

**CONCEPTO NÚMERO 008724 DE 2015**

(marzo 20)

Dirección de Gestión Jurídica  
Bogotá, D. C., 19 de marzo de 2015  
100202208-0263  
Área Tributaria.

**Referencia:** Radicado 000024 del 22/01/2015

De conformidad con el artículo 19 del Decreto número 4048 de 2008, este despacho es competente 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.

Tema Procedimiento Tributario

Descriptor Declaración Bimestral del Impuesto sobre las ventas

Periodo Gravable en el Impuesto sobre las ventas

Fuentes formales Estatuto Tributario, artículos 1°, 2°, 4°, 437, 555-2, 600 y 792

Decreto Reglamentario número 2815 de 1974, artículo 22

Decreto Reglamentario número 1794 de 2013, artículo 24

Decreto Reglamentario número 2460 de 2013, artículo 7°

**PROBLEMA JURÍDICO:**

¿Para los nuevos responsables del Impuesto sobre las ventas, el inicio de actividades lo determina la fecha de la constitución e inscripción en la Cámara de Comercio, que coincide con la información del RUT, o la fecha correspondiente a la primera enajenación de artículos gravados o exentos?

**TESIS JURÍDICA:**

Se adquiere la calidad de responsable del Impuesto sobre las ventas, a partir de la fecha en que se comiencen a realizar hechos generadores del Impuesto sobre las ventas.

Los nuevos responsables del Impuesto sobre las ventas están obligados a presentar declaración bimestral.

**INTERPRETACIÓN JURÍDICA:**

El consultante, con fundamento en el párrafo 1° del artículo 24 del Decreto Reglamentario número 1794 de 2013 y en el artículo 22 del Decreto Reglamentario número 2815 de 1974, circunscribe su petición al caso de una sociedad que se constituyó e inscribió en la Cámara de Comercio y obtuvo su RUT en noviembre de 2012, pero que solo en 2013 inició

operaciones gravadas, con el fin de consultar si está obligada a declarar bimestral o anualmente.

Al respecto, este despacho hace las siguientes consideraciones:

El artículo 600 del Estatuto Tributario, modificado por el artículo 61 de la Ley 1607 de 2012, estableció nuevos periodos para la declaración del Impuesto sobre las ventas, que antes era solo bimestral, así:

*“Artículo 600. Período gravable del Impuesto sobre las ventas. 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 iguales o superiores a quince mil (15.000) UVT pero inferiores a noventa y dos mil (92.000) UVT. Los periodos cuatrimestrales serán enero-abril; mayo-agosto; y septiembre-diciembre.*

*3. Declaración anual para aquellos responsables personas jurídicas y naturales cuyos ingresos brutos generados a 31 de diciembre del año gravable anterior sean inferiores a quince mil (15.000) UVT. El periodo será equivalente al año gravable enero-diciembre. Los responsables aquí mencionados deberán hacer pagos cuatrimestrales sin declaración, a modo de anticipo del Impuesto sobre las ventas, los montos de dichos pagos se calcularán y pagarán teniendo en cuenta el valor del IVA total pagado a 31 de diciembre del año gravable anterior y dividiendo dicho monto así:*

*a) Un primer pago equivalente al 30% del total de los IVA pagado (sic) a 31 de diciembre del año anterior, que se cancelará en el mes de mayo;*

*b) Un segundo pago equivalente al 30% del total de los IVA pagado (sic) a 31 de diciembre del año anterior, que se cancelará en el mes de septiembre;*

*c) Un último pago que corresponderá al saldo por Impuesto sobre las ventas efectivamente generado en el periodo gravable y que deberá pagarse al tiempo con la declaración de IVA.*

**Parágrafo.** *En el caso de liquidación o terminación de actividades durante el ejercicio, el período gravable se contará desde su iniciación hasta las fechas señaladas en el artículo 595 de este Estatuto.*

*Cuando se inicien actividades durante el ejercicio, el período gravable será el comprendido entre la fecha de iniciación de actividades y la fecha de finalización del respectivo período de acuerdo al numeral primero del presente artículo.*

*En caso de que el contribuyente de un año a otro cambie de periodo gravable de que trata este artículo, deberá informarle a la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales de acuerdo con la reglamentación expedida por el Gobierno nacional”.* (Subrayado fuera de texto).

De la lectura atenta de esta disposición, fácilmente se colige, que el artículo 600 distingue entre aquellos responsables del Impuesto sobre las ventas, que en el año gravable

anterior ya ostentaban dicha calidad y los responsables que adquieren tal calidad durante el respectivo ejercicio gravable.

En efecto, en los numerales 1, 2 y 3, se ocupa de quienes ya ostentaban la calidad de responsables y por esta razón supedita el período gravable, bimestral, cuatrimestral o anual de la declaración en el respectivo año gravable, al monto de los ingresos brutos obtenidos por el responsable en el año gravable anterior. Es por esta razón que en el numeral 3° a renglón seguido, establece que los responsables obligados a presentar declaración anual deben efectuar anticipos cuatrimestrales al impuesto del año corriente, cuyas cuotas se deben liquidar y pagar con base en el valor del Impuesto sobre las ventas total pagado por el año gravable anterior, en el entendido de que el responsable obtuvo ingresos gravados en el período fiscal anterior. En armonía con lo anterior, el inciso final del párrafo dispone que el contribuyente que de un año a otro cambie de periodo gravable, deberá informarle a la DIAN de acuerdo con la reglamentación expedida por el Gobierno nacional.

Por su parte, el inciso 2° del párrafo del artículo 600, se refiere tácitamente a los responsables que adquieren tal calidad durante el respectivo año gravable, a los cuales les impone la obligación de presentar declaración bimestral, cuando consagra que el período gravable será el comprendido entre la fecha de iniciación de actividades y la fecha de finalización del respectivo período de acuerdo al numeral primero del mismo artículo.

En concordancia con el artículo 600 del Estatuto Tributario, el artículo 24 del Decreto Reglamentario número 1794 de 2013, señala:

*“Artículo 24. Nuevos períodos gravables del Impuesto sobre las ventas: declaración y pago. De conformidad con lo dispuesto en el artículo 600 del Estatuto Tributario, los periodos gravables del Impuesto sobre las ventas son bimestral, cuatrimestral y anual, según que se cumplan los presupuestos allí establecidos para cada periodo, los cuales son de obligatorio cumplimiento.*

*Parágrafo 1°. Los nuevos responsables del Impuesto sobre las ventas que inicien actividades durante el ejercicio deberán presentar su declaración y pago de manera bimestral, de conformidad con lo dispuesto en el inciso 2° del parágrafo del artículo 600 del Estatuto Tributario”.*

...”. (Subrayado fuera de texto).

Como quiera que el parágrafo 1° del artículo 24, se refiere a “Los nuevos responsables del Impuesto sobre las ventas que inicien actividades durante el ejercicio” conviene precisar el alcance de dicha expresión, acudiendo a las disposiciones concordantes.

En el Impuesto sobre las ventas, el responsable del tributo es quien realiza el hecho económico que la ley prevé como generador del tributo: ventas, prestación de servicios, importación.

Los artículos 1°, 2°, 4° y 792 del Estatuto Tributario, establecen en su orden, el momento en que nace la obligación tributaria y quiénes son responsables del pago del tributo, en los siguientes términos:

*“Artículo 1°. Origen de la obligación sustancial. La obligación tributaria sustancial se origina al realizarse el presupuesto o los presupuestos previstos en la ley como generadores del impuesto y ella tiene por objeto el pago del tributo”.*

*“Artículo 2°. Contribuyentes. Son contribuyentes o responsables directos del pago del tributo los sujetos respecto de quienes se realiza el hecho generador de la obligación sustancial”.* (Subrayado fuera de texto).

*“Artículo 4º. Sinónimos. Para fines del Impuesto sobre las ventas se consideran sinónimos los términos contribuyente y responsable”.* (Subrayado fuera de texto).

*“Artículo 792. Sujetos pasivos. Son contribuyentes o responsables directos del pago del tributo los sujetos respecto de quienes se realiza el hecho generador de la obligación tributaria sustancial”.*

Por su parte, el artículo 437 ibídem, indica:

*“Artículo 437. Los comerciantes y quienes realicen actos similares a los de ellos y los importadores son sujetos pasivos. Son responsables del impuesto:*

*a) En las ventas, los comerciantes, cualquiera que sea la fase de los ciclos de producción y distribución en la que actúen y quienes sin poseer tal carácter, ejecuten habitualmente actos similares a los de aquellos;*

*b. En las ventas de aerodinos, tanto los comerciantes como los vendedores ocasionales de estos;*

*c) Quienes presten servicios;*

*d) Los importadores.*

*...”.*

A la luz de estas disposiciones, la Sección Cuarta del honorable Consejo de Estado, nos enseña:

*“... ”*

*En efecto, aunque en el IVA el impuesto se va trasladando hasta el consumidor final, la ley ha dispuesto que para fines de ese tributo se consideran sinónimos los términos contribuyente y responsable (artículo 4º del Estatuto Tributario) y conforme a los artículos 2º y 792 ibídem, tiene la calidad de contribuyente o responsable directo y la capacidad para que pueda exigírsele el pago del tributo, la persona que realiza el hecho generador de la obligación tributaria, esto es, el sujeto pasivo.*

*...”.* (Sentencia del 18 de octubre de 2007, Radicación: 76001-23-31-000-2002-02369-01(15358), C.P., doctor Juan Ángel Palacio Hincapié) (subrayado fuera de texto).

*“... ”*

*Tal consecuencia lógica deriva de la misma naturaleza indirecta del impuesto que exige que la propia ley, al no poder identificar al contribuyente real (consumidor de bienes y servicios gravados), determine el “responsable” del mismo y que en el caso de venta de bienes gravados fije esta responsabilidad en los comerciantes, esto es en el vendedor de la mercancía sujeta al gravamen, o la persona que sin poseer el carácter de comerciante ejecuta habitualmente actos similares a los de aquellos.*

*...”.* (Sentencia del 18 de abril de 1997, Expediente número 8157, C.P., doctor Germán Ayala Mantilla) (subrayado fuera de texto).

En el mismo sentido, el Concepto Unificado del Impuesto sobre las Ventas número 00001 del 19 de junio de 2003, hizo las siguientes consideraciones:

## **“TÍTULO IX**

### **CAPÍTULO I**

#### **RESPONSABLES DEL IMPUESTO SOBRE LAS VENTAS**

##### **DESCRIPTORES: RESPONSABLES DEL IMPUESTO SOBRE LAS VENTAS.**

(PÁGINA 277)

#### **1. GENERALIDADES**

*El Impuesto sobre las ventas desde el punto de vista de la doctrina clásica es un impuesto indirecto, ya que existe un sujeto pasivo de iure y un sujeto pasivo de facto. Así, el primero es quien tiene la obligación de recaudar el impuesto, mientras que el segundo es quien efectivamente soporta las consecuencias económicas del mismo.*

*De este modo, quien soporta o asume la carga del tributo no es quien lo paga directamente a la entidad que administra los impuestos. La realización de cada acto gravado determina el recaudo. Una vez se verifique cualquiera de los supuestos de hecho generadores del tributo, el gravamen se causa y tiene el carácter de responsable del impuesto quien preste los servicios o venda bienes corporales muebles y el importador.*

*Así por ejemplo, en el caso de una compraventa de bien mueble, quien compra, ostenta la calidad de contribuyente del impuesto (sujeto de hecho que paga) siendo afectado económicamente, toda vez que junto con el precio de lo adquirido debe cancelar el monto del impuesto y, quien vende es el responsable por el impuesto (sujeto de derecho que recauda y consigna) pues es quien realiza los hechos generadores del impuesto al comercializar bienes gravados.*

... ”. (Subrayado fuera de texto).

## **“DESCRPTORES: RESPONSABLES EN LA VENTA DE BIENES.**

(PÁGINA 280)

### **2. 1. RESPONSABLES EN LA VENTA DE BIENES**

*Para que el impuesto causado sea efectivamente recibido por el Estado se requiere que en la operación intervenga uno de los sujetos a los cuales la ley le ha conferido la calidad de responsable del tributo.*

*El artículo 437 del Estatuto Tributario, señala quiénes son responsables del impuesto entre los que se encuentran los comerciantes y quienes sin poseer tal carácter ejecuten habitualmente actos similares a los de aquellos. Agrega la norma que también genera el IVA la venta de bienes gravados, aunque no se enajenen dentro del giro ordinario del negocio, pero en cuya adquisición se hubiere generado derecho al IVA descontable.*

*Para que se predique la calidad de responsable es condición que se realicen ventas u operaciones que se asimilan a una venta. Lógicamente los bienes objeto de las operaciones asimiladas a venta han de ser de aquellos a los que la ley no les ha otorgado la calidad de excluidos del impuesto, por cuanto si de éstos se trata, al no causarse el gravamen no se es responsable del tributo.*

... ”. (Subrayado fuera de texto).

Esta misma interpretación, ha sido reiterada, entre otros, en los siguientes pronunciamientos doctrinales: Conceptos 056713 del 21 de junio de 1999, 087969 del 11 de septiembre de 2000, 042137 del 23 de mayo de 2001, Oficios 028288 del 7 de mayo de 2004 y 035750 del 14 de junio de 2005.

Obsérvese que de acuerdo con la legislación, la jurisprudencia y la doctrina, el requisito *sine qua non* para que se adquiera la calidad de responsable del Impuesto sobre las ventas, es la realización de los hechos generadores del Impuesto sobre las ventas, definidos en la ley.

En consecuencia la interpretación armónica del inciso 2° del párrafo del artículo 600 del Estatuto Tributario y del párrafo 1° del artículo 24 del Decreto Reglamentario número 1794 de 2013, nos indica que por nuevos responsables del Impuesto sobre las ventas, debe entenderse aquellos que inician actividades durante el respectivo año gravable, que comportan la realización del hecho generador.

Ahora bien, el artículo 22 del Decreto Reglamentario número 2815 de 1974, define qué se entiende por iniciación de operaciones, así:

*“Artículo 22. Se entiende por iniciación de operaciones, para efectos del Impuesto sobre las Ventas, la fecha correspondiente a la primera enajenación de artículos gravados o exentos. Cuando quiera que se hicieren adquisiciones que den lugar a descuentos de la cuenta “Impuesto sobre las Ventas por pagar” y no se hubieren iniciado operaciones de venta, el responsable podrá inscribirse y presentar declaraciones para los efectos de que tratan los artículos 26 y 27 del Decreto número 1988 de 1974 y evitar la pérdida eventual de su derecho”.* (Subrayado fuera de texto).

Del texto del artículo 22 antes transcrito, se desprende nuevamente que la calidad de responsable del Impuesto sobre las ventas, se adquiere cuando se inician operaciones, esto es, en la fecha correspondiente a la primera enajenación de bienes o de prestación de servicios gravados o exentos. Tan cierto es, que la misma norma, por vía de excepción, autoriza expresamente a quienes no han adquirido la calidad de responsables por no haber realizado operaciones de venta, a inscribirse como responsables y a presentar declaraciones para efectos de solicitar los impuestos descontables originados en compras gravadas.

En consonancia con lo anterior, el Decreto número 2460 de 2013, *por el cual se reglamenta el artículo 555-2 del Estatuto Tributario*, establece la oportunidad de la inscripción en el RUT:

*“Artículo 7°. Oportunidad de la inscripción en el Registro Único Tributario (RUT). La inscripción en el Registro Único Tributario (RUT), deberá efectuarse en forma previa al inicio de la actividad económica, al cumplimiento de obligaciones administradas por la U.A.E., Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (DIAN), y en general, a la realización de operaciones en calidad de importador, exportador o usuario aduanero”.* (Subrayado fuera de texto).

Corolario de lo dispuesto por el artículo 7° del Decreto número 2460 de 2013, es que la calidad de responsable del Impuesto sobre las ventas, no la otorga la inscripción en el RUT, sino la iniciación de la actividad económica gravada, toda vez que la inscripción debe ser anterior a su fecha de inicio.

En este contexto, consideramos que el párrafo 1° del artículo 24 del Decreto Reglamentario número 1794 de 2013 debe interpretarse en el sentido que no contradiga el mandato del párrafo del artículo 600 del Estatuto Tributario.

Si en gracia de discusión, se admitiera que la calidad de responsable del Impuesto sobre las ventas se adquiere de manera simultánea con la constitución de la sociedad y/o con la inscripción en el RUT, se propiciaría un trato desigual entre aquellas sociedades que se constituyen e inician actividades en el mismo año gravable y aquellas que difieren la iniciación de las actividades a un año posterior al de la constitución e inscripción. En efecto, las primeras quedarían obligadas a declarar y pagar bimestralmente el IVA, al paso que las segundas quedarían obligadas a presentar declaración anual, en la medida que el monto de los ingresos del año anterior siempre sería cero (0), precisamente porque no han iniciado actividades y de contera, no tendrían que pagar el anticipo del impuesto, porque no habría base para liquidarlo.

De acuerdo con lo expuesto, este despacho concluye que los nuevos responsables del Impuesto sobre las ventas, entendidos como tales, quienes inician la actividad económica gravada durante el respectivo año gravable, independientemente del año de constitución e

inscripción en el RUT, están obligados a presentar declaraciones bimestrales del Impuesto sobre las ventas.

En mérito de lo expuesto, se confirman los Oficios números 079832 del 12 de diciembre de 2013 y 054401 del 11 de septiembre de 2014 y se aclaran los Oficios números 003208 del 23 de enero de 2014 y 006415 del 27 de febrero de 2015.

Atentamente,

La Directora de Gestión Jurídica,

*Dalila Astrid Hernández Corzo.*

(C. F.).

**Nota: Este documento fue tomado directamente de la versión PDF del Diario Oficial 49.481 del lunes 13 de abril del 2015 de la Imprenta Nacional ([www.imprenta.gov.co](http://www.imprenta.gov.co))**