

CONCEPTO 02642 DEL 27 DE OCTUBRE DE 2016
DIRECCIÓN DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES

Bogotá, D.C.

Señores

MARÍA AMPARO ESCALANTE SOLORZA

Jefe División Gestión Jurídica

JORGE ALONSO MONTOYA ZAPATA

Jefe División Gestión de Fiscalización

Dirección Seccional de Impuestos de Medellín

Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales

Carrera 52 #42-43 Alpujarra

Medellín (Antioquía)

Ref.: Radicado No. 000338 del 22 de agosto de 2016

Tema	Impuesto a las ventas
Descriptor	Ventas Excluidas
Fuentes formales	Artículos 490 del Estatuto Tributario y 9º del Decreto 3050 de 1997, Concepto Unificado del IVA No. 00001 del 19 de junio de 2003, Oficio No. 064458 del 9 de octubre de 2013.

Cordial saludo, Sra. María Amparo y Sr. Jorge Alonso:

De conformidad con el artículo 20 del Decreto 4048 de 2008 es función de esta Subdirección 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.

Mediante el radicado de la referencia solicitan la aclaración del Oficio No. 017173 del 30 de junio de 2016 pues argumentan que en dicho pronunciamiento se confunden los conceptos "no gravado" y "excluido".

Para el efecto, este Despacho se permite transcribir el citado oficio:

"1. ¿Teniendo en cuenta la calidad de responsable del impuesto sobre las ventas por la importación de productos derivados del petróleo, de acuerdo con lo previsto por el artículo 444 del Estatuto Tributario, si una compañía vende el aceite derivado del petróleo importado al consumidor final, debe generar el impuesto a las ventas?"

2. ¿Se podría entender que la calidad de responsable del impuesto sobre las ventas por la importación de productos derivados del petróleo, se surte con el

pago del IVA en el momento de la importación y por tanto, al realizar la venta de los aceites al consumidor final la compañía se encuentra excluida del impuesto sobre las ventas?

Frente a la primera pregunta se precisa lo siguiente:

*El artículo 444 del Estatuto Tributario señala que **son responsables del impuesto en la venta de productos derivados del petróleo, los productores, los importadores y vinculados económicos de ambos.***

Sobre la naturaleza del impuesto sobre las ventas en productos derivados del petróleo, la Administración Tributaria se ha referido en varias oportunidades, una de ellas, mediante Concepto 005419 del 30 de enero de 1998 donde la DIAN señaló:

... El impuesto sobre las ventas en productos derivados del petróleo, es un impuesto monofásico o de única etapa, por lo tanto se causa únicamente en una de las fases del ciclo de comercialización...

Posteriormente, mediante Oficio 076155 del 18 de octubre de 2005 se precisó:

... El artículo 444 del Estatuto Tributario señala que son responsables del impuesto sobre las ventas de productos derivados del petróleo, los productores, los importadores y los vinculados económicos de unos y otros, en otras palabras, respecto de ellos continúa aplicándose el sistema monofásico del tributo o de etapa única, que imperó hasta el 31 de marzo de 1984.

*Lo anterior implica que, **en la comercialización de derivados del petróleo, no hay lugar al cobro del impuesto sobre las ventas.**'...*

*En este orden de ideas, **no cabe duda que existe un tratamiento especial acerca del IVA que recae sobre los productos derivados del petróleo, en la medida en que su comercialización no causa el impuesto, de donde resulta claro que sí esta se realiza en aceites derivado del petróleo, no se genera el impuesto sobre las ventas.***

Ahora, se pregunta si la calidad de responsable del impuesto sobre las ventas por la importación productos derivados del petróleo se surte con el pago del IVA en el momento de la importación.

Al respecto, para efectos de determinar el momento de causación del IVA en la importación de bienes, el literal d) del artículo 429 del Estatuto Tributario precisa que el mismo se causa al tiempo de la nacionalización del bien (hoy desaduanamiento – art. 3 del Decreto 390 de 2016).

*De manera que **la responsabilidad del impuesto sobre las ventas por la importación de productos derivados del petróleo se surte al momento de su liquidación y pago, conjuntamente con el de los derechos de***

aduana, aspecto que en la posterior comercialización, no puede entenderse como una exclusión del impuesto, considerando que se trata de un tratamiento especial que cobija a tales productos en un impuesto monofásico que solo se genera en la primera etapa del bien, es decir en su producción o importación.” (negrilla fuera de texto).

Respecto de lo antepuesto consideran que “[l]o allí señalado **afecta en forma directa los procesos tributarios en la aplicación del prorrateo de que trata el artículo 490 del Estatuto Tributario**” (negrilla fuera de texto) ya que “al afirmarse que en la fase de comercialización 'no causa' el impuesto, sin lugar a dudas se está haciendo referencia a que en dicha fase se está mente a una operación 'excluida del iva' y por tanto que los impuestos descontables se incluirían en el prorrateo del artículo citado. Pero al finalizar ese (...) párrafo y **al indicarse que 'no se genera el impuesto sobre las ventas', la partícula destacada está haciendo referencia a una operación 'no gravada' con Iva, lo que dejaría, a los impuestos descontables, por fuera del mencionado prorrateo**” (sic).

Agregan, asimismo, que “al señalar ‘que en la posterior comercialización, no puede entenderse como una exclusión del impuestos’ nos preguntamos entonces si estaría refiriéndose a que en la comercialización se daría una operación ‘no gravada’ con la consecuencia ya advertida para efectos de la aplicación del artículo 490 del Estatuto Tributario

Pues bien, con miras a atender en debida forma la solicitud, es menester examinar el artículo 490 del Estatuto Tributario, norma que dispone:

“ARTÍCULO 490. LOS IMPUESTOS DESCONTABLES EN LAS OPERACIONES GRAVADAS, EXCLUIDAS Y EXENTAS SE IMPUTARAN PROPORCIONALMENTE. Cuando los bienes y servicios que otorgan derecho a descuento se **destinen indistintamente a operaciones gravadas, exentas, o excluidas del impuesto y no fuere posible establecer su imputación directa a unas y otras, el cómputo de dicho descuento se efectuará en proporción al monto de tales operaciones del período fiscal correspondiente. La inexistencia de operaciones determinará la postergación del cómputo al período fiscal siguiente en el que se verifique alguna de ellas.”** (negrilla fuera de texto).

A su vez, el artículo 9º del Decreto 3050 de 1997 señala:

“ARTICULO 9o. IMPUESTO DESCONTABLE PARA ADQUISICION DE DERIVADOS DEL PETROLEO. De conformidad con el artículo 488 del Estatuto Tributario, el impuesto sobre las ventas facturado en la adquisición de productos derivados del petróleo con régimen monofásico, sólo podrá ser descontado por el adquirente, **cuando éste sea responsable del impuesto sobre las ventas, los bienes adquiridos sean computables como costo o gasto de la empresa y se destinen a operaciones gravadas con el impuesto sobre las ventas o a operaciones exentas.**

Cuando los bienes adquiridos se destinen indistintamente a operaciones gravadas, exportaciones y operaciones excluidas del impuesto, y no fuere posible establecer su imputación directa a unas y otras, el cómputo de dicho descuento se efectuará en proporción al monto de las operaciones gravadas del período fiscal correspondiente.

Cuando los bienes de que trata este artículo sean adquiridos a un distribuidor no responsable del IVA por la venta de tales bienes, para efectos de que el adquirente responsable pueda descontar el IVA implícito en el precio del producto, el distribuidor certificará al adquirente, por cada operación, el valor del IVA que le haya sido liquidado por parte del productor en la adquisición de los bienes." (negrilla fuera de texto).

Se desprende, entonces, la necesidad de determinar si, en el régimen monofásico del IVA para productos derivados del petróleo, las operaciones de comercialización que le siguen a la venta realizada por el importador, productor o vinculado económico de los anteriores están excluidas del impuesto sobre las ventas o no están gravadas con el referido tributo.

Sobre el particular, mediante Oficio No. 064458 del 9 de octubre de 2013, esta Subdirección indicó que el impuesto sobre las ventas en productos derivados del petróleo *"por ser un impuesto monofásico (...) solo se genera en la primera etapa del bien (...) y por lo mismo **no existe el derecho para solicitar su devolución en las etapas posteriores, pues al no causarse el gravamen no resulta un saldo a favor; sino que se constituye ese impuesto en un mayor costo del respectivo bien producido o importado**"* (negrilla fuera de texto).

Ahora bien, advertido lo antepuesto, resulta conveniente examinar la definición de bienes excluidos que aporta el Concepto Unificado del IVA No. 00001 del 19 de junio de 2003:

"1.1.2. BIENES EXCLUIDOS

*Son aquellos que **no causan el impuesto sobre las ventas por expresa disposición de la ley; por consiguiente, quien comercializa con ellos exclusivamente, no se convierte en responsable** ni tiene obligación alguna en relación con el gravamen. Si quien los produce o comercializa pagó impuestos en su etapa de producción o comercialización, dichos impuestos no dan derecho a descuento ni a devolución, constituyen un mayor costo del respectivo bien." (negrilla fuera de texto).*

Luego, acorde con la definición doctrinal de bienes excluidos, resulta viable catalogar como excluida del IVA la comercialización de productos derivados del petróleo que le sigue a la primera venta de los mismos, esto es, aquella realizada por el importador, productor o vinculado económico de los anteriores.

Dicha conclusión cobra mayor sentido si se piensa que los regímenes monofásico y plurifásico del impuesto sobre las ventas están intrínsecamente relacionados con la causación del tributo más no con su hecho generador; así las cosas, es de entender que, al tratarse de bienes corporales muebles, la venta de productos derivados de petróleo está cobijada por el IVA - de conformidad con el artículo 420 del Estatuto Tributario - empero, visto está que el legislador ha dispuesto que sólo se cause en la venta realizada por el importador, productor nacional o por sus vinculados económicos.

Por tanto, en atención a lo expuesto, es menester aclarar el Oficio No. 017173 del 30 de junio de 2016 de la siguiente manera: En el régimen monofásico del IVA para productos derivados del petróleo, las operaciones de comercialización que le siguen a la venta realizada por el importador, productor o vinculado económico de los anteriores deben entenderse como excluidas del impuesto sobre las ventas.

En los anteriores términos se resuelve su solicitud y cordialmente 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 nuestras bases de datos jurídica ingresando a la página electrónica de la DIAN: www.dian.gov.co siguiendo los íconos: "Normatividad" - "técnica" y seleccionando "Doctrina" y Dirección Gestión Jurídica.

Atentamente,

PEDRO PABLO CONTRERAS CAMARGO
Subdirector de Gestión Normativa y Doctrina