

Dirección de Gestión Jurídica

100202208-064

Bogotá, D.C. 13 de mayo de 2022

DIAN 13/05/2022 8:28  
DIRECCION DE GESTIÓN JURIDICA-  
100202208  
Remite  
MAX SEBASTIAN MURILLI  
Destinatario TABORDA  
No. Radicado 000S2022903663  
Folios 15 Anexo 0  
000S2022903663

Cordial saludo,

De conformidad con el artículo 55 del Decreto 1742 de 2020, este Despacho está facultado para absolver las consultas escritas que se formulen sobre la interpretación y aplicación de las normas tributarias, aduaneras y cambiarias, en el marco de las competencias de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales.

Mediante el radicado de la referencia, el peticionario solicita la reconsideración del Oficio N° 034722 del 20 de diciembre de 2016 por lo siguiente:

*“(...) en el concepto a ser reconsiderado la DIAN está otorgando al RUT el carácter de documento constitutivo de situaciones, y no meramente declarativo, lo cual va en contra de la realidad material de las calidades, cualidades y operaciones económicas realizadas por aquellos contribuyentes y responsables que si bien tienen registrada la calidad de exportadores no realizan tales operaciones. Así las cosas, la postura adoptada por la Autoridad Tributaria (...) deniega al contribuyente la posibilidad de demostrar a través de los medios probatorios que si bien había registrado la calidad de exportador en el RUT, no realizó materialmente tales operaciones, y en ese sentido no podría predicarse su calidad de exportador. De tal manera que, en el año gravable que no realizó exportaciones y determinó que los ingresos brutos del año gravable anterior eran inferiores a 92.000 UVT estaba facultado para declarar IVA cuatrimestralmente, en observancia del artículo 600 del E. T.” (Subrayado fuera de texto).*

Agrega igualmente:

*“(...) las normas sobre las cuales se solicita el concepto regulan temas diferentes, pues unas están enfocadas a establecer la periodicidad de las declaraciones de IVA*

Dirección de Gestión Jurídica

*para un responsable del impuesto (artículo 600 del E.T.), que establece como uno de los criterios para declarar bimestral, el hecho de haber realizado operaciones de ventas exentas de IVA de que trata el artículo 477 y 481 del E.T.; mientras que en el artículo 481 del E.T. se establece (i) que la exportación y/o venta de bienes y servicios taxativamente enunciados en esta disposición normativa se encuentra exenta de IVA que y (ii) adicionalmente dan derecho a devolución bimestral de IVA.*

(...)

*Se debe llamar la atención que el artículo 600 del E.T. indica que el criterio para declarar bimestralmente es ser responsable de IVA por actividades del artículo 477 y 481 del E.T., más no por tener inscrita en el RUT una calidad u otra (...)*

*En consecuencia, el registro en el RUT como exportador que realiza un responsable de IVA no lo convierte efectivamente en exportador, pues tal calidad la adquirirá cuando realice efectivamente una operación de exportación.*

*En línea con lo anterior, en el inciso 1° del párrafo 1° del artículo 850 del E.T. se establece que la solicitud de devolución de saldos a favor en declaraciones de IVA solo podrá ser solicitada, entre otros, 'por aquellos responsables de los bienes y servicios de que trata el artículo 481 del E.T.', sin que en esta norma se condicione la devolución a responsables de IVA que declaran bimestralmente, ni se establezca expresamente que no procede respecto de responsables de IVA que declaran cuatrimestralmente. Así mismo, esta norma no prevé la prohibición de que los saldos a favor generados en declaraciones de IVA cuatrimestrales derivados de la realización de operaciones de exportación exentas de IVA, se puedan trasladar posteriormente a las declaraciones bimestrales, una vez el responsable de IVA realice el cambio de periodicidad en sus declaraciones de cuatrimestral a bimestral. Lo anterior, teniendo en cuenta que el responsable de IVA realizó su primera operación de exportación en el transcurso del año que estaba obligado a declarar cuatrimestralmente.*

(...)” (Subrayado fuera de texto).

Ahora bien, habiéndose solicitado la reconsideración del Oficio N° 020372 del 2 de agosto de 2016, en el Oficio N° 034722 de 2016 se indicó:

*“(...) podría pensarse, que están obligados a la declaración y pago bimestral del impuesto sobre las ventas las personas naturales y/o jurídicas, responsables de dicho tributo, que realicen efectivamente actividades de exportación, no bastando así únicamente con encontrarse inscritos en el RUT como exportadores, como pasará a explicarse a continuación:*

(...)

Dirección de Gestión de **Jurídica**

Carrera 8 N° 6C-38 piso 4º PBX 607 9999 – 382 4500 ext. 904001

Código postal 111711

[www.dian.gov.co](http://www.dian.gov.co)

Formule su petición, queja, sugerencia o reclamo en el Sistema PQSR de la DIAN

Dirección de Gestión Jurídica

(...) centrando el análisis en el tema de discusión, surge el siguiente planteamiento: ¿Es responsable en los términos del artículo 481 del Estatuto Tributario la persona natural y/o jurídica que se encuentra inscrita como exportador en el RUT o quien realiza efectivamente una operación de exportación?

Como se ha anunciado previamente, este Despacho se inclina por la segunda opción con base en las siguientes consideraciones:

Conforme a la letra del texto del artículo 437 del Estatuto Tributario, es viable afirmar que la calidad de responsable del impuesto sobre las ventas emerge de una realidad material y no de una formal; en otras palabras, es resultado de la realización de una transacción económica que acarrea la generación del mencionado tributo, no así de la inscripción en el Registro Único Tributario, lo que sin embargo, no puede interpretarse en perjuicio del cumplimiento de las obligaciones de inscripción y actualización del citado registro (...)

(...)

Empero, sin perjuicio de lo expuesto hasta este punto, se debe evaluar el principio de seguridad jurídica, visto desde la óptica del contribuyente como desde la arista de la administración. Si bien como se manifestó, el RUT tiene efectos meramente declarativos y no constitutivos, también es cierto, y genera confianza legítima para ambos que los datos que se encuentran allí consignados son veraces y por lo tanto se pueden adelantar los diversos procesos con base en ellos.

(...)

Luego, este Despacho considera que, en lo que respecta a la declaración y pago del impuesto sobre las ventas, la calidad de exportador informada en el Registro Único Tributario permite confirmar que el respectivo contribuyente es responsable del cumplimiento de las citadas obligaciones tributarias bimestralmente durante el respectivo año, ya sea que haga o no una exportación en el transcurso del mismo, pero siempre y cuando haya realizada una primera actividad de exportación que le otorgó la calidad de exportador, calidad que permanece hasta que no cancele tal responsabilidad en el RUT.

(...)

En este orden de ideas, se aclaran los Oficios No. 020372 del 2 de agosto de 2016 y No. 001126 del 17 de octubre de 2014, este último de la siguiente manera: Quien siendo exportador o productor de bienes exentos – obligado a la declaración y pago bimestral del IVA – podrá solicitar el cambio de periodicidad en la siguiente vigencia fiscal sólo cuando renuncie o pierda su calidad de exportador, o no produzca más bienes exentos, no así por la disminución de los ingresos brutos.” (Subrayado fuera de texto).

Dirección de Gestión de Jurídica

Carrera 8 N° 6C-38 piso 4º PBX 607 9999 – 382 4500 ext. 904001

Código postal 111711

[www.dian.gov.co](http://www.dian.gov.co)

Formule su petición, queja, sugerencia o reclamo en el Sistema PQSR de la DIAN

Dirección de Gestión Jurídica

Teniendo en cuenta lo anterior, considera este Despacho:

En el mismo pronunciamiento, objeto de disenso, se reconoció el carácter declarativo del RUT trayendo a colación lo señalado en el Oficio N° 005603 de 2007: *“El error de haberse inscrito en el RUT como responsable del impuesto sobre las ventas, cuando la verdad real no corresponde a lo informado por el contribuyente en el formulario RUT, no lo hace responsable de la obligación formal de declarar. Lo anterior sin perjuicio de las sanciones previstas en el artículo 658-3 del Estatuto Tributario (...)”* (subrayado fuera de texto).

De modo que resulta un contrasentido concluir que, para efectos de la calidad de exportador y, por ende, de responsable del IVA, éstas dependerán de los datos incluidos en el mencionado registro sin tener en cuenta la efectiva realización de una operación de exportación, alegando principios que han sido contemplados para proteger al particular, como lo son la confianza legítima y la seguridad jurídica.

En efecto, aunque la confianza legítima *“se deriva del artículo 83 superior, al estatuir que ‘las actuaciones de los particulares y de las autoridades públicas deberán ceñirse a los postulados de la buena fe, la cual se presumirá en todas las gestiones que aquellos adelanten ante éstas’”* (subrayado fuera de texto) (Corte Constitucional, M.P. NILSON PINILLA PINILLA, sentencia T-097/11), ésta *“consiste en que el ciudadano debe poder evolucionar en un medio jurídico estable y previsible, en cual pueda confiar”* (subrayado fuera de texto) (Corte Constitucional, M.P. Dra. CLARA INÉS VARGAS HERNÁNDEZ, sentencia C-131/04).

Así pues, *“se erige como garantía del administrado frente a cambios bruscos e inesperados de las autoridades públicas -trátase de órgano legislativo, administración pública o autoridades judiciales-”* (Consejo de Estado, Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Cuarta, C.P. HUGO FERNANDO BASTIDAS BÁRCENAS, sentencia del 26 de septiembre de 2016, Radicación N° 11001-03-15-000-2016-00038-01(AC)).

En cuanto a la seguridad jurídica, ésta -junto con el debido proceso- es *“el punto de partida para lograr que los ciudadanos accedan a un esquema jurídico realmente cohesionado”* (subrayado fuera de texto) (Corte Constitucional, M.P. JOSÉ FERNANDO REYES CUARTAS, sentencia SU-072/18) e implica la estabilidad en la interpretación y aplicación del derecho como *“una condición necesaria de la realización de un orden justo y de la efectividad de los derechos y libertades de los ciudadanos (...) dado que solo a partir del cumplimiento de esa garantía podrán identificar aquello que el ordenamiento jurídico ordena, prohíbe o permite”* (subrayado fuera de texto) (Corte Constitucional, M.P. MAURICIO GONZÁLEZ CUERVO, sentencia C-284/15).

A la par, es importante destacar las amplias facultades de fiscalización e investigación que puede y debe ejercer la Administración Tributaria para asegurar el cumplimiento de las normas sustanciales (cfr. artículo 684 del Estatuto Tributario), constatando la efectiva

Dirección de Gestión de **Jurídica**

Carrera 8 N° 6C-38 piso 4º PBX 607 9999 – 382 4500 ext. 904001

Código postal 111711

[www.dian.gov.co](http://www.dian.gov.co)

Formule su petición, queja, sugerencia o reclamo en el Sistema PQSR de la DIAN

Dirección de Gestión Jurídica

realización de operaciones de exportación, más allá del indicio al que conduce la información consignada en el RUT.

Lo antepuesto, claro está, no es óbice para que no se sancione al administrado cuando no se ha inscrito en el RUT o no ha actualizado el mismo, tal y como lo prevé el artículo 658-3 del Estatuto Tributario.

Adicionalmente, no se debe pasar por alto que el artículo 228 Superior impone la prevalencia del derecho sustancial sobre el formal; así como que, acorde con el artículo 683 del Estatuto Tributario, los funcionarios públicos de la DIAN en el ejercicio de sus funciones están llamados a aplicar la ley con *“relevante espíritu de justicia”* y que *“el Estado no aspira a que al contribuyente se le exija más de aquello con lo que la misma ley ha querido que coadyuve a las cargas públicas de la Nación”*.

De manera que, retomando lo explicado en el Oficio N° 005603 del 25 de enero de 2007, concluye esta Dirección que el RUT es de carácter declarativo. Asimismo, es menester reiterar que el administrado *“puede utilizar todos los medios probatorios señalados en la ley”* para demostrar si tiene o no las calidades de responsable del IVA y exportador.

Por lo mismo, atendiendo lo contemplado en el artículo 600 del Estatuto Tributario, están obligados a declarar y pagar el IVA de manera bimestral los exportadores (al ser responsables en los términos del artículo 481 *ibídem*); calidad que, como se indicó, deviene de realizar efectivamente actividades de exportación y no por su mera anotación en el RUT.

Finalmente, se deben realizar las siguientes precisiones:

- i) La periodicidad para declarar y pagar el IVA está contemplada en el artículo 600 del Estatuto Tributario tomando como base hechos con relevancia económica y jurídica como son la obtención de ingresos *“de orden fiscal, provenientes de actividades gravadas y/o exentas con el impuesto sobre las ventas – IVA”* (cfr. Oficios N° 907764 - interno 283 del 3 de agosto de 2021 y N° 901741 - interno 025 del 7 de marzo de 2022) a 31 de diciembre del año gravable anterior, la realización de operaciones exentas del mencionado impuesto en los términos de los artículos 477 y 481 *ibídem* u ostentar la calidad de Gran Contribuyente.
- ii) El hecho de que la persona natural o jurídica se inscriba en el RUT como exportador no implica *ipso facto* su obligación de presentar declaraciones bimestrales del IVA; lo cual -no obstante- si deberá realizar a partir del momento en el que se lleve a cabo efectivamente la primera operación de exportación.
- iii) La periodicidad del IVA (bimestral o cuatrimestral) a la que esté sometido su responsable rige durante la totalidad del año calendario, siendo posible su cambio únicamente en la primera declaración de este impuesto que deba presentarse en el año siguiente (cfr. artículo 1.6.1.6.1. del Decreto 1625 de 2016)

Dirección de Gestión de **Jurídica**

Carrera 8 N° 6C-38 piso 4º PBX 607 9999 – 382 4500 ext. 904001

Código postal 111711

[www.dian.gov.co](http://www.dian.gov.co)

Formule su petición, queja, sugerencia o reclamo en el Sistema PQSR de la DIAN

Dirección de Gestión Jurídica

y parágrafos 4° del artículo 1.6.1.13.2.30. *ibídem* y 2° del artículo 1.6.1.13.2.31. *ibídem*).

Teniendo en cuenta lo anterior, supóngase las siguientes situaciones:

#### *Hipótesis #1*

Una persona jurídica, que se pretendía dedicar a la exportación de mercancías, inició su actividad económica en el año 2021 realizando efectivamente una exportación, exenta del IVA acorde con el literal a) del artículo 481 del Estatuto Tributario, razón por la cual -a partir de dicho momento- estaba obligada a presentar declaraciones bimestrales del referido impuesto.

Sin embargo, dicha exportación resultó siendo la única operación exenta del IVA durante el año 2021, las demás operaciones efectuadas a lo largo del mismo estaban gravadas.

Así, en lo que se refiere a la presentación y pago de las declaraciones del IVA:

- Durante la totalidad del año 2021 operó la periodicidad bimestral.
- Para el año 2022, si dicha persona jurídica no consideraba realizar nuevas exportaciones (u otras operaciones exentas del IVA en los términos de los artículos 477 o 481 del Estatuto Tributario), debía efectuar el cambio de periodicidad a cuatrimestral (si el monto de los ingresos brutos del orden fiscal lo permitían) con la presentación de la primera declaración de este año.

Lo antepuesto, sin perjuicio de la obligación a su cargo de inscribirse en el RUT y actualizar la información contenida en el mismo.

#### *Hipótesis #2*

Una persona jurídica venía presentando sus declaraciones del IVA de manera cuatrimestral; no obstante, a mediados del año 2021 llevó a cabo una exportación.

Así, en lo que se refiere a la presentación y pago de las declaraciones del IVA:

- Durante la totalidad del año 2021 debía continuar presentando cuatrimestralmente dichas declaraciones.
- Para el año 2022, si dicha persona jurídica consideraba realizar nuevas exportaciones (u otras operaciones exentas del IVA en los términos de los artículos 477 o 481 *ibídem*), debía efectuar el cambio de periodicidad a bimestral con la presentación de la primera declaración de este año.

Dirección de Gestión Jurídica

En los anteriores términos se reconsidera el Oficio N° 034722 del 20 de diciembre de 2016, puntualmente en lo atinente a la argumentación realizada a partir del principio de seguridad jurídica para exigir la presentación bimestral de declaraciones del IVA a quien ha informado la calidad de exportador en el RUT, ya sea que hubiese realizado o no una exportación en el transcurso del año.

De otra parte, en torno a la solicitud de devolución de saldos a favor originados por operaciones de exportación, este Despacho se permite compartir los siguientes pronunciamientos: Concepto N° 907110-1093 del 19 de julio de 2021 y Oficios N° 000344 del 8 de enero de 2020, N° 002545 del 4 de febrero de 2019, N° 016266 del 1° de agosto de 2016 y N° 031476 del 30 de octubre de 2015.

En los anteriores términos se resuelve su solicitud y finalmente le manifestamos que la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales-DIAN-, con el fin de facilitar a los contribuyentes, usuarios y público en general el acceso directo a sus pronunciamientos doctrinarios, ha publicado en su página de internet [www.dian.gov.co](http://www.dian.gov.co), la base de conceptos en materia tributaria, aduanera y cambiaria expedidos desde el año 2001, la cual se puede ingresar por el ícono de "Normatividad" –"técnica"–, dando click en el link "Doctrina Dirección de Gestión Jurídica".

Atentamente,

**LILIANA ANDREA FORERO GÓMEZ**

Directora de Gestión Jurídica

UAE-DIAN

Car. 8 N° 6C-38 Piso 4, Edificio San Agustín.  
Bogotá D.C.

Proyectó: ARC

Revisó: NBA

Anexo: Copia del Concepto N° 907110-1093 del 19 de julio de 2021 y de los Oficios N° 000344 del 8 de enero de 2020, N° 002545 del 4 de febrero de 2019, N° 016266 del 1° de agosto de 2016 y N° 031476 del 30 de octubre de 2015.

Todo en once (11) folios

Dirección de Gestión de **Jurídica**

Carrera 8 N° 6C-38 piso 4º PBX 607 9999 – 382 4500 ext. 904001

Código postal 111711

[www.dian.gov.co](http://www.dian.gov.co)

Formule su petición, queja, sugerencia o reclamo en el Sistema PQSR de la DIAN