

CONCEPTO 1348 DE 25 DE NOVIEMBRE DE 2014
DIRECCIÓN DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES

Bogotá, D.C.

Ref: Radicado 000265 del 06/10/2014

Tema Procedimiento Tributario

Descriptor Devolución de saldos a favor del impuesto sobre las ventas
Fuentes Formales Estatuto Tributario, arts. 468-1, 468-3, 477, 481, 850 y 855 Decreto Reglamentario 2277 de 2012, art. 1 Decreto Reglamentario 2877 de 2013, arts. 1 y 6

Cordial saludo, Dra. Cecilia:

De conformidad con el artículo 20 del Decreto número 4048 de 2008, este despacho está facultado para absolver las consultas escritas que se formulen sobre la interpretación y aplicación de las normas tributarias/aduaneras o de comercio exterior y control cambiario en lo de competencia de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales.

Consulta si el término de 30 días establecido en el artículo 6 del Decreto 2877 de 2013 para resolver las solicitudes de devolución de saldos a favor por diferencia de tarifa, aplica para las solicitudes de saldos a favor generados en la venta de bienes exentos?

A juicio de la consultante, el beneficio concedido por el artículo 850 del Estatuto Tributario, desarrollado por el Decreto 2877 de 2013, se refiere a la diferencia de tarifa, entendida ésta como la diferencia entre la tarifa de IVA en la adquisición de los insumos y/o materia prima para la producción del bien y/o servicio y la tarifa, de IVA generado por la venta de ese mismo bien o la prestación de ese servicio.

Manifiesta que los bienes exentos, por ministerio de la ley, tienen la prerrogativa del derecho a devolución y/o compensación, independientemente que por consideraciones de orden meramente doctrinario y académico se los considere como gravados con tarifa cero por ciento (0%) para distinguirlos de los efectivamente sujetos a imposición, pues la ley en aparte alguno les concede el tratamiento de gravados - con tarifa cero (0) -. De no ser ello así, la legislación solamente comprendería la clasificación de bienes gravados y excluidos, lo que evidentemente no ocurre.

Por lo anterior es inapropiado asumir que la enajenación de bienes

exentos efectivamente se encuentra gravada y que por lo mismo conlleve la figura del "exceso de impuestos descontables por diferencia de tarifa".

Con fundamento en los incisos 2 y 3 del artículo 1o del Decreto Reglamentario 2877 de 2013, concluye que al no existir "diferencia de tarifas" en la venta de bienes exentos, todas las solicitudes de saldos a favor originados en estas operaciones deben resolverse dentro del término general señalado en el artículo 855 del Estatuto Tributario, es decir, cincuenta (50) días y no en el término de treinta (30) días, pues este fue dispuesto exclusivamente para las solicitudes de saldos a favor originados por diferencia de tarifas.

Al respecto, este Despacho hace las siguientes consideraciones:

De acuerdo con la doctrina reiterada los bienes exentos son aquellos que causan el impuesto, pero se encuentran gravados a la tarifa cero (0) y los productores de dichos bienes adquieren la calidad de responsables con derecho a devolución, pudiendo descontar los impuestos pagados en la adquisición de bienes y servicios, que constituyan costo o gasto para producirlos o para exportarlos. (Concepto Unificado del Impuesto sobre las Ventas No. 00001 del 19 de junio de 2003, oficios 070307 del 7 de septiembre de 2007, 091692 del 6 de noviembre de 2009, 045334 del 23 de julio de 2013 y 041865 del 16 de julio de 2014, entre otros).

Dicha interpretación encuentra pleno respaldo en la jurisprudencia constitucional. En efecto, en Sentencia C-341 de 2007 (M.P. Dr. Humberto Antonio Sierra Porto), citada por el Consejo de Estado en Sentencia del 10 de mayo de 2012 (Radicación número: 25000-23-27-000-2009-00047 01 (18381), C.P. Dra. Carmen Teresa Ortiz de Rodríguez) la H. Corte Constitucional, consideró:

"...en lo que atañe al régimen general del IVA, pueden crearse exenciones o gravámenes a tasa cero que dan derecho al descuento de los impuestos a las ventas pagados por el responsable; o exclusiones, es decir, exoneraciones imperfectas que implican la no causación del gravamen en la venta del bien o la prestación del servicio, sin lugar al derecho al descuento..."

Al margen de la discusión que plantea la consultante, lo cierto es que el término perentorio de treinta (30) días señalado en el artículo 6 del Decreto 2877 de 2013 tiene su fundamento legal en el párrafo cuarto del artículo 855 del Estatuto Tributario en concordancia con el párrafo primero del artículo 850 ibídem, que son las disposiciones reglamentadas por aquel:

"ARTÍCULO 6. TÉRMINO PARA EFECTUAR LA DEVOLUCIÓN Y/O COMPENSACIÓN DE LOS SALDOS A FAVOR ORIGINADOS EN EL IMPUESTO SOBRE LAS VENTAS. La Unidad Administrativa Especial Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales DIAN deberá devolver, previas las compensaciones a que haya lugar, los saldos a favor originados en el impuesto sobre las ventas IVA, dentro de los cincuenta (50) días siguientes a la fecha de la solicitud de devolución presentada oportunamente y en debida forma.

Sin perjuicio de lo establecido en el inciso anterior, la Unidad Administrativa Especial Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales DIAN deberá devolver y/o compensar dentro de los treinta (30) días siguientes a la fecha de la solicitud, presentada oportunamente y en debida forma, los saldos a favor originados en el impuesto sobre las ventas por exceso de impuesto descontable por diferencia de tarifa solicitados por:

a) Los productores de bienes exentos a que se refiere el artículo 477 del Estatuto Tributario;

b) Los responsables de bienes y servicios de que tratan los artículos 468-1 y 468-3 del Estatuto Tributario; y

c) Los responsables del impuesto sobre las ventas de que trata el artículo 481 del Estatuto Tributario que ostenten la calidad de operador económico autorizado, de conformidad con el Decreto número 3568 de 2011." (Subrayado fuera de texto).

A su turno, los artículos 850 y 855 del Estatuto Tributario, establecen:

"ARTICULO 850. DEVOLUCIÓN DE SALDOS A FAVOR. Los contribuyentes o responsables que liquiden saldos a favor en sus declaraciones tributarias podrán solicitar su devolución.

PARÁGRAFO 1. Cuando se trate de responsables del impuesto sobre las ventas, la devolución de saldos originados en la declaración del impuesto sobre las ventas, solo podrá ser solicitada por aquellos responsables de los bienes y servicios de que trata el artículo 481 de este Estatuto, por los productores de los bienes exentos a que se refiere el artículo 477 de este Estatuto, por los responsables de los bienes y servicios de que tratan los artículos 468-1 y 468-3 de este Estatuto y por aquellos que hayan sido objeto de retención.

En el caso de los productores de bienes exentos de que trata el artículo 477 de este Estatuto y los responsables de los bienes y servicios de que tratan los artículos 468-1 y 468-3 de este Estatuto, los saldos a favor originados en la declaración del impuesto sobre las ventas por los excesos de impuesto descontable por diferencia de tarifa solo podrán ser solicitados en devolución una vez presentada la declaración del impuesto sobre la renta y complementarios correspondiente al período gravable en el que se originaron dichos saldos, salvo que el responsable ostente la calidad de operador económico autorizado en los términos del decreto 3568 de 2011, o las normas que lo modifiquen o sustituyan, caso en el cual la devolución podrá ser solicitada bimestralmente, de conformidad con lo previsto en el artículo 481 de este Estatuto.

Adicionalmente, los productores de los bienes exentos de que trata el artículo 477 de este Estatuto podrán solicitar en devolución, previas las compensaciones que deban realizarse, los saldos a favor de IVA que se hayan generado durante los tres primeros bimestres del año a partir del mes de julio del mismo año o periodo gravable, siempre y cuando hubiere cumplido con la obligación de presentar la declaración de renta del periodo gravable anterior si hubiere lugar a ella. ..." (subrayado fuera de texto).

"ARTICULO 855. TÉRMINO PARA EFECTUAR LA DEVOLUCIÓN. La Administración de Impuestos deberá devolver, previa las compensaciones a que haya lugar, los saldos a favor originados en los impuestos sobre la renta y complementarios y sobre las ventas, dentro de los cincuenta (50) días siguientes a la fecha de la solicitud de devolución presentada oportunamente y en debida forma.

(...)

PARÁGRAFO 4. Para efectos de la devolución establecida en el párrafo 1 del artículo 850 de este Estatuto, para los productores de los bienes exentos a que se refiere el artículo 477 de este Estatuto, para los responsables de los bienes y servicios de que tratan los artículos 468-1 y 468-3 de este Estatuto y para los responsables del impuesto sobre las ventas de que trata el artículo 481 de este Estatuto, que ostenten la calidad de operador económico autorizado de conformidad con el decreto 3568 de 2011, la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales deberá devolver previas las compensaciones a que haya lugar dentro de los treinta (30) días siguientes a la fecha de solicitud presentada oportunamente y en debida forma." (subrayado fuera de texto).

En este contexto, le asiste razón a la consultante, respecto a la distinción que hace el artículo 1 del Decreto Reglamentario 2277 de 2012,

modificado por el artículo 1o del Decreto 2877 de 2013, entre los saldos a favor originados en las declaraciones del impuesto sobre las ventas de los productores de los bienes exentos señalados en el artículo 477 del Estatuto Tributario y los de los responsables de los bienes y servicios de que tratan los artículos 468-1 y 468-3, por diferencia de tarifa, en los siguientes términos:

"Artículo 1. Quiénes pueden solicitar devolución y/o compensación en el impuesto sobre las ventas. Podrán solicitar devolución y/o compensación de saldos a favor originados en las declaraciones del impuesto sobre las ventas, los responsables pertenecientes al régimen común de los bienes y servicios relacionados en el artículo 481 del Estatuto Tributario, los productores de los bienes exentos señalados en el artículo 477 y los responsables que hayan sido objeto de retención del Impuesto sobre las Ventas (IVA), hasta la concurrencia del saldo a favor originado en las retenciones que les hubieren practicado y que hayan incluido en las declaraciones del periodo correspondiente.

Así mismo podrán solicitar devolución y/o compensación de saldos a favor originados en las declaraciones del impuesto sobre las ventas, los responsables de los bienes y servicios de que tratan los artículos 468-1 .y 468-3 del Estatuto Tributario, por los excesos de impuesto descontable cuando en la producción de dichos bienes o prestación de los servicios, existan insumos y/o materia prima que estén gravados con la tarifa del 16% y originen saldo a favor por la diferencia entre esta tarifa y la tarifa del Impuesto sobre las ventas generado, con respecto a los bienes enajenados o a los servicios prestados. (Subrayado fuera de texto).

Empero, en virtud de lo dispuesto en el parágrafo cuarto del artículo 855 del Estatuto Tributario en consonancia con el parágrafo primero del artículo 850 ibídem y con los artículos 1 del Decreto Reglamentario 2277 de 2012 y 6 del Decreto Reglamentario 2877 de 2013, el término especial de devolución y/o compensación de treinta (30) días de los saldos a favor originados en las declaraciones del impuesto sobre las ventas aplica para las solicitudes presentadas por: los productores de bienes exentos a que se refiere el artículo 477 del Estatuto Tributario, los responsables de bienes y servicios de que tratan los artículos 468-1 y 468-3 del Estatuto Tributario y los responsables del impuesto sobre las ventas de que trata el artículo 481 del Estatuto Tributario que ostenten la calidad de operador económico autorizado, de conformidad con el Decreto número 3568 de 2011.

Atentamente,

(Fdo.) YUMER YOEL AGUILAR VARGAS, Subdirector de Gestión de Normativa y Doctrina.

"Artículo 1. Quiénes pueden solicitar devolución y/o compensación en el impuesto sobre las ventas. Podrán solicitar devolución y/o compensación de salidas a favor en las declaraciones del impuesto sobre las ventas las personas físicas y jurídicas que estén inscritas en el Registro de Contribuyentes del Impuesto sobre las Ventas (RIVA) y que estén sujeta al régimen común de los bienes y servicios relacionados en el artículo 481 del Estatuto Tributario, los productores de los bienes exentos señalados en el artículo 477 y los responsables que hayan sido objeto de retención del impuesto sobre las Ventas (IVA), hasta la concurrencia del saldo a favor originado en las retenciones que las hubieren practicada y que hayan incluido en las declaraciones del periodo correspondiente.

Al mismo podrá solicitar devolución y/o compensación de salidas a favor originadas en las declaraciones del impuesto sobre las ventas las personas físicas y jurídicas que estén inscritas en el Registro de Contribuyentes del Impuesto sobre las Ventas (RIVA) y que estén sujeta al régimen común de los bienes y servicios relacionados en el artículo 481 del Estatuto Tributario, por los exesos de impuesto descuadrado cuando en la producción de dichos bienes o prestación de los servicios existan insumos y/o materias primas que estén gravadas con la tarifa del IVA y otras exoneraciones a favor por la diferencia entre estas tarifas y la tarifa del impuesto sobre las ventas aplicable, con respecto a los bienes relacionados a los servicios prestados." (Subrayado fuera de texto)

Empero, en virtud de lo dispuesto en el párrafo cuarto del artículo 852 del Estatuto Tributario en consonancia con el párrafo primero del artículo 850 ídem y con los artículos 1 del Decreto Reglamentario 2377 de 2012 y 6 del Decreto Reglamentario 2877 de 2013, el término especial de devolución y/o compensación de prima (30) días de las salidas a favor originados en las declaraciones del impuesto sobre las ventas aplica para las solicitudes presentadas por los productores de bienes exentos a que se refiere el artículo 477 del Estatuto Tributario, los responsables de bienes y servicios de que tratan los artículos 488-1 y 488-3 del Estatuto Tributario y los responsables del impuesto sobre las ventas de que trata el artículo 481 del Estatuto Tributario que ostentan la calidad de operador económico autorizado, de conformidad con el Decreto número 3598 de 2011.

Atentamente,