

CONCEPTO 5737 DEL 7 DE MARZO DE 2019
DIRECCIÓN DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES

Bogotá, D.C.

Ref: Radicado 100081463 del 10/12/2018

Tema	Impuesto sobre la renta y complementarios Impuesto a las ventas Procedimiento Tributario
Descriptorios	Ingresos Causación del Impuesto Sobre las Ventas BASE GRAVABLE Notas Crédito
Fuentes formales	Artículos 28, 420 literal a), 421, 447, 454 y 484 del Estatuto Tributario Concepto Unificado del Impuesto sobre las Ventas N° 0001 de 2003, Título VIII, punto 4.1, Título XI, punto 1.1. Oficio 006201 del 21 de marzo de 2017

De conformidad con el artículo 20 del Decreto número 4048 de 2008 este despacho está facultado para absolver las consultas escritas que se formulen sobre la interpretación y aplicación de las normas tributarias, aduaneras o de comercio exterior y control cambiario en lo de competencia de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales.

Mediante el radicado de la referencia pregunta cuál es el tratamiento tributario en materia de renta e IVA, respecto de la devolución de bienes vendidos y que se cambian por otro producto que puede tener un valor igual o diferente y si esta operación se maneja como (i) descuento condicionado, (ii) descuento no condicionado, (iii) anulación parcial de la venta, (iv) rebaja o devolución.

También pregunta cuál es el procedimiento en relación con la factura expedida al momento de efectuar la venta, en los casos antes señalados y si es necesario anular la factura inicial y expedir una nueva.

Por último, pregunta cuáles son los soportes documentales y contables que se deben elaborar y conservar, con el fin de soportar la ocurrencia de los supuestos antes mencionados.

Sobre el particular se considera:

Para el caso materia de consulta, esto es, el tratamiento del IVA e impuesto sobre la renta respecto de los bienes vendidos que por alguna

razón fueron devueltos y se cambian por otros productos, este despacho considera que el análisis debe hacerse a partir de tres momentos: (1) venta del bien, (2) devolución del bien y (3) entrega de otro bien a cambio, así:

Momento 1 Venta del bien	Momento 2 Devolución del bien	Momento 3 Entrega de otro bien a cambio
<p>Efectos:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Causación del IVA (artículo 429 del Estatuto Tributario). • Emisión de la factura de venta (según especifican los antecedentes de la consulta). 	<p>Efectos:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Emisión de la nota crédito. • Se revierte el IVA causado. 	<p>Efectos:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Hay lugar a que el hecho generador del IVA (artículo del Estatuto Tributario). • Causación del IVA (artículo 429 ibídem). • Emisión de la factura de venta de esta nueva operación.

Respecto del momento 2 es importante precisar que la nota crédito tiene por objeto de informar la acreditación de un valor en la cuenta del cliente, cuya disminución puede darse por diferentes razones, por ejemplo, las devoluciones y siempre deben estar asociada a una o unas ventas realizadas por el vendedor a su cliente respectivo.

Estos momentos y sus efectos también deben analizarse, en función de cuándo tengan lugar a lo largo de los periodos gravables de IVA, en este punto hay que tener en cuenta lo dispuesto en el artículo 600 del Estatuto Tributario, que establece una periodicidad bimestral o cuatrimestral bajo el cumplimiento de unos supuestos y requisitos.

Así las cosas, este despacho ha identificado los siguientes supuestos sobre los cuales los momentos pueden tener lugar:

- a) Que los momentos 1, 2 y 3 ocurran en el mismo periodo.
- b) Que los momentos 1 y 2 ocurran en el mismo periodo y el momento 3 en un periodo posterior.
- c) Que el momento 1 ocurra en un periodo y el momento 3 en un periodo posterior.
- d) Que los momentos 1, 2 y 3 ocurran en diferentes periodos.

Frente al supuesto a) se tiene lo siguiente:

- Debido a que el bien de la primera venta se devuelve, el IVA causado y facturado se revierte en la contabilidad, se emite la nota crédito.
- Cuando se haga la entrega del bien a cambio del devuelto, se causará el impuesto que tomará como base el valor del bien que corresponda (que sea igual o superior al valor del bien de la venta inicial no altera esta conclusión).
- De cara a la declaración por este periodo se incluirá este valor del impuesto, para efectos de la determinación del IVA a cargo.
- El valor de la operación anulada se debe incluir, el cual no incluye IVA y no constituye ingreso.

Las anteriores conclusiones se basan en lo dispuesto en los artículos 420 literal a), 447 del Estatuto Tributario, los cuales versan sobre el hecho generador del impuesto (entre los cuales tenemos la venta de bienes corporales muebles e inmuebles, con excepción de los expresamente excluidos) y la regla general de la base gravable para la venta y prestación de servicio, que será el valor total de la operación.

En este punto es oportuno señalar que si la operación gravada debidamente pagada por el usuario es anulada, el responsable además de reflejar en la contabilidad y en la declaración el ajuste correspondiente, debe devolver al usuario el valor cancelado junto con el IVA correspondiente, por la operación que se anula.

El supuesto b) tiene el siguiente análisis:

- En el periodo donde tuvo lugar la primera venta el IVA causado y facturado se revierte en la contabilidad, se emite la nota crédito. Esta situación frente a la declaración a presentar por este periodo, implica que no hay impuesto a cargo por esta operación.
- Sin perjuicio de lo antes mencionado, es necesario señalar que el valor de la operación anulada si se debe incluir en la declaración, el cual no incluye IVA y no constituye ingreso.
- En el periodo donde tenga lugar la entrega del bien, se causa el impuesto que tomará como base el valor del bien que corresponda (que sea igual o superior al valor del bien de la venta inicial no altera esta conclusión).
- En la declaración correspondiente a este periodo (donde tuvo lugar la entrega del bien) se incluirá este valor del impuesto, para efectos de la determinación del IVA a cargo.

Las normas que sustentan las conclusiones para el supuesto a), también permiten apoyar lo antes expuesto.

Frente al supuesto c) se tiene lo siguiente:

- En el periodo donde tuvo lugar la primera venta se causa el IVA y se factura. En la declaración correspondiente a este periodo se incluirá este valor del impuesto, para efectos de la determinación del IVA a cargo.
- En el periodo donde tuvo lugar la devolución del bien el IVA causado y facturado se revierte en la contabilidad, se emite la nota crédito. Como en este mismo periodo se entrega otro bien a cambio del devuelto, se causa el impuesto que tomará como base el valor del bien que corresponda (que sea igual o superior al valor del bien de la venta inicial no altera esta conclusión).
- Es necesario señalar que el valor de la operación anulada si se debe incluir en la declaración, el cual no incluye IVA y no constituye ingreso.
- En la declaración correspondiente a este periodo último periodo (donde tuvo lugar la entrega del bien) se incluirá este valor del impuesto, para efectos de la determinación del IVA a cargo.

El supuesto d) tiene el siguiente análisis:

- En el periodo donde tuvo lugar la primera venta se causa el IVA y se factura. En la declaración correspondiente a este periodo se incluirá este valor del impuesto, para efectos de la determinación del IVA a cargo.
- En el periodo donde tuvo lugar la devolución del bien el IVA causado y facturado se revierte en la contabilidad, se emite la nota crédito. De cara a la determinación del impuesto y para efectos de la declaración de este periodo, se tendrá en cuenta lo dispuesto en el literal a) del artículo 484 del Estatuto Tributario.
- Sin perjuicio de lo antes mencionado, es necesario señalar que el valor de la operación anulada si se debe incluir en la declaración, el cual no incluye IVA y no constituye ingreso.
- En el periodo que se entrega el otro bien a cambio del devuelto se causa el impuesto, que tomará como base el valor del bien que se entrega (que este sea igual o superior al valor del bien de la venta inicial no altera esta conclusión) y en la declaración correspondiente a este periodo último periodo se incluirá este valor del impuesto, para efectos de la determinación del IVA a cargo.

Además de las normas antes mencionadas que también sustentan este análisis, es necesario señalar lo contenido en el artículo 484 del Estatuto Tributario:

"Artículo 484. Disminución por deducciones u operaciones anuladas, rescindidas o resueltas. El impuesto generado por las operaciones gravadas se establecerá aplicando la tarifa del impuesto a la base gravable.

Del impuesto así obtenido, se deducirá:

- a. El impuesto que resulte de aplicar al valor de la operación atribuible a bienes recibidos en devolución en el período, la tarifa del impuesto a la que, en su momento, estuvo sujeta la respectiva venta o prestación de servicios.***
- b. El impuesto que resulte de aplicar al valor de la operación atribuible a ventas o prestaciones anuladas, rescindidas o resueltas en el respectivo periodo, la tarifa del impuesto a la que, en su momento, estuvo sujeta la correspondiente operación. En el caso de anulaciones, rescisiones o resoluciones parciales, la deducción se calculará considerando la proporción del valor de la operación que resulte pertinente.*

Las deducciones previstas en los literales anteriores, sólo procederán si las devoluciones, anulaciones, rescisiones y resoluciones que las originan, se encuentran debidamente respaldadas en la contabilidad del responsable."

(Negrilla fuera del texto)

Esta norma se trae a colación, por el efecto en la declaración de IVA y el impuesto determinado, como se tuvo la oportunidad de analizar en los supuestos antes planteados, tema sobre el cual el concepto 0001 de 2003 (Titulo XI, punto 1.1) ha expuesto lo siguiente:

"(...) Situación diferente se presenta cuando conforme con el artículo 484 del Estatuto Tributario haya rescisión, resolución o anulación posterior del contrato por devolución de la mercancía recibida por el vendedor, evento en el cual se tiene el derecho a deducir como sujeto pasivo jurídico el valor del impuesto establecido en tales casos. aplicando, para el efecto, además las normas contables que demuestren la veracidad del hecho económico.

(...)

También sería conveniente comprobar la devolución o reintegro del impuesto al comprador, pues no de otra manera se podría aceptar

una disminución del impuesto por pagar que enriquece al responsable que cobró el impuesto a un tercero.

La declaración del impuesto sobre las ventas es fiel reflejo de la contabilidad, la cual registra las operaciones efectivamente realizadas por el contribuyente, por ello es claro que si alguna de las operaciones gravadas, exentas o excluidas es objeto de rebajas, descuentos o devoluciones, las mismas deben constar en la contabilidad, afectaciones estas que en definitiva serán las que soporten los valores que han de llevarse a la correspondiente declaración tributaria.

(...)”

(Subrayado fuera del texto)

En cuanto, a la posibilidad de tomar en el caso materia de consulta como descuento condicionado, este despacho considera que los supuestos tácticos puestos a consideración por la peticionaria no se ajustan a esta noción.

En efecto, se ha señalado por esta dependencia que los descuentos financieros o condicionados son los que se conceden supeditados a una condición o hecho futuro que puede suceder o no y forman parte de la base gravable sujeta a imposición, siendo el valor sujeto al IVA el total de la operación; el supuesto fáctico parte de la base que la venta del bien se da, se devuelve y se entrega otro bien.

Sobre los descuentos y la base gravable, el artículo 454 del Estatuto Tributario prescribe que no forman parte de la base gravable los descuentos efectivos que consten en la factura o documento equivalente, siempre y cuando no estén sujetos a ninguna condición.

*“Artículo 454. Los descuentos efectivos no integran la base gravable. No forman parte de la base gravable los descuentos efectivos que consten en la factura o documento equivalente, **siempre y cuando no estén sujetos a ninguna condición** y resulten normales según la costumbre comercial; tampoco la integran el valor de los empaques y envases cuando en virtud de convenios o costumbres comerciales sean materia de devolución.”*

(Negrilla fuera del texto)

Sobre este tema el Concepto Unificado del Impuesto sobre las Ventas N° 0001 de 2003, Título VIII, punto 4.1, señaló que:

"El artículo 454 del Estatuto Tributario, contempla los requisitos exigidos legalmente para que los descuentos se deduzcan de la base gravable para la aplicación del impuesto sobre las ventas, como son:

- Que el descuento sea efectivo.*
- Que conste en la factura o documento equivalente.*
- Que el descuento no esté sometido a condición.*
- Que resulte normal según la costumbre comercial.*

Los requisitos para que los descuentos efectivos no hagan parte de la base sobre la cual se aplica el impuesto, no son alternativos sino concurrentes, en virtud de lo cual se deben satisfacer todos para que opere la disminución.

De esta forma, además de constar el descuento en la factura o documento equivalente, soporte de la operación de venta, se requiere que éste sea efectivo, es decir; que realmente afecte el valor de la operación y no sea solamente nominal; por otra parte, no debe estar condicionado a una circunstancia o hecho pasado, presente o futuro para su concesión.

Los descuentos condicionados forman parte de la base gravable sujeta a imposición, siendo el valor sujeto al IVA el total de la operación."

Respecto del impuesto sobre la renta y complementario, es oportuno señalar que el artículo 28 del Estatuto Tributario indica para los contribuyentes que estén obligados a llevar contabilidad, que los ingresos realizados fiscalmente son los ingresos devengados contablemente en el año o periodo gravable.

Así las cosas, en consideración a que la venta del bien, su devolución y posterior intercambio por otro bien (de precio igual o superior) puede tener lugar en el año gravable, se tendrá en cuenta la regla antes mencionada, para lo cual se tendrán en cuenta las facturas y notas crédito que permitan establecer cuál es el ingreso devengados por estas operaciones.

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 icono-de "Normatividad" -"técnica"-, dando click en el link "Doctrina Dirección de Gestión Jurídica".

Atentamente,

LORENZO CASTILLO BARVO

Subdirector de Gestión Normativa y Doctrina (E)

Dirección de Gestión Jurídica

UAE-DIAN

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

Bogotá D.C.