SJD

CARMEN CECILIA GOMEZ SEPULVEDA

DIAN

MINHACIENDA

TODOS POR UN NUEVO PAÍS

www.dian.gov.co

Subdirección de Gestión Normativa y Doctrina

DIAN No. Radicado 000I2015007507
Fecha 2015-03-10 15:48:47
Remitente SUB GES NORMATIVA DOCTRINA
Destinatario DIV GES FISCALIZACION
Anexos 0 Folios 3
COR-000I2015007507

Bogotá, D.C.
100208221- 0344

PwC impuestos en línea

pwc

Revisó:

Cordial saludo, Dra. Carmen .

En atención al oficio de la referencia, es de advertir que de conformidad con el artículo 20 del Decreto 4048 de 2008, es función de este Despacho absolver las consultas escritas que se formulen sobre interpretación y aplicación de las normas tributarias de carácter nacional, aduaneras y cambiarias en lo de competencia de esta entidad, ámbito dentro del cual no le compete a este despacho pronunciarse sobre procesos que están en curso o en etapa de fiscalización.

Para la fecha de los hechos manifestados por usted, se encontraba vigente el Oficio Nro. 019197 de marzo 6 de 2009, el cual en su contenido, expresa de manera clara la posición de esta Subdirección, relacionada con su inquietud, en cuyo texto precisó .

"Consulta si se causa el IVA en el suministro de la materia prima e insumos que hace el prestador del servicio de maquila para la elaboración de licores, si se tiene en cuenta que el impuesto sobre las ventas está inmerso dentro del impuesto al consumo cedido a los Departamentos y que existe para estos, la prohibición de establecer en cualquiera de las etapas de producción, comercialización y venta de licores, gravámenes adicionales al mencionado de consumo.

Indaga, si el IVA se causa en caso de que sea el Departamento el que proporcione al prestador del servicio de la maquila la materia prima e insumos necesarios.

Sobre el particular, me permito manifestarle que el tratamiento del impuesto sobre las ventas en la producción e importación de licores se encuentra regulado por el artículo 473 del Estatuto Tributario de la siguiente manera:

"ARTICULO 473. BIENES SOMETIDOS A LAS TARIFAS DIFERENCIALES DEL 35% O DEL 20% Los bienes incluidos en este artículo están sometidos a la tarifa diferencial del treinta y cinco por ciento (35%), cuando la venta se efectúe por quien los produce, los importa o los comercializa, o cuando fueren el resultado del servicio a que se refiere el parágrafo del artículo 476.PARTIDA ARANCELARIA DENOMINACIÓN DE LA MERCANCIA 22.08 Alcohol etílico sin desnaturalizar con un grado alcohólico volumétrico

inferior a 80% vol.; aguardientes, licores, y demás bebidas espirituosas; preparaciones alcohólicas compuestas del tipo de las utilizadas para la elaboración de bebidas, distintos de los sabajones y ponches - cremas y aperitivos de menos de 20 grados."

A su vez, el artículo 54 de la Ley 788 de 2002 señaló:

" ARTÍCULO 54. CESIÓN DEL IVA. Mantiénese la cesión del IVA de licores a cargo de las licoreras departamentales de que tratan los artículos 133 y 134 del Decreto Extraordinario 1222 de 1986A partir del 1o. de enero de 2003, cédese a los Departamentos y al Distrito Capital, en proporción al consumo en cada entidad territorial, el Impuesto al Valor Agregado IVA sobre los licores, vinos, aperitivos, y similares, nacionales y extranjeros, que actualmente no se encontraba cedido.

En todos los casos, el IVA cedido a las entidades territoriales, quedará incorporado dentro de la tarifa del impuesto al consumo, o dentro de la tarifa de la participación, según el caso, y se liquidará como un único impuesto o participación, sobre la base gravable definida en el artículo anterior. (...)"

Por su parte, el artículo 19 del Decreto 522 de 2003, indicó.

"ARTÍCULO 19. IMPUESTO SOBRE VINOS Y LICORES. A partir del lo. de enero de 2003 el impuesto sobre las ventas respecto de productos con un contenido alcoholimétrico superior a 2.5 grados por volumen está incorporado dentro de las tarifas del impuesto al consumo y se causa solamente en cabeza de los productores e Importadores. En consecuencia, los comercializadores de estos productos no son responsables del impuesto sobre las ventas, en relación con tales bienes" Frente a la interpretación de las citadas disposiciones ha sido doctrina oficial :

"Al respecto de manera atenta le informo que el artículo 54 de la Ley 788 de 2002 establece la incorporación del IVA en el impuesto al consumo sobre licores, su liquidación como un único impuesto y expresa claramente que en ningún caso podrá ser afectado con impuestos descontables (...)

Es de recordar que el impuesto al consumo de licores es de carácter monofásico, es decir, que se exige una sola vez en todo el ciclo económico, que va desde la obtención del producto hasta su consumo. Para hacer efectivo el impuesto la norma obliga a los sujetos pasivos a repercutir o trasladar su importe sobre los adquirentes, con lo que el impuesto queda convertido en componente más del precio del producto gravado (incluido el IVA).

Lo anterior indica que para distribuidores y comercializadores de licores, el precio de compra (incluido el impuesto al consumo y su componente de IVA) se constituye en parte del costo y como tal debe ser tratado en la depuración de la renta para efectos fiscales. (...)". (Oficio 073032 de 2005)

De la normativa y de la doctrina expuesta puede concluir este Despacho:

Que el impuesto a las ventas de los bienes a que hace referencia el artículo 473 del Estatuto Tributario está sometido a la tarifa del 35% cuando la venta se efectúe por quien los produce, los importa o los comercializa, <u>o cuando fueren el resultado del servicio a que se refiere el parágrafo del artículo 476.</u> (Subrayado por fuera del texto).

Que en el caso de los licores, el impuesto a las ventas respecto de productos con un contenido alcoholimétrico superior a 2.5 grados por volumen, está incorporado dentro de las tarifas del impuesto al consumo y se causa solamente en cabeza de los productores e importadores a que hace referencia el artículo 19 del Decreto 522 de 2003.

Que este impuesto se encuentra cedido a los Departamentos en virtud de lo establecido en el artículo 54 de la Ley 788 de 2002.....".

Como complemento a lo anterior, y con el ánimo de ilustrar la situación concreta, es válido traer a la memoria, algunos pronunciamientos de la Corte Constitucional, al respecto . (Sentencia 226 de 2004)

"En efecto, en lo que concierne al impuesto al consumo de licores, vinos, aperitivos y similares, cabe señalar que la Ley 223 de 1995 adelantó una regulación integral del mismo. En tal sentido, se dispuso que el hecho generador del gravamen lo constituía el consumo de las mencionadas bebidas en la jurisdicción de los Departamentos; los sujetos pasivos o responsables del impuesto son los productores, los importadores y solidariamente los distribuidores, y en ciertos casos los transportadores y expendedores; el impuesto se causa en el momento en que el productor entrega el bien, en planta o en fábrica para su distribución, y en el caso de las bebidas importadas, cuando las mismas se introducen al país; la base gravable es precisada mediante ciertas reglas, partiendo del precio de venta al detallista y las tarifas se regulan de conformidad con una escala basada en el grado de contenido alcohólico de las bebidas. De igual manera, la ley 223 de 1995 regula lo referente al periodo gravable, declaración y pago del impuesto al consumo de licores, vinos, aperitivos y similares. Así mismo, en virtud del decreto 1222 de 1986, la renta producida por este gravamen se encuentra cedida a las entidades territoriales.../.../...

Ahora bien, en relación con el carácter nacional que caracteriza al impuesto sobre el consumo de licores, vinos, aperitivos y similares, la Corte tuvo la oportunidad de pronunciarse en sentencia C-1114 de 2003, con ponencia del Magistrado Jaime Córdoba Triviño, en los siguientes términos:

"5) Por otra parte, ya que el impuesto al consumo de licores, vinos, aperitivos y similares constituye una renta de carácter nacional cedida a los departamentos y al Distrito Capital, quien está legitimado para configurar todos sus elementos y el régimen de exenciones no son las entidades territoriales sino el Congreso. Así se infiere de los artículos 150.12 y 338 de la Carta. Ahora, el hecho que esa renta sea cedida, por mandato de la ley, a los departamentos para que éstos los destinen a salud y a financiar el deporte, no altera esa realidad; es decir, esa cesión no la convierte en una renta de carácter territorial" (subrayado fuera de texto).

Por otra parte, en lo que atañe al impuesto al valor agregado cedido, cabe recordar que el IVA, desde su creación mediante la Ley 21 de 1963, siempre ha sido considerado un tributo del orden nacional, lo cual no ha sido óbice para que, por medio de una ley, el Congreso de la República haya dispuesto determinadas cesiones del recaudo del gravamen hacia los Departamentos, los Distritos y los Municipios. Este fue precisamente el caso de las cesiones del IVA operadas mediante los artículos 133 y 134 del decreto 1222 de 1986.

Ahora bien, mediante los artículos 49 a 54 de la Ley 788 de 2002 el Congreso de la

República operó ciertos cambios en relación con el impuesto al consumo de licores, vinos, aperitivos y similares (i) la base gravable ya no se calcula con fundamento en una cantidad dineraria o ad valorem sino de conformidad en los grados alcoholímetros del producto; (ii) la tarifa se liquida tomando en cuenta cada unidad de 750 centímetros cúbicos; (iii) en materia de obligaciones de los responsables, introdujo frente a los productores un nuevo deber consistente en liquidar y recaudar de los distribuidores en el momento de la facturación, el valor del impuesto al consumo cuando los productos se despachen hacia otros Departamentos y (iv) se varió la competencia para el diseño de los formularios de declaración de impuestos al consumo, trasladándola de la Dirección General de Apoyo Fiscal a la Federación Nacional de Departamentos.

A pesar de estos cambios no se trata de una regulación integral y completamente novedosa de la materia, ya que (i) el impuesto al consumo de licores, vinos, aperitivos y similares sigue siendo un tributo de carácter nacional cuya renta se encuentra cedida a los Departamentos; (ii) el hecho generador no conoció cambio alguno, es decir, consiste en el consumo de esta clase de bebidas; (iii) los sujetos pasivos o responsables del gravamen son los mismos, esto es, los productores y solidariamente los distribuidores y (iv) siguen vigentes las obligaciones de los productores de declarar el impuesto dentro de los períodos fijados en la ley.../.../...

En relación con el IVA cedido, la Ley 788 de 2002 introdujo las siguientes reformas (i) en adelante, dejará de ser un impuesto autónomo e independiente del gravamen sobre el consumo de licores o de la participación en el monopolio de los mismos, para convertirse en un componente porcentual bien sea del impuesto al consumo de licores, vinos, aperitivos o similares, o bien de la participación en el monopolio de licores; (ii) los elementos sustantivos del tributo corresponden a aquellos del impuesto sobre el consumo y (iii) se cede a favor de los Departamentos y el Distrito Capital, en proporción al consumo en cada entidad territorial, el IVA sobre los licores, vinos, aperitivos y similares, nacionales y extranjeros, que no se encontraba cedido. En otros términos, como lo sostiene el Ministerio Público, los cambios que conoció el IVA cedido se refieren esencialmente a la base gravable y a la tarifa, por cuanto el impuesto quedó incorporado o fusionado dentro de la tarifa del impuesto al consumo; se liquidará como un único impuesto o participación y su importe tributario se determinará con base en los grados alcoholímetros del producto.

Con todo, el IVA cedido mantiene unas características fundamentales: (i) el hecho generador no se modificó, por cuanto sigue siendo el consumo de licores, vinos, aperitivos y similares; (ii) continúa siendo un impuesto del orden nacional; (iii) se conserva la cesión del mismo a cargo de las licoreras departamentales de que tratan los artículos 133 y 134 del decreto 1222 de 1986; (iv) la destinación del tributo, en esencia, sigue siendo la misma, es decir, los servicios de salud y (v) siguen vigentes las normas de la Ley 223 de 1995 en cuanto a que son los importadores los responsables de declarar y pagar directamente el impuesto.

En este orden de ideas, el gravamen que aparece regulado en los artículos 49 a 54 de la Ley 788 de 2002 no adolece de los vacíos normativos que le endilga el demandante, por cuanto, se insiste, no se trató de establecer un nuevo tributo sino de fusionar dos gravámenes existentes, como lo son, por una parte, el impuesto al consumo de licores, vinos, aperitivos y similares, y por otra, el impuesto al valor agregado cedido sobre las mismas bebidas. En otros términos, la Ley 788 de 2002 no derogó en lo pertinente el decreto 1222 de 1986 ni la Ley 223 de 1995. De hecho, desde el mismo proyecto de ley

presentado por el Gobierno Nacional, jamás se tuvo en mente crear un nuevo impuesto":

Ahora bien, a la DIAN de acuerdo a lo previsto por el artículo 221 de la Ley 223 de 1995, no le compete la fiscalización, liquidación oficial, discusión, cobro, y recaudo del impuesto al consumo de licores, vinos y aperitivos, puesto que ésta le corresponde es a los departamentos y al Distrito Capital de Santa Fé de Bogotá, la que se ejercerá a través de los órganos encargados de la administración fiscal.

Así pues, a la DIAN lo que le concierne verificar es que el parágrafo del artículo 476 del Estatuto Tributario, fue aplicado debidamente en concordancia con el oficio inicialmente transcrito, puesto que en los casos de maquila o de trabajos de fabricación, elaboración o construcción de bienes corporales muebles, realizados por encargo de terceros, con o sin aporte de materias primas, ya sea que supongan la obtención del producto final o constituyan una etapa de su fabricación, elaboración, construcción o puesta en condiciones de utilización, la tarifa aplicable del IVA es la que corresponda al bien que resulte de la prestación del servicio.

En todo caso, para efectos de los programas de fiscalización adelantados por las áreas competentes, deberá revisarse la instrucción u Orden Administrativa que sustenta el respectivo programa, ya que en ella se encuentra el marco jurídico pertinente.

En los anteriores términos se atiende su inquietud y de manera cordial le informamos que la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, 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,http://www.dian.gov.co la base de conceptos en materia tributaria, aduanera y cambiaria expedidos desde el año 2001, a la cual se puede ingresar por el icono de "Normatividad"_-"técnica"- dando click en el link "Doctrina" – "Dirección de Gestión Jurídica."

Atentamente,

YUMER YOEL AGUILAR VARGAS
Subdirector de Gestión Normativa y Doctrina

P: ppcc./R:Yyav.

PwC impuestos en línea
pwc
Revisó: