SJD
DO

DIAN

MINHACIENDA

TODOS POR UN NUEVO PAÍS

www.dian.gov.co

Subdirección de Gestión Normativa y Doctrina

DIAN No. Radicado 000S2015023070
Fecha 2015-08-06 10:34:42
Remitente SUB GES NORMATIVA DOCTRINA
Destinatario ANA MARIA BARBOSA RODRIGUEZ
Anexos 0 Folios 4
COR-000S2015023070

Bogotá D.C. 3 JUL 2015

100208221- 000967

PwC impuestos en línea

pwc

Revisó:

Ref.: Radicado No. 015469 del 20 de abril de 2015

Tema	Impuesto a las ventas
Descriptores	Impuestos Descontables
Fuentes formales	Artículos 850 del Estatuto Tributario y 14 del Decreto 568 de 2013; Oficio No. 004798 del 29 de enero de 2014 y No. 066587 del 16 de diciembre de 2014.

Atento saludo, Dra. Ana María:

De conformidad con el artículo 20 del Decreto 4048 de 2008 esta Subdirección es competente para atender las consultas escritas que se formulen sobre la interpretación y aplicación de las normas tributarias nacionales, en materia aduanera o de comercio exterior y control cambiario en lo de competencia de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, ámbito dentro del cual será atendida su solicitud.

Mediante el radicado de la referencia solicita la aclaración del Oficio No. 066587 del 16 de diciembre de 2014 para lo cual manifiesta:

> *"Al abordar el primer interrogante que plantea el Concepto, la Subdirección (...) analiza la calidad de descontable del 35% del Impuesto Nacional a la Gasolina y al ACPM y explica de manera completa cuándo los saldos originados en el impuesto sobre las ventas son objeto de devolución y cuándo no, atendiendo a las condiciones contenidas en los artículos 477, 485, 489, 815 y parágrafo 2° del artículo 850 del Estatuto Tributario, normas que desarrollan los criterios para tener derecho a la devolución y las reglas de proporcionalidad que le son propias; no obstante, en algunos apartes de la respuesta a este primer punto, así como en el inciso primero de la respuesta al segundo interrogante,* ***la redacción utilizada pareciera referir que el porcentaje del saldo a favor generado por la inclusión del 35% del Impuesto Nacional a la Gasolina y al ACPM, no dará derecho a devolución.***

Por lo anterior, agradezco (...) aclarar el concepto en el sentido de ***señalar si el saldo a favor generado en las declaraciones del impuesto sobre las ventas, originado por los impuestos descontables tanto de IVA, como del 35% del impuesto nacional a la gasolina y al ACPM, es objeto de devolución, una vez se observen las reglas de proporcionalidad*** *contempladas en los artículos 489 y 490 del Estatuto Tributario y siempre y cuando, por supuesto, se trate de responsables del impuesto sobre las ventas con derecho a devolución.*

Lo anterior, teniendo en cuenta que ha sido el propio artículo 176 de la Ley 1607 de 2012, el que en forma expresa señala que el 35% del Impuesto Nacional a la Gasolina y al ACPM, podrá ser llevado como impuesto descontable en el impuesto sobre las ventas, con lo cual dicho descontable, de conformidad con el artículo 483 del Estatuto Tributario ***tiene la virtualidad de formar parte de los factores para determinar el impuesto a cargo, de tal suerte que al ser superiores los descontables al impuesto generado, arrojarán un saldo a favor.***

A su turno, al contar con una declaración con saldo a favor, habrán de observarse reglas de devolución (...) siempre y cuando el responsable tenga derecho a devolución (...)" (negrilla fuera de texto).

Por su parte, en el Oficio previamente citado se expresó:

"1.- ¿Es acertado entender que el impuesto descontable del 35%, acumulado como saldo a favor, se puede aplicar al impuesto de ventas generado en operaciones futuras, o en últimas solicitarse la devolución si se tiene la calidad de exportador? (Art. 481 E.T.)

Desde ya obra destacar que el descuento del 35% del Impuesto Nacional a la Gasolina y ACPM debe cumplir con los requisitos mencionados en el artículo 167 y 176 de la Ley 1607 de 2012 y su reglamentación mediante el artículo 14 del Decreto 568 de 2013, modificado por el artículo 2 del Decreto 3037 de 2013, preceptos que deben ser analizados en cada caso particular para verificar su cumplimiento.

Igualmente, el 35% que corresponda al Impuesto Nacional a la Gasolina y al ACPM solo juega como descontable, siempre y cuando se apliquen las reglas para los impuestos descontables.

Además, del contenido normativo señalado se desprende que el beneficio consagrado consistente en el descuento del 35% del impuesto nacional a la Gasolina y ACPM no depende únicamente de que quien lo solicite tenga la calidad de exportador.

No obstante, si se tiene la calidad de exportador debe aplicarse la proporcionalidad dispuesta en el artículo 489 del Estatuto Tributario, habiéndose efectuado primero la proporcionalidad del artículo 485 ibidem.

En concordancia con lo anterior, también debe acudirse a lo dispuesto en el parágrafo del artículo 815 y el parágrafo 2 del artículo 850 del Estatuto Tributario, dado que ***pueden solicitar devolución y/o compensación de los saldos a favor originados en las declaraciones del Impuesto sobre las Ventas, solamente los exportadores con derecho a devolución, los productores de bienes exentos y los responsables***

del régimen común que hayan sido objeto de retención por este impuesto (IVA).

Como se observa ***la norma es clara al determinar que se solicita devolución y/o compensación por la declaración del impuesto sobre las ventas, y no por otros impuestos descontables.***

Complementario de lo regulado, los saldos a favor determinados de conformidad con las normas tributarias en las declaraciones del impuesto sobre las ventas, pueden ser imputados al período siguiente siempre y cuando se trate del mismo impuesto, como lo señala el literal a) del artículo 815 del Estatuto Tributario. Por tanto, debe mantenerse el control de los valores imputados como saldo a favor en el correspondiente periodo, con el fin de ***permitir determinar cuáles valores corresponden a IVA con derecho a devolución y cuales al porcentaje de Impuesto Nacional a la Gasolina que pueden ser imputados y descontados en el periodo siguiente.***

Por su parte, ***el porcentaje descontable del Impuesto Nacional a la Gasolina y ACPM solo puede ser contabilizado y solicitado en el periodo fiscal correspondiente a la fecha de su pago o en periodos posteriores de acuerdo con el periodo bimestral o cuatrimestral.*** *(Artículo 2 del Decreto 3037 de 2013)*

2.- ¿El descuento del 35% del Impuesto Nacional a la Gasolina y al ACPM continúa con el mismo tratamiento de impuesto descontable de IVA, cuando los bienes objeto de este impuesto sean exportados? (Artículo 481 del E.T.)

Conforme con lo explicado en el primer punto, el 35% del Impuesto Nacional a la Gasolina y ACPM no tiene el mismo tratamiento del IVA descontable para los bienes corporales muebles que se exporten, y ***no puede ser acumulado como saldo a favor con derecho a devolución, porque dicha operación cambiaría su naturaleza de impuesto descontable del IVA a impuesto con carácter devolutivo mediante su acumulación con el IVA, entrando en contradicción con su carácter de impuesto deducible de renta como mayor costo del bien en los términos del artículo 107 del Estatuto Tributario de acuerdo con el parágrafo 2º del artículo 167 de la Ley 1607 de 2012.***

Se reitera que el régimen contenido en el artículo 481 del Estatuto Tributario es para el Impuesto sobre las ventas con derecho a devolución de impuestos, para cuyo efecto se toman como impuestos descontables los señalados en el artículo 485 ibídem.

Asimismo, debe darse cumplimiento al procedimiento para determinar el valor susceptible de devolución y/o compensación previsto en el artículo 489 del E.T.; para los productores de bienes exentos señalados en el artículo 477, lo dispuesto en el artículo 440 ibídem.

Estos saldos susceptibles de compensación y/o devolución deben cumplir los artículos 477, 815, 816 y 850 del mismo estatuto; en caso contrario deben ser imputados al periodo siguiente hasta reunir las condiciones exigidas para cada caso.

Adicionalmente, cabe destacar que en ningún caso se puede concluir que el término de `exportador´ se homologa al de `consumidor final´ cuando se trata de IVA descontable en declaraciones de impuesto de IVA; mucho menos, para el caso del porcentaje del

impuesto a la Gasolina y ACPM descontable en declaraciones de Impuesto sobre las Ventas.

A manera de explicación, es necesario dar lectura a la frase en donde se menciona la expresión `consumidor final´ en el artículo 2 del Decreto 3037 de 2013, modificatorio del artículo 14 del Decreto 568 de 2013 que dispone:

Artículo 14. Impuesto descontable por concepto del Impuesto Nacional a la Gasolina y al ACPM. De conformidad con el artículo 176 de la Ley 1607 de 2012, el treinta y cinco por ciento (35%) del Impuesto Nacional a la Gasolina y al ACPM pagado, con régimen monofásico, solo podrá ser descontado por el contribuyente responsable del Impuesto sobre las Ventas (IVA) perteneciente al régimen común, cuando este sea el consumidor final de la gasolina o el ACPM, y dichos bienes adquiridos sean computables como costo de la empresa y se destinen a operaciones gravadas o exentas del IVA.

Cuando la gasolina o el ACPM se destinen indistintamente a operaciones gravadas, exentas y excluidas de IVA, y no fuere posible establecer su imputación directa a unas y otras, el cómputo de dicho descuento se efectuará en proporción al monto de las operaciones gravadas y exentas del período fiscal correspondiente.

Cuando la gasolina o el ACPM sean adquiridos a un distribuidor no responsable del Impuesto Nacional a la Gasolina y al ACPM, por la venta de estos bienes, para efectos de que el adquirente responsable del IVA pueda descontar el 35% del Impuesto Nacional a la Gasolina y al ACPM implícito en el precio del producto, el distribuidor certificará al adquirente en la factura de venta, por cada operación, el valor del Impuesto Nacional a la Gasolina y al ACPM que le haya sido liquidado por parte del productor o importador en la adquisición de la gasolina o el ACPM.

El impuesto descontable a que se refiere este artículo, para aquellos responsables del IVA obligados a presentar declaración y pago bimestral de acuerdo con el numeral 1 del artículo 600 del Estatuto Tributario, solo podrá contabilizarse en el período fiscal de IVA correspondiente a la fecha de su pago, o en uno de los dos períodos inmediatamente siguientes, y solicitarse en la declaración del período en el cual se haya efectuado su contabilización.

Cuando se trate de responsables del IVA, obligados a presentar declaración y pago cuatrimestral conforme con el numeral 2 del artículo 600 del Estatuto Tributario, solo podrá contabilizarse en el período fiscal de IVA correspondiente a la fecha de su pago, o a más tardar en el siguiente período, y solicitarse en la declaración del período en el cual se haya efectuado su contabilización.

Para aquellos responsables del IVA, cuya declaración del impuesto es anual de conformidad con el numeral 3 del artículo 600 del Estatuto Tributario, solo podrá contabilizarse dentro del mismo período fiscal de IVA correspondiente a la fecha de su pago, y solicitarse en la misma declaración.

PARÁGRAFO. En ningún caso el Impuesto Nacional a la Gasolina y al ACPM que se solicite como impuesto descontable en el Impuesto sobre las Ventas podrá ser solicitado como costo o deducción en el Impuesto sobre la Renta.

De la lectura atenta del texto en mención se encuentra que una de las condiciones establecidas para el descuento es que el contribuyente responsable del Impuesto sobre las Ventas (IVA) perteneciente al régimen común sea el consumidor final de la gasolina o el ACPM, y dichos bienes adquiridos sean computables como costo de la empresa y se destinen a operaciones gravadas o exentas del IVA.

En tal forma que si la expresión `consumidor final´ se pudiera homologar con el término `exportador´, y reemplazáramos una palabra por otra, el contexto y sentido de la norma cambiaría totalmente y erróneamente se entendería que el beneficio se dirige al responsable del impuesto cuando este sea exportador de la gasolina o el ACPM, lo cual equivale a un grave error por desconocimiento de la reglas básicas de interpretación doctrinal consagradas en los artículos 26 al 30 del Código Civil." (sic) (negrilla fuera de texto).

Así las cosas, toda vez que la solicitud se limita a conocer si es objeto de devolución el saldo a favor generado en la declaración del impuesto sobre las ventas con ocasión del descuento del 35% del impuesto nacional a la gasolina y al ACPM, este Despacho se permite recalcar lo planteado en el Oficio transcrito líneas atrás, siendo propicio destacar lo siguiente:

i) Que en los términos del parágrafo 1° del artículo 850 del Estatuto Tributario, y como fuera manifestado en su momento, *"[c]uando 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"*** (negrilla fuera de texto).

ii) Que el artículo 14 del Decreto 568 de 2013 dispone que *"el treinta y cinco por ciento (35%) del Impuesto Nacional a la Gasolina y al ACPM pagado, con régimen monofásico,* ***solo podrá ser descontado por el contribuyente responsable del Impuesto sobre las Ventas (IVA) perteneciente al régimen común,*** *cuando este sea el consumidor final de la gasolina o el ACPM, y dichos bienes adquiridos sean computables como costo de la empresa y se destinen a operaciones gravadas o exentas del IVA"* (negrilla fuera de texto).

iii) Que el 35% del impuesto nacional a la gasolina y al ACPM *"no puede ser acumulado como saldo a favor con derecho a devolución, porque* ***dicha operación cambiaría su naturaleza de impuesto descontable del IVA a impuesto con carácter devolutivo mediante su acumulación con el IVA,*** *entrando en contradicción con su carácter de impuesto deducible de renta como mayor costo del bien en los términos del artículo 107 del Estatuto Tributario de acuerdo con el parágrafo 2° del artículo 167 de la Ley 1607 de 2012"* (negrilla fuera de texto).

Resulta apropiado asimismo observar el Oficio No. 004798 del 29 de enero de 2014 con ocasión del cual se expresara en torno a los artículos 176 de la Ley 1607 de 2012 y 14 del Decreto 568 de 2013:

"(...) tanto la ley como el decreto reglamentario contemplan la posibilidad de llevar el Impuesto Nacional a la Gasolina y al ACPM como descontable en la declaración del

Impuesto sobre las Ventas, en los términos anteriormente señalados, ***situación que es diferente a la posibilidad de solicitar en devolución el saldo a favor que se pueda generar****, tal como se procederá a explicar a continuación.*

Respecto de la forma como opera el descuento de este impuesto en la declaración de IVA y su correspondiente soporte, este Despacho se pronunció a través del oficio 058963 del 17 de septiembre de 2013 (...) del cual se destacan los siguientes apartes:

> *(...)*
>
> *(...) quienes tienen derecho a solicitar como descontable el 35% del Impuesto Nacional a la Gasolina y al ACPM, son los contribuyentes que ostentan la calidad de sujetos pasivos de este impuesto y que a su vez tengan el carácter de responsables del IVA, que para el caso en particular de la aplicación del artículo 176 de la Ley 1607 de 2012 y del artículo 14 del Decreto 0568 de 2013, serán las personas que adquieran de forma directa la gasolina o el ACPM del productor, las personas que importen gasolina o ACPM, y los productores cuando efectúen retiros para auto consumo o para disponer de la gasolina o del ACPM para otras actividades diferentes a la venta.*
>
> *(...)*

En cuanto a la segunda inquietud, relacionada con el soporte con que se debe probar y del cual se debe tomar el 35 % del Impuesto Nacional a la Gasolina descontable en IVA, el parágrafo del artículo 14 del Decreto 0568 de 2013, señala de manera expresa que : (...)

Lo anterior significa que cuando el sujeto pasivo del Impuesto Nacional a la Gasolina y al ACPM, que ostente la calidad de responsable del IVA simultáneamente, adquiera la gasolina o el ACPM del productor deberá exigir la factura de venta con el lleno de los requisitos legales y la discriminación de los impuestos correspondientes, para de esa forma poder tomar el 35% del descontable en IVA, y que generalmente corresponde en la mayoría de los casos al distribuidor mayorista.

En cuanto a la posibilidad de solicitar en devolución o compensación el saldo a favor que se pueda generar al tomar como descontable en la declaración del Impuesto sobre las Ventas el Impuesto Nacional a la Gasolina y al ACPM, es preciso señalar que sólo es posible solicitar en devolución o compensación de los saldos a favor generados por operaciones gravadas y exentas por las siguientes personas:

- *Responsables de los bienes y servicios exentos de que trata el artículo 481 del Estatuto Tributario*
- *Productores de los bienes exentos a que se refiere el artículo 477 ibídem*
- *Responsables de los bienes y servicios de que tratan los artículos 468-1 y 468-3 ibí·* *Responsables de los bienes y servicios de que tratan los artículos 468-1 y 468-3 ibí*

- *Quienes hayan sido objeto de retención en la fuente a título de impuesto sobre las ventas.*

En este orden de ideas, la devolución o compensación de los saldos a favor que generan los responsables del IVA <u>que no son exportadores</u>, productores de bienes exentos o sujetos de retención <u>no es procedente</u>, *siendo únicamente materia de imputación al periodo siguiente en los términos del literal a) del artículo 815 del Estatuto Tributario que establece:*

Artículo 815. Los contribuyentes o responsables que liquiden saldos a favor en sus declaraciones tributarias podrán:

a) Imputarlos dentro de su liquidación privada del mismo impuesto, correspondiente al siguiente período gravable.

(...)" (negrilla fuera de texto).

De modo que, conforme lo expuesto, no se encuentra procedente la aclaración del Oficio No. 066587 del 16 de diciembre de 2014, pronunciamiento que se reitera íntegramente.

En los anteriores términos se resuelve su consulta y cordialmente le informamos que tanto la normatividad en materia tributaria, aduanera y cambiaria, como los conceptos emitidos por la Dirección de Gestión Jurídica en estas materias pueden consultarse directamente en nuestra base de datos jurídica ingresando a la página electrónica de la DIAN: http://www.dian.gov.co siguiendo los iconos: "Normatividad" – "Técnica" y seleccionando los vínculos "doctrina" y "Dirección de Gestión Jurídica".

Atentamente,

PEDRO PABLO CONTRERAS CAMARGO
Subdirector de Gestión Normativa y Doctrina (E)

P/ARC

PwC impuestos en línea
pwc
Revisó: