

Dirección de Gestión Jurídica

**RADICADO VIRTUAL No.
000S2022903048**

100202208-046

Bogotá, D.C. 12 de abril de 2022

Ref.: Radicado N° 001152-100080364 del 25/06/2021

Cordial saludo, Sr. Segura.

De conformidad con el artículo 55 del Decreto 1742 de 2020, 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.

Mediante el radicado de la referencia, el peticionario solicita textualmente:

“(...) reconsiderar la doctrina consagrada en el Concepto de Unificación 001 de 2003 y en los conceptos 60508 de 2004 y 23246 de 2017, en la medida en que no existen elementos normativos que limiten el cómputo de impuestos descontables con ocasión de una corrección voluntaria a la declaración tributaria.”

En consecuencia, se realice una adecuada interpretación armónica y sistemática del artículo 496 del Estatuto Tributario y de los artículos 588 y 589 ib, en virtud del cual el Legislador estableció la oportunidad de reflejar los impuestos descontables en un determinado período gravable, sin limitar la oportunidad para corregir voluntariamente la declaración tributaria.” (Subrayado fuera del texto original).

En el Concepto N° 00001 del 19 de junio de 2003 se manifestó:

“DESCRPTORES: IMPUESTOS DESCONTABLES – OPORTUNIDAD (PAGINAS 349-351)

1.13. OPORTUNIDAD DE LOS DESCUENTOS.

(...)

Cuando se ha cumplido con los términos previstos en el Artículo 496 del Estatuto Tributario, es procedente el reconocimiento de los saldos a favor, condicionado al cumplimiento de los requisitos y formalidades de ley.

Dirección de Gestión Jurídica

En caso contrario, es decir, si no actúa dentro de la oportunidad del artículo 496 referido para solicitar los Impuestos descontables, los mismos no proceden aun cuando se incluyan en la corrección a la declaración presentada con posterioridad al término de dicha norma y en consecuencia no procederá la devolución o compensación del correspondiente saldo a favor.

La oportunidad prevista en el Artículo 496 es tan amplia que (...) 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.

(...)

En el evento en que el error haya sido el registro de los impuestos descontables debe tenerse en cuenta que la no contabilización de los descuentos dentro de la oportunidad prevista, acarrea su desconocimiento. (Subrayado fuera del texto original).

A su vez, en el Oficio N° 060508 del 13 de septiembre de 2004 se agregó:

“(...) se reitera que tanto para impuestos descontables como para las retenciones que se solicitan en la declaración de IVA, debe existir coincidencia entre la contabilización en debida forma y la solicitud en la declaración tributaria del período fiscal.” (Subrayado fuera del texto original).

En el Oficio N° 023246 del 28 de agosto de 2017 se indicó:

“(...) el IVA descontable una vez se haya causado y contabilizado en uno de los periodos correspondientes, podrá tomarse como descuento a efecto de la determinación del impuesto en la declaración de IVA del periodo que corresponda a su contabilización-, aunque la factura o documento equivalente como soporte tenga fecha posterior a la fecha de causación.

(...)

Frente a la coincidencia del periodo contabilizado con la oportunidad para solicitarlo en la declaración del impuesto sobre las ventas, es importante mencionar que el artículo 194 de Ley 1819 de 2016 ibídem, es claro y preciso al señalar que, contando con la posibilidad de contabilizar el impuesto descontable a partir de la fecha de su causación, la solicitud del impuesto descontable en la declaración de IVA debe realizarse en ese mismo periodo.” (Subrayado fuera del texto original).

Dirección de Gestión Jurídica

Ahora bien, las consideraciones de este Despacho son las siguientes:

Sea lo primero señalar que el artículo 496 del Estatuto Tributario -a partir de la modificación realizada por la Ley 1819 de 2016- establece diferentes oportunidades para la contabilización y solicitud de los impuestos descontables, según el responsable del IVA de que se trate, así:

*“OPORTUNIDAD DE LOS DESCUENTOS. <Artículo modificado por el artículo 194 de la Ley 1819 de 2016. El nuevo texto es el siguiente:> Cuando se trate de responsables que deban declarar bimestralmente, 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 del período en el cual se haya efectuado su contabilización.***

*Quando se trate de responsables que deban declarar cuatrimestralmente, las deducciones e impuestos descontables **sólo podrán contabilizarse en el período fiscal correspondiente a la fecha de su causación, o en el período cuatrimestral inmediatamente siguiente, y solicitarse en la declaración del período en el cual se haya efectuado su contabilización.***

*PARÁGRAFO. El impuesto sobre las ventas descontable para el sector de la construcción **sólo podrá contabilizarse en el período fiscal correspondiente a la fecha de su causación o en cualquiera de los dos períodos inmediatamente siguientes y solicitarse como descontable en el período fiscal en el que ocurra la escrituración de cada unidad inmobiliaria privada gravada con dicho impuesto.***

El impuesto sobre las ventas descontable debe corresponder proporcionalmente a los costos directos e indirectos atribuibles a las unidades inmobiliarias gravadas.

(...)” (Resaltado y subrayado fuera de texto).

Asimismo, se observa apropiado examinar los siguientes pronunciamientos del Consejo de Estado en torno a la reseñada disposición.

- i) Sentencia del 31 de marzo de 2011, Radicación N° 25000-23-27-000-2008-00089-01(17667), Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Cuarta, C.P. WILLIAM GIRALDO GIRALDO:

*“En cuanto a la oportunidad para solicitar los impuestos descontables, se observa que (...) para hacer efectivo este derecho **debe cumplirse el requisito de oportunidad a que se refiere el artículo 496 del Estatuto Tributario (...)***

(...)

Dirección de Gestión Jurídica

*(...) es presupuesto legal para la procedencia del impuesto descontable **la contabilización oportuna y la solicitud en la declaración del período en el cual se haya efectuado el asiento correspondiente.***

*De acuerdo con lo anterior, se advierte que **una es la oportunidad para contabilizar los impuestos descontables, y otra la indicada para solicitarlos o declararlos.** (...) En cuanto a la segunda, según la norma transcrita, debe hacerse la solicitud en la declaración que corresponda al período en el que se haya contabilizado.*

Teniendo en cuenta que las facturas fueron emitidas por el prestador del servicio en el bimestre mayo y junio de 2004, es en este periodo en el que se causó el impuesto. Por tanto, la oportunidad para contabilizar el impuesto descontable podía ser en dicho bimestre mayo – junio, o dentro de los dos períodos siguientes, esto es, julio – agosto / septiembre octubre, y, en consecuencia, debía solicitarse en la declaración del período en el que se hubiere contabilizado, el cual debía corresponder a uno de los antes vistos.

*En consecuencia (...) la sociedad tenía hasta el 31 de octubre de 2004 para incluir dentro de su declaración de impuesto sobre las ventas el impuesto descontable originado en las facturas emitidas en el bimestre 3 del año 2004, razón por la cual la Administración de Impuestos al **no cumplirse un término preclusivo, como el indicado en el artículo 496 del Estatuto Tributario, tiene la facultad para rechazar la solicitud de IVA descontable.***” (Resaltado y subrayado fuera de texto).

- ii) Sentencia del 5 de diciembre de 2011, Radicación N° 25000-23-27-000-2006-01069-01(17428), Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Cuarta, C.P. HUGO FERNANDO BASTIDAS BÁRCENAS:

*“La Sala considera que el IVA generado en la importación de bienes corporales muebles con destino a la producción o comercialización de bienes o servicios exentos, es descontable en el periodo en el que se cause y contabilice el impuesto o dentro de los dos periodos siguientes, lo anterior en a razón a que por disposición del artículo 496 del Estatuto Tributario, **el reconocimiento del descuento del IVA, está condicionado a la contabilización oportuna del impuesto a descontar.***

(...)

*(...) resulta oportuno señalar que esta disposición (artículo 485 del Estatuto Tributario) debe interpretarse en conjunto con lo establecido en el artículo 496 del Estatuto Tributario, norma de la que se infiere que **el reconocimiento del IVA descontable está sujeto a la verificación de la causación y***

Dirección de Gestión Jurídica

contabilización del impuesto a descontar dentro de la oportunidad expresamente prevista, de tal manera que si no se cumple esa condición, se pierde el derecho al descuento.

(...)

Por consiguiente, para la Sala es claro que, el reconocimiento del IVA descontable a que hace referencia el artículo 485 del Estatuto Tributario, además de estar condicionado a los precisos términos de la norma, exige el cumplimiento de dos condiciones adicionales, a saber: la contabilización del impuesto causado dentro de la oportunidad fijada por el artículo 429 y, la solicitud del descuento en el mismo periodo de la contabilización.” (Subrayado y resaltado fuera del texto original).

Esto último también fue sostenido por la Corporación en comentario en la sentencia del 25 de mayo de 2017, Radicación N° 17001-23-33-000-2013-00023-01(20814), C.P. JORGE OCTAVIO RAMÍREZ RAMÍREZ.

De la lectura de lo antepuesto, encuentra necesario esta Dirección reconsiderar la línea doctrinal planteada desde el Concepto N° 00001 del 19 de junio de 2003 en torno a la posibilidad de solicitar los impuestos descontables a través de la corrección de la declaración tributaria, con base en los siguientes argumentos:

- i) El artículo 496 del Estatuto Tributario no hace distinción alguna en torno a la declaración tributaria en la cual se deben solicitar los impuestos descontables, más allá de que se trate de la declaración correspondiente al período gravable en el que éstos fueron contabilizados.

En este sentido, dicha declaración puede tratarse de la inicialmente presentada, así como de la que posteriormente se efectúe a título de corrección, ya que en ningún caso se altera la condición antes mencionada, esto es, que se trate de la declaración del período en el cual se efectuó la referida contabilización.

Esto implica, desde luego, el imperativo de atender los términos dispuestos en los artículos 588 y 589 del Estatuto Tributario, según se trate de una corrección que aumente el impuesto a cargo o disminuya el saldo a favor, o viceversa.

- ii) Según la jurisprudencia del Consejo de Estado, previamente destacada, el artículo 496 *ibidem* prevé un “término preclusivo” cuyo incumplimiento acarrea “la pérdida del derecho al descuento”, lo cual -para este Despacho- se refiere a la oportunidad para contabilizar los impuestos descontables y no a la oportunidad para solicitarlos.

En efecto, sea de reiterar que la norma en comentario dispone que dicha contabilización **sólo** podrá adelantarse:

Dirección de Gestión Jurídica

- En el período fiscal correspondiente a la fecha de causación del IVA, o en uno de los tres períodos bimestrales inmediatamente siguientes (en el caso de responsables que deben declarar bimestralmente).
- En el período fiscal correspondiente a la fecha de causación del IVA, o en el período cuatrimestral inmediatamente siguiente (en el caso de responsables que deben declarar cuatrimestralmente).
- En el período fiscal correspondiente a la fecha de causación del IVA, o en cualquiera de los dos períodos inmediatamente siguientes (para el sector de la construcción).

No obstante, también se considera que se pierde el referido derecho cuando no habiéndose solicitado los impuestos descontables en la declaración inicial, tampoco se lleva a cabo su corrección dentro de la oportunidad legal con dicha finalidad.

Por ende, es de concluir que la solicitud de los impuestos descontables se debe realizar en la declaración del IVA del período gravable en el cual se hayan contabilizado, ya sea que se trate de la declaración inicialmente presentada o de su corrección.

En los anteriores términos se reconsidera lo explicado en torno a la oportunidad de los impuestos descontables en el Concepto N° 00001 del 19 de junio de 2003 y en los Oficios N° 060508 del 13 de septiembre de 2004 y N° 023246 del 28 de agosto de 2017.

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” –“Doctrina”–, dando click en el link “Doctrina Dirección de Gestión Jurídica”.

Atentamente,



LILIANA ANDREA FORERO GÓMEZ

Directora de Gestión Jurídica

UAE-DIAN

Car. 8 N° 6C-38 Piso 4, Edificio San Agustín.

Bogotá D.C.

Proyectó: ARC

Revisó: NBA y LAPG