

CONCEPTO N° 927 [004920]

28-08-2023

DIAN

100208192-927

Bogotá, D.C.

Tema: Impuesto sobre las ventas

Descriptor: Retención en la fuente a título del impuesto sobre las ventas

Fuentes formales: Artículos 437-2, 481 y 857 del Estatuto Tributario.

Consejo de Estado, Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Cuarta, C.P.

JULIO ROBERTO PIZA RODRÍGUEZ, Sentencia de septiembre 30 de 2021, Radicación No. 25000-23-37-000-2013-01417-01(23398).

Cordial saludo,

De conformidad con los artículos 56 del Decreto 1742 de 2020 y 7-1 de la Resolución DIAN No. 91 de 2021, este Despacho está facultado para absolver las consultas escritas generales que se formulen sobre la interpretación y aplicación de las normas tributarias, aduaneras y de fiscalización cambiaria, en el marco de las competencias de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales – DIAN. Por consiguiente, no corresponde a este Despacho, en ejercicio de las funciones descritas anteriormente, prestar asesoría específica para atender casos particulares, ni juzgar o calificar las decisiones tomadas por otras dependencias o entidades.

PROBLEMA JURÍDICO

¿En qué casos los proveedores de bienes o servicios de las sociedades de comercialización internacional, que sean responsables del IVA, deben practicar retención a título de este impuesto a sus propios proveedores, también responsables del IVA?

TESIS JURÍDICA

Los proveedores de bienes o servicios de las sociedades de comercialización internacional, que sean responsables del IVA, deben practicar retención a título de este impuesto a sus propios proveedores, también responsables del IVA, cuando los bienes o servicios que han suministrado a las referidas sociedades están exentos en los términos del literal b) del artículo 481 del Estatuto Tributario.

Esto, con fundamento en el numeral 7 del artículo 437-2 ibidem y en lo explicado por el Consejo de Estado en la Sentencia de septiembre 30 de 2021, Radicación No. 25000-23- 37-000-2013-01417-01 (23398) y bajo el entendido que los respectivos bienes o servicios adquiridos por los proveedores de las sociedades de comercialización internacional están gravados con el IVA.

Lo anterior, sin perjuicio de la obligación de practicar retención en la fuente a título del IVA por la concurrencia de otras circunstancias que así lo exijan, de conformidad con lo señalado en el citado artículo 437-2.

FUNDAMENTACIÓN

Por una parte, el artículo 481 del Estatuto Tributario señala que, para efectos del impuesto sobre las ventas – IVA, únicamente conservan la calidad de bienes y servicios exentos con derecho a devolución bimestral, entre otros, “Los bienes corporales muebles que se vendan en el país a las sociedades de comercialización internacional, siempre que hayan de ser efectivamente exportados directamente o una vez transformados, así como los servicios

intermedios de la producción que se presten a tales sociedades, siempre y cuando el bien final sea efectivamente exportado" (cfr. literal b) (subrayado fuera de texto).

Por otra parte, el artículo 437-2 ibidem califica como agentes retenedores del IVA en la adquisición de bienes y servicios gravados, entre otros, a "Los responsables del Régimen Común* <régimen de responsabilidad del Impuesto sobre las Ventas (IVA)> proveedores de Sociedades de Comercialización Internacional cuando adquieran bienes corporales muebles o servicios gravados de personas que pertenezcan al Régimen Común* <régimen de responsabilidad del Impuesto sobre las Ventas (IVA)>, distintos de los agentes de retención mencionados en los numerales 1 y 2" (cfr. numeral 7) (subrayado fuera de texto).

En línea con lo anterior, el artículo 857 ibidem señala:

ARTÍCULO 857. RECHAZO E INADMISIÓN DE LAS SOLICITUDES DE DEVOLUCIÓN O COMPENSACIÓN. <Artículo modificado por el artículo 141 de la Ley 223 de 1995.

El nuevo texto es el siguiente>: Las solicitudes de devolución o compensación se rechazarán en forma definitiva:

(...)

5. <Numeral adicionado por el artículo 14 de la Ley 1430 de 2010. El nuevo texto es el siguiente:> Cuando se compruebe que el proveedor de las Sociedades de Comercialización Internacional solicitante de devolución y/o compensación, a la fecha de presentación de la solicitud no ha cumplido con la obligación de efectuar la retención, consignar lo retenido y presentar las declaraciones de retención en la fuente con pago, de los períodos cuyo plazo para la presentación y pago se encuentren vencidos a la fecha de presentación de la solicitud.

(...) (subrayado fuera de texto)

Lo antepuesto fue adicionado por la Ley 1430 de 2010, en cuya exposición de motivos se indicó:

3.14 Sobre las sociedades de comercialización internacional

Dadas las múltiples observaciones que se han recibido (...) relacionado con las ventas a las Sociedades de Comercialización Internacional, se propone mantener el tratamiento de exento (...)

En lugar de la eliminación de dicho tratamiento, se adoptan mecanismos de control sobre los proveedores de estas sociedades para que actúen como agentes de retención del impuesto sobre las ventas de las compras realizadas a sus propios proveedores, esto como un mecanismo de eficiencia en la recaudación y control en las operaciones relacionadas con aquellas sociedades.

De otra parte, se propone adicionar una causal de rechazo a las solicitudes de devolución de saldos a favor del impuesto sobre las ventas, cuando no se acredite previamente la consignación de las retenciones practicadas por parte de los proveedores de las Sociedades de Comercialización Internacional.

Al respecto, esta Subdirección había manifestado en el Oficio 026812 de abril 14 de 2011:

(...) es retenedor el proveedor de sociedades de comercialización, cuando se reúnan los siguientes requisitos:

Que actúe en calidad de proveedor de sociedades de comercialización internacional.

Que el proveedor de SCI como quien le vende a éste, sean responsables del régimen común.

Que el proveedor adquiera bienes corporales muebles o servicios gravados.

Es así como la disposición legal referida no establece la venta habitual a una sociedad de comercialización internacional como requisito para ser considerado el vendedor-proveedor responsable del régimen común como agente de retención, por lo que, basta con la venta esporádica de bienes gravados a una SCI, para que el vendedor adquiera la obligación de actualizar el RUT, con el fin de inscribir su responsabilidad como agente retenedor del IVA, y por ende efectuarla al momento del pago o abono en cuenta al adquirir bienes o servicios gravados de otro responsable del régimen común, así con posterioridad los venda a la SCI sin impuesto por tratarse de una operación exenta sobre la cual se extiende el certificado al proveedor, CP.

Ahora bien, cuando se trate de proveedores de sociedades de comercialización internacional, de bienes que no son objeto del CP, deben éstos practicar la retención en la fuente por la adquisición de bienes gravados al momento del respectivo pago o abono en cuenta, así luego los venda a la comercializadora internacional con IVA y sin que le sea expedido el CP, cuando los bienes no van a ser exportados. En este sentido, es importante reiterar que la norma establece como condición para adquirir la calidad de agente retenedor, el hecho de ser proveedor de una SCI.

(...) (subrayado fuera de texto)

Sin embargo, el Consejo de Estado, Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Cuarta, C.P. JULIO ROBERTO PIZA RODRÍGUEZ, en Sentencia de septiembre 30 de 2021, Radicación No. 25000-23-37-000-2013-01417-01(23398), se pronunció sobre el alcance de los numerales 7 del artículo 437-2 y 5 del artículo 857 antes citados, en los siguientes términos:

(...) los artículos 479 y 481, letra b), del ET disponen que están exentos del IVA y dan derecho a devolución bimestral, tanto las operaciones de venta de bienes corporales muebles a las CI, como las prestaciones de servicios intermedios de la producción hechas a dichas entidades, a condición de que el producto final se exporte efectivamente. Pero para controlar las devoluciones de los saldos a favor que se generan en el IVA cuando los responsables del impuesto realizan este tipo de operaciones con las CI, el artículo 13 de la Ley 1430 de 2010 contempló un supuesto de retención en la fuente del IVA soportado en la cadena productiva del vendedor de bienes y servicios a la CI. Este fue incorporado en el ordinal 7.º del artículo 437-2 del ET, según el cual quienes le efectúen ventas a una CI (i.e. «los responsables del régimen común proveedores de una sociedad de comercialización internacional») deben practicarle retenciones en la fuente, a título del IVA, a aquellos a quienes les adquieran bienes o servicios gravados, salvo que estos sean entidades estatales ni grandes contribuyentes.

Correlativamente con dicha obligación, el ordinal 5.º del artículo 857 del ET (incorporado por el artículo 14 de la Ley 1430 de 2010) supeditó la procedencia de las solicitudes de devolución y/o compensación de saldos a favor en el IVA formuladas por proveedores de CI, a que se corrobore que se encuentran al día con la obligación de practicar, declarar y consignar las retenciones en la fuente «de los períodos cuyo plazo para la presentación y pago se encuentren vencidos» a la fecha en que se tramita la solicitud. La conjunción de ambas normas impide que el beneficio establecido en los artículos 479 del ET y 481, letra b), ibidem sea capturado artificialmente y, a la vez, asegura el efectivo recaudo del IVA a devolver por haber sido soportado al producir bienes que se exportan.

Pero según permite apreciar el mecanismo objeto de análisis, este no consiste en una obligación indiscriminada de practicar retenciones en la fuente a título del IVA, toda vez que está destinado específicamente a controlar los saldos a favor generados en el IVA en el proceso productivo de las mercancías que se exportan

con intermediación de las CI. Por tanto, la calidad de «proveedor de sociedades de comercialización internacional», contemplada en el supuesto de hecho de las normas objeto de interpretación, no alude a una circunstancia subjetiva abierta –atribuible a quienes le vendan bienes o presten servicios de cualquier índole a las CI–, **sino que se circunscribe a quienes realicen con las CI operaciones de ventas de bienes o de prestaciones de servicios que se califiquen como exentas «con derecho a devolución de impuestos», por virtud de los artículos 479 y 481, letra b), del ET.**

Así, para la Sala la causal de rechazo de las solicitudes de devolución o de compensación de saldos a favor consagrada en el ordinal 5.º del artículo 857 del ET, relativa a «no haber cumplido con la obligación de efectuar la retención, consignar lo retenido y presentar las declaraciones de retención en la fuente con pago, de los períodos cuyo plazo para la presentación y pago se encuentren vencidos», solo es aplicable cuando se pretenda la devolución o la compensación de saldos a favor derivados de la exportación de bienes a través de CI. (subrayado fuera de texto)

Por ende, de la normativa antes expuesta, su exposición de motivos y la jurisprudencia aplicable, es de concluir que los proveedores de bienes o servicios de las sociedades de comercialización internacional, que sean responsables del IVA, deben practicar retención a título de este impuesto a sus propios proveedores, también responsables del IVA, cuando los bienes o servicios que han suministrado a las referidas sociedades están exentos en los términos del literal b) del artículo 481 del Estatuto Tributario.

Lo anterior, sin perjuicio de la obligación de practicar retención en la fuente a título del IVA por la concurrencia de otras circunstancias que así lo exijan, de conformidad con lo señalado en el citado artículo 437-2.

Atentamente,

ALFREDO RAMÍREZ CASTAÑEDA

Subdirector de Normativa y Doctrina

Dirección de Gestión Jurídica

UAE-Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales