



www.dian.gov.co

Subdirección de Gestión Normativa y Doctrina

Bogotá, D.C. **27 NOV. 2017**
100208221- **001784**

Señora

ESTHER PENAGOS RINCON

Carrera 11 N° 93-53 OFC 203

esther.penagos@parkerandadall.com

Bogotá D.C.



Ref: Radicado 100063463 del 22/09/2017VA

Tema: Impuesto a las ventas
Descriptores: Causación
Impuestos descontables Contabilización.
Fuentes Formales Estatuto Tributario artículos 429,483,485,496

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.

Manifiesta en su escrito algunas inquietudes en relación con los conceptos Nos 000657 del 27 de marzo de 2017 y 001408 del 24 de agosto de 2017 relacionados con el impuesto sobre las ventas generado y el descontable.

Luego de citar apartes de los dos pronunciamientos y de referirse al artículo 21-1 del Estatuto tributario considera que el segundo de los citados " parece no ser tan claro en cuanto a la interpretación contenida en el primero, frente a si el sistema de reconocimiento y medición es aplicable para el ingreso gravable en el impuesto sobre las ventas "

En este contexto formula las siguientes preguntas - a juicio de este despacho relacionadas entre sí- en cuanto a la causación tanto del impuesto sobre las ventas generado como del descontable:

Impuesto generado

- 1- ¿Si el servicio no ha sido prestado o el bien entregado pero tales operaciones han sido facturadas debe causarse el IVA y registrarse el ingreso en la declaración de este impuesto, así no se haya devengado?
- 2- ¿Si el servicio ha sido prestado o el bien entregó, pero aún no se ha facturado, se causa el impuesto y no se registra el ingreso?
- 3- ¿En caso positivo se puede presentar la declaración de IVA con el impuesto causado, pero

sin registrar el ingreso por ausencia de la factura?

Impuesto descontable

4- ¿Si es obligatorio registrar en la declaración de IVA el ingreso facturado, es válido que no coincida con el momento del IVA descontable?

5- ¿Cuando el servicio es prestado o el bien entregado antes de la expedición de la factura, el IVA debe descontarse en la declaración del periodo de su causación, o en el que corresponda a la expedición de la factura de conformidad con lo establecido el artículo 485 del Estatuto Tributario?

6- ¿Si debe hacerse (el descuento) en el momento de la contabilización o devengo, es aceptable que la factura que refleje el impuesto descontable sea posterior a la fecha de causación del IVA?

Para responder este despacho hace las siguientes precisiones:

Como en opinión de la consultante los conceptos citados se contradicen en algunos apartes especialmente en cuanto a la aplicación del artículo 21-1 del Estatuto Tributario se hace necesario referirnos a cada uno de ellos:

En primer lugar y para abordar lo concerniente a la causación del impuesto (y en consecuencia al impuesto generado):

En el Oficio No.07077 de marzo 29 de 2017 (rad. interno 000657 de marzo 27 de 2017) en relación con la aplicación del artículo 22 de la Ley 1819 de 2016 que adicionó el artículo 21-1 al Estatuto Tributario se expresó conforme con la disposición que " *los sistemas de reconocimiento y medición, señalados en dicho artículo son de aplicación exclusiva para la determinación del impuesto sobre la renta y complementarios, tal y como lo indica la norma en comento* " en tal contexto no es de aplicación para el caso del impuesto sobre las ventas. En cuanto a este último impuesto se señaló que de conformidad con el artículo 429 del mismo estatuto se debe recaudar, declarar y consignar según el momento de la causación y que el ingreso que debe incluir en la declaración " *no es otro que el efectivamente facturado con el lleno de los requisitos señalados en el artículo 617 del mismo estatuto* "

Frente a este es claro que conforme con el artículo 21-1 del Estatuto Tributario los sistemas de reconocimiento y medición contable a que alude la disposición, aplican como expresamente lo consagra "Para la determinación del impuesto sobre la renta y complementarios, en el valor de los activos, pasivos, patrimonio, ingresos, costos y gastos, los sujetos pasivos de este impuesto obligados a llevar contabilidad ..."

En cuanto al impuesto sobre las ventas generado en la transacción, en efecto y como bien se expresa en el aludido pronunciamiento se deberá tener en cuenta las reglas para determinar la causación que se encuentran consagradas en el artículo 429 del mismo texto legal:

"ART. 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;**

d) En las importaciones, al tiempo de la nacionalización del bien. En este caso, el impuesto se liquidará y pagará conjuntamente con la liquidación y pago de los derechos de aduana.

PAR.—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." resaltado fuera de texto.

Es claro entonces que una vez causado el impuesto conforme con alguno de los momentos que prevé la disposición este se deberá, recaudar, declarar y pagar en la declaración del IVA, así el ingreso por la operación no coincida con el momento de la causación del IVA.

En la declaración del impuesto sobre las ventas no se gravan los ingresos que se devenguen por la realización de las diferentes operaciones del responsable (como si en el impuesto sobre la renta) esta declaración tiene por finalidad determinar el impuesto tanto generado como descontable que se haya causado en virtud de tales operaciones; es claro que deberá registrarse en ella el valor del ingreso para de esta manera determinar el valor del impuesto sobre las ventas (causado o descontable) por las operaciones, más no para gravar el monto de estas.

En tal sentido el artículo 483 ibídem, consagra:

"ART. 483.—**Determinación del impuesto para los responsables del régimen común.** El impuesto se determinará:

a) En el caso de venta y prestación de servicios, por la diferencia entre el impuesto generado por las operaciones gravadas, y los impuestos descontables legalmente autorizados;(...)"

Con lo anterior frente a las 3 preguntas iniciales debemos señalar:

1- ¿Si el servicio no ha sido prestado o el bien entregado pero tales operaciones han sido facturadas debe causarse el IVA y registrarse el ingreso en la declaración de este impuesto, así no se haya devengado?

Si el servicio no ha sido prestado o el bien entregado pero tales operaciones han sido facturadas, se está en presencia de uno de los hechos en los cuales se causa el impuesto sobre las ventas al tenor del ya señalado artículo 429, el IVA así causado debe incluirse en la declaración y registrar el valor de la operación que lo genera, así este ingreso aún no se haya devengado.

2- ¿Si el servicio ha sido prestado o el bien entregado, pero aún no se ha facturado, se causa el impuesto y no se registra el ingreso?

De la misma manera si el servicio ha sido prestado o el bien entregado, pero aún no se ha facturado se da la situación expresada anteriormente en cuanto a la causación en los términos del artículo 429 citado y el registro del valor de la operación.

3- ¿En caso positivo se puede presentar la declaración de IVA con el impuesto causado, pero sin registrar el ingreso por ausencia de la factura?

La declaración de IVA debe presentarse con el impuesto causado y con el registro del ingreso o valor de la operación.

Así, no encuentra este Despacho que el Oficio No.07077 de marzo 29 de 2017 (rad interno 000657 de marzo 27 de 2017) contenga imprecisión alguna.

-De otra parte, el Oficio No.001408 de agosto 24 de 2017 hace análisis tanto del soporte de los impuestos descontables como de los términos con los que cuenta el responsable para su contabilización y solicitud, señalando en algunos apartes:

"... es dable entender que 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 causación.

Es decir, la regla comprendida en el numeral primero del artículo 485 no debe estar supeditada a una interpretación literal y limitada sobre la contabilización de los hechos económicos al momento de expedición de la factura, y declararlos una vez se tenga -la factura -en la declaración del impuesto sobre las ventas. Será una de las reglas de causación, la que debe tenerse presente para realizar su debida contabilización dentro del término previsto en la ley (En el periodo de la fecha de causación o en uno de los tres periodos bimestrales inmediatamente siguientes -en el caso de los obligados bimestralmente)

(...)

... resulta necesario advertir que, con la posibilidad de imputar el impuesto descontable debidamente contabilizado por efecto de alguno de los supuestos que consideran la causación del impuesto, distinto a la expedición de la factura, no es dable entender que el contribuyente se exonere de tener la factura o documento equivalente como soporte de la operación económica y del descontable(...)"

Es claro entonces que el estatuto tributario permite la contabilización de los impuestos descontables una vez se cause el impuesto y que esta contabilización podrá realizarse en este periodo o en uno de los tres periodos bimestrales siguientes para el caso de los declarantes bimestrales y respectivamente) y solicitarse en la declaración del periodo que corresponda a su contabilización así aún no se le haya expedido a respectiva factura teniendo en cuenta que en todo caso esta se requiere como soporte de tales descuentos, como bien se expresa en el Oficio en estudio "... con la posibilidad de imputar el impuesto descontable debidamente contabilizado por efecto de alguno de los supuestos que consideran la causación del impuesto, distinto a la expedición de la factura, no es dable entender que el contribuyente se exonere de tener la factura o documento equivalente como soporte de la operación económica y del descontable".

En este contexto, frente a los demás interrogantes, se precisa:

4- ¿Si es obligatorio registrar en la declaración de IVA el ingreso facturado, es válido que no coincida con el momento del IVA descontable?

Con lo expuesto, es posible que no coincida el momento de registro del impuesto sobre las ventas generado para el responsable que presta el servicio o enajena el bien, con la solicitud del impuesto sobre las ventas descontable para el sujeto pasivo económico que lo soporta.

5- ¿Cuando el servicio es prestado o el bien entregado antes de la expedición de la factura, el IVA debe descontarse en la declaración del periodo de su causación, o en el que corresponda a la expedición de la factura de conformidad con lo establecido el artículo 485 del Estatuto Tributario?

La respuesta se encuentra en el Oficio No.01408 de agosto 24 de 2017 aquí referido:" Será una de las reglas de causación, la que debe tenerse presente para realizar su debida contabilización dentro del término previsto en la ley" no necesariamente la de la expedición de la factura, a no ser que ésta en los términos del artículo 429 se expida con anterioridad a los eventos a que alude el mismo

artículo tal y como allí se aclara.

6- Si debe hacerse (el descuento) en el momento de la contabilización o devengo es aceptable que la factura que refleje el impuesto descontable sea posterior a la fecha de causación del IVA tendiendo el cuanta los artículos 485 y 771-2 del Estatuto Tributario?

Si, como bien se ha expreso en el Oficio: "En conclusión, el impuesto descontable podrá imputarse en la declaración del IVA del periodo de su contabilización o periodos siguientes teniendo en consideración la fecha de causación del impuesto originado por la operación económica de conformidad con el artículo 496 del E.T., aunque la expedición de la factura que refleja ese impuesto descontable describa una fecha posterior a la fecha de causación." Debe recordarse que como allí se expresa que a pesar que en algunos eventos no coincida el momento de la expedición de la factura con el de la causación del impuesto se requerirá de la factura con el lleno de los requisitos legales para efectos de soporte del mismo. Esto por cuanto " la regla comprendida en el numeral primero del artículo 485 no debe estar supeditada a una interpretación literal y limitada sobre la contabilización de los hechos económicos al momento de la expedición de la factura..."

En opinión de este despacho, el pronunciamiento contenido en este oficio no incurre en contradicción con el contenido en el Oficio No. 07077 de marzo 29 de 2017 (rad interno 000657 de marzo 27 de 2017).

Cuando allí se afirma que "... la regla comprendida en el numeral primero del artículo 485 no debe estar supeditada a una interpretación literal y limitada sobre la contabilización de los hechos económicos al momento de la expedición de la factura y declararlos una vez se tenga- la factura- en la declaración del impuesto sobre las ventas. Será una de las reglas de causación, la que debe tenerse presente para realizar su debida contabilización dentro del término previsto en la ley .." no está derivando que el sistema de reconocimiento y medición contenido en el artículo 21-1 del estatuto tributario sea aplicable en el impuesto sobre las ventas. Lo que hace este pronunciamiento es interpretar sistemáticamente las disposiciones vigentes, (arts. 485,496 del E.T.) sobre el momento en el cual se puede contabilizar y solicitar los impuestos descontables, atendiendo eso si el momento de su causación.

Por lo anterior, no existen razones para aclarar o modificar la doctrina contenida en los Oficios Nos.07077 de marzo 29 de 2017 y 001408 de agosto 24 de 2017.

En los anteriores términos se resuelve su consulta y 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 nuestra base de datos jurídica ingresando a la página electrónica de la DIAN: <http://www.dian.gov.co> siguiendo los iconos: "Normatividad" – "Técnica" y seleccionando los vínculos "doctrina" y "Dirección de Gestión Jurídica".

Atentamente,



PEDRO PABLO CONTRERAS CAMARGO
Subdirector de Gestión Normativa y Doctrina

lepm/r/cnyd

