

Subdirección de Gestión Normativa y Doctrina

RAD: 905187

100208221-1171

Bogotá, D.C. **23/09/2020**



Email:

Ref.: Radicado del 26/06/2020

Tema Impuesto sobre las ventas

Descriptores Impuestos descontables

Fuentes formales Artículo 230 de la Constitución Política
Artículos 485- 2, 488, 490, 496, 601 del Estatuto Tributario

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 lo siguiente:

- *El Impuesto sobre las ventas (IVA) pagado en operaciones para la exploración de hidrocarburos, cuando no se generan ingresos, ¿debe ser llevado como IVA descontable en la declaración de IVA e imputarse sucesivamente como saldo a favor, el cual se podrá pedir en devolución hasta cuando se generen ingresos?*
- *¿Es aplicable el precedente contenido en la Sentencia del 22 de septiembre del año 2000 con radicado N°9975 del Consejero Ponente Julio Enrique Correa Restrepo?*

Sobre el particular, las consideraciones de este Despacho son las siguientes:

La interpretación oficial ha analizado los elementos relacionados con el problema jurídico planteado por el peticionario. En ese sentido, el oficio No. 028990 del 20 de noviembre de 2019 analiza si debía llevarse el IVA pagado en operaciones desarrolladas en la etapa exploratoria de hidrocarburos, como impuesto descontable en la declaración de IVA o como mayor valor del costo en la declaración de renta.

El oficio No. 028990 del 20 de noviembre de 2019 parte de la base que sólo otorga derecho a descuento el impuesto sobre las ventas pagado, en los términos del artículo 488 del Estatuto Tributario, que de acuerdo con las disposiciones del impuesto sobre la renta, resulten computables como costo o gasto de la empresa y que se destinen a las operaciones gravadas con el impuesto sobre las ventas.

Subdirección de Gestión Normativa y Doctrina

Dicho oficio también analiza el artículo 601 del Estatuto Tributario, que establece quienes deben presentar declaraciones de IVA. Sobre la posibilidad de presentar declaración e incluir solo impuestos descontables, el oficio No. 028990 del 20 de noviembre de 2019, citando el contenido del oficio No. 098922 del 19 de diciembre de 2011, establece:

"Consulta si las declaraciones bimestrales del IVA, presentadas por exportadores sólo con IVA descontable y con cero ingresos, pueden imputarse sucesivamente, dando lugar a saldo a favor con derecho a devolución y/o compensación hasta cuando se realicen exportaciones, e igualmente, en qué consiste el término previsto en el artículo 490 del Estatuto Tributario, respecto a que la inexistencia de operaciones determinará la postergación del cómputo al período fiscal siguiente en el que se verifique alguna de ellas.

Los artículos 490, 496 del Estatuto Tributario, establecen:

(...)

"DESCRIPTORES: IMPUESTOS DESCONTABLES - OPORTUNIDAD

(PAGINAS 349-351)

1.13. OPORTUNIDAD DE LOS DESCUENTOS.

.../.../...

La oportunidad prevista en el Artículo 496 es tan amplia que le da al contribuyente un término de seis meses, (tres bimestres), para poder solicitar los impuestos descontables, tiempo por demás suficiente para que se contabilicen y se soliciten, luego es evidente que cuando se deje transcurrir dicho término, no le es dable al contribuyente hacer uso de tal beneficio, es decir, pierde la oportunidad concedida en la norma.

Lo anterior, fundamentado en el hecho de que los términos expresamente consagrados en la ley tributaria son perentorios y por tanto improrrogables, a menos que la ley establezca lo contrario.

.../.../...

Tratándose de exportadores, si el factor determinante de la exención, esto es, la exportación, no se cumple en un período fiscal dado, no se puede ejercitar entonces el derecho que de aquél se deriva. Así está consignado en el artículo 490 del Estatuto mencionado. Lo cual no significa que el saldo a favor, liquidado en un período en que no hubo exportación, llegue a perderse, sino que podrá imputarse dentro del período o períodos siguientes y acumularse hasta cuando se realicen exportaciones: Sólo entonces podrá solicitarse la compensación o la devolución del saldo total acumulado.

En el evento en que los impuestos descontables correspondan a operaciones que no tengan el carácter de exentas, es decir que no correspondan a exportaciones o a producción de artículos exentos, dichos impuestos no darán derecho a devolución, ni a compensación, sin perjuicio de la aplicación de la proporcionalidad en el caso en que la misma sea procedente.

.../.../..."

De lo anterior, se infiere acorde con el artículo 601 del Estatuto Tributario, (adicionado con un inciso tercero por el artículo 22 de la ley 1430 de 2010), que **los exportadores están en la obligación de presentar la declaración del impuesto a las ventas por los bimestres en que se hayan efectuado**

Subdirección de Gestión Normativa y Doctrina

operaciones sometidas al impuesto o que den lugar a impuestos descontables, ajustes o deducciones en los términos de lo dispuesto en los artículos 484 y 486 del Estatuto Tributario.

Al existir la obligación de presentar la declaración bimestral del impuesto a las ventas, cuando se dé alguna de las condiciones antes señaladas, y en concordancia con el concepto unificado 00001 de 2003, el saldo a favor podrá imputarse en los períodos siguientes y acumularse hasta cuando se realicen exportaciones, momento en el cual podrá solicitarse su compensación o devolución, aspecto que de ninguna manera excepciona las limitantes de los términos previstos en el artículo 496 del Estatuto Tributario, puesto que los descuentos se deben solicitar en la declaración de IVA del período en el cual se contabilizan.

Lo previsto en la parte final del artículo 490 ibídem, está relacionado en cuanto a que el impuesto a las ventas descontable acumulado a pesar de declararse como impuesto descontable en los períodos en que no hubo operaciones exentas o de exportación, sólo dará lugar a consolidar el derecho de devolución del saldo a favor, en el período en que ocurra la operación exenta o de exportación correspondiente". (Subrayado fuera de texto)

Nótese como la interpretación oficial, con fundamento en el artículo 601 del Estatuto Tributario, concluye que los exportadores están en la obligación de presentar la declaración del impuesto a las ventas por los bimestres en que se hayan efectuado operaciones sometidas al impuesto o que den lugar a impuestos descontables, ajustes o deducciones en los términos de lo dispuesto en los artículos 484 y 486 del Estatuto Tributario.

Sin embargo, esta conclusión no constituye excepción a lo contenido en el artículo 496 del Estatuto Tributario, norma que establece que las deducciones e impuestos descontables sólo podrán contabilizarse en el período fiscal correspondiente a la fecha de su causación, o en uno de los tres períodos bimestrales inmediatamente siguientes, y solicitarse en la declaración de IVA del período en el cual se haya efectuado su contabilización.

En contraste, el artículo 485-2 del Estatuto Tributario, modificado por el artículo 190 de la Ley 1819 de 2016, establece:

"Artículo 485-2. Descuento especial del impuesto sobre las ventas. Los contribuyentes cuyo objeto social y actividad económica principal sea la exploración de hidrocarburos independientemente de si tienen ingresos o no, tendrán derecho a presentar una declaración del Impuesto sobre las Ventas a partir del momento en el que inician su actividad exploratoria y tratar en ella como IVA descontable, el IVA pagado en la adquisición e importación de los bienes y servicios de cualquier naturaleza, utilizados en las etapas de exploración y desarrollo para conformar el costo de sus activos fijos e inversiones amortizables en los proyectos costa afuera. La totalidad de los saldos a favor que se generen en dicho período podrán ser solicitados en devolución en el año siguiente en el que se generen dichos saldos a favor.

El IVA tratado como descontable en la declaración del impuesto sobre las ventas no podrá ser tratado como costo o deducción ni como descuento en la declaración del impuesto sobre la renta."

Así las cosas, para las operaciones diferentes al supuesto contemplado en el artículo 485-2 del Estatuto Tributario, **deberá darse cumplimiento a lo dispuesto en el artículo 496 de este Estatuto, razón por la cual no es posible imputarlo sucesivamente como saldo a favor, para pedirlo en devolución hasta cuando se generen ingresos.**

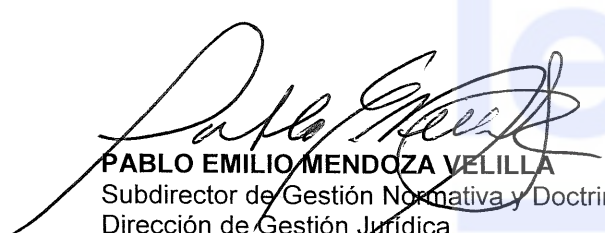
Subdirección de Gestión Normativa y Doctrina

En cuanto a la posibilidad de aplicar el precedente contenido en la sentencia del 22 de septiembre del año 2000 con radicado N°9975 del Consejero Ponente Julio Enrique Correa Restrepo, es preciso resaltar que ésta analiza un caso específico con anterioridad a las modificaciones incorporadas por la Ley 1819 de 2016. En todo caso, nótese que el artículo 230 de la Constitución Política de Colombia le asigna un papel de criterio auxiliar a la jurisprudencia y, por otra parte, deben observarse las disposiciones de la Ley 1437 de 2011 (Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo) y su artículo 10.

Así las cosas, se tiene que la jurisprudencia invocada por el peticionario no cumple con los presupuestos indicados en el artículo 10 de la Ley 1437 de 2011.

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".

Atentamente,


PABLO EMILIO MENDOZA VELILLA

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

Proyectó: Ingrid Castañeda Cepeda