OFICIO 907764 DE 2021

(agosto 3)

<Fuente: Archivo interno entidad emisora>

<Publicado en la página web de la DIAN: 31 diciembre de 2021>

DIRECCIÓN DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES - DIAN

Descriptores:	PERIODO GRAVABLE
Fuentes Formales:	ESTATUTO TRIBUTARIO DECRETO 624 DE 1989 ART. 0437.
	ESTATUTO TRIBUTARIO DECRETO 624 DE 1989 ART. 600

Doctrina Concordante

Oficio DIAN 903215 de 2022

Extracto

De conformidad con el artículo 19 del Decreto 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 y cambiarias, en el marco de las competencias de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales.

Mediante el radicado de la referencia, el peticionario solicita la reconsideración del Oficio N° 018127 del 19 de junio de 2015, en lo relativo a los ingresos considerados para la determinación de la declaración y pago del impuesto sobre las ventas.

En este sentido, argumenta lo siguiente:

"(...) mi solicitud respetuosa se fundamenta en antecedentes similares que emanan de la doctrina constitucional y en la aplicación de principios consagrados en la Carta.

Me refiero, en primer lugar, a lo ocurrido con las consignaciones como determinante para no ser responsable del IVA contenido en el artículo 437 ET, que originó la sentencia **C-514 de octubre 30 de 2019.** Se recordará que originalmente se dispuso que para no ser responsable del IVA las consignaciones no debían superar el equivalente a 3.500 UVT, ante lo cual se argumentaba que al no haber distinción en la ley, tenían que incluirse TODAS las consignaciones. A ello, la Corte interpretó (...) que la norma resultaba exequible bajo el entendido de que las consignaciones a considerar fueren las provenientes de actividades gravadas. El fundamento para entenderlo así derivó de **la aplicación del test de igualdad integrado,** conforme al cual, al comparar dos sujetos en condiciones similares de valor pero con diferente origen de ingreso, se llega a un resultado disímil, generando un trato desigual entre iguales.

En el caso de la determinación del período bimestral o cuatrimestral del IVA, el artículo 600 ET se funda en el nivel de ingresos brutos del año anterior. (...)

Lo anterior hace imperioso distinguir, como lo hizo la Corte en su sentencia, para entender que l**a periodicidad de la declaración del IVA no puede depender de los ingresos brutos de cualquier origen, sino solamente de los ingresos brutos derivados del desarrollo de la**

actividad gravadad. De no hacerse una interpretación en tal sentido, se rompe el principio de igualdad que sirve de referente para la interpretación del Derecho, generando que sujetos en las mismas condiciones, deban atender su obligación formal con periodicidad diferente." (resaltado fuera de texto).

A su vez, la peticionaria no sólo solicita la reconsideración del citado Oficio N° 018127 sino igualmente la del Oficio N° 004655 del 5 de marzo de 2020, agregando, entre otros, el siguiente argumento:

"(...) el legislador claramente pretendía establecer una periodicidad bimestral a aquellos responsables que generaran un mayor monto de operaciones relacionadas con el impuesto sobre las ventas (...)".

Por su parte, en el Oficio N° 018127 de 2015, objeto de disenso, la Subdirección de Gestión de Normativa y Doctrina manifestó:

"Mediante el radicado de la referencia consulta si los ingresos brutos a 31 de diciembre del año gravable anterior, a que hace referencia el artículo 600 del Estatuto Tributario, son contables o fiscales para efectos de la determinación del periodo gravable del impuesto sobre las ventas.

(...)

(...) toda vez que la norma consultada es de carácter tributario y en ella no se hace una remisión expresa a las normas contables, es palmario para este Despacho que los ingresos brutos a 31 de diciembre del año gravable anterior, a que hace referencia el artículo 600 del Estatuto Tributario, son de orden exclusivamente fiscal.

Así las cosas y siendo que la disposición en comento no especificó el origen de tales ingresos, en atención al principio de interpretación conforme el cual 'donde el legislador no distingue no le es dado al intérprete hacerlo', **deben considerarse como ingresos brutos los provenientes tanto de las operaciones gravadas, exentas y excluidas del impuesto sobre las ventas, como de las no gravadas con este tributo,** para lo cual será necesario remitirse al artículo 26 del Estatuto Tributario." (resaltado fuera de texto).

En cuanto al Oficio N° 004655 del 5 de marzo de 2020, en este se reiteró lo indicado en el Oficio N° 018127 ya reseñado.

Sobre el particular, las consideraciones de este Despacho son las siguientes:

Habiéndose demandado la inconstitucionalidad del artículo 4o (parcial) - que adicionó un inciso al parágrafo 2° y adicionó el parágrafo 3° al artículo 437 del Estatuto Tributario - de la Ley 1943 de 2018, entre otras disposiciones, la Corte Constitucional, M.P. CRISTINA PARDO SCHLESINGER, resolvió declarar exequible la expresión "consignaciones bancarias, depósitos o inversiones financieras" contenida en el numeral 6° del parágrafo 3° del artículo 437 ibídem, "en el entendido de que dichas operaciones deben corresponder a ingresos provenientes de **actividades gravadas con el Impuesto sobre las Ventas, IVA"** (resaltado fuera de texto).

Para efectos de lo anterior, la citada Corporación aplicó un juicio integrado de igualdad, en cuya última etapa - esto es, averiguar si la diferencia de trato está constitucionalmente justificada - concluyó:

"(...) como el aparte legal impugnado no distingue si las operaciones financieras del caso deben o

no provenir de recursos percibidos en ejercicio de la actividad gravable del respectivo sujeto (transacciones sobre bienes y/o servicios gravados con el IVA), la norma da a entender que la superación del techo de los 3.500 UVT puede ser el resultado de, simplemente, adicionar los recursos percibidos en ejercicio de la actividad gravable en cuantía inferior a dicho techo, a los recursos extraordinaria u ocasionalmente percibidos por el mismo sujeto en desarrollo de cualquier transacción que no fuere gravada con dicho impuesto. Mejor dicho, **una lectura literal del aparte legal impugnado impide una relación de adecuación entre el fin perseguido y el medio utilizado pues la mera superación del techo de los 3.500 UVT, sin distinguir el origen de los recursos objeto de las operaciones financieras correspondientes, no permite identificar la cuantía de los recursos obtenidos por una persona en ejercicio de su actividad gravada con el IVA y, en tal orden, no permite identificar si existe una capacidad mayor de un sujeto respecto de otro.** Tal ausencia de adecuación entre el medio y fin de la norma pone en evidente situación de injusta desigualdad al sujeto que, por haber simplemente superado el techo de los 3.500 UVT como consecuencia de la consignación que resultó de, por ejemplo, haber recibido un crédito financiero de libre destinación utilizado para, digamos, un viaje vacacional, termina siendo responsable del IVA -con las consecuentes obligaciones formales que se enunciaron en el numeral 1.2.6 supra - frente del sujeto que, aun percibiendo mayores recursos provenientes de operaciones gravadas con el IVA que el primero, no tiene por qué asumir las obligaciones formales que a ese otro se le imponen. En suma, **el entendimiento literal del aparte legal demandado no permite concluir que la asimetría de trato que la ley le otorga a cada sujeto previsto en la norma, por el sólo hecho de superar o no el límite de 3.500 UVT en sus operaciones financieras, sea un medio idóneo para identificar quién, por su capacidad económica, debe ser llamado para fungir como responsable del IVA.**" (resaltado fuera de texto).

Adicionalmente, la Corte trajo a colación el Oficio N° 016291 del 21 de junio de 2019, mediante el cual la Subdirección de Gestión de Normativa y Doctrina de esta Entidad ya había manifestado para ese entonces:

"(...) las consignaciones bancarias, depósitos o inversiones financieras citadas en el numeral 6 del artículo 437 previamente transcrito deben provenir de actividades gravadas porque el propósito de la Ley 1943 de 2018 al establecer la obligación de registrarse como responsable de IVA fue el de **mejorar la eficiencia en el recaudo, aspecto que no se cumpliría con el registro de personas que no realizan actividades gravadas.**

(...)

En consecuencia, **cuando se supera el monto por concepto de ingresos provenientes de actividades no gravadas la persona natural no tiene que inscribirse como responsable de IVA.**" (resaltado fuera de texto).

En lo que atañe al objeto de la petición, el artículo 600 del Estatuto Tributario - modificado por el artículo 196 de la Ley 1819 de 2016 - contempla dos períodos gravables del IVA, estos son, bimestral y cuatrimestral, los cuales dependerán de la cuantía de los ingresos brutos obtenidos por los responsables de este impuesto a 31 de diciembre del año gravable anterior.

Valga anotar que tratándose de grandes contribuyentes y de los responsables de que tratan los artículos 477 y 481 del Estatuto Tributario, estos deberán declarar y pagar el IVA bimestralmente en todo caso.

Ahora bien, tal y como ocurre con el numeral 6 del parágrafo 3° del artículo 437 del Estatuto Tributario, en la redacción del artículo 600 ibídem no se hizo distinción alguna sobre el elemento - a saber, la naturaleza de los ingresos brutos - designado para concretar, en este caso, la periodicidad de una obligación tributaria (bimestral o cuatrimestral).

Al respecto, este Despacho considera que una aplicación estrictamente literal podría conducir a un trato desigual entre iguales, tal y como lo reconoció la Corte Constitucional para el caso del citado numeral 6 en los términos antes expuestos.

Precisamente, de no diferenciarse los ingresos brutos con ocasión de su origen, en ciertos casos se llegaría a exigir de algunos responsables del IVA una declaración y pago del impuesto con mayor frecuencia - lo cual, es de reconocer que comporta una carga mayor en el control y cumplimiento de las obligaciones tributarias - en comparación con otros, aun cuando sus condiciones no sean equiparables.

En efecto, bien lo anota el peticionario con el siguiente ejemplo:

“(...) un sujeto 'A' que en el año anterior generó ingresos totales por ventas gravadas por $1.500 millones (valor inferior a 92.000 UVT) debe declarar cada cuatro meses. Un sujeto 'B' que en el año anterior obtuvo ingresos gravados con IVA por $1.500 millones, pero se ganó la lotería, o recibió una herencia, o recibió un dividendo, o recibió rendimientos financieros por $2.000 millones (total ingresos brutos $3.500 millones), tendría que presentar su declaración de IVA bimestralmente, por el solo hecho de que obtuvo ingresos ajenos a la actividad gravada”.

Por lo tanto, atendiendo la lógica que inspira al artículo 600 del Estatuto Tributario, esto es, que el periodo gravable del IVA será más corto entre mayores ingresos se obtengan, con lo cual se espera un recaudo de este impuesto en mayor consecución, resulta menester interpretar el término “ingresos brutos” - contenido en los numerales 1 y 2 de esta disposición - como aquellos de orden fiscal, provenientes de actividades gravadas y/o exentas con el impuesto sobre las ventas - IVA, lo cual garantiza que la relación de medio a fin de la norma tenga coherencia y permita una administración más eficiente del tributo.

Con base en lo expuesto, este Despacho se permite reconsiderar los Oficios N° 018127 del 19 de junio de 2015 y N° 004655 del 5 de marzo de 2020, así como cualquier otro que resulte contrario a lo aquí expuesto.

Cordialmente 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.

Documento contenido en la Compilación Jurídica de la UAE-DIAN
Co-creación, mantenimiento, actualización y ajustes de estructura relacionados con la consulta jurídica y contenido del Normograma, realizado por Avance Jurídico Casa Editorial SAS.
ISBN 978-958-53111-3-8
Última actualización: 17 de enero de 2025