

Concepto Jurídico 15247 del 2017 Junio 13
Subdirección de Gestión Normativa y Doctrina

Mediante el radicado de la referencia, el consultante formula la siguiente pregunta ¿Qué tratamiento debe dar el importador o el concesionario, o quien factura al cliente beneficiario del CREI sobre el IVA pagado en la importación, o en la compra por el concesionario, al presentar la respectiva declaración del IVA?:

Con el fin de absolver el interrogante por el consultante es menester traer a colación que el Decreto único 1625 del 2016, en materia tributaria, el cual recogió el Decreto 248 del 2015, en donde establece:

“(…).

*ART. 1.3.1.10.8.—**Exclusión del IVA.** De conformidad con lo dispuesto en el numeral 11 del artículo 424 del estatuto tributario, modificado por el artículo 38 de la Ley 1607 del 2012, por un término de cuatro (4) años contados a partir de la fecha a que se refiere el párrafo del artículo 1.3.1.10.6 del presente decreto, los vehículos automotores destinados al servicio de transporte público de pasajeros, que sean adquiridos y matriculados con base en una certificación de cumplimiento de requisitos para el registro inicial de vehículo nuevo en reposición con exclusión de IVA (CREI), **se excluyen del impuesto sobre las ventas y, por consiguiente, su venta o importación, no causa este gravamen.***

Tendrán derecho a este beneficio, los pequeños transportadores que sean propietarios de manera directa o indirecta de menos de tres (3) vehículos de servicio de transporte público de pasajeros solo para efectos de la reposición de un solo vehículo y por una única vez.

Para que proceda la exclusión del impuesto sobre las ventas a que se refieren los artículos 1.3.1.10.4 a 1.3.1.10.10 del presente decreto, el declarante deberá obtener y conservar como soporte de la importación de conformidad con el artículo 121 del Decreto 2685 de 1999 o los que lo sustituyan o modifiquen y el vendedor como soporte de la operación de venta la certificación de cumplimiento de requisitos para el registro inicial de vehículo nuevo en reposición con exclusión de IVA (CREI).

El beneficiario de la exclusión del artículo 424 numeral 11 del estatuto tributario titular del CREI podrá terminar la modalidad de importación para ensamble en los términos de los incisos primero y segundo del artículo 191 del Decreto 2685 de 1999 o la norma que lo modifique o sustituya.

PAR.—Para gozar del beneficio consagrado en el artículo 424 numeral 11 del estatuto tributario, la importación y la venta de los vehículos deberán realizarse dentro del plazo de los cuatro (4) años contados a partir de la fecha a que se refiere el parágrafo del artículo 1.3.1.10.6 del presente decreto.

*ART. 1.3.1.10.9.—**Aplicación de la exclusión del IVA.** La exclusión a que hace referencia el artículo 1.3.1.10.8 del presente decreto se hará efectiva al momento de facturar el automotor.*

En la factura deberá explicarse la no liquidación del impuesto sobre las ventas a través de cualquier medio electrónico, sello o anotación mediante una leyenda que indique: “Excluido de IVA. Artículo 424 numeral 11, estatuto tributario” (cursiva y negrilla fuera de texto).

De conformidad con la norma reglamentaria se tiene que al momento de adquisición del vehículo por parte del beneficiario “pequeños transportadores propietarios de menos de 3 vehículos”, el vendedor no facturará el IVA si cumple los requisitos establecidos en el decreto reglamentario, en tal sentido se pueden presentar dos situaciones:

1. Que el vendedor, importa el vehículo teniendo previamente el CREI, como respaldo de la exclusión del IVA, en tal sentido no se causaría el impuesto.
2. Que el vendedor, importa o adquiere el vehículo sin haber considerado si el bien iba a tener el beneficio de la exclusión del impuesto, en razón a que la acreditación del beneficio se da de manera posterior a la importación del mismo, bajo este segundo supuesto se tiene que el vendedor cuando adquiere el vehículo paga el IVA por la adquisición del mismo y cuando se lo vende a los “pequeños transportadores propietarios de menos de 3 vehículos”, quien entrega el CREI, donde acredita ser beneficiario de la exclusión del impuesto porque cumple los presupuestos del numeral 10 del artículo 424 del estatuto tributario (antes E.T., art. 424, num. 11), modificado por el artículo 175 de la Ley 1819 del 2016, deberá tratar

el impuesto pagado como mayor valor del costo del bien, lo anterior en concordancia con lo establecido en el artículo 490 del estatuto tributario que dice (...).

ART. 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* (cursiva y resaltado fuera de texto).

En este mismo sentido el oficio 17727 del 2007 marzo 6, se ha pronunciado:

“... En tal sentido, esta división se pronunció de manera general sobre los temas referidos, mediante el Concepto Unificado del Impuesto a las Ventas 1 del 2003 y oficio 91279 de diciembre 30 del 2004, en donde se refirió de la siguiente forma:

El artículo 490 del estatuto tributario, establece: “Cuando los bienes y servicios que otorguen 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”.

La proporcionalidad opera de manera exclusiva, cuando los bienes o servicios adquiridos sobre los que se paga el impuesto sobre las ventas, y que otorgan derecho a descuento conforme con las normas que regulan el tributo, se destinan indistintamente a operaciones gravadas, exentas o excluidas respecto de este tributo y no fuere posible establecer su imputación directa a unas y otras. El cómputo del descuento se efectuará en forma proporcional en relación con las operaciones gravadas o exentas, excluyendo las operaciones excluidas. En efecto, los ingresos no gravados no se tienen en cuenta para el cálculo de la proporcionalidad, los cuales

deberán analizarse en cada caso particular. Entre dichos ingresos se cuentan los ingresos por los ajustes integrales por inflación, los ingresos por venta de activos fijos diferentes de aerodinos, las indemnizaciones, el reintegro de costos y gastos, los rendimientos financieros, las provisiones, etc.

Por otra parte el artículo 488 ibídem, señala que solo otorga derecho a descuento el IVA pagado por las adquisiciones o importaciones, que de acuerdo con las disposiciones del impuesto sobre la renta, resulten computables como costo o gasto de la empresa y se destinen a operaciones gravadas con el impuesto.

Es evidente que el responsable debe aplicar la proporcionalidad con el fin de conocer qué impuestos descontables son imputables a cada tipo de operación. De manera que, si por vía de ilustración, un responsable realiza operaciones gravadas y excluidas del IVA y no le es posible determinar la imputación directa a cada tipo de transacción, debe efectuar el cálculo correspondiente para determinar qué porcentaje de impuesto sobre las ventas causado en compras de bienes y/o servicios gravados, es objeto de descuento imputable a las operaciones gravadas y qué porcentaje a operaciones excluidas.

El porcentaje de impuesto sobre las ventas causado en la adquisición de bienes y/o servicios gravados imputables a operaciones excluidas y por ende no descontables en materia de ventas, constituirá costo de la respectiva operación. (...).

De acuerdo con lo anterior, cuando no es posible establecer la imputación directa de los bienes y servicios adquiridos tanto a operaciones gravadas o exentas como a operaciones excluidas del impuesto, el valor a debitar en la cuenta corriente del impuesto a las ventas por pagar será el de los impuestos que proporcionalmente correspondan a las “operaciones gravadas”, o a las “operaciones gravadas y exentas” cuando se trate de exportadores o de productores de bienes exentos.

Téngase presente que, conforme a los artículos 86 y 493 del estatuto tributario, en ningún caso, el impuesto sobre las ventas que deba ser tratado como descuento podrá ser tomado como costo o gasto en el impuesto sobre la renta.

Por el contrario, aquellos valores que por expresa disposición legal no sean susceptibles de ser tratados como descontables del impuesto sobre las ventas por pagar constituyen costo o gasto, tales como: la parte que exceda el límite que

resulte de aplicar al valor de la operación que conste en las respectivas facturas, la tarifa del impuesto a la que estuvieren sujetas las operaciones correspondientes, el exceso cuando la tarifa del bien importado sea superior a la tarifa del impuesto a la que estuvieren sujetas las operaciones correspondientes, el impuesto sobre las ventas causado en compras de bienes y/o servicios gravados, imputables proporcionalmente a operaciones excluidas.

De acuerdo con el texto transcrito, cuando los bienes y servicios que otorgan derecho a descuento, por concepto de impuesto sobre las ventas, se destinen indistintamente a operaciones gravadas, exentas, o excluidas del impuesto y no es posible establecer su imputación directa a unas y otras, el cómputo del descuento se efectúa en proporción al monto total de tales operaciones...”.

Finalmente se aclara que el articulado del decreto 248 del 2015, recogido por el Decreto único 1625 del 2016 en materia tributaria, que reglamentó el numeral 11 del artículo 424 del estatuto tributario, (hoy E.T., art. 424, num. 11 modificado por L. 1819/2016, art. 175), se mantendrá vigente hasta que se emita un nuevo decreto que modifique estos aspectos.