

RAD: 907110

100208221-1093

Bogotá, D.C. **19/07/2021**

Tema	Impuesto sobre las ventas
Descriptor	Impuestos descontables
Fuentes formales	Artículos 479, 481, 488, 489, 490, 496, 617, 771-2 y 850 del Estatuto Tributario Artículos 1.3.1.6.6., 1.3.1.6.7., 1.6.1.4.12., 1.6.1.21.13., 1.6.1.21.15. y 1.6.1.21.18. del Decreto 1625 de 2016 Artículos 13 y 55 de la Resolución DIAN N° 000042 de 2020 Consejo de Estado, Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Cuarta, C.P. MARTHA TERESA BRICEÑO DE VALENCIA, sentencia del 21 de mayo de 2015, Radicación N° 05001-23-31-000-2007-01546-01(20371)

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, el peticionario plantea que la consulta versa sobre *“los contribuyentes que producen y comercializan bienes gravados con el IVA, en parte con destino a la exportación, y en parte para ser comercializados en el mercado nacional”* (subrayado fuera del texto original).

En este sentido, la misma *“está referida a determinar si el saldo a favor liquidado en la declaración de un determinado bimestre, en el que los contribuyentes reciben ingresos por exportaciones y por ventas gravadas en el mercado nacional, es susceptible de devolución en su totalidad o cuáles son las limitaciones de carácter legal para el efecto”* (subrayado fuera del texto original).

Con base en lo anterior, el peticionario formula unos interrogantes que serán resueltos cada uno a su turno:

- 1. “Si el derecho a los impuestos descontables para la determinación del saldo a pagar o el saldo a favor del responsable del IVA deriva exclusivamente de la correlación que dichos impuestos tengan con operaciones gravadas o exentas, siguiendo para el efecto los mismos criterios señalados para la deducibilidad de las expensas en el**

impuesto sobre la renta, o si tal derecho está sujeto al cumplimiento de otros requisitos o condiciones.” (Subrayado fuera del texto original)

Para efectos del reconocimiento del derecho a los impuestos descontables – consagrado en el artículo 488 del Estatuto Tributario y que no ha sido modificado hasta la fecha – basta con que las importaciones o adquisiciones de bienes y servicios que dan lugar a los mismos: i) Sean computables como costo o gasto, de acuerdo con las disposiciones del impuesto sobre la renta, y ii) Se destinen a las operaciones gravadas con el impuesto sobre las ventas -IVA.

Así lo ha reconocido esta Entidad, tal y como se puede apreciar en el Concepto N° 00001 del 19 de junio de 2003 – Concepto Unificado del IVA:

“Sólo son descontables los impuestos originados en operaciones que constituyan costo o gasto.

(...)

Del artículo 488 ibídem se infiere que el IVA generado en las adquisiciones de bienes y servicios, solamente asume el tratamiento de impuesto descontable, en la medida en que se halle destinado a la realización de operaciones gravadas con el impuesto sobre las ventas o exentas del mismo, presupuesto que se constituye en elemento condicionante para su efectivo reconocimiento.” (Subrayado fuera del texto original).

Lo antepuesto también ha sido reiterado en otros pronunciamientos como el Oficio N° 020252 del 26 de marzo de 2012: *“(…) solo será procedente tratar como descontable el impuesto sobre las ventas pagado en la adquisición de bienes corporales muebles y servicios cuando, además de cumplir con los presupuestos legales señalados en el artículo 107 del Estatuto Tributario ‘se halle destinado a la realización de operaciones gravadas o exentas del impuesto sobre las ventas, presupuesto que se constituye en elemento condicionante para su efectivo reconocimiento’ (Oficio 092713 del 14 de diciembre de 2005)” (subrayado fuera del texto original).*

Por su parte, en lo atinente a la procedencia de los impuestos descontables, como regla general se requerirá de documentos que los soporten en los términos del artículo 771-2 del Estatuto Tributario, tales como la factura de venta, los documentos equivalentes y los demás documentos que establezca el Gobierno nacional. 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” (cfr. artículo 1.6.1.4.12. del Decreto 1625 de 2016).

Nótese que, tratándose de facturas de venta y documentos equivalentes, se deberá discriminar el IVA, tal y como lo exige el literal c) del artículo 617 del Estatuto Tributario y el artículo 13 de la Resolución DIAN N° 000042 de 2020.

En el caso del “documento soporte en adquisiciones efectuadas a sujetos no obligados a expedir factura de venta o documento equivalente” el parágrafo 1° del artículo 55 de la misma Resolución DIAN N° 000042 indica: *“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 del texto original).*

Por último, se deberá observar igualmente la limitación prevista en el artículo 490 del Estatuto Tributario, el cual dispone: *“Cuando los bienes y servicios que otorgan derecho a descuento se*

destinen indistintamente a operaciones gravadas, exentas, o excluidas del impuesto y no fuere posible establecer su imputación directa a unas y otras, el cómputo de dicho descuento se efectuará en proporción al monto de tales operaciones del período fiscal correspondiente. La inexistencia de operaciones determinará la postergación del cómputo al período fiscal siguiente en el que se verifique alguna de ellas (subrayado fuera del texto original).

Asimismo, se deberá atender lo plasmado en el artículo 496 *ibídem* en lo referente a la oportunidad para contabilizar los impuestos descontables.

- 2. “Si, a pesar de que no todos los saldos a favor del responsable son susceptibles de devolución, los exportadores tienen derecho a la recuperación de los impuestos que les han sido repercutidos a partir del momento en que inicien sus operaciones de exportación, sin reserva ni limitación alguna, o existen otras limitaciones o requisitos que deban cumplir para el efecto.”** (Subrayado fuera del texto original)

En el Oficio N° 001089 del 16 de enero de 2015 se hizo referencia al Concepto N° 081763 del 22 de septiembre de 2006, en el cual se realizó un análisis del sistema para calcular el impuesto descontable adoptado en el régimen colombiano del impuesto sobre las ventas -IVA, concluyéndose:

“(…) se advierte que el régimen colombiano se aproxima más a la modalidad del gravamen con deducciones financieras, aunque de manera imperfecta porque, por regla general, no permite el descuento de los impuestos trasladados en la adquisición de activos fijos y equipos de capital (…)

Así las cosas, para la procedencia de los impuestos descontables, el requisito relativo a que las adquisiciones de bienes y servicios se destinen a operaciones gravadas o exentas, no debe entenderse como una condición que implica la incorporación de tales bienes y servicios en el costo de ventas (en los términos del sistema de deducciones físicas) sino como una exigencia de la ley para excluir el IVA facturado al responsable que, conforme a la estructura del impuesto, no puede ser tratado como descontable, es decir, el IVA pagado en el desarrollo de operaciones excluidas.

Por lo anterior, es claro que los responsables del impuesto sobre las ventas del régimen común (hoy responsables del impuesto) pueden solicitar como descontable el impuesto pagado en la adquisición de bienes corporales muebles y en la contratación de servicios, susceptibles de imputarse como costos o gastos de la empresa, siempre que los mismos sean procedentes para efectos de la determinación del impuesto sobre la renta y se puedan atribuir, con un criterio financiero, a las operaciones gravadas o exentas de la empresa” (Subrayado fuera del texto original).

Sin perjuicio de lo anterior, en el mismo pronunciamiento del año 2015 se agregó:

“(…) en relación con los saldos a favor del impuesto sobre las ventas susceptibles de solicitud de devolución y/o compensación por parte de los exportadores, este Despacho, al amparo del sistema de deducciones financieras, ha sostenido reiteradamente a partir del Concepto Unificado del Impuesto sobre las Ventas No. 00001 del 19 de junio de 2003, que los exportadores tienen derecho a solicitar devolución y/o compensación de los saldos a favor originados por impuestos descontables que correspondan al impuesto sobre las ventas pagado en la adquisición de bienes y/o servicios que constituyan costo o gasto para la producción, comercialización o exportación, siempre y cuando estén directamente incorporados o vinculados a los bienes y/o servicios efectivamente exportados.”

(Subrayado y negrilla fuera del texto original).

En efecto, obsérvese que de lo dispuesto en el Estatuto Tributario, artículos 479 – se encuentran exentos del IVA los bienes corporales muebles que se exporten –, 481 – tienen la calidad de bienes exentos con derecho a devolución bimestral los bienes corporales muebles que se exporten –, 489 – habrá lugar a descuento y devolución bimestral cuando quien efectúe la operación se trate de un responsable del IVA según lo establecido en el artículo 481 *ibídem* – y 850 – la devolución de saldos originados en la declaración del IVA solo podrá ser solicitada, entre otros, por aquellos responsables de los bienes de que trata el artículo 481 *ibídem* –, es de colegir que, ante una operación de exportación, es admisible la devolución de los saldos a favor liquidados en las declaraciones del IVA (producto de los impuestos descontables) únicamente cuando los bienes corporales muebles (sobre los cuales se han incorporado o vinculado directamente los bienes y/o servicios que han constituido costo o gasto en el proceso de producción, comercialización y/o exportación y que dieron lugar a los impuestos descontables) se han exportado efectivamente, momento en el cual adquieren realmente la calidad de exentos.

Esta tesis jurídica la ha sostenido el Consejo de Estado, Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Cuarta, C.P. MARTHA TERESA BRICEÑO DE VALENCIA, en la sentencia del 21 de mayo de 2015, Radicación N° 05001-23-31-000-2007-01546-01(20371), entre otras:

“(…) el artículo 479 del Estatuto Tributario dispone lo siguiente:

‘ARTICULO 479. LOS BIENES QUE SE EXPORTEN SON EXENTOS. También se encuentran exentos del impuesto, los bienes corporales muebles que se exporten y la venta en el país de bienes de exportación a sociedades de comercialización internacional siempre que hayan de ser efectivamente exportados’. (Subraya la Sala)

Así, la calidad de bienes exentos del IVA con derecho a la devolución de impuestos depende de que tales bienes se exporten realmente.

(…)

En consecuencia, entre otros responsables del IVA, los exportadores tienen derecho a la devolución de los saldos a favor de las declaraciones de IVA respecto de los bienes corporales muebles que se exporten, no de los que no se hayan exportado efectivamente. Además, no es la calidad de exportador la que da al responsable de IVA el derecho a la devolución de saldos a favor.

Sin embargo, los saldos a favor originados en impuestos descontables pagados por operaciones gravadas que, en el caso de exportadores, sería respecto de los bienes no exportados efectivamente, son objeto de imputación en el período gravable siguiente, según lo prevé el artículo 815 literal a) del Estatuto Tributario” (Subrayado y negrilla fuera del texto original).

Por último, para efectos de la procedencia de la solicitud de devolución y/o compensación de los saldos a favor liquidados en las declaraciones del IVA, se deberá tener en cuenta los requisitos señalados en los artículos 1.6.1.21.13. (generales) y 1.6.1.21.15. (especiales) – del cual se destaca en particular el literal d), el cual señala: *“En el caso de exportaciones, relación certificada por revisor fiscal o contador público, según el caso, que contenga la información del periodo solicitado y de los que componen los arrastres, indicando: número y fecha de la declaración de exportación (DEX), Dirección Seccional de Aduanas o de Impuestos y Aduanas en que se presentó la*

declaración de exportación y Dirección Seccional correspondiente al lugar de embarque de la mercancía, así como la información de los Certificados al Proveedor asociados” (subrayado fuera del texto original) – del Decreto 1625 de 2016, así como el artículo 1.6.1.21.18. *ibídem* en lo concerniente al término para solicitar la devolución o compensación de saldos a favor, entre otras disposiciones.

Por lo tanto, teniendo en cuenta lo indicado en la respuesta al interrogante #1, es menester diferenciar, de una parte, los requisitos y condiciones para que surja el derecho a los impuestos descontables y, de otra, las condiciones para que los exportadores tengan derecho a solicitar la devolución de los saldos a favor liquidados en sus declaraciones del IVA.

- 3. “Si, para el caso en que el responsable en un determinado bimestre obtiene ingresos por operaciones gravadas y exentas, el artículo 489 del Estatuto Tributario establece una metodología para la determinación del saldo a favor susceptible de devolución, que constituye la única limitación existente para el efecto, o si existen otras limitaciones o condiciones que el exportador deba cumplir para la determinación del saldo a favor susceptible de devolución.” (Subrayado fuera del texto original)**

Sin perjuicio de los requisitos y condiciones para la procedencia de los impuestos descontables y del derecho a solicitar la devolución de los saldos a favor determinados en la declaración del impuesto sobre las ventas, conforme se indicó en las respuestas a los anteriores interrogantes, en efecto se observa que el artículo 489 del Estatuto Tributario es la norma encargada de definir el procedimiento para determinar el valor susceptible de devolución cuando el responsable del IVA tenga saldo a favor en el respectivo bimestre y en el mismo haya generado ingresos gravados y por operaciones exentas.

En concordancia con dicha disposición, deberá también tenerse en cuenta los siguientes artículos del Decreto 1625 de 2016:

- 1.3.1.6.6. del Decreto 1625 de 2016: “De conformidad con el artículo 489 del Estatuto Tributario, para determinar el valor susceptible de devolución y/o compensación, los ingresos gravados e ingresos brutos gravados incluirán los obtenidos por las actividades de los artículos 477 y 481 del Estatuto Tributario, y los demás ingresos provenientes de la venta de bienes y servicios gravados con el impuesto sobre las ventas” (subrayado fuera del texto original). Asimismo, “El responsable debe imputar en el periodo siguiente los saldos del periodo anterior, que no sean susceptibles de ser solicitados en devolución y/o compensación” (subrayado fuera del texto original).
 - 1.3.1.6.7. *ibídem*: “Los responsables del impuesto sobre las ventas -IVA, que realicen operaciones exentas de las que tratan los artículos 481 y 477 del Estatuto Tributario, deberán utilizar el procedimiento establecido en el artículo 489 del mismo Estatuto, para determinar la proporcionalidad de los impuestos descontables que generan los saldos a favor susceptibles de ser solicitados en devolución y/o compensación” (subrayado fuera del texto original).
- 4. “Si es o no es necesario, para los fines de la devolución del saldo a favor, que el responsable demuestre que los inventarios que dieron lugar a los impuestos descontables que originaron el saldo a favor en el respectivo bimestre fueron incorporados a los bienes finales que fueron objeto de exportación en el mismo bimestre.” (Subrayado fuera del texto original)**

Por favor remitirse a la respuesta al interrogante #2 anterior.

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

Proyectó: Alfredo Ramírez Castañeda
Revisó: Aida Patricia Burbano Mora
Aprobó: Comité de Normativa y Doctrina del 2 de julio de 2021