

RAD: 907598

Subdirección de Gestión Normativa y Doctrina

100208221-1179

Bogotá, D.C. **30/07/2021**

Tema	Procedimiento
Descriptores	Devolución Automática
Fuentes formales	Estatuto Tributario art. 855; Decreto Legislativo 807 de 2020, art.3; DUR.1625 de 2016, artículos 1.6.1.29.2. y 1.6.1.4.1.

Cordial saludo,

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, se pregunta si 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.

Sobre el particular, las consideraciones de este Despacho son las siguientes, no sin antes reiterar que no le corresponde pronunciarse sobre situaciones de carácter particular ni prestar asesoría específica:

El artículo 115 de la Ley 2010 de 2019 adicionó el párrafo 5 al artículo 855 del Estatuto Tributario estableciendo la devolución automática de los saldos a favor originados en el impuesto sobre la renta y en el impuesto sobre las ventas- IVA, siendo uno de los requisitos para su procedencia a partir del 1 de enero de 2021, según el literal b) que, más del ochenta y cinco por ciento (85%) de los costos o gastos y/o impuestos sobre las ventas descontables provengan de proveedores que emitan sus facturas mediante el mecanismo de factura electrónica.

El Decreto Legislativo 807 de junio de 2020, a través del artículo 3, modificó transitoriamente el literal b) del párrafo 5 del artículo 855 del Estatuto Tributario, en los siguientes términos:

Subdirección de Gestión Normativa y Doctrina

“Modifíquese de manera transitoria a partir del veintidós (22) de junio y hasta el treinta y uno (31) de diciembre de 2020 el literal b) del parágrafo 5 del artículo 855 del Estatuto Tributario, el cual quedará así:

«b. Hasta el veinticinco (25%) de los costos o gastos y/o impuestos sobre las ventas descontables provengan de proveedores que emitan sus facturas mediante el mecanismo de factura electrónica. Serán excluidos del cálculo del porcentaje mínimo que debe soportarse con factura electrónica de venta los costos y gastos que al momento del cálculo no sean susceptibles de ser soportados por el mecanismo de factura electrónica, tales como amortizaciones, depreciaciones y pagos de nómina. De igual forma las declaraciones de importación serán soporte de costos y/o.

A partir del primero (1) de enero de 2021 el porcentaje a aplicar será de más del ochenta y cinco por ciento (85%)”. (Subrayado por fuera de texto).

Por su parte, el Decreto 963 de 2020 que sustituye el Capítulo 29 del Título 1 de la Parte 6 del Libro 1 del Decreto 1625 de 2016, reglamentó los artículos 850 y 855 del Estatuto Tributario y, en relación con la devolución automática, en el artículo 1.6.1.29.2. estableció:

*“**ARTÍCULO 1.6.1.29.2. Quiénes tienen derecho a la devolución automática.** La devolución automática de los saldos a favor determinados en las declaraciones tributarias del impuesto sobre la renta y complementarios y del impuesto sobre las ventas -IVA, aplica para los contribuyentes y responsables que cumplan con las siguientes condiciones: (...)*

*2. Soporten el veinticinco por ciento (25%) de los costos o gastos y/o impuestos sobre las ventas -IVA descontables, según sea el caso, **mediante el sistema de facturación electrónica de venta con validación previa;** sin perjuicio de que los contribuyentes puedan soportar mayores costos o gastos y/o impuestos sobre las ventas -IVA descontables con factura electrónica de venta con validación previa. Esta condición aplica para las solicitudes de devolución y/o compensación radicadas a partir del veintidós (22) de junio y hasta el treinta y uno (31) de diciembre de 2020 que se tramiten por el procedimiento de la devolución automática.*

*Para las solicitudes de devolución y/o compensación automática radicadas a partir del primero (1) de enero de 2021, soporten más del ochenta y cinco por ciento (85%) de los costos o gastos y/o impuestos sobre las ventas -IVA descontables, según sea el caso, **mediante el sistema de facturación electrónica de venta con validación previa.** (...)”.* (Subrayado y negrilla por fuera de texto).

Si bien las normas en cita no hacen mención a las notas débito o crédito, no puede perderse de vista que los costos, gastos y/o impuestos descontables determinados en las correspondientes declaraciones de los impuestos de renta y/o ventas, para efectos de la devolución automática, deben estar soportados en facturas electrónicas con validación previa en los porcentajes señalados por la ley y su reglamento, las cuales pueden estar afectadas por ese tipo de documentos, hecho que, a su vez, puede incidir en el valor facturado, sea el valor de la operación y/o del impuesto sobre las ventas, si fuere el caso. Evento en el cual puede resultar afectado el porcentaje de facturas electrónicas que soportan tales conceptos.

El Decreto 358 de 2020, reglamentario de la factura electrónica con validación previa, que modifica el Decreto 1625 de 2016, en el artículo 1.6.1.4.1. de “Definiciones”, en el numeral 9 establece:

Subdirección de Gestión Normativa y Doctrina

“9. Notas débito y notas crédito para la factura electrónica de venta: Las notas débito y notas crédito son documentos electrónicos que se derivan de las operaciones de venta de bienes y/o prestación de servicios que han sido previamente facturados, asociadas o no a una factura electrónica de venta, mediante el Código Único de Factura Electrónica (CUFE) cuando sea el caso, las cuales se generan por razones de tipo contable y/o fiscal, cumpliendo las condiciones, términos, mecanismos técnicos y tecnológicos que para el efecto señale la Unidad Administrativa Especial Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (DIAN)”. (Subrayado fuera de texto).

De acuerdo con el numeral 12 del mismo artículo, tanto las facturas electrónicas como las notas crédito y débito son objeto del procedimiento de validación previa. Además, la Resolución No. 000042 de 2020, en el artículo 1, sobre “Definiciones” en el numeral 20 se refiere al facturador electrónico como el sujeto obligado a expedir factura electrónica de venta, notas débito, notas crédito y demás documentos electrónicos que se derivan de la factura electrónica de venta de conformidad con los requisitos, características, condiciones, términos y mecanismos tecnológicos que para el efecto establezca la DIAN.

En este contexto, si una nota crédito o débito afecta el valor de la operación de venta y con ello el valor del costo, gasto y/o impuesto descontable que da origen al saldo a favor cuya devolución se pretende, soportado con la respectiva factura electrónica con validación previa, exige revisar cada caso en particular con el fin de establecer si resulta afectado el porcentaje que debe estar soportado en factura electrónica con validación previa para efectos de la devolución automática.

Cabe señalar que las notas débito o crédito no soportan el costo o gasto como tal, pero están relacionadas con las operaciones de venta de bienes y/o prestación de servicios que han sido previamente facturados y permiten reflejar los ajustes de una cuenta a un tercero. El documento por excelencia soporte de costos, gastos e impuestos descontables es la respectiva factura o documento equivalente, según se desprende del artículo 771-2 del Estatuto Tributario.

Es claro que, al cumplir con la presentación de la declaración, el contribuyente debe incluir costos, gastos y/o impuestos descontables debidamente soportados, esto es, en facturas o documentos equivalentes. Si al cumplir con dicha presentación, se establece que la factura o facturas en las cuales pretende soportar alguno de estos conceptos, fue objeto de nota débito o crédito, se debe analizar la razón por la cual se expiden estos documentos y cómo resulta afectada la operación, la factura y la declaración.

Cabe mencionar que tratándose de notas débito, el Concepto 085922 de 1998, aludiendo a los requisitos de la factura, en relación con el valor total de la operación indicó:

“3.1.7. VALOR TOTAL DE LA OPERACION

Debe incluirse el monto total de la operación, independientemente de la forma de pago. (...).

Quando 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. (...). (Subrayado y negrilla fuera de texto).

Subdirección de Gestión Normativa y Doctrina

En este caso, si hablamos de una factura electrónica con validación previa, afectada con notas débito, exigiría, sin perjuicio de ello y de la factura expedida con ocasión de la operación original, la expedición de otra factura por el excedente. En este evento, la nueva factura electrónica, si corresponde a esa operación incluida en la respectiva declaración, y dependiendo del momento en que tenga lugar, podría ser considerada dentro del porcentaje para devolución automática, si fuera el caso.

Por su parte, las notas crédito, según se indica en las normas sobre facturación electrónica con validación previa, pueden ser expedidas por diversas razones de orden fiscal o contable. 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 párrafo 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.

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”.

Atentamente,

NICOLÁS BERNAL ABELLA

Subdirector de Gestión Normativa y Doctrina (E)
Dirección de Gestión Jurídica
UAE- Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales
Cra. 8 N° 6C-38, Piso 4, Edificio San Agustín
Bogotá D.C.

Proyectó: Aída Patricia Burbano Mora