

CONCEPTO 01489 DEL 30 DE ENERO DE 2017
DIRECCIÓN DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES

Bogotá, D.C.

Señores

CONTRIBUYENTES

UAE – DIAN

Bogotá D.C.

Ref: Radicado 000001 del 30/01/2017

PRIMER CONCEPTO GENERAL DEL IMPUESTO A LAS VENTAS – IVA

LEY 1819 DE 2016

La Dirección de Gestión Jurídica y la Subdirección de Gestión Normativa y Doctrina, en ejercicio de las funciones asignadas por los artículos 19 y 20 del Decreto 4048 de 2008, relacionadas con la interpretación de las normas tributarias de competencia de la DIAN y en aras a consolidar la unificación de criterios, orientar y precisar aspectos relacionados con los cambios efectuados al Impuesto a las ventas IVA, emite el presente concepto unificado en su primera versión, dado el alto número de consultas relacionadas con los temas aquí expuestos.

1) VIGENCIA Y APLICACIÓN DE LA NUEVA TARIFA DEL IVA:

La nueva tarifa general del impuesto sobre las ventas, que debe aplicarse en la causación por las importaciones, ventas de bienes y prestación de servicios gravados con IVA a partir del 1 de enero de 2017 es del 19%, de conformidad con el artículo 184 de la Ley 1819 de 2016 que modificó el artículo 468 del Estatuto Tributario.

En consecuencia la tarifa general del IVA del 19%, está vigente desde el 1º de enero de 2017.

No se aplica la nueva tarifa del IVA de manera transitoria, en los siguientes casos:

- 1- En la venta directa al público de mercancías premarcadas directamente o en góndola, existentes en mostradores, efectuada por los establecimientos de comercio cuando éstos opten por venderlas con el precio de venta al público ya fijado, de conformidad con las disposiciones del impuesto sobre las ventas aplicables antes

de la entrada en vigencia de la Ley 1819 de 2016, en tanto efectúa la remarcación de precios por cambio de la tarifa de IVA. Caso en el cual a partir del 1 de febrero de 2017 están en la obligación de aplicar la tarifa nueva del IVA al 19%. (Artículo 198 de la Ley 1819 de 2016).

- 2- En la ejecución de los contratos celebrados con entidades públicas o estatales antes de la vigencia de la Ley 1819 de 2016, dado que la tarifa del IVA será la vigente en la fecha de la resolución o acto de adjudicación, o suscripción del respectivo contrato.

Si tales contratos son adicionados, a dicha adición le son aplicables las disposiciones vigentes al momento de la celebración de dicha adición, esto es que si se da una adición en el transcurso del año 2017, tal adición será gravada con la tarifa del IVA al 19%. (Artículo 192 de la Ley 1819 de 2016)

- 3- En los contratos de construcción

- 4- n e interventorías derivados de los contratos de concesión de infraestructura de transporte suscritos por las entidades, dado que el régimen del impuesto sobre las ventas aplicable a dichos contratos será el vigente en la fecha de la suscripción del respectivo contrato.

Si tales contratos son adicionados, a dicha adición le son aplicables las disposiciones vigentes al momento de la celebración de dicha adición. (Artículo 193 de la Ley 1819 de 2016).

2) PLAZO MÁXIMO PARA REMARCACIÓN DE PRECIOS POR CAMBIO DE TARIFA DEL IVA:

No obstante, la tarifa general del impuesto sobre las ventas vigente antes del 1 de enero de 2017, esto es la tarifa del 16%, que regía con anterioridad a la promulgación de la Ley 1819 de 2016, por efecto del plazo máximo otorgado para remarcación de precios por cambio de tarifa del IVA de acuerdo con el artículo 198 de la mencionada Ley, podrá aplicarse durante el mes de enero de 2017.

Para optar por esta situación temporal y poder vender con el precio de venta al público ya fijado que incluye la tarifa del IVA anterior, el responsable del IVA del régimen común, deberá observar lo siguiente:

1. Que la respectiva venta directa al público sea realizada por establecimiento de comercio y corresponda a mercancías premarcadas directamente o en góndola.
2. Que tales mercancías o bienes existan en mostradores o se encuentren exhibidos para la venta al público.

La norma no exceptúa el tipo del bien, mercancía o producto, que se venda al público de manera directa y premarcado por el establecimiento de comercio.

Una vez vencido el plazo de transición para adelantar la remarcación de las mercancías con los precios de venta al público ajustados con la nueva tarifa del IVA, las mercancías que se vendan tendrán un IVA del 19% el que será obligatorio a partir del 1 de febrero de 2017.

Téngase en cuenta los términos técnicos utilizados como mostrador o tienda virtual, de acuerdo a la tecnología virtual respecto a la mercancía que se comercializa por estos medios.

3) EFECTO DE LA DUPLICIDAD DE LA TARIFA DEL IVA POR REMARCACIÓN DE PRECIOS DE VENTA, EN LA DECLARACIÓN A PRESENTAR POR EL PRIMER BIMESTRE O PRIMER CUATRIMESTRE DEL IVA DEL 2017:

Cuando el responsable del Impuesto a las ventas en establecimiento de comercio con venta directa al público de mercancías premarcadas directamente o en góndola, haya optado por vender en el mes de enero de 2017 con el precio de venta al público ya fijado a la tarifa general del IVA del 16%, y luego a partir del mes de febrero de 2017 cumplió con las modificaciones establecidas por la Ley 1819 remarcando y vendiendo sus mercancías a la nueva tarifa del IVA del 19%, si su periodo a declarar es bimestral deberá presentar una sola declaración por tal periodo (Enero-Febrero), en la fecha que el Decreto de Plazos establece, independiente de la tarifa de IVA que haya aplicado en el mes de enero de 2017.

Igual sucede con el responsable del IVA, que haya optado por el mismo procedimiento, quien presentará una sola declaración por el primer cuatrimestre (Enero- Abril), en la fecha que el Decreto de Plazos establece, independiente de la tarifa de IVA que aplicó en enero de 2017.

El mismo tratamiento para presentar las declaraciones del IVA, según el periodo que le corresponda al responsable del IVA, se dará cuando en el mismo mes de enero de 2017 se den operaciones de venta de mercancías premarcadas a la tarifa del IVA del 16% y venta de mercancías al 19%.

Sólo habrá lugar a la presentación de una sola declaración sin importar la duplicidad de tarifas del IVA, por efectos del cambio y simultaneidad de operaciones gravadas con una y otra tarifa.

4) CONTRATOS CELEBRADOS CON ENTIDADES PÚBLICAS:

Para efectos tributarios en la aplicación del impuesto a las ventas en los contratos celebrados con entidades públicas o estatales del orden nacional o territorial antes del 1 de enero de 2017, se deben tener en cuenta, dos situaciones que contienen los artículos 192 y 193 de la Ley 1819 de 2017:

1. El artículo 192 de la Ley 1819 de 2016, lo que mantiene estable y es aplicable a los contratos celebrados con entidades públicas o estatales, es la tarifa del IVA vigente a la fecha de la resolución o acto de adjudicación, o suscripción del respectivo contrato, salvo en caso de adición de éste relacionada con un mayor valor del contrato, ya sea por efecto de alguna modificación o prórroga, en cuyo caso le será aplicable la tarifa vigente al momento de la celebración de dicha adición.

Por ejemplo, si cuando se suscribió el contrato estatal en diciembre de 2016 la tarifa del IVA por compra y suministro de bienes era del 16%, y el 31 de enero se suscribe una adición por un mayor valor de suministros, la nueva tarifa aplicable a la adición del contrato será del 19%, entre otros casos.

2. En tanto que el artículo 193 de la Ley 1819 de 2016, hace referencia es a los contratos de construcción e interventorías derivadas de los contratos de concesión de infraestructura de transporte suscritos por las entidades públicas o estatales, caso en el cual lo que se mantiene estable es el régimen del impuesto sobre las ventas que se encontraba vigente al momento de la suscripción del respectivo contrato, salvo que se dé una adición al contrato ya sea por efecto de alguna modificación o prórroga, caso en el cual al monto adicionado le será aplicable el régimen del impuesto sobre las ventas que se encuentre vigente al momento de la celebración de dicha adición.

Por ejemplo: si un contratista cuando se suscribió el contrato estatal de construcción derivado de un contrato de concesión de infraestructura de transporte, pertenecía a un régimen del impuesto a las ventas, pero en el desarrollo del mismo han cambiado las condiciones y demás requisitos del régimen este se mantiene, pero, si en el transcurso de su ejecución hay lugar a una adición que conlleva a un mayor valor del contrato generado

por modificación o prórroga, se hará efectivo dicho cambio de régimen en el momento de la adición del respectivo contrato, aplicando las normas del IVA que se encuentran vigentes.

Como se observa, cada artículo cumple una finalidad diferente dentro del marco del Impuesto a las Ventas.

Los contratos celebrados con entidades públicas o estatales, que no estén dentro de los supuestos de los artículos 192 y 193 de la Ley 1819 de 2016 ya explicados, cualquier modificación consagrada en la Ley 1819 de 2016 entrará a ser aplicada a partir de la entrada en vigencia de la mencionada ley.

Respecto a las importaciones, la tarifa de impuesto sobre las ventas a aplicar en la importación de bienes para el cumplimiento de los contratos estatales celebrados por proveedores del exterior directamente con entidades públicas o del Estado es la vigente al momento de la resolución o acto de adjudicación, o suscripción del respectivo contrato.

En caso de que el contratista del Estado tenga que cancelar un mayor IVA a los proveedores de bienes nacionales y/o extranjeros o servicios por el suministro o la prestación de éstos, es una situación que debe resolverse desde el punto de vista contractual.

5) CAUSACIÓN DEL IMPUESTO A LAS VENTAS PARA CONTRATOS ENTRE PARTICULARES EN CASOS DIFERENTES A LOS PREVISTOS EN LOS ARTÍCULOS 192 Y 193 DE LA LEY 1819 DE 2016 :

Ahora bien, en los contratos de venta de bienes o prestación de servicios entre particulares, para los demás eventos o situaciones diferentes a los previstos en los artículos 192 y 193 de la Ley 1819 de 2016, la causación general del IVA en las ventas de mercancías o bienes, en los retiros, en las prestaciones de servicios y en las importaciones, se aplica la regla señalada en el artículo 429 del Estatuto Tributario, en donde se establece:

"ARTICULO 429. MOMENTO DE CAUSACIÓN. El impuesto se causa:

- a. En las ventas, en la fecha de emisión de la factura o documento equivalente y a falta de éstos, en el momento de la entrega, aunque se haya pactado reserva de dominio, pacto de retroventa o condición resolutoria.*
- b. En los retiros a que se refiere el literal b) del artículo 421, en la fecha del retiro.*

- c. *En las prestaciones de servicios, en la fecha de emisión de la factura o documento equivalente, o en la fecha de terminación de los servicios o del pago o abono en cuenta, la que fuere anterior.*

PARAGRAFO. Cuando el valor convenido sufiere un aumento con posterioridad a la venta, se generará el impuesto sobre ese mayor valor, en la fecha en que éste se cause".

Así las cosas, por ejemplo en la prestación de los servicios gravados con el IVA, cuya terminación del servicio se dio en el año 2016, aunque la factura y el pago se produzca en el mes de enero de 2017, se facturará a la tarifa del 16%, dado que ocurrió primero la prestación del servicio en fecha anterior al 1º de enero de 2017.

Cuando se trate de la venta de mercancías o bienes gravados con el IVA, se causará y cobrará la tarifa del IVA que esté vigente en la fecha la expedición de la factura o documento equivalente y a falta de éstos, en el momento de la entrega del bien.

6) REVERSIÓN DEL IVA POR DEVOLUCIÓN DE MERCANCIAS O ANULACIÓN DE VENTA DE MERCANCIAS:

Cuando se devuelven mercancías o se dan anulaciones de ventas de mercancías, deberá efectuarse la reversión de la transacción inicial, procediendo a efectuar la operación de reversión del IVA a la tarifa que fue aplicable en dicha transacción, esto es, que si la devolución o anulación de la mercancía se adquirió con una tarifa del 16% su reversión se hará a esta tarifa y no a la tarifa del 19%.

7) PLAZO PARA PRESENTAR DECLARACIONES DE IVA SIN EFECTO LEGAL ALGUNO:

De conformidad con el artículo 273 de la Ley 1819 de 2016, los responsables del impuesto sobre las ventas que a 30 de noviembre de 2016 tengan declaraciones de IVA, que hayan sido presentadas en un periodo diferente al obligado, de conformidad con lo previsto en el Parágrafo 2 del artículo 1.6.1.6.3 del Decreto 1625 de 2016, y por ende están consideradas sin efecto legal alguno, cuentan con cuatro (4) meses que vencen el próximo 29 de abril de 2017, para presentar dichas declaraciones sin liquidar ni pagar sanciones de extemporaneidad ni los intereses moratorios.

Los valores efectivamente pagados con las declaraciones iniciales podrán ser tomados como un abono al saldo a pagar en la declaración del IVA del

periodo correspondiente.

8) TARIFA Y CARÁCTER PLURIFÁSICO DEL IVA EN LA VENTA DE LICORES, VINOS APERITIVOS Y SIMILARES:

De conformidad con los artículos 185 de la Ley 1819 de 2016, 32 y 33 de la Ley 1816 de 2016, la tarifa especial del IVA sobre licores, vinos, aperitivos y similares de que trata el artículo 202 de la Ley 223 de 1995, es del 5%.

Por otra parte el carácter del Impuesto al Valor Agregado en la venta de licores, vinos, aperitivos y similares es plurifásico, toda vez que el artículo 33 de la Ley 1816 de 2016, hace referencia a los responsables, sin excluir a alguno de los participantes del ciclo económico del IVA.

9) GRANDES CONTRIBUYENTES CONTINUAN COMO AGENTES DE RETENCIÓN EN LA FUENTE A TÍTULO DEL IMPUESTO A LAS VENTAS, SALVO A LOS PERTENECIENTES AL RÉGIMEN SIMPLIFICADO:

El artículo 376 de la Ley 1819 de 2016 derogó el numeral 4º del artículo 437-2 del Estatuto Tributario; así las cosas, en ningún caso la adquisición de bienes o servicios gravados de personas pertenecientes al régimen simplificado por parte de responsables del régimen común dará lugar a la práctica de retención del IVA teórico.

Ahora bien, la lectura de dicha derogatoria debe realizarse de manera sistemática con lo señalado en el numeral 2º del artículo 437-2 del Estatuto Tributario, el cual dispone:

"ARTICULO 437-2. AGENTES DE RETENCIÓN EN EL IMPUESTO SOBRE LAS VENTAS. <Artículo adicionado por el artículo 9o. de la Ley 223 de 1995. El nuevo texto es el siguiente:> Actuarán como agentes retenedores del impuesto sobre las ventas en la adquisición de bienes y servicios gravados:

(...)

*2. <Numeral modificado por el artículo 49 de la Ley 488 de 1998. El nuevo texto es el siguiente:> **Quienes se encuentren catalogados como grandes contribuyentes por la Dirección de impuestos y Aduanas Nacionales, sean o no responsables del IVA, y los que mediante resolución de la DIAN se designen como agentes de retención en el impuesto sobre las ventas.**"*

(negrilla fuera de texto).

Por tanto, quienes se encuentren calificados como grandes contribuyentes deberán continuar obrando como agentes de retención a título del impuesto sobre las ventas, salvo en aquellos casos que adquieran bienes o servicios gravados de personas pertenecientes al régimen simplificado, toda vez que la figura del IVA teórico fue suprimida con la Ley 1819 de 2016.

Finalmente, la misma consecuencia señalada con antelación se predica de la responsabilidad prevista en el literal e) del artículo 437, toda vez que al no existir obligación de retener en las transacciones con el régimen simplificado como se enunció, implica de manera correlativa la eliminación de la citada responsabilidad.

10) RESPONSABLES Y EFECTO DEL CARÁCTER PLURIFÁSICO EN LA VENTA DE DERIVADOS DEL PETRÓLEO:

Por efectos de la modificación que hizo el artículo 181 de la Ley 1819 de 2016 al artículo 444 del Estatuto Tributario, se consagraron como responsables del IVA en la venta de derivados del petróleo:

1. Los productores,
2. Los importadores,
3. Los vinculados económicos de unos y otros,
4. Los distribuidores mayoristas y/o
5. Los comercializadores industriales.

Situación que conlleva a inferir que el carácter del Impuesto al Valor Agregado en la venta de derivados del petróleo es plurifásico.

De conformidad con el artículo 488 del Estatuto Tributario, el impuesto sobre las ventas facturado en la adquisición de productos derivados del petróleo, podrá ser descontado por el adquirente, cuando este sea responsable del impuesto sobre las ventas, los bienes adquiridos sean computables como costo o gasto de la empresa y se destinen a operaciones gravadas con el impuesto sobre las ventas o a operaciones exentas.

Cuando los bienes adquiridos se destinen indistintamente a operaciones gravadas, exportaciones y operaciones excluidas del impuesto, 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 del período fiscal correspondiente.

Cuando los bienes de que trata este artículo sean adquiridos a un distribuidor no responsable del IVA por la venta de tales bienes, para efectos de que el adquirente responsable pueda descontar el IVA implícito en el precio del producto, el distribuidor minorista certificará al adquirente, por cada operación, el valor del IVA que le haya sido liquidado por parte del distribuidor mayorista en la adquisición de los bienes.

Atentamente,

LILIANA ANDREA FORERO GOMEZ

Directora de Gestión Jurídica

PEDRO PABLO CONTRERAS C.

Subdirector de Gestión Normativa y Doctrina