

CONCEPTO 34722 DEL 20 DE DICIEMBRE DE 2016
DIRECCIÓN DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES

Bogotá, D.C.

Señora

MARCELA GARZÓN AMAYA

Calle 100 #11A-35 Piso 3

Bogotá D.C.

Ref.: Radicados No. 000319 del 12/08/2016 y 029911 del 5/09/2016

Tema	Procedimiento Tributario
Descriptor	Deberes Formales del Contribuyente Declaración Bimestral del Impuesto Sobre las Ventas
Fuentes formales	Artículos 479, 481, 499 y 600 del Estatuto Tributario, 24 del Decreto 1794 de 2013, 10 del Código de Comercio; Oficio No. 005603 del 25 de enero de 2007, Concepto No. 03009883 del 21 de abril de 2003 de la Superintendencia de Sociedades.

Atento saludo, Sra. Marcela:

De conformidad con el artículo 20 del Decreto 4048 de 2008, es función de esta Dirección absolver las consultas escritas que se formulen sobre la interpretación y aplicación de las normas tributarias de carácter nacional, aduaneras y cambiarias en lo de competencia de la Entidad.

Mediante el radicado de la referencia solicita la reconsideración del Oficio No. 020372 del 2 de agosto de 2016 ya que considera que dicho pronunciamiento viola los artículos 481 y 600 del Estatuto Tributario, así como los artículos 395 del Decreto 2685 de 1999 y 34 del Decreto 390 de 2016.

Argumenta que, "[a]l leer en conjunto los artículos 481 y 600 del E.T. se concluye que la periodicidad con la que deben declarar los exportadores el impuesto sobre las ventas (...) es **bimestral en atención a la actividad de exportación que ejercen** y no a los ingresos brutos declarados en el año anterior" (negrilla fuera de texto).

Al respecto, aclara que "[e]n concordancia, con la simple lectura del artículo 481 del E.T. son bienes exentos los que se encuentren listados en

la norma, dando lugar a la devolución bimestral del IVA pagado. Así el literal a) del artículo cita expresamente 'los bienes corporales muebles que se exporten', esto **hace alusión a una actividad material de exportación efectiva y no a una simple confirmación de una calidad en el RUT**" (negrilla fuera de texto).

Agrega asimismo:

*"(...) desde el punto de vista aduanero el artículo 395 del Decreto 2685 de 1999 establece que 'Se considera exportación, la venta y salida a mercados externos de los bienes producidos, transformados, elaborados o almacenados, por los Usuarios Industriales y Comerciales, de acuerdo con los términos y condiciones establecidos en el presente decreto'. En esta medida, solo existe exportación en tales términos y **no puede ser considerado como tal aquel que no la ejerza y simplemente tiene la calidad inscrita porque aspira a exportar en el futuro. (...)***

*Igualmente, el artículo 34 del Decreto 390 de 2016 contempla que será considerado como exportador autorizado la persona jurídica o natural que sea calificada expresamente por la DIAN y que cumpla con los requisitos del numeral 2 del artículo 42 del mismo Decreto, dentro de los cuales se encuentra 'Haber realizado operaciones superiores a cuatro (4) declaraciones aduaneras de exportación definitivas en el año inmediatamente anterior a la solicitud'. Por lo tanto, **será exportador únicamente quien desarrolle efectivamente actividades de exportación, con una periodicidad sustancial dentro del año inmediatamente anterior.**" (negrilla fuera de texto).*

Ahora bien, habiéndose consultado si un contribuyente que inicia el año gravable inscrito como exportador en el RUT debía presentar su declaración del impuesto sobre las ventas de manera bimestral, "pese a que no se ejecuta ninguna actividad de exportación en el curso de su operación, ni posee ingresos brutos al 31 de diciembre del año gravable anterior que sean iguales o superiores a 92.000 UVT", en el pronunciamiento objeto de disenso se expresó:

*"(...) los exportadores deben inscribirse con tal carácter en el RUT, por ostentar la calidad de responsables, en cuanto a los bienes y servicios que se encuentran en la categoría de exentos, expresados a la luz de los artículos 479 y 481 del Estatuto Tributario, **están en la obligación de presentar bimestralmente la respectiva***

declaración de IVA en las fechas señaladas en el numeral 1° del artículo 600 del E. T.

Con el artículo 19 de la Ley 863 de 2003, se adiciona el Artículo 555-2 al Estatuto Tributario, mediante el cual el Registro Único Tributario sustituye el Registro de Exportadores y el Registro Nacional de Vendedores, los cuales quedan eliminados con esta incorporación por ende todas las referencias legales a dichos registros se entenderán respecto del RUT.

Vale la pena recordar que **para efectos fiscales se tiene en cuenta la información registrada en el RUT, ésta tiene la característica de ser considerada veraz y tendrá una serie de efectos entre ellos el surgimiento de obligaciones formales como realizar declaraciones de IVA bimestralmente en determinadas situaciones.**

(...)

(...) para quienes estén definidos en la periodicidad bimestral por el monto de sus ingresos, pueden cambiar de bimestral a cuatrimestral o anual, **siempre que registren la modificación de categoría en el RUT el primer bimestre del año; además es esencial que cuenten con la respectiva certificación expedida por un Contador Público o Revisor Fiscal, de no cumplir con este requerimiento estará sujeto a la obligación de presentar declaraciones de IVA bimensualmente (...)**" (negrilla fuera de texto).

Así las cosas y en aras de brindar una adecuada respuesta a la solicitud de reconsideración previamente transcrita, se hace necesario examinar la normativa tributaria pertinente.

Para el efecto, el numeral 1° del artículo 600 del Estatuto Tributario dispone la declaración y pago bimestral del impuesto sobre las ventas "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**" (negrilla fuera de texto).

A su vez, el artículo 479 *ibídem* precisa que "[t]ambién se encuentran exentos del impuesto, los bienes corporales muebles **que se exporten**" (negrilla fuera de texto). En el mismo sentido, el literal a) del artículo 481

siguiente señala que tienen la calidad de bienes exentos del IVA con derecho a devolución bimestral "[l]os bienes corporales muebles **que se exporten**" (la negrilla es nuestra).

Por su parte, el artículo 437 *ibídem* establece que son responsables del impuesto sobre las ventas:

"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 éstos.

c. Quienes presten servicios.

d. Los importadores.

e. Los contribuyentes pertenecientes al régimen común del impuesto sobre las ventas, cuando realicen compras o adquieran servicios gravados con personas pertenecientes al régimen simplificado, por el valor del impuesto retenido, sobre dichas transacciones.

f. Los contribuyentes pertenecientes al régimen común del impuesto sobre las ventas, por el impuesto causado en la compra o adquisición de los bienes y servicios gravados relacionados en el artículo 468-1, cuando estos sean enajenados o prestados por personas naturales no comerciantes que no se hayan inscrito en el régimen común del impuesto sobre las ventas.

(...)".

De manera que, de una lectura sistemática de las antepuestas disposiciones podría pensarse, que están obligados a la declaración y pago bimestral del impuesto sobre las ventas las personas naturales y/o jurídicas, responsables de dicho tributo, que realicen efectivamente actividades de exportación, no bastando así únicamente con encontrarse inscritos en el RUT como exportadores, como pasará a explicarse a continuación:

Del numeral 1º del artículo 600 *ibídem* se desprenden 3 subcategorías, independientes entre sí, dentro de la categoría de obligados a la

declaración y pago bimestral del IVA, estas son: i) responsables calificados como grandes contribuyentes, ii) personas naturales y jurídicas, responsables, "*cuyos ingresos brutos a 31 de diciembre del año gravable anterior sean iguales o superiores a noventa y dos mil (92.000) UVT*" y iii) responsables de que tratan los artículos 477 y 481 del citado cuerpo normativo.

De acuerdo a lo anterior, un responsable del IVA catalogado como gran contribuyente o que venda cualquiera de los bienes de que tratan los referidos artículos 477 y 481 - bienes exentos del impuesto sobre las ventas que dan derecho a devolución - está llamado al cumplimiento de las citadas obligaciones tributarias bimestralmente, sin que resulte relevante para el caso el monto de los ingresos brutos percibidos en el año gravable anterior.

Tan es así, que precisamente el artículo 24 del Decreto 1794 de 2013 insta que "[d]e 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" (negrilla fuera de texto).

Ahora bien, centrando el análisis en el tema de discusión, surge el siguiente planteamiento: ¿Es responsable en los términos del artículo 481 del Estatuto Tributario la persona natural y/o jurídica que se encuentra inscrita como exportador en el RUT o quien realiza efectivamente una operación de exportación?

Como se ha anunciado previamente, este Despacho se inclina por la segunda opción con base en las siguientes consideraciones:

Conforme a la letra del texto del artículo 437 del Estatuto Tributario, es viable afirmar que la calidad de responsable del impuesto sobre las ventas emerge de una realidad material y no de una formal; en otras palabras, es resultado de la realización de una transacción económica que acarrea la generación del mencionado tributo, no así de la inscripción en el Registro Único Tributario, lo que sin embargo, no puede interpretarse en perjuicio del cumplimiento de las obligaciones de inscripción y actualización del citado registro en los términos del Decreto 2460 de 2013.

A modo de ejemplo, no debe perderse de vista que, de conformidad con el artículo 499 *ibídem*, pertenecen al régimen simplificado del IVA "*las personas naturales comerciantes y los artesanos, que sean minoristas o detallistas; los agricultores y los ganaderos, **que realicen operaciones***

gravadas, así como quienes presten servicios gravados" (negrilla fuera de texto), siempre y cuando cumplan las condiciones fijadas en la disposición en comento.

A la par, ya que el citado artículo 499 hace referencia al vocablo "comerciantes", resulta valido tener en cuenta lo consagrado en el artículo 10 del Código de Comercio, norma en la cual se definen como "las personas que **profesionalmente se ocupan** en alguna de las actividades que la ley considera mercantiles" (negrilla fuera de texto), reconociendo así una primacía de la realidad material sobre la formal, como también concluye la Superintendencia de Sociedades en el Concepto No. 03009883 del 21 de abril de 2003:

*"La doctrina al explicar la definición legal del comerciante señala que, 'a diferencia de otras profesiones, **la de comerciante se manifiesta en la realización de actos jurídicos.**' (negrilla fuera de texto).*

Aunado a lo anterior, la Administración Tributaria reconoció el carácter meramente declarativo del Registro Único Tributario sobre la materia en el Oficio No. 005603 del 25 de enero de 2007:

*"El error de haberse inscrito en el RUT como responsable del impuesto sobre las ventas, **cuando la verdad real no corresponde a lo informado** por el contribuyente en el formulario RUT, **no lo hace responsable de la obligación formal de declarar.** Lo anterior sin perjuicio de las sanciones previstas en el artículo 658-3 del Estatuto Tributario (...)" (negrilla fuera de texto).*

Empero, sin perjuicio de lo expuesto hasta este punto, se debe evaluar el principio de seguridad jurídica, visto desde la óptica del contribuyente como desde la arista de la administración. Si bien como se manifestó, el RUT tiene efectos meramente declarativos y no constitutivos, también es cierto, y genera confianza legítima para ambos que los datos que se encuentran allí consignados son veraces y por lo tanto se pueden adelantar los diversos procesos con base en ellos.

Es tanta la certeza y seguridad jurídica que genera para ambas partes los datos que se encuentran en el RUT, que a manera de ejemplo el cambio de dirección para efectos de las notificaciones, la anterior seguirá operando por un término de 3 meses después de la modificación, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 563 del E.T., por lo cual se genera una confianza legítima para ambos.

De acuerdo a lo anterior, no podría la administración desconocer el principio de seguridad jurídica y de confianza legítima, pues como se expresó de la información consignada en el RUT parte la administración para adelantar sus procedimientos, y como se manifestó, dicha confianza se genera para ambos.

Luego, este Despacho considera que, en lo que respecta a la declaración y pago del impuesto sobre las ventas, la calidad de exportador informada en el Registro Único Tributario permite confirmar que el respectivo contribuyente es responsable del cumplimiento de las citadas obligaciones tributarias bimestralmente durante el respectivo año, ya sea que haga o no una exportación en el transcurso del mismo, pero siempre y cuando haya realizada una primera actividad de exportación que le otorgó la calidad de exportador, calidad que permanece hasta que no cancele tal responsabilidad en el RUT.

En dicho orden de ideas, por los argumentos expuestos se aclara y precisa la postura planteada en el Oficio No. 020372 del 2 de agosto de 2016.

Por otro lado, vale la pena aclarar que, en cuanto a la periodicidad para la declaración del Impuesto sobre las Ventas, el mencionado artículo 600 del E.T., es claro en establecer los requisitos para pertenecerá uno u otro periodo, poniendo en cabeza del contribuyente la responsabilidad de así informarlo.

Ahora bien, cuando el obligado tributario, presenta sus declaraciones del impuesto sobre las ventas en un periodo diferente al que estaba obligado, estas no producirán efecto legal alguno, pues así lo dispone el parágrafo 2 del artículo 24 del Decreto 1794 de 2013:

"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 2o. *Los responsables cuyo periodo gravable es cuatrimestral o anual conforme a lo establecido en el presente artículo, que hubieren presentado la declaración del impuesto sobre las ventas en forma bimestral, deberán presentar la declaración de*

acuerdo con el periodo que les corresponde. Las declaraciones que se hubieren presentado en periodos diferentes a los establecidos por la ley no tienen efecto legal alguno; por lo tanto, los valores efectivamente pagados con dichas declaraciones podrán ser tomados como un abono al saldo a pagar en la declaración del impuesto sobre las ventas del periodo correspondiente." (El subrayado es nuestro)

Ahora bien, en cuanto si se deberá emitir un acto por parte de la administración que de cuenta, que el contribuyente erró en la determinación del periodo de declaración del IVA, y que por lo tanto la declaración presentada no tendrá efecto legal alguno. Teniendo en cuenta la reiterada jurisprudencia del Consejo de Estado, que entre otros fallos ha manifestado que se deberá en estos casos, emitir un acto donde se informe al contribuyente dicha situación, y así no vulnerar su derecho de defensa; diferente al efecto al que se refiere el artículo 580 - 1 del E.T., el cual si opera *ipso iure*

En el presente caso opera ipso iure no por disposición del artículo 580-1 del Estatuto (sic) Tributario, sino por disposición expresa del parágrafo 2 del artículo 24 del Decreto 1794 de 2013, el cual goza de presunción de legalidad y es de obligatorio cumplimiento, y siempre cuando corresponda a una apreciación objetiva e indiscutible por parte de la Administración Tributaria como es los ingresos brutos o que esté el responsable en las resoluciones de Grandes Contribuyentes.

Otros aspectos que dependen de la voluntad del responsable como continuar o no como exportador y condiciones de estar dentro de los responsables de que trata los artículos 477 y 481 del Estatuto Tributario que requiere un mayor trabajo investigativo por parte de fiscalización, debe darse por no presentada la declaración mediante un auto motivado y respecto del cual se pueda ejercer el derecho de defensa por parte del responsable.

Una vez desconocidos mediante el acto respectivo los efectos legales de la indebida presentación de la declaración, deberá la administración iniciar el respectivo procedimiento de aforo por aquellos periodos que fueron declarados de manera errónea.

En este orden de ideas, se aclaran los Oficios No. 020372 del 2 de agosto de 2015 y No. 001126 del 17 de octubre de 2014, este último de la siguiente manera: Quien siendo exportador o productor de bienes exentos - obligado a la declaración y pago bimestral del IVA - podrá solicitar el cambio de periodicidad en la siguiente vigencia fiscal sólo cuando renuncie

o pierda su calidad de exportador, o no produzca más bienes exentos, no así por la disminución de los ingresos brutos.

En los anteriores términos se resuelve su solicitud 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 nuestras bases de datos jurídica ingresando a la página electrónica de la DIAN: www.dian.gov.co siguiendo los iconos: "Normatividad" - "técnica" y seleccionando "Doctrina" y Dirección Gestión Jurídica.

Atentamente,

PEDRO PABLO CONTRERAS CAMARGO

Subdirector de Gestión Normativa y Doctrina

C.C.

Doctora

INGRID SOEIDA ARENAS BELTRÁN

Jefe División Jurídica (A)

iarenasb@dian.gov.co

Dirección Seccional de Impuestos de Bogotá - Edificio BCH

Carrera 6 # 15 - 32 piso 6

Bogotá D.C.

Doctora

AIDA TAMAYO RODRÍGUEZ

Jefe GIT Auditoria IV

atamayor@dian.gov.co

División Gestión de Fiscalización de las Personas Jurídicas y Asimiladas

Dirección Seccional del Impuestos de Bogotá - Edificio BCH s

Carrera 6 #15-32 piso 6

Bogotá D.C.