OFICIO 16302 DE 2019

(junio 21)

<Fuente: Archivo interno entidad emisora>

DIRECCIÓN DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES

Dirección de Gestión Jurídica

Bogotá,D.C.,

Ref.: Radicado 100058623 del 12/09/2018

Tema	Procedimiento Tributario
Descriptores	Factura - Documentos Soporte
Fuentes formales	Estatuto Tributario, artículos: 107, 107-1, 615, 616-1, 771-2; Decreto reglamentario 2242 de 2015 incorporado en el Decreto Único Reglamentario 1625 de 2016, Circular 006 de 2014 de la Superintendencia de Industria y Comercio.

Cordial saludo,

De conformidad con el artículo 20 del Decreto número 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 o de comercio exterior y control cambiario en lo de competencia de la Dirección de impuestos y Aduanas Nacionales.

Plantea usted que una compañía vende bonos regalo a clientes institucionales, sin generar IVA ya que no representan un ingreso para la compañía, el valor pagado se reconoce como un pasivo (anticipos y avances recibidos) y un ingreso a caja.

En el momento de redimir el bono en las respectivas tiendas, se expide la "factura liquidando el IVA correspondiente, efectuando hasta entonces la afectación contable del ingreso y del IVA generado y disminuyendo las cuentas de anticipos y avances recibidos.

Añade que, siendo una de las finalidades de la factura electrónica determinar el ingreso real percibido por el contribuyente, se aclare cómo se podría generar la facturación de la venta de bonos por este medio, toda vez que el cliente exige factura de compra al momento de la obtención del bono, para poder descontar sus costos y deducciones.

Al respecto es necesario considerar lo siguiente:

1. Doctrina relevante:

Sobre el tema, existe doctrina de la entidad, por ejemplo, el Concepto No. 115061 de noviembre 24 de 2000, donde al problema jurídico:

¿Cuál es la fecha para la emisión de la factura y para la causación del IVA en relación con la venta de bonos en establecimientos dedicados a venta de artículos de fonografía?

Se planteó la siguiente tesis jurídica;

“La factura se emitirá y el impuesto sobre las ventas que se genere se causará, no al emitir el bono, sino al realizarse la transacción comercial en que el bono funge como medio de pago.”

Se precisa luego que:

“(...) los bonos en las actividades comerciales a que alude su comunicación representan para su tenedor un medio de pago con el cual satisface el pago total o parcial del disco o del bien por cuya adquisición se ha pagado el valor representado en el bono. En consecuencia, la transacción comercial propiamente se concreta cuando el tenedor o beneficiario del bono utiliza ese medio de pago y hace efectiva una compra de un disco o de otro artículo que pueda adquirir mediante ese sistema. Por lo consiguiente, la factura se emitirá y el impuesto sobre las ventas que se genere se causará, no al emitir el bono, sino al realizarse la transacción comercial en la que el bono funge como medio de pago.

Así, por ejemplo, el concepto No. 82983 de octubre de 1998, después de recordar la noción de compraventa según el Código Civil y el de Comercio, expresa que la expedición de la factura está ligada al momento en que se perfecciona la compraventa, "es decir; cuando se utiliza el bono para retirar la mercancía, pues es en ese instante cuando las partes han convenido en la cosa y en el precio." Y agrega:

No sucede lo mismo, cuando el almacén de cadena entrega los bonos para el retiro de mercancías, a las empresas, toda vez que dicha transacción no constituye una venta, ni la prestación de un servicio, por cuanto la venta se configura en el momento en que se utilizan los respectivos bonos ante el almacén, por parte de los trabajadores, evento en el cual debe expedir factura.

Dentro de la misma concepción debe decirse que la causación del impuesto al valor agregado, cuando con los bonos se adquieran artículos gravados, no opera al momento de la emisión o la entrega del bono, sino cuando con el bono se haga efectiva la compra. Es entonces cuando, según la calidad que el bien adquirido tenga respectó del régimen del impuesto sobre las ventas, sabrá el vendedor si se trata de un bien excluido del tributo (por ejemplo, un libro), o de uno gravado y, en tal caso, a una u otra tarifa del impuesto.” (Subrayado y resaltado fuera de texto).

En Oficio 000749 de 2016, se indicó:

“(...) la simple entrega de bonos para compras futuras constituye solo un derecho que se hará valer cuando se realice la venta, esto es, cuando se utilizan los respectivos bonos ante el almacén, evento en el que deberá expedirse la factura correspondiente. De manera que mientras esto no se cumpla, no se genera el impuesto sobre las ventas.

Ahora bien, respecto de la retención en la fuente y la normatividad aplicable, es preciso señalar que de acuerdo al artículo 367 del Estatuto Tributario, su finalidad es conseguir que el impuesto se recaude en forma gradual, en lo posible dentro del mismo periodo que se cause.

Por esta razón la obligación de efectuar la retención se causa en el momento del pago o abono en cuenta, lo que ocurra primero, precisión que cobra importancia en la medida que con ocasión de la

redención del bono y la emisión de la factura se causa ingreso. (...)”

En reciente pronunciamiento, Oficio 001702 de 2019, frente a una consulta elevada por una entidad sin ánimo de lucro se pregunta:

¿Si la venta de bonos de almacenes de cadena por parte de una ESAL tiene IVA, ya que esto no es un producto en particular sino una tarjeta recargada para compraren almacén?

Después de realizar precisiones en torno a las entidades sin ánimo de lucro y cómo el tratamiento especial que opera para efectos del impuesto sobre la renta no se extiende al impuesto sobre las ventas, se alude a la comisión por el servicio prestado en la venta de bonos y su gravamen con IVA, cuando hay intermediación en la venta de los mismos, para luego precisar:

“En tercer lugar, en relación con el derecho contenido en un título o bono evaluable en dinero, éste no causa el impuesto sobre las ventas por cuanto es un derecho. Cosa diferente son los bienes adquiridos con ese bono, los cuales pueden estar gravados o no con el IVA.

Al respecto en el concepto 052231 de agosto 3 de 2005, se dijo lo siguiente:

“(...) Es preciso señalar que el artículo 420 del Estatuto Tributario consagra el régimen de gravamen general conforme con el cual, todas las ventas de bienes corporales muebles, prestación de servicios en el territorio nacional e importación de bienes corporales muebles se encuentran gravadas con el IVA, salvo las excepciones taxativamente señaladas en las disposiciones legales.

/…/”

Dado que el objeto del contrato lo constituye la venta un derecho contenido en un bono o título evaluable en dinero, que el adquirente, es decir, la Cruz Roja, posteriormente transfiere a los beneficiarios de la ayuda humanitaria, para que estos lo hagan efectivo, la operación no causa el impuesto sobre las ventas, pues es claro que el gravamen no se genera sobre la venta de bienes incorporales o derechos.

Ahora bien, una vez entregados los bonos o títulos al beneficiario, este puede disponer de ellos adquiriendo bienes que pueden estar o no gravados con el IVA, de acuerdo con las normas del Estatuto Tributario. El impuesto sobre las ventas pagado por el beneficiario sobre los bienes que adquiera, con los bonos recibidos del Comité Internacional de la Cruz Roja, no es objeto de devolución por cuanto no es un impuesto generado en operaciones de venta efectuadas al CICR, sino en operaciones de venta efectuadas directamente al beneficiario del título (...)”

Explicado lo anterior y descendiendo al caso en concreto, le corresponde a cada contribuyente adecuar su realidad económica al caso impositivo para establecer la causación el Impuesto a las Ventas bien sea que se trate por la venta de bonos obedeciendo a un contrato de prestación de servicios, o se trata de trasladar un derecho incorporado en un título valor o documento equivalente, o por la compra de un bien; independientemente de si es o no una Entidad sin Ánimo de Lucro”.' (Subrayado y resaltado fuera de texto)

Lo común, en la doctrina en cita, es que el momento de la facturación y causación del IVA se identifica al momento de la redención del bono, al considerar que en ese momento se materializa la

venta, se conoce el valor del bien o servicio y el IVA, si fuere el caso. La factura se expide al beneficiario del bono. En consecuencia, el adquirente del bono no tiene derecho a descontar el IVA facturado al beneficiario del mismo.

Frente a la operación que tiene lugar entre a la compañía que vende los bonos y la que los adquiere, se observa que en los primeros conceptos se trata como la adquisición de un bono entendido como un medio de pago. En la doctrina posterior retomada por la más reciente, se trata la adquisición del bono regalo como la adquisición de un derecho. Sobre este aspecto volveremos más adelante.

2. Normativa de la Superintendencia de Industria y Comercio.

Sumado a lo anterior, es pertinente mencionar que la Superintendencia de Industria y Comercio, a través de la Circular 006 del 28 de noviembre de 2014, a través de un instructivo que adiciona el numeral 2.18 en el Capítulo Segundo del Título li de la Circular Única, impartió directrices sobre "Comercialización de bienes v servicios mediante mecanismos alternativos de venta, tales como bonos de compra, certificados o tarjetas regalo."

Entre otros aspectos cabe destacar el numeral 2.18.1 de dicha Circular, donde adopta las siguientes definiciones:

"Comprador; Es la persona natural o jurídica que realiza la redención del bono de compra, certificado o tarjeta de regalo, indistintamente de que se trate de su mismo adquirente, de un tercero beneficiario previamente determinado o de su portador. Se entiende incluido en el concepto de comprador el de beneficiario".

"Emisor: Es la persona natural o jurídica responsable de la expedición del bono de compra, certificado o tarjeta de regalo, y de la efectiva redención a favor de su adquirente, de un tercero beneficiario previamente determinado por él o de su portador."

"Estipulante: Es la persona natural o jurídica que adquiere el bono de compra, certificado o tarjeta de regalo, y que por tal condición asume el pago anticipado de una suma de dinero a título de precio. Junto con el emisor acuerdan, de forma previa, las condiciones de compra y redención."

"Redención: Se trata de un procedimiento a ira ves del cual se utiliza el bono de compra, certificado o tarjeta de regalo en las tiendas y demás sitios autorizados por el emisor, con el fin de acceder a bienes o servicios." (Subrayado fuera del texto)

Por su parte el numeral 2.18.2 ibídem, se refiere a los bonos regalo como documentos soporte que verifican el pago anticipado de una suma de dinero a título de precio o como parte de él, según sea el caso; no constituyen un título valor, ni un medio de pago, ni de cambio y la finalidad de su redención no es recibir una cantidad de dinero en efectivo. Tampoco se trata de documentos recargables.

Estos instrumentos dan derecho a su titular o portador, dentro del plazo en ellos señalado, a obtener bienes y servicios en los sitios previamente autorizados por el emisor, ya sea para el beneficio propio de quien lo adquiere, de un tercero previamente determinado por él o de su portador.

De acuerdo con la Circular en cita, por sus características, los bonos de compra, certificados o tarjetas regalo pueden ser nominativos o al portador, y los hay de dos tipos diferentes: i) Los válidos por un monto determinado equiparable a una suma de dinero y ii) Los válidos por un bien o servicio específico.

En el numeral 2.18.3, la Circular, trae unas reglas generales, de donde se destaca la siguiente:

"La transferencia de bienes y la prestación de servicios se tiene por perfecta una vez cumplida la redención del bono de compra, certificado o tarjeta de regalo, salvo que se trate de aquellos productos sujetos a registro." (Subrayado fuera de texto).

El numeral 2.18.5 ibídem se refiere a las "Obligaciones especiales del emisor", y señala, entre otras, la de "Entregar un comprobante que permita verificar la adquisición del bono de compra, certificado o tarjeta de regalo."

En el numeral 2.18.6 ibídem, relativo a las Obligaciones del estipulante y/o comprador, se destaca la siguiente:

"Asumir el pago anticipado de una suma de dinero a título de precio o como parte de él, a efectos de la expedición del bono de compra, certificado o tarjeta de regalo." (Subrayado fuera de texto).

3. Análisis y conclusión.

El adquirente del bono, efectúa un pago por anticipado de una suma de dinero que se hace explícita en un soporte (bono) que puede utilizar el mismo adquirente o el beneficiario que estipule genéricamente o en forma expresa, para que lo redima en el comercio, bien sea por un valor determinado o bien sea por productos y/o servicios específicos, concretándose la operación de venta del bien o servicio en el momento de la redención, momento en el cual igualmente tiene lugar la expedición de la factura de venta y la liquidación del IVA respectivo, si procede.

El vendedor recibe un ingreso por anticipado del adquirente de los bonos y dará lugar al ingreso solamente hasta que se concrete la entrega del bien o servicio.

El adquirente del bono no puede solicitar el IVA facturado en el momento de la redención del bono regalo como quiera que según se precisa en el Oficio 001702 de 2019 que remite al Concepto 052231 de 2005, el impuesto se factura al beneficiario del bono. En consecuencia, el adquirente del bono tampoco podría solicitar el gasto, ya que la operación de venta se concreta con el beneficiario del bono a quien se le expide la correspondiente factura. En este contexto, el adquirente del bono no cuenta con el documento idóneo como soporte del gasto. En materia tributaria existe norma explícita que señala los documentos y las condiciones que deben llenar para la procedencia de costos o gastos.

En efecto, de acuerdo con el artículo 771-2 del Estatuto Tributario, 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 que, en todo caso, deben llenar los requisitos allí señalados. Dado que el adquirente del bono no cuenta con el soporte respectivo, no le es posible hacer valer el gasto.

Se observa, sin embargo que, en esta operación, el adquirente del bien o servicio que lo recibe a

título gratuito no podría utilizar esta factura más que como comprobante de la titularidad del bien y eventuales reclamos ante el proveedor del bien o servicio. La suma facturada no es viable para éste como costo o gasto y el IVA correspondiente tampoco es manejable impuesto descontable, pues recibió el bono a título gratuito, como un ingreso que constituye ganancia ocasional. El uso de éste no constituye una erogación que le dé derecho a un gasto en el impuesto de renta o un impuesto descontable en el impuesto sobre las ventas.

Cabe preguntar entonces, qué alternativa tiene el adquirente del bono quien efectivamente incurre en el pago correspondiente y que, sin embargo, no cuenta con la factura como soporte de la operación ni con el bono que se entrega al beneficiario. Además, porque sería un contrasentido que ni quien adquiere el bono regalo y efectúa el pago anticipado del derecho respectivo ni su beneficiario puedan hacer valer el gasto.

Se encuentra necesario considerar que, quien adquiere el bono regalo, en la práctica realiza un pago por anticipado, como lo ha indicado la DIAN. Y, según lo precisa la Superintendencia de Industria y Comercio, en la adquisición del bono regalo debe generarse un documento soporte que demuestre su adquisición. Aunque no es claro, si ese documento es el bono como tal, ello no es óbice para que el vendedor pueda generar al adquirente del mismo un documento como comprobante de este evento y del pago respectivo.

Si bien, este documento, para efectos fiscales no constituye factura ni un documento equivalente, permite, documentar parte de una operación compleja que no se agota en un instante, toda vez que, la adquisición del bono constituye un primer evento; su entrega al beneficiario, un segundo momento y, un tercer evento, su redención por el beneficiario ante el comercio que, en ese momento expide la factura, documento que da cuenta del valor del bien o servicio, concretándose la operación y el IVA respectivo, si procede. Con esto se perfecciona la operación en la que intervienen varios sujetos (emisor del bono regalo/vendedor, adquirente, y beneficiario), sin perjuicio que pueda haber un intermediario en la venta de los bonos regalo, operación donde uno de ellos adquiere el bono y con ello el derecho a reclamar el bien o servicio por el valor allí indicado, valor ya pagado, que usualmente obsequia a terceros beneficiarios quienes pueden redimirlos ante el emisor quien tiene a su cargo la entrega del bien o servicio, obligación que está así acordada previamente con el adquirente del bono. De tal manera que estamos ante una operación donde intervienen varios sujetos, que se desdobla y se cumple en momentos distintos.

En este contexto, considera el despacho que en tanto la operación esté claramente documentada y sea posible, en un momento dado, establecer su trazabilidad y verificación por la administración tributaria, sería admisible reconocer al adquirente del bono el gasto siempre y cuando, además se cumplan las condiciones para su procedencia como tal de acuerdo con el artículo 107 del Estatuto Tributario.

En efecto, tratándose de deducciones en renta, la regla general está prevista en el artículo 107 del Estatuto Tributario, según el cual: “Son deducibles las expensas realizadas durante el año o período gravable en el desarrollo de cualquier actividad productora de renta, siempre que tengan relación de causalidad con las actividades productoras de renta y que sean necesarias y proporcionadas de acuerdo con cada actividad”; además, precisa que: “la necesidad y proporcionalidad de las expensas debe determinarse con criterio comercial, teniendo en cuenta las normalmente acostumbradas en

cada actividad y las limitaciones establecidas en los artículos siguientes". Esto sin perjuicio de la viabilidad para la aplicación del numeral 1 del artículo 107-1 ibídem, que permite reconocer como gasto los obsequios a clientes, con las limitaciones allí indicadas. Siendo factible que los bonos o tarjetas sean ese tipo de regalos.

Si ello es así, es necesario que el adquirente cuente con los documentos que permitan demostrar la existencia de la operación, con el comprobante emitido al mismo por el emisor del bono regalo, que en todo caso, debe dar cuenta del detalle de la operación y el pago efectuado, sin perjuicio del documento soporte del bono y la posterior facturación que, en su momento, el emisor del mismo y vendedor expide al beneficiario cuando lo redime, documentación que en un momento dado, permitiría a la Administración verificar la trazabilidad de la operación. Considerando que en este caso la factura constituye para el beneficiario del bono el documento soporte de la operación, de la titularidad del bien, del soporte para eventuales reclamos, pero no un soporte de un costo o gasto, ya que éste recibe el bono a título gratuito y constituiría una ganancia ocasional. Lo anterior, en virtud del contexto y la complejidad que reviste la operación, así como en aplicación del principio del efecto útil de las normas, ya que de lo contrario nos encontraríamos en un escenario donde nadie puede hacer valer el gasto.

En relación con dicho principio la Corte Constitucional en Sentencia C-059 de 2004, dice:

"La fundamentación legal de la interpretación del Consejo de Estado (como elemento de la razonabilidad) se encuentra además respaldada por el uso de un criterio hermenéutico de especial importancia: el principio del efecto útil de las disposiciones jurídicas. Según este principio, en caso de perplejidades hermenéuticas, el operador jurídico debe preferir, entre las diversas interpretaciones de las disposiciones aplicables al caso, aquella que produzca efectos, sobre aquella que no, o sobre aquella que sea superflua o irrazonable.

(...)"

En Sentencia T-0119 de 1992, se indica:

"Entre dos posibles sentidos de un precepto, uno de los cuales produce consecuencias jurídicas y el otro a nada conduce, debe preferirse el primero. "Se deben rechazar hipótesis carentes de sentido."

En los anteriores términos se concluye, bajo los anteriores supuestos que, si bien el adquirente del bono regalo no es el titular del IVA que procede en la operación concreta de la adquisición de un bien o servicio por el beneficiario del bono, si lo es del gasto por el valor pagado por anticipado por el bono regalo, debiendo contar con el documento que soporte este evento y, siempre y cuando se cumplan los presupuestos para la procedencia del gasto acorde con los artículo 107 y 107-1 del Estatuto tributario, si este fuera el caso, y sin perjuicio de los documentos adicionales que documentan la totalidad de la operación, su realidad y las facultades de fiscalización de la DIAN.

4. Obligación de Expedir Factura Electrónica.

En relación con la factura electrónica, es necesario mencionar que el artículo 616-1 del Estatuto Tributario, se refería a la factura electrónica como un documento equivalente. Por su parte, el Decreto 2242 de 2015, reglamenta la masificación de la factura electrónica y, en el artículo 1o de

este decreto, incorporado en el artículo 1.6.4.4.1.1 del Decreto 1625 de 2016, señala su ámbito de aplicación, extendiéndola, entre otros, a los sujetos obligados a expedir factura que sean seleccionados por la DIAN, así como a quienes opten voluntariamente por ella. La DIAN mediante resolución 000072 del 29 de diciembre de 2017 y 000010 del 6 de febrero 2018, señaló seleccionados obligados a este sistema.

La Ley 1943 de 2018 efectúa modificaciones sobre la factura electrónica y la DIAN expide la Resolución 000002 de 2019, precisando el universo al que aplica el régimen del Decreto 2242 de 2015 y, posteriormente a través de las Resoluciones 00000020 y 000030 de 2019 señala elegidos bajo el nuevo sistema, factura electrónica con validación previa, estableciendo calendarios para su entrada en operación y las nuevas condiciones de contenido tecnológico y de control de la factura electrónica.

En todo caso, la reglamentación de la factura electrónica señala sus condiciones de expedición, los aspectos relativos a su generación y entrega, los requisitos de contenido tecnológico y fiscal, las formas de entrega, entre otros aspectos.

Ahora bien, la obligación de expedir factura, en general, recae sobre los sujetos y operaciones señalados en los artículos 615 y 616-1 del Estatuto Tributario, norma esta última de acuerdo con la cual, los sistemas de facturación, son la factura de venta y los documentos equivalentes, precisando que: “La factura de talonario o de papel y la factura electrónica se consideran para todos los efectos como una factura de venta.”

De tal modo que la factura electrónica constituye una forma de expedición de la factura de venta, bajo unos requisitos y condiciones específicos, permitiendo registrar la operación comercial, el ingreso y los impuestos que proceden en la operación, y constituyendo igualmente el soporte de costos y gastos para el adquirente. No obstante, la factura electrónica no modifica por sí misma las operaciones comerciales como tales y las obligaciones y hechos que de ello se derivan. En consecuencia, la expedición de la factura en las operaciones asociadas a la redención de bonos regalo no cambian por el hecho de que quien realice esta operación comercial esté en el ámbito de la factura electrónica, si lo estuviera.

Es decir que, dada una operación como la planteada, desde el punto de vista de la facturación es transparente en el sentido que las facturas se expidan en forma física o electrónica, de modo que si quien vende bonos o tarjetas de regalo es un facturador electrónico, la operación como tal no tiene un tratamiento o efectos distintos. En tal evento debe expedirse la respectiva factura por el valor de la venta y su impuesto (si procede) en el momento de la redención del bono, sin perjuicio de los documentos adicionales que tienen lugar, como es el caso del documento soporte del primer evento de la operación y su pago por el adquirente al vendedor y del bono regalo que permite la redención ante el comercio, todo lo cual obedece a la particularidad de la operación en tanto intervienen distintos sujetos y se desarrolla en distintos momentos.

En los anteriores términos se atiende su solicitud.

Atentamente,

LORENZO CASTILLO BARVO

Subdirector de Gestión Normativa y Doctrina (E)

Subdirección de Gestión de Normativa y Doctrina



Disposiciones analizadas por Avance Jurídico Casa Editorial Ltda.
Normograma DIAN
ISBN n.n
Última actualización: 15 de junio de 2022

