servicio es obligado a facturar, éste deberá facturar electrónicamente en los términos indicados en la Resolución DIAN 000042 de 2020 y dicha factura electrónica es el soporte de costos, deducciones e impuestos descontables para el adquiriente del servicio de conformidad con lo dispuesto en el artículo 771-2 del Estatuto Tributario.

De otra parte, si el prestador del servicio es un no obligado a facturar, el documento que soporta el costo, deducción o descontable será el documento soporte de adquisiciones a sujetos no obligados a expedir factura de venta o documento equivalente en los términos del artículo 1.6.4.12. del Decreto 1625 de 2016 y el artículo 55 de la Resolución DIAN 000042 de 2020.

4.2.3.6. ¿Deben soportarse los contratos de aprendizaje con el documento soporte de pago de nómina electrónica?

El contrato de aprendizaje no genera una relación laboral o legal y reglamentaria, ya que no implica la existencia de una relación laboral conforme a las normas establecidas en el Código Sustantivo del Trabajo.

El artículo 4 de la Resolución DIAN No. 000013 de 2021, es claro en determinar que los sujetos obligados a implementar el documento soporte de pago de nómina electrónica son aquellos contribuyentes del impuesto sobre la renta y complementarios, que realizan pagos o abonos en cuenta que se derivan de una vinculación, por una relación laboral o legal y reglamentaria y por pagos a los pensionados a cargo del empleador, que requieran soportar los costos y deducciones en el impuesto sobre la renta y complementarios e impuestos descontables en el impuesto sobre las ventas –IVA, según corresponda.

De acuerdo con la jurisprudencia de la Corte Constitucional, sentencia C-038 del 27 de enero de 2004, cuyo Magistrado Ponente fue el Dr. Eduardo Montealegre Lynnett, al estudiar la constitucionalidad de los artículos 1, 25, 26, 28, 29, 30 y 51 parciales de la Ley 789 de 2002, explicó que:

"(…) El anterior análisis es suficiente para concluir que no desconoce el principio de primacía de la realidad sobre las formalidades jurídicas (CP art. 53) que la norma acusada defina el contrato de aprendizaje como una forma específica dentro del derecho laboral, que ***es distinta al contrato de***

***trabajo**, y que por ende no se rige exactamente por las mismas reglas que el contrato de trabajo, por la sencilla razón de que en la realidad, las relaciones de aprendizaje tienen especificidades frente a la relación laboral, que justifican un trato distinto. (…)".* (Subrayado y negrilla fuera de texto).

Por su parte, la sentencia C-457 de 2004, consideró que:

> *"(…) 4.6. Ahora bien, la Corte considera necesario señalar que el hecho de que las remuneraciones de los aprendices sean, en términos generales, inferiores al salario mínimo, se justifica en la medida en que, como ya lo señaló la Corporación en su Sentencia C-038/04, los aprendices no son trabajadores y en esa medida el sostenimiento no constituye salario. Así las cosas, si el sostenimiento no constituye salario, no debe regirse por las normas propias del contrato de trabajo y, en especial, del artículo 53 constitucional, que señala que la remuneración debe ser mínima, entendiendo por tal la coincidente con un salario mínimo mensual. El hecho de que la tasación porcentual del apoyo de sostenimiento se establezca con base en un salario mínimo no implica que a los aprendices se les deba tratar de manera idéntica que a quienes están vinculados mediante un contrato de trabajo.*
>
> *(…) La vinculación a través de contrato de trabajo implica varias garantías mínimas que no se presentan con el desarrollo del contrato de aprendizaje. Por ejemplo, el apoyo de sostenimiento recibido por el aprendiz en ningún caso constituye salario y el monto del mismo, según las disposiciones legales, nunca supera un salario mínimo, mientras que la contraprestación recibida por el empleado vinculado a través de contrato de trabajo siempre constituye salario con las ventajas que de esto se derivan para la obtención de prestaciones sociales, y el monto mínimo percibido por el trabajador corresponde a un salario mínimo mensual. Por tanto, es legítimo limitar la disminución de garantías que implicaría el paso de un régimen a otro. (…)".* (Subrayado fuera texto).

En este orden de ideas y, retomando lo antes expuesto, se concluye que "los aprendices no son trabajadores y en esa medida el sostenimiento no constituye salario.

Así las cosas, si el sostenimiento no constituye salario, no debe regirse por las normas propias del contrato de trabajo y, en especial, del artículo 53 constitucional. Por lo cual, los pagos o abonos en cuenta correspondientes al apoyo de sostenimiento mensual efectuado por las empresas patrocinadoras a los aprendices, en razón de las actividades realizadas dentro del contrato de aprendizaje, no deberán ser soportados con el documento soporte de pago de nómina electrónica. Lo anterior, toda vez que entre dichas empresas patrocinadoras y los aprendices no existe una relación laboral o legal y reglamentaria en los términos de la legislación vigente.

4.2.3.7. ¿Debe un consorciado o unido temporalmente, que es contribuyente del impuesto sobre la renta, soportar con el documento de nómina electrónica, el costo o deducción, cuando en ejecución del contrato de colaboración empresarial el consorcio o unión temporal es quien contrata directamente a los trabajadores?

Cuando el contribuyente del impuesto sobre la renta en su calidad de unido temporalmente o consorciado necesite soportar los costos o deducciones derivados de los pagos o abonos en cuenta por una relación laboral que mantiene el contrato de colaboración empresarial en su nombre, es el tercero gestor, representante o administrador del consorcio o la unión temporal quien deberá -en razón a su actuación como tercero representante de sus consorciados o unidos temporalmente- generar y transmitir para validación el documento soporte de pago de nómina electrónica, el cual constituirá el soporte del costo y deducciones a que tienen derecho los contribuyentes del impuesto sobre la renta y complementarios que hacen parte del mencionado contrato.

El citado soporte deberá generarse y transmitirse para validación en los términos que dispone la Resolución DIAN No. 000013 de 2021 o la norma que la modifique o sustituya.

Por su parte, la certificación que expida el gestor, representante o administrador del consorcio o unión temporal al contribuyente de renta unido o consorciado, de acuerdo con la normatividad vigente antes citada (cfr. Artículo 18 del Estatuto Tributario), deberá especificar la proporción asignada de dicho soporte en los términos pactados en el contrato de colaboración empresarial.

Respecto a la forma en la cual debe el tercero gestor, representante o administrador del consorcio o la unión temporal cumplir con la generación y transmisión para validación del citado soporte, se informa que el mismo deberá habilitarse dentro de la plataforma de facturación electrónica y cumplir con las características, condiciones, mecanismos técnicos y tecnológicos que se disponen en la Resolución DIAN No. 000013 de 2021 y se describen en el Anexo técnico del documento soporte de nómina electrónica versión 1.0 adoptado por dicho acto administrativo.

Finalmente, se advierte que lo explicado anteriormente es aplicable para efectos de las relaciones laborales que se celebren directamente por parte de los consorcios y uniones temporales.

4.2.3.8. ¿Debe un establecimiento público generar el documento de nómina electrónica por los pagos o abonos en cuenta a sus trabajadores?

Según lo dispuesto en el artículo 23 del Estatuto Tributario, tienen la calidad de no contribuyentes del impuesto sobre la renta, entre otros, los establecimientos públicos y en general cualquier establecimiento oficial descentralizado, siempre y cuando no se señale en la ley de otra manera.

Por su parte, se encuentra por ejemplo que el Acuerdo 257 de 2006, "Por el cual se dictan normas básicas sobre la estructura, organización y funcionamiento de los organismos y de las entidades de Bogotá, Distrito Capital, y se expiden otras disposiciones", en su artículo 114 modificado por el artículo 3º del Acuerdo Distrital 643 de 2016, consagra que el Sector Hábitat está integrado por la Secretaría Distrital del Hábitat, cabeza del Sector, y por las siguientes entidades: "a. Entidades Adscritas: Establecimiento Público: Caja de Vivienda Popular (…)".

Así las cosas, en términos generales, a los Establecimiento Públicos, salvo que exista norma especial, les aplicará la calidad de no contribuyentes del impuesto sobre la renta y complementarios y, en esa medida, no estarán obligados a generar y transmitir el documento soporte de pago de nómina electrónica, de conformidad con lo dispuesto en la ley, el reglamento y la interpretación oficial de este Despacho. En todo caso, esto deberá ser analizado y determinado por cada contribuyente en cada caso particular.

Lo anterior, sin perjuicio de que cualquier otra autoridad competente, implemente o exija en el futuro en el marco de su competencia orgánica y funcional la implementación del documento electrónico objeto de estudio.

4.2.3.9. En el caso de un empleador, con pensionados a cargo que realizó una conmutación pensional parcial de dichos pensionados a una fiducia para que ésta efectúe los pagos pensionales y el empleador sigue respondiendo legalmente por los pensionados, ¿Quien debe generar y trasmitir para validación el documento soporte de pago de nómina electrónica?

En el caso planteado es importante precisar que si bien con la conmutación pensional parcial se transfiere la responsabilidad jurídica del pago de las pensiones a cargo del empleador a un tercero (administrador), este empleador es quien realiza el desembolso de los recursos al patrimonio autónomo con el que se realiza dicho pago. Esta situación tiene consecuencias en la depuración del impuesto sobre la renta a cargo del empleador.

La anterior mención es relevante en la medida que la obligación de generar y transmitir, para validación el documento soporte de pago de nómina y las notas de ajuste del documento soporte de pago de nómina, se da porque el contribuyente requiere soportar los costos y deducciones en el impuesto sobre la renta y complementarios. Dado que las erogaciones por concepto de pagos pensionales se enmarcan en el concepto de gastos deducibles (bajo la observancia de los requisitos establecidos en las normas) será obligatorio el cumplimiento de esta obligación formal.

Sin perjuicio de la anterior conclusión, en caso que el empleador pese a tener a cargo a los pensionados no desembolse los recursos, no asuma la carga económica pensional y no realice la correspondiente erogación, no estaría obligado al cumplimiento de la obligación relacionada con la generación y trasmisión para validación del documento soporte de pago de nómina electrónica.

4.2.4. Descriptor: **El documento soporte de pago de nómina electrónica en el sistema de facturación electrónica**

El documento soporte de pago de nómina electrónica constituye el soporte de los costos y deducciones en el impuesto sobre la renta y complementarios e impuestos descontables en el IVA, cuando aplique, derivado de los pagos o abonos en cuenta, relacionados con la nómina, que se desprenden de una relación laboral o legal y reglamentaria y los pensionados a cargo del empleador. Por lo tanto, su implementación no constituye la creación de nuevos tributos, sino que obedece a una obligación formal fundada en la facultad otorgada a la DIAN en el artículo 616-1 del Estatuto Tributario.

Así, el documento soporte de pago de nómina electrónica es definido por el numeral 10 del artículo 1 y por el artículo 2 de la Resolución DIAN No. 000013 de 2021, así:

"(…) 10.Documento soporte de pago de nómina electrónica: Es un documento electrónico que constituye el soporte de los costos y deducciones en el impuesto sobre la renta y complementarios e impuestos descontables en el Impuesto sobre las ventas -IVA, cuando aplique, derivado de los pagos o abonos en cuenta, relacionados con la nómina, que se desprenden de una relación laboral o legal y reglamentaria y que está compuesto por los valores devengados de nómina, los valores deducidos de nómina y el valor total diferencia de los mismos, el cual se deberá generar y transmitir, para la validación de la Unidad Administrativa Especial Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales -DIAN, de manera independiente para cada uno de los beneficiarios de los pagos realizados, por el sujeto obligado".

Por su parte, el artículo 2 del mismo acto administrativo dispone:

"Artículo 2. Documento soporte de pago de nómina electrónica. De conformidad con lo establecido en el parágrafo 6 del artículo 616-1 y el inciso 3 del artículo 771-2 del Estatuto Tributario, el artículo 1.6.1.4.27. del Decreto 1625 de 2016, Decreto Único Reglamentario en Materia Tributaria, el sistema de facturación electrónica es aplicable a los pagos de nómina, de los cuales se genera el documento soporte de pago de nómina electrónica y las notas de ajuste que se derivan del citado documento; constituye el soporte de los costos y deducciones en el Impuesto sobre la renta y complementarios e impuestos descontables en el Impuesto sobre las ventas -IVA, cuando aplique, derivado de los pagos o abonos en cuenta, relacionado con la nómina, que se desprenden de una relación laboral o legal y reglamentaria y los pensionados a cargo del empleador, y que está compuesto por los valores devengados de nómina, los valores deducidos de nómina y el valor total diferencia de los mismos".

Las normas citadas disponen como finalidad del documento objeto de estudio que éste no es más que un soporte de los costos y deducciones en el Impuesto sobre la renta y complementarios e impuestos descontables en el impuesto sobre las ventas -IVA, cuando aplique, derivado de los pagos o abonos en cuenta, relacionados con la nómina.

Si bien la Resolución DIAN No. 000013 de 2021 establece que los "valores devengados de nómina" son aquellos (…) *"conceptos que constituyen ingresos de nómina para el beneficiario del pago que hacen parte integral del documento soporte de pago de nómina electrónica y de las notas de ajuste del mencionado documento (…)"*, es necesario interpretar este concepto de forma sistemática puesto que también, en el mismo texto legal, hay múltiples referencias al concepto de "pago o abono en cuenta". Es más, el propio documento está definido por el artículo 2 ibídem como el soporte de los pagos o abonos en cuenta que dan derecho a costos y deducciones en el impuesto sobre la renta y complementarios e impuestos descontables en el impuesto sobre las ventas-IVA. Por ende, para este Despacho resulta importante reiterar que es necesario interpretar la Resolución mencionada de forma sistemática.

De manera que no basta con la literalidad del texto regulatorio para definir los conceptos que integran el soporte objeto de análisis, puesto que la norma da lugar a ahondar en la incidencia del ordenamiento jurídico tributario frente a la existencia del citado documento. Lo anterior, considerando la finalidad de la inclusión de los conceptos de pago o abono en cuenta que sistemáticamente dispone la Resolución DIAN No. 000013 y que no pueden ser desconocidos bajo la función de interpretación de este Despacho. Adicionalmente, es pertinente recordar que la interpretación doctrinal debe buscar el verdadero sentido de las normas y el contexto de la norma sirve para ilustrar el sentido de cada uno de sus apartes, de manera que haya entre todas ellas la debida correspondencia y armonía (cfr. artículos 26 y 30 del Código Civil)

En consecuencia, no es viable analizar los elementos esenciales del citado documento soporte sin antes vislumbrar quién es el sujeto obligado a su implementación y qué busca la norma creadora para el soporte de los pagos de dicho obligado, para lo cual el numeral 15 del artículo 1º del acto administrativo citado dispone:

"15.Sujetos obligados a generar y transmitir, para validación el documento soporte de pago de nómina y las notas de ajuste del documento soporte de pago de nómina: Son aquellos contribuyentes que realizan pagos o abonos en cuenta que se derivan de una vinculación por una relación laboral o legal y reglamentaria y por pagos a los pensionados a su cargo, que requieran soportar los costos y deducciones en el impuesto sobre la renta y complementarios e impuestos descontables en el impuesto sobre las ventas -IVA cuando aplique".

Así las cosas, los elementos esenciales para determinar la necesidad de generar y transmitir para validación el documento soporte de pago de nómina electrónica a la Administración Tributaria deben ser entendidos a la luz de la finalidad misma de la existencia del citado soporte, la cual no es otra que probar los costos y deducciones en el impuesto sobre la renta y complementarios e impuestos descontables en el impuesto sobre las ventas -

IVA cuando aplique relacionados con la nómina, por parte de los empleadores que a su vez son contribuyentes del impuesto sobre la renta.

4.2.4.1. ¿Qué son los procesos de habilitación y operación en la funcionalidad del documento soporte de pago de nómina electrónica?

El procedimiento de habilitación es el primer paso que debe efectuarse para acceder al servicio informático electrónico del sistema de facturación, dentro del cual se encuentra la funcionalidad del documento soporte de pago de nómina electrónica. Las características, condiciones y mecanismos técnicos y tecnológicos se encuentran descritos en el artículo 9 de la Resolución DIAN 000013 de 2021 y en el Anexo técnico documento soporte de pago de nómina electrónica versión 1.0 adoptado mediante el artículo 20 de la resolución citada.

Ahora, el ambiente de producción en operación es descrito en el numeral 3 del artículo 1 de la Resolución No. 000013 de 2021.

En cualquier caso, debe advertirse que el proceso de habilitación no obedece a efectuar la implementación anticipada del documento soporte de pago de nómina electrónica.

4.2.4.2. ¿Cuál es la incidencia en el documento soporte de pago de nómina electrónica de los conceptos de pago y abono en cuenta?

Al tener el documento soporte de pago de nómina electrónica la finalidad de soportar los costos y deducciones en el impuesto sobre la renta y complementarios e impuestos descontables en el impuesto sobre las ventas - IVA para el sujeto obligado, resulta esencial distinguir ante qué tipo de sujeto obligado se está en materia tributaria, para entender cómo procede la realización de los costos, deducciones y descontables para el mismo.

Así es como se llega a la conclusión de que dicho costo y deducción al estar supeditado, por regla general para obligados a llevar contabilidad, a aquellos valores devengados contablemente en el periodo, en virtud de los artículos 59 y 105 del Estatuto Tributario, debe incluirse en el documento electrónico que funge hoy como soporte para su procedencia desde el momento en que se da el abono en cuenta o pago de dichos conceptos, lo que suceda primero. Lo que además es concordante con lo dispuesto en los artículos 21-1, 105, 109 y 110 del Estatuto Tributario.

Sólo hasta efectuar este análisis resulta evidente que cuando la mencionada Resolución DIAN No. 000013 de 2021 refiere sistemáticamente al concepto de pago o abono en cuenta, lo que busca es lograr coherencia entre los conceptos que integran el documento soporte de pago de nómina electrónica y la finalidad de este soporte de información ante la Administración Tributaria, que como se ha venido reiterando, no es otra que probar los costos y deducciones en el impuesto sobre la renta y complementarios e impuestos descontables en el impuesto sobre las ventas -IVA cuando aplique, relacionados con la nómina, por parte de los empleadores que a su vez son contribuyentes del impuesto sobre la renta.

Es la anterior precisión la que da lugar a la doctrina para ser incisiva en exponer sobre la naturaleza del citado documento electrónico que el mismo no es un desprendible de pago, no tiene incidencia en la determinación del ingreso para el trabajador y que los valores efectivamente pagados al trabajador podrán no coincidir con el costo, deducción o descontable acreditado con dicho documento soporte.

En este aspecto, resulta pertinente tomar como ejemplo del análisis del concepto de ‘dotación’. En principio, los valores originados en la entrega de la dotación al trabajador por parte del empleador no constituyen ingreso para el trabajador. No obstante, dichos valores sí obedecen a un valor deducible para el empleador por cumplir los criterios generales del artículo 107 del Estatuto Tributario y derivarse de la relación laboral que tiene el trabajador con el empleador que, a su vez, es contribuyente del impuesto sobre la renta complementarios. Además, la adquisición de los bienes entregados como dotación podrían generar un IVA descontable.

Nótese del ejemplo anterior que, si no se diera una interpretación sistemática y teleológica al texto de la norma, conceptos como la dotación y otros valores que son deducibles para el empleador, pero que a su vez no constituyen ingreso para el trabajador, no harían parte del soporte electrónico objeto de estudio y se perdería el sentido de su existencia como prueba de los costos y deducciones, derivado de los pagos o abonos en cuenta, relacionados con la nómina para los sujetos obligados, convirtiéndolo en un reporte de los ingresos para el trabajador, objetivo que escapa por completo a la finalidad legalmente dispuesta para el citado soporte electrónico.

4.2.4.3. ¿Cuáles son los medios de operación del documento soporte de pago de nómina electrónica?

Al respecto se precisa que el software dispuesto para el documento de nómina electrónica, de acuerdo con el numeral 2 del artículo 9 de la Resolución DIAN No. 000013 de 2021 puede corresponder a:

i) Un desarrollo informático propio, o
ii) Un desarrollo informático adquirido con un proveedor de soluciones tecnológicas.

Adicionalmente, es importante señalar que si bien la obligación de expedir factura electrónica de venta y la generación del documento soporte de pago de nómina electrónica, son funcionalidades del sistema de facturación electrónica, los medios de operación a través de los cuales se cumplen dichas operaciones pueden ser distintos.

Por lo cual, el sujeto obligado deberá verificar de acuerdo a la regulación correspondiente a cada una de dichas obligaciones, los medios de operación permitidos y analizar la conveniencia del software dispuesto para el cumplimiento de cada una de ellas.

4.2.4.4. ¿Es posible tener dos (2) Operadores Tecnológicos en una misma empresa para llevar a cabo el procedimiento de la implementación del documento soporte de pago de nómina electrónica?

Teniendo en cuenta la normatividad aplicable al documento soporte de pago de nómina electrónica, se interpreta que la implementación del documento soporte de pago de nómina electrónica se podrá realizar a través de uno o más desarrollos informáticos adquiridos con proveedores de soluciones tecnológicas. Lo anterior, dado que la Resolución DIAN No. 000013 de 2021 por la cual se implementa y desarrolla en el sistema de facturación electrónica la funcionalidad del documento soporte de pago de nómina electrónica y se adopta el Anexo técnico documento soporte de pago de nómina electrónica versión 1.0 no limita tal posibilidad.

4.2.4.5. ¿El operador tecnológico puede cambiarse en cualquier momento o existe un término legal para ello?

Al respecto se precisa que la normatividad vigente no prevé un lapso determinado durante el cual el sujeto obligado deba utilizar los servicios prestados por un proveedor de soluciones tecnológicas.

4.2.4.6. ¿Los artículos 31 y 34 de la Resolución 13 de 2021 al referirse a los "representantes" de los sujetos obligados a generar y transmitir el documento soporte de pago de nómina electrónica, incluyen dentro de dicha categoría a los terceros que presten el servicio informático de generación y trasmisión de nómina electrónica?

Cuando los sujetos obligados a la implementación del documento soporte de pago de nómina electrónica decidan realizar el proceso de generación y trasmisión para validación de dicho documento electrónico a través de un tercero, este tercero deberá estar previamente habilitado por la DIAN, en los términos de los artículo 572 y 573 del Estatuto Tributario.

Por lo anterior, los representantes de los sujetos obligados a la implementación del documento soporte de pago de nómina electrónica son responsables del tratamiento de la información objeto del cumplimiento de su obligación de generar y trasmitir para validación el documento soporte de pago de nómina electrónica y les corresponde velar por el correcto y completo cumplimiento de los principios rectores, los derechos de los titulares, los deberes como responsables, demás directrices de la Ley 1581 de 2012 y los límites que impone la Ley 1712 de 2014 y la Resolución DIAN 000013 de 2021.

Lo anterior sin perjuicio de las disposiciones previstas en el artículo 573 del Estatuto Tributario.

4.2.4.7. ¿Cuáles es la categoría bajo la cual se debe inscribir en el Registro Único Tributario – RUT, la calidad de representante o tercero para la generación y transmisión de nómina electrónica, y si dicho registro debe realizarse también en el RUT del sujeto obligado?

Tal como lo dispone el artículo 22 de la Resolución DIAN 000013 de 2021, el citado tercero que actúa como representante del sujeto obligado deberá estar previamente habilitado por la Unidad Administrativa Especial Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales -DIAN; de conformidad con dispuesto en los artículos 572 y 573 del Estatuto Tributario. Por lo tanto, cuando el sujeto obligado decida actuar a través de un tercero este último deberá inscribir su calidad de representante para el cumplimiento de esta obligación en el Registro Único Tributario -RUT *"una vez la Unidad Administrativa Especial Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales - DIAN realice los ajustes informáticos necesarios".* Por lo que se invita a consultar permanentemente el Sistema Informático Electrónico SIE de esta Entidad.

En cualquier caso, téngase en cuenta que cuando la generación y transmisión del documento soporte de pago de nómina electrónica sea cumplida por un tercero que los represente, las partes deben conservar el documento que lo acredite para tal fin por los términos legales que le corresponda, para que sean exhibidos o enviados cuando la Unidad Administrativa Especial Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales -DIAN lo requiera.

4.2.4.8. ¿Se puede firmar digitalmente el documento de nómina electrónica con el certificado de firma digital del proveedor tecnológico?"

De conformidad con lo dispuesto en el artículo 22 de la Resolución DIAN No. 000013 de 2021, los terceros que actúan como representantes para cumplir con la generación del documento soporte de pago de nómina electrónica, deberán habilitarse previamente por la Unidad Administrativa Especial Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales -DIAN con dicha calidad.

De modo que, la obligación de firmar digitalmente el documento soporte de pago de nómina electrónica podrá ser encomendada al tercero mandatario, quien en virtud del mandato otorgado podrá firmar digitalmente en calidad de representante del sujeto obligado y, así, dar cumplimiento al requisito expuesto en el numeral 12 del artículo 5 de la Resolución DIAN No. 000013 de 2021. Lo anterior les exige dar cumplimiento pleno a la política de firma establecida por la DIAN, al momento de la generación, como elemento para garantizar autenticidad, integridad y no repudio del documento de nómina electrónica y, adicionalmente, lo obliga en los términos de los artículos 572 y 573 del Estatuto Tributario.

4.2.4.9. ¿Qué son los procesos de generación y trasmisión en la funcionalidad del documento soporte de pago de nómina electrónica?

Los sujetos obligados a implementar el documento soporte de pago de nómina electrónica, dispuestos en el artículo 4 de la Resolución No. 000013 de 2021 deberán llevar a cabo los procedimientos de habilitación, generación y trasmisión para validación, dispuestos en dicho acto administrativo de acuerdo con las características técnicas y tecnológicas descritas en el Anexo técnico documento soporte de pago de nómina electrónica versión 1.0 adoptado mediante el artículo 20 de la resolución objeto de estudio.

Adicionalmente, deberán dar cumplimiento al tratamiento de datos personales relacionado con la información que contiene el documento soporte de pago de nómina electrónica y las notas de ajuste del documento soporte de pago de nómina electrónica previsto en los artículos 28 y siguientes de la Resolución No. 000013 de 2021.

Por otro lado, es importante anotar que frente a la periodicidad de la trasmisión del documento soporte de pago de nómina electrónica, el artículo 3 de la Resolución DIAN No. 000013 de 2021 establece que los "pagos o abonos en cuenta" se reportan de forma mensual así el pago efectivo se realice en un periodo diferente. Tal como se explica más adelante.

4.2.4.10. ¿Cómo se efectúa el reporte por concepto de cesantías para efectos de la nómina electrónica?

Sobre este aspecto, nótese como la Resolución DIAN No. 000013 de 2021 emplea -de manera sistemática- el concepto "pago o abono en cuenta", lo que resulta congruente con el principio de devengo contable, cuando inclusive existen valores que se pagan de manera efectiva con posterioridad.

En consecuencia, la generación del documento soporte de pago de nómina electrónica frente al concepto de cesantías deberá efectuarse ateniendo al concepto de pago o abono en cuenta, lo que suceda primero, esto es, la realización del respectivo gasto deducible que pretenda imputarse el sujeto obligado (ello siempre y cuando el pago al trabajador no ocurra primero).

Lo anterior, teniendo en cuenta el marco legal y reglamentario vigente aplicable, una lectura sistemática de la Resolución DIAN No. 000013 de 2021 y la finalidad misma del documento soporte de pago de nómina electrónica. Lo anterior toda vez que:

El documento soporte de pago de nómina electrónica tiene como finalidad soportar los costos y deducciones en el impuesto sobre la renta y complementarios e impuestos descontables en el Impuesto sobre las ventas -IVA, como lo establece el numeral 10 del artículo 1 de la Resolución 000013 de 2021 de la Unidad Administrativa Especial Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales -DIAN, en concordancia con el artículo 771-2 del Estatuto Tributario. Es importante anotar que la realización de los costos y deducciones está supeditada, por regla general para obligados a llevar contabilidad a aquellos devengados contablemente en el periodo, en virtud de los artículos 59 y 105 del Estatuto Tributario. Nótese que, en concordancia con lo anterior, la definición del

documento soporte de pago de nómina electrónica dispuesta en el numeral 10 del artículo mencionado, establece que éste se deriva de «los pagos o abonos en cuenta»

Así, el análisis de las disposiciones contenidas en la mencionada Resolución -DIAN No. 000013 de 2021, no puede efectuarse de manera aislada –por apartes- sino que debe darse de una manera sistemática, sin perder de vista la finalidad legal misma del documento soporte de pago de nómina electrónica.

Es por ese motivo que el soporte de pago de nómina electrónica no es asimilable al desprendible de nómina, menos aún, constituye soporte de ingresos para el trabajador, toda vez que su finalidad es soportar el costo, deducción o descontable para el empleador (contribuyente del impuesto sobre la renta y complementarios). En consecuencia, los valores efectivamente pagados al trabajador podrán no coincidir con el costo, deducción o descontable acreditado con dicho documento soporte.

Ahora, según el artículo 2 de la Resolución DIAN No. 000013 de 2021, los pagos o abonos en cuenta que se reportan, son los relacionados con la nómina, que se desprenden de una relación laboral o legal y reglamentaria y que están compuestos por los valores devengados de nómina, los valores deducidos de nómina y el valor total de la diferencia de los mismos. Nótese que el citado artículo 2 establece que el documento soporte de pago de nómina electrónica es una consecuencia jurídica que se desprende de la ocurrencia de uno de dos hechos,: (i) los pagos; o (ii) abonos en cuenta.

Considerando que para la determinación del impuesto sobre la renta y el reconocimiento de los costos y gastos, los contribuyentes obligados a llevar contabilidad deben aplicar los marcos técnicos normativos contables vigentes y la base de acumulación o devengo (artículo 21-1 del Estatuto Tributario), resulta coherente con la finalidad legal del documento soporte de nómina electrónica que se reporten los valores devengados contablemente.

Lo anterior es aún más claro al observar el tratamiento de las cesantías previsto por los artículos 109 y 110 del Estatuto Tributario, que disponen:

> *"ARTICULO 109. DEDUCCIÓN DE CESANTIAS PAGADAS. Son deducibles las cesantías efectivamente pagadas, siempre que no se trate de las consolidadas y deducidas en años o períodos gravables anteriores".*
>
> *"ARTICULO 110. DEDUCCIÓN DE CESANTIAS CONSOLIDADA. Los contribuyentes que lleven libros de contabilidad por el sistema de causación, deducen las cesantías consolidadas que dentro del año o período gravable se hayan causado y reconocido irrevocablemente en favor de los trabajadores".*

Adicionalmente, nótese como el literal c) del numeral 1 del artículo 105 del Estatuto Tributario, que se refiere a la realización de la deducción, señala que *"(…) los pasivos laborales en donde no se encuentre consolidada la obligación laboral en cabeza del trabajador, solo serán deducibles en el momento en que surja la obligación de efectuar el respectivo desembolso con un monto y fecha ciertos".*

En consecuencia, la generación del documento soporte de pago de nómina electrónica frente al concepto de cesantías deberá efectuarse ateniendo al concepto de devengo, esto es, la realización del respectivo gasto deducible que pretenda imputarse el sujeto obligado (esto siempre y cuando el pago al trabajador no ocurra primero). Lo anterior, teniendo en cuenta el marco legal y reglamentario vigente aplicable, una lectura sistemática de la Resolución DIAN No. 000013 de 2021 y la finalidad misma del documento soporte de pago de nómina electrónica.

4.2.4.11. ¿Cuál es el tratamiento en la generación del reporte del pago o abono en cuenta por concepto de vacaciones?

Para la inclusión en la generación del documento electrónico del concepto de vacaciones, debe tenerse en cuenta que el artículo 2 de la Resolución DIAN No. 000013 de 2021 establece que el documento soporte de pago de nómina electrónica se origina en razón a: (i) los pagos o (ii) abonos en cuenta, y que dicha diferenciación tiene su fundamento en el concepto de abono en cuenta que deriva del principio de devengo exigible, el cual a efectos del impuesto sobre la renta y complementarios debe entenderse de acuerdo a lo dispuesto en el artículo 21-1 del Estatuto Tributario.

Sumado a lo anterior, debe tenerse en cuenta, tal como lo ha explicado el Consejo de Estado, que las deducciones en que incurran las sociedades que llevan contabilidad por el sistema de causación "*se entienden*

realizadas en el año o período en que se causen, aun cuando no se hayan pagado". (Cfr. Sentencia de la Sección Cuarta. CP. Jorge Octavio Ramirez del 12 de noviembre 2015 Radicación 19708).

Así, es como se ha llegado a la conclusión que dicho costo o deducción al estar supeditado, por regla general, para obligados a llevar contabilidad y, de acuerdo con la interpretación sistemática de la Resolución DIAN No. 000013 de 2021, se refiere a los pagos o abonos en cuenta, lo que suceda primero. Esto último referido a aquellos valores devengados exigibles contablemente en el periodo, en virtud de los artículos 59 y 105 del Estatuto Tributario. Por ello, se concluye que los valores devengados deben incluirse en el documento electrónico que funge hoy como soporte para su procedencia desde el momento en que se da el abono en cuenta o pago por dichos conceptos, lo que suceda primero.

En consecuencia, de acuerdo con el artículo 186 del Código Sustantivo del Trabajo las vacaciones se entienden, por regla general, un derecho consolidado por cada año laborado por el trabajador. De modo que, dichos valores se deberán reportar en el documento soporte de pago de nómina electrónica cuando éste derecho ocasione un abono en cuenta o pago, lo que ocurra primero. Teniendo presente que la consolidación de este derecho es anual, sin perjuicio de las provisiones que contablemente se deban efectuar.

Así las cosas, tratándose del reporte por concepto de vacaciones del trabajador por liquidación definitiva, se reitera que dicho reporte deberá efectuarse por el concepto de abono en cuenta o pago, lo que suceda primero, y las mismas deberán reportarse en el documento electrónico del mes al cual corresponda el mismo, de acuerdo a las situaciones particulares y el cese de la relación laboral atendiendo las normas especiales vigentes aplicables en materia laboral.

4.2.4.12. ¿Cuál es el tratamiento en la generación del reporte del pago o abono en cuenta por concepto de liquidación definitiva de un trabajador?

Teniendo en cuenta lo explicado en el punto anterior y, toda vez que la liquidación de las prestaciones sociales y demás conceptos derivados de la relación laboral o legal y reglamentaria que se paguen o abonen en cuenta por parte del empleador a los trabajadores debe ser incluida en el documento soporte de pago de nómina electrónica para constituir el soporte del costo, deducción o descontable; los valores de dicha liquidación se deberán incluir en el documento electrónico correspondiente al mes dentro del cual se da el pago o abono en cuenta de los conceptos derivados de la relación laboral o legal y reglamentaria que se originan por el retiro del trabajador.

Lo anterior en concordancia con lo dispuesto en los artículos 2 y 3 de la Resolución DIAN No. 000013 de 2021.

4.2.4.13. ¿Cómo se debe efectuar la inclusión en la generación del documento soporte de pago de nómina electrónica de las prestaciones sociales de reconocimiento anual?

Tratándose de los valores a incluir en los documentos soporte de pago de nómina electrónica por conceptos cuyo reconocimiento es anual o por un tiempo determinado laborado, tales como las prestaciones sociales, entre otros, toda vez que la finalidad del documento electrónico es constituir el soporte de costos y deducciones en el impuesto sobre la renta y complementarios e impuestos descontables en el impuesto sobre las ventas - IVA de los pagos o abonos en cuenta que se desprenden de una relación laboral o legal y reglamentaria, así como por los pagos a pensionados a cargo del empleador, los citados valores deberán incluirse por el total reconocido (por pago o abono en cuenta, lo que suceda primero), en el periodo gravable que se pretendan imputar.

4.2.4.14. ¿Debe registrarse de manera diferente los pagos por concepto de salario y prestaciones realizados a un empleado que labora mediante teletrabajo por ese sólo hecho, aun cuando no se pague ningún subsidio o beneficio diferente o adicional al que reciben los trabajadores que laboran presencialmente?

Los pagos por salarios y prestaciones sociales que se realicen al teletrabajador corresponden a pagos laborales que se derivan de una vinculación, por una relación laboral o legal y reglamentaria, susceptibles de ser informados en el documento soporte de pago de nómina electrónica por parte del sujeto obligado, conforme lo establece el artículo 4 de la Resolución DIAN No. 000013 de 2021.

Así las cosas, los pagos por concepto de salarios y prestaciones sociales de los teletrabajadores, se registrarán en los campos dispuestos en el Anexo técnico del documento soporte de pago de nómina electrónica versión 1.0, en general para los trabajadores que laboran para el empleador.

Ahora bien, en relación con este asunto, es importante precisar que el Anexo técnico del documento soporte de pago de nómina electrónica versión 1.0 dispone que el campo “NIE 158” correspondiente al teletrabajo, permite informar aquellos valores adicionales que se pagan al trabajador por conceptos derivados del modelo del teletrabajo. Por ejemplo, los pagos por servicios públicos, conexiones, mantenimiento de equipos, programas, entre otros, conforme lo establece el numeral 7° del artículo 6 de la Ley 1221 de 2008.

4.2.5. Descriptor: **Periodicidad e implementación del documento soporte de pago de nómina electrónica.**

Conforme lo dispuesto en el artículo 3 de la Resolución DIAN No. 000013 del 2021, el documento soporte de pago de nómina electrónica deberá generarse de manera mensual, independientemente de que el sujeto obligado realice pagos en periodos diferentes o inferiores al anteriormente indicado.

Ahora bien, respecto al plazo para el cumplimiento periódico de la transmisión del documento soporte de pago de nómina electrónica para su validación y las notas de ajuste del documento soporte de nómina electrónica, es necesario atender lo dispuesto en el artículo 8 de misma resolución el cual dispone que:

> *“Los sujetos obligados de qué trata el artículo 4 de esta resolución, tendrán plazo para la transmisión del documento soporte de pago de nómina electrónica y las notas de ajuste al citado documento, dentro de los diez (10) primeros días del mes siguiente al cual corresponde el pago o abono en cuenta que se derivan de una vinculación, por una relación laboral o legal y reglamentaria y por pagos a los pensionados a cargo del empleador (…)”.*

En cuanto a las especificidades técnicas y tecnológicas en que debe efectuarse tanto la generación como la trasmisión de dicho documento, las mismas se encuentran descritas en el Anexo técnico documento soporte de pago de nómina electrónica versión 1.0 adoptado mediante el artículo 20 de la resolución citada.

Debe precisarse que la no implementación de este soporte electrónico impide la generación y trasmisión de dicho documento, y también imposibilita la prueba de los costos y deducciones en el impuesto sobre la renta y complementarios e impuestos descontables en el impuesto sobre las ventas -IVA derivado de los pagos o abonos en cuenta, relacionados con la nómina, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 771-2 del Estatuto Tributario.

Así, la transmisión del documento electrónico deberá efectuarse dentro de los diez (10) primeros días del mes siguiente al cual corresponde el pago o abono en cuenta que se derivan de una vinculación, por una relación laboral o legal y reglamentaria y por pagos a los pensionados a cargo del empleador. Nótese que la norma no dispone la calidad de los días a tener en cuenta para la transmisión, por lo tanto, estos se deben entender como días hábiles de conformidad con lo establecido en el artículo 62 de la Ley 4 de 1913.

> *¿Con base en el artículo 6 numeral 2° de la Resolución DIAN No. 000013 del 2021 quiénes son los “nuevos sujetos” y como se efectúa ese primer reporte?*

De la norma en cita, se puede señalar que los ‘nuevos sujetos’ a los que se refiere el numeral 2 son aquellos nuevos sujetos obligados a generar el documento soporte que empiezan a realizar pagos o abonos en cuenta derivados de una relación laboral o legal y reglamentaria y los pensionados a cargo del empleador.

Ahora, en virtud del citado calendario de implementación, los ‘nuevos sujetos’ tienen un plazo de dos meses, contados a partir de la realización de los pagos o abonos en cuenta derivados de una vinculación laboral o legal y reglamentaria y los pensionados a cargo del empleador para llevar a cabo el procedimiento de habilitación y proceder con la transmisión del documento soporte de pago de nómina electrónica. Frente a la última pregunta planteada por el peticionario y, considerando lo expuesto anteriormente, no sería procedente efectuar una nota de ajuste por los primeros dos meses.

4.2.6. Descriptor: **Las notas de ajuste al documento soporte de pago de nómina electrónica en el sistema de facturación electrónica**

Es importante precisar que, las notas de ajuste son documentos electrónicos que constituyen el medio por el cual se realizan ajustes al documento soporte de pago de nómina electrónica, por errores aritméticos o de contenido.

4.2.6.1. ¿En el evento en que deba realizarse una reliquidación posterior al cierre de una relación laboral y a la transmisión del documento soporte de nómina electrónica, esta reliquidación cómo se efectúa?

Los ajustes por errores aritméticos o de contenido que deban realizarse al documento soporte de pago de nómina electrónica en razón a la reliquidación inicial de un trabajador, se harán a través del denominado documento electrónico "nota de ajuste", el cual, deberá generarse y transmitirse dentro del plazo correspondiente aplicable (conforme a la normativa vigente y a lo explicado previamente) para que se puedan soportar los costos, deducciones e impuestos descontables a los que haya lugar.

4.2.6.2. ¿Cúal es la periodicidad en la generación y trasmisión de las notas de ajuste al documento soporte de pago de nómina electrónica?

En relación con el tiempo estipulado para generar y transmitir para validación las notas de ajuste del documento soporte de pago de nómina electrónica, una vez se conoce el error por parte del sujeto obligado, éste deberá dentro de los diez (10) primeros días del mes siguiente generar y transmitir para validación la nota de ajuste correspondiente, lo anterior de conformidad con el artículo 8 de la Resolución DIAN No. 000013 de 2021.

En cualquier caso, al momento de presentar la declaración del impuesto sobre la renta y complementarios deberá el contribuyente contar con los documentos soporte de los costos, deducciones e impuestos descontables que se pretendan imputar en la referida declaración presentada ante la Administración Tributaria, los que, a su vez, deben ser congruentes y tener la vocación de soportar los valores de las operaciones económicas que se pretendan hacer valer. Adicionalmente, se informa que dichos soportes deberán conservarse por el término establecido en el articulo 632 del Estatuto Tributario, tal como lo dispone el artículo 23 de la citada Resolución DIAN 000013 de 2021.

En consecuencia, teniendo claro que el soporte de pago de nómina electrónica y sus notas de ajuste, cuando a ello haya lugar, se configura como un documento soporte de costos, deducciones o impuestos descontables, cuando aplique, que se derivan de los pagos que se realizan en virtud de una relación laboral o legal y reglamentaria y de los pagos a los pensionados a cargo del empleador, en relación con el incumplimiento de la generación y transmisión para validación del documento soporte de pago de nómina electrónica y sus notas de ajuste, señaladas en la Resolución DIAN No. 000013 de 2021, se debe precisar que en el marco de vigencia de dicha resolución -sin el vigor del artículo 13 de la Ley 2155 de 2021- ninguna norma de carácter especial en materia tributaria establece una sanción por la no implementación del documento soporte de pago de nómina electrónica y de sus notas de ajuste por parte de los sujetos obligados.

Sin embargo, dicho documento está establecido como la tarifa legal para probar los costos y deducciones en el impuesto sobre la renta y complementarios e impuestos descontables en el impuesto sobre las ventas -IVA, cuando aplique, derivados de los pagos o abonos en cuenta relacionados con la nómina, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 771-2 del Estatuto Tributario.

Por lo tanto, en el evento en que se deba realizar ajustes al documento soporte de pago de nómina electrónica, por errores aritméticos o de contenido, y el sujeto obligado no genere y transmita para su posterior validación la respectiva nota de ajuste con las correcciones o ajustes pertinentes, cumpliendo las condiciones, términos, mecanismos técnicos y tecnológicos que para el efecto señale la Unidad Administrativa Especial Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales -DIAN, dicho documento no será válido para soportar costos y deducciones en el impuesto sobre la renta y complementarios e impuestos descontables en el IVA, cuando aplique, derivado de los pagos o abonos en cuenta, relacionados con la nómina, que se desprenden de una relación laboral o legal y reglamentaria y los pensionados a cargo del empleador.

Lo anterior, sin perjuicio del nuevo marco sancionatorio dispuesto en el inciso tercero del artículo 616-1 del Estatuto Tributario, modificado por el artículo 13 de la Ley 2155 de 2021. Norma que deberá ser regulado de acuerdo con el parágrafo transitorio del mismo artículo.

4.2.6.3. ¿Cuál es el alcance y vigencia de las notas de ajuste al documento soporte de pago de nómina electrónica?

Las notas de ajuste a diferencia del documento soporte de pago de nómina electrónica constituyen el medio por el cual se realizan ajustes a dicho documento electrónico primario, por errores aritméticos o de contenido, que el sujeto obligado deberá ajustar o corregir, siendo este su alcance.

Ahora, se debe precisar que la vigencia del documento soporte de pago de nómina electrónica está dispuesta en el artículo 37 de la Resolución DIAN No. 000013 de 2021. Respecto a la obligatoriedad de contar con los documentos soporte de pago de nómina electrónica, ésta aplica para cada sujeto obligado en los términos del calendario de implementación de que trata el artículo 6 de la Resolución DIAN No. 000013 de 2021 con sus

modificaciones y el plazo especial dispuesto en la Resolución DIAN No. 000151 de 2021 para empleadores que tienen a cargo entre uno y diez trabajadores.

TÍTULO V. **FUNCIONALIDAD DE REGISTRO DE LA FACTURA ELECTRÓNICA DE VENTA COMO TÍTULO VALOR -RADIAN**

Capítulo 1. **El Registro de la factura electrónica de venta como título valor -RADIAN**

5.1.1. Descriptor: **Naturaleza y definición del registro de la factura electrónica de venta como título valor -RADIAN.**

5.1.1.1. ¿Qué es el RADIAN?

El RADIAN es un registro de las facturas electrónicas de venta como título valor que circulen en el territorio nacional. Este registro no limita ni modifica la legislación comercial vigente respecto de la configuración de los títulos valores como títulos ejecutivos. Es así como el artículo 31 de la Resolución DIAN No. 000085 de 2022, dispone:

> *"Artículo 31. Facturas electrónicas de venta no registradas en el RADIAN. El no registro de la factura electrónica de venta como título valor en el RADIAN no impide su constitución como título valor, siempre que se cumpla con los requisitos que la legislación comercial exige para tal efecto". (Subrayado fuera de texto)*

Por su parte, la Resolución DIAN No. 000085 de 2022 establece que en el registro de la factura electrónica de venta considerada título valor - RADIAN se deberán inscribir las facturas de venta como título valor que tengan vocación de circulación en el territorio nacional; es decir, aquellas que serán endosadas electrónicamente.

Por lo que, el artículo 1° de la Resolución DIAN No. 000085 del 08 de abril de 2022, señala que el sistema RADIAN permitirá registrar los eventos de circulación de la factura electrónica de venta como título valor, su consulta y trazabilidad, así como los sujetos intervinientes y sus obligaciones e incluye el procedimiento para realizar las anotaciones, entre otros. En su inciso segundo establece que, en cualquier caso, en el registro de la factura electrónica de venta considerada título valor -RADIAN, se inscribirán las facturas electrónicas consideradas como título valor que circulen en el territorio nacional.

Así las cosas, para la constitución y posterior registro de la factura electrónica de venta como título valor en el RADIAN y su subsecuente circulación a través de endoso electrónico en todo el territorio nacional, es necesario cumplir con los requisitos exigidos tanto por el Decreto 1154 de 2020 como por la Resolución 000085 de 2022 y su Anexo Técnico -RADIAN – Versión 1.1 o la norma que la modifique, adicione o sustituya.

5.1.1.2. ¿Cuáles facturas deben registrarse en el RADIAN?

La Resolución DIAN No. 000085 de 2022 establece que en el registro de la factura electrónica de venta considerada título valor - RADIAN se deberán inscribir las facturas de venta como título valor que tengan vocación de circulación en el territorio nacional; es decir, aquellas que serán endosadas electrónicamente.

En consecuencia, el registro de las facturas electrónicas de venta como título valor en el RADIAN es de obligatorio cumplimiento para aquellas facturas que pretendan circular, por lo cual las facturas electrónicas que no tengan vocación de circulación podrán seguirse constituyendo como título valor, conforme al Código de Comercio.

5.1.1.3. ¿Se pueden constituir facturas electrónicas como título valor fuera de RADIAN?

En relación con las facturas electrónicas de venta no registradas en el RADIAN, el artículo 31 de la Resolución 000085 de 2022, determina:

> *"El no registro de la factura electrónica de venta como título valor en el RADIAN no impide su constitución como título valor, siempre que se cumpla con los requisitos que la legislación comercial exige para tal efecto."*

Teniendo en cuenta lo anterior, se concluye que en el registro de la factura electrónica de venta considerada título valor - RADIAN se deberán inscribir las facturas de venta como título valor que tengan vocación de circulación en el territorio nacional; es decir, aquellas que serán endosadas electrónicamente. Nótese que la norma precisa que el no registrar las facturas electrónicas de venta como título valor no impide que las mismas sean constituidas título valor simepre que se cumpla con la legislación comercial exigible.

5.1.1.4. ¿Es procedente que una Entidad Pública, reciba y acepte una factura que tiene fecha de vencimiento de pago, anterior a la fecha en la cual es entregada a esta entidad?".

La normatividad aplicable sobre este asunto se dispone en la Resolución DIAN No. 000085 de 2022, cuyo artículo 7 expresa los requisitos para la inscripción en el RADIAN de la factura electrónica de venta como título valor que circula en el territorio nacional, así:

> *"De conformidad con lo dispuesto en el numeral 9 del artículo 2.2.2.53.2 del Decreto 1074 de 2015, Decreto Único Reglamentario del Sector Comercio, Industria y Turismo y la normativa especial que regula la materia, para efectos de la inscripción en el RADIAN de las facturas electrónicas de venta como título valor que circulan en el territorio nacional se validarán los siguientes requisitos:*
>
> 1. *Reunir los requisitos señalados en el artículo 621 del Código de Comercio, el artículo 617 del Estatuto Tributario y el artículo 11 de la Resolución 000042 de 05 de mayo de 2020.*
> 2. *Fecha de vencimiento de la factura electrónica de venta.*
> 3. *Acuse de recibo de la factura electrónica de venta.*
> 4. *Recibo del bien o prestación del servicio.*
> 5. *Aceptación expresa, aceptación tácita o reclamo de la factura electrónica de venta.*
>
> *La generación, transmisión, validación, entrega y recibo de los requisitos de que trata este artículo, deberá cumplir con los requisitos, condiciones, términos, mecanismos técnicos y tecnológicos de conformidad con lo indicado en el artículo 68 de la Resolución 000042 del 05 mayo de 2020 «Anexo Técnico de factura electrónica de venta», o la norma que la modifique o sustituya".*

Nótese que es un requisito para la inscripción en el RADIAN de la factura electrónica de venta como título valor que circula en el territorio nacional, expresar una fecha de vencimiento (Cfr. artículo 774 del Código de Comercio). Por lo cual, en el marco de nuestra competencia como Entidad administradora del RADIAN, se precisa que la factura electrónica de venta como título valor que circula en el territorio nacional debe contener la fecha de vencimiento de dicha factura.

Para terminar, se informa que de conformidad con lo previsto en el artículo 660 del Código de Comercio: "*cuando el endoso sea posterior al vencimiento del título, producirá los efectos de una cesión ordinaria".*

> *¿Lo dispuesto en el artículo 31 de la Resolución 000015 de 2021, puede dar paso a "otras plataformas de registro" o a que continúen operaciones de factoring o confirming basadas en la cesión de derechos económicos, una vez entrado en funcionamiento el RADIAN?*

El artículo 2.2.2.53.7 del Decreto 1154 de 2020, dispone que las facturas electrónicas de venta aceptadas y que tengan vocación de circulación, deberán ser registradas en el RADIAN por el emisor o facturador electrónico.

Por su parte el artículo 1° de la Resolución DIAN No. 000015 del 15 de febrero de 2021, (Hoy Resolución DIAN No. 000085 de 2022), señala que el sistema RADIAN permitirá registrar los eventos de circulación de la factura electrónica de venta como título valor. En su inciso segundo establece que, en cualquier caso, en el registro de la factura electrónica de venta considerada título valor -RADIAN, se inscribirán las facturas electrónicas consideradas como título valor que circulen en el territorio nacional.

En relación con las facturas electrónicas de venta no registradas en el RADIAN, el artículo 31 de la Resolución 000015 de 2021, sustituida por la Resolución 000085 de 2022, determina:

> *"El no registro de la factura electrónica de venta como título valor en el RADIAN no impide su constitución como título valor, siempre que se cumpla con los requisitos que la legislación comercial exige para tal efecto."*

Teniendo en cuenta lo anterior, se concluye que en el registro de la factura electrónica de venta considerada título valor - RADIAN se deberán inscribir las facturas de venta como título valor que tengan vocación de circulación en el territorio nacional; es decir, aquellas que serán endosadas electrónicamente.

En consecuencia, el registro de las facturas electrónicas de venta como título valor en el RADIAN es de obligatorio cumplimiento para aquellas facturas que pretendan circular, por lo cual las facturas electrónicas que no tengan vocación de circulación podrán seguirse constituyendo como título valor, conforme al Código de Comercio.

5.1.1.5. En la Resolución 00015 de 2021 y su anexo técnico se establece que para que la factura electrónica se pueda constituir como título valor, se debe crear el evento de acuse de recibo del bien o del servicio y no se podrá generar ninguna acción en el RADIAN hasta que pasen 3 días hábiles de la fecha de la generación del evento de recepción del bien o servicio. Lo anterior puede traer un retroceso al obstaculizar las operaciones de descuento de facturas, puesto que, si el pagador no registra la recepción de la factura, esta no se puede negociar en el RADIAN."

El numeral 2 del artículo 2 de la Resolución DIAN No. 000015 de 2021 sustituida por la Resolución 000085 de 2022 definió lo que se debe entender por acuse de recibo de la factura electrónica de venta.

Por su parte, para efectos de la inscripción en el RADIAN de las facturas electrónicas de venta como título valor que circulan en el territorio nacional se validarán, entre otros, los siguientes requisitos que se encuentran consignados en el artículo 7 de la Resolución 000015 de 2021 y en el Anexo Técnico -RADIAN – Versión 1.0, hoy, Resolución 000085 de 2022, a saber: (i) 3*. Acuse de recibo de la factura electrónica de venta* y (ii) *4. Recibo del bien o prestación del servicio*.

Una vez cumplidos y validados los requisitos y eventos de que trata el artículo 7 de la resolución en comento, el emisor/facturador electrónico o el tenedor legítimo, según corresponda, si así lo considera, manifestará la voluntad para poner en circulación la factura electrónica de venta como título valor, de conformidad con lo previsto en el artículo 9 de la misma norma.

Así las cosas, para la constitución y posterior registro de la factura electrónica de venta como título valor en el RADIAN y su subsecuente circulación a través de endoso electrónico en todo el territorio nacional, es necesario cumplir con todos los requisitos exigidos tanto por el Decreto 1154 de 2020 como por la Resolución 000085 de 2022 y su Anexo Técnico -RADIAN.

5.1.1.6. ¿Cuál es el documento que debe ser tenido como título ejecutivo en un proceso judicial que requiera ser iniciado con ocasión del incumplimiento en el pago de una factura electrónica de venta?"

Para empezar, se precisa que escapa a la competencia de esta Entidad determinar qué es un título ejecutivo, más aún para efectos de su cobro judicial. Por lo que se informa que la respuesta a este punto se limita a lo dispuesto en el parágrafo 3 del artículo 616-1 del Estatuto Tributario, norma que dispone que la plataforma de factura electrónica de la Unidad Administrativa Especial Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales-DIAN, incluirá el registro de las facturas electrónicas consideradas como título valor que circulen en el territorio nacional y permitirá su consulta y trazabilidad.

Teniendo en cuenta lo anterior, de conformidad con el numeral 6° del artículo 1.6.1.4.1. del Decreto 1625 de 2016 y el numeral 19 del artículo 1° de la Resolución DIAN No. 000042 de 2020, la factura electrónica de venta: *"hace parte de los sistemas de facturación que soporta operaciones de venta de bienes y/o prestación de servicios de conformidad con lo previsto en el artículo 616-1 del Estatuto Tributario, que operativamente se genera a través de sistemas computacionales y/o soluciones informáticas que permiten el cumplimiento de los requisitos, características, condiciones, términos y mecanismos técnicos y tecnológicos que para el efecto establezca la Unidad Administrativa Especial Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (DIAN) y que ha sido validada por la citada entidad previamente a su expedición al adquiriente".*

Por su parte, el numeral 9 del artículo 2.2.2.53.2. del Decreto 1074 de 2015 (modificado por el artículo 1º del Decreto 1154 de 2020) define a la factura electrónica de venta como título valor, así:

> *"Es un título valor en mensaje de datos, expedido por el emisor o facturador electrónico, que evidencia una transacción de compraventa de un bien o prestación de un servicio, entregada y aceptada, tácita o expresamente, por el adquirente/deudor/aceptante, y que cumple con los requisitos establecidos en el Código de Comercio y en el Estatuto Tributario, y las normas que los reglamenten, modifiquen, adicionen o sustituyan".*

Así las cosas, en materia del proceso ejecutivo le corresponde al Juez y las partes, determinar la existencia del título valor a la luz de lo dispuesto en las normas vigentes. Tratándose de factura electrónica de venta, se precisa

que sus requisitos están dispuestos en el artículo 11 de la Resolución DIAN No. 000042 de 2020 (modificado por la Resolución DIAN No. 000012 de 2021).

5.1.1.7. La representación gráfica de la factura de venta puede ser presentada en un proceso judicial de cobro como título ejecutivo?

Para empezar, se precisa que escapa a la competencia de esta Entidad determinar qué es un título ejecutivo, más aún para efectos de su cobro judicial. Así las cosas, en materia del proceso ejecutivo le corresponde al Juez y las partes, determinar la existencia del título valor a la luz de lo dispuesto en las normas vigentes.

Adicionalmente, es necesario precisar que la representación gráfica de la factura electrónica de venta es opcional, de conformidad con lo dispuesto en el Anexo Técnico de la factura electrónica de venta "Código Bidimensional QR", donde se explica que:

> *"(…)La representación gráfica siempre será "una representación, una imagen" de la información consignada en el formato XML de los perfiles de transacciones comerciales para la DIAN. Esto significa que el documento electrónico siempre será el que tenga valor legal para las autoridades nacionales. Si cualquier persona requiere validar la autenticidad de una representación gráfica, entonces deberá acceder al sitio web que la DIAN disponga para ello, activar el hiperenlace, diligenciar los campos de información, disparar el botón de Validación, y comparar lo que le muestra la respuesta devuelta por el sistema de facturación electrónica de la DIAN con lo que le exhibe la representación que tiene a la mano, y proceder en consecuencia. Si la información difiere, podrá denunciar el hecho a la DIAN, porque puede tratarse de un documento apócrifo, sin validez legal, y que podría ser la evidencia de una acción que amerita ser investigada fiscalmente, con las implicaciones comerciales, administrativas y penales que se deriven por la infracción del Estatuto Tributario".*

5.1.1.8. ¿Es posible presentar los archivos XML de la factura electrónica como título valor para efectos de que se libre mandamiento de pago? Y en ese caso ¿Cómo deben presentarse los mismos ante el juez y éste de que herramientas dispone para su interpretación?"

Se precisa que escapa a la competencia de esta Entidad determinar qué es un título ejecutivo, más aún para efectos de su cobro judicial. Así las cosas, en materia del proceso ejecutivo le corresponde al Juez y las partes, determinar la existencia del título valor a la luz de lo dispuesto en las normas vigentes.

5.1.1.9. ¿El certificado de existencia y trazabilidad de la factura electrónica de venta como título valor consagrado en el artículo 23 de la Resolución 015 de 2021 constituye título ejecutivo?"

Se precisa que escapa a la competencia de esta Entidad determinar qué es un título ejecutivo, más aún para efectos de su cobro judicial. Así las cosas, en materia del proceso ejecutivo le corresponde al Juez y las partes, determinar la existencia del título valor a la luz de lo dispuesto en las normas vigentes.

Adicionalmente, se informa que de conformidad con lo dispuesto en el artículo 23 de la Resolución DIAN No. 000015 de 2021 (Hoy Resolución DIAN No. 000085 de 2022), el certificado de existencia y trazabilidad de la factura electrónica de venta como título valor que circula en el territorio nacional, es:

> *"(…)el documento electrónico que contiene la trazabilidad de los eventos asociados a una factura electrónica de venta como título valor que han sido objeto de inscripción y que es generado por el sistema de facturación electrónica de la Unidad Administrativa Especial Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (DIAN), funcionalidad RADIAN a los usuarios del mismo. Este certificado podrá tener representaciones gráficas en formato digital".* (Subrayado por fuera de texto).

5.1.1.10. ¿Quién es el encargado de expedir el certificado de existencia y trazabilidad de la factura electrónica de venta como título valor?

De acuerdo con el artículo 23 de la Resolución DIAN No. 000015 de 2021, sustituida por la Resolución 000085 de 2022, el certificado de existencia y trazabilidad de la factura electrónica de venta como título valor que circula en el territorio nacional, será generado por el sistema de facturación electrónica de la DIAN, funcionalidad RADIAN a los usuarios del mismo.

5.1.1.11. ¿Cómo se debe acreditar ante el juez de conocimiento de un proceso ejecutivo el recibo de la factura electrónica por parte del adquirente/deudor?"

Al respecto, se indica que escapa a la competencia de esta Entidad determinar el valor probatorio de los hechos y derechos pretendidos en un proceso judicial.

No obstante, a efectos de mayor claridad sobre el sistema de facturación electrónica y la factura electrónica de venta, se precisa que de conformidad con lo dispuesto en el numeral 29 del artículo 1 de la Resolución DIAN No. 000042 de 2020, la recepción de la factura electrónica de venta:

> *"Es una obligación formal del adquiriente que consiste en exigir y recibir la factura de venta y/o los documentos equivalentes por los bienes y/o servicios adquiridos, en los términos y condiciones establecidos en el artículo 618 del Estatuto Tributario y la presente resolución".* (Subrayado por fuera de texto).

A efectos de lo anterior, deberá tenerse en cuenta lo dispuesto en el artículo 29 de la misma resolución, acerca de la expedición de factura electrónica de venta, tratándose de adquirientes facturadores electrónicos y no facturadores electrónicos.

5.1.1.12. ¿Quién es el encargado de expedir el certificado de recibo de la factura electrónica por parte del adquirente/deudor o en donde consta dicho evento?"

Tratándose del RADIAN, se precisa que de acuerdo con lo dispuesto en el numeral 2 del artículo 2 de la Resolución DIAN No. 000015 de 2021 hoy Resolución DIAN No. 000085 de 2022, se define al "Acuse de recibo de la factura electrónica de venta" así:

> *"De conformidad con el numeral 2 del artículo 774 del código de comercio, el acuse de recibo de la factura electrónica de venta corresponde a aquel evento mediante el cual se cumple con el recibo de la factura electrónica de venta por quien sea encargado de recibirla, en los términos del «Anexo Técnico de factura electrónica de venta», en concordancia con lo previsto en la normativa especial de cada sector, que regule la materia".* (Subrayado por fuera de texto).

Por lo cual, toda vez que el acuse de recibo de la factura electrónica de venta es un evento a efectos del RADIAN (como registro de las facturas electrónicas con vocación de circulación en el territorio nacional), el artículo 9 de la misma resolución dispone los eventos que se registran en el RADIAN, dentro del cual especifica: *"1. Inscripción en el RADIAN de la factura electrónica de venta como título valor que circula en el territorio nacional 1.1. Primera inscripción de la factura electrónica de venta como título valor en el RADIAN".*

Por su parte, el Anexo Técnico del registro de la factura electrónica de venta como título valor – RADIAN en el numeral 6.1.2.1.1. respecto a la "Primera inscripción de la factura electrónica de venta como título valor – RADIAN" explica los componentes de este, precisando en el numeral 10 que: "*10. De conformidad con lo previsto en el artículo 774 del Código de Comercio, se deberá validar que la factura electrónica de venta cuente con acuse de recibo de la factura electrónica de venta, recibo del bien o servicio y aceptación (expresa o tácita)".*

De esa forma, de conformidad con el parágrafo 1º del artículo 11 de la Resolución DIAN No. 000015 de 2021, hoy Resolución DIAN No. 000085 de 2022, los usuarios podrán registrar en el RADIAN los eventos establecidos en el artículo 9 de dicha resolución según corresponda y se indique para cada uno de ellos, conforme lo establecido en el «Anexo técnico RADIAN».

> *¿Cómo se debe acreditar ante el juez de conocimiento de un proceso ejecutivo la firma digital de la factura electrónica por parte del creador del título?"*

Acerca de la firma digital, se informa que de conformidad con el artículo 11 de la Resolución DIAN No. 000042 de 2020 es un requisito de la factura electrónica de venta:

> *"(…) 14. La firma digital del facturador electrónico de acuerdo con las normas vigentes y la política de firma establecida por la Unidad Administrativa Especial Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (DIAN), al momento de la generación como elemento para garantizar autenticidad, integridad y no repudio de la factura electrónica de venta."* (Subrayado por fuera de texto).

Ahora bien, sobre la política de firma, la misma puede ser consultada en la página web de la DIAN, Anexo Técnico de la factura electrónica de venta.

5.1.1.13. ¿En todos los casos – aún por fuera de un proceso judicial – en la representación gráfica de la factura electrónica debe constar obligatoriamente el valor número correspondiente a la firma digital del facturador electrónico o alguna constancia de su existencia?"

Tener en cuenta lo indicado en el parágrafo 1 del artículo 29 de la Resolución DIAN No. 000042 de 2020, que dispone:

> *"Parágrafo 1. Para efectos de las representaciones gráficas en formato digital, los facturadores electrónicos deberán utilizar formatos que sean de fácil y amplio acceso por el adquiriente, garantizando que la factura se pueda leer, copiar, descargar e imprimir, sin tener que acudir a otras fuentes para proveerse de las aplicaciones necesarias para ello.*
>
> *Las representaciones gráficas en formato digital o impreso deberán contener como mínimo los requisitos de los* ***numerales del 1 al 5, del 8 al 13, 15 y 18 del artículo 11 de esta resolución****.*
>
> *Para efectos del numeral 16 del artículo 11 de esta resolución, se debe incluir el Código de respuesta rápida -Código QR-, de conformidad con las condiciones, términos y mecanismos técnicos y tecnológicos establecidos por la Unidad Administrativa Especial Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales -DIAN, en el «Anexo Técnico de la factura electrónica de venta»".* (Subrayado y negrilla por fuera de texto).

5.1.1.14. ¿Cuál es la forma correcta para que cualquier sujeto pueda verificar si la factura electrónica de venta posee firma digital?"

En relación con esta inquietud es necesario precisar que la representación gráfica de la factura electrónica de venta es opcional, de conformidad con lo dispuesto en el Anexo Técnico de la factura electrónica de venta "Código Bidimensional QR", donde se explica que:

> *"(…)La representación gráfica siempre será "una representación, una imagen" de la información consignada en el formato XML de los perfiles de transacciones comerciales para la DIAN. Esto significa que el documento electrónico siempre será el que tenga valor legal para las autoridades nacionales. Si cualquier persona requiere validar la autenticidad de una representación gráfica, entonces deberá acceder al sitio web que la DIAN disponga para ello, activar el hiperenlace, diligenciar los campos de información, disparar el botón de Validación, y comparar lo que le muestra la respuesta devuelta por el sistema de facturación electrónica de la DIAN con lo que le exhibe la representación que tiene a la mano, y proceder en consecuencia. Si la información difiere, podrá denunciar el hecho a la DIAN, porque puede tratarse de un documento apócrifo, sin validez legal, y que podría ser la evidencia de una acción que amerita ser investigada fiscalmente, con las implicaciones comerciales, administrativas y penales que se deriven por la infracción del Estatuto Tributario".*

Adicionalmente, se informa que se podrá consultar las facturas electrónicas de venta validadas por la DIAN ingresando el Código Único de Factura Electrónica (CUFE) en el siguiente link: https://catalogo-vpfe.dian.gov.co/User/SearchDocument

5.1.1.15. ¿Qué mecanismo se dispondrá en el RADIAN para que los no obligados a facturar electrónicamente también puedan hacer parte del RADIAN? ¿A partir de qué fecha estará habilitado?, En caso de que los usuarios del RADIAN, no obligados a facturar electrónicamente deban habilitarse como facturadores electrónicos como un requisito técnico y procedimental para acceder al RADIAN ¿Se podría concluir que por dicho trámite no adquieren la obligación de facturar electrónicamente? Y ¿El hecho de habilitarse como facturadores electrónicos, implicaría para los sujetos no obligados a facturar registrar la responsabilidad 52 en el RUT como facturador electrónico?

Se informa, que los usuarios del RADIAN deberán adelantar el procedimiento de habilitación de acuerdo con lo indicado en el artículo 32 de la Resolución DIAN No. 000085 de 2022 en concordancia con lo dispuesto en el Anexo técnico RADIAN, norma que dispone:

> *Artículo 32. Registro de los sujetos no obligados a expedir factura de venta como facturadores electrónicos para participar como usuarios en el RADIAN. De conformidad con lo previsto en el inciso 3 del parágrafo 3 del artículo 616-1 del Estatuto Tributario, los sujetos no obligados a expedir factura de venta podrán registrarse como facturadores electrónicos para poder participar como usuarios en el RADIAN, sin que para ellos implique la obligación de expedir factura de venta y/o documento equivalente y por lo tanto conservan su calidad de ser sujetos no obligados a expedir tales documentos.*

Para efectos del registro de los sujetos no obligados a expedir factura de venta como facturadores electrónicos para su participación como usuarios en el RADIAN, estos deberán surtir el procedimiento de habilitación previsto en el artículo 22 de la Resolución 000042 del 05 de mayo de 2020 o de la que la modifique, adicione o sustituya y en el artículo 13 de la presente Resolución.

La habilitación de los sujetos no obligados a expedir factura electrónica de venta como facturadores electrónicos únicamente les otorgará los roles de registro y consulta de los eventos según corresponda y se indique para cada uno de ellos, en su calidad de usuarios del RADIAN en el Anexo Técnico RADIAN y por tanto, no habrá lugar a dar aplicación a lo previsto en el inciso segundo del artículo 22 de la la Resolución 000042 del 05 de mayo de 2020, o la que modifique, adicione o sustituya la misma, que se refiere a la actualización por parte de la Unidad Administrativa Especial Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales - DIAN, de la responsabilidad "Facturador electrónico – Código de la responsabilidad No. 52".

Parágrafo. Los sujetos no obligados a expedir factura electrónica de venta que se habiliten como facturadores electrónicos ostentarán la calidad de usuarios del RADIAN una vez cumplan los requisitos previstos en el artículo 2.2.2.53.8. del Decreto 1074 de 2015, Único Reglamentario del Sector Comercio, Industria y Turismo.

De modo que debe tenerse en cuenta que, ser usuario del RADIAN y ser facturador electrónico, son dos categorías de sujetos diferentes a la luz de la normatividad vigente. Puesto que la obligación de facturar electrónicamente se sustenta en los artículos 615, 616-1 y 617 del Estatuto Tributario, como una obligación formal en materia tributaria. Por su parte, la calidad de usuario del RADIAN deviene de ser considerado como tal por el Decreto 1154 de 2020 y la Resolución DIAN No. 000015 de 2021 hoy Resolución DIAN No. 000085 de 2022, con el fin de ocupar un rol en dicha funcionalidad del sistema de facturación electrónica.

Es así como, el artículo 13 de la reciente Ley 2155 de 2021, por medio de la cual se expidió la Ley de Inversión Social, al modificar el artículo 616-1 del Estatuto Tributario, dispuso:

"Parágrafo 3. (…) Los sujetos no obligados a expedir factura podrán registrarse como facturadores electrónicos para poder participar en RADIAN, sin que para ellos implique la obligación de expedir factura de venta y/o documento equivalente, y por tanto conservan su calidad de ser sujetos no obligados a expedir tales documentos. La Unidad Administrativa Especial Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales -DIAN establecerá las características, condiciones, plazos, términos y mecanismos técnicos y tecnológicos para estos efectos". (Subrayado fuera de texto).

De este modo, los usuarios de RADIAN deben habilitarse en el sistema de facturación electrónica para poder operar en él. Pero, ello no significa en modo alguno que el cumplimiento de estos deberes procedimentales dé lugar a una limitación, ampliación o modificación en el alcance de las calidades, obligaciones y responsabilidades que en materia tributaria ostenta cada sujeto frente a la obligación de facturar.

5.1.1.16. Para las facturas de aceptación tácita que habla el artículo 2.2.2.53.4 que no cuenten con la constancia electrónica de los hechos que dan lugar a la aceptación tácita del título en el RADIAN, que dicho sea de paso, esa constancia electrónica no está habilitada en los sistemas de facturación electrónica, ¿la factura deja de ser título valor al no tener esa constancia?

En relación con esta inquietud, es pertinente tener en cuenta que la Resolución DIAN No. 000015 de 2021, en su artículo 7º, sustituida por la Resolución DIAN No. 000085 de 2022,expresa los requisitos para la inscripción en el RADIAN de la factura electrónica de venta como título valor que circula en el territorio nacional, así:

"De conformidad con lo dispuesto en el numeral 9 del artículo 2.2.2.53.2. del Decreto 1074 de 2015, Único Reglamentario del Sector Comercio, Industria y Turismo y la normativa especial que regula la materia, para efectos de la inscripción en el RADIAN de las facturas electrónicas de venta como título valor que circulan en el territorio nacional se validarán los siguientes requisitos:

1. *Reunir los requisitos señalados en el artículo 621 del Código de Comercio, el artículo 617 del Estatuto Tributario y el artículo 11 de la Resolución 000042 de 05 de mayo de 2020 o la norma que la modifique, adicione o sustituya.*
2. *Fecha de vencimiento de la factura electrónica de venta.*
3. *Acuse de recibo de la factura electrónica de venta.*
4. *Recibo del bien o prestación del servicio.*
5. *Aceptación expresa o aceptación tácita de la factura electrónica de venta.*

La generación, transmisión, validación, entrega y recibo de los requisitos de que trata este artículo, deberá cumplir con los requisitos, condiciones, términos, mecanismos técnicos y tecnológicos de conformidad con lo indicado en el artículo 68 de la Resolución 000042 del 05 mayo de 2020 «Anexo Técnico de factura electrónica de venta», o la norma que la modifique, adicione o sustituya". (Subrayado fuera de texto).

Nótese que es un requisito para la inscripción en el RADIAN de la factura electrónica de venta como título valor que circula en el territorio nacional, señalar la aceptación expresa, tácita de la factura electrónica de venta (cfr. artículo 773 del Código de Comercio). Por lo cual, en el marco de nuestra competencia como Entidad administradora del RADIAN, se precisa que la factura electrónica de venta como título valor que circula en el territorio nacional debe contener la aceptación expresa o tácita de la factura electrónica de venta.

Aunado a lo anterior, el numeral 1º del artículo 2º de la Resolución DIAN No. 000085 de 2022, sobre la definición de aceptación dispuso lo siguiente:

"1. Aceptación y reclamo: Se entenderá como aceptación y reclamo lo previsto en el artículo 2.2.2.53.4. del Decreto 1074 de 2015, Decreto Único Reglamentario del Sector Comercio, Industria y Turismo, que deberá generarse, transmitirse, validarse, expedirse y entregarse en los términos del Anexo Técnico denominado «Anexo Técnico de factura electrónica de venta», en concordancia con lo previsto en la normativa especial de cada sector, que regule la materia" (Subrayado fuera de texto).

Por su parte, el Anexo Técnico de Factura Electrónica de Venta - Versión 1.8, respecto a la aceptación tácita señala:

"6.5.5.7. Documento electrónico tipo ApplicationResponse - Aceptación Tácita.

Documento electrónico por el cual el Emisor realiza la manifestación bajo la de gravedad de juramento que ha operado la aceptación tácita del Documento Electrónico que origina este tipo de ApplicationResponse de conformidad con el artículo 773 del Código de Comercio y en concordancia con el numeral 2 del artículo 2.2.2.53.4. del Decreto 1074 de 2015, Único Reglamentario del Sector Comercio, Industria y Turismo.

Responsable por la generación del documento electrónico**: **Emisor/Facturador

***Responsable de recibir el documento electrónico**: **DIAN** (…)*

*(…) **Uso:** Únicamente por parte del emisor de la factura cuando no hubiera aceptación expresa o reclamo dentro de los tres días hábiles siguientes a la fecha del evento recibo del bien o prestación del servicio, a discreción del receptor. (…)".* (Negrilla fuera de texto).

Así las cosas, una vez cumplidos y validados los requisitos de que trata el artículo 7º de la resolución en comento, el emisor/facturador electrónico o el tenedor legítimo, según corresponda, si así lo considera, manifestará la voluntad para poner en circulación la factura electrónica de venta como título valor, de conformidad con lo previsto en el artículo 9º de la misma norma.

Por lo que para la constitución y posterior registro de la factura electrónica de venta como título valor en el RADIAN y su subsecuente circulación a través de endoso electrónico en todo el territorio nacional, es necesario cumplir con todos los requisitos exigidos tanto por el Decreto 1154 de 2020 como por la Resolución DIAN No. 000015 de 2021 y su Anexo Técnico -RADIAN – Versión 1.0 sustituida por la Resolución DIAN No. 000085 de 2022.

Ahora bien, en relación con las facturas electrónicas de venta no registradas en el RADIAN, el artículo 31 de la Resolución DIAN No. 000015 de 2021, hoy Resolución DIAN No. 000085 de 2022, determina:

"El no registro de la factura electrónica de venta como título valor en el RADIAN no impide su constitución como título valor, siempre que se cumpla con los requisitos que la legislación comercial exige para tal efecto".

En consecuencia, el registro de las facturas electrónicas de venta como título valor en el RADIAN es de obligatorio cumplimiento para aquellas facturas que pretendan circular, por lo cual las facturas electrónicas que no tengan vocación de circulación podrán seguirse constituyendo como título valor, conforme al Código de Comercio.

5.1.2. Descriptor: **La DIAN como administrador del Registro de la factura electrónica de venta como título valor -RADIAN**

La competencia de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales -DIAN se circunscribe a la administración del registro de dicho título valor en la plataforma de factura electrónica de venta de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales -DIAN, mediante un sistema de información denominado RADIAN (El registro de la factura electrónica de venta considerada título valor).

Lo anterior, en razón a que el parágrafo 3° del artículo 616-1 del Estatuto Tributario le atribuye a la DIAN la función de administrar el registro de las facturas electrónicas consideradas como título valor que circulen en el territorio nacional.

5.1.3. Descriptor: **El Registro de la factura electrónica de venta como título valor -RADIAN en el sistema de facturación electrónica de la DIAN**

Respecto a los "Usuarios del RADIAN" el numeral 15 del artículo 2.2.2.53.2. del Decreto 1074 de 2015, los define de la siguiente manera:

> *"Son los sujetos que intervienen, directa o indirectamente, en la circulación de la factura electrónica de venta como título· valor y que, de acuerdo con su rol, interactúan con el RADIAN para consultar o registrar eventos relacionados con la trazabilidad de dichas facturas, conforme a las condiciones técnicas establecidas por la Unidad Administrativa Especial Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (DIAN)".* (Subrayado por fuera de texto).

A su vez, la Resolución DIAN No. 000085 de 2022 en su artículo 11 dispone como usuarios del RADIAN a:

1. La Unidad Administrativa Especial Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales -DIAN.
2. El emisor o facturador electrónico de la factura electrónica de venta como título valor.
3. El adquirente/deudor/aceptante.
4. El tenedor legítimo o los tenedores legítimos de la factura electrónica de venta como título valor.
5. El endosante de la factura electrónica de venta como título valor.
6. El endosatario de la factura electrónica de venta como título valor.
7. Los sistemas de negociación electrónica.
8. El mandante.
9. El mandatario.
10. El avalista.
11. Las autoridades competentes.
12. El factor.
13. Los proveedores tecnológicos.
14. El enajenante o cedente

Así las cosas, los usuarios del RADIAN son los dispuestos en la norma citada, los cuales deberán adelantar el procedimiento de habilitación de acuerdo con lo indicado en el artículo 13 de la Resolución No. 000085 de 2022, en concordancia con lo dispuesto en el Anexo Técnico RADIAN, documento que hace parte del citado acto administrativo y que contiene la descripción de las características, condiciones, términos, mecanismos técnicos y tecnológicos para la habilitación, generación, transmisión, validación, entrega y recepción de los eventos que se asocian a la factura electrónica de venta como título valor.

A su vez, se informa que, de conformidad con lo dispuesto en el numeral 6 del artículo 2 de la Resolución DIAN No. 000085 de 2022, las autoridades competentes son un usuario del RADIAN, el cual, "*en uso de sus facultades legales y/o reglamentarias tiene la competencia para registrar limitaciones a la circulación, así como la terminación de las mismas, su consulta y las demás que la Ley otorgue respecto de la factura electrónica de venta como título valor en el RADIAN"* (Subrayado por fuera de texto).

Por lo cual, al permitir el RADIAN el registro, consulta y trazabilidad de las facturas electrónicas de venta como título valor que circulan en el territorio nacional, así como los eventos que se asocian a las mismas, los usuarios de este registro deberán habilitarse para poder operar en el, lo que ineludiblemente implica adelantar el procedimiento de habilitación, que constituye una condición previa al uso de las funcionalidades relacionadas con la incorporación de los usuarios, roles asignados y eventos que se registran en el RADIAN, para lo cual

deberá cumplirse con las características, condiciones y mecanismos técnicos y tecnológicos establecidos para el efecto en las normas previamente mencionadas.

De igual forma, el parágrafo 2º del artículo 13 de la Resolución No. 000085 de 2022, dispone que: *"Los usuarios del RADIAN que se encuentren previamente habilitados como facturadores electrónicos y/o proveedores tecnológicos, tendrán la opción de convalidar la información que hayan registrado en el procedimiento de habilitación del artículo 22 de la Resolución 000042 del 05 de mayo de 2020 o la norma que la modifique o sustituya y que resulte aplicable para lo indicado en el presente artículo, con el fin de que se puedan generar y transmitir para validación los eventos que se asocian a la factura electrónica de venta como título valor".*

5.1.4. Descriptor: **Consulta y trazabilidad de eventos en el RADIAN y Certificado de existencia y trazabilidad de la factura de venta como título valor**

De conformidad con lo dispuesto en el artículo 23 de la Resolución DIAN No. 000085 de 2022, el certificado de existencia y trazabilidad de la factura electrónica de venta como título valor que circula en el territorio nacional, es:

> *"(…)el documento electrónico que contiene la trazabilidad de los eventos asociados a una factura electrónica de venta como título valor que han sido objeto de inscripción y que es generado por el sistema de facturación electrónica de la Unidad Administrativa Especial Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (DIAN), funcionalidad RADIAN a los usuarios del mismo. Este certificado podrá tener representaciones gráficas en formato digital".* (Subrayado por fuera de texto).

Así las cosas, el certificado de existencia y trazabilidad de la factura electrónica de venta como título valor que circula en el territorio nacional, será generado por el sistema de facturación electrónica de la DIAN, funcionalidad RADIAN a los usuarios del mismo.

5.1.5. Descriptor: **Obligatoriedad de confirmar el recibido de la factura electrónica de venta y de los bienes o servicios adquiridos mediante mensaje electrónico al facturador**

De acuerdo a lo dispuesto en los incisos décimo y undécimo del artículo 616-1 del Estatuto Tributario modificado por la Ley 2155 de 2020, se tiene que:

"Para efectos del control, cuando la venta de un bien y/o prestación del servicio se realice a través de una factura electrónica de venta y la citada operación sea a crédito o de la misma se otorgue un plazo para el pago, el adquirente deberá confirmar el recibido de la factura electrónica de venta y de los bienes o servicios adquiridos mediante mensaje electrónico remitido al emisor para la expedición de la misma, atendiendo a los plazos establecidos en las disposiciones que regulan la materia, así como las condiciones, mecanismos, requisitos técnicos y tecnológicos establecidos por la Unidad Administrativa Especial Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales-DIAN. En aquellos casos en que el adquirente remita al emisor el mensaje electrónico de confirmación de recibido de la factura electrónica de venta y el mensaje electrónico del recibido de los bienes o servicios adquiridos, habrá lugar a que dicha factura electrónica de venta se constituya en soporte de costos, deducciones e impuestos descontables.
Adicionalmente, para la procedencia de costos y deducciones en el impuesto sobre la renta, así como de los impuestos descontables en el impuesto sobre las ventas, se requerirá de factura de venta, documento equivalente y/o los documentos previstos en el presente artículo".

Así las cosas, la Resolución DIAN No. 000085 de 2022, en su artículo 34 dispone la forma en la cual se deberá cumplir con el deber de remitir el mensaje electrónico de confirmación del recibido de la factura y de los bienes y/o servicios adquiridos a los facturadores electrónicos que les vendieron los bienes o prestaron los servicios a crédito o con un plazo para el pago.

Por lo cual, todos los adquirentes de bienes y servicios adquiridos a crédito o con el otorgamiento de un plazo para el pago, que requieran soportar costos, deducciones en el impuesto sobre la renta e impuestos descontables en IVA, deberán remitir mensaje electrónico de confirmación de recibido de la factura electrónica de venta y el mensaje electrónico del recibido de los bienes o servicios adquiridos a través de la plataforma de facturación electrónica, para lo cual deberán adelantar el procedimiento de habilitación en el sistema electrónico.

Aclarando que para el caso de los adquirientes que no son obligados a facturar en virtud de lo dispuesto en el artículo 34 de la Resolución DIAN No. 000085 de 2022, ello no implica que se les genere la obligación de facturar, siempre y cuando se enmarquen dentro de los supuestos previstos en los artículos 616-2 del Estatuto Tributario y 1.6.1.4.3. del Decreto 1625 de 2016, Único Reglamentario en Materia Tributaria.

Téngase en cuenta que dicho mensaje de confirmación únicamente es obligatorio para soportar costos y deducciones en renta y descontables en IVA cuando se trate de operaciones de venta de bienes o prestación de servicios a crédito o con un plazo para el pago. Puesto que así lo requiere el artículo 616-1 del Estatuto Tributario vigente.

TÍTULO VI. **CARÁCTER VINCULANTE DE LA DOCTRINA.**

El presente pronunciamiento doctrinal es de obligatorio cumplimiento para los empleados públicos de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, en los términos del artículo 131 de la Ley 2010 de 2019, el cual prescribe:

> *«Los conceptos emitidos por la dirección de gestión jurídica o la subdirección de gestión de normativa y doctrina de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, constituyen interpretación oficial para los empleados públicos de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales; por lo tanto, tendrán carácter obligatorio para los mismos. Los contribuyentes podrán sustentar sus actuaciones en la vía gubernativa y en la jurisdiccional con base en la ley».*

VIGENCIA Y APLICABILIDAD.

El presente concepto es aplicable a partir de su publicación en la página WEB de la Unidad Administrativa Especial Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales DIAN, atendiendo los siguientes criterios:

1. Recoge la doctrina relacionada con el sistema de facturación electrónica emitida por la Unidad Administrativa Especial Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales DIAN, en lo referente a la normatividad tributaria vigente al momento de su expedición.

2. En consecuencia, revoca todas las disposiciones en los conceptos y oficios expedidos con anterioridad a los asuntos aquí tratados.

Unidad Informática de Doctrina

Area del Derecho

Tributario

Banco de Datos

Procedimiento Tributario

OFICIO 000522 - int 131 DE 2023 FEBRERO 2 Notes Link

Problema Jurídico

Tesis Jurídica

Deberes Formales del Contribuyente
Documento soporte en adquisiciones efectuadas a sujetos no obligados a expedir factura de venta

ESTATUTO TRIBUTARIO DECRETO 624 DE 1989 ART. 0437. Notes Link
ESTATUTO TRIBUTARIO DECRETO 624 DE 1989 ART. 771-2. Notes Link
DECRETO 1625 DE 2016 ARTS 1.6.1.4.3., 1.6.1.4.12. , 1.6.1.4.3.

De conformidad con el artículo 55 del Decreto 1742 de 2020, 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.

Mediante el radicado de la referencia, el peticionario solicita la reconsideración de los Oficios 907280 (int. 1111) de 2021 y 904126 (int. 692) de 2022, que concluyeron frente al documento soporte en adquisiciones efectuadas a sujetos no obligados a expedir factura de venta o documento equivalente, con base en el artículo 1.6.1.4.12. del Decreto 1625 de 2016, lo siguiente:

Oficio 907280 (interno 1111) de 2021

> *Sobre este particular, se informa que, de conformidad con lo dispuesto en el inciso 3º del parágrafo 1º del artículo 1.6.1.4.12. del Decreto 1625 de 2016, el documento soporte en adquisiciones efectuadas a sujetos no obligados a expedir factura o documento equivalente es válido:*
>
> > *"(…) en los contratos celebrados con personas o entidades no residentes en Colombia, en cuyo caso, se deberán cumplir los requisitos establecidos en este artículo. Para la procedencia del impuesto sobre las ventas -IVA descontable se deberá acreditar, adicionalmente, que se ha practicado la respectiva retención en la fuente a título de impuesto sobre las ventas de conformidad con el numeral 3 del artículo 437-2 del Estatuto Tributario y/o a título de impuesto sobre la renta". (Subrayado por fuera de texto).*

Oficio 904126 (interno 692) de 2022

> *Para empezar, se informa que el marco jurídico vigente del documento soporte en adquisiciones efectuadas a sujetos no obligados a facturar está conformado por el artículo 771-2 del Estatuto Tributario, el artículo 1.6.1.4.12. del Decreto 1625 de 2016 y la Resolución DIAN No. 000167 de 2021.*
>
> *Ahora bien, acerca de la procedencia del citado soporte para operaciones con prestadores de servicios en y desde el exterior, se informa que esta dependencia se pronunció por medio del Oficio No. 913886 de 2021, dentro del cual se explicó:*
>
> > *"En el evento en que un contribuyente (adquiriente del servicio) celebre una operación económica con un prestador de servicios desde el exterior (que no tiene residencia ni domicilio en el país),*

para efectos de acreditar deducciones o costos en el impuesto sobre la renta o impuestos descontables en el impuesto sobre las ventas– IVA, según corresponda, de conformidad con el artículo 771-2 del Estatuto Tributario, este deberá generar el documento soporte en adquisiciones efectuadas a sujetos no obligados a expedir factura de venta o documento equivalente, según lo establecido en el artículo 1.6.1.4.12. del Decreto 1625 de 2016 (…)". (Subrayado fuera de texto)

En la petición de reconsideración se afirma que "*existe una divergencia respecto de la validez del documento soporte en adquisiciones de servicios efectuadas a sujetos no obligados a expedir factura o documento equivalente, ya que en los conceptos emitidos por la administración tributaria se establece su validez* ***a todo tipo de prestadores de servicios desde el exterior (que no tiene residencia ni domicilio en el país***). *No obstante, tanto la resolución como el decreto único reglamentario han delimitado como no obligados a facturar en relación a los servicios única y exclusivamente a la prestación de los servicios electrónicos o digitales"* (negrilla fuera de texto).

Así, el peticionario considera que los Oficios citados contradicen el parágrafo 2 del artículo 437 del Estatuto Tributario, el artículo 1.6.1.4.3. del Decreto 1625 de 2016 y la Resolución DIAN No. 000042 de 2020, que prevén quiénes son los sujetos no obligados a expedir factura de venta. Para el peticionario, estas normas incluyen dentro de los sujetos no obligados a "*los prestadores de servicios desde el exterior, sin residencia fiscal en Colombia por la prestación de los servicios electrónicos o digitales*", y no, en general, a los prestadores no residentes.

Sobre el particular, las consideraciones de este Despacho son las siguientes:

En primer lugar, es relevante advertir que los oficios cuestionados se encuentran revocados por el Concepto Unificado No. 0106 de 2022 sobre 'Obligación de facturar y sistema de factura electrónica'. No obstante, la interpretación de los oficios cuestionados es reiterada en el descriptor 4.1.1.1. del Concepto Unificado mencionado, en los siguientes términos:

(…) el inciso 3º del parágrafo 1º del artículo 1.6.1.4.12. del Decreto 1625 de 2016, en concordancia con la Resolución DIAN No. 000167 de 2021, señala que el documento soporte en adquisiciones efectuadas a sujetos no obligados a expedir factura de venta o documento equivalente, "será válido en los contratos celebrados con personas o entidades no residentes en Colombia", en cuyo caso, se deberán cumplir los requisitos establecidos en este artículo". De manera que, se deberá generar este documento soporte en dichas prestaciones de servicios. (Subrayado fuera del texto)

Al observar la norma en la que se funda esta interpretación jurídica, se encuentra que el inciso 3º del parágrafo 1º del artículo 1.6.1.4.12. del Decreto 1625 de 2016 dispone:

Artículo 1.6.1.4.12. Documento soporte en adquisiciones efectuadas a sujetos no obligados a expedir factura de venta o documento equivalente. *De conformidad con lo establecido en el artículo 771-2 del Estatuto Tributario, cuando se realicen transacciones con sujetos no obligados a expedir factura de venta y/o documento equivalente, el documento soporte que pruebe la respectiva transacción que da lugar a costos, deducciones, o impuestos descontables, deberá cumplir los siguientes requisitos y condiciones, y ser generado de forma física por parte del adquiriente del bien y/o servicio, salvo cuando se trate de importación de bienes:*

(…)

Parágrafo 1*. (…) El documento soporte de que trata el presente artículo será válido en los contratos celebrados con personas o entidades no residentes en Colombia, en cuyo caso, se deberán cumplir los requisitos establecidos en este artículo. Para la procedencia del impuesto sobre las ventas (IVA) descontable se deberá acreditar, adicionalmente, que se ha practicado la respectiva retención en la fuente a título de impuesto sobre las ventas de conformidad con el numeral 3 del artículo 437-2 del Estatuto Tributario y/o a título de impuesto sobre la renta.*

Parágrafo 2*. Cuando se trate de importación de bienes el documento soporte que pruebe la respectiva transacción que da lugar a costos, deducciones, o impuestos descontables, será la declaración de importación presentada de conformidad con la normatividad vigente, siempre y cuando no correspondan a operaciones celebradas con o entre usuarios de zona franca. (…).* (Subrayado fuera de texto)

Se observa que el solicitante hace una interpretación restringida del reseñado artículo 1.6.1.4.12., cuando del texto de la misma disposición se aprecia claramente que el sentido del parágrafo 1 fue hacer extensivo el documento soporte a todos los contratos celebrados con personas o entidades no residentes en Colombia. Asunto que, en la misma forma, fue regulado por la DIAN en la Resolución 167 del 30 de diciembre de 2021, que derogó la Resolución 42 de 2020 (cfr. artículo 26).

En efecto, el artículo 19 de la Resolución 167 de 2021 reglamenta lo siguiente:

> ***DOCUMENTO SOPORTE EN ADQUISICIONES EFECTUADAS A SUJETOS NO OBLIGADOS A EXPEDIR FACTURA DE VENTA Y/O DOCUMENTO EQUIVALENTE Y NOTA DE AJUSTE, GENERADO EN FORMA FÍSICA.*** *Los sujetos que no se encuentran dentro de la obligación establecida en el artículo 3 de la presente resolución y que realicen transacciones con sujetos no obligados a expedir factura de venta y/o documento equivalente, deberán generar en forma física el documento soporte que pruebe la respectiva transacción que da lugar a costos, deducciones o impuestos descontables, cumpliendo los siguientes requisitos y condiciones, de conformidad con lo establecido en el artículo 771-2 del Estatuto Tributario, y el artículo 1.6.1.4.12. del Decreto 1625 de 2016, Único Reglamentario en Materia Tributaria, así:*
>
> *(…)*
>
> *3. Contener los apellidos y nombre o razón social y Número de Identificación Tributaria (NIT) del vendedor o de quien presta el servicio. Tratándose de contratos suscritos con los no residentes fiscales en Colombia no inscritos en el Registro Único Tributario (RUT), el requisito del Número de Identificación Tributaria (NIT) se entenderá cumplido con la identificación otorgada en el país de origen del no residente.*
>
> *(…)*
>
> ***PARÁGRAFO 1o.*** *(…)*
>
> *(…)*
>
> *El documento soporte de que trata el presente artículo será válido en los contratos celebrados con personas o entidades no residentes en Colombia, en cuyo caso se deberán cumplir los requisitos establecidos en este artículo. Para la procedencia del impuesto sobre las ventas (IVA) descontable se deberá acreditar, adicionalmente, que se ha practicado la respectiva retención en la fuente a título de impuesto sobre las ventas de conformidad con el numeral 3 del artículo 437-2 del Estatuto Tributario y/o a título de impuesto sobre la renta.*
>
> *(…)* (Subrayado fuera de texto)

Así, de una interpretación literal de las normas en cita (cfr. artículos 27 y 28 del Código Civil) se concluye que el sentido de la ley es claro al determinar que el documento soporte en adquisiciones efectuadas a sujetos no obligados a expedir factura también es aplicable a las operaciones con personas o entidades no residentes en general, y no solo a los prestadores de servicios electrónicos o digitales desde el exterior, señalados en el numeral 8 de la misma disposición.

Adicionalmente, se debe considerar que esta norma reglamentaria fue expedida por el Gobierno nacional en virtud del mandato legal contenido en el artículo 771-2 del Estatuto Tributario, según el cual *"[c]uando no exista la obligación de expedir factura o documento equivalente, el documento que pruebe la respectiva transacción que da lugar a costos, deducciones o impuestos descontables, deberá cumplir los requisitos mínimos que el Gobierno Nacional establezca"* (Subrayado fuera de texto).

En consecuencia, se reitera que el documento soporte en adquisiciones efectuadas a sujetos no obligados a expedir factura de venta o documento equivalente es aplicable también a las operaciones de prestación de servicios cuyos prestadores sean personas o entidades no residentes en Colombia.

Por lo anterior, se confirma lo manifestado en el descriptor 4.1.1.1. del Concepto Unificado 0106 de 2022 (que recoge las interpretaciones de los Oficios 907280 (int. 1111) de 2021 y 904126 (int. 692) de 2022).

En los anteriores términos se resuelve su solicitud y finalmente le manifestamos que la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales-DIAN-, 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, la cual se puede ingresar por el ícono de “Normatividad” –“Doctrina”, dando click en el link “Doctrina Dirección de Gestión Jurídica”.

Unidad Informática de Doctrina

Area del Derecho

Tributario

Banco de Datos

Procedimiento Tributario

OFICIO 900996 - int 152 DE 2021 FEBRERO 10 Notes Link

Problema Jurídico

Tesis Jurídica

Factura Electronica
Realización del ingreso
Causación del impuesto sobre las ventas

ESTATUTO TRIBUTARIO DECRETO 0624 DE 1989 ART. 26 Notes Link
ESTATUTO TRIBUTARIO DECRETO 624 DE 1989 ART. 429 Notes Link
ESTATUTO TRIBUTARIO DECRETO 624 DE 1989 ART. 0476 Notes Link
ESTATUTO TRIBUTARIO DECRETO 624 DE 1989 ART. 600 Notes Link
ESTATUTO TRIBUTARIO DECRETO 624 DE 1989 ART. 771-2. Notes Link
DECRETO 1625 DE 2016 ARTS 1.6.1.4.1., 1.6.1.4.3., 1.6.1.4.5., 1.6.1.4.12.
RESOLUCIÓN DIAN No. 000042 DE 2020

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 el radicado de la referencia, la peticionaria formula una serie de inquietudes relacionadas con la facturación electrónica, las cuales se resolverán cada una a su turno:

1. **En desarrollo de un contrato de cuentas en participación ¿el socio oculto debe expedir factura electrónica al socio gestor?**

Mediante Concepto N° 030569 del 5 de abril de 1999, esta Entidad manifestó:

> *"El reconocimiento para un socio oculto de las utilidades provenientes de un contrato de cuentas en participación no puede considerarse una operación de venta, importación o prestación de un servicio en los términos del artículo 616-1 arriba mencionado, y por lo tanto* ***no existe obligación de facturar por parte de éste****."* (resaltado fuera de texto).

Ahora bien, de acuerdo con los artículos 1.6.1.4.1 del Decreto 1625 de 2016 y 1° de la Resolución DIAN N° 000042 de 2020, la factura electrónica de venta con validación previa a su expedición, en adelante factura electrónica de venta, *"hace parte de los sistemas de facturación que* ***soporta operaciones de venta de bienes y/o prestación de servicios*** *de conformidad con lo previsto en artículo 616-1 del Estatuto Tributario"* (resaltado fuera de texto).

Por lo tanto, el socio oculto no se encuentra obligado a expedir factura electrónica de venta al socio gestor, salvo que éste le preste servicios o venda bienes.

2. **¿Está obligada a facturar electrónicamente una persona natural que obtiene ingresos de actividades gravadas con el IVA en una cuantía inferior a 3.500 UVT en el año anterior o en el año en curso?**

El artículo 1.6.1.4.3 del Decreto 1625 de 2016 establece que no se encuentran obligados a expedir factura de venta o documento equivalente, entre otros sujetos, *"Las personas naturales de que tratan los parágrafos 3° y 5° del artículo 437 del Estatuto Tributario, **siempre que cumplan la totalidad de las condiciones establecidas en la citada disposición, como no responsable del impuesto sobre las ventas (IVA)**"* (resaltado fuera de texto).

Por ende, las citadas personas naturales no estarán obligadas a expedir factura electrónica de venta por las operaciones de venta de bienes y/o prestación de servicios que lleven a cabo, siempre y cuando no sean responsables del IVA, lo cual implica cumplir la totalidad de las siguientes condiciones:

> *"1. Que en el año anterior o en el año en curso hubieren obtenido ingresos brutos totales provenientes de la actividad, inferiores a 3.500 UVT.*
>
> *2. Que no tengan más de un establecimiento de comercio, oficina, sede, local o negocio donde ejerzan su actividad.*
>
> *3. Que en el establecimiento de comercio, oficina, sede, local o negocio no se desarrollen actividades bajo franquicia, concesión, regalía, autorización o cualquier otro sistema que implique la explotación de intangibles.*
>
> *4. Que no sean usuarios aduaneros.*
>
> *5. Que no hayan celebrado en el año inmediatamente anterior ni en el año en curso contratos de venta de bienes y/o prestación de servicios gravados por valor individual, igual o superior a 3.500 UVT.*
>
> *6. Que el monto de sus consignaciones bancarias, depósitos o inversiones financieras durante el año anterior o durante el respectivo año, provenientes de actividades gravadas con el impuesto sobre las ventas (IVA), no supere la suma de 3.500 UVT."* (cfr. parágrafo 3° del artículo 437 *ibídem,* numeral 2.3 del Capítulo II del Título IX del Concepto Unificado del IVA N° 00001 de 2003 y sentencia C-514 de 2019 de la Corte Constitucional, M.P. Cristina Pardo Schlesinger).
>
> *"Los límites de que trata el parágrafo 3 de este artículo serán 4.000 UVT para aquellos prestadores de servicios personas naturales que derivan sus ingresos de contratos con el Estado."* (cfr. parágrafo 5° del artículo 437 *ibídem*).

3. **Una persona natural se dedica a la actividad de transporte de carga y obtiene ingresos que superan el monto equivalente a 3.500 UVT en el año en curso ¿está obligado a expedir factura electrónica de venta? ¿debe expedirla por cada viaje que realiza de estar obligado?**

De acuerdo con el numeral 9 del artículo 476 del Estatuto Tributario, el servicio de transporte público o privado nacional e internacional de carga marítimo, fluvial, terrestre y aéreo está excluido del IVA.

Por su parte, el artículo 1.6.1.4.3 del Decreto 1625 de 2016 señala en su numeral 7° que *"Las personas naturales que **únicamente (…) presten servicios no gravados con el impuesto sobre las ventas (IVA)**, que hubieren obtenido ingresos brutos totales provenientes de estas actividades en el año anterior o en el año en curso, **inferiores a tres mil quinientas (3.500) Unidades de Valor Tributario (UVT)**"* (resaltado fuera de texto) no se encuentran obligados a expedir factura de venta ni documento equivalente.

Así las cosas, si la persona natural que presta el servicio de transporte de carga obtiene ingresos brutos totales provenientes de estas actividades en el año anterior o en el año en curso, superiores o iguales a 3.500 UVT, se encuentra obligada a facturar.

Ahora, toda vez que dentro de los documentos equivalentes a la factura de venta vigentes previstos en el artículo 1.6.1.4.6. del Decreto 1625 de 2016 no se dispone ninguno relacionado con el servicio de transporte de carga,

el obligado deberá expedir factura electrónica de venta de acuerdo con la regulación dispuesta en la Resolución DIAN N° 000042 de 2020.

En cuanto a la expedición de la factura electrónica de venta, se precisa que de acuerdo con lo dispuesto en el numeral 5 del artículo 1.6.1.4.1. del Decreto 1625 de 2016 ésta debe hacerse por cada operación de prestación del servicio y al momento de efectuarse la misma, situación que dependerá de las condiciones y tipo de contrato celebrado entre las partes.

Para mayor información sobre este punto, se adjunta copia del Oficio N° 910620 del 14 de diciembre de 2020.

4. **Si a 31 de diciembre de un respectivo año no se alcanzaron a facturar unos determinados ingresos**

4.1. **¿En qué año gravable se deben reconocer para efectos del impuesto sobre la renta teniendo en cuenta el concepto de devengo? ¿Qué situación se presentaría respecto del IVA?**

Tratándose del reconocimiento del ingreso, estos se deberán reconocer para efectos del impuesto sobre la renta en el año gravable en el que se hayan realizado fiscalmente. En cuanto al concepto de devengo, es necesario atender lo plasmado en el artículo 28 del Estatuto Tributario, de acuerdo con el cual, para los contribuyentes que estén obligados a llevar contabilidad *"los ingresos realizados fiscalmente son los ingresos **devengados contablemente** en el año o período gravable"* (resaltado fuera de texto), sin perjuicio de las diferencias que consagra la misma disposición y que deberán examinarse en cada caso particular.

En el caso del impuesto sobre las ventas, el artículo 429 del Estatuto Tributario dispone:

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

4.2. **¿En qué periodo se deberá declarar el IVA causado?**

La declaración del IVA y, dicho sea de paso, su pago, se deberán realizar bimestral o cuatrimestralmente según se cumplan determinadas condiciones. Al respecto, el artículo 600 del Estatuto Tributario consagra:

> *"ARTICULO 600. PERIODO GRAVABLE DEL IMPUESTO SOBRE LAS VENTAS. <Artículo modificado por el artículo 196 de la Ley 1819 de 2016. El nuevo texto es el siguiente:> El período gravable del impuesto sobre las ventas será así:*
>
> *1. Declaración y pago bimestral para aquellos responsables de este impuesto, grandes contribuyentes y aquellas personas jurídicas y naturales cuyos ingresos brutos a 31 de diciembre del año gravable anterior sean iguales o superiores a noventa y dos mil (92.000) UVT y para los responsables de que tratan los artículos 477 y 481 de este Estatuto. Los períodos bimestrales son: enero-febrero; marzo-abril; mayo-junio; julio-agosto; septiembre-octubre; y noviembre-diciembre.*
>
> *2. Declaración y pago cuatrimestral para aquellos responsables de este impuesto, personas jurídicas y naturales cuyos ingresos brutos a 31 de diciembre del año gravable anterior sean inferiores a noventa y dos mil (92.000) UVT. Los periodos cuatrimestrales serán enero-abril; mayo-agosto; y septiembre-diciembre (…)".*

4.3. **Si en el año gravable siguiente se expide(n) la(s) factura(s), no obstante el correspondiente ingreso fue registrado contablemente en el año anterior ¿cómo se debe proceder en su reconocimiento para efectos del impuesto sobre la renta y respecto de la causación del IVA?**

Por favor tener en cuenta la respuesta suministrada en el punto 4.1.

5. **Una persona natural, no responsable del IVA y declarante de renta, que realiza compras a una persona no obligada a facturar ¿debe solicitar a la DIAN autorización de numeración para expedir documentos soporte en adquisiciones efectuadas a sujetos no obligados a expedir factura de venta para soportar fiscalmente los respectivos costos y/o gastos?**

De conformidad con el artículo 771-2 del Estatuto Tributario, para la procedencia de costos y deducciones en el impuesto sobre la renta se requiere, en principio, de facturas que satisfagan determinados requisitos legales; sin embargo, cuando no exista la obligación de expedir factura o documento equivalente, *"el documento que pruebe la respectiva transacción que da lugar a costos, deducciones (…) deberá cumplir los requisitos mínimos que el Gobierno Nacional establezca"*.

En este sentido, dicho documento corresponde al "documento soporte en adquisiciones efectuadas a sujetos no obligados a expedir factura de venta o documento equivalente", previsto en el artículo 1.6.1.4.12 del Decreto 1625 de 2016 y el artículo 55 de la Resolución DIAN No. 000042 de 2020.

Por lo tanto, la persona natural que pretenda deducir como costo o gasto el valor de las compras efectuadas a sujetos no obligadas a facturar, ya sea que esté o no obligada a facturar, deberá generar el referido documento soporte para acreditar fiscalmente los respectivos costos y/o gastos incurridos en su actividad generadora de renta siempre que estos sean procedentes de acuerdo con la normativa tributaria.

En cuanto a la autorización de la numeración consecutiva, rango y vigencia del documento soporte de adquisiciones efectuadas a sujetos no obligados a expedir factura o documento equivalente, ésta se debe solicitar a través del Sistema Informático Electrónico de esta Entidad de conformidad con lo dispuesto en el numeral 5 del artículo 1.6.1.4.12 del Decreto 1625 de 2016, y el numeral 5 del artículo 55 de la Resolución 00042 de 5 de mayo de 2020.

En los anteriores términos se resuelve su solicitud y finalmente le manifestamos que la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales-DIAN-, 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, la cual se puede ingresar por el ícono de "Normatividad" –"Doctrina"–, dando click en el link "Doctrina Dirección de Gestión Jurídica".

Unidad Informática de Doctrina

Area del Derecho

Tributario

Banco de Datos

Procedimiento Tributario

OFICIO 910755 - int 1590 DE 2020 DICIEMBRE 16 Notes Link

Problema Jurídico

Tesis Jurídica

Documento Soporte de adquisiciones a sujetos no obligados a expedir factura de venta o documento equivalente

ESTATUTO TRIBUTARIO DECRETO 624 DE 1989 ART. 616-1. Notes Link
ESTATUTO TRIBUTARIO DECRETO 624 DE 1989 ART. 771-2. Notes Link
DECRETO 358 DE 2020
DIRECTIVA PRESIDENCIAL 009 DEL 17 DE SEPTIEMBRE DE 2020

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 el radicado de la referencia, la peticionaria plantea un interrogante sobre la obligación de expedir documento soporte en adquisiciones efectuadas a sujetos no obligados a expedir factura de venta o documento equivalente, preguntando:

> *"(…) ¿La Contraloría Municipal de Yumbo debe generar documento equivalente electrónico a las personas no obligadas a facturar?, ello a que la DIAN está solicitando que las personas jurídicas que tengan transacciones con personas naturales no obligadas a facturar deben expedir documento equivalente. ¿En nuestro caso esto aplicará para nosotros?".*

Sobre el particular las consideraciones de este Despacho son las siguientes:

El documento soporte en adquisiciones efectuadas a sujetos no obligados a expedir factura de venta o documento equivalente, establecido en el artículo 1.6.1.4.12. del Decreto 1625 de 2016 y el artículo 55 de la Resolución 000042 de 2020, tiene como finalidad servir de documento soporte que pruebe la respectiva transacción que da lugar a costos, deducciones, o impuestos descontables, de conformidad con el artículo 771-2 del Estatuto Tributario. Téngase en cuenta que el documento soporte deberá contener la numeración consecutiva, rango y vigencia de la autorización como lo indica el numeral 5 del artículo 1.6.1.4.12 del Decreto 1625 de 2016 y el numeral 5 del artículo 55 de la Resolución 000042 de 5 de mayo de 2020.

En consecuencia, para determinar la procedencia o no de la generación del mencionado documento debe revisarse el alcance de las operaciones y responsabilidades en materia tributaria de cada obligado; en particular, si el obligado requiere probar la respectiva transacción para que dé lugar a costos, deducciones, o impuestos descontables, de conformidad con el artículo 771-2 del Estatuto Tributario.

Sin perjuicio de lo anterior, se informa que de acuerdo con lo dispuesto en la Directiva Presidencial No. 09 del 17 de septiembre de 2020, todas las entidades públicas de la rama ejecutiva del orden nacional, deben elaborar

el documento soporte en adquisiciones a no obligados a facturar, y para ello deben solicitar el rango de numeración correspondiente en el Servicio Informático Electrónico de numeración de facturación de la DIAN.

En los anteriores términos se resuelve su solicitud y finalmente le manifestamos que la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales-DIAN-, 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, la cual se puede ingresar por el ícono de “Normatividad” –“técnica”–, dando click en el link “Doctrina Dirección de Gestión Jurídica”.