

Ref: 51481



PROSPERIDAD PARA TODOS

www.dian.gov.co

Dirección de Gestión Jurídica

Bogotá, D.C.
100202208- = 9 / 7 5

24 NOV. 2014

DIAN No. Radicado 000S2014064185
 Fecha 2014-11-26 08:23:36
 Remitente DIR GES JURIDICA
 Destinatario CAMILO ANDRES RODRIGUEZ VARGAS
 Anexos 0 Folios 5



COR-000S2014064185

SJO
DO

Ref: Radicado 51481 del 14/08/2014

Tema	Impuesto a las ventas
Descriptores	Factura - Expedicion
Fuentes formales	Constitución Política, artículo 338; Estatuto Tributario, artículos 420, 421, 615, 616-2, 617, 618, 771-2; Código de Comercio, artículo 772; Decreto 1001 de 1997, artículo 2.

De conformidad con el artículo 19 del Decreto 4048 de 2008, este despacho es competente para absolver las consultas escritas que se formulen sobre la interpretación y aplicación de las normas tributarias, aduaneras o de comercio exterior y control cambiario en lo de competencia de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, ámbito dentro del cual será atendida su petición.

Solicita en el escrito de la referencia, pronunciamiento de fondo sobre los argumentos expuestos en el derecho de petición radicado con el No. 20158 de 1 abril 2014, para que "... se reconsidere la revocatoria de los apartes pertinentes del Concepto Especial de Facturación No. 085922 del 05 de noviembre de 1998 y del Concepto 06474 de 04 de febrero de 2013, relacionados con la obligación formal de expedir factura cuando se presente retiro de inventarios para el uso o formar parte de activos fijos de la empresa, y en consecuencia se reconsidere lo expresado en el Oficio 041650 del 15 de julio de 2014...".

Previa mención de algunos pronunciamientos proferidos por la Honorable Corte Constitucional en materia del derecho de petición y de apartes del Oficio 041650 de 15 de julio de 2014, por el cual se dio respuesta al escrito inicialmente presentado, reitera la solicitud de reconsideración insistiendo en los argumentos originalmente propuestos, dentro de los que se destacan:

La Administración Tributaria, opina el peticionario, en los Conceptos cuya revocatoria solicita, no fundamento jurídicamente su postura sino que se limitó a señalar que por tratarse de una operación de venta la exigencia de facturar es obligatoria, confundiendo dos temas sustancialmente diferentes, la consideración legal del retiro de inventarios como venta para

efectos de la causación del impuesto con la obligación formal de facturar.

Señala que no entiende porque no se hace mención integral del artículo 771-2 del E.T. y el artículo 772 del C. de Co. solo se cita parcialmente, sin tener en cuenta el inciso 2º en el que expresamente se dispone que "No podrá librarse factura alguna que no corresponda a bienes entregados real y materialmente o a servicios efectivamente prestados en virtud de un contrato verbal o escrito".

Afirma que las obligaciones formales o instrumentales tributarias están contenidas en la ley con todos sus elementos y desarrollan de esa manera los principios de legalidad y seguridad jurídica en materia tributaria, por lo que la obligación de facturar en el caso del retiro de inventarios debe ser expresa, claramente definida en la ley, no puede extenderse su aplicación a situaciones de hecho no contempladas por la misma y no puede inferirse o construirse a partir de afirmaciones que no están precedidas de un análisis o interpretación de las normas tributarias que consagran la obligación de facturar.

Manifiesta que si bien el retiro de inventarios genera IVA, en realidad no implica como tal una transferencia de dominio a un tercero por lo que materialmente no puede considerarse una venta entre 2 o más partes, razón por la que no es obligatoria la expedición de la factura cuando se da ese supuesto.

Previa transcripción parcial de los artículos 615, 616-1, 617 y 618, sostiene que la obligación instrumental de facturar es compuesta y supone necesariamente que la entrega se debe realizar a un sujeto diferente del que la expide, por lo que se requiere que en la operación intervengan dos sujetos diferentes.

Aduce que la factura tanto en materia comercial como en materia contable, cumple propósitos de prueba de las operaciones entre dos partes, pero en cuanto al retiro de inventarios no existe la obligación de expedir factura.

Sostiene que la factura constituye el documento soporte para la procedencia de costos, deducciones e impuestos descontables, solo cuando exista la obligación de expedir factura y que *"... el artículo 772 del E.T. dispone que los libros de contabilidad del contribuyente, constituyen prueba a su favor, si son llevados en debida forma. Ello conlleva a concluir que si el contribuyente cumple con las normas contables y fiscales para llevar su contabilidad (entre otros el artículo 774 E.T.), la misma debe ser valorada judicial y administrativamente, y se tendrá en cuenta para soportar cualquier operación que efectúe el contribuyente sin que la autoridad tributaria tenga la posibilidad de desconocerla..."*.

Expone finalmente, que desconocer la procedencia de las deducciones basado en el argumento de la inexistencia de factura implica, en el caso del retiro de inventarios, un desconocimiento de la verdad formal, teniendo en cuenta que se trata de impuesto sobre las ventas que efectivamente se pagó a la Administración de Impuestos, que está debidamente contabilizado y que no debe incrementar la base de tributación del contribuyente.

En el Concepto y Oficio cuya revocatoria parcial se solicita, la División de Doctrina y la Subdirección de Gestión Normativa y Doctrina respectivamente, manifestaron:

Concepto Especial 085922 de 5 de noviembre de 1998:

“... Cuando se presente el retiro de inventarios en una operación sujeta al impuesto sobre las ventas y exista la obligación legal para el comerciante, de expedir factura, por sus operaciones, debe concluirse que cualquiera sea la denominación que se empleé (sic), (retiros, muestras, obsequios, donaciones, etc.), e independientemente de la destinación o uso que se haga de los retiros, debe expedirse factura o documento equivalente, salvo en los casos expresamente dispuestos por la ley...”

Oficio No. 006474 de 2013:

“... De igual manera cuando se presente un retiro de inventarios, y exista la obligación legal de facturar para el comerciante, cualquiera que sea la denominación que se de a la operación y su destinación, debe expedirse factura con el cumplimiento de los requisitos legales...”. (Subraya el peticionario).

En el marco de la competencia enunciada, se considera en primer término que con la respuesta previamente suministrada por esta Dirección mediante Oficio No. 041650 de 15 de julio de 2014, fue absuelta de fondo la petición presentada a través de escrito radicado con el número 20158 de 1º de abril de 2014.

No obstante lo anterior, revisados nuevamente los argumentos expuestos, procede el Despacho a pronunciarse sobre ellos adicionando la mencionada respuesta con los siguientes elementos:

El literal a) del artículo 420 del Estatuto Tributario consagra como hecho generador del impuesto sobre las ventas, la venta de bienes corporales muebles que no hayan sido excluidas expresamente.

El artículo 421 del citado Ordenamiento, asimila a venta algunos hechos que sin corresponder en estricto sentido al concepto de venta de bienes, se asemejan a este para efectos del impuesto sobre las ventas, dentro de estos hechos se resaltan:

“... a. Todos los actos que impliquen la transferencia del dominio a título gratuito u oneroso de bienes corporales muebles, independientemente de la designación que se dé a los contratos o negociaciones que originen esa transferencia y de las condiciones pactadas por las partes, sea que se realicen a nombre propio, por cuenta de terceros a nombre propio, o por cuenta y a nombre de terceros.

b. Los retiros de bienes corporales muebles hechos por el responsable para su uso o para formar parte de los activos fijos de la empresa...”. (Subrayado fuera de texto).

El artículo 615 del Estatuto Tributario, de otra parte, establece de manera clara la obligación de facturar para efectos tributarios por cada operación que realicen los sujetos prescritos en la norma en los siguientes términos:

“ARTICULO 615. OBLIGACIÓN DE EXPEDIR FACTURA. Para efectos tributarios, todas las personas o entidades que tengan la calidad de comerciantes, ejerzan profesiones liberales o presten servicios inherentes a éstas, o enajenen bienes producto de la actividad agrícola o ganadera, deberán expedir factura o documento equivalente, y conservar copia de la misma por cada una de las operaciones que realicen, independientemente de su calidad de contribuyentes o no contribuyentes de los impuestos administrados por la

Dirección General de Impuestos Nacionales.

Para quienes utilicen máquinas registradoras, el documento equivalente será el ticket expedido por ésta...". (Subrayado fuera de texto).

De igual manera, el artículo 616-2 del mencionado ordenamiento, establece los casos especiales que son eximidos de la obligación de facturar señalando:

ARTICULO 616-2. CASOS EN LOS CUALES NO SE REQUIERE LA EXPEDICIÓN DE FACTURA. No se requerirá la expedición de factura en las operaciones realizadas por bancos, corporaciones financieras, corporaciones de ahorro y vivienda y las compañías de financiamiento comercial. Tampoco existirá esta obligación en las ventas efectuadas por los responsables del régimen simplificado, y ~~cuando se trate de la enajenación de bienes producto de la actividad agrícola o ganadera por parte de personas naturales, cuando la cuantía de esta operación sea inferior a \$5.000.000~~ y en los demás casos que señale el Gobierno Nacional. (Aparte tachado derogado por el artículo 118 de la Ley 788 de 2002).

El Gobierno Nacional en ejercicio de la facultad reglamentaria contenida en el numeral 11 del artículo 189 de la Constitución Política, a través del Decreto 1001 de 1997, reglamentó la disposición previamente transcrita preceptuando en su artículo 2º:

"ARTICULO 2. NO OBLIGADOS A FACTURAR. Sin perjuicio de lo previsto en el artículo anterior, no se encuentran obligados a expedir factura en sus operaciones:

- a) Los Bancos, las Corporaciones Financieras, las Corporaciones de Ahorro y Vivienda, las Compañías de Financiamiento Comercial;*
- b) Las Cooperativas de Ahorro y Crédito, los Organismos Cooperativos de grado superior, las Instituciones Auxiliares del Cooperativismo, las Cooperativas Multiactivas e Integrales, y los Fondos de Empleados, en relación con las operaciones financieras que realicen tales entidades;*
- c) Los responsables del régimen simplificado;*
- d) Los distribuidores minoristas de combustibles derivados del petróleo y gas natural comprimido, en lo referente a estos productos;*
- e) Las empresas que presten el servicio de transporte público urbano o metropolitano de pasajeros, en relación con estas actividades;*
- f) Quienes presten servicios de baños públicos, en relación con esta actividad;*
- g) Las personas naturales vinculadas por una relación laboral o legal y reglamentaria, en relación con esta actividad;*
- h) Las personas naturales que únicamente vendan excluidos del impuesto sobre las ventas o presten servicios no gravados, siempre y cuando no sobrepasen los topes de ingresos y patrimonio exigidos a los responsables del régimen simplificado.*

PARAGRAFO 1. Las personas no obligadas a expedir factura o documento equivalente, si

optan por expedirlos, deberán hacerlo cumpliendo los requisitos señalados para cada documento, según el caso.

PARAGRAFO 2. Los tipógrafos y litógrafos que pertenezcan al régimen simplificado del impuesto sobre las ventas, deberán expedir factura por el servicio prestado, de conformidad con lo previsto en el artículo 618-2 del Estatuto Tributario."

De conformidad con las disposiciones previamente transcritas, es claro que los retiros de bienes corporales muebles hechos por el responsable para su uso o para formar parte de los activos fijos de la empresa, constituyen hecho generador del impuesto sobre las ventas en virtud de la asimilación que para efecto de dicho impuesto efectúa el artículo 421 del Estatuto Tributario, e igualmente es claro que para efectos tributarios, todas las personas o entidades que tengan la calidad de comerciantes, ejerzan profesiones liberales o presten servicios inherentes a éstas, o enajenen bienes producto de la actividad agrícola o ganadera, deben expedir factura o documento equivalente por cada una de las operaciones que realicen, en este sentido se ha hecho explícita la intención del legislador.

El caso del retiro de bienes corporales muebles efectuado por el responsable para su uso o para formar parte de los activos fijos de la empresa, no ha sido exceptuado de manera expresa por la ley ni por el reglamento de la obligación de facturar, este forma parte de las operaciones que pueden ser realizadas por un comerciante y como tal, por disposición expresa de la ley, debe ser facturado.

Es evidente, se reitera, que la ley no exceptuó de manera taxativa la mencionada operación de la obligación de facturar y el Gobierno Nacional en ejercicio de la facultad que le es propia y a la que de manera expresa se alude en la parte final del artículo 616-2 del E.T. al señalar que no se requerirá la expedición de factura "...en los demás casos que señale el Gobierno Nacional...", tampoco ha hecho uso de la facultad para eximir la operación de retiro de inventarios de la citada obligación.

Ahora bien, en cuanto a la sujeción de las obligaciones formales al principio de legalidad contenido en el artículo 338 de la Constitución Política, aspecto planteado por el peticionario, es de anotar que este tema fue objeto de pronunciamiento de la Honorable Corte Constitucional, Corporación que en Sentencia C-594 de veintisiete (27) de julio de dos mil diez (2010), expediente D-7978, Magistrado Ponente Dr. LUIS ERNESTO VARGAS SILVA, sostuvo:

"...en materia tributaria, (...) no está dentro del ámbito de reserva estricta del principio de legalidad de los tributos la regulación de las obligaciones formales necesarias para hacer efectiva la obligación tributaria principal. Así, no obstante que corresponde a la ley establecer la base de esas obligaciones formales en materia tributaria, cabe, con criterio amplio, la regulación administrativa de las mismas, dentro de los parámetros que hayan sido fijados en la ley en materias tales como el recaudo o los deberes de información" [32].
(Destacó la Sala).

... tal como se dejó sentado en el fundamento 5.4 de esta providencia, no pertenece al ámbito de reserva estricta del principio de legalidad de los tributos previsto en el artículo 338 de la Carta, la regulación de las obligaciones formales necesarias para hacer efectiva la obligación tributaria sustancial (Sentencia C-690 de 2003). Se trata de una materia que el legislativo puede regular, en ejercicio de la cláusula general de competencia para la producción del derecho establecida a su favor, mediante la fijación de los aspectos

esenciales y definatorios del asunto, defiriendo al reglamento la determinación de aspectos puntuales y técnicos, a través de una concreción administrativa de los elementos centrales que hayan sido previamente definidos en la ley, lo que, a juicio de la Corte, constituye una exigencia técnica para su debida ejecución...".

De acuerdo con lo anterior, las obligaciones formales en materia tributaria no están sujetas al estricto principio de legalidad contenido en el artículo 338 de la Constitución Política, razón por la que pueden ser acogidas a través de reglamento, para el caso materia de consulta, no solo la ley reguló el tema como ya se anotó, sino que en desarrollo de esta fue expedido el Decreto 1001 de 1997, Decreto que al ocuparse del tema de los no obligados a facturar en su artículo 2º, no incluyó dentro de los hechos exceptuados de la obligación el retiro de inventarios. Conforme a lo anterior, considera este Despacho, que la doctrina cuestionada no se extendió a situaciones de hecho no contempladas en la ley.

Es importante resaltar en este punto, la importancia que el deber de facturar tiene para el cumplimiento de los objetivos de la Administración Tributaria, tema al que se han referido algunos autores, entre otros, el Dr. Julio Roberto Piza Rodriguez en su obra, Curso de Derecho Tributario, procedimiento y régimen sancionatorio, Editado por el Departamento de Publicaciones de la Universidad Externado de Colombia, Primera edición: febrero de 2010, pág. 591 y ss., en la que expresó:

“El deber formal de expedir facturas supone facilitar o proveer a la administración tributaria de información vinculada con las transacciones económicas enmarcadas en relaciones comerciales, que le será útil para el ejercicio de las facultades de fiscalización y liquidación oficial de los tributos.

Las operaciones económicas se documentan por lo general mediante la expedición de facturas por parte de los vendedores de bienes o prestadores de servicios. En Colombia la factura aparece regulada en el Código de Comercio como un soporte externo de los hechos económicos realizados por el comerciante, cumpliendo diversas funciones como respaldar las partidas asentadas en la contabilidad, permitir la verificación de la propiedad del bien o el titular del servicio prestado, y lo más importante, para fines tributarios, el valor de la operación económica...

... Las facturas son tomadas por el ordenamiento jurídico tributario como una herramienta de control, como quiera que en ellas se registran los ingresos que configuran hechos generadores de los impuestos más representativos como son el impuesto sobre la renta, el IVA, y el impuesto de industria y comercio. Paralelamente, sirven para controlar otros aspectos correlacionados como el IVA generado, el IVA descontable, las retenciones de IVA, renta, los pagos constitutivos de minoraciones para determinar la base gravable en el impuesto de renta, como los costos y deducciones, y las obligaciones de los agentes retenedores. ...

... Las normas tributarias regulan de manera positiva quiénes deben facturar... Así mismo, la norma restringe lo anterior con una lista negativa de quienes no deben facturar ...” (Subrayado fuera de texto).

Dentro de la lista negativa (quienes no deben facturar), como ya se comentó, no se encuentra el caso del retiro de inventarios, razón por la que es necesario remitirse a la norma general que consagra la obligación de facturar.

En relación con la afirmación del peticionario según la cual, si bien el retiro de inventarios genera IVA en realidad no implica como tal una transferencia de dominio a un tercero por lo que materialmente no puede considerarse una venta entre dos o más partes, razón por la que no es obligatoria la expedición de la factura cuando se da ese supuesto, nos remitimos a lo dispuesto en el artículo 421 del Ordenamiento Tributario que consagra dentro de los hechos que asimila a venta de manera expresa y para efectos del mismo impuesto, los retiros de bienes corporales muebles hechos por el responsable para su uso o para formar parte de los activos fijos de la empresa, no obstante que el hecho, no cumple con las características habituales de la venta de bienes, pero del hecho de ser considerado venta y de no encontrarse excluido de manera expresa por la ley, surge la obligación de facturar.

En lo referente al artículo 772 del Código de Comercio, que establece: "...*Factura es un título valor que el vendedor o prestador del servicio podrá librar y entregar o remitir al comprador o beneficiario del servicio....No podrá librarse factura alguna que no corresponda a bienes entregados real y materialmente o a servicios efectivamente prestados en virtud de un contrato verbal o escrito...*", nos permitimos manifestar, que si bien este Despacho no transcribió el inciso 2º de la citada disposición en el Oficio 041650 de 14 de julio de 2014, al respecto citó la sentencia No. 25000-23-26-000-2004-00833-01 (28755) proferida por el H. Consejo de Estado, Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Tercera, C.P. RUTH STELLA CORREA PALACIO del 24 de enero de 2007, en la que se sostiene que la factura cambiaria de compraventa es un documento de naturaleza y alcance jurídico diferente a la denominada tributariamente factura de venta al señalar:

*"(...) comercialmente la factura es un documento que **soporta y refleja transacciones u operaciones de venta o de servicios**, en la medida en que identifica la realización de un contrato de compraventa o de prestación de servicios en el tráfico mercantil y discrimina el detalle de su contenido (monto de la transacción, descripción del bien comprado o del servicio prestado, fletes e impuestos, las condiciones de pago y las personas que en él intervienen).*

*A la vez tiene una connotación jurídica dado que **prueba o acredita la entrega de bienes o mercancías o la prestación de un servicio**, con independencia del pago o no, pues éste bien puede realizarse con posterioridad, así como contable en cuanto se constituye en el **soporte documental de un hecho económico** (artículo 123 del Decreto 2649 de 1993).*

(...)

*(...) resulta válido afirmar que **la factura cambiaria de compraventa regulada en los artículos 772 y siguientes del Código de Comercio, constituye un documento de naturaleza y alcance jurídico diferentes a la simple factura comercial -denominada tributariamente factura de venta-**, por cuanto se emite como un 'título valor' de carácter crediticio, con las atribuciones inherentes a este documento -literalidad, autonomía, incorporación, incondicionalidad, negociabilidad, legitimidad, autenticidad, - representativo de un precio pendiente de pago por la venta a plazo de mercancías, y que bien puede hacer las veces de factura comercial, siempre que cumpla también los requisitos que exigen para este efecto las normas tributarias" (negrilla fuera de texto)*

Finalmente, frente al argumento expuesto por el peticionario según el cual el desconocimiento de las deducciones por inexistencia de la factura implica desconocer un impuesto sobre las ventas que efectivamente se pagó a la Administración de Impuestos, que está debidamente contabilizado y que no debe incrementar la base de tributación del contribuyente, es necesario precisar que de conformidad con lo dispuesto en el artículo 771-2 del Estatuto Tributario, norma que establece una tarifa legal probatoria para la procedencia de costos y deducciones en el impuesto sobre la renta, así como de los impuestos descontables en el impuesto sobre las ventas, se requiere de facturas o documentos equivalentes con el cumplimiento de los requisitos legales y en los casos en los que no exista la obligación de expedir factura o documento equivalente, lo que no ocurre en el caso consultado como se ha expuesto, se requiere el documento que pruebe la respectiva transacción que da lugar a costos.

En torno al tema de la necesidad y la finalidad de la exigencia la factura para la procedencia de los costos y deducciones se pronunció H. Consejo de Estado - Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Cuarta, en sentencia de veintiocho (28) de junio de dos mil diez (2010), radicada con el número 25000-23-27-000-2003-00638-01(16791), Consejera Ponente: Carmen Teresa Ortiz de Rodríguez, en la que manifestó:

(...)

Pues bien, para la procedencia de los costos y deducciones en el impuesto sobre la renta, así como de los impuestos descontables en el impuesto sobre las ventas, el artículo 771-2 del estatuto Tributario, señala que se requerirá de facturas con el cumplimiento de los requisitos establecidos en los literales b), c), d), e), f) y g) del artículo 617 y 618 del Estatuto Tributario...

... Para la Sala los requisitos contenidos en las normas mencionadas no pueden considerarse como unas meras formalidades. En efecto, el artículo 771-2 del Estatuto Tributario fue declarado exequible por la Corte Constitucional mediante sentencia C-733 de 2003 en la cual hizo las siguientes precisiones:

- La factura o documento equivalente en materia impositiva constituye una valiosa fuente de información para el control de la actividad generadora de renta, para el cobro y recaudo de ciertos impuestos y, para evitar o al menos disminuir la evasión y el contrabando. Expedir y exigir la factura con los requisitos legales son deberes de colaboración con la administración para hacer efectivos los principios constitucionales de solidaridad y prevalencia del interés general.

- En materia tributaria la libertad probatoria no es absoluta, pues, en ciertos eventos, el legislador puede exigir la presentación de documentos privados, como sucede con la factura para la procedencia de costos y deducciones en el impuesto sobre la renta.

- La finalidad de esta exigencia consiste en establecer con certeza la existencia y transparencia de las transacciones económicas que dan lugar a los descuentos, costos y deducciones, así como a los impuestos descontables, y con ello acreditar su legalidad a fin de fortalecer la lucha contra la evasión. Por lo anterior, trasciende del ámbito meramente formal y se constituye en presupuesto para la configuración de un derecho sustancial. La Corte concluye que no es la simple transacción la que configura el derecho a registrar los costos, deducciones e impuestos descontables, sino el hecho de haberla realizado dentro

del marco de la ley y bajo las formalidades por ella exigidas.

De acuerdo con lo anterior, la norma establece una tarifa legal probatoria, de manera que para la procedencia de los costos solicitados por un contribuyente debe presentarse la factura que los soporte. (...). (Subrayado fuera de texto).

En virtud de lo expuesto, este despacho encuentra que los apartes pertinentes del Concepto Especial de Facturación No. 085922 del 05 de noviembre de 1998 y del Oficio 006474 de 04 de febrero de 2013, relacionados con la obligación formal de expedir factura cuando se presente retiro de inventarios para el uso o formar parte de activos fijos de la empresa, así como el Oficio 041650 del 15 de julio de 2014 por el cual fueron confirmados, interpretan correctamente los preceptos normativos objeto de análisis, razón por la cual los confirma en su integridad.

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 en 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,


DALILA ASTRID HERNANDEZ CORZO
Directora de Gestión Jurídica

Mrc/R:Cnyd.