

CONCEPTO 14318 DEL 5 DE JUNIO DE 2019
DIRECCIÓN DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES

Bogotá, D.C.

Ref: Radicado 100024772 del 16/04/2019

Tema	Impuesto a las ventas
Descriptores	Disminución del Impuesto Por Operaciones Anuladas, Rescindidas o Resueltas.
Fuentes formales	ESTATUTO TRIBUTARIO ART: 484

Cordial saludo, señor Reina:

De conformidad con lo preceptuado en el artículo 20 del Decreto 4048 de 2008 este Despacho está facultado para resolver las consultas que se formulen sobre la interpretación y aplicación de las normas tributarias, aduaneras y cambiarias, en el marco de la competencia asignada a la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales.

Corresponde explicar que las facultades de esta dependencia se concretan en la interpretación de las normas atrás mencionadas, razón por la cual no corresponde en ejercicio de dichas funciones prestar asesoría específica para atender casos particulares que son tramitados ante otras dependencias o entidades ni juzgar o calificar las decisiones tomadas en las mismas.

En igual sentido, los conceptos que se emiten por este despacho tienen como fundamento las circunstancias presentadas en las consultas y buscan atender los supuestos de hecho y derecho expuestos en estas en forma general; por ello, se recomienda que la lectura del mismo se haga en forma integral para la comprensión de su alcance, el cual no debe extenderse a situaciones diferentes a las planteadas y estudiadas.

En atención a la consulta, en la que señala:

"Mi consulta es en relación con el IVA. En concreto con las notas crédito o débito y el formulario 300.

En este encontramos que en las casillas 42, 56 y, 66, 79 reportaremos las devoluciones/IVA en ventas o compras anuladas, rescindidas o resueltas.

Después de leer las instrucciones, leer resoluciones y oficios de la DIAN y

hablar con el segundo equipo del servicio de atención al cliente de la DIAN, no he podido dar con la respuesta a la pregunta que voy a plantearles a continuación.

Es bien sabido que las devoluciones en venta/compras anuladas, rescindidas o resueltas se dan debido a la emisión o recepción de una nota débito o crédito en concepto de CANCELACIÓN- RESCISIÓN RESOLUCIÓN una venta o compra, ya sea porque se devuelve el producto. Soy consciente que esto se reportaría en la casilla que he mencionado anteriormente.

No obstante, ahí va mi duda: ¿Cómo reporto las notas crédito/débito que han sido emitidas/recibidas en concepto de CORRECCIÓN (que no es lo mismo que una cancelación o resolución, pues solo se corrige la cantidad de la operación, es decir, se incrementa o se reduce el precio de la operación a través de una nota de débito o crédito) de una venta o compra.

En la práctica empresarial, desafortunadamente, ocasionalmente, se emiten facturas de ventas con un precio más elevado o inferior al que tendría que ser. Así pues, para enmendar este precio, las empresas emitimos una nota crédito o débito para que el cobrar o pagar al cliente la diferencia del precio de la venta/compra.

Así pues, quiero preguntarles acerca del tipo de devoluciones, que no son por ventas o compras anuladas, rescindidas o resueltas, sino devoluciones por ventas o compras CORREGIDAS/ENMENDADAS. ¿Dónde reporto/declaro las devoluciones por compras/ventas corregidas? ¿en la casilla 42, 56 y 66, 79?"

Respecto a lo anterior, el artículo 484 del Estatuto Tributario, señala:

"ARTICULO 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:

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.

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.”

Sobre el presente tema, este despacho se ha pronunciado mediante Concepto Unificado del Impuesto Sobre las Ventas - 2003, en los siguientes términos:

(...)

DESCRIPTORES: DETERMINACION DEL IMPUESTO SOBRE LAS VENTAS.

DISMINUCION POR DEVOLUCIONES, OPERACIONES ANULADAS, RESCINDIDAS O RESUELTAS.

(PAGINAS 326-328)

1.1. DISMINUCION POR DEVOLUCIONES, OPERACIONES ANULADAS, RESCINDIDAS O RESUELTAS.

El artículo 484 del Estatuto Tributado, ha señalado «que 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, y*
- 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».

El Decreto Reglamentario 380 de 1996, estableció el procedimiento en devoluciones, rescisiones, anulaciones o resoluciones de las operaciones sometidas a retención en la fuente por IVA y retenciones practicadas en exceso.

Una vez aplicada la tarifa del impuesto a la base gravable, el responsable puede deducir el impuesto atribuido a los bienes vendidos que por cualquier razón son objeto de devolución, y el que corresponda a las operaciones anuladas, rescindidas o resueltas en el respectivo periodo y que en caso de que sean parciales, la deducción se calculará considerando la proporción del valor de la operación que resulte pertinente. Las deducciones al Impuesto sobre las Ventas deben estar debidamente respaldadas en la contabilidad y deben tener como base las operaciones del periodo bimestral.

A causa del no pago del impuesto por la contraprestación del bien o servicio por parte del adquirente no se puede reversar la operación; pues el incumplimiento de las obligaciones de una de las partes no debe trascender a la obligación que la ley impone al responsable del impuesto. 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.

Por otra parte, el reconocimiento de los ingresos por la venta de bienes conlleva que la operación constituya un intercambio definitivo y por ende no exista incertidumbre sobre el valor de la contraprestación originada en la venta (artículo 98 Decreto 2649 de 1993). A su vez, las devoluciones, rebajas y descuentos, se deben reconocer en forma separada de los ingresos brutos.

Es así, como la devolución implica que la operación se realizó sin que exista incertidumbre sobre la contraprestación, sólo que por razones de garantía o de condiciones de venta de los productos, no son de satisfacción del comprador por lo que se reintegran al vendedor con el fin de que se sustituyan por otros. Una operación de venta se anula, cuando por diferentes razones y teniendo en cuenta el principio de la realidad económica que rige la contabilidad, no se realiza un intercambio definitivo de un bien, por lo que lo inicialmente pactado se deshace; situación que tiene la incidencia fiscal señalada en el artículo 484 del Estatuto Tributario.

Pero cuando una operación sobre la cual se cobra el Impuesto sobre las Ventas, se incluye en una declaración tributaria de un periodo fiscal determinado que influye en el impuesto a cargo del respectivo bimestre y por error se cobró un tributo que no ha debido liquidarse al comprador y la operación se mantiene, así se anule la factura con el fin de expedir otra, en dicho caso no puede entenderse que existe anulación de la operación, sino que precisamente se quiere enmendar el error, aspecto regulado en la legislación tributaria con el procedimiento establecido por el artículo 589 del Estatuto Tributario, aplicable a las correcciones de las declaraciones tributarias que disminuyen el valor a pagar o aumentan el saldo a favor, para lo cual se debe probar que la operación

estaba excluida y la incidencia que esta circunstancia tiene en la disminución del impuesto del periodo o el aumento del saldo a favor.

También sería conveniente comprobarla devolución o reintegro del impuesto al comprador, pues no de otra manera se podría aceptar una disminución del impuesto a 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 éstas que en definitiva serán las que soporten los valores que han de llevarse a la correspondiente declaración tributaria.

De acuerdo con lo anterior, si se trata de descuentos condicionados, el valor sujeto al IVA es el valor total de la operación. En el caso de descuentos efectivos, la base gravable para efectos del impuesto es el valor de la enajenación menos el descuento efectivamente realizado (No condicionado). (Artículo 454 del Estatuto Tributario)

Ahora bien, tratándose de devoluciones tal como lo prevé el literal a) del artículo 484 del Estatuto Tributario y para determinar tanto el valor de venta como la base gravable que se debe aplicar, habrá de tenerse en cuenta el valor correspondiente a la devolución efectuada y el porcentaje del impuesto que corresponde a dicha devolución, manejo que en esencia determinará la venta real efectuada y el impuesto que corresponde a la misma.

Tratándose de operaciones anuladas, rescindidas o resueltas en el respectivo periodo, habrá de tenerse en cuenta lo contemplado en el literal b) del artículo 484 del Estatuto Tributario.

De acuerdo con lo expuesto, es claro que el valor de una venta necesariamente será disminuido con los conceptos antes mencionados, los que reflejan el valor definitivo de las operaciones efectuadas.

(...)”

En los anteriores términos, las operaciones anuladas, rescindidas o resueltas en el respectivo período y que en caso de que sean parciales, la deducción se calculará considerando la proporción del valor de la operación que resulte pertinente. Las deducciones al Impuesto sobre las Ventas deben estar debidamente respaldadas en la contabilidad y deben tener como base las operaciones del período bimestral.

En estas circunstancias, tratándose de devoluciones tal como lo prevé el literal a) del artículo 484 del Estatuto Tributario y para determinar tanto el valor de venta como la base gravable que se debe aplicar, habrá de tenerse en cuenta el valor correspondiente a la devolución efectuada y el porcentaje del impuesto que corresponde a dicha devolución, manejo que en esencia determinará la venta real efectuada y el impuesto que corresponde a la misma.

Así las cosas, en dicho caso no puede entenderse que existe anulación de la operación, sino que precisamente se quiere enmendar el error, aspecto regulado en la legislación tributaria con el procedimiento establecido por el artículo 589 del Estatuto Tributario, aplicable a las correcciones de las declaraciones tributarias que disminuyen el valor a pagar o aumentan el saldo a favor, para lo cual se debe probar que la operación estaba excluida y la incidencia que esta circunstancia tiene en la disminución del impuesto del periodo o el aumento del saldo a favor.

En cuanto a la interrogante, respecto a las casillas en que se debe reportar, en el nuevo formulario 300 de IVA para el 2019, prescrito con la Resolución 000012 de febrero 7 de 2019, dicha información, de disminución por deducciones u operaciones anuladas, rescindidas o resueltas, se debe reportar en las casillas 42, 56, 66 y 79.

En los anteriores términos se resuelve su consulta 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 cambiaría 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- Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales
Car. 8 N° 6C-38 Piso 4, Edificio San Agustín
Tel: 607 99 99 Ext: 904101
Bogotá D.C.