

## INDICE DESCRIPTORES

### A

1. ACTOS QUE IMPLICAN TRANSFERENCIA DEL DOMINIO
2. AGENTES DE RETENCION DEL IMPUESTO SOBRE LAS VENTAS
3. AGENTES DE RETENCION DEL IMPUESTO SOBRE LAS VENTAS – OBLIGACIONES
4. AGENTES DE RETENCION DEL IMPUESTO SOBRE LAS VENTAS - RESPONSABILIDAD.

### B

5. BASE GRAVABLE EN EL RETIRO DE BIENES
6. BASE GRAVABLE EN EL SERVICIO DE ARRENDAMIENTO DE BIENES INMUEBLES
7. BASE GRAVABLE EN LA IMPORTACION DE CIGARRILLOS Y TABACO ELABORADO. IMPUESTOS DESCONTABLES
8. BASE GRAVABLE EN LA PRESTACION DE SERVICIOS.
9. BASE GRAVABLE EN LA VENTA DE BIENES.
10. BASE GRAVABLE EN LA VENTA DE VEHÍCULOS USADOS
11. BASE GRAVABLE EN LAS IMPORTACIONES
12. BASE GRAVABLE EN LOS JUEGOS DE SUERTE Y AZAR
13. BASE GRAVABLE EN OPERACIONES REALIZADAS POR INTERMEDIARIOS.
14. BASE GRAVABLE MINIMA EN LA VENTA DE LICORES
15. BASE GRAVABLE MINIMA
16. BASE GRAVABLE
17. BASES GRAVABLES ESPECIALES EN LA PRESTACION DE SERVICIOS
18. BIENES EXCLUIDOS- CRITERIOS PARA SU DETERMINACION.
19. BIENES EXCLUIDOS.
20. BIENES EXENTOS - LIBROS Y REVISTAS DE CARACTER CIENTIFICO Y CULTURAL.
21. BIENES EXENTOS
22. BIENES QUE SE EXPORTAN.
23. BIENES GRAVADOS A LA TARIFA DEL 7%
24. BIENES GRAVADOS

### C

25. CAUSACION DEL IMPUESTO SOBRE LAS VENTAS.
26. CAUSACION DEL IVA EN LOS JUEGOS DE SUERTE Y AZAR
27. CAUSACION EN EL RETIRO DE BIENES.
28. CAUSACION EN EL SERVICIO DE TELEFONOS
29. CAUSACION EN LA COMERCIALIZACION DE ANIMALES VIVOS
30. CAUSACION EN LA IMPORTACION.
31. CAUSACION EN LA PRESTACION DE SERVICIOS FINANCIEROS Y OPERACIONES CAMBIARIAS

32. CAUSACION EN LA PRESTACION DE SERVICIOS
33. CAUSACION EN LA VENTA DE BIENES - CONTRATOS CELEBRADOS CON ENTIDADES PUBLICAS.
34. CAUSACION EN LA VENTA DE BIENES
35. CONCESION DE LA PRODUCCION Y COMERCIALIZACION DE LICORES

#### D

36. DISMINUCION POR DEVOLUCIONES, OPERACIONES ANULADAS, RESCINDIDAS O RESUELTAS.
37. DEVOLUCIÓN DE SALDOS A FAVOR
38. DEVOLUCIÓN DEL IMPUESTO SOBRE LAS VENTAS

#### F

39. FACTORES QUE INTEGRAN LA BASE GRAVABLE

#### H

40. HECHO GENERADOR EN LA COMERCIALIZACION DE ANIMALES VIVOS.
41. HECHO GENERADOR EN LA IMPORTACION DE BIENES
42. HECHO GENERADOR EN LA PRESTACION DE SERVICIOS – TERRITORIALIDAD.
43. HECHO GENERADOR EN LA PRESTACION DE SERVICIOS
44. HECHO GENERADOR EN LA VENTA DE BIENES.
45. HECHO GENERADOR EN LOS JUEGOS DE SUERTE Y AZAR
46. HECHOS GENERADORES.
47. HECHOS QUE NO GENERAN EL IVA.
48. HECHOS QUE SE CONSIDERAN VENTA
49. HECHOS QUE SE CONSIDERAN VENTA - CONTRATO DE CONSIGNACION.
50. HECHOS QUE SE CONSIDERAN VENTA - CONTRATO DE SUMINISTRO.
51. HECHOS QUE SE CONSIDERAN VENTA - DONACION.
52. HECHOS QUE SE CONSIDERAN VENTA - PERMUTA.
53. HECHOS QUE SE CONSIDERAN VENTA - RETIRO DE BIENES.
54. HECHOS QUE SE CONSIDERAN VENTA – DACION EN PAGO
55. HECHOS QUE SE CONSIDERAN VENTA – REMATE DE BIENES

#### I

56. IMPORTACION DE BIENES - ZONA DE REGIMEN ADUANERO ESPECIAL MAICAO, URIBIA Y MANAURE.
57. IMPORTACIONES EXCLUIDAS - ARMAS Y MUNICIONES PARA LA DEFENSA NACIONAL.
58. IMPORTACIONES EXCLUIDAS - BIENES O FONDOS EN CONEXION CON EL CONVENIO GENERAL PARA AYUDA ECONOMICA, TÉCNICA Y AFÍN.
59. IMPORTACIONES EXCLUIDAS - BIENES PARA EL. SERVICIO OFICIAL DE LA MISION.
60. IMPORTACIONES EXCLUIDAS - COMBUSTIBLES A ZONAS DE FRONTERA.

61. IMPORTACIONES EXCLUIDAS - DEPARTAMENTO DEL AMAZONAS.
62. IMPORTACIONES EXCLUIDAS - EQUIPOS DONADOS EN DESARROLLO DE CONVENIOS.
63. IMPORTACIONES EXCLUIDAS - EQUIPOS PARA EL DEPORTE, LA SALUD, LA INVESTIGACION Y LA EDUCACION.
64. IMPORTACIONES EXCLUIDAS - EQUIPOS PARA EL SISTEMA CARCELARIO NACIONAL
65. IMPORTACIONES EXCLUIDAS - EQUIPOS PARA EXTINCION DE INCENDIOS.
66. IMPORTACIONES EXCLUIDAS - EQUIPOS PARA PROYECTOS DE INVESTIGACION.
67. IMPORTACIONES EXCLUIDAS - EQUIPOS PARA SISTEMAS DE CONTROL Y MONITOREO.
68. IMPORTACIONES EXCLUIDAS - IMPORTACION DE BIENES Y EQUIPOS EN DESARROLLO DE CONVENIOS, TRATADOS O ACUERDOS INTERNACIONALES DE COOPERACION VIGENTES PARA COLOMBIA
69. IMPORTACIONES EXCLUIDAS - IMPORTACION DE MAQUINARIA INDUSTRIAL QUE NO SE PRODUZCA EN EL PAIS, DESTINADA A LA TRANSFORMACION DE MATERIAS PRIMAS.
70. IMPORTACIONES EXCLUIDAS - IMPORTACION DE MAQUINARIA Y EQUIPOS DESTINADOS AL DESARROLLO DE PROYECTOS O ACTIVIDADES QUE SEAN EXPORTADORES DE CERTIFICADOS DE REDUCCION DE EMISIONES DE CARBONO.
71. IMPORTACIONES EXCLUIDAS - IMPORTACION ORDINARIA DE MAQUINARIA INDUSTRIAL POR PARTE DE USUARIOS ALTAMENTE EXPORTADORES. APLICACION EN EL TIEMPO.
72. IMPORTACIONES EXCLUIDAS - LIBROS Y REVISTAS
73. IMPORTACIONES EXCLUIDAS - MAQUINARIA PESADA PARA INDUSTRIAS BASICAS.
74. IMPORTACIONES EXCLUIDAS - MAQUINARIA O EQUIPO PARA RECICLAR BASURAS
75. IMPORTACIONES EXCLUIDAS - PLAN VALLEJO.
76. IMPORTACIONES EXCLUIDAS - PREMIOS OBTENIDOS POR COLOMBIANOS.
77. IMPORTACIONES EXCLUIDAS - UNIDADES DE DESARROLLO FRONTERIZO.
78. IMPORTACIONES EXCLUIDAS - VEHICULOS PARA PERSONAL DIPLOMATICO.
79. IMPORTACIONES EXCLUIDAS - ZONA DEL RÍO PAEZ
80. IMPORTACIONES EXCLUIDAS
81. IMPORTACIONES EXCLUIDAS - LIMITACION
82. IMPUESTO SOBRE LAS VENTAS - CARACTERISTICAS
83. IMPUESTO SOBRE LAS VENTAS NO DESCONTABLE - ACTIVOS FIJOS.
84. IMPUESTO SOBRE LAS VENTAS NO DESCONTABLE - ADQUISICIONES A PROVEEDORES NO INSCRITOS.
85. IMPUESTO SOBRE LAS VENTAS NO DESCONTABLE -ADQUISICIONES A PROVEEDORES FICTICIOS O INSOLVENTES.
86. IMPUESTO SOBRE LAS VENTAS NO DESCONTABLE.
87. IMPUESTOS DECONTABLES EN LOS SERVICIOS
88. IMPUESTOS DESCONTABLES - CONDICIONES PARA SU PROCEDENCIA.
89. IMPUESTOS DESCONTABLES - DOCUMENTOS SOPORTE PARA SU PROCEDENCIA
90. IMPUESTOS DESCONTABLES - LIMITACION

91. IMPUESTOS DESCONTABLES - OPERACIONES CON RESPONSABLES DEL REGIMEN SIMPLIFICADO.
92. IMPUESTOS DESCONTABLES - OPORTUNIDAD
93. IMPUESTOS DESCONTABLES - PROPORCIONALIDAD.
94. IMPUESTOS DESCONTABLES - REQUISITOS PARA SU PROCEDENCIA.
95. IMPUESTOS DESCONTABLES EN JUEGOS DE SUERTE Y AZAR
96. IMPUESTOS DESCONTABLES EN LA COMERCIALIZACION DE ANIMALES VIVOS
97. IMPUESTOS DESCONTABLES EN LA IMPORTACION
98. IMPUESTOS DESCONTABLES PARA EXPORTADORES.
99. IMPUESTOS DESCONTABLES
- 100 INCORPORACION DE BIENES MUEBLES A INMUEBLES.
- 101 JUEGOS DE SUERTE Y AZA

O

- 102 OBLIGACION TRIBUTARIA FORMAL
- 103 OBLIGACION TRIBUTARIA SUSTANCIA
- 104 OBLIGACION TRIBUTARIA SUSTANCIAL – ELEMENTOS
- 105 OBLIGACION TRIBUTARIA
- 106 OPERACIONES QUE NO GENERAN IMPUESTOS DESCONTABLES

R

- 107 REGIMEN SIMPLIFICADO
- 108 REGIMENES DEL IMPUESTO SOBRE LAS VENTAS
- 109 REGISTRO NACIONAL DE EXPORTADORES
- 110 RESPONSABLES DEL IMPUESTO SOBRE LAS VENTAS – SOCIEDADES DE HECHO
- 111 RESPONSABLES DEL IMPUESTO SOBRE LAS VENTAS-. SOCIEDADES EN LIQUIDACIÓN
- 112 REPOSABLES DEL IMPUESTO SOBRE LAS VENTAS- SUCURSALES DE SOCIEDADES EXTRANJERAS
- 113 RESPONSABLES DEL IMPUESTO SOBRE LAS VENTAS
- 114 RESPONSABLES DEL IMPUESTO SOBRE LAS VENTAS – ENTIDADES PUBLICAS
- 115 RESPONSABLES DEL IMPUESTO SOBRE LAS VENTAS – CONSORCIOS Y UNIONES TEMPORALES
- 116 RESPONSABLES DEL IMPUESTO SOBRE LAS VENTAS – EXPORTADORES
- 117 RESPONSABLES DEL REGIMEN COMUN – OBLIGACIONES
- 118 RESPONSABLES DEL REGIMEN SIMPLIFICADO – PROHIBICIONES
- 119 RESPONSABLES DEL REGIMEN SIMPLIFICADO – OBLIGACIONES
- 120 RESPONSABLES EN EL SERVICIO DE ARRENDAMIENTO
- 121 RESPONSABLES EN LA PRESTACIÓN DE SERVICIOS
- 122 RESPONSABLES EN LA VENTA DE BIENES
- 123 RESPONSABLES EN LAS IMPORTACIONES
- 124 RETENCION EN EL IMPUESTO SOBRE LAS VENTAS – DEVOLUCIÓN
- 125 RETENCION EN EL IMPUESTO SOBRE LAS VENTAS – CUANTIAS MINIMAS
- 126 RETENCION EN EL IMPUESTO SOBRE LAS VENTAS

- 127 RETENCION EN EL IMPUESTO SOBRE LAS VENTAS – ACUSACIÓN
- 128 RETENCION POR OPERACIONES CON RESPONSABLES DEL REGIMEN SIMPLIFICADO

**S**

- 129 SERVICIO DE ALIMENTACIÓN
- 130 SERVICIO EXCLUIDO DE ARRENDAMIENTO DE INMUEBLES
- 131 SERVICIOS DE VIGILANCIA
- 132 SERVICIOS DE ASEO, VIGILANCIA Y TEMPORALES DE EMPLEO
- 133 SERVICIOS EXCLUIDOS - CUOTAS DE AFILIACIÓN Y SOSTENIMIENTO
- 134 SERVICIOS EXCLUIDOS – SERVICIOS DE ASISTENCIA TÉCNICA
- 135 SERVICIOS EXCLUIDOS - BOLETAS DE ENTRADA A ESPECTÁCULOS
- 136 SERVICIOS EXCLUIDOS – COMISIONES POR USO DE TARJETAS
- 137 SERVICIOS EXCLUIDOS – FONDOS DE ENTIDADES O GOBIERNOS EXTRANJEROS
- 138 SERVICIO DE REPARACIÓN Y MANTENIMIENTO DE NAVES
- 139 SERVICIO DE TELEFONO
- 140 SERVICIO DE TRANSPORTE DE CARGA
- 141 SERVICIO DE TRANSPORTE DE PERSONAS
- 142 SERVICIOS DE EDUCACIÓN
- 143 SERVICIOS DESTINADOS A LA ADECUACION DE TIERRAS Y LA PRODUCCIÓN AGROPECUARIA
- 144 SERVICIOS FINANCIEROS
- 145 SERVICIOS FUNERARIOS
- 146 SERVICIOS LABORALES
- 147 SERVICIOS PARA LA SALUD HUMANA
- 148 SERVICIOS PRESTADOS A LA ONU Y ENTIDADES MULTILATERALES DE CREDITO
- 149 SERVICIOS PUBLICOS
- 150 SERVICIOS PUBLICOS - ACUEDUCTO Y ALCANTARILLADO
- 151 SERVICIOS PUBLICOS – ASEO
- 152 SERVICIOS PUBLICOS – ENERGIA
- 153 SERVICIOS PUBLICOS – GAS DOMICILIARIO
- 154 SERVICIOS VINCULADOS CON LA SEGURIDAD SOCIAL
- 155 SERVICIOS EXCLUIDOS – TASAS Y CONTRIBUCIONES
- 156 SERVICIOS EXCLUIDOS
- 157 SERVICIOS EXENTOS – REQUISITOS
- 158 SERVICIOS EXENTOS – SERVICIOS TURÍSTICOS
- 159 SERVICIOS EXENTOS
- 160 SERVICIOS GRAVADOS - COMISIONES PAGADAS POR SEGUROS DE HOSPITALIZACION Y CIRUGÍA
- 161 SERVICIOS GRAVADOS - SERVICIO DE DESCAFEINADO
- 162 SERVICIOS GRAVADOS - SERVICIO DE INSPECCION DE PREMBARQUE EN EL País
- 163 SERVICIOS GRAVADOS - SERVICIO NOTARIAL DE CONCILIACIÓN
- 164 SERVICIOS GRAVADOS - SERVICIO TARJETA TELEFONIA PREPAGADA

- 165 SERVICIOS GRAVADOS - SERVICIOS DE ARRENDAMIENTO DE ESTABLECIMIENTO DE COMERCIO
- 166 SERVICIOS GRAVADOS - SERVICIOS DE MEDICINA PREPAGADA
- 167 SERVICIOS GRAVADOS - SERVICIOS DE VIGILANCIA.
- 168 SERVICIOS GRAVADOS - SERVICIOS TEMPORALES DE EMPLEO
- 169 SERVICIOS GRAVADOS AL 7% - ARRENDAMIENTO DE BAÑOS PUBLICOS
- 170 SERVICIOS GRAVADOS AL 7% - SERVICIO DE ARRENDAMIENTO DE INMUEBLES
- 171 SERVICIOS GRAVADOS AL 7% - SERVICIOS DE ASEO
- 172 SERVICIOS GRAVADOS AL 7% - SERVICIOS DE VIGILANCIA
- 173 SERVICIOS GRAVADOS SERVICIO DE PUBLICIDAD
- 174 SERVICIOS GRAVADOS
- 175 SERVICIOS GRAVADOS - ARRENDAMIENTO DE AERONAVES
- 176 SERVICIOS GRAVADOS - SERVICIO DE CONSTRUCCIÓN
- 177 SERVICIOS GRAVADOS - SERVICIO DE TELEFONOS
- 178 SERVICIOS GRAVADOS - SERVICIOS FINANCIEROS
- 179 SERVICIOS GRAVADOS - COMISION.
- 180 SERVICIOS GRAVADOS - CONFECCION DE OBRA MATERIAL
- 181 SERVICIOS GRAVADOS - CONTRATO DE ADMINISTRACION DELEGADA.
- 182 SERVICIOS GRAVADOS - CONTRATO DE CONCESION MERCANTIL
- 183 SERVICIOS GRAVADOS - CONTRATO DE CONSULTORIA.
- 184 SERVICIOS GRAVADOS - EXPLOTACION COMERCIAL DE OBRAS
- 185 SERVICIOS GRAVADOS - LICENCIAMIENTO DE SOFTWARE.
- 186 SERVICIOS GRAVADOS - SERVICIO DE PARQUEADERO.
- 187 SERVICIOS GRAVADOS - SERVICIO DE RESTAURANTE
- 188 SERVICIOS GRAVADOS - SERVICIO DE TELECOMUNICACIONES.
- 189 SERVICIOS GRAVADOS - SERVICIO DE TELEVISIÓN
- 190 SERVICIOS GRAVADOS - SERVICIOS TÉCNICOS
- 191 SERVICIOS INTERMEDIOS DE LA PRODUCCION.
- 192 SERVICIOS PRESTADOS DESDE EL EXTERIOR.

## T

- 193 TARIFA - CAMBIO DE LEGISLACION.
- 194 TARIFA - CONTRATOS CELEBRADOS CON ENTIDADES PUBLICAS
- 195 TARIFA DEL IMPUESTO SOBRE LAS VENTAS CERVEZAS
- 196 TARIFA DEL IMPUESTO SOBRE LAS VENTAS
- 197 TARIFA DIFERENCIAL DEL 20%. TARIFA DIFERENCIAL DEL 35%. TARIFA DIFERENCIAL DEL 38%.
- 198 TARIFA DIFERENCIAL DEL 20%.
- 199 TARIFA DIFERENCIAL DEL 35%.
- 200 TARIFA DIFERENCIAL DEL 38%.
- 201 TARIFA GENERAL.
- 202 TARIFAS DIFERENCIALES.
- 203 TRANSFORMACION DE BIENES GRAVADOS EN NO GRAVADOS.

204 TRATAMIENTO DEL IMPUESTO SOBRE LAS VENTAS RETENIDO.

**V**

205 VENTA DE BIENES INCORPORABLES

206 VENTA DE BIENES CORPORALES MUEBLES.

207 VENTA DE BIENES CORPORALES- ZONA DE REGIMEN ADUANERO ESPECIAL  
MAICAO, URIBIA Y MANAURE.

208 VENTA Y PRESTACION DE SERVICIOS EN EL AMAZONAS

209 VENTA Y PRESTACION DE SERVICIOS EN SAN ANDRES. IMPORTACION DE  
BIENES A SAN ANDRES.

210 VENTA Y PRESTACION DE SERVICIOS EN ZONA FRANCA.

211 VENTAS A SOCIEDADES DE COMERCIALIZACION INTERNACIONAL

# **TITULO I**

## **GENERALIDADES**

### **CAPITULO I**

#### **OBLIGACION TRIBUTARIA SUSTANCIAL**

**DESCRIPTORES: OBLIGACION TRIBUTARIA.**

#### **1. LA OBLIGACION TRIBUTARIA Y SUS ELEMENTOS**

##### **1.1. NOCION.**

Para efectos de precisar el concepto de la obligación tributaria es necesario partir de la noción de relación jurídica tributaria.

En tal sentido, el Consejo de Estado mediante Auto del 20 de mayo de 1994, Expediente 5457 señaló:

«...la relación jurídico-tributaria comprende, además de la obligación tributaria sustancial, cuyo objeto es el pago del tributo, una serie de deberes y obligaciones de tipo formal, que están destinados a suministrar los elementos con base en los cuales el Gobierno puede determinar los impuestos, para dar cumplimiento y desarrollo a las normas sustantivas».

Siguiendo la doctrina citada se puede afirmar que la obligación tributaria sustancial es una especie del género relación jurídico-tributaria.

**DESCRIPTORES: OBLIGACION TRIBUTARIA SUSTANCIAL.**

##### **1.2. OBLIGACION TRIBUTARIA SUSTANCIAL**

El artículo 1°. del Estatuto Tributario establece:

«Origen de la obligación sustancial. La obligación tributaria sustancial se origina al realizarse el presupuesto o los presupuestos previstos en la ley como generadores del impuesto y ella tiene por objeto el pago del tributo.»

Conforme con esta disposición surgen algunas características de la obligación tributaria sustancial:

- Se origina por la realización del hecho generador del impuesto. Nace de la Ley y no de los acuerdos de voluntades entre los particulares. La Ley crea un vínculo jurídico en virtud del cual el sujeto activo o acreedor de la obligación queda facultado para exigirle al sujeto pasivo o deudor de la misma el pago de la obligación. La obligación tributaria sustancial tiene como objeto una prestación de dar, consistente en cancelar o pagar el tributo.

En conclusión, la obligación tributaria sustancial nace de una relación jurídica que tiene origen en la Ley, y consiste en el pago al Estado del impuesto como consecuencia de la realización del presupuesto generador del mismo.

**DESCRIPTORES: OBLIGACION TRIBUTARIA FORMAL.**

##### **1.3. OBLIGACION TRIBUTARIA FORMAL**

La obligación tributaria formal comprende prestaciones diferentes de la obligación de pagar el impuesto; consiste en obligaciones instrumentales o deberes tributarios que tienen como objeto obligaciones de hacer o no hacer, con existencia jurídica propia, dirigidas a buscar el cumplimiento y la correcta determinación de la obligación tributaria sustancial, y en general relacionadas con la investigación, determinación y recaudación de los tributos. Entre las obligaciones formales se pueden citar la presentación de las declaraciones tributarias, la obligación de expedir factura y entregarla al adquirente de bienes y servicios, la de llevar la



contabilidad, la de suministrar información ocasional o regularmente, la de inscribirse como responsable del impuesto sobre las ventas, etc.

A partir de la vigencia de la Ley 788 de 2002, constituyen obligaciones formales adicionales para el intermediario del servicio de arrendamiento sometido al Impuesto sobre las Ventas: trasladarle al responsable del régimen común prestador del servicio la totalidad del IVA generado, dentro del mismo bimestre de su causación; para este efecto, deberá identificar en su contabilidad los ingresos recibidos para quien solicita la intermediación, así como el impuesto trasladado. Igualmente, deberá solicitar al mandante de la intermediación y al arrendatario, constancia de la inscripción en el régimen del impuesto sobre las ventas al que pertenecen.

## **DESCRIPTORES: OBLIGACION TRIBUTARIA SUSTANCIAL- ELEMENTOS.**

### **1.4. ELEMENTOS DE LA OBLIGACION TRIBUTARIA SUSTANCIAL.**

El artículo 338 de nuestra Constitución Política establece:

«En tiempo de paz, solamente el congreso, las asambleas departamentales y los consejos distritales y municipales podrán imponer contribuciones fiscales o parafiscales. La ley, las ordenanzas y los acuerdos deben fijar, directamente, los sujetos activos o pasivos, los hechos y las bases gravables, y las tarifas de los impuestos...»

De lo expuesto se establece que los elementos de la obligación tributaria son:

**Hecho Generador:** Es el presupuesto establecido en la ley cuya realización origina el nacimiento de la obligación tributaria.

**Sujeto Activo:** Es el acreedor de la obligación tributaria. El Estado como acreedor del vínculo jurídico queda facultado para exigir unilateral y obligatoriamente el pago del impuesto, cuando se realiza el hecho generador; Para efectos de la administración del IVA está representado por la Unidad Administrativa Especial - Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, como el sujeto activo de la obligación tributaria.

**Sujeto Pasivo:** Es el deudor de la obligación tributaria. En el impuesto sobre las ventas, jurídicamente el responsable es el sujeto pasivo, obligado frente al Estado al pago del impuesto.

**Sujeto Pasivo Económico:** Es la persona que adquiere bienes y/o servicios gravados, quien soporta o asume el impuesto. El sujeto pasivo económico no es parte de la obligación tributaria sustancial, pero desde el punto de vista económico y de política fiscal es la persona a quien se traslada el impuesto y es en últimas quien lo asume.

**Sujeto Pasivo de Derecho:** Es el responsable del recaudo del impuesto, actúa como recaudador y debe cumplir las obligaciones que le impone el Estado. (Ej. Presentar la declaración y pagar el impuesto), so pena de incurrir en sanciones de tipo administrativo (Sanción por extemporaneidad, sanción moratoria, etc.) y de tipo penal.

No obstante lo anterior, y como situación especial, se presenta el evento que en cierto tipo de operaciones concurren en el mismo sujeto la calidad de sujeto pasivo de Derecho y de sujeto pasivo económico; tal es el caso de los responsables del impuesto sobre las ventas que pertenecen al régimen común y realizan operaciones gravadas con responsables del régimen simplificado caso en el cual el responsable del régimen común debe generar el impuesto y efectuar la retención en la fuente, vale decir que, del pago efectuado al responsable del régimen simplificado no le es deducido valor alguno por concepto de impuesto sobre las ventas, debiendo el responsable del régimen común asumir dicho gravamen.

**Base Gravable:** Es la magnitud o la medición del hecho gravado, a la cual se le aplica la tarifa para determinar la cuantía de la obligación tributaria.

**Tarifa:** Es el porcentaje o valor que aplicado a la base gravable determina el monto del impuesto que debe pagar el sujeto pasivo.

**DESCRIPTORES: IMPUESTO SOBRE LAS VENTAS -  
CARACTERISTICAS.**

**1.5. CARACTERISTICAS DEL IMPUESTO SOBRE LAS VENTAS**

El Impuesto sobre las ventas es un impuesto del orden nacional, indirecto, de naturaleza real, de causación instantánea, y de régimen general.

- Es impuesto, por consistir en una obligación pecuniaria que debe sufragar el sujeto pasivo sin ninguna contraprestación. - Es del orden nacional porque su ámbito de aplicación lo constituye todo el territorio nacional y el titular de la deuda tributaria es la nación. - Es indirecto porque entre el contribuyente, entendido como quien efectivamente asume la carga económica del impuesto y la nación como sujeto activo, acreedor de la obligación tributaria, media un intermediario denominado responsable. Jurídicamente quien asume la responsabilidad del impuesto frente al Estado no es el sujeto pasivo económico sino el responsable que por disposición legal recauda el gravamen. - Es de naturaleza real por cuanto afecta o recae sobre bienes y servicios, sin consideración alguna a la calidad de las personas que intervienen en la operación. - Es un impuesto de causación instantánea porque el hecho generador del impuesto tiene ocurrencia en un instante o momento preciso, aunque para una adecuada administración la declaración se presenta en periodos bimestrales. En consecuencia para efectos de establecer la vigencia del impuesto se debe acudir a la regla consagrada en el artículo 338 de la Constitución Política. - Es un impuesto de régimen de gravamen general conforme con el cual, la regla general es la causación del impuesto y la excepción la constituyen las exclusiones expresamente contempladas en la Ley.

Además, se puede señalar que el impuesto sobre las ventas es un gravamen al consumo, bajo la modalidad de valor agregado en cada una de las etapas del ciclo económico del bien. Para que el impuesto causado sea efectivamente recibido por el Estado, se requiere que en la operación intervenga uno de los sujetos a los cuales la ley le ha conferido la calidad de «responsable « del tributo.

Los responsables del impuesto, deben cumplir con las obligaciones inherentes a tal calidad y que legalmente les han sido atribuidas, entre ellas está la de facturar, recaudar, declarar y pagar el impuesto generado en las operaciones gravadas; en caso de incumplimiento de sus obligaciones deberán responder a título propio ante el Fisco Nacional.

Por lo anterior, si el responsable, por cualquier circunstancia, dejó de recaudar el impuesto al que legalmente estaba obligado, deberá pese a ello, declararlo y pagarlo a la Administración Tributaria, sin perjuicio de la acción que tendría contra el contribuyente (afectado económico), para obtener el reintegro de los valores adeudados a título del impuesto.

Lo anterior indica entonces, que si surgen conflictos entre las partes con ocasión del pago del gravamen, éstos pertenecen al ámbito privado de los particulares y en tal medida deberán ser solucionados sin que puedan ser oponibles al fisco nacional, ya que los efectos fiscales de las relaciones contractuales se producen con independencia de las cláusulas convenidas y de las consecuencias que ellas puedan acarrear.

## TITULO II

# HECHOS GENERADORES DEL IMPUESTO SOBRE LAS VENTAS

## CAPITULO I

### HECHOS GENERADORES

**DESCRIPTORES: HECHOS GENERADORES.**

#### 1. ELEMENTOS QUE CONFIGURAN EL HECHO GENERADOR

El hecho generador del Impuesto sobre las ventas está compuesto de varios elementos, los cuales permiten estudiar el impuesto de una manera sistemática, a saber:

##### 1.1. ELEMENTO OBJETIVO O MATERIAL.

Es el hecho previsto en la Ley como generador de la obligación tributaria. En el impuesto sobre las ventas el elemento objetivo consiste en la venta de bienes corporales muebles, conforme con la definición que para efectos del impuesto contempla el artículo 421 del Estatuto Tributario, la prestación de servicios en el territorio nacional, la importación de bienes corporales muebles y la realización de juegos de suerte y azar.

##### 1.2. ELEMENTO SUBJETIVO.

El Estatuto Tributario señala de manera expresa los responsables del impuesto sobre las ventas en los artículos 420 lit. d), 437, 438, 441 a 446, 468-2, parágrafo y 468-3. Al tema se refiere el Decreto 522 de 2003, artículo 1.

##### 1.3. ELEMENTO TEMPORAL.

El Impuesto sobre las ventas es de causación instantánea porque cada hecho generador que se realice se genera el impuesto. Los artículos 429 a 436 señalan los momentos en los cuales se entiende realizado el hecho generador y surge como consecuencia la obligación de registrar contablemente la operación y el impuesto. En el Impuesto sobre las ventas para una eficaz administración del mismo la declaración se presenta por períodos bimestrales, consolidando operaciones realizadas durante el lapso previsto en la Ley, para conformar la base de autoliquidación del impuesto.

##### 1.4. ELEMENTO ESPACIAL.

Busca establecer en donde se entiende realizado el hecho generador, para lo cual es preciso estudiar los efectos de la ley en el espacio.

El artículo 18 del Código Civil establece: «La Ley es obligatoria tanto a los nacionales como a los extranjeros residentes en Colombia». Conforme con dicha disposición las leyes no obligan mas allá de las fronteras del país. La excepción a este principio es la extraterritorialidad de la ley en los casos taxativamente establecidos por el legislador. A su vez, el artículo 57 del Código de Régimen Político y Municipal (Ley 4 de 1913) señala: «Las leyes obligan a todos los habitantes del país, incluso a los extranjeros, sean domiciliados o transeúntes, salvo, respecto de éstos, los derechos concedidos por los tratados públicos».

Nuestra Ley acoge como principio la territorialidad de las leyes, es decir, que las leyes no obligan más allá de las fronteras del país; desde luego tiene algunas salvedades, en desarrollo de la teoría de los estatutos, ya sea el estatuto personal, el real o el mixto. Las excepciones se originan principalmente por razón misma de su soberanía toda vez que no se puede quedar sometido a la influencia de la ley extranjera y es así como nuestro código consagró las excepciones que brevemente analizadas son las siguientes:

- a. Estatuto Personal.

Según el artículo 19 del Código Civil los colombianos residentes o domiciliados en país extranjero permanecerán sujetos a la ley colombiana: (...)

El Estatuto personal define, pues, cómo el colombiano está sometido a su ley nacional, *lex fori*, en multitud de situaciones en que no podía dejarse su reglamentación a la ley extranjera; esas leyes son las del estado civil, las que fijan su capacidad, determinan los derechos y obligaciones de familia entre parientes colombianos y entre parientes colombianos y extranjeros, desde luego cuando se trate de ejecutar actos que deben tener efecto en Colombia. Por lo mismo será la ley colombiana la que determina el lugar que el «de cujus» ocupó en la sociedad y en la familia, su calidad de casado, soltero, viudo, padre, hijo, etc., y ella misma señalará los derechos de los colombianos, aun en sucesión abierta en el extranjero, lo mismo que los derechos que se deriven del patrimonio, separación, divorcio, paternidad y filiación, legítima, natural o adoptiva, patria potestad, potestad marital, alimentos, órdenes de sucesiones legítimas, porción conyugal, etc.

#### b. Estatuto Real.

Los bienes, como parte del territorio nacional en cada país, deben regirse por la ley local cualesquiera que sean sus dueños, en virtud del derecho de soberanía del Estado que no permitiría en materia tan trascendental la injerencia de la ley extranjera y es por eso por lo que el artículo 20 del Código Civil preceptúa: «Los bienes situados en los territorios, y aquellos que se encuentren en los estados, en cuya propiedad tenga interés o derecho la Nación, están sujetos a las disposiciones de este código, aun cuando sus dueños sean extranjeros y residan fuera de Colombia».

Será entonces la ley colombiana la que regirá toda relación jurídica referida a los bienes situados dentro del territorio nacional; es ella la que regula la naturaleza y extensión de los derechos reales, los modos de adquirir y transmitir, lo relativo a la posesión, tenencia y goce de los bienes, impondrá imperativos tales como los de la libre enajenación de bienes raíces, la prohibición de que éstos pertenezcan a gobiernos extranjeros; la limitación de los usufructos y fideicomisos sucesivos; la intransmisibilidad de los derechos de uso y habitación, el régimen de las servidumbres legales, las solemnidades para la transmisión de bienes raíces y otros derechos, la expropiación por causa de utilidad pública, etc.». (C. E, Sent. Mar. 18/71)

Ahora bien el Estatuto Tributario señala los hechos generadores del gravamen (Art. 420 y s.s) y a continuación consagró ciertas reglas a seguir en eventuales casos en que podría generarse el impuesto.

En el caso de las «ventas de bienes corporales muebles» es claro que el principio de territorialidad impone que se tenga como referencia la situación o ubicación material de los bienes.

Para el caso de la prestación de servicios, la Ley es clara al señalar el elemento espacial, el territorio nacional. Lo que aquí interesa para que surja el cobro del impuesto es que el servicio se preste dentro del territorio del Estado y no aplica sobre servicios que se presten en el exterior. Lo determinante es el lugar donde se materialice la obligación de hacer correspondiente, al menos en su inicio, aunque la realización se complete o perfeccione fuera del territorio nacional. Posteriormente se analizarán las reglas que acoge nuestro Estatuto Tributario para la prestación de servicios.

No obstante, como cuestión excepcional, la Ley 488 de diciembre 24 de 1998, (artículo 53) introdujo una modificación en materia del impuesto sobre las ventas, específicamente en materia de prestación de servicios que afecta el principio de territorialidad de la ley en cuanto los servicios taxativamente enumerados en el Estatuto Tributario artículo 420, parágrafo 3 numeral 3 aun cuando ejecutados desde el exterior a favor de usuarios o destinatarios ubicados en el territorio nacional, se entienden prestados en Colombia y por lo mismo generan el impuesto sobre las ventas.

#### c. Estatuto Mixto.

En el Estatuto mixto se atiende a consideraciones de carácter tanto personal como real, vale decir que la Ley toma en cuenta la calidad del sujeto pasivo (económico y de derecho) como la naturaleza del bien.

**DESCRIPTORES: HECHOS GENERADORES.**

## **2. HECHOS GENERADORES DEL IMPUESTO SOBRE LAS VENTAS**

Por hecho generador se entiende el presupuesto de hecho expresamente definido en la Ley, cuya realización origina el nacimiento de la obligación tributaria.

El Estatuto Tributario en el Libro Tercero, Título I que trata del Hecho Generador del Impuesto sobre las ventas, en su artículo 420, señala los hechos sobre los que recae el impuesto, así:

«El impuesto a las ventas se aplicará sobre:

- a. Las ventas de bienes corporales muebles que no hayan sido excluidas expresamente;
- b. La prestación de los servicios en el territorio nacional, y
- c. La importación de bienes corporales muebles que no hayan sido excluidos expresamente.
- d. La circulación, venta u operación de los juegos de suerte y azar, excepto las loterías /.../

Parágrafo 1o.. El impuesto no se aplicará a las ventas de activos fijos, salvo que se trate de las excepciones previstas para los automotores y demás activos fijos que se vendan habitualmente a nombre y por cuenta de terceros y para los aerodinos...»

Por regla general el impuesto sobre las ventas no se aplica en la venta de activos fijos, entendiéndose como tal el bien corporal mueble que no se enajena dentro del giro ordinario de los negocios del contribuyente. Por consiguiente quien compra o importa una máquina paga el impuesto, pero si la máquina constituye activo fijo y posteriormente se vende, sobre dicha venta no se aplica el impuesto sobre las ventas.

Como excepciones a la regla general se encuentran: 1.) El caso de los automotores y demás activos fijos que se vendan habitualmente a nombre y por cuenta de terceros, caso en el cual será responsable el mandatario, consignatario o similar. Quien encarga la venta del activo fijo no es responsable. 2.) La venta de aerodinos, caso en el cual siempre se causa el impuesto, así se trate de un activo fijo. En tal evento son responsables tanto el comerciante como los vendedores ocasionales de tales bienes; actuando como agente retenedor del ciento por ciento (100%) del impuesto la Unidad Administrativa del Aeronáutica Civil.

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.

Como se observa, el impuesto sobre las ventas recae sobre transacciones básicas y generales, específicamente sobre bienes y actividades, así encontramos que constituye hecho generador de este gravamen la venta conforme con la definición que para efectos del impuesto contiene el artículo 421 del Estatuto Tributario, la importación de bienes corporales muebles no excluidos expresamente, así como la prestación de servicios en el territorio nacional y la realización de juegos de suerte y azar.

## **CAPITULO II**

### **HECHO GENERADOR EN LA VENTA DE BIENES**

**DESCRIPTORES: VENTA DE BIENES CORPORALES MUEBLES.**

**ACTOS QUE IMPLICAN TRANSFERENCIA DEL DOMINIO.**

## **RETIRO DE BIENES.**

## **INCORPORACION DE BIENES MUEBLES A INMUEBLES.**

## **TRANSFORMACION DE BIENES GRAVADOS EN NO GRAVADOS.**

### **1. VENTA DE BIENES CORPORALES MUEBLES**

El artículo 421 del Estatuto Tributario consagra la definición legal de «venta» para efectos del impuesto sobre las ventas, así:

«Para los efectos del presente libro se consideran ventas:

- 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 de 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;

Es necesario considerar que, el concepto de venta para efectos del IVA no es sólo el que se entiende habitualmente en las operaciones mercantiles, o sea intercambiar una cosa por un precio, sino que es más amplio, abarcando operaciones y transacciones que para el derecho civil y/o comercial no son ventas o formalmente no se hacen aparecer como tales, pero para el impuesto sobre las ventas constituyen hecho generador.

- 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;

El retiro de inventario que efectúe el responsable, para su uso o para formar parte de activos fijos de la empresa, se enmarca dentro del concepto de venta y por lo mismo constituye hecho generador del gravamen, incluido el retiro de tales bienes para obsequiarlos.

Cuando una persona natural destina parte de sus activos movibles para conformar una empresa unipersonal, por expresa previsión del artículo 30 del Decreto 3050 de 1997, no se considera que existe transferencia de dominio respecto de los activos movibles involucrados y en consecuencia no hay lugar a que se genere el impuesto.

- c) Las incorporaciones de bienes corporales muebles a inmuebles, o a servicios no gravados, así como la transformación de bienes corporales muebles gravados en bienes no gravados, cuando tales bienes hayan sido construidos, fabricados, elaborados, procesados, por quien efectúa la incorporación o transformación.

Vale la pena recordar que en el caso de fusión y escisión de sociedades, no se considera que existe enajenación entre las sociedades fusionadas, tal como lo prevé el artículo 428-2 en concordancia con el artículo 14-1 del Estatuto Tributario.

**DESCRIPTORES: HECHO GENERADOR EN LA VENTA DE BIENES. BIENES EXCLUIDOS. BIENES GRAVADOS. BIENES EXENTOS.**

#### **1.1. CLASIFICACION DE LOS BIENES**

En la medida que el artículo 420 del Estatuto Tributario, califica como hecho generador del impuesto sobre las ventas la enajenación e importación de bienes corporales muebles que no hayan sido excluidos expresamente, se infiere la existencia de bienes con características propias que determinan o no que las operaciones realizadas se enmarquen dentro de los parámetros dispuestos por la citada disposición.

Por lo tanto, es necesario precisar lo que se entiende por bienes, así como la clasificación de los mismos frente al impuesto sobre las ventas:

El Código Civil Colombiano, en su artículo 653 define el concepto de «bienes» en los siguientes términos:

«Los bienes consisten en cosas corporales o incorporales.

Corporales son las que tienen un ser real y pueden ser percibidas por los sentidos, como una casa, un libro.

Incorporales, las que consisten en meros derechos, como los créditos y las servidumbres activas.»

Artículo 654 «Las cosas corporales se dividen en muebles e inmuebles.»

A su vez el artículo 655 señala:

«Muebles son los que pueden transportarse de un lugar a otro, sea moviéndose ellos a sí mismos, como los animales (que por eso se llaman semovientes), sea que sólo se muevan por una fuerza externa, como las cosas inanimadas.

Exceptúanse las que siendo muebles por naturaleza se reputan inmuebles por su destino, según el artículo 658"

De acuerdo con lo expuesto y teniendo en cuenta que el Impuesto sobre las Ventas se genera en la venta de bienes corporales muebles, nos referiremos en forma concreta a la clasificación que la ley tributaria hace de los mismos con base en consideraciones de índole económica y social.

Para efectos del impuesto sobre las ventas los bienes corporales muebles se clasifican en:

- a. Bienes Gravados
- b. Bienes Excluidos, y
- c. Bienes Exentos.

**DESCRIPTORES: BIENES GRAVADOS.**

**1.1.1. BIENES GRAVADOS.**

Son aquellos que causan el impuesto y en tal sentido se les aplica la tarifa general o una tarifa diferencial, según sea el caso.

**DESCRIPTORES: BIENES EXCLUIDOS.**

**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. (Artículos 424 y siguientes del Estatuto Tributario.)

**DESCRIPTORES: BIENES EXCLUIDOS- CRITERIOS PARA SU DETERMINACION.**

**1.1.2.1. CRITERIOS PARA LA DETERMINACION DE LOS BIENES EXCLUIDOS.**

En Colombia se aplica el régimen de gravamen general en materia del impuesto sobre las ventas, en virtud del cual todas las ventas de bienes corporales muebles, prestación de servicios en el territorio nacional e importaciones de bienes corporales muebles se encuentran gravadas con el IVA, salvo las excepciones taxativamente contempladas en las normas legales.

Como principio general es preciso señalar que la doctrina y la jurisprudencia, tanto de la Honorable Corte Constitucional, como del Consejo de Estado son concurrentes al señalar que las excepciones son beneficios fiscales de origen legal consistentes en la exoneración del pago de una obligación tributaria sustancial; en tal sentido su interpretación y aplicación como toda norma exceptiva es de carácter restrictivo y por tanto solo abarca los bienes y servicios expresamente beneficiados por la Ley que establece la exención o exclusión, siempre y cuando cumplan con los requisitos que para el goce del respectivo beneficio establezca la misma Ley.

Para efectos de la exclusión del impuesto sobre las ventas de unos determinados bienes, la Ley acoge la nomenclatura arancelaria NANDINA vigente. La Ley establece dicha metodología con el objeto de señalar de manera precisa los bienes a que se refiere.

Conforme con dicha nomenclatura se han adoptado criterios de interpretación general sobre los bienes que comprenden una determinada partida arancelaria, así:

- a. Cuando la Ley indica textualmente la partida arancelaria como excluida, todos los bienes de la partida y sus correspondientes subpartidas se encuentran excluidos.
- b. Cuando la Ley hace referencia a una partida arancelaria pero no la indica textualmente, tan sólo los bienes que menciona se encuentran excluidos del Impuesto sobre las ventas.
- c. Cuando la Ley hace referencia a una partida arancelaria citando en ella los bienes en forma genérica, los que se encuentran comprendidos en la descripción genérica de dicha partida quedan amparados con la exclusión.
- d. Cuando la Ley hace referencia a una subpartida arancelaria sólo los bienes mencionados expresamente en ella se encuentran excluidos.
- e. Cuando la partida o subpartida arancelaria señalada por el legislador no corresponda a aquella en la que deben clasificarse los bienes conforme con las Reglas Generales Interpretativas, la exclusión se extenderá a todos los bienes mencionados por el legislador sin consideración a su clasificación.
- f. Cuando la ley hace referencia a una subpartida arancelaria de diez (10) dígitos, únicamente se encuentran excluidos los comprendidos en dicha subpartida.

La División de Arancel de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales es la oficina competente para señalar la clasificación arancelaria de los bienes, teniendo en cuenta composiciones químicas, características fisicoquímicas y procesos de obtención entre otros.

## **DESCRIPTORES: BIENES EXENTOS.**

### **1.1.3. BIENES EXENTOS**

Son aquellos que causan el impuesto, pero se encuentran gravados a la tarifa 0 (cero); los productores de dichos bienes adquieren la calidad de responsables con derecho a devolución, pudiendo descontar los impuestos pagados en la adquisición de bienes y servicios y en las importaciones, que constituyan costo o gasto para producirlos y comercializarlos o para exportarlos. La relación de los anteriores bienes está determinada en los artículos 477 a 479 y 481 del Estatuto Tributario.

La diferencia entre bienes exentos y excluidos básicamente está determinada en que los productores de bienes exentos y los exportadores, tienen la calidad de responsables del impuesto sobre las ventas con derecho a descuentos (impuestos descontables) y devoluciones, con la obligación de inscribirse y declarar bimestralmente. En cambio los productores y comercializadores de bienes excluidos no son responsables del IVA, y no tienen derecho a solicitar impuestos descontables ni devoluciones.

En caso de realizar operaciones excluidas junto con otras gravadas o exentas, el responsable del IVA llevará registros contables separados de tales operaciones para aplicar los impuestos descontables únicamente sobre las que le dan tal derecho, conforme con lo previsto en los artículos 485 a 498 del Estatuto Tributario.



**DESCRIPTORES: HECHOS QUE SE CONSIDERAN VENTA.  
ACTOS QUE IMPLICAN  
TRANSFERENCIA DEL DOMINIO.**

### **1.2. ACTOS QUE IMPLICAN TRANSFERENCIA DEL DOMINIO**

Conforme con el artículo 421 del Estatuto Tributario, se considera venta todo acto que implique la transferencia del dominio de bienes corporales muebles. Comprende tanto las operaciones a título oneroso como a título gratuito, sin que interese para efectos de la generación del impuesto la denominación de los contratos o sus condiciones, ni el hecho de que se realicen por cuenta de terceros.

A continuación se mencionan algunos casos especiales que ilustran el alcance del concepto de «venta» para efectos del impuesto sobre las ventas como la permuta, la donación, la dación en pago, el remate de bienes, entre otros.

**DESCRIPTORES: HECHOS QUE SE CONSIDERAN VENTA -  
PERMUTA.**

**ACTOS QUE IMPLICAN TRANSFERENCIA DEL  
DOMINIO.**

#### **1.2.1. PERMUTA**

De conformidad con el artículo 1955 del Código Civil «la permutación o cambio es un contrato en que las partes se obligan mutuamente a dar una especie o cuerpo cierto por otro.»

La diferencia esencial entre la compraventa y la permuta radica en que en la compraventa el precio es en dinero, por lo menos en la mitad de su valor, y en la permuta, en cambio, es esencial que el precio consista en cosa distinta a dinero, en más de la mitad de él por lo menos. A su turno el artículo 1958 del mismo ordenamiento señala que las disposiciones relativas a la compraventa se aplicarán a la permuta en todo lo que no se oponga a la naturaleza de este contrato. Cada permutante será considerado como vendedor de la cosa que da, y el justo precio de ella a la fecha del contrato se mirará como precio que paga por lo que recibe en cambio. En consecuencia la permuta implica transferencia de dominio a título oneroso, lo cual conlleva que para efectos del impuesto sobre las ventas se considere «venta», de conformidad con lo establecido en el literal a) del artículo 421 del Estatuto Tributario, generándose el impuesto sobre las ventas correspondiente si de lo que se trata es de la permuta de bienes corporales muebles gravados que no constituyan activos fijos para el responsable.

**DESCRIPTORES: HECHOS QUE SE CONSIDERAN VENTA -  
DONACION.**

**ACTOS QUE IMPLICAN TRANSFERENCIA DEL  
DOMINIO.**

#### **1.2.2. DONACION**

De acuerdo con el artículo 1443 del Código Civil «la donación entre vivos es un acto por el cual una persona transfiere, gratuita e irrevocablemente, una parte de sus bienes a otra persona que la acepta.»

La donación constituye una transferencia de dominio a título gratuito, que tratándose de bienes muebles no excluidos, para efectos fiscales, es un hecho que constituye venta; por lo tanto, si la donación versa sobre bienes muebles gravados, y que adicionalmente no constituyen activos fijos para el responsable, se genera impuesto sobre las ventas.

Contrario sensu, si la donación recae sobre bienes muebles que constituyen activos fijos, en razón a que no se enajenan dentro del giro ordinario de los negocios del contribuyente, a la luz del párrafo 1o. del artículo 420 del Estatuto Tributario, no se causa Impuesto sobre las Ventas, salvo que se trate de ventas a nombre de terceros o de aerodinos.

**DESCRIPTORES: HECHOS QUE SE CONSIDERAN VENTA -**

**DACION EN PAGO. ACTOS QUE IMPLICAN  
TRANSFERENCIA DEL DOMINIO.**

**1.2.3. DACION EN PAGO**

De conformidad con lo previsto en el artículo 421 del Estatuto Tributario, el pago en especie es una operación comercial considerada venta y, como tal, sujeta al Impuesto sobre las Ventas.

En tal virtud la tradición del dominio de un bien corporal mueble gravado que se da como pago bajo la modalidad de la dación en pago es un hecho generador del impuesto siempre que el deudor tenga la calidad de responsable. Así las cosas, el deudor deberá cobrar el impuesto correspondiente al acreedor que recibe la mercancía o bien.

Efectuadas las precisiones anteriores es necesario tener presente que conceptos tales como la habitualidad, el objeto social y la calidad de comerciante, inciden en la determinación del presupuesto previsto en la ley como generador del tributo.

Tal es el caso de un banco que vende los bienes recibidos en dación en pago evento en el cual no es responsable del impuesto sobre las ventas en atención a que la condición de comerciante que tienen las entidades bancarias, según el Código de Comercio, la ejercen de una manera particular, por cuanto la actividad primordial de estas entidades es un servicio financiero, mas no la de vender habitualmente bienes en desarrollo de una explotación económica, sino que efectúan ventas forzadas, por la situación comercial que lleva al deudor a entregar bienes para extinguir una obligación exigible.

En el caso de sociedades intervenidas por la Superintendencia Bancaria cuando éstas reciben de sus deudores bienes corporales muebles en pago de sus deudas y a su vez los entregan a sus acreedores en pago de las deudas que tienen con éstos, se causa el impuesto sobre las ventas.

Tratándose de la adjudicación de una parte del inventario de existencias de mercancías gravadas con el impuesto sobre las ventas, por parte de la sociedad de responsabilidad limitada a los socios con el propósito de pagar sus aportes y la reserva legal, transacción que recibe el nombre jurídico de «dación en pago», se causa el impuesto sobre las ventas, en atención a que la sociedad de responsabilidad limitada es responsable de este gravamen.

Si el socio al cual le asignaron parte del inventario de la sociedad de responsabilidad limitada, no se dedica al comercio, ni lo lleva a cabo en forma habitual, no sería responsable del impuesto sobre las ventas, ya que estaría frente a una venta forzada, causada por la dación en pago referida.

**DESCRIPTORES: HECHOS QUE SE CONSIDERAN VENTA -**

**REMATE DE BIENES. ACTOS QUE IMPLICAN  
TRANSFERENCIA DEL DOMINIO.**

**1.2.4. REMATE DE BIENES**

Toda transferencia del derecho de dominio de bienes corporales muebles a título gratuito u oneroso, con independencia de la designación del contrato o negociación que dé origen a esa transferencia, genera el Impuesto sobre las Ventas.

La venta forzada y la pública subasta, constituyen formas especiales de negociación que igualmente tienen por objeto transferir el dominio por lo cual cuando se efectúe el remate de un bien mueble gravado, éste se encuentra sujeto al impuesto sobre las ventas, porque dicha operación conlleva la transferencia de dominio a título oneroso.

Sobre el tema, el Tribunal Superior de Bogotá en Auto del 5 de octubre de 1995 expresó:

«(...) Ahora bien, el remate - como lo tienen dicho la jurisprudencia y la doctrina nacionales- equivale a una venta forzada en pública subasta de los bienes del deudor ejecutado, con intervención del juez, para que con su producto se pague el valor de una deuda en ejecución. Y esa es la razón para que las normas sustanciales que gobiernan la venta de bienes y las de carácter tributario no le sean ajenas, al punto que ese acto tiene naturaleza sustantiva y procesal, como también lo ha expresado la jurisprudencia.

«El remate conduce a transferir el dominio que tiene el ejecutado sobre la cosa rematada a favor del rematante. Por tanto, si para ello es menester el pago de los impuestos al rematante, como ya se expresó, de inmediato ha de concluirse que la cancelación de los impuestos mencionados debe efectuarse de los dineros recaudados en la subasta pública, a propósito que es el tradente, en este evento obligado, a quien corresponde asumir su cancelación y por ende constituye un (sic) evidente reducción del valor del recaudo del remate.»

No obstante lo anterior y para que la obligación tributaria se configure, es necesario que el enajenante de los bienes tenga la calidad de responsable del impuesto, en los términos del artículo 437 del Estatuto Tributario, y la liquidación y pago del impuesto así causado dependerá del régimen al cual pertenezca el enajenante.

Si el enajenante es responsable del régimen común, el impuesto correspondiente hará parte del precio o valor producto del remate, y deberá incluirlo en la declaración del bimestre correspondiente.

Por el contrario, si el enajenante pertenece al régimen simplificado, de conformidad con lo establecido en el parágrafo del citado artículo 437-2, el precio del remate no contendrá ningún valor por concepto de impuesto sobre las ventas.

**DESCRIPTORES: HECHOS QUE SE CONSIDERAN VENTA -  
CONTRATO DE SUMINISTRO.**

### **1.2.5 SUMINISTRO**

El contrato de suministro se encuentra definido en el artículo 968 del Código de Comercio como aquel por el cual una parte se obliga, a cambio de una contraprestación, a cumplir a favor de otra, en forma independiente, prestaciones periódicas o continuadas de cosas o servicios.

En consecuencia el contrato de suministro conforme con la legislación comercial puede ser de bienes o servicios, esto es, podrá ser suscrito para la venta de bienes corporales muebles o para la prestación de servicios y en tal orden de ideas constituye hecho generador del impuesto sobre las ventas.

Es claro que la prestación de un servicio determinado podrá consistir únicamente en mano de obra o incluir también el suministro de bienes y elementos requeridos, según el servicio de que se trate, por lo tanto es importante distinguir cuándo se está en presencia de una compra y cuándo de un servicio.

Será compra cuando quien ejecuta la obra suministra la materia principal. Por ejemplo se solicita a un sastre que confeccione un vestido y este suministra el material.

Será servicio cuando la materia con la cual se va a ejecutar la obra la suministra quien ordena el servicio.

Cuando en la misma operación se presentan los dos elementos ( compra y servicio) es necesario determinar el elemento preponderante. Ejemplo: Cuando el objeto del servicio es la reparación del motor de un vehículo, si quien lo repara compra los repuestos por su cuenta y después factura el total, mano de obra y repuestos, en la medida que la actividad realizada corresponde a una sola operación la factura no admite fraccionamiento y por lo mismo ésta debe comprender el valor total de la actividad contratada, cual fue la prestación del servicio de reparación. Además de lo anterior, la materia principal la constituye el bien que se repara cual es el motor del vehículo.

Para efectos del impuesto sobre las ventas no presenta incidencia alguna la calidad de la mano de obra, vale decir si el servicio es o no calificado, simplemente se atiende a sí la actividad realizada se enmarca dentro del concepto de prestación de servicios.

**DESCRIPTORES: HECHOS QUE SE CONSIDERAN VENTA -  
CONTRATO DE CONSIGNACION. RESPONSABLES EN LA  
VENTA DE BIENES. BASE GRAVABLE.**

#### **1.2.6. CONSIGNACION**

De acuerdo con el artículo 1377 del Código de Comercio el contrato de consignación o estimatorio es el acuerdo de voluntades mediante el cual una parte, llamada consignante, le entrega a otra, llamada consignatario, unos bienes muebles para que, a cambio de una comisión o utilidad, y en un plazo determinado en el que se adelantan actos de comercialización, entregue el precio pactado o proceda a la devolución de la mercancía en caso de no poderlos vender.

El artículo 438 del Estatuto Tributario, establece que en las ventas por cuenta y a nombre de terceros en que una parte del valor de la operación corresponda al intermediario, como en el caso del contrato de consignación, son responsables del impuesto sobre las ventas tanto el consignante como el consignatario. En consecuencia, en la comercialización y distribución de bienes gravados tanto el intermediario como el tercero en cuyo nombre se realiza la venta serán responsables del impuesto sobre las ventas.

Por su parte, el artículo 455 del Estatuto Tributario, que regula la base gravable del impuesto sobre las ventas en los contratos de intermediación comercial, establece que para el intermediario estará constituida por el precio total de la venta que él realice, y para el tercero por cuya cuenta se realiza la venta, la base gravable será el mismo valor disminuido en el valor que le corresponda al intermediario.

En conclusión, las normas aplicables a la comercialización de bienes por medio de un contrato de consignación, son las establecidas en el Estatuto Tributario para los contratos de intermediación comercial.

**DESCRIPTORES: HECHOS QUE SE CONSIDERAN VENTA. RETIRO DE  
BIENES. BASE GRAVABLE.**

#### **1.2.7. RETIRO DE INVENTARIOS**

El literal b) del artículo 421 del Estatuto Tributario establece 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, se consideran venta.

Al señalar el artículo 458 del Estatuto Tributario que en los retiros a que se refiere el literal b) del artículo 421 (retiros hechos por el responsable para su uso), la base gravable será el valor comercial de los bienes, está con ello significando que el retiro de bienes gravados se encuentra sujeto al impuesto sobre las ventas independientemente de la destinación o uso que se dé a los mismos, tratamiento que guarda perfecta armonía con lo dispuesto en los artículos 2 y 427 del Estatuto Tributario, al catalogar como contribuyente o responsable directo del pago del tributo a los sujetos respecto de quienes se realiza el hecho generador de la obligación sustancial.

En el retiro de bienes del inventario, para efectos de la base gravable se debe tomar el «valor comercial».

Cuando se trate del retiro de bienes corporales muebles se configuran situaciones y tratamientos jurídicos diferentes, según la clase de bienes que se retiren ya sean bienes gravados, exentos o excluidos del impuesto.

En consecuencia, los bienes tomados del inventario por el responsable, con la finalidad de ser utilizados como muestras gratuitas, promoción de ventas, propaganda, etc, deben considerarse como una venta, para efectos del IVA, en la fecha de su retiro.

En lo relacionado con aquellos bienes que se rompen, pierden o sufren daño, éstos no causan el impuesto sobre las ventas, ya que tales hechos no constituyen venta para efectos del impuesto, debiendo contabilizarse como una pérdida, la cual deberá soportarse con los documentos pertinentes que dan crédito del hecho.

**DESCRIPTORES: HECHOS QUE SE CONSIDERAN VENTA.  
INCORPORACION DE BIENES MUEBLES A  
INMUEBLES. TRANSFORMACION DE BIENES  
GRAVADOS EN NO GRAVADOS.**

### **1.2.8. INCORPORACION DE BIENES MUEBLES A INMUEBLES**

En lo que hace al literal c) del artículo 421 del Estatuto Tributario, se considera que hay venta cuando en la prestación de un servicio no gravado, quien presta dicho servicio incorpora a la obra respectiva un determinado bien que ha sido construido, fabricado o elaborado por él mismo, hallándose el bien incorporado, gravado con el impuesto sobre las ventas.

Con la modificación efectuada a este literal por el artículo 50 de la Ley 488 de 1998, constituye hecho generador del Impuesto sobre las ventas, la obtención de un bien excluido resultante de la incorporación o transformación de un bien gravado, siempre que quien realice la incorporación o la transformación haya producido, elaborado, construido o procesado el bien gravado objeto de transformación o incorporación.

Además de lo señalado, es necesario precisar que para que se configure este hecho generador del impuesto como constitutivo de venta, se requiere que la transformación o incorporación del bien gravado en bien excluido sea producto de la intervención del hombre, directamente o a través de algún proceso.

En este sentido, los bienes resultantes del proceso de incorporación o transformación que no se hallen expresamente excluidos, aún cuando constituyan materia prima para la obtención de un bien final excluido, se encuentran sujetos al IVA, y por lo mismo se debe liquidar y pagar el gravamen.

El literal c) del artículo 421 del Estatuto Tributario desarrolla los principios constitucionales de equidad y neutralidad al eliminar la injustificada discriminación entre el productor de bienes excluidos que precisa adquirir materia prima gravada, y aquel que como resultado de un proceso integral, obtiene la materia prima sin soportar carga tributaria alguna.

Por ello debe señalarse que aunque las materias primas utilizadas para la obtención de bienes gravados que a su vez son objeto de transformación para la obtención de bienes excluidos (producto final) se encuentren catalogadas como excluidas, esta última transformación se encuentra en el supuesto del literal c) del artículo 421 del Estatuto Tributario.

La incorporación de bienes corporales muebles a servicios exceptuados, se entiende cuando como consecuencia de la prestación del servicio exceptuado, se transfieren o consumen dichos bienes.

Los actos que especialmente quedan comprendidos en el literal c) del artículo 421 del Estatuto Tributario, son todos los contratos de obra sobre inmuebles cuando el constructor es al mismo tiempo fabricante de los bienes muebles que incorpora. Por ejemplo: Un constructor de inmuebles que también es fabricante de puertas, deberá pagar el impuesto sobre estos bienes (las puertas) que utilice en la construcción.

Con la reforma tributaria de la Ley 488 de 1998 se introdujo una excepción a la regla del literal c) del artículo 421 del Estatuto Tributario y es así como el artículo 64 de la citada ley establece:

«Para los efectos del literal c) del artículo 421 del Estatuto Tributario y en relación con la mezcla asfáltica y las mezclas de concreto, no se consideran como incorporación, ni como transformación las realizadas con anterioridad a la vigencia de la presente Ley, al igual que aquellas que llegaren a ocurrir en los contratos que a la entrada en vigencia de la misma ya se

encuentren perfeccionados o en ejecución, siempre y cuando el bien resultante haya sido construido o se encuentre en proceso de construcción, para uso de la Nación, las entidades territoriales, las empresas industriales y comerciales del Estado, las empresas descentralizadas del orden municipal, departamental y nacional, así como las concesiones de obras públicas y servicios públicos.»

De la norma transcrita se desprende que son varios los requisitos para que la incorporación y/o transformación no se considere «venta» para efectos fiscales:

- Que la mezcla asfáltica y/o la de concreto, haya sido incorporada o transformada con anterioridad a la vigencia de la Ley 488 de 1998.
- Que la mezcla asfáltica o de concreto se incorpore o transforme en contratos perfeccionados o en ejecución a la entrada en vigencia de la misma ley.
- Que el bien (inmueble) resultante haya sido construido o esté en etapa de construcción y, cuyo destinatario sea la nación o alguna de las entidades previstas en la norma.

Posteriormente mediante el artículo 79 de la Ley 633 de 2000 se amplió la excepción contenida en el artículo 64 de la Ley 488 de 1998 así:

«IVA al asfalto, mezcla asfáltica y material pétreo. Lo dispuesto en el artículo 64 de la Ley 488 de 1998, igualmente será aplicable al asfalto y a los materiales pétreos que intervienen y se utilicen específicamente en el proceso de incorporación o transformación necesarios para producir mezclas asfálticas o de concreto y en la venta de asfalto, mezcla asfáltica o materiales pétreos.»

La Ley 633 en el artículo transcrito, amplió la exclusión del Impuesto sobre las ventas al asfalto y a los materiales pétreos que se incorporen o se transformen en la fabricación de las mezclas asfálticas o de concreto, al igual que su venta, pero teniendo en cuenta las precisiones contenidas en el artículo 64 de la Ley 488 de 1998, es decir que se trate de contratos celebrados con anterioridad a la vigencia de la Ley 488 de 1998 o que se encuentren perfeccionados o en ejecución a la entrada en vigencia de la ley y que las obras sean de uso de la Nación, o las entidades territoriales, empresas industriales y comerciales del Estado, empresas descentralizadas de los órdenes nacional, departamental o de concesiones de obras públicas y de servicios públicos.

**DESCRIPTORES: HECHOS QUE SE CONSIDERAN VENTA.  
INCORPORACION DE BIENES MUEBLES A  
INMUEBLES.**

**TRANSFORMACION DE BIENES GRAVADOS EN NO  
GRAVADOS.**

#### **1.2.9. TRANSFORMACION DE BIENES GRAVADOS EN NO GRAVADOS**

La transformación de bienes gravados en bienes no gravados a que se refiere el literal c) del artículo 421 del Estatuto Tributario, para que constituya venta requiere que los bienes por transformar hayan sido construidos, elaborados, fabricados, procesados, por quien efectúa la transformación. Dicha exigencia implica necesariamente que el mismo sujeto haya intervenido en los procesos de producción señalados y realice sobre ellos la transformación, y no que ésta ocurra por causas naturales. Así se desprende de la regla de interpretación consagrada en el artículo 28 del Código Civil cuando ordena: «Las palabras de la ley se entenderán en su sentido natural y obvio, según el uso general de las mismas palabras; pero cuando el legislador las haya definido expresamente para ciertas materias, se les dará en ésta su significado legal».

Para este propósito, el Diccionario de la Lengua Española de la Real Academia Española suministra los siguientes significados principales y técnicos de los verbos citados: CONSTRUIR: Fabricar, edificar, hacer de nueva planta una obra de arquitectura o ingeniería, un monumento o en general cualquier obra pública. FABRICAR: Producir objetos en serie, generalmente por medios mecánicos. ELABORAR: Transformar una cosa por medio de un trabajo adecuado. PROCESAR: Someter a un proceso de transformación física, química o

biológica. TRANSFORMAR: Hacer cambiar de forma a una persona o cosa. Transmutar una cosa en otra.

**DESCRIPTORES: HECHOS QUE SE CONSIDERAN VENTA.  
TRANSFORMACION DE BIENES GRAVADOS EN  
EXCLUIDOS.**

**1.2.9.1. TRANSFORMACION DE HARINA DE TRIGO  
EN PAN:**

El artículo 424 del Estatuto Tributario, consagra los bienes excluidos del Impuesto Sobre las Ventas, dentro de los cuales se encuentra el trigo y morcajo de la partida arancelaria 10.01.

El artículo 468-1 ibidem, relaciona los bienes gravados a partir de enero de 2003 con la tarifa del 7%, incluidos bienes producto de la transformación del trigo como es la harina de trigo o morcajo de la partida 11.01 y los productos de panadería, pastelería o galletería, incluso con adición de cacao de la partida 19.05 que se encuentran también gravados con la tarifa del 7%, excepto el pan que está excluido del impuesto.

De esta manera si un responsable importa o adquiere en el país trigo que es excluido del tributo, lo transforma en harina gravada con tarifa del 7%, para luego producir pan, debe generar el IVA cuando retira el bien gravado (harina) para elaborar el excluido, en este caso pan, de acuerdo con lo dispuesto por el artículo 421 del Estatuto Tributario que se refiere a los hechos que se consideran venta, cuando en el literal c) hace referencia a:

“Las incorporaciones de bienes corporales muebles a inmuebles, o a servicios no gravados, así como la transformación de bienes corporales muebles gravados en bienes no gravados, cuando tales bienes hayan sido construidos, fabricados, elaborados, procesados, por quien efectúa la incorporación o transformación.” (Subraya el Despacho).

Por lo tanto independientemente que el importador o adquirente de trigo en el país lo transforme en harina de manera directa o encargue su transformación para luego producir pan, debe generar el IVA sobre la harina que destina a la fabricación o elaboración del pan, teniendo en cuenta que a partir de un bien gravado elabora otro excluido.

Por otra parte, si el adquirente o importador de trigo produce la harina, pero la destina a la fabricación de productos gravados, igualmente debe generar el IVA al momento del retiro como en efecto dispone el literal b) del artículo 421 citado que considera venta el retiro de inventarios para uso o para formar parte de los activos de la empresa, sin perjuicio claro está de los impuestos descontables a que tenga derecho, limitados a la tarifa de la operación gravada. Es importante tener en cuenta que el impuesto generado por la incorporación o el retiro, auto liquidado por el responsable, en ningún caso es descontable, pues en tal evento el mismo responsable se convierte en consumidor final del bien o producto.

**DESCRIPTORES: HECHO GENERADOR EN LA COMERCIALIZACION DE  
ANIMALES VIVOS.**

**DESCRIPTORES: ANIMALES VIVOS.**

**1.2.10. COMERCIALIZACION DE ANIMALES VIVOS**

El artículo 468-2 del Estatuto Tributario, adicionado por el artículo 108 de la Ley 788 de 2002, establece que el Impuesto sobre las Ventas en la comercialización de animales vivos se causa en el momento en que el animal sea sacrificado o procesado por el mismo responsable o entregado a terceros para su sacrificio o procesamiento.

De acuerdo con la norma anterior el hecho gravado con el IVA es la destinación inmediata al sacrificio de los animales por el responsable, esto es, el dueño que pertenezca al régimen común del IVA de conformidad con lo establecido en el artículo 12 del Decreto 522 de 2003.

En consecuencia la simple venta de animales vivos no genera el impuesto.

En este orden de ideas, si no se presenta el sacrificio o procesamiento de los animales no existe la causación del impuesto prevista en el artículo 468-2 del ordenamiento fiscal.

Cuando se retiran animales vivos de los inventarios, para su faenamiento, así la carne se encuentre exenta del impuesto, se causa el tributo en el sacrificio de los animales, independientemente que la carne se comercialice o no.

### **CAPITULO III**

#### **HECHO GENERADOR EN LA PRESTACIÓN DE SERVICIOS**

**DESCRIPTORES: HECHO GENERADOR EN LA PRESTACION DE SERVICIOS.**

##### **1. ASPECTO OBJETIVO RELACIONADO CON LA PRESTACION DE SERVICIOS**

De acuerdo con lo previsto en el literal b) del artículo 420, la prestación de servicios en el territorio nacional constituye hecho generador del impuesto sobre las ventas.

###### **1.1. DEFINICION DE SERVICIO:**

El Artículo 1 del Decreto Reglamentario 1372 de 1992 dispone :

«Para efectos del impuesto sobre las ventas se considera servicio, toda actividad, labor o trabajo prestado por una persona natural o jurídica, o por una sociedad de hecho, sin relación laboral con quien contrata la ejecución, que se concreta en una obligación de hacer, sin importar que en la misma predomine el factor material o intelectual, y que genera una contraprestación en dinero o en especie, independientemente de su denominación o forma de remuneración.»

Elementos:

De la norma transcrita, resultan los siguientes elementos:

1. La prestación de una obligación de hacer
2. La presencia de dos partes: una que contrata y otra que desarrolla la actividad
3. Ausencia de vínculo o dependencia laboral
4. Una contraprestación en dinero o en especie.

De acuerdo con los elementos descritos, es evidente que la relación jurídica objeto de la actividad o labor contratada se predica entre quien se compromete a cumplir con una obligación de hacer y quien solicita el servicio, lo que permite afirmar que todo servicio, para efectos del impuesto sobre las ventas se predica entre dos partes (contratante y contratista), de lo cual se infiere que cuando quiera que una persona o entidad realice operaciones de servicios para sí misma, no se concretaría el hecho generador del tributo.

Así mismo se evidencia que en la prestación de un servicio, a título gratuito no hay lugar al impuesto por ausencia de uno de los elementos esenciales cual es la base gravable.

Respecto de la relación laboral, es claro que de existir ésta el artículo 5 del Decreto 1372 de 1992 ha aclarado que los ingresos provenientes de la relación laboral y reglamentaria no están sometidos al Impuesto sobre las ventas.

En la medida en que la ley considera como hecho generador la prestación de servicios en el territorio nacional, es necesario establecer la correlación entre el momento de causación del impuesto y la realización del hecho generador del mismo. En efecto como dice el artículo 1 del Estatuto Tributario « la obligación tributaria sustancial se origina al realizarse el presupuesto o los presupuestos previstos en la ley como generadores del impuesto y ella tiene por objeto el pago del tributo.» En otras palabras, no es lógicamente factible que se cause un impuesto sin que se realice prioritaria o concomitantemente el hecho asumido por el legislador como generador del impuesto.



De aquí que conforme con lo dispuesto en el literal b) del artículo 420 del Estatuto Tributario, es claro que siendo el hecho generador de la obligación tributaria sustancial la prestación del servicio, su realización se constituye en el supuesto fáctico de la causación del impuesto.

**DESCRIPTORES: SERVICIOS GRAVADOS. SERVICIOS EXCLUIDOS. SERVICIOS EXENTOS.**

### **1.2. CLASIFICACION DE LOS SERVICIOS:**

Hasta la expedición de la Ley 6 de 1992, artículo 25, la legislación en materia de impuesto sobre las ventas relacionaba en forma precisa los servicios que se encontraban sujetos a gravamen. A partir de la expedición de la misma (junio 30 de 1992) se operó un cambio en el tratamiento impositivo toda vez que eliminó el régimen del gravamen selectivo y en su lugar estableció el gravamen general.

Al igual que sucede con los bienes, los servicios presentan idéntica clasificación:

- a. Servicios Gravados
- b. Servicios Excluidos
- c. Servicios Exentos

**DESCRIPTORES: SERVICIOS GRAVADOS.**

#### **1.2.1. SERVICIOS GRAVADOS.**

Son todas aquellas actividades que cumplen los presupuestos previstos en la ley para configurar el hecho generador del tributo sobre las ventas y que no se encuentran expresamente relacionados como excluidos o como exentos del gravamen.

**DESCRIPTORES: SERVICIOS EXCLUIDOS.**

#### **1.2.2 SERVICIOS EXCLUIDOS**

Son los que la ley relaciona como tales y no se encuentran sujetos al IVA. Entre otros los señalados en el Artículo 476 del Estatuto Tributario.

**DESCRIPTORES: SERVICIOS EXENTOS.**

#### **1.2.3. SERVICIOS EXENTOS**

Constituyen servicios exentos aquellas actividades previstas en la ley que generan el impuesto sobre las ventas a la tarifa cero (0%) y gozan de tratamiento preferencial, en cuanto otorgan derecho a la devolución de los impuestos pagados en la adquisición de bienes o servicios necesarios para cumplir la actividad contratada, como los expresamente señalados en el literal e) del artículo 481 del Estatuto Tributario, con la condición de cumplir los requisitos allí señalados.

De acuerdo con este artículo se encuentran exentos del IVA los servicios que sean prestados en el país en desarrollo de un contrato escrito y se utilicen exclusivamente en el exterior, por empresas o personas sin negocios o actividades en Colombia, de acuerdo con los requisitos que señale el reglamento. Igualmente los servicios turísticos originados en paquetes turísticos vendidos en el exterior.

Por su parte el Decreto 2681 de 1999, subrogó el artículo 23 del Decreto 380 de 1996 en el que se señalaban los requisitos para la exención del Impuesto sobre las Ventas en la exportación de servicios, y dispone que la Inscripción en el Registro Nacional de Exportadores de Bienes y Servicios será requisito indispensable para acceder al citado beneficio.

Así mismo determina que, para acceder al beneficio de la exención, además de la inscripción citada, deben radicar en la Dirección General de Comercio Exterior del Ministerio de Comercio Exterior (hoy Ministerio de Comercio, Industria y Turismo), declaración escrita sobre los contratos de exportación de servicios que se efectúen para su correspondiente registro,

previamente al reintegro de las divisas, que deberá conservar el exportador como soporte de la operación de exportación de servicios.

Dicha declaración debe contener la siguiente información certificada bajo la gravedad del juramento:

1. Que el servicio contratado es utilizado total y exclusivamente fuera de Colombia.
2. El valor del contrato o el valor a reintegrar.
3. Que la empresa contratante no tiene negocios ni actividades en Colombia.
4. Que el servicio se encuentra exento de acuerdo con lo previsto en el artículo 481 del Estatuto Tributario.
5. Que no aplica la retención en la fuente por concepto de ingresos por exportaciones señalado en el párrafo del artículo 366-1 del Estatuto Tributario.

Para que el servicio objeto del beneficio de exención del IVA, se considere exportado, debe prestarse en Colombia, pero utilizarse exclusivamente en el exterior por empresas o personas sin negocios o actividades en Colombia. Además, deben estar satisfechos los requisitos señalados en la disposición reglamentaria transcrita.

**DESCRIPTORES: HECHO GENERADOR EN LA PRESTACION DE SERVICIOS – TERRITORIALIDAD.**

**2. ASPECTO ESPACIAL**

Los servicios, como principio general, se consideran prestados en la sede del prestador del servicio, independientemente del lugar en que se ejecute la actividad o labor contratada, salvo en los siguientes casos:

- Los servicios relacionados con bienes inmuebles se entenderán prestados en el lugar de su ubicación.
- Los siguientes servicios se entenderán prestados en el lugar donde se realicen materialmente:
  - a. Los de carácter cultural, artístico, así como los relativos a la organización de los mismos.
  - b. Los de carga y descarga, transbordo y almacenaje. ( Parágrafo 3º del artículo 420 del Estatuto Tributario)
- En lo que respecta a la territorialidad de la ley, y como cuestión excepcional, el legislador en el numeral 3 del párrafo tercero del artículo 420 del Estatuto Tributario, tal como ha sido modificado y adicionado por la Ley 488 de 1.998 y por la Ley 633 de 2000, precisó que algunos servicios, aun cuando se ejecuten desde el exterior a favor de usuarios o destinatarios ubicados en el territorio nacional, se entienden prestados en Colombia, y por consiguiente causan el gravamen según las reglas generales. Es decir se da una ficción de localización del servicio en la sede del destinatario o del usuario en los siguientes casos:
  - a. Las licencias y autorizaciones para el uso y explotación, a cualquier título, de bienes incorporales o intangibles.
  - b. Los servicios profesionales de consultoría, asesoría y auditoría.
  - c. Los arrendamientos de bienes corporales muebles, con excepción de los correspondientes a naves, aeronaves y demás bienes muebles destinados al servicio de transporte internacional, por empresas dedicadas a esa actividad.
  - d. Los servicios de traducción, corrección o composición de texto.
  - e. Los servicios de seguro, reaseguro y coaseguro salvo los expresamente exceptuados.
  - f. Los realizados en bienes corporales muebles, con excepción de aquellos directamente relacionados con la prestación del servicio de transporte internacional.

- g. Los servicios de conexión o acceso satelital, cualquiera que sea la ubicación del satélite.
- h. El servicio de televisión satelital recibido en Colombia, para lo cual la base gravable estará conformada por el valor total facturado al usuario en Colombia.

## **CAPITULO IV**

### **HECHO GENERADOR EN LA IMPORTACIÓN DE BIENES**

**DESCRIPTORES: HECHO GENERADOR EN LA IMPORTACION DE BIENES.**

#### **1. DEFINICION DE IMPORTACION**

Es la introducción de mercancías de procedencia extranjera al territorio aduanero nacional. También se considera importación la introducción de mercancías procedentes de Zona Franca Industrial de Bienes y Servicios, al resto del territorio aduanero nacional. (Art. 1º Decreto 2685 de 1999 Estatuto Aduanero)

Conforme con el literal c) del artículo 420 del Estatuto Tributario, la importación de bienes corporales muebles que no hayan sido excluidos expresamente, constituye hecho generador del impuesto sobre las ventas.

Teniendo en cuenta que el IVA es un gravamen de etapas múltiples, es decir que el impuesto afecta cada una de las fases sucesivas de los ciclos de producción y distribución, siendo la importación y la venta dos hechos jurídicos sustancialmente diferentes, cada uno se constituye en un hecho generador del impuesto. No obstante, es importante tener en cuenta que la causación del impuesto tanto en la importación como en la posterior enajenación tiene motivación legal diferente. El impuesto en la importación se causa por propio ministerio de la ley, es decir por el solo hecho de la importación y en el entendido que el bien se halle gravado. La posterior enajenación causará el impuesto dependiendo de la condición de responsable que tenga el comercializador, a saber:

- a. Sí pertenece al régimen común, en la venta de sus activos movibles, bienes muebles, habrá de liquidar el IVA, independientemente que esos activos movibles sean usados; este responsable del IVA tomará como impuesto descontable el IVA pagado en la importación. (Artículo 485 del Estatuto Tributario).
- b. Sí lo importado constituye un activo fijo y se quiere vender, el IVA no se causa sobre activos fijos a no ser que se venda por intermedio de comerciantes dedicados a vender por cuenta y a nombre de terceros.

## **CAPITULO V**

### **JUEGOS DE SUERTE Y AZAR**

**DESCRIPTORES: HECHO GENERADOR EN LOS JUEGOS DE SUERTE Y AZAR**

#### **1. HECHO GENERADOR**

Mediante el literal d) del artículo 420 del Estatuto Tributario, adicionado por el artículo 115 de la Ley 788 de 2002, se establece como nuevo hecho generador del impuesto sobre las ventas la circulación, venta u operación de juegos de suerte y azar con excepción de las loterías.

## **CAPITULO VI**

### **HECHOS QUE NO GENERAN EL IMPUESTO SOBRE LAS VENTAS**

**DESCRIPTORES: HECHOS QUE NO GENERAN EL IVA. VENTA DE ACTIVOS FIJOS. HECHO GENERADOR EN LA**

## **PRESTACION DE SERVICIOS. VENTA DE BIENES INCORPORALES. HECHOS QUE SE CONSIDERAN VENTA.**

### **1. HECHOS QUE NO GENERAN EL IMPUESTO SOBRE LAS VENTAS**

El Artículo 420 del Estatuto Tributario al señalar los hechos sobre los que recae el impuesto, en su párrafo 1º expresamente señala:

«**Parágrafo 1.** El impuesto no se aplicará a las ventas de activos fijos, salvo que se trate de las excepciones previstas para los automotores y demás activos fijos que se vendan habitualmente a nombre y por cuenta de terceros y para los aerodinos.»

En aplicación del principio de legalidad que informa el régimen tributario, corresponde a la ley directamente establecer los sujetos, los hechos, las bases gravables, y las tarifas de los impuestos: Constitución Política, artículo 338.

En el mismo sentido, el artículo 553 del Estatuto Tributario dispone que los convenios entre particulares sobre impuestos no son oponibles al fisco, reiterándose de esta manera que las obligaciones tributarias deben cumplirse ajustándose a lo dispuesto en las normas que las gobiernan y no en los convenios o acuerdos celebrados entre los interesados. De ahí se sigue, igualmente, la no ingerencia de las autoridades tributarias en la solución de los conflictos que surjan entre los contratantes sobre el pago de los gravámenes.

Debe precisarse que si bien el contrato es ley para las partes, sus cláusulas serán válidas, siempre y cuando no violen la ley. En el mismo sentido, si dentro del contrato no se estipulan algunas consideraciones que son consagradas por normas con fuerza de ley, éstas se aplicarán porque los acuerdos de voluntad no pueden prevalecer sobre ella.

Al existir en la ley tributaria, la consagración de los hechos generadores del impuesto sobre las ventas, ellos se aplican indefectiblemente, así el contrato guarde silencio al respecto.

A continuación se presenta una relación enunciativa de hechos o transacciones que no generan el impuesto:

#### **1.1 VENTA DE ACTIVOS FIJOS**

Por regla general, la venta de cualquier activo fijo efectuado por cuenta y riesgo del propietario no genera el impuesto sobre las ventas. Las ventas de activos fijos que integran el patrimonio de las personas, sean éstas naturales o jurídicas, no están sometidas al impuesto sobre las ventas cuando se hagan directamente por los dueños. Excepcionalmente la venta de activos fijos genera ese impuesto, cuando sea realizada por medio de comerciantes intermediarios que las efectúen por cuenta y a nombre de sus dueños. Por el contrario, la venta de aerodinos siempre genera IVA, sin importar que se trate de activos movibles o de activos fijos del vendedor.

La razón fundamental es que éstos - los activos fijos -, son bienes que no se encuentran destinados a la venta dentro del giro ordinario del negocio por lo tanto el impuesto sobre las ventas causado en la adquisición de los mismos forma parte de su costo.

#### **1.2 CESIÓN DE CRÉDITOS**

Los créditos son considerados como bienes incorporales, dado que son derechos personales y, en consecuencia, su transferencia, por no considerarse como un hecho generador del gravamen a la luz del Estatuto Tributario, no causa el Impuesto sobre las ventas. El artículo 666 del Código Civil define los derechos personales o créditos como «los que sólo pueden reclamarse de ciertas personas que, por un hecho suyo o la sola disposición de la ley, han contraído las obligaciones correlativas...». En consecuencia, la cesión de créditos no se encuentra gravada con el IVA, por no considerarse como hecho generador del impuesto.

#### **1.3 TRATAMIENTO DEL IVA EN LA INDEMNIZACIÓN POR PÉRDIDA DE LA MERCANCÍA QUE ES OBJETO DE TRANSPORTE.**

Si el valor del IVA se causó sobre la carga transportada, sea que éste se encuentre o no discriminado en la factura o documento equivalente, debe entenderse que el mismo forma parte del precio de costo de la mercancía puesta en el lugar y fecha previstos para la entrega, valor que el transportador debe indemnizar en caso de pérdida.

El transportador responde ordinariamente por el valor declarado o convenido en el contrato de transporte, el cual lleva implícito el impuesto sobre las ventas cuando se trate de mercancías gravadas con el mismo.

Vale la pena señalar que el hecho de que el transportador, dentro de la indemnización, cubra el impuesto en razón a formar parte del valor asegurado no significa que el impuesto se cause por la prestación misma del servicio de transporte, pues éste, conforme al numeral 2 del artículo 476 del Estatuto Tributario se encuentra excluido del IVA.

#### **1.4 COMPRA DE CARTERA (FACTORING)**

La compra de cartera no se considera un hecho generador del impuesto sobre las ventas. La adquisición de documentos que entrañan per se una obligación de pagar y que conceden el derecho de hacer exigible su cobro, corresponde a aquellas actuaciones que no se enmarcan dentro de los parámetros previstos por la ley como hechos generadores del impuesto sobre las ventas, pues lo que en esencia caracteriza la transacción es la cesión del derecho a la titularidad y cobro de una obligación.

Adicionalmente, aunque la prestación de servicios dentro del territorio nacional se encuentra gravada con el impuesto sobre las ventas; y no obstante existen algunos excluidos por consagración expresa en el artículo 476 del Estatuto Tributario dentro de los que se encuentran los intereses sobre las operaciones de crédito. (Numeral 3o. *Ibidem.*)

El Decreto 1107 de 1992 al reglamentar la Ley 6a. de 1992, en el artículo 4o. señala que dentro de los intereses por operaciones de crédito quedan comprendidos los rendimientos financieros derivados de la aplicación de la unidad del poder adquisitivo constante y los provenientes de operaciones de descuento, redescuento, factoring, crédito interbancario y reporte de cartera o inversiones. Las comisiones que se obtengan de la gestión de estos negocios están gravadas con el Impuesto sobre las ventas.

De las normas antes citadas se infiere que los rendimientos generados en los contratos de factoring están excluidos del impuesto sobre las ventas pero las comisiones pagadas por la gestión de los mismos sí se encuentran sometidas al IVA.

#### **1.5 CONTRATO DE PRENDA.**

La prenda es el contrato por el cual el deudor entrega a su acreedor una cosa corporal mueble en seguridad de su crédito (Artículo 2409 del Código Civil).

Es un contrato accesorio, no puede existir sino garantizando una obligación principal.

La entrega es un título de mera tenencia, de tal manera que el deudor que entrega la cosa, no transfiere al acreedor ningún derecho sobre ella, ni aún el derecho de uso.

La retroventa es un pacto accesorio al contrato de compraventa que consiste en que «el vendedor se reserva la facultad de recobrar la cosa vendida, reembolsando al comprador la cantidad determinada que se estipulare, o en defecto de esta estipulación lo que le haya costado la compra» (Artículo 1939 del Código Civil).

Es decir que el comprador se hace dueño, pero no absoluto, sino sometido a una condición resolutoria. Lo cual significa que vencido el término, si el vendedor no ha ejercido el derecho que se ha reservado, se consolida el derecho de dominio del comprador.

Como puede observarse el contrato de venta con pacto de retroventa es distinto del contrato de prenda, ya que en el primero el comprador no es acreedor del dueño de la cosa y se da la transferencia de dominio bajo condición, mientras que en el contrato de prenda no hay transferencia del derecho de dominio.

De acuerdo con lo previsto en el artículo 420 del Estatuto Tributario el impuesto sobre las ventas recae en la venta de bienes corporales muebles que no hayan sido excluidos expresamente. El literal a) del Estatuto Tributario considera como venta «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 pactadas por las partes, sea que se realicen a nombre propio, o por cuenta y a nombre de terceros».

Por lo tanto los establecimientos de compraventa o casas de empeño son responsables del impuesto sobre las ventas respecto de los contratos de compraventa con pacto de retroventa y en consecuencia sus ventas que no se encuentren expresamente excluidas estarán gravadas con el IVA, salvo que se trate de un responsable del régimen simplificado.

En el contrato de prenda, la entrega como tal del bien objeto de la prenda al acreedor no implica transferencia del derecho de dominio, por lo que en dicha operación no se genera impuesto sobre las ventas.

Tampoco se genera el impuesto sobre las ventas cuando el deudor recupera su bien, por cuanto la casa de empeño no esta realizando una venta, sino que está restituyendo el bien que amparaba el crédito.

Pero si transcurridos los plazos o aceptadas las condiciones del contrato el deudor no recupera el bien por incumplimiento del mismo, la casa de empeño estaría realizando una operación de compraventa sujeta al Impuesto sobre las Ventas en la medida en que adquiere el dominio del bien.

#### **1.6 CONTRATO DE MUTUO O PRÉSTAMO DE CONSUMO**

Debe entenderse de conformidad con el artículo 2221 del Código Civil, el cual lo define, como el contrato en el que una de las partes entrega a la otra cierta cantidad de cosas fungibles con cargo de restituir otras tantas del mismo género y calidad, que se perfecciona por la tradición, mediante la cual se transfiere el dominio de las cosas mutuadas. Es un contrato real que se perfecciona con la tradición de la cosa prestada, pues es así como se produce la transferencia de la propiedad de ella, del mutuante al mutuario, quien por tanto queda obligado a la restitución de otra del mismo género y calidad, porque el mutuario o prestatario no recibe las cosas objeto del contrato para usarlas y devolverlas, sino para consumirlas, natural o jurídicamente, con cargo de devolver otras de la misma especie y calidad.

De las normas fiscales que regulan el hecho generador del impuesto, se infiere que en el contrato de mutuo o préstamo de consumo de bienes diferentes al dinero se configuran los presupuestos señalados en la norma como hechos generadores del gravamen, toda vez que se configura la transferencia de dominio de las cosas o bienes, que deberán corresponder a aquellos bienes corporales muebles que no estén expresamente excluidos del gravamen. Lo anterior, claro está, habida cuenta de la calidad de responsables del IVA de los intervinientes.

#### **1.7 CONTRATO DE COMODATO O PRÉSTAMO DE USO**

El contrato de comodato o préstamo de uso de conformidad con el artículo 2200 del C.C., es aquel en el que una de las partes entrega a la otra, gratuitamente, una especie mueble o raíz, para que haga uso de ella y con cargo a restituir la misma especie después de terminar el uso. Por tratarse de un contrato en el que no se da la transferencia del dominio de la cosa o bien, por cuanto el comodatario adquiere la obligación de restituirla en el término pactado no se causa el impuesto sobre las ventas, por no configurarse los supuestos de ley para que exista venta, o transferencia de dominio.

#### **1.8 VENTA DE DERECHOS DEPORTIVOS.**

Las compensaciones pagadas por un club deportivo a otro como retribución de los derechos deportivos de un jugador profesional, y que pretenden resarcir los costos en que se incurrió en su formación y en su promoción, no se consideran como una operación sujeta al Impuesto sobre las Ventas

#### **1.9 VENTA DE KNOW HOW**

La transferencia o venta del Know How, por corresponder a un bien intangible o incorporal, no genera IVA, a no ser que corresponda a lo previsto en el artículo 420 Parágrafo 3 del numeral 3, literal a)

Si la experiencia o Know How se transmite a título de arrendamiento o usufructo, nos

encontramos frente a la prestación de un servicio, y en consecuencia, su tratamiento impositivo varía del anterior, en la medida que se encuentra gravado con el impuesto sobre las ventas.

#### **1.10 DESTINACIÓN DE ACTIVOS PARA EMPRESAS UNIPERSONALES**

Cuando un comerciante persona natural destine parte de sus activos a la realización de actividades mercantiles mediante la constitución de una empresa unipersonal, no se considera que existe transferencia del dominio respecto de los activos móviles involucrados conforme con lo señalado por el artículo 30 del Decreto 3050 de 1997.

#### **1.11 ADQUISICIÓN DE PLIEGOS DE CONDICIONES.**

La adquisición de los pliegos de condiciones, por constituir un acto jurídico prenegocial con carácter vinculante y obligatorio para los partícipes en el proceso de licitación pública, no puede considerarse como la de un bien corporal mueble, sino como la adquisición del instrumento indispensable para ejercer un derecho; no es el pliego en sí, sino lo que representa, la razón determinante para su colocación y adquisición. Tampoco tal formulario podrá calificarse como un activo movable de la entidad proponente, ni ésta ser considerada comerciante por abrir el concurso, elaborar los pliegos para la licitación y colocarlos a consideración de los proponentes registrados. Por otra parte, es usual que a dichos pliegos se les dé un valor; éste jamás será el valor intrínseco del formato material; constituye más bien una garantía de la seriedad de los proponentes y de sus propuestas.

Por consiguiente la colocación de los pliegos de condiciones o de los términos de referencia, para participar en licitaciones o en concursos abiertos, no constituye un hecho generador del impuesto sobre las ventas.

#### **1.12 REEMBOLSO DE CAPITAL**

El reembolso de capital no constituye hecho generador del impuesto sobre las ventas y por lo mismo su recuperación no da lugar a la causación de gravamen alguno por dicho concepto.

#### **1.13 VENTA DE BIENES INMUEBLES**

La venta de bienes inmuebles no está consagrada por las normas fiscales como hecho generador del IVA, tampoco es responsable del tributo quien realice tales operaciones siempre y cuando, versen exclusivamente sobre bienes inmuebles.

Situación diferente se presenta si quien gestiona la venta de los bienes mencionados no es el propietario de ellos sino que actúa como intermediario; en este evento se está en presencia de un servicio que constituye materia imponible del gravamen. En este caso se generará el IVA sobre la comisión percibida por el intermediario, porque al no constituir tal gestión un servicio excluido del impuesto sobre las ventas se somete al tributo a la tarifa general del impuesto; tal erogación será de cargo de quien contrata el servicio y no del adquirente de los inmuebles.

#### **1.14 VENTA DE CERTIFICADOS DE REEMBOLSO TRIBUTARIO (CERT)**

Así mismo, la venta de CERT no causa IVA. Los ingresos obtenidos por las ventas de certificados de cambio y de CERT no son objeto de impuesto sobre las ventas, por constituir venta de bienes incorporales.

# TITULO III

## BIENES

### CAPITULO I

#### BIENES EXCLUIDOS

**DESCRIPTORES: BIENES EXCLUIDOS. BIENES GRAVADOS. SERVICIOS INTERMEDIOS DE LA PRODUCCION.**

#### **1. BIENES QUE SE CONSIDERAN EXCLUIDOS.**

Los impuestos nacionales son de creación legal por lo que la ley debe fijar de manera expresa las bases gravables, las tarifas, los sujetos pasivos, así como los hechos generadores, su causación y demás aspectos concernientes como son las exclusiones al régimen. Por ende, las excepciones deben igualmente estar contenidas en la ley como en efecto se infiere de los artículos 154 y 338 de la Constitución Política o contenidas en convenios o tratados internacionales, igualmente aprobados por el Congreso de la República.

En efecto, conforme lo dispone el artículo 154 de la Constitución Política, las exclusiones son de creación legal y por ende deben tomarse de acuerdo con el texto legal en la medida en que son las taxativamente determinadas en la ley, lo cual excluye que sean aplicadas por analogía. Las exclusiones en materia tributaria son establecidas por razones de índole económica, política o social; en algunos casos su procedencia se encuentra condicionada a la destinación o uso que se haga de los bienes; o por tratarse de bienes primarios o no procesados, para reducir costos y evitar que se generen impuestos descontables en su adquisición.

A partir del 1 de enero de 2005, todos los bienes excluidos actualmente, pasan a estar gravados a la tarifa del dos por ciento (2%).

Para efectos del Impuesto sobre las ventas, se consideran bienes excluidos aquellos que por expresa disposición de la ley no causan el impuesto; por consiguiente, quien comercializa con ellos 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 constituyen un mayor costo del respectivo bien y no dan derecho a descuento ni a devolución.

Por regla general la venta de todos los bienes corporales muebles está sometida al impuesto sobre las ventas. Por excepción no lo están, como sucede con los bienes excluidos.

**DESCRIPTORES: BIENES EXCLUIDOS- CRITERIOS PARA SU DETERMINACION.**

#### **2. CRITERIOS PARA LA DETERMINACION DE LOS BIENES EXCLUIDOS**

Para determinar si un bien está excluido o se encuentra gravado, la ley acoge la nomenclatura arancelaria Nandina vigente. Conforme con esta nomenclatura se han adoptado algunos criterios de interpretación.

En efecto, para determinar si un bien se encuentra excluido o gravado, se aplican los siguientes Criterios Generales de interpretación:

- a. Cuando la Ley indica textualmente la partida arancelaria como excluida, todos los bienes de la partida y sus correspondientes subpartidas se encuentran excluidos.
- b. Cuando la Ley hace referencia a una partida arancelaria pero no la indica textualmente, tan sólo los bienes que menciona se encuentran excluidos del impuesto sobre las ventas.
- c. Cuando la Ley hace referencia a una partida arancelaria citando en ella los bienes en forma genérica, los que se encuentran comprendidos en la descripción genérica de dicha partida quedan amparados con la exclusión.
- d. Cuando la ley hace referencia a una subpartida arancelaria sólo los bienes mencionados expresamente en ella se encuentran excluidos.



- e. Cuando la partida o subpartida arancelaria señalada por el legislador no corresponda a aquella en la que deben clasificarse los bienes conforme con las Reglas Generales Interpretativas del Arancel de Aduanas, la exclusión se extenderá a todos los bienes mencionados por el legislador sin consideración a su clasificación.
- f. Cuando la Ley hace referencia a una subpartida arancelaria de diez (10) dígitos, únicamente se encuentran excluidos los comprendidos en dicha subpartida.

La División de Arancel de la DIAN es la oficina competente para señalar la clasificación arancelaria de los bienes, teniendo en cuenta composiciones químicas, características fisicoquímicas y procesos de obtención, entre otros.

Únicamente se encuentran excluidos del impuesto sobre las ventas los bienes expresamente enunciados en los artículos 424, 424-2, 424-5, 424-6 y 425 del Estatuto Tributario modificados por la Ley 488 de 1998, la Ley 633 de 2000 y la Ley 788 de 2002; bienes diferentes se encuentran gravados.

El artículo 424 del Estatuto Tributario señala los bienes que se encuentran excluidos del gravamen utilizando para tal efecto la Nomenclatura Arancelaria Nandina vigente.

Por esta razón las clasificaciones efectuadas teniendo en cuenta otras consideraciones, como la de preservación de la salud humana no pueden tenerse en cuenta para efectos de determinar si un bien se encuentra excluido del Impuesto sobre las Ventas.

Por ejemplo, la clasificación que hace el INVIMA para el otorgamiento del registro Sanitario de los medicamentos, alimentos, insecticidas y plaguicidas de uso doméstico solo tiene efectos para este propósito, siendo la clasificación arancelaria la que determina el tratamiento tributario en materia del Impuesto sobre las Ventas.

El artículo 30 de la Ley 788 del 27 de Diciembre del año 2002 publicada en el Diario Oficial No. 45046 de la misma fecha modificó el artículo 424 del Estatuto Tributario que consagra el listado de los bienes cuya venta o importación no causa el impuesto sobre las ventas. En consecuencia algunos bienes que se consideraban excluidos pasaron a ser gravados a partir del 1º. de enero del año 2003; otros que eran gravados pasaron a ser excluidos y otros considerados excluidos continuaron con el mismo tratamiento.

## **DESCRIPTORES: BIENES EXCLUIDOS.**

### **3. ALGUNOS BIENES EXCLUIDOS**

A continuación se presenta una relación de algunos bienes excluidos del Impuesto sobre las Ventas.

#### Abonos de origen animal o vegetal (Art. 424 del Estatuto Tributario)

En este artículo se incluyen como bienes excluidos los de la partida 31.01: «Guano y otros abonos naturales de origen animal o vegetal, incluso mezclados entre sí, pero no elaborados químicamente».

Es así como el guano y otros abonos naturales de origen animal o vegetal, incluso mezclados entre sí, pero no elaborados químicamente de esta partida, se encuentran excluidos.

#### Abonos minerales. (Art. 424 del Estatuto Tributario)

Se encuentran excluidos del Impuesto sobre las Ventas, los siguientes bienes: «31.02 Abonos minerales o químicos nitrogenados. 31.03 Abonos minerales o químicos fosfatados. 31.04 Abonos minerales o químicos potásicos. 31.05 Otros abonos; productos de este título que se presenten en tabletas, pastillas y demás formas análogas o en envases de un peso bruto máximo de diez (10) kilogramos.

La partida 31.05 contemplada en el artículo 424 del Estatuto Tributario hace referencia a otros abonos, además de los productos presentados en tabletas, pastillas y formas análogas en envases de un peso bruto máximo de 10 kilogramos. De acuerdo con la Nota 6 del Capítulo en

la partida enunciada dentro de la expresión otros abonos se incluyen los productos o abonos que contengan como componentes esenciales por lo menos uno de los elementos fertilizantes: nitrógeno, fósforo o potasio, independientemente de su forma de presentación.

Por ende, el fertilizante compuesto de una mezcla de sulfato de amonio y nitrato de potasio al contener dos elementos fertilizantes de la partida, como son el nitrógeno (amonio) y potasio, necesariamente se encuentra excluido del impuesto sobre las ventas por clasificarse en la Partida 31.05, así no se presente en empaques hasta de 10 kilogramos.

#### Aceite mineral Blanco

El producto denominado «Aceite Mineral Blanco U.S.P.», no se encuentra excluido del Impuesto sobre las Ventas, por no tratarse de uno de los bienes que el artículo 424 del Estatuto Tributario señala como excluidos.

El Decreto 358 de 2002, al reglamentar las condiciones para la exclusión del impuesto sobre las ventas para materias primas químicas utilizadas en la fabricación de medicamentos, incluyó los bienes clasificables en el capítulo 27 del Arancel. En consecuencia si el aceite mineral constituye materia prima química destinada a la síntesis o elaboración de medicamentos de uso humano se encuentra excluido del Impuesto sobre las Ventas para lo cual se deben cumplir los requisitos señalados en la disposición reglamentaria.

#### Alcohol etílico y antiséptico (Art. 424 del Estatuto Tributario)

El Alcohol etílico clasificable en la partida 22.07 del Arancel de Aduanas está gravado. No obstante, estará excluido del impuesto sobre las ventas cuando constituya materia prima para la producción de medicamentos de las partidas arancelarias 29.36; 29.41; 30.01, 30.03, 30.04 y 30.06 del Arancel de Aduanas (parágrafo 2º artículo 424 Estatuto Tributario), para lo cual se deben cumplir los requisitos señalados en el Decreto 358 de 2002.

En efecto, la intención del legislador en la Ley 488 de 1998 fue desgravar del impuesto sobre las ventas a las materias primas químicas destinadas a la fabricación de medicamentos de las partidas 30.03, entre otras, extendiéndose este tratamiento por la Ley 633 de 2000 también a las partidas 30.01 y 30.06. Sin embargo, dentro de esta partida no se clasifica el alcohol etílico para uso medicinal, toda vez que en manera alguna es medicamento. Por lo anterior se concluye que el alcohol etílico está gravado con el impuesto sobre las ventas.

No obstante, cuando se use como materia prima en la producción de medicamentos de las partidas arancelarias 29.36, 29.41, 30.01, 30.03, 30.04 y 30.06 del Arancel de Aduanas (parágrafo 2º artículo 424 Estatuto Tributario), el alcohol está excluido, para lo cual se deben cumplir los requisitos señalados en el Decreto 358 de 2002.

#### Almendras en estado natural (Art. 424 del Estatuto Tributario)

De acuerdo con el artículo 424 del Estatuto Tributario, las almendras en estado natural, frescas, secas, con cáscara o sin ella, están excluidas del impuesto por clasificar en la Partida 08.02 del arancel de Aduanas.

#### Anticonceptivos orales (Art. 424 del Estatuto Tributario)

En el artículo 424 del Estatuto tributario, desde antes de la expedición de la Ley 633 de 2000, ya se encontraban los anticonceptivos de la partida 30.06.

En efecto, las preparaciones anticonceptivas orales se encuentran expresamente citadas en el literal h) de la Nota Legal 4 del Capítulo 30, lo que indica que estos deben clasificarse en la Partida 30.06, acorde con los principios de clasificación. Por lo tanto, al hacer referencia el Artículo 424 del Estatuto Tributario a esta partida el bien en mención se encuentra excluido del IVA, sin importar que dentro de la Ley se presente una deficiencia en la identificación de la subpartida.

El artículo 132 de la Ley 633 de 2000 ordena en forma expresa que los anticonceptivos orales de la partida 30.06, están excluidos del impuesto sobre las ventas. Esta disposición, aunque con una deficiencia en la identificación de la subpartida, no hace cosa distinta que explicitar lo que ya se debía entender ordenado con la inclusión dentro del artículo 424 del Estatuto Tributario de la partida arancelaria 30.06, como antes se expuso.

#### Aparatos de ortopedia y para discapacitados (Art. 424 del Estatuto Tributario)

La Partida arancelaria 90.21, incluye los artículos y aparatos de ortopedia, prótesis, incluidas las fajas y bandas médico – quirúrgicas, las muletas, tablillas, férulas y demás artículos y aparatos para fracturas; artículos y aparatos de prótesis; audífonos y demás aparatos que lleve la propia persona, o se le implanten para compensar un defecto o una incapacidad.

Consecuente con lo anterior, se observa, por ejemplo, que los brasieres con prótesis para uso post-mastectomía, al tener las características de un aparato ortopédico para corregir deformaciones corporales, en los términos de explicación contenidos en el arancel, están comprendidos dentro de la partida arancelaria 90.21 como no sujetos al gravamen del IVA.

En el caso de los audífonos, no es indispensable que estos correspondan necesariamente a un implante, sino que sean necesarios para compensar un defecto o incapacidad de la persona, razón por la cual, si corresponden a una necesidad del paciente tratado por un profesional de salud con el fin de suplir o minimizar la discapacidad física, estarán excluidos del impuesto sobre las ventas teniendo en cuenta que de acuerdo con sus características de fabricación están destinados a compensar la discapacidad. No necesariamente se requiere que se trate de prótesis, pues la disposición es clara en el sentido de excluir del IVA los audífonos que lleven las personas para compensar un defecto o incapacidad.

Sucede lo mismo con la ortodoncia, entendida como la rama de la odontología que procura corregir las malformaciones y defectos de la dentadura, cuyos artículos y aparatos que se destinen para tal fin, no están gravados con el Impuesto sobre las Ventas.

El calzado ortopédico y las plantillas ortopédicas, en tanto son formuladas a una persona para compensar un defecto físico o una incapacidad, se encuentran dentro de la partida arancelaria referida, y por tanto, gozan de la exclusión del impuesto sobre las ventas.

Este tratamiento no se hace extensivo a bienes como las gafas de cualquier tipo denominadas monturas, las cuales según el Diccionario de la Lengua Española son “los enganches con que se afianzan los anteojos detrás de las orejas” y “armadura en que se colocan los cristales de las gafas”, respectivamente, las cuales se encuentran gravadas con el impuesto sobre las ventas a la tarifa general.

Ahora bien, de conformidad con el párrafo del artículo 476 ibídem, «En los casos de trabajos de fabricación, elaboración o construcción de bienes corporales muebles, realizados por encargo de terceros, incluidos los destinados a convertirse en inmuebles por accesión, con o sin aporte de materias primas, ya sea que supongan la obtención del producto final o constituyan una etapa de su fabricación, elaboración, construcción o puesta en condiciones de utilización, la tarifa aplicable es la que corresponda al bien que resulte de la prestación del servicio», de lo cual puede afirmarse que los servicios de biselado de los lentes de contacto o lentes para gafas, cuya finalidad exclusiva sea corregir defectos de la visión se encuentran excluidos del IVA, toda vez que tales lentes son excluidos del impuesto.

#### Armas de guerra. (Art. 424 del Estatuto Tributario)

Las armas de guerra de la partida 93.01 distintas de las comprendidas en las partidas 93.02 y 93.07, están excluidas del impuesto sobre las ventas en su comercialización, sin perjuicio de las normas que regulan su comercio y tenencia.

Por lo tanto, en el caso de las consideradas armas de guerra de la partida 93.01, la exclusión del impuesto sobre las ventas opera de manera objetiva en la importación y su posterior comercialización, ya sea que se encuentren montadas o desmontadas, pero siempre y cuando

puedan considerarse como bienes terminados de acuerdo con la descripción del bien en la partida arancelaria respectiva.

El beneficio tributario también incluye las armas de guerra importadas para ensamblar, siempre y cuando en el momento de la importación ya presenten las características esenciales del artículo completo o terminado. Es decir que puedan identificarse en ese momento como armas de guerra y pueden presentarse montadas o desmontadas, en el momento de la importación, esto teniendo en cuenta la Regla General Interpretativa 2 a) del Arancel de Aduanas.

Las partes y piezas de manera aislada así como las materias primas, para la fabricación de armas y municiones se encuentran sometidas al impuesto sobre las ventas.

En consecuencia, si las armas vendidas en el territorio nacional a las Fuerzas Militares o a la Policía Nacional, no corresponden a las de guerra de la partida 93.01 del Arancel de Aduanas, debe cobrarse el impuesto sobre las ventas, lo mismo que en la venta de municiones.

#### Arroz (Art. 424 del Estatuto Tributario)

Se encuentra excluido del Impuesto sobre las Ventas, el Arroz, incluido el arroz integral clasificable en la partida 10.06 del Arancel de Aduanas, siempre y cuando no destine a su transformación industrial, como dispone el artículo 468-1 del Estatuto Tributario.

#### Atún blanco, atún de aleta amarilla y atún común o de aleta azul. (Art. 424 del Estatuto Tributario)

Cuando la Ley hace referencia a una partida mencionando algunos bienes pero no la contempla textualmente, sólo los bienes mencionados se encuentran excluidos del impuesto sobre las ventas, situación que se presenta en el caso del artículo 30 de la Ley 788 de 2002 al enunciar como excluida del impuesto sobre las ventas las subpartida 03.03.41.00.00 Atún Blanco, 03.03.42.00.00 Atún de aleta amarilla y 03.03.45.00.00 Atún común o de aleta azul

#### Botiquines equipados para primeros auxilios. (Art. 424 del Estatuto Tributario)

Los «botiquines equipados para primeros auxilios», según la Nota 4 literal g) del Capítulo 30 se clasifican en la partida 30.06. Sin embargo sólo se encuentran excluidos del impuesto sobre las ventas si cumplen la condición de ser para primeros auxilios, incluyendo el gabinete bajo el cual se presentan para su enajenación.

#### Bulbos, cebollas y , tubérculos. (Art. 424 del Estatuto Tributario)

El artículo 424 del Estatuto Tributario señala dentro de los bienes excluidos del Impuesto sobre las Ventas de la partida arancelaria 06.01 los bulbos, cebollas, tubérculos, raíces y bulbos tuberosos, turiones y rizomas en reposo vegetativo, en vegetación o en flor; plantas y raíces de achicoria, excepto las raíces de la Partida 12.12.

No obstante lo anterior, es necesario precisar que sólo clasifican en esta Partida los productos citados en el texto de la misma (Nota Legal 1 del Capítulo 6),

En consecuencia su venta se encuentra excluida del Impuesto sobre las ventas.

#### Café en grano. (Art. 424 del Estatuto Tributario)

El artículo 424 del Estatuto Tributario señala como excluido el café en grano de la subpartida 09.01.21.10.00, debiendo entenderse el grano sin tostar sin descafeinar de conformidad con lo señalado en el artículo 16 del Decreto 522 de 2003.

#### Catéteres. (Art. 424 del Estatuto Tributario)

El artículo 424 del Estatuto Tributario, señala: «90.18.39.00.00 catéteres y catéteres peritoneales para diálisis». Como la ley solo hizo referencia a esta subpartida, la venta de

catéteres incluidos los catéteres peritoneales para diálisis se encuentra excluida del IVA, independientemente de su uso.

#### Caucho Natural (Art. 424 del Estatuto Tributario)

El caucho natural se encuentra excluido del impuesto y por consiguiente su venta no causa el IVA.

De acuerdo con lo anterior y teniendo en cuenta que el caucho natural se clasifica en la partida 40.01, el mismo abarcaría los bienes comprendidos en las subpartidas 40.01.10.00.00, 40.01.21.00.00, 40.01.22.00.00, 40.01.29.10.00, 40.01.29.20.00 y 40.01.29.90.00 del Arancel de Aduanas.

La División de Arancel de la Subdirección Técnica Aduanera, precisó que el caucho natural relacionado en el artículo 27 de la Ley 633 de 2000 ampara dichas subpartidas.

En consecuencia, el caucho natural correspondiente a las subpartidas arancelarias mencionadas se

encuentra excluido del Impuesto sobre las ventas.

#### Chontaduro (Art. 424 del Estatuto Tributario)

El chontaduro fresco o refrigerado clasifica en la Partida Arancelaria 08.10. En consecuencia y teniendo en cuenta que la partida 08.10 hace parte de las mencionadas en el artículo 424 del Estatuto Tributario, este producto se encuentra excluido del IVA. El chontaduro en forma diferente a fresco o refrigerado se clasificará de acuerdo con el proceso al cual haya sido sometido, en cuyo caso se encontrará gravado con el IVA.

Computadores Personales, portátiles, personales de escritorio. (Art. 424 del Estatuto Tributario)

De acuerdo con lo previsto en el artículo 424 del Estatuto Tributario modificado por el artículo 30 de la Ley 788 de 2002, para el año 2003 la venta e importación de computadores personales de un solo procesador, portátiles o de escritorio, habilitados para uso de Internet, con sistema operacional preinstalado, teclado, mouse, parlantes, cables y manuales, hasta por un valor CIF de US \$1.500 dólares se encuentran excluidas del impuesto sobre las ventas.

Para tal efecto se hacen las siguientes precisiones:

#### **SISTEMA OPERATIVO:**

Es el conjunto de programas de control maestro que administra todos los recursos que tiene a disposición un equipo de cómputo. Es el primer software cargado una vez se prende el computador y su componente principal, el kernel, reside en memoria todo el tiempo. El sistema operativo fija los estándares para todos los programas aplicativos que se corren en el computador.

El linux, windows, entre otros, son sistemas operativos.

#### **SISTEMA OPERATIVO PREINSTALADO:**

Es el conjunto de programas de control del computador desarrollado por un fabricante de software que mediante un convenio formal con un fabricante de hardware, se instala durante el proceso de fabricación del computador y cuyo costo se encuentra inmerso dentro del valor del hardware. No es un producto que se pueda reutilizar o comercializar.

Se deben considerar dos instancias o momentos en cuanto al sistema operativo: uno el de la instalación del Sistema Operativo y otro el de su configuración. La configuración se puede llevar a cabo tanto para software preinstalado como para el que no lo es, y normalmente esta labor la puede llevar a cabo el mismo usuario final. La instalación del software preinstalado sólo la puede realizar el fabricante del PC.

Por lo tanto no existen sistemas operativos preinstalados en CD.

Para los efectos de lo dispuesto en el artículo 424 del Estatuto Tributario, y por el año 2003, la exclusión del IVA en la importación y venta de computadores personales se aplicará teniendo en cuenta el valor de US \$1.500 CIF unitario en el momento de la importación o de la venta, independientemente de la cantidad de equipos amparados por la declaración de importación o la factura.

En los anteriores términos y con el cumplimiento de los requisitos señalados en el artículo 424 del Estatuto Tributario estarán excluidas del IVA las siguientes importaciones y ventas de:

1. Computadores portátiles
2. Computadores personales de escritorio, conformados por Unidad Central de Proceso y monitor.
3. Unidades Centrales de Proceso (CPU), con teclado, mouse, manuales, cables, parlantes, sistema operacional preinstalado y habilitadas para acceso a Internet.

La exigencia de parlantes para acceder a la exclusión del IVA se entenderá cumplida cuando la CPU incorpore tarjeta de sonido.

El valor de US \$ 1.500 CIF, de los computadores objeto de exclusión se refiere al valor UNITARIO en el momento de su importación o venta dentro del país, lo que conlleva que tal valor se predique de un solo equipo completo (computador), independientemente de la cantidad de equipos amparados por la Declaración de Importación o por la factura.

En cuanto al valor CIF, debe precisarse que éste corresponde al costo más seguros y fletes, es decir el valor en dólares al arribo de la mercancía a puerto nacional. En el caso de los computadores, el valor CIF de mil quinientos dólares (1500) corresponde al valor unitario que figure en la declaración de importación o factura.

La referencia al valor CIF es propia del tratamiento aduanero y de las transacciones de comercio internacional y por tanto se impone como referencia tope el valor de 1.500 dólares, tanto en la importación como en la venta dentro del país. Por lo mismo tanto, cuando se trate de importación como de venta dentro del país, se tendrá como valor máximo el equivalente a US \$1.500, según la tasa representativa del mercado para la fecha de transacción, aplicado al computador personal, equipado como lo prevé la Ley 633 de 2000, como condición para que proceda la exclusión del IVA. En consecuencia, no bastará que el computador se haya importado hasta por valor CIF de US \$1.500, excluido del IVA; será también necesario que la venta en el país se haga por un valor equivalente.

Ahora bien, al condicionarse la exclusión para los computadores personales de un solo procesador, portátiles o de escritorio, habilitados para uso de Internet, con ello se descarta que las partes y piezas (componentes), tanto importadas como producidas y/o enajenadas en el país en forma independiente (aislada) se encuentren amparadas con el beneficio, razón por la cual los responsables del régimen común que realicen éste tipo de operaciones deben causar, liquidar y cobrar el impuesto sobre las ventas a la tarifa general.

Una vez ensamblado el computador con partes importadas o adquiridas en el país, las cuales según se ha visto, están gravadas con el impuesto sobre las ventas y no supera el valor CIF de mil quinientos dólares ( US \$1.500), el IVA pagado en la adquisición de las partes deberá ser llevado como costo del computador y su venta no causara el impuesto sobre las ventas. Si una vez ensamblado el computador, supera el valor mencionado, su venta causará el impuesto sobre las ventas y el IVA pagado en la compra de las partes será llevado por los responsables como impuesto descontable de conformidad con lo establecido en el artículo 488 del Estatuto Tributario.

La formulación que hace la ley, en cuanto limita la exclusión del IVA a la venta o importación de computadores personales de un solo procesador, portátiles o de escritorio hace necesaria una clara definición de los mismos.

**El Computador Personal** se define como el microcomputador de un solo procesador con todos los componentes de memoria, disco duro, controladores, tarjetas, unidades de almacenamiento, teclado, mouse, y los necesarios para que este computador funcione de manera autónoma e independiente (stand alone)

**Un computador portátil** es aquel que tiene integrado en el mismo estuche o continente la CPU con todos sus componentes para que funcione de manera autónoma e independiente y el monitor o pantalla, con la característica adicional de que su peso (normalmente inferior a 5 Kg) le permite llevarse de manera práctica de un lugar a otro en equipaje de mano, al contrario del anterior que por este motivo es llamado computador de escritorio.

Tratándose de computadores portátiles, en la medida que éstos incorporan todos los elementos necesarios para que se configuren como artículos completos, su valor no puede incluir otros elementos adicionales externos tales como teclado, módem, mouse, monitor, baterías adicionales, unidades de almacenamiento externas, etc., los cuales por lo tanto causan el Impuesto sobre las ventas.

De la misma manera, si además del computador personal de un solo procesador, portátil o de escritorio habilitado para uso de internet, en forma aislada o adicional se facturan otros elementos, como por ejemplo: impresora, unidades de almacenamiento externo, escáner, módem externo, cámara de vídeo, joysticks, y en general otros accesorios o periféricos, estos se encuentran sujetos al gravamen sobre las ventas; por tal motivo, la factura debe discriminar en forma clara y concreta los mismos con la finalidad de causar y liquidar el impuesto sobre los elementos adicionales.

Lo anterior no se aplica a las tarjetas aceleradoras gráficas que vengan configuradas por el fabricante como componente de línea o estándar en algunos modelos.

Por esta razón, el impuesto pagado en las importaciones y ventas efectuadas con anterioridad a esta fecha podrá tomarse como Impuesto descontable por el responsable que los hubiera comercializado. Diferente tratamiento recibirá el impuesto tratándose de enajenaciones efectuadas posteriormente, ya que por corresponder a la venta de un bien excluido constituirá mayor valor del costo del producto.

Respecto de las partes o componentes destinados a ensamblar computadores, por tratarse de bienes sujetos al Impuesto sobre las ventas, el gravamen liquidado forma parte del costo del producto; en el entendido claro está, que el computador enajenado se encuentre excluido del IVA, de lo contrario el impuesto a las ventas asume el tratamiento general dispuesto para el efecto.

Por último, la exclusión del IVA, para los equipos citados, se predica independientemente del tipo de comprador, pues el régimen vigente en materia de impuesto sobre las ventas, como principio general, es de carácter real y no personal, es decir recae sobre los bienes y no sobre las personas. Tampoco hace referencia a alguna marca en especial.

De acuerdo con lo arriba expuesto, se entiende que los equipos ensamblados en ZONAS FRANCAS, desde que cumplan las condiciones previstas en la ley y en el Decreto 406 de 2001, gozarán de la exclusión del Impuesto sobre las Ventas en su importación desde dicha zona al resto del territorio nacional.

#### Demás aparatos sistemas de riego (Art. 424 del Estatuto Tributario)

La Subpartida arancelaria 84.24.81.30.00, relacionada en el artículo 424 del Estatuto Tributario, como excluida del impuesto sobre las ventas comprende los A Demás aparatos sistemas de riegoS.

Si el sistema de riego cumple con lo establecido en las Reglas Generales Interpretativas, para ser clasificado en la subpartida mencionada, se encontrará excluido del impuesto.

De realizarse la venta de los elementos que lo componen, en forma aislada o separada, considerando que cada bien tiene partida arancelaria propia, los mismos se encuentran sujetos al impuesto sobre las ventas.

Diarios y publicaciones periódicas, impresos, incluso ilustrados. (Art. 424 del Estatuto Tributario)

La partida 49.02 incluye revistas y publicaciones seriadas que se impriman en determinados intervalos de tiempo (semanales, quincenales, mensuales, trimestrales o incluso semestrales, publicadas en la misma forma que los diarios o bien encuadernadas en rústica), e impresos, incluso ilustrados. Se incluyen por ejemplo, revistas de bordados.

Cabe precisar que el artículo 424 del Estatuto Tributario, al referirse a la partida 49.02 señala: A Diarios y Publicaciones periódicas impresos, incluso ilustrados, mientras que en el Arancel Vigente la referida partida figura como: A Diarios y publicaciones periódicas, impresos, incluso ilustrados o con publicidad.

Se considera entonces, que la omisión de la palabra publicidad , en ningún momento le cambia el carácter de excluidos del gravamen a los diarios o publicaciones periódicas. Pero el servicio de publicidad en el periódico puede generar el IVA de conformidad con el numeral 21 del artículo 476 del Estatuto Tributario.

Finalmente se anota, que la exclusión opera en relación con los diarios y publicaciones periódicas únicamente , y no frente a los ingresos por ventas de publicidad que perciban los diarios, los cuales se encuentran gravados a la tarifa del 16% a partir del 2001 tal como lo prevé el artículo 468-1 del Estatuto Tributario, adicionado por el artículo 44 de la Ley 488 de 1998. Esto sin perjuicio de las excepciones señaladas en la citada norma y en el artículo 26 del Decreto 433 de 1999.

Ahora bien, en la medida que las exclusiones son de carácter objetivo, es decir se consagran en consideración al bien mismo y no en atención a los sujetos intervinientes en la operación de venta o prestación de servicios, si el responsable revende bienes excluidos, como ocurre con los diarios y publicaciones periódicas de la partida arancelaria 49.02 (artículo 424 E. T.), no debe cobrar el IVA al venderlos. Entonces si determinado bien se encuentra excluido del gravamen lo estará tanto en la venta como en la reventa que no es otra cosa que una nueva venta sobre el mismo objeto.

Equipos de Infusión de Líquidos (Art. 424 del Estatuto Tributario)

Atendiendo la regla de interpretación para la determinación de los bienes excluidos cuando la Ley hace referencia a una subpartida arancelaria, solo los bienes relacionados expresamente en ella se encuentran excluidos. En este sentido los equipos de infusión de líquidos y filtros para diálisis renal de la subpartida 90.18.39.00.00 de que trata el artículo 424 del Estatuto Tributario modificado por el artículo 30 de la Ley 788 de 2002, se encuentran excluidos del IVA.

Equipos y elementos componentes del plan de gas vehicular: (Art. 424 del Estatuto Tributario)

1. Cilindros 73.11.00.10.00
2. Kit de conversión 84.09.91.91.00
3. Partes para Kits (repuestos) 84.09.91.99.00; 84.09.91.60.00
4. Compresores 84.14.80.22.00
5. Surtidores (dispensadores) de la subpartida 90.25.80.90.00
6. Partes y accesorios surtidores (repuestos) 90.25.90.00.00
7. Partes y accesorios compresores (repuestos) 84.14.90.10.00; 84.90.90.90.00

La Ley 788 de 2002 reunió todos los equipos y elementos componentes del Plan de Gas Vehicular en la parte final del artículo 424 del Estatuto Tributario como excluidos del IVA en su comercialización e importación.

Gas propano para uso doméstico (Art. 424-6 del Estatuto Tributario)

El artículo 424-6 del Estatuto Tributario, si bien excluye del impuesto sobre las ventas el gas propano para uso doméstico, no consagra la misma exclusión para los cilindros que se venden



como envase del gas. No obstante, si únicamente se vende el combustible, para lo cual se hace necesario entregar un cilindro lleno, en virtud de lo cual el usuario entrega otro vacío, cobrando únicamente su contenido de gas, no habrá lugar a cobrar el IVA por el cilindro ni por el gas, al estar excluido el servicio y no darse el hecho generador de la venta del cilindro (artículos 476 numeral 4º y 420 literal a) del Estatuto Tributario.

Herbicidas (Ver Plaguicidas ) (Art. 424 del Estatuto Tributario)

Hilados

Según el Art. 424 del E. T. se encuentran excluidos los tejidos de las demás fibras textiles de la subpartida 53.11.00.00 con excepción de los tejidos de hilados de papel de la misma subpartida, los cuales se encuentran gravados a la tarifa del siete por ciento (7%) de acuerdo con el artículo 468-1 del Estatuto Tributario.

Hortalizas (Art. 424 del Estatuto Tributario)

Las hortalizas (incluso silvestres) congeladas, aunque estén cocidas en agua o vapor, se encuentran en la partida 07.10 del Arancel de Aduanas. Debe tenerse en cuenta que los bienes sometidos a métodos de preparación diferentes a los señalados, corresponden a otros capítulos del Arancel de Aduanas y pueden estar o no gravados con el Impuesto sobre las ventas.

Ladrillos (Art. 424 del Estatuto Tributario)

Como bienes excluidos, el artículo 424 del mismo ordenamiento señala los ladrillos y bloques de caly canto, de arcilla y con base en cemento, bloques de arcilla silvocalcárea.

De acuerdo con lo dispuesto por el artículo 28 del Código Civil, las palabras de la ley se entenderán en su sentido natural y obvio, según el uso general, salvo cuando se hayan definido para ciertas materias. Así las cosas, al no existir una definición legal para el caso particular, debemos atenernos al uso general. De acuerdo con el diccionario de la Real Academia Española, el ladrillo corresponde a un prisma rectangular, y los bloques a un paralelepípedo rectangular recto, entendiéndose estos como los usualmente utilizados en obras de construcción., principalmente para levantar muros y paredes.

Lo anterior significa que ladrillos y bloques de formas diferentes no son beneficiarios de la exclusión.

La exclusión no se extiende a las tejas ni a los enchapes y bienes distintos aun elaborados con arcilla, como tampoco a las baldosas y tabletas.

Adicionalmente, cuando se estipula Acon base en cemento no se está queriendo decir que deba ser en su totalidad de dicho material, siendo posible que se mezcle con otros materiales, siempre y cuando, el elemento esencial sea el cemento. En consecuencia, los bloques elaborados con arena y cemento se encuentran excluidos del impuesto sobre las ventas, (partida 68.10 del Arancel de Aduanas).

Lápices de escribir y colorear. (Arts.. 424 y 424-5 del Estatuto Tributario)

Se entiende por lápiz la mina de grafito encerrada en prisma o cilindro de madera y utilizada en actividades escolares.

De tal manera que cuando las citadas minas de grafito se encuentren cubiertas con elementos distintos ya dejarán de ser lápices, como los portaminas, los cuales por ende no se enmarcan dentro de la exclusión, en consecuencia su venta se encuentra gravada con el impuesto sobre las ventas.

Los lápices de escribir se consideran excluidos en el artículo 424 del Estatuto Tributario por la partida 96.09.10.00.000.

#### Lentes de contacto (Art. 424 del Estatuto Tributario)

De conformidad con lo ordenado en el artículo 424 del Estatuto Tributario, bajo las partidas arancelarias 90.01.30.00.00, 90.01.40, 90.01.50.00.00, se relacionan Alentes de contacto, Alentes de vidrio para gafas y Alentes de otras materias, como artículos o bienes excluidos del impuesto sobre las ventas.

En consecuencia, la venta en el país de lentes de contacto no genera el impuesto sobre las ventas, como tampoco su importación.

#### Maíz. (Art. 424 del Estatuto Tributario)

El maíz en estado natural clasificable por la partida 10.05, de acuerdo con las Reglas Generales Interpretativas del Arancel de Aduanas, estará excluido del IVA. El maíz tratado de forma tal que constituya una preparación alimenticia clasificable en otros Capítulos, se encuentra gravado; el maíz industrial se encuentra gravado a la tarifa del 7%.

#### Máquinas para cosechar. (Art. 424 del Estatuto Tributario)

Como bienes cuya venta no da lugar a que se cause el Impuesto sobre las Ventas, el artículo 424 del Estatuto Tributario modificado por el artículo 30 de la Ley 788 de 2002 señala entre otros:

A...84.33 Máquinas, aparatos y artefactos para cosechar o trillar, incluidas las prensas para paja o forraje; guadañadoras; máquinas para limpieza o clasificación de huevos, frutos o demás productos agrícolas, excepto las de la partida 84.37 y las subpartidas 84.33.11 y 84.33.19.

(...)

84.36 Demás máquinas y aparatos para la agricultura, horticultura, silvicultura, o apicultura, incluidos los germinadores con dispositivos mecánicos o térmicos incorporados. Es de advertir que las máquinas y aparatos para la avicultura que se clasifican por la misma partida, están gravadas al 7% y se contemplan en el artículo 468-1 del Estatuto Tributario.

En consecuencia la venta de los bienes mencionados al igual que las partes que se suministran a los clientes para su reparación siempre y cuando sean clasificables en las mismas partidas, se encuentran excluidas del IVA. De no clasificarse en ellas o en alguna de las partidas señaladas por el artículo 424 del ordenamiento tributario se encontrarán gravadas.

#### Materias primas químicas (Art. 424 del Estatuto Tributario)

Según el Diccionario de la Real Academia de la Lengua Española, se entiende por materia prima: Aprincipio puramente potencial y pasivo que en unión con la forma –sustancia- constituye la esencia de todo cuerpo, y en las transmutaciones sustanciales permanece bajo cada una de las formas que se suceden.

Las materias primas son, entonces, bienes corporales muebles; por ello su enajenación en forma habitual se encuentra sujeta al impuesto sobre las ventas a menos que se encuentren dentro de los bienes excluidos de que trata el artículo 424 del Estatuto Tributario como son, entre otras, las materias primas químicas para medicamentos señaladas en dicho artículo.

Las exclusiones y exenciones del impuesto sobre las ventas son objetivas y taxativas, estando expresamente determinadas en la ley tributaria.

En consecuencia, la importación y venta de materias primas destinadas a la producción de medicamentos clasificados por las partidas 29.36, 29.41, 30.01, 30.03, 30.04 y 30.06 del Arancel de Aduanas, se encuentra excluida del Impuesto sobre las Ventas.

Por el contrario si se trata de materias primas de productos diferentes, su importación y comercialización estará gravada a la tarifa general del impuesto sobre las ventas. Así mismo

las utilizadas en la producción de plaguicidas e insecticidas, de la partida 38.08 y de los fertilizantes de las partidas 31.01 a 31.05.

Los envases o empaques por tratarse de productos diferentes de lo que contienen, no gozan de la exclusión del impuesto.

Las condiciones para la exclusión se encuentran señaladas en el Decreto 358 de 2002.

Materias primas para la producción de vacunas (Art. 424 del Estatuto Tributario)

El artículo 424-2 del Estatuto Tributario expresa: Las materias primas destinadas a la producción de vacunas, estarán excluidas del impuesto sobre las ventas para lo cual deberá acreditarse tal condición en la forma como lo señale el reglamento.

Por lo tanto, al estar condicionada la exclusión de las materias primas para la producción de vacunas a lo que disponga el reglamento, sólo podrá tener operancia hasta cuando se expida el mismo, sin que pueda darse aplicación al Decreto 358 de 2002 por no clasificarse las vacunas en las partidas 29.36, 29.41, 30.01, 30.03, 30.04 y 30.06 del Arancel de Aduanas. Por el contrario las vacunas se clasifican en la partida 30.02.

Medicamentos. (Art. 424 del Estatuto Tributario)

El artículo 424 del Estatuto Tributario contempla como bienes excluidos, entre otros los clasificados en las partidas 30.03 y 30.04.

Todos los productos que por su composición, dosificación o acondicionamiento se clasifiquen en las Partidas 30.03 y 30.04, acorde con las Reglas Generales Interpretativas del Arancel de Aduanas, estarán excluidos del IVA.

El registro sanitario que expida el INVIMA obedece a políticas específicas que velan por la salubridad pública, pero no tiene en cuenta necesariamente los postulados de la clasificación arancelaria tomada para efectos tributarios.

Mogolla (Art. 424 del Estatuto Tributario)

La mogolla como pan de la partida 19.05, está excluida.

Neumáticos para tractores (Art. 424 del Estatuto Tributario)

El artículo 424 del Estatuto Tributario señala como bienes excluidos:

40.11.91.00.00. Neumáticos para tractores.

Debe entenderse que la Partida 40.11 se refiere a las llantas y no a las cámaras de aire o neumáticos, tal y como se entiende en el mundo mercantil.

La exclusión contemplada en el Art. 424 del Estatuto Tributario para la subpartida «40.11.91.00.00 Neumáticos para tractores» debe aplicarse a la subpartida 40.11.61.00.00, por modificaciones a la Nomenclatura Arancelaria expedidas con el Decreto 2800 del 28 de diciembre de 2001.

Por referirse el legislador solo a la subpartida, el alcance de la exclusión esta limitado a los bienes señalados en ella.

Oxígeno (Art. 424 del Estatuto Tributario)

Será excluido si es materia prima para medicamentos de las partidas 30.03 o 30.04. También estará excluido cuando esté destinado a usos terapéuticos o profilácticos, y como parte del servicio hospitalario al paciente.

El oxígeno se encuentra ubicado en la partida arancelaria 28.04 como un elemento químico, y por no estar comprendida dicha partida en el listado de bienes excluidos del impuesto sobre las ventas, en el artículo 424 del Estatuto Tributario, se encuentra gravado.

#### Papas (Art. 424 del Estatuto Tributario)

Papas (patatas) frescas o refrigeradas, de la partida 07.01 son excluidas del IVA.

#### Papel prensa (Art. 424 del Estatuto Tributario)

Según la Nota Legal 4 del Arancel de Aduanas se considera papel prensa el papel sin estucar ni recubrir del tipo utilizado para la impresión de diarios, en el que por lo menos el 65% en peso del contenido total de fibra está constituido por fibras de madera obtenidas por el procedimiento mecánico o quimicomecánico, sin encolar o muy ligeramente encolado, cuyo índice de rugosidad, medido en el aparato Parker Printe Surt (1 MPa) sobre cada una de las caras, sea superior a 2.5 micras y de gramaje entre 40 g/m<sup>2</sup> y 65 g/m<sup>2</sup>, ambos inclusive.

En consecuencia, el papel prensa o papel periódico que tenga las condiciones anotadas se encuentra excluido del Impuesto sobre las Ventas.

#### Petróleo Crudo destinado a refinación (Art. 425 del Estatuto Tributario)

El artículo 425 del Estatuto Tributario, hace mención taxativa del petróleo crudo destinado a refinación, gas natural, butanos y gasolina natural. En consecuencia el petróleo crudo no destinado a refinación está gravado con IVA, a la tarifa del 7% como está previsto en el artículo 468-1, partida 27.09.00.00.

#### Productos alimenticios a base de guayaba y/o leche (Art. 424 del Estatuto Tributario)

Con la expedición de la Ley 633 de 2000, se operaron algunos cambios frente a los bienes excluidos del impuesto sobre las ventas, contemplando el artículo 27 como excluidos de dicho tributo, los productos alimenticios elaborados de manera artesanal a base de guayaba y/o leche.

En la medida en que la norma mencionada condiciona la exclusión de los respectivos productos a que su elaboración se realice de manera artesanal, es necesario recordar la definición que sobre el particular trae el artículo 3 del Decreto 1345 de 1.999, al señalar que se entiende por elaboración de manera artesanal, aquella que es realizada tanto por personas naturales como jurídicas de manera predominantemente manual, con un alto porcentaje de materia prima natural. Por ejemplo: el bocadillo, el cortado de leche, el arequipe, el manjar blanco y las panelitas de leche, cuajada, cernido de guayaba, postre de natas. La exclusión del IVA cubre estos productos, aunque su clasificación arancelaria sea diferente de la 08.04 incluida en el artículo 424 del Estatuto Tributario.

#### Plaguicidas e insecticidas. (Art. 424 del Estatuto Tributario)

Respecto de la exclusión del impuesto sobre las ventas, la expresión plaguicida hace referencia a los productos clasificables en la partida 38.08.

El artículo 424 del Estatuto Tributario (modificado por el artículo 30 de la Ley 788/02), contempla como excluidos del impuesto sobre las ventas los «Plaguicidas e insecticidas de la partida 38.08.

Cuando la Ley hace referencia a una partida citando en ella los bienes en forma genérica, los que se encuentran comprendidos en la descripción genérica de dicha partida quedan amparados con la exclusión.

Por ello, al ser genérica la mención de la partida 38.08 del artículo 30 de la Ley 788 de 2002, debe entenderse que

todos los plaguicidas en general se encuentran amparados con la exclusión del impuesto sobre las ventas.

En efecto, la expresión plaguicida hace referencia a los productos clasificables en la partida 38.08, tales como: raticidas, fungicidas, herbicidas, inhibidores de germinación y reguladores del crecimiento de las plantas, desinfectantes y productos similares. La exclusión, como se observa, cubre los insecticidas y plaguicidas dentro de los que se encuentran los desinfectantes.

Los desinfectantes están destinados a destruir gérmenes nocivos, evitando su desarrollo, tal como se desprende del Arancel y del significado conceptual que la lengua española le ha asignado al vocablo.

No existe una lista que señale en forma taxativa los desinfectantes, ya que los factores para la inclusión de un producto dentro de una determinada clasificación arancelaria, son los componentes de los mismos, por lo que en cada caso particular, a través del análisis técnico de sus componentes, puede ser clasificado dentro de una partida específica. Pero conformar una lista de productos clasificados en la misma, resulta imposible, teniendo en cuenta la diversidad de productos con iguales componentes.

En cada caso particular para establecer si un producto es desinfectante, se requerirá del análisis técnico realizado por la División de Arancel de la Subdirección Técnica Aduanera, la cual debe pronunciarse sobre la clasificación de cada producto, con el fin de determinar su clasificación arancelaria. Clasificado un bien o producto en la citada partida (38.08) como desinfectante, estará excluido del impuesto sobre las ventas.

#### Materias primas para la elaboración de plaguicidas.

Las materias primas químicas destinadas a la síntesis o elaboración de plaguicidas e insecticidas, que correspondan a la partida 38.08 y cumplan las condiciones señaladas por el artículo 4 y siguientes del Decreto 358 de 2002 se encuentran excluidas del Impuesto sobre las Ventas

#### Pan (Artículo 424 E. T., artículo 16 Decreto 522)

El pan a que se refiere la partida 19.05, como excluido es el horneado o cocido y producido a base principalmente de harinas de cereales, con o sin levadura, sal o dulce, sea integral o no, sin que para el efecto importe la forma dada al pan, ni la proporción de las harinas de cereales utilizadas en su preparación, ni el grado de cocción u horneado. Los demás productos de panadería, galletería o pastelería, los productos de sagú, yuca, achira, las obleas, los barquillos y demás corresponden al artículo 468-1 del Estatuto Tributario y están sujetos al impuesto sobre las ventas a la tarifa del siete por ciento (7%).

De acuerdo con lo anterior el pan puede ser: pan francés, integral, de piña, de molde, de uvas etc., roscón, mogolla, calados, pan de maíz, pan de queso, pan de coco, pan de especias, tostadas, pan de gluten, pan ácimo.

#### Pulpa de frutas (Art. 424 del Estatuto Tributario)

La pulpa fresca o refrigerada de fruta se clasifica en las Partidas de fruta fresca, 08.02 a 08.10, dependiendo del tipo de fruto(a). En consecuencia y teniendo en cuenta que estas partidas hacen parte de las mencionadas en el Artículo. 424 del Estatuto Tributario, este producto se encuentra excluido del IVA.

La pulpa de fruta diferente a la fresca o refrigerada, se clasificará de acuerdo al proceso a que haya sido sometida y se encuentra gravada con el impuesto.

El salpicón de frutas por tratarse de una preparación alimenticia a base de frutas, independientemente de sus componentes, se encuentra gravado con el IVA.

#### Reactivos de diagnóstico. (Art. 424 del Estatuto Tributario)

Los reactivos se clasifican teniendo en cuenta su composición, forma de utilización, tipo de verificación que se persigue, forma de presentación, etc.,. Dependiendo de estos factores se podrán clasificar en las Partidas 30.02, 30.06 y 38.22.

El Art. 424 del Estatuto Tributario. modificado por el artículo 30 de la Ley 788 de 2002 señala las Partidas 30.02 y 30.06 como excluidas del pago del IVA y las subpartidas 38.22.00.11 (reactivos de diagnóstico sobre papel o cartón) 38.22.00.19.00 los demás reactivos de diagnóstico

#### Sal marina (Art. 424 del Estatuto Tributario)

La sal marina por ser obtenida por evaporación del agua de mar y corresponder por su composición a cloruro de sodio debe clasificarse en la Partida 25.01, la cual se encuentra excluida del pago del IVA.

#### Semillas de arroz (Art. 424 del Estatuto Tributario)

En la Partida 12.09 relacionada en el Art. 424 del E. T. se encuentran como excluidas las semillas para siembra. En el caso del arroz, el grano de arroz no trillado y dejado en reposo es utilizado como semilla; éste se clasifica en la Partida 10.06.

#### Sillones de rueda (Art. 424 del Estatuto Tributario)

Se encuentran excluidos del Impuesto sobre las Ventas los sillones de rueda y demás vehículos para inválidos clasificables en la partida 87.13, y los sillones de rueda sin mecanismos de propulsión clasificables en la subpartida 87.13.10.00.00.

Adicionalmente el artículo 424 señala como excluidos del Impuesto sobre las Ventas los siguientes bienes:

«87.13.90.00.00 Los demás

87.14 Herramientas, partes, accesorios correspondientes a sillas de ruedas y otros similares para la movilización de personas con discapacidad y adultos mayores de las partidas o clasificaciones 87.13 y 87.14.

Spray antipulgas para perro como insecticida (Art. 424 del Estatuto Tributario)

Excluido como insecticida clasificable en la partida 38.08

#### Surtidores (Art. 424 del Estatuto Tributario)

Los surtidores con dispensador electrónico para gas natural comprimido clasificables en la subpartida 90.25.80.90.00 se encuentran excluidos del Impuesto sobre las Ventas.

#### Tractores agrícolas (Art. 424 del Estatuto Tributario)

Los tractores agrícolas de la subpartida 87.01.90.00.10 se encuentran excluidos del Impuesto sobre las Ventas.

#### Vacunas (Art. 424 del Estatuto Tributario)

Se encuentran excluidas del Impuesto sobre las Ventas, las vacunas clasificables en la partida arancelaria 30.02 del Arancel de Aduanas. Las vacunas que se clasifiquen en otra partida arancelaria, estarán sometidas al impuesto al no encontrarse expresamente relacionadas en el artículo 424 del Estatuto Tributario como excluidas.

#### Zapallos (Art. 424 del Estatuto Tributario)

Los zapallos o ahuyamas que se presentan en estado natural y no son sometidos a ningún proceso industrial, se clasifican como una hortaliza, de acuerdo con la Nota Legal 2 del Capítulo 7 (Partida 07.09).

En consecuencia y teniendo en cuenta que la partida en mención hace parte de las que se encuentran en el artículo 424 del Estatuto Tributario se encuentra excluido del Impuesto sobre las Ventas.

**DESCRIPTORES: OTROS BIENES EXCLUIDOS**

<b>NOMBRE</b>	<b>PARTIDA ARANCELARIA</b>
Achira o sagú tubérculos	07.14
Azufre natural	25.03
Bosque en pie (madera en bruto)	44.03
Petróleo crudo para refinar	27.09
Semillas para siembra	12.09 excepto las semillas de algodón y de la caña de azúcar.
Yuca fresca o congelada	07.14

**CAPITULO II**

**BIENES EXENTOS**

**DESCRIPTORES: BIENES EXENTOS. BIENES EXCLUIDOS. RESPONSABLES DEL IMPUESTO SOBRE LAS VENTAS. DEVOLUCION DE SALDOS A FAVOR.**

**1. CARACTERISTICAS**

Son aquellos cuya venta o importación se encuentra gravada a la tarifa 0 (cero). Los productores de dichos bienes adquieren la calidad de responsables con derecho a devolución, pudiendo descontar los impuestos pagados en la adquisición de bienes y servicios incorporados o vinculados directamente a los bienes exentos, que constituyan costo o gasto para producirlos o para exportarlos. La relación de los anteriores bienes está determinada en los artículos 477 a 479 y 481 del Estatuto Tributario.

La diferencia entre bienes exentos y excluidos básicamente está determinada en que los productores de bienes exentos y los exportadores, tienen la calidad de responsables del impuesto sobre las ventas con derecho a descuentos (impuestos descontables) y devoluciones, con la obligación de inscribirse y declarar bimestralmente. En cambio los productores y comercializadores de bienes excluidos no son responsables del impuesto sobre las ventas, y no tienen derecho a solicitar impuestos descontables ni devoluciones.

Las exenciones en materia tributaria están expresamente consagradas en la Ley. En consecuencia solamente se consideran exentos del impuesto sobre las ventas, aquellos bienes que de manera expresa se encuentran señalados en la ley no siendo posible por vía de interpretación analógica o extensiva de la norma, atribuir tal carácter a bienes que no tienen expresa consagración legal en dicho sentido.

En caso de realizar operaciones excluidas junto con operaciones gravadas (las operaciones exentas son gravadas a la tarifa cero), el responsable del IVA deberá llevar registros contables separados de tales operaciones para aplicar los impuestos descontables únicamente sobre las que le dan tal derecho, conforme con lo previsto en los artículos 485 a 498 del Estatuto Tributario.

**DESCRIPTORES: RESPONSABLES DEL IMPUESTO SOBRE LAS VENTAS. BIENES EXENTOS. DEVOLUCION DE SALDOS A FAVOR.**

## **1.1. COMERCIANTES DE BIENES EXENTOS.**

Deben cumplirse dos condiciones para que se pueda hablar de bienes exentos: la categoría de bienes exentos por expresa disposición legal y la condición de productor de bienes exentos, es decir, la exención del impuesto sobre las ventas es un incentivo para el área manufacturera de los bienes a los que la ley les ha otorgado esta condición y no para los comerciantes de estos bienes, quienes al vender los bienes exentos, no ostentan la condición de responsables con tarifa de impuesto cero y con derecho a la devolución de los impuestos pagados en la producción del bien, sino que por no producir el bien, este beneficio no existe y en consecuencia no hay devolución, convirtiéndose la venta del bien exento en un hecho excluido, tal como lo expresa el artículo 439 del Estatuto Tributario, cuyo texto reza:

«**Los comerciantes de bienes exentos no son responsables.** Los comerciantes no son responsables ni están sometidos al régimen del impuesto sobre las ventas, en lo concerniente a las ventas de los bienes exentos.»

Esta norma fue reglamentada por el artículo 27 del Decreto 380 de 1996 en los siguientes términos:

« **Comercialización de bienes exentos.** De conformidad con lo dispuesto en el artículo 439 del Estatuto Tributario, los comercializadores no son responsables ni están sometidos al régimen del impuesto sobre las ventas en lo concerniente a la venta de bienes exentos.

En consecuencia, únicamente los productores de tales bienes pueden solicitar los impuestos descontables a que tengan derecho de conformidad con lo establecido en el Título VII del Libro Tercero del Estatuto Tributario.»

Se infiere, pues, que los comerciantes de bienes exentos aludidos en el artículo 439, son los que dentro del país comercian con bienes que en cabeza de su productor gozaron de la exención del tributo, sin que dicho beneficio se extienda a persona diferente al mismo.

**DESCRIPTORES: BIENES EXENTOS. BIENES QUE SE EXPORTAN.  
VENTAS A SOCIEDADES DE COMERCIALIZACION  
INTERNACIONAL. SERVICIOS INTERMEDIOS  
PRESTADOS A SOCIEDADES DE  
COMERCIALIZACION INTERNACIONAL.**

## **2. BIENES QUE SE CONSIDERAN EXENTOS.**

El Estatuto Tributario ha consagrado en los artículos 477 a 479 y en forma general en el artículo 481 los bienes que ostentan la calidad de exentos, enunciándolos de manera general, así:

- Los bienes corporales muebles que se exporten; - Los bienes corporales muebles que se vendan en el país a las Sociedades de Comercialización Internacional con miras a ser exportados directamente o cuando hayan sido transformados así como los servicios intermedios de la producción que se presten a estas sociedades siempre y cuando el bien final sea efectivamente exportado; -Los cuadernos de tipo escolar de la partida 48.20 del Arancel de Aduanas y los impresos contemplados en el artículo 478 del Estatuto Tributario

**DESCRIPTORES: BIENES EXENTOS. BIENES QUE SE EXPORTAN.  
DEVOLUCION DE SALDOS A FAVOR.**

### **2.1. BIENES CORPORALES MUEBLES QUE SE EXPORTEN**

De manera general «los bienes corporales muebles que se exporten» son exentos del impuesto sobre las ventas por expresa disposición del artículo 479 del Estatuto Tributario concordante con el literal a) del artículo 481 ibídem, con derecho a la devolución de los saldos a favor generados por los impuestos pagados en la adquisición de bienes y servicios incorporados o vinculados directamente a los bienes efectivamente exportados, que constituyan costo o gasto para producirlos o para exportarlos.



**DESCRIPTORES: BIENES EXENTOS. VENTA A SOCIEDADES DE COMERCIALIZACION INTERNACIONAL.**

## **2.2. VENTA EN EL PAÍS DE BIENES CORPORALES MUEBLES A SOCIEDADES DE COMERCIALIZACION INTERNACIONAL**

El artículo 481 del Estatuto Tributario establece en su literal b) que son bienes exentos, con derecho a devolución «los bienes corporales muebles que se vendan en el país a las Sociedades de Comercialización Internacional, siempre que hayan de ser efectivamente exportados directamente o una vez transformados...»

Por lo tanto, para que una operación de venta de bienes en el país se califique como exportación con derecho al beneficio tributario de devolución de saldos a favor, no basta que el adquirente sea un exportador, o que la venta se realice a las Sociedades de Comercialización Internacional debidamente establecidas, registradas y controladas por el Ministerio de Comercio Exterior (hoy Ministerio de Comercio, Industria y Turismo), de conformidad con la regulación propia de esta clase de comercializadoras. Se requiere además que los bienes sean efectivamente exportados.

En concordancia con la exigencia anterior, el Decreto 1000 de 1997, en su artículo 2, señala que para efectos de la devolución o compensación en el impuesto sobre las ventas, se consideran exportadores, «quienes vendan en el país bienes corporales muebles para exportación a sociedades de comercialización internacional legalmente constituidas, siempre que sean efectivamente exportados directamente o una vez transformados».

Las Sociedades de Comercialización Internacional son entidades que tienen por objeto tanto la comercialización de productos Colombianos en el exterior, como la importación de bienes e insumos para abastecer el mercado interno o para la elaboración de bienes que posteriormente serán exportados (Art. 1o. de la Ley 67 de 1979 y Art. 1o. del Decreto 1740 de 1994).

Los beneficios impositivos que se derivan de las ventas de mercancías que se realicen a las Sociedades de Comercialización Internacional, para que éstas las exporten, serán efectivos previo el cumplimiento de lo previsto en la Ley, en la oportunidad y en las condiciones reglamentadas por el Gobierno Nacional (Art. 3o. de la Ley 67 de 1979).

El Decreto 1000 de 1997, en el literal f) de su artículo 6, señala como requisito especial de la solicitud de devolución o compensación del saldo a favor liquidado en la declaración del impuesto sobre las ventas la certificación expedida por la sociedad comercializadora al proveedor (certificado al proveedor), de conformidad con las normas pertinentes.

**DESCRIPTORES: BIENES EXENTOS. VENTAS A SOCIEDADES DE COMERCIALIZACION INTERNACIONAL.**

### **2.2.1. VENTAS A SOCIEDADES DE COMERCIALIZACION INTERNACIONAL DE BIENES CON SUS RESPECTIVOS EMPAQUES**

El artículo 3o. de la Ley 67 de 1979 prescribe textualmente:

«Las operaciones de venta de mercancías que realicen fabricantes o productores nacionales a una sociedad de comercialización internacional, para que ésta los exporte, darán derecho a que aquellos se beneficien de los incentivos fiscales y aduaneros otorgados conforme a esta ley, en la oportunidad y en las condiciones que determine el reglamento».

En desarrollo de la disposición transcrita, el Gobierno Nacional expidió el Decreto 1740 de 1994 cuyos artículos precisan entre otros aspectos, lo concerniente al momento en que se entiende surtida la exportación de los bienes adquiridos por las Sociedades de Comercialización Internacional, y el modo de certificarlo, estableciendo para el efecto la definición del Certificado al proveedor en los siguientes términos:

«ART. 2o. -Denominase certificado al proveedor, CP, el documento mediante el cual las sociedades de comercialización internacional reciben de sus proveedores, a cualquier título,

mercancías del mercado nacional y se obligan a exportarlas, en su mismo estado o una vez transformadas, en los términos establecidos en el artículo 3º de este decreto. Dicho certificado será suficiente para efectos de atender compromisos de exportación adquiridos por el proveedor.

PARAGRAFO 1º . Para todos los efectos previstos en este decreto y demás normas que lo adicionen o modifiquen, se presume que el proveedor efectúa la exportación desde:

- a. El momento en que la sociedad de comercialización recibe las mercancías y expide el certificado al proveedor, CP, o
- b. Cuando, de común acuerdo con el proveedor, expida un solo certificado al proveedor que agrupe las entregas recibidas por la comercializadora internacional, durante un período no superior a tres meses.

PARAGRAFO 2º. Para efectos de la exención prevista en los artículos 479 y 481 del Estatuto Tributario y 1º del Decreto 653 de 1990, este certificado al proveedor, CP, será documento suficiente para demostrar la no causación del impuesto sobre las ventas ni de la retención en la fuente.

PARAGRAFO 3º. El Ministerio de Comercio Exterior determinará la forma y contenido del certificado al proveedor, CP «.

Expedido el certificado al proveedor, las Sociedades de comercialización, se obligan, conforme lo dispone el artículo 3º del decreto en comento a exportar las mercancías dentro de los seis meses siguientes. Tratándose de materias primas, insumos, partes y piezas, que vayan a formar parte de un bien final, éste deberá ser exportado dentro del año siguiente contado a partir de la fecha de expedición de certificado al proveedor.

Estos plazos, en casos debidamente justificados, pueden ser prorrogados hasta por seis meses más, por una sola vez, por el Ministerio de Comercio Exterior.

En la realidad comercial, los productos que se exportan directamente al exterior o que se vendan a las sociedades de comercialización internacional para su futura exportación pueden ser vendidos con su respectivo empaque o sin el mismo, habida cuenta de que dentro de las transacciones comerciales la comercializadora internacional o el importador en el exterior en el caso de exportaciones directas tienen la posibilidad de adquirir de distintos proveedores el producto principal por un lado y el empaque por otro.

Por otra parte para efectos de exportar el bien principal, es normal que dentro de las operaciones comerciales, el bien principal se exporte con su respectivo empaque formando con él una unidad económica y material, que será objeto de una operación de exportación declarada en un único formulario de exportación toda vez que, por regla de interpretación del arancel (5b) los materiales de empaque y los contenedores presentados con los bienes que contienen, deben clasificarse con ellos si son de la clase que normalmente se usan para empacar tales bienes, salvo cuando los mismos son susceptibles de ser utilizados razonablemente de manera repetida.

Por lo anteriormente expuesto, sea que la comercializadora internacional adquiera el producto principal con su respectivo empaque para la exportación, o que adquiera de un proveedor el bien principal y de otro el empaque, en ambos casos se obliga por efectos de la expedición del C. P. a exportar el bien adquirido en los términos previstos en las normas anteriormente citadas, y por lo tanto, al configurarse la ficción legal de la exportación prevista en el Decreto, la venta se encuentra exenta del impuesto sobre las ventas.

En todo caso, valga advertir que en aquellos casos en que el empaque se adquiere de un productor determinado que por el hecho de la venta a las sociedades de comercialización internacional puede generarle el derecho al descuento por la exportación, para que tal beneficio sea procedente, el proveedor del empaque debe reunir los requisitos que exige el Estatuto Tributario y demás normas pertinentes para solicitarlo.

**DESCRIPTORES: BIENES EXENTOS. VENTAS A SOCIEDADES DE COMERCIALIZACION INTERNACIONAL.**

## **2.2.2. VENTAS ENTRE SOCIEDADES DE COMERCIALIZACION INTERNACIONAL**

El Decreto 1740 de 1994 consagra en el artículo 1o. como uno de los requisitos para el registro de la Sociedad de Comercialización Internacional ante el Ministerio de Comercio Exterior «Que tenga por objeto principal efectuar operaciones de comercio exterior y, particularmente, orientar sus actividades hacia la promoción y comercialización de productos colombianos en los mercados externos.»

Por su parte el artículo 3o. dispone: «Las mercancías por las cuales las sociedades de comercialización internacional expidan certificados al proveedor deberán ser exportadas dentro de los seis meses siguientes a la expedición del certificado correspondiente. No obstante, cuando se trate de materias primas, insumos, partes y piezas, que vayan a formar parte de un bien final, éste deberá ser exportado dentro del año siguiente contado a partir de la fecha de expedición del certificado al proveedor.

PARAGRAFO. En casos debidamente justificados el Ministerio de Comercio Exterior podrá prorrogar estos plazos hasta por seis meses más, por una sola vez «

Como se observa, la ley otorga incentivos para el caso de las exportaciones, en la medida en que frente al impuesto sobre las ventas, confiere el derecho a obtener la devolución del impuesto involucrado en el producto exportado; más aún, presume que por la sola venta a la sociedad de comercialización internacional se produjo la exportación. Pero para que tal reconocimiento se produzca, a la vez establece como condicionante el que la exportación efectivamente se lleve a cabo dentro del término establecido legalmente. Las ventas sucesivas entre Comercializadoras Internacionales vendrían a ampliar los términos establecidos en la Ley, haciéndolos nugatorios.

Como lo preceptúa el artículo 3o. del Decreto 1740 de 1994, solamente en casos justificados el Ministerio de Comercio Exterior puede prorrogar el plazo que tiene la Sociedad de Comercialización Internacional para exportar, por una única vez y por otros seis meses más.

En esta medida será responsabilidad de la Sociedad de Comercialización Internacional que adquiere los bienes mediante el C. P. la realización de las exportaciones, de tal forma que si no se efectúan dentro de la oportunidad y condiciones que señale el Gobierno Nacional, con base en los artículos 3o. y 5o. de la Ley 67 de 1979, «...deberán las mencionadas sociedades pagar al Fisco Nacional una suma igual al valor de los incentivos y exenciones de que tanto ella como el productor se hubieran beneficiado, más el interés moratorio fiscal, sin perjuicio de las sanciones previstas en las normas ordinarias.»

En tal virtud, atendiendo la finalidad de las normas estudiadas, se observa que es obligación de la Sociedad de Comercialización Internacional exportar directamente los bienes adquiridos de sus proveedores nacionales so pena de incurrir en las sanciones antes señaladas.

Por ello, si en lugar de realizar la exportación de los bienes adquiridos, los enajena nuevamente en el territorio nacional, adicional a considerar que podría incurrir en alguna irregularidad al no cumplir con su objeto social, no está dando estricto cumplimiento a las disposiciones antes señaladas, reguladoras de la materia. En consecuencia, no es posible considerar como exentos del Impuesto sobre las ventas los bienes corporales muebles que inicialmente fueron vendidos con la finalidad de ser efectivamente exportados por la Sociedad de Comercialización internacional que los adquirió.

En el momento en el que la Comercializadora Internacional venda en el mercado nacional los bienes que originalmente iban a ser exportados, deberá facturar el impuesto sobre las ventas correspondiente a dicha operación.

**DESCRIPTORES: BIENES EXENTOS. VENTAS A SOCIEDADES DE COMERCIALIZACION INTERNACIONAL.**

## **2.2.3. CERTIFICADO AL PROVEEDOR**

Es un documento mediante el cual las Sociedades de Comercialización Internacional reciben de sus proveedores mercancías nacionales a cualquier título, adquiriendo la obligación de exportarlas en su mismo estado o una vez transformadas.

Dicho documento constituye una prueba idónea para demostrar la exención del Impuesto sobre las Ventas, prevista en los artículos 479 y 481 del Estatuto Tributario (Parágrafo 2o. del Art. 2o. del Decreto 1740 de 1994, Art. 743 del Estatuto Tributario, Circular interna No. 2 de 1994 del Ministerio de Comercio Exterior).

Para efectos de las actividades desarrolladas por las Sociedades de Comercialización Internacional se presume que el proveedor efectúa la operación de exportación desde:

- a. El momento en que la sociedad de comercialización recibe las mercancías y expide el certificado al proveedor C. P. o,
- b. Cuando de común acuerdo con el proveedor, expida un solo certificado que agrupe las entregas recibidas por la comercializadora internacional, durante un periodo no superior a tres meses.

Si una empresa desea hacer uso del Régimen Legal de las Sociedades de Comercialización Internacional, debe inscribirse como tal ante el Ministerio de Comercio Exterior, entidad que verifica que la compañía esté constituida conforme con alguna de las formas societarias previstas en la Ley Comercial, además de que su objeto social esté encaminado especialmente a la venta de bienes colombianos en el exterior.

**DESCRIPTORES: REGISTRO NACIONAL DE EXPORTADORES.  
DEVOLUCION DE SALDOS A FAVOR-REQUISITOS.**

#### **2.2.4. INSCRIPCION EN EL REGISTRO NACIONAL DE EXPORTADORES DE BIENES Y SERVICIOS.**

Conforme con lo dispuesto en el artículo 2 del Decreto 2681 de 1999, el Registro Nacional de Exportadores de Bienes y Servicios es un instrumento fundamental para el diseño de la política de apoyo a las exportaciones en tanto permite mantener información actualizada sobre composición, perfil y localización de las empresas exportadoras así como sobre la problemática en materia de acceso a terceros mercados, obstáculos en infraestructura, competitividad de los productos colombianos, comportamiento de los mercados, obstáculos relacionados con los trámites de importación y exportación, entre otros.

La inscripción en el Registro Nacional de Exportadores de bienes y servicios es gratuita, tendrá una vigencia de un año y deberá renovarse anualmente.

Las Sociedades de Comercialización Internacional deben inscribirse en el Registro Nacional de Exportadores de Bienes y Servicios, con el fin de solicitar devoluciones y compensaciones de los saldos a favor generados en las declaraciones del Impuesto sobre las Ventas por las operaciones de exportación (Artículo 507 del Estatuto Tributario)

El artículo 3 del Decreto citado establece:

«Para la inscripción y renovación en el Registro Nacional de Exportadores de Bienes y Servicios, será requisito indispensable el diligenciamiento del formulario que para tal efecto establezca la Dirección General de Comercio Exterior, y suministrar ante dicha entidad la siguiente información:

1. Fotocopia del NIT de la sociedad, de la cédula de ciudadanía del representante legal o la cédula de ciudadanía del exportador.
2. Para las personas jurídicas y comerciantes, Certificado de existencia y representación legal o registro mercantil expedido por la cámara de comercio del lugar donde se encuentra domiciliada la sede principal de las actividades de la sociedad o del comerciante, con fecha de expedición no mayor de tres (3) meses a la fecha de presentación.

Parágrafo: El Ministerio de Comercio Exterior a través de la Dirección General de Comercio Exterior procederá a efectuar la inscripción del Registro Nacional de Exportadores de bienes y servicios previa corroboración de la información suministrada por el exportador.»

**DESCRIPTORES: BIENES EXENTOS. VENTAS A SOCIEDADES DE COMERCIALIZACION INTERNACIONAL. DEVOLUCION DEL IMPUESTO SOBRE LAS VENTAS.**

#### **2.2.5. PRODUCCION O COMPRA DE LOS BIENES EXPORTABLES.**

Las Sociedades de Comercialización Internacional, pueden producir los bienes destinados al comercio externo o pueden comprarlos a los productores colombianos, para posteriormente exportarlos dentro de los 6 meses siguientes a su adquisición.

Al recaer la responsabilidad de las exportaciones en la Sociedad Comercializadora, independientemente del título por el que se entreguen las mercancías para su exportación y que en el certificado al proveedor se indique la palabra mandato, es procedente la devolución de impuesto sobre las ventas por la exportación de mercancías por intermedio de la citada sociedad.

Los bienes que se enajenan en el país solamente adquieren la calidad de exentos cuando se exporten, (debiendo pagar el adquirente el IVA causado, de hallarse éstos sujetos a gravamen), mientras que los bienes corporales muebles vendidos a las Sociedades de Comercialización Internacional adquieren la calidad de exentos desde el momento en que se venden a estas entidades, caso en el cual aunque sean gravados por asumir la calificación de exentos no causan el IVA.

De lo anterior se establece que, uno es el tratamiento fiscal dispuesto para las adquisiciones de bienes gravados efectuadas por empresas que no tienen la calidad de Sociedades de Comercialización Internacional y otro el aplicable a las adquisiciones efectuadas directamente por empresas comercializadoras internacionales (S.C.I.)

Únicamente aquellos bienes vendidos a las sociedades de comercialización internacional que queden amparados por el compromiso de exportación implícito al relacionarse dentro del certificado al proveedor, legítimamente son calificados como presuntamente exportados y, por ende, exentos del impuesto sobre las ventas.

Las mencionadas sociedades, por ser exportadoras, tienen derecho a solicitar en compensación o en devolución el saldo a favor que se llegue a configurar dentro de sus declaraciones bimestrales del IVA, tal como está previsto en el artículo 489 del mismo Estatuto, siempre y cuando el impuesto sobre las ventas pagado corresponda a adquisiciones de bienes o servicios directamente involucrados en los bienes exportados. El IVA pagado sobre bienes o servicios que se comercializan en el país será objeto de impuestos descontables, si cumple las condiciones previstas en el artículo 485 del Estatuto Tributario, pero no será materia de devolución.

**DESCRIPTORES: IMPUESTOS DESCONTABLES PARA EXPORTADORES. – FACTURA - OBLIGACION. - DEVOLUCION DE SALDOS A FAVOR.**

#### **2.2.6. IMPUESTOS DESCONTABLES**

Tratándose de Sociedades de Comercialización Internacional, el artículo 2º. del Decreto 1740 de 1994, expresa que el certificado al proveedor es el documento mediante el cual las sociedades de comercialización reciben de sus proveedores, a cualquier título, mercancías del mercado nacional y se obligan a exportarlas, en su mismo estado o una vez transformadas, en los términos establecidos en el artículo 3º de este decreto. Dicho certificado será suficiente para efectos de atender compromisos de exportación adquiridos por el proveedor.

Atendiendo a las normas interpretativas contenidas en los artículos 12 del Decreto 1189 de 1988 y 2o. del Decreto 1740 de 1994, aun cuando referidas al beneficio que concede la ley para efectos del reconocimiento de la solicitud de devolución, las mismas no conllevan un reconocimiento de los impuestos descontables originados en operaciones cuyo comprobante figura a nombre de la comercializadora salvo que dicho impuesto descontable cumpla las condiciones y requisitos dispuestos en el artículo 12 supra. La Administración Tributaria, debe al tenor de las disposiciones aplicables, verificar el cumplimiento de las condiciones dispuestas para el reconocimiento de los impuestos descontables.

Por último es necesario tener en cuenta que a la luz del artículo 10 del Decreto 1001 de 1997, cuando se trate de ventas o prestación de servicios por cuenta y a nombre de terceros, la obligación de facturar con el cumplimiento de los requisitos legales radica en cabeza del mandatario. En su facturación deberá indicar los apellidos y nombre o razón social y NIT del mandante, así como la condición en que actúa.

Si el intermediario adquiere bienes o servicios a nombre y por cuenta del mandante, la factura debe figurar a nombre de éste.

Así quien sin tener la calidad de Sociedad de Comercialización Internacional exporta flores que han sido adquiridas directamente a los floricultores, tiene derecho a solicitar la devolución siempre y cuando se encuentre dentro del término señalado en el artículo 854 del Estatuto Tributario.

El Decreto 1740 de 1994 ni lo hace, ni tiene la virtualidad de extender la calidad de bienes exentos a bienes diferentes a los contemplados en el artículo 481 del Estatuto Tributario. Esta disposición tiene por objeto según el artículo 1o. señalar el documento que constituye el medio de prueba de las operaciones realizadas entre el proveedor y la Sociedad de Comercialización Internacional, las cuales pese a que no constituyen una verdadera exportación porque se realizan en territorio nacional, son consideradas como tales por su sola venta ya sea como producto terminado y por ende susceptible de ser exportado directamente o como materias e insumos que una vez transformados se exporten como lo prevé el artículo 3o. Ibídem.

Quienes vendan en el país bienes corporales muebles para exportación a Sociedades de Comercialización Internacional legalmente constituidas, tienen derecho a solicitar devolución o compensación del saldo a favor determinado en las declaraciones del impuesto sobre las ventas, generado por el impuesto pagado en la adquisición de bienes y/o servicios directamente incorporados o vinculados a los bienes efectivamente exportados.

Ahora bien, quienes exporten (incluidos los Plan Vallejistas y las Sociedades de Comercialización Internacional) tienen derecho a solicitar la devolución o compensación de los impuestos descontables, una vez sea depurada la cuenta «Impuestos sobre las ventas por pagar» y la misma sea ajustada a cero (0) como responsables de bienes exentos.

**DESCRIPTORES: BIENES EXENTOS.**

### **2.3. CUADERNOS DE TIPO ESCOLAR**

Al referirse el artículo 477 del Estatuto Tributario a los cuadernos de tipo escolar de la partida 48.20, está precisando que de los bienes comprendidos en la citada partida, solamente se catalogan como exentos del impuesto sobre las ventas los cuadernos de tipo escolar sin que en modo alguno pueda entenderse que la exención cubre a todos los bienes señalados en la partida, aun cuando la misma se refiera a los «demás artículos escolares de oficina o papelería /.../»

En efecto, de los bienes clasificables en la partida 48.20 del Arancel de Aduanas, solamente se encuentran catalogados como exentos del impuesto sobre las ventas, los cuadernos de tipo escolar, los demás artículos se hallan sujetos al gravamen a la tarifa general.

Está exento del impuesto sobre las ventas el cuaderno de música (pentagrama), teniendo en cuenta lo que considera por cuaderno la nota explicativa del Arancel de Aduanas, esto es, «los cuadernos pueden contener simplemente hojas de papel rayado pero también pueden

incorporar modelos de escritura para copiar en escritura manuscrita. De acuerdo con esto, los cuadernos de música que pueden encontrarse incluidos dentro de los cuadernos considerados exentos, son aquellos que no contienen música escrita.

**DESCRIPTORES: BIENES EXENTOS- LIBROS Y REVISTAS DE CARACTER CIENTIFICO Y CULTURAL.**

**2.4. LIBROS Y REVISTAS DE CARACTER CIENTÍFICO Y CULTURAL**

El artículo 478 del Estatuto Tributario dispone que, se encuentran exentos del impuesto sobre las ventas los libros y revistas de carácter científico y cultural, según calificación que hará el Gobierno Nacional.

La Ley 98 de 1993, señala en su artículo 2º, sobre democratización y fomento del libro colombiano:

«Para los fines de la presente Ley se consideran libros, revistas, folletos, coleccionables seriados, o publicaciones de carácter científico o cultural, los editados, producidos e impresos en la República de Colombia, de autor nacional o extranjero, en base papel o publicados en medios electromagnéticos. Se exceptúan de la definición anterior los horóscopos, fotonovelas, modas, publicaciones pornográficas, tiras cómicas o historietas gráficas y juegos de azar».

La exención tiene efecto en cabeza del editor de los libros o revistas. No obstante, la simple comercialización que se haga de los mismos libros o impresos tampoco causa el impuesto sobre las ventas, según previsión del artículo 439 del Estatuto Tributario.

La Ley mencionada dispuso que el Ministerio de Educación a través de COLCULTURA (Hoy Ministerio de la Cultura) determinará cuándo los libros, revistas, folletos, coleccionables y publicaciones son de carácter científico o cultural e igualmente impuso como condición para que el editor acceda a los beneficios señalados que todos los libros editados e impresos en el país deberán llevar registrado el número estándar de identificación internacional del libro (ISBN) otorgado por la Cámara Colombiana del libro.

Es necesario tener en cuenta, que el bien exento es el final, en este caso, libro o revista de carácter científico o cultural. De esta manera los servicios intermedios y los bienes resultantes en el proceso de producción están sometidos al tributo, a menos que directamente de su prestación resulte el bien exento, esto es, la revista o el libro científico o cultural terminado. En todo caso los saldos a favor, para los responsables de bienes exentos pueden ser objeto de devolución (Parágrafos de los artículos 476 y 850 del Estatuto Tributario).

Por tanto, si se realiza un servicio, por ejemplo, de plastificado de unas pastas o la sola impresión de hojas que conformarán el libro, constituyen servicios de los cuales no resulta el bien exento, así posteriormente entre a conformarlo, razón por la cual se considera que dichos servicios se encuentran sometidos al IVA.

Por ende, si el servicio intermedio se aplica en forma aislada sobre un bien que considerado individualmente no es exento o excluido (tapa, hojas sueltas, etc.) necesariamente se debe cobrar el IVA sobre el servicio, así el producto final del cual entre a formar parte se encuentre exento.

De esta manera, si bien es cierto la impresión es indispensable en la producción de un libro, del servicio en sí no resulta una obra completa, sino un componente como son las hojas sueltas, que una vez cosidas y encuadernadas conforman la obra, libro o revista.

Finalmente, sobre este tema de los servicios intermedios en publicaciones exentas del IVA, se ha considerado que el servicio de empaste o costura de libros culturales o científicos, no genera IVA, por cuanto de dicho servicio sí resulta el bien calificado como exento.

Así las cosas, cuando del servicio no resulta un bien corporal mueble o no se coloca en condiciones de utilización, como en el caso del almacenaje de bienes, la impresión, la elaboración de empastes, entre otros ejemplos, no constituyen un servicio intermedio de la

producción, razón por la que se debe acudir a la noción general de servicio consagrada en el artículo 1º del Decreto 1372 de 1992 y demás disposiciones referentes al tributo, con el fin de precisar el gravamen que corresponde a cada uno de ellos.

Por otra parte, conforme con los artículos 2 y 20 de la Ley 98 de 1993, es claro que tratándose de la publicación de libros en medios electromagnéticos, una de cuyas presentaciones es el denominado CD-Rom, la ley en forma expresa reconoce no sólo esta especial forma de publicación sino que está ajustándose a los cambios e innovaciones a los que la materia cultural no puede ser ajena, lo que permite afirmar, sin lugar a dudas, que las publicaciones de carácter cultural o científico en CD-Rom, asumen idéntico tratamiento que el dispuesto para las publicaciones culturales o científicas en base papel.

En lo que concierne a la forma de su publicación, la Ley del Libro al ampliar su cobertura a libros y revistas que hayan sido publicados en base papel o en medios electromagnéticos, permite deducir que tratándose de libros que se publiquen en Internet e intranet, para ser leídos por el usuario con posibilidad de imprimirlo en papel por él mismo, éstos poseen la calidad de bienes exentos, siempre y cuando cumplan con los requisitos legales.

Se reitera que lo que prevalece como condición para efectos de la exención del impuesto sobre las ventas, es el carácter de científico y cultural que los bienes poseen, independientemente si el soporte material de los mismos, es el papel, un medio electromagnético, cassettes ó videos. Ahora bien, si el medio de publicación es el Internet o intranet, constituye un medio electromagnético de los que la norma permite.

Debe tenerse en cuenta que el artículo 154 de la Ley 488 de 1998, derogó del artículo 279 de la Ley 223 de 1995, la frase « así como sus complementos de carácter visual, audiovisual o sonoros, que sean vendidas en un único empaque cualesquiera que sea su procedencia siempre que tengan el carácter científico o cultural.»

En consecuencia, los complementos audiovisuales, visuales o sonoros de las publicaciones, libros, folletos, etc, de carácter científico o cultural no se encuentran exentos del IVA.

Igualmente, las publicaciones en base papel como en medios magnéticos de normas de carácter económico con actualización periódica y clasificadas como de carácter científico y cultural, están exentas del impuesto sobre las ventas.

**DESCRIPTORES: BIENES EXENTOS - LIBROS Y REVISTAS DE CARACTER CIENTIFICO Y CULTURAL.**

**2.4.1. CALIFICACION DEL CARACTER CIENTIFICO Y CULTURAL**

Con el fin de satisfacer el requisito de la calificación, la Ley 98 de 1993 (Ley del Libro) atribuyó al Ministerio de Educación Nacional a través del Instituto Colombiano de Cultura, la determinación de calificar cuándo los libros , revistas, folletos o coleccionables seriados o publicaciones son de carácter científico o cultural.

Al respecto debe señalarse que el Ministerio de Cultura sustituyó íntegramente al Instituto Colombiano de la Cultura, y para efectos de la calificación referida le dio tal facultad al Director de la Biblioteca Nacional (Art. 2o. de la Resolución 1508 del año 2000)

Según el artículo 1o. de la Resolución No. 1508 del 23 de octubre de 2000, «Por la cual se establecen los procedimientos para determinar el carácter científico o cultural de libros, revistas, folletos, coleccionables seriados o publicaciones», se consideran de carácter científico o cultural, los libros y revistas, folletos, coleccionables seriados o publicaciones en base papel o publicaciones en medios electromagnéticos. Se exceptúan de la definición anterior los horóscopos, fotonovelas, modas, publicaciones pornográficas, tiras cómicas o historietas gráficas y juegos de azar.

Tratándose de obras publicadas con anterioridad a dicha Resolución y las actuaciones en trámite, el artículo 6o. dispone que será suficiente una certificación del Representante Legal del



interesado en la cual manifieste que las publicaciones cumplen con los preceptos establecidos en la Ley 98 de 1993, relacionados con el carácter científico o cultural y que las mismas no corresponden a la categoría de horóscopos, tiras cómicas, historietas gráficas y juegos de azar.

Solo en caso de duda sobre el carácter de científico o cultural, como lo prevé el artículo 2o. de la Resolución 1508 de 2000, deberá acudir a la Biblioteca Nacional para que procedan a la respectiva calificación.

Por lo anterior, publicaciones distintas a los horóscopos, fotonovelas, modas, publicaciones, pornográficas, tiras cómicas, historietas gráficas y juegos de azar tienen el carácter de científicas o culturales que les confiere el tratamiento de bienes exentos, con la copia simple del registro del ISBN o del ISSN contentiva de la manifestación de la editorial sobre la solicitud de asignación de su carácter, o con la certificación del Representante Legal en el mismo sentido tratándose de obras publicadas antes de la Resolución 1508 del año 2000 y de actuaciones en trámite, salvo que se compruebe por las autoridades pertinentes que los libros, revistas no tienen tal carácter y por lo tanto son gravadas o excluidas según el caso.

Por último, como lo dispone el artículo 439 del ordenamiento fiscal, la exención de los libros y revistas de carácter científico y cultural, solo es predicable a nivel de productor o editor, lo que implica que la venta por el comercializador se encuentra excluida.

El artículo 481 del Estatuto Tributario en su literal c) incluye de manera expresa los cuadernos de tipo escolar previstos en la partida 48.20 del Arancel de Aduanas y los impresos del artículo 478 del Estatuto Tributario (Literal modificado por la Ley 223 de 1995 Art. 20), dentro de los que se encuentran comprendidos los textos escolares por ser estos libros de carácter cultural. Así las cosas, se consideran bienes exentos del impuesto sobre las ventas los cuadernos y textos escolares.

## **DESCRIPTORES: PRODUCTORES DE BIENES EXENTOS**

### **2.5 PRODUCTORES DE LECHE**

El artículo 477 del Estatuto Tributario modificado por el artículo 31 de la Ley 788 de 2002 señaló como exentos los bienes ubicados en la partida arancelaria 04.01 leche y nata (crema), sin concentrar, sin adición de azúcar ni otro edulcorante de otro modo y en la partida 04.02 leche y nata (crema), con cualquier proceso industrial concentradas o con adición de azúcar u otro edulcorante.

A su vez el inciso segundo del artículo 440 del Estatuto Tributario adicionado por el artículo 66 de la Ley 788 de 2002 señala que para efectos de lo previsto en el artículo 477 Ibídem, se considera productor en relación con la leche únicamente el ganadero productor. Esta previsión recae sobre la leche sin procesar, caso en el cual el responsable es el ganadero quien como productor de un bien exento tiene derecho a devolución del saldo que configura en su declaración del IVA.

Cuando sobre la leche se efectúe cualquier proceso industrial como la homogenización, pasteurización, pulverización, etc., y el producto se clasifique por la partida 04.02 del Arancel, el responsable con derecho a devolución será únicamente quien realice el proceso industrial, de conformidad con el inciso primero del artículo 440 del Estatuto Tributario.

## **DESCRIPTORES: BIENES EXENTOS**

### **2.6 HUEVOS**

El artículo 477 del Estatuto Tributario, modificado por el artículo 31 de la Ley 788 de 2002, calificó como exentos algunos de los bienes que estaban excluidos, dentro de los cuales se encuentran los huevos de ave con cáscara, frescos, de la subpartida 04.07.00.90.00, y los huevos para incubar de la partida 04.07.00.10.00.

Únicamente tendrán derecho a devolución del saldo que determine en la declaración del IVA el responsable avicultor de las subpartidas señaladas.

## **DESCRIPTORES: BIENES EXENTOS**

### **2.7. CARNE**

El artículo 477 del Estatuto Tributario, modificado por el artículo 31 de la Ley 788 de 2002 prescribe que se encuentra exenta del Impuesto sobre las Ventas, la carne de animales de la especie bovina, fresca, refrigerada o congelada de las partidas 02.01 y 02.02, la carne de animales de la especie porcina, fresca, refrigerada o congelada de la partida 02.03, la carne de las especies ovina o caprina, fresca, refrigerada o congelada de la partida 02.04, carne y despojos comestibles de aves de la partida 01.05, frescos, refrigerados o congelados de la partida 02.07, la carne fresca de conejo o liebre de la subpartida 02.08.10.00.00.

Los bienes anteriores se encuentran exentos del impuesto, cualquiera que sea la forma en que sean comercializados, ya sea en bandejas, en bolsas, etc.

De conformidad con el artículo 440 del Estatuto Tributario, adicionado por el artículo 66 de la Ley 788 de 2002, para efectos de lo dispuesto en el artículo 477 del Estatuto Tributario, se considera productor en relación con las carnes, el dueño de los respectivos bienes, que los sacrifica o los haga sacrificar; en relación con la leche el ganadero productor; respecto de huevos el avicultor.

## **DESCRIPTORES: OTROS BIENES EXENTOS**

### **2.8. OTROS BIENES EXENTOS**

Despojos comestibles de animales. (Art. 477 del Estatuto Tributario)

Se encuentran como exentos del IVA, bajo la partida 02.06, los despojos comestibles de animales, y bajo la partida 02.07, los despojos comestibles de aves.

De acuerdo con la clasificación del Arancel en la partida 02.06 se clasifican los despojos comestibles de animales de las especies bovina, porcina, ovina, caprina, caballar, asnal o mular y en la partida 02.07, despojos comestibles de aves, a saber, gallos, gallinas,

Queso fresco (sin madurar). (Art. 477 del Estatuto Tributario) de la subpartida 04.06.10.00.00

# TITULO IV

## SERVICIOS

### CAPITULO I

#### SERVICIOS EXCLUIDOS

**DESCRIPTORES: SERVICIOS EXCLUIDOS.**

#### 1. GENERALIDADES

De acuerdo con el Artículo 1o. del Decreto 1372 de 1992, para efectos del Impuesto sobre las ventas se considera servicio «Toda actividad, labor o trabajo prestado por una persona natural o jurídica, o por una sociedad de hecho, sin relación laboral con quien contrata la ejecución, que se concreta en una obligación de hacer, sin importar que en la misma predomine el factor material o intelectual, y que genera una contraprestación en dinero o en especie, independientemente de su denominación o forma de remuneración»

Por regla general, toda prestación de servicios en el territorio nacional se encuentra gravada con el impuesto sobre las ventas, y únicamente se hallan excluidos los expresamente señalados como tales.

**DESCRIPTORES: SERVICIOS EXCLUIDOS. SERVICIOS PARA LA SALUD HUMANA.**

#### 2. SERVICIOS EXCLUIDOS.

El artículo 476 del Estatuto Tributario modificado por el artículo 36 de la Ley 788 de 2002, establece los servicios que se consideran excluidos, o no gravados con el impuesto sobre las ventas.

**DESCRIPTORES: SERVICIOS EXCLUIDOS. SERVICIOS PARA LA SALUD HUMANA.**

#### 2.1. SERVICIOS MÉDICOS, ODONTOLÓGICOS, HOSPITALARIOS, CLÍNICOS Y DE LABORATORIO, PARA LA SALUD HUMANA. (NUMERAL 1º. DEL ARTICULO 476 DEL ESTATUTO TRIBUTARIO)

El artículo 476 del Estatuto Tributario señala en el numeral primero, como excluidos del IVA los servicios médicos, odontológicos, hospitalarios, clínicos y de laboratorio, para la salud humana.

Se entiende por servicio de salud el que en forma directa recae sobre la persona humana con la finalidad única de procurar su recuperación física o mental.

Se ubican dentro de la exclusión, todos aquellos servicios destinados a la atención de la salud humana, prestados por profesionales debidamente registrados y autorizados por la entidad a quien la ley ha confiado su control y vigilancia. De igual forma se hallan excluidos los servicios para la atención de la salud humana, aunque quien los preste no sea un profesional de la medicina, como los de optometría, terapia del lenguaje, fisioterapia.

La exclusión, no obedece en modo alguno al ejercicio de determinada profesión, sino a la aplicación práctica y específica de la misma en actividades que propendan por la salud humana.

No obstante, en la misma medida que un profesional de la medicina o la odontología puede prestar servicios no dirigidos específicamente a la salud, lo propio sucede con los profesionales de la psicología que prestan sus servicios a la rama industrial o empresarial en la selección, capacitación, elaboración de manuales de funciones así como adiestramiento de personal,

servicios éstos que por no encontrarse dirigidos a la recuperación de la salud humana, no pueden catalogarse como excluidos del impuesto.

Efectivamente, existe un sinnúmero de servicios profesionales, en las diferentes áreas de la ciencia, que, si bien de una u otra forma se relacionan con la salud humana, no tienen como finalidad exclusiva lograr la recuperación física y mental de la persona, encontrándose sujetos al impuesto sobre las ventas. Vale la pena enunciar algunos de estos servicios: los servicios profesionales de diagnóstico, control de calidad, y el análisis, vigilancia y control sanitario de medicamentos y sustancias químicas de riesgo para la salud humana.

Con el mismo criterio, no está cubierto por la exclusión, el servicio de información de la presión arterial, peso, estatura y demás, prestados a través de máquinas.

Tampoco quedan comprendidos en la exclusión servicios tales como: seminarios, consultoría, capacitación, etc., los que, por propia definición, aun cuando se encuentren encaminados a proporcionar información, enseñanza y capacitación en actividades relacionadas con administración y organización de servicios hospitalarios excluidos, no son parte integrante y menos aun directa del servicio de salud.

Cuando en desarrollo de la prestación del servicio médico se realizan actividades tales como la investigación o la educación, las cuales por su naturaleza son diferentes a las relativas a la salud humana propiamente dichas, no se encuentran cobijadas por la exclusión.

De acuerdo con lo señalado, se concluye, igualmente, que la auditoría médica, o examen de las actividades realizadas en determinado campo con el objeto de efectuar el diagnóstico o evaluación de su situación, por no estar relacionada en forma directa con la prestación de un servicio de salud, se encuentra gravada con el impuesto sobre las ventas.

**DESCRIPTORES:       SERVICIOS EXCLUIDOS. SERVICIOS PARA LA SALUD HUMANA.**

#### **2.1.1.       SERVICIOS PRESTADOS POR LABORATORIOS.**

En la medida que se hallan excluidos del IVA los servicios para la atención de la salud humana, aunque quien los preste no sea un profesional de la medicina, los servicios prestados por laboratorios biológicos u otros que presten servicios de diagnóstico o relacionados con el tratamiento de la salud del paciente, se encuentran excluidos del gravamen.

Los servicios excluidos del IVA son, en consecuencia, los de laboratorio que tienen relación directa con la salud de un paciente en particular y no en relación con la salubridad humana en general. Entonces, no están dentro de las previsiones para la exclusión del IVA y por tanto se encuentran gravadas aquellas actividades o servicios que, aunque en último término revierten y se refieren a la salubridad humana, no se realizan directamente sobre pacientes.

En dicha categoría se encuentran, a manera de ejemplo, los servicios que prestan los laboratorios industriales para establecer y/o asegurar la potabilidad de las aguas, la aptitud de los productos para ser producidos y comercializados como alimentos humanos o la correcta elaboración de productos farmacéuticos y drogas.

Resulta evidente que no puede entenderse que la exclusión a que se refiere el artículo 476 del Estatuto Tributario se extiende a los servicios de atención y diagnóstico veterinario y en general los relativos a la atención de los animales.

**DESCRIPTORES:       SERVICIOS EXCLUIDOS. SERVICIOS PARA LA SALUD HUMANA.**

#### **2.1.2.       TRANSPORTE EN AMBULANCIA.**

Atendiendo a la integralidad en la prestación del servicio para la salud humana, es importante precisar que es necesario en algunas oportunidades para la efectiva prestación del servicio, que las Entidades Promotoras de Salud (E.P.S) o las Administradoras del Régimen Subsidiado en Salud (A.R.S.) trasladen a sus afiliados a lugares distintos de su domicilio con el fin de que

reciban consulta o tratamiento médico especializado. No es posible tomar en forma aislada el servicio de ambulancia y por lo mismo no puede menos que afirmarse que éste forma parte integral del Sistema General de Seguridad Social en Salud, y por lo tanto se encuentran excluidos del impuesto sobre las ventas, a la luz de lo dispuesto en el numeral 1º. del artículo 476 del Estatuto Tributario.

A su vez, el servicio de ambulancia en la medida que tiene como finalidad proporcionar un medio de transporte idóneo a las personas que por su estado requieren ser trasladados en forma rápida, a los centros de salud, y adicionalmente al comprender éste servicio el de asistencia médica o paramédica, algunas veces, no puede menos que considerarse que tal actividad se enmarca dentro de los servicios médicos para la salud humana.

Si a lo anterior se agrega que las mismas instituciones de salud, en determinados casos, recomiendan el traslado de los pacientes a través de éstas, actividad de la cual depende la vida humana, el servicio de transporte en ambulancia goza del beneficio de la exclusión del impuesto sobre las ventas.

**DESCRIPTORES: SERVICIOS EXCLUIDOS. SERVICIOS PARA LA SALUD HUMANA.**

**2.1.3. SERVICIO DE RESTAURANTE PRESTADO POR LAS CLÍNICAS Y HOSPITALES:**

La exclusión de este servicio, opera en razón a la integralidad en la prestación del servicio de salud, integralidad que comprende la asistencia médica y la hospitalaria incluyendo el servicio de alimentación al paciente.

Es necesario distinguir entonces, las situaciones que se presentan comúnmente en las entidades hospitalarias, para identificar el tratamiento jurídico aplicable a los diferentes supuestos fácticos.

**DESCRIPTORES: SERVICIOS EXCLUIDOS. SERVICIOS PARA LA SALUD HUMANA.**

**2.1.4. SERVICIO DE RESTAURANTE PRESTADO POR UN TERCERO A LA CLÍNICA, U HOSPITAL.**

Tratándose del servicio de restaurante prestado por terceros a la clínica u hospital con miras a satisfacer las necesidades tanto del personal que labora en la misma como de los visitantes, es claro que el mismo se encuentra sujeto al impuesto sobre las ventas por no formar parte del servicio de salud; caso en el cual el gravamen causado constituye parte del costo del servicio y no podrá ser tratado por la clínica u hospital como impuesto descontable.

En consecuencia, si un tercero, responsable del IVA perteneciente al Régimen Común, presta el servicio de restaurante a los pacientes y al personal de una clínica u hospital, o a los visitantes, deberá llevar registros separados de sus actividades excluidas del IVA (pacientes) y de las gravadas. Así mismo, deberá dar aplicación a lo previsto en el artículo 490 del Estatuto Tributario en lo atinente a los impuestos que puede descontar solo en forma proporcional a sus operaciones gravadas.

**DESCRIPTORES: SERVICIOS EXCLUIDOS. SERVICIOS PARA LA SALUD HUMANA.**

**2.1.5. CENTROS DE ACONDICIONAMIENTO Y PREPARACION FISICOS.**

El numeral 9o. del artículo 468-3 del Estatuto Tributario adicionado por el artículo 35 de la Ley 788 de 2002 señala como servicio gravado con el IVA a la tarifa del siete por ciento (7%) "el servicio prestado por establecimientos exclusivamente relacionados con el ejercicio físico".

Sobre el tema es necesario señalar que la Ley 729 de 2001 creó los Centros de Acondicionamiento y Preparación Física (CAPF) en Colombia, como establecimientos de

carácter municipal o distrital, que prestarán servicios médicos de protección, prevención, recuperación, rehabilitación, control y demás actividades relacionadas con las condiciones físicas, corporales y de salud de todo ser humano, a través de la recreación, el deporte, la terapia y otros servicios fijados por autoridades competentes y debidamente autorizados, orientados por profesionales en la salud.

El artículo 6 del citado ordenamiento dispone que las actividades desarrolladas por los Centros de Acondicionamiento y Preparación Físicos (CAPF) se entenderá como servicio médico siempre y cuando estén relacionadas con la rehabilitación, prevención, atención, recuperación y control de las personas cuando hayan sido debidamente remitidas por profesionales de la salud.

Así mismo en el artículo 7 se señala que los Centros de Acondicionamiento y Preparación Físicos (CAPF) podrán celebrar convenios y contratos con hospitales, EPS, IPS, ARS y entes territoriales en programas encaminados a la prevención, rehabilitación y control de salud.

El servicio prestado por los señalados CAPF, al considerarse servicios médicos por mandato legal, se encuentran excluidos del impuesto sobre las ventas al tenor de lo dispuesto por el numeral 1 del artículo 476 del Estatuto Tributario, siempre que se cumplan las previsiones prescritas en la Ley 729 de 2001, como son:

- Que se trate de actividades relacionadas con la rehabilitación, prevención, atención, recuperación y control de las personas.
- Que las personas que soliciten el servicio estén debidamente remitidas por profesionales de la salud.
- Que el CAPF sea un establecimiento municipal o distrital.

Las demás actividades que realicen los CAPF, diferentes de las que se consideran servicio médico están gravadas con IVA a la tarifa del 7%.

Cuando el servicio sea prestado por otras instituciones, en virtud de convenios y contratos a que se refiere el artículo 7 de la Ley 729 de 2001, para efectos de la exclusión la entidad que presta el servicio deberá llevar cuentas separadas de los servicios gravados y excluidos que preste.

**DESCRIPTORES: SERVICIOS EXCLUIDOS. SERVICIO DE TRANSPORTE DE PERSONAS.**

**2.2. EL SERVICIO DE TRANSPORTE PÚBLICO, TERRESTRE, FLUVIAL Y MARÍTIMO DE PERSONAS EN EL TERRITORIO NACIONAL, EL DE TRANSPORTE PÚBLICO O PRIVADO, NACIONAL E INTERNACIONAL DE CARGA MARÍTIMO, FLUVIAL, TERRESTRE Y AÉREO Y EL TRANSPORTE DE GAS E HIDROCARBUROS. (NUMERAL 2 DEL ARTICULO 476 DEL ESTATUTO TRIBUTARIO)**

De conformidad con lo dispuesto en el numeral 2 del artículo 476 del Estatuto Tributario, el servicio de transporte público, terrestre, fluvial y marítimo de personas en el territorio nacional y el de transporte público o privado nacional o internacional de carga marítimo, fluvial, terrestre y aéreo e igualmente el transporte de gas e hidrocarburos, se encuentran excluidos del impuesto sobre las ventas.

**DESCRIPTORES: SERVICIOS EXCLUIDOS. SERVICIO DE TRANSPORTE DE PERSONAS.**

**2.2.1. SERVICIO DE TRANSPORTE PÚBLICO DE PERSONAS EN EL TERRITORIO NACIONAL.**

El transporte es un contrato mediante el cual, una de las partes se obliga con otra, a cambio de un precio, a conducir de un lugar a otro personas o cosas y entregar éstas al destinatario, por determinado medio y en el plazo fijado.

El servicio de transporte público de personas es aquel que tiene por objeto la movilización de éstas en el territorio nacional, en el cual prima el interés general sobre el particular, siendo regulado por el Estado en lo referente a sus condiciones de operabilidad.

Por otra parte, para determinar el alcance de la exclusión se deben tener en cuenta las definiciones establecidas por la Ley 336 de 1996 por lo que se considera pertinente hacer cita textual del artículo 5º de la Ley 336 de 1996, que dispone: «El carácter de servicio público esencial bajo la regulación del Estado que la ley le otorga a la operación de las empresas de transporte público, implicará la prelación del interés general sobre el particular, especialmente en cuanto a la garantía de la prestación del servicio y a la protección de los usuarios, conforme a los derechos y obligaciones que señale el Reglamento para cada Modo /.../.

«El servicio privado de transporte es aquel que tiende a satisfacer necesidades de movilización de personas o cosas, dentro del ámbito de las actividades exclusivas de las personas naturales y/o, jurídicas. En tal caso sus equipos propios deberán cumplir con la normatividad establecida por el Ministerio de Transporte. Cuando no se utilicen equipos propios, la contratación del servicio de transporte deberá realizarse con empresas de transporte público legalmente habilitadas en los términos del presente estatuto».

Esta noción legal pone de presente el panorama para identificar los elementos esenciales del carácter público del transporte de personas.

En este sentido, el artículo 3º. de la Ley 105 de 1993 al referirse al carácter de servicio público del transporte, expresa: «La operación del transporte público en Colombia es un servicio público bajo la regulación del Estado, quien ejercerá el control y la vigilancia necesarios para su adecuada prestación, en condiciones de calidad, oportunidad y seguridad».

Conforme con estas disposiciones se encuentra excluido del Impuesto sobre las Ventas, el servicio de transporte de pasajeros que atienda las características que hacen público el servicio

Finalmente se señala que las cuotas de afiliación y de administración pagadas a empresas de transporte público, por los propietarios de los vehículos afiliados a dichas empresas se encuentran excluidas del Impuesto sobre las Ventas (Artículo 19 del Decreto 2076 de 1992).

**DESCRIPTORES: SERVICIOS EXCLUIDOS. SERVICIO DE TRANSPORTE DE PERSONAS.**

**2.2.2. TRANSPORTE AÉREO NACIONAL.**

El transporte de personas por vía aérea, en rutas nacionales, se encuentra gravado a la tarifa del diez y seis por ciento (16%)

Según el destino o procedencia de la ruta del vuelo, el servicio se encuentra excluido cuando se trate de rutas con destino o procedencia de un lugar donde no exista transporte terrestre organizado, circunstancia que debe acreditar el prestador del servicio. (Artículo 36 de la Ley 788 de 2002)

De conformidad con el artículo 8 del Decreto 953 de abril 11 de 2003, están excluidos del impuesto sobre las ventas los tiquetes de transporte aéreo nacional de personas con destino o procedencia de los siguientes territorios y sitios: Departamento Archipiélago de San Andrés, Providencia y Santa Catalina; La Pedrera, Leticia y Tarapacá en el Departamento de Amazonas; Acandí, Capurganá, Nuquí, Bahía Solano, Bajo Baudó y Juradó en el Departamento del Chocó; Guapi y Timbiquí en el Departamento del Cauca; Araracuara y Solano en el Departamento de Caquetá; Guaviare-Barranco Minas e Inírida en el Departamento de Guainía; Carurú, Mitú, Paoa y Taraira en el Departamento del Vaupés; Ciénaga de Oro en el Departamento de Córdoba; El Charco en el Departamento de Nariño; Ituango, Murindó y Vigía del Fuerte en el Departamento de Antioquia; La Gaviota y Santa Rosalía en el Departamento de Vichada; Miraflores y Morichal en el Departamento de Guaviare; Uribia en el Departamento de Guajira.

Lo dispuesto anteriormente se aplicará mientras no exista transporte terrestre organizado hacia estos territorios y sitios.

**DESCRIPTORES: SERVICIOS EXCLUIDOS. SERVICIO DE TRANSPORTE DE CARGA.**

### **2.3. SERVICIO DE TRANSPORTE PÚBLICO O PRIVADO DE CARGA NACIONAL E INTERNACIONAL.**

El servicio de transporte de carga nacional e internacional excluido, está referido tanto al carácter público como al privado, ya sea marítimo, fluvial, terrestre o aéreo, toda vez que la ley no señaló limitantes en cuanto a dicho carácter. Diferenciación importante frente al transporte de personas, teniendo en cuenta que éste se encuentra gravado con el impuesto cuando es privado o por vía aérea.

**DESCRIPTORES: SERVICIOS EXCLUIDOS. SERVICIO DE TRANSPORTE DE CARGA.**

#### **2.3.1. SERVICIO DE TRANSPORTE DE CARGA.**

El servicio de transporte de carga es aquel que tiene por objeto la movilización de cosas de un lugar a otro para entregarlas a un destinatario dentro o fuera del territorio nacional, por vía fluvial, marítima, terrestre o aérea, siendo regulado por el Estado en lo referente a sus condiciones de operabilidad.

La normatividad tributaria no establece condicionamiento alguno para que opere esta exclusión. El artículo 10 de la Ley 336 derogó el artículo 983 del Código de Comercio, abriendo la posibilidad para que el operador o empresa de transporte fuera una persona natural y no sólo las jurídicas, por lo cual la Administración de Impuestos debe limitarse a verificar la prestación del servicio de transporte de carga para reconocer la exclusión del Impuesto sobre las ventas.

Así el servicio de transporte de valores y dineros se encuentra excluido del impuesto sobre las ventas. Si el servicio de transporte contratado privadamente tiene como finalidad el traslado o la movilización de personas en vehículos se encuentra sujeto al impuesto sobre las ventas por no enmarcarse dentro de las previsiones del numeral 2o del Artículo 476 del Estatuto Tributario.

Ahora bien, de conformidad con el artículo 4º del Decreto Reglamentario 1372 de 1992, forman parte del servicio de carga, los servicios portuarios y aeroportuarios que con motivo de la movilización de la carga se presten en puertos y aeropuertos.

Por ejemplo, un servicio que consiste en recibir de un buque, por medio de tuberías adecuadas, los productos susceptibles de esta clase de recibo, y conducirlos hasta los tanques de almacenamiento, se considera para efectos del impuesto sobre las ventas como un servicio prestado en puertos con motivo de la movilización de la carga, por lo tanto, es un servicio que goza de la exclusión del IVA consagrada en el numeral 2 del artículo 476 del Estatuto Tributario.

En este orden de ideas la prestación de servicios que involucran, por su naturaleza, el transporte mismo de la carga, aún aquellos que según el Decreto 1372, deben realizarse para la movilización de la carga, o aquellas actividades y operaciones que efectuadas en los puertos o aeropuertos respectivos, conduzcan o tengan como finalidad movilizar la carga, según el numeral 2º. del artículo 476 citado, se encuentran excluidos del impuesto sobre las ventas.

**DESCRIPTORES: SERVICIOS EXCLUIDOS. SERVICIO DE TRANSPORTE DE CARGA.**

#### **2.3.2. SERVICIO DE ALMACENAMIENTO A PROPOSITO DEL SERVICIO DE TRANSPORTE DE CARGA.**

Los servicios portuarios y aeroportuarios, *que con motivo de la movilización de la carga se presten en los puertos o aeropuertos* forman parte del servicio de transporte de carga excluido del impuesto sobre las ventas.



El servicio de almacenamiento en puertos y aeropuertos no se encuentra excluido del Impuesto porque solamente los que se efectúan con motivo de la movilización de la mercancía gozan de este beneficio. El hecho de que constituya un servicio portuario o aeroportuario según el caso, condición que no se desconoce, no determina que su prestación se encuentre cobijada por la exclusión a que se refiere el artículo 4º del Decreto Reglamentario 1372 de 1992, cuando señala que forman parte del servicio de transporte de carga, los servicios portuarios y aeroportuarios que con motivo de la movilización de la carga se presten en puertos y aeropuertos.

El servicio de almacenamiento de mercancías, corresponde a un típico contrato de depósito y por lo tanto así se refiera a mercancías en proceso de importación, no se asimila a contrato de transporte por cuanto cada uno goza de características esenciales que los diferencien en cuanto a su objeto. Por ende el servicio de almacenamiento de mercancías en proceso de importación, se encuentra gravado con el impuesto sobre las ventas, excepto el que corresponda al bodegaje o almacenamiento a cargo de la empresa transportadora con motivo de su movilización, en desarrollo del contrato de transporte.

Por lo tanto, otros servicios que no impliquen directamente tal movilización, aunque se presten en puertos y aeropuertos, y así tengan relación con empresas o actividades de transporte, están sujetos al impuesto sobre las ventas, como el agenciamiento comercial y portuario de buques, o el de almacenamiento de carga o contenedores.

**DESCRIPTORES: SERVICIOS EXCLUIDOS. SERVICIOS GRAVADOS.  
SERVICIO DE TRANSPORTE DE CARGA.**

### **2.3.3. VUELOS CHARTER.**

Se entiende por servicios aéreos comerciales los prestados por empresas de transporte público o de trabajos aéreos especiales (Artículo 1853 del Código de Comercio).

Los servicios aéreos comerciales de transporte público podrán ser:

Regulares: Son aquellos que se prestan con arreglo a tarifas, itinerarios, condiciones de servicio y horarios fijos que se anuncian al público.

Irregulares: Son aquellos que se prestan sin sujeción a las modalidades señaladas en el literal anterior.

Por lo tanto los vuelos chárter, tanto nacionales como internacionales, se encuentran dentro de la modalidad de vuelos irregulares

Como se expresó anteriormente, en materia de impuesto sobre las ventas, el transporte aéreo de personas y el transporte aéreo de carga tienen un tratamiento diferente. En consecuencia, mientras los vuelos chárter destinados al transporte de carga están excluidos del IVA, los destinados a pasajeros se encuentran gravados.

Cuando la empresa de transporte aéreo, preste al mismo tiempo servicios llevando pasajeros y llevando carga, se requiere que éstas dos operaciones sean discriminadas en forma separada en la contabilidad, para efectos de la liquidación del impuesto sobre las ventas en el caso de los servicios de pasajeros. Aspecto que debe tenerse en cuenta, igualmente cuando se preste el servicio de vuelo chárter llevando pasajeros y llevando carga.

**DESCRIPTORES: SERVICIOS EXCLUIDOS. SERVICIO DE  
TRANSPORTE DE CARGA.**

### **2.3.4. SERVICIO DE CORREO.**

El artículo 1º. del Decreto 229 de 1995 define los servicios postales como el servicio público de recepción, clasificación y entrega de envíos de correspondencia y otros objetos postales. Los servicios postales comprenden la prestación del servicio de correos nacionales e internacionales y del servicio de mensajería especializada.

El artículo 4º. define el servicio de correo como : « Se entiende por servicio de correo la prestación de los servicios de giros postales y telegráficos, así como el recibo, clasificación y entrega de envíos de correspondencia y otros objetos postales, transportados por las personas naturales o jurídicas, públicas o privadas, debidamente autorizadas por concesión otorgada mediante contrato, por el Ministerio de Comunicaciones vía superficie y/o aérea, a través de la red oficial de correos, dentro del territorio nacional e internacional.»

Por su parte, el servicio de mensajería según el artículo 6º. del Decreto 229 de 1995 se entiende como «la clase de servicio postal prestado con independencia de las redes postales oficiales del correo nacional e internacional, que exige la aplicación y adopción de características especiales para la recepción, recolección y entrega personalizada de correspondencia y demás objetos postales, transportados vía superficie y/o aérea, en el ámbito nacional y en conexión con el exterior»

El mismo Decreto, en los artículos 1 y 2, dispone que se entiende por envíos de correspondencia y otros objetos postales, además de las cartas, las tarjetas postales, los aerogramas, también los impresos, los periódicos, los envíos publicitarios, las muestras de mercaderías, los pequeños paquetes y los demás objetos que cursen por las redes del servicio de correos y del servicio de mensajería especializada, hasta dos (2) kilogramos de peso.

De acuerdo con estas normas y en concordancia con el numeral 2º. del artículo 476 del Estatuto Tributario, se infiere que siendo el servicio de correo y de mensajería especializada formas de transporte o conducción de cosas, constituye una modalidad de transporte de carga. Por tanto, el servicio de correo y de mensajería especializada, como modalidad del transporte de carga se encuentra excluido del impuesto sobre las ventas, sin diferenciar para estos efectos entre los servicios de correspondencia propiamente dichos y los de mensajería especializada .

En consecuencia, las personas o empresas que se dediquen únicamente a la prestación de esta clase de servicios, tal como han sido regulados por la ley, desarrollan una actividad excluida del impuesto sobre las ventas y no ese encuentran obligadas al cumplimiento de las obligaciones formales predicables de los responsables de dicho impuesto.

**DESCRIPTORES:       SERVICIOS EXCLUIDOS. SERVICIOS FINANCIEROS.**

#### **2.4.           ADMINISTRACION DE FONDOS DEL ESTADO**

Los servicios de administración de Fondos del Estado se encuentran excluidos del impuesto sobre las ventas tal como lo prescribe el numeral 3 del artículo 476 del Estatuto Tributario.

En interpretación de esta norma, es necesario anotar que se entiende por servicios de administración de fondos del Estado aquellos atinentes a la disponibilidad y manejo del tesoro de la Nación, en forma directa.

De acuerdo con esta definición, se puede deducir que cuando se subcontrate el servicio de administración de fondos del Estado si el subcontratista presta directamente el servicio, naturalmente éste es excluido del impuesto sobre las ventas, teniendo en cuenta además que la norma no ha hecho distinción y el impuesto sobre las ventas tiene un carácter real sin consideración a la persona que venda, preste el servicio o importe.

Por otra parte, según el artículo 2º. del Decreto 841 de 1998 los servicios de administración de fondos del Estado del sistema de seguridad social se encuentran excluidos del Impuesto sobre las ventas. En efecto establece la norma citada:

«Servicios de administración de fondos del Estado del sistema de seguridad social. Se exceptúan del impuesto sobre las ventas los servicios de administración prestados al fondo de solidaridad y garantía, al fondo de solidaridad pensional, al fondo de pensiones públicas del nivel nacional, a los fondos de pensiones del nivel territorial y al fondo de riesgos profesionales  
«

**DESCRIPTORES: SERVICIOS EXCLUIDOS. SERVICIOS FINANCIEROS.**

#### **2.4.1 INTERESES POR OPERACIONES DE CREDITO.**

El Impuesto sobre las ventas se genera en la venta de bienes muebles que no se encuentren excluidos así como en la prestación de servicios dentro del territorio nacional salvo los expresamente excluidos (Artículo 420 del Estatuto Tributario).

El artículo 476 del Estatuto Tributario, consagra taxativamente los servicios excluidos del Impuesto sobre las ventas; se exceptúan del impuesto sobre las ventas entre otros los servicios públicos de energía, acueducto y alcantarillado, aseo público, recolección de basuras y gas domiciliario ya sea conducido por tubería o distribuido en cilindros. En el caso del servicio telefónico local, se excluyen del impuesto los primeros doscientos cincuenta (250) impulsos mensuales facturados a los estratos 1 y 2 y el servicio telefónico prestado desde teléfonos públicos.

El numeral 3º del artículo 476 ibidem, excluye del impuesto los intereses sobre operaciones de crédito, siempre y cuando no formen parte de la base gravable señalada en el artículo 447 del mismo ordenamiento, el cual incluye dentro del total de la operación de compraventa de bienes o de prestación de servicios gravados, los gastos directos de financiación ordinaria y extraordinaria o moratoria.

Por lo anterior, la financiación, ya sea ordinaria, extraordinaria o moratoria, no causa impuesto sobre las ventas cuando está directamente ligada con la enajenación de bienes corporales muebles no gravados o con la prestación de servicios excluidos del impuesto sobre las ventas como es el caso específico de los servicios públicos a que se refiere el numeral 4 del artículo 476 del Estatuto Tributario.

**DESCRIPTORES: SERVICIOS EXCLUIDOS. SERVICIOS FINANCIEROS.**

#### **2.4.2. FACTORING**

El Decreto 1107 de 1992 al reglamentar la Ley 6a. de 1992, en el artículo 4o. señala que dentro de los intereses por operaciones de crédito quedan comprendidos los rendimientos financieros provenientes de operaciones de descuento, redescuento, factoring, crédito interbancario y reporto de cartera o inversiones.

Las comisiones que se obtengan por la gestión de estos negocios estarán gravadas con el impuesto sobre las ventas.

De lo anterior se infiere que los rendimientos generados en los contratos de factoring están excluidos del impuesto sobre las ventas pero las comisiones pagadas por la gestión de los mismos no.

**DESCRIPTORES: SERVICIOS EXCLUIDOS. SERVICIOS FINANCIEROS**

#### **2.4.3. CONTRATO DE REPORTO.**

El contrato de reporto es un acuerdo intersubjetivo de voluntades por el cual una persona llamada reportador adquiere de un tercero llamado reportado, títulos valores mediante el pago de un precio, con la obligación de transferirle al reportado en el futuro los mismos títulos valores u otros de idéntica especie, contra el reconocimiento de una suma consistente en el precio originalmente pagado por el reportador más unos intereses. La operación anterior permite al reportador colocar unos recursos financiando la actividad de otra empresa (reportado) que los requiere y recibiendo como contraprestación unos intereses.

En desarrollo del objeto de este contrato se presta un servicio financiero por parte del reportador al reportado, el cual consiste en un negocio de crédito en el que existe una simultánea transferencia entre las partes contratantes (suma de dinero - títulos valores), con la

obligación a cargo de ambas de retransmitirse los objetos propios de su entrega inicial más unos intereses. En consecuencia, los intereses o rendimientos de este tipo de operaciones tampoco se encuentran gravados con el Impuesto sobre las Ventas, por cuanto se entienden comprendidos dentro de la exclusión.

**DESCRIPTORES: SERVICIOS EXCLUIDOS. SERVICIOS PUBLICOS.**

**2.5. LOS SERVICIOS PÚBLICOS DE ENERGÍA, ACUEDUCTO Y ALCANTARILLADO, ASEO PÚBLICO, RECOLECCIÓN DE BASURAS, Y GAS DOMICILIARIO YA SEA CONDUcido POR TUBERÍA O DISTRIBUIDO EN CILINDROS, LOS PRIMEROS DOSCIENTOS CINCUENTA IMPULSOS MENSUALES FACTURADOS A LOS ESTRATOS 1 Y 2 DEL SERVICIO TELEFÓNICO LOCAL Y EL SERVICIO TELEFÓNICO PRESTADO DESDE TELÉFONOS PÚBLICOS. (NUMERAL 4 DEL ARTICULO 476 DEL ESTATUTO TRIBUTARIO)**

El numeral 4 del artículo 476 del Estatuto Tributario exceptúa del impuesto sobre las ventas, algunos de los servicios públicos domiciliarios. Ha de entenderse que el beneficio opera exclusivamente en relación con los de energía, acueducto y alcantarillado, aseo público, recolección de basuras y gas domiciliario, lo mismo que respecto de las actividades complementarias.

Para los efectos de la exclusión, es indispensable tener en cuenta lo dispuesto por la Ley 142 de 1994, que precisa en su artículo 1º: «Esta ley se aplica a los servicios públicos domiciliarios de acueducto, alcantarillado, aseo, energía eléctrica, distribución de gas combustible, telefonía pública básica conmutada y la telefonía local móvil en el sector rural; a las actividades que realicen las personas prestadoras de servicios públicos de que trata el artículo 15 de la presente ley, y las actividades complementarias definidas en el capítulo II del presente título y a los otros servicios previstos en normas especiales de esta ley».

**DESCRIPTORES: SERVICIOS EXCLUIDOS. SERVICIOS PUBLICOS-ENERGIA.**

**2.5.1. SERVICIO DE ENERGÍA**

Conforme con la Ley 142 de 1994 se entiende por servicio de energía el transporte de energía eléctrica desde las redes regionales de transmisión hasta el domicilio del usuario final, incluida su conexión y medición. También se aplicará esta ley a las actividades complementarias de generación, de comercialización, de transformación, interconexión y transmisión.

En consecuencia el servicio de energía y sus actividades complementarias en los términos de la Ley 142 de 1994, se encuentran excluidos del Impuesto sobre las Ventas de conformidad con el numeral 4º. del artículo 476 del Estatuto Tributario.

**DESCRIPTORES: SERVICIOS EXCLUIDOS. SERVICIOS PUBLICOS-ENERGIA.**

**2.5.1.1. SERVICIO DE CALIBRACION DE CONTADORES.**

En lo que hace referencia al servicio de calibración de contadores, para efectos de establecer su tratamiento frente al impuesto sobre las ventas es necesario distinguir diversas situaciones: Si éste es realizado directamente por la empresa prestadora del servicio público como mecanismo de control, para garantizar el funcionamiento y la efectiva prestación del servicio se encuentra excluido del IVA por cuanto no puede considerarse de manera aislada, porque el hacerlo implicaría suponer que la empresa se presta a sí misma un servicio.

Cuando el servicio de revisión y/o calibración de los respectivos contadores, es prestado por un tercero al no estar incluido dentro de la prestación del servicio público, ni constituir actividad complementaria al mismo, estará sometido al gravamen.

**DESCRIPTORES: SERVICIOS EXCLUIDOS. SERVICIOS PUBLICOS-  
ENERGIA. VENTA DE BIENES CORPORALES  
MUEBLES.**

**2.5.1.2. VENTA DE CONTADORES PARA LA  
MEDICION DEL CONSUMO.**

El hecho de que el servicio público domiciliario de energía se encuentre excluido del impuesto sobre las ventas, no implica que los bienes adquiridos por quien lo presta o por el usuario tengan idéntico tratamiento, salvo que expresamente se encuentren excluidos por el artículo 424 y siguientes del Estatuto Tributario.

Los contadores para la medición del consumo por parte de los usuarios de los servicios de energía, no están expresamente excluidos del impuesto sobre las ventas, razón por la cual el tributo se causa en la importación o en su comercialización.

**DESCRIPTORES: SERVICIOS EXCLUIDOS. SERVICIOS PUBLICOS -  
ACUEDUCTO Y ALCANTARILLADO.**

**2.5.2. SERVICIO PÚBLICO DE ACUEDUCTO Y  
ALCANTARILLADO.**

El numeral 14.22 del artículo 14 de la Ley 142 de 1994 define el servicio público domiciliario de acueducto así: «Llamado también servicio público domiciliario de agua potable. Es la distribución municipal de agua apta para el consumo humano, incluida su conexión y medición. También se aplicará esta Ley a las actividades complementarias tales como captación de agua y su procesamiento, tratamiento, almacenamiento, conducción transporte».

Cuando una u otra actividad se realiza por un tercero en desarrollo de un contrato suscrito con la empresa prestadora del servicio, no puede afirmarse que la actividad contratada corresponde a un servicio público domiciliario, pues de lo que se trata es de la realización de una actividad para la empresa prestadora del servicio que se encuentra gravada con el impuesto sobre las ventas.

Aún cuando la actividad o labor contratada se realice con la empresa de servicios públicos, no significa que el servicio asuma el carácter de público, pues el contratista está prestando un servicio a la empresa contratante más no directamente al usuario; por ello deberá causar el respectivo impuesto por este servicio, que en modo alguno podrá ser trasladado a los usuarios, pues éstos no deben asumir bajo ninguna circunstancia la carencia de medios por parte de la empresa comprometida para la debida prestación del respectivo servicio.

**DESCRIPTORES: SERVICIOS EXCLUIDOS. SERVICIOS PUBLICOS-  
ACUEDUCTO Y ALCANTARILLADO. VENTA  
DE BIENES CORPORALES MUEBLES.**

**2.5.2.1. VENTA DE MEDIDORES**

En lo que respecta a la venta de medidores para agua, los mismos se encuentran sujetos al impuesto sobre las ventas a la tarifa general en consideración a que el artículo 424 del Estatuto Tributario, así como las demás normas que regulan la materia no consagran en forma expresa su exclusión del gravamen.

Que el bien en referencia tenga relación directa con servicios excluidos del impuesto sobre las ventas no significa que la exclusión cubra los artículos involucrados en la prestación de dichos servicios, pues al ser la exclusión de carácter eminentemente restrictivo no es posible conceder exenciones por vía de interpretación.

**DESCRIPTORES: SERVICIOS EXCLUIDOS. SERVICIOS PUBLICOS- ASEO.**

**2.5.3. SERVICIO PÚBLICO DE ASEO Y RECOLECCION DE  
BASURAS.**

El artículo 476 señala en forma taxativa cuáles servicios se encuentran exceptuados del impuesto sobre las ventas; y dentro de estos hace referencia en el numeral 4º. a los servicios públicos de acueducto y alcantarillado, aseo público, y recolección de basuras.

El aseo público se encuentra definido por el numeral 14.24 del artículo 14 de la Ley 142 de 1994 modificado por la Ley 632 de 2000 como el servicio de recolección municipal de residuos, principalmente sólidos, y sus actividades complementarias de transporte, tratamiento, aprovechamiento y disposición final de tales residuos.

Igualmente incluye, entre otras, las actividades complementarias de corte de césped y poda de árboles ubicados en las vías y áreas públicas, de lavado de estas áreas, transferencia, tratamiento y aprovechamiento.

El servicio de recolección, transporte e incineración de desechos de las entidades de salud, prestado por las entidades públicas o privadas a que se refiere el artículo 15 de la Ley 142 de 1994, se considera como aseo público y por consiguiente igualmente está excluido del impuesto sobre las ventas.

De manera que los servicios públicos referidos en el numeral 4 del artículo 476 del Estatuto Tributario, entre ellos el aseo público y la recolección de basuras, no causan IVA.

Las actividades de reciclaje de desechos, su procesamiento y recuperación, constituyen actividades diferentes de las de recolección de basuras y aseo público u otros servicios de aseo, por lo que se encuentran sometidas al Impuesto sobre las Ventas. Por lo tanto, si una misma empresa presta todos estos servicios, estará prestando simultáneamente servicios excluidos y gravados con el IVA, debiendo llevar cuentas separadas de estas actividades y cumplir con las obligaciones derivadas de su condición de responsable del Impuesto.

**DESCRIPTORES: SERVICIOS EXCLUIDOS. SERVICIOS PUBLICOS - GAS  
DOMICILIARIO.**

**2.5.4. SERVICIO PÚBLICO DE GAS DOMICILIARIO BIEN SEA  
CONDUCIDO POR TUBERÍA O DISTRIBUIDO EN  
CILINDROS.**

El numeral 14.28 del artículo 14 de la Ley 142 de 1994 define el Servicio público domiciliario de gas combustible como «es el conjunto de actividades ordenadas a la distribución de gas combustible, por tubería u otro medio, desde un sitio de acopio de grandes volúmenes o desde un gasoducto central hasta la instalación de un consumidor final, incluyendo su conexión y medición. También se aplica esta ley a las actividades complementarias de comercialización desde la producción y transporte de gas por un gasoducto principal, o por otros medios desde el sitio de generación hasta aquel en donde se conecte a una red secundaria».

Los servicios prestados por contratistas a la empresa de servicios para la impresión de facturas por el consumo como el reparto de éstas, así exista la obligación para las empresas de ponerlas en conocimiento de los usuarios, al no estar dichos servicios excluidos expresamente por el artículo 476 del Estatuto Tributario, se encuentran gravados con el Impuesto sobre las Ventas, en virtud de lo cual, estos al ser responsables del impuesto deben facturarlos a la empresa de servicios públicos.

**DESCRIPTORES: SERVICIOS EXCLUIDOS. SERVICIO DE TELEFONO.**

**2.5.5. SERVICIO DE TELEFONÍA.**

Están excluidos del impuesto sobre las ventas los primeros 250 impulsos mensuales facturados a los estratos 1 y 2 del servicio telefónico local y la telefonía local prestada desde teléfonos públicos.

El artículo 19 del Decreto 380 de 1996 establece: «Para efectos de lo previsto en el numeral 4º del artículo 476 del Estatuto Tributario, la exclusión del impuesto sobre las ventas en el servicio prestado desde teléfonos públicos, sólo es aplicable al servicio telefónico local. En

consecuencia, el servicio telefónico de larga distancia, nacional o internacional prestado en el país desde teléfonos públicos está sometido al impuesto».

Los servicios prestados por contratistas a la empresa de servicios para la impresión de facturas por el consumo como el reparto de éstas, así exista la obligación para las empresas de ponerlas en conocimiento de los usuarios, al no estar dichos servicios excluidos expresamente por el artículo 476 del Estatuto Tributario, se encuentran gravados con el Impuesto sobre las Ventas, en virtud de lo cual, estos al ser responsables del impuesto deben facturarlos a la empresa de servicios públicos.

**DESCRIPTOR:**           **SERVICIO EXCLUIDO DE ARRENDAMIENTO DE INMUEBLES.**

**2.6. EL SERVICIO DE ARRENDAMIENTO DE INMUEBLES PARA VIVIENDA Y EL ARRENDAMIENTO DE ESPACIOS PARA EXPOSICIONES, Y MUESTRAS ARTESANALES NACIONALES INCLUIDOS LOS EVENTOS DEPORTIVOS Y CULTURALES.**

No se causa el impuesto sobre las ventas cuando se trate de arrendamiento de bienes inmuebles que se dediquen exclusivamente para vivienda, el arrendamiento de espacios para exposiciones y muestras artesanales nacionales incluidos los eventos artísticos y culturales, de conformidad con lo señalado en el artículo 476 numeral 5 del Estatuto Tributario.

A partir de la vigencia de la Ley 788 de 2002, de manera general se encuentra gravado con el Impuesto sobre las ventas a la tarifa del 7%, a cargo de quien recibe el servicio, es decir, del arrendatario, el servicio de arrendamiento de bienes inmuebles que se destinen a actividades distintas de la de vivienda, presentación de exposiciones, eventos artísticos o culturales o para muestras artesanales nacionales

Teniendo en cuenta que la exclusión antes de la Ley 788 de 2002 cobijaba las ferias, la ley en comento no las señala en forma expresa como excluidas del impuesto ni con una tarifa diferencial, razón por la cual a partir del 1 de enero de 2003 el arrendamiento de espacios para ferias se encuentra gravado a la tarifa general del dieciséis por ciento (16%) y si se arriendan los diferentes espacios para la exhibición de mercancías o artículos con el fin de ser comercializados, se causa también el impuesto sobre las ventas a la tarifa general.

De acuerdo con el sentido natural y obvio de las palabras, la feria conlleva la exposición de productos o servicios con el fin de ser comercializados, en tanto que el arrendamiento de espacios para exposiciones solo se refiere a la exhibición de productos sin la comercialización, caso en el cual se encuentra excluido del impuesto sobre las ventas.

La Ley 98 de 1993 en el artículo 14 en forma expresa señala que la Feria del Libro es un evento de carácter cultural. En relación con los de más eventos relacionados con la exhibición de libros, se anota que la exclusión del IVA sobre el arrendamiento de espacios para eventos culturales aplica siempre que los mismos se realicen en forma ocasional y exclusiva para dicho efecto.

**DESCRIPTORES:**       **SERVICIOS EXCLUIDOS. SERVICIOS DE EDUCACION.**

**2.7. LOS SERVICIOS DE EDUCACION PRESTADOS POR ESTABLECIMIENTOS DE EDUCACION PREESCOLAR, PRIMARIA, MEDIA E INTERMEDIA, SUPERIOR Y ESPECIAL NO FORMAL, RECONOCIDOS COMO TALES POR EL GOBIERNO, LOS SERVICIOS DE EDUCACION PRESTADOS POR PERSONAS NATURALES A DICHOS ESTABLECIMIENTOS, Y LOS SERVICIOS DE RESTAURANTE, CAFETERÍA Y TRANSPORTE, PRESTADOS POR ESTOS ESTABLECIMIENTOS DE EDUCACION Y LOS QUE SE PRESTEN EN DESARROLLO DE LAS LEYES 30 DE 1992 Y 115 DE 1994 (NUMERAL 6º. DEL ARTICULO 476 DEL ESTATUTO TRIBUTARIO).**

El numeral 6o. del artículo 476 del Estatuto Tributario señala como excluidos del impuesto sobre las ventas, los servicios de educación prestados por establecimientos de educación preescolar, primaria, media e intermedia, superior y especial o no formal, reconocidos como tales por el Gobierno, y los servicios de educación prestados por personas naturales a dichos establecimientos. Igualmente se consideran como excluidos los servicios de restaurante, cafetería y transporte y los que se presten en desarrollo de las Leyes 30 de 1992 y 115 de 1994, por dichos establecimientos de educación .

De la norma transcrita se infiere que para acceder al beneficio de la exclusión, es requisito esencial que los establecimientos que prestan los servicios de educación se encuentren debidamente autorizados por el gobierno.

El Decreto 114 de 1996 por el cual se reglamenta la creación, organización y funcionamiento de programas e instituciones de educación no formal, señala en su artículo 15 que las instituciones educativas estatales y privadas que pretenden ofrecer el servicio educativo no formal deberán «obtener autorización oficial para la prestación del servicio educativo no formal».

Por lo anterior, se concluye que para que los servicios de educación no formal se consideren excluidos del impuesto sobre las ventas es necesario que los establecimientos que los prestan tengan el reconocimiento del gobierno. En caso contrario, los servicios se encuentran sujetos al gravamen por ausencia del elemento esencial requerido para acceder al beneficio tributario.

**DESCRIPTORES:       SERVICIOS EXCLUIDOS. SERVICIOS DE EDUCACION.**

**2.7.1.       SERVICIO DE RESTAURANTE PRESTADO POR TERCEROS**

«Los servicios de educación prestados por establecimientos de educación preescolar, primaria, media e intermedia, superior y especial o no formal, reconocidos como tales por el Gobierno, y los servicios de educación prestados por personas naturales a dichos establecimientos. Están excluidos igualmente los siguientes servicios prestados por los establecimientos de educación a que se refiere el presente numeral: restaurante, cafetería y transporte, así como los que se presten en desarrollo de las leyes 30 de 1992 y 115 de 1994.»

De acuerdo con esta disposición, debe entenderse que el servicio de restaurante prestado por establecimientos de educación de carácter particular o público, se encuentra excluido del gravamen, siempre y cuando sea prestado por establecimientos de educación debidamente reconocidos por el Gobierno Nacional toda vez que la norma no hace distinción alguna.

Si el servicio se presta por terceros, aunque sea a favor del alumnado de un establecimiento de educación, constituye servicio sujeto al Impuesto sobre las Ventas.

En lo referente al servicio de alimentación contratados con recursos públicos y destinados al sistema penitenciario, de asistencia social y de escuelas de educación pública, se encuentran excluidos del impuesto sobre las ventas de conformidad con lo señalado en el numeral 19 del artículo 476 del Estatuto Tributario.

**DESCRIPTORES:       SERVICIOS EXCLUIDOS. SERVICIOS VINCULADOS       CON LA SEGURIDAD SOCIAL.**

**2.8.       SERVICIOS VINCULADOS CON LA SEGURIDAD SOCIAL.**

Son servicios vinculados con la seguridad social conforme con el artículo 1º. del Decreto 841 de 1998, modificado por el Decreto 2577 de 1999, los siguientes:

- A. Los servicios que presten o contraten las administradoras del régimen subsidiado y entidades promotoras de salud cuando tengan por objeto directo efectuar:



- 1- Las prestaciones propias del Plan Obligatorio de Salud a las personas afiliadas al sistema de seguridad social en salud tanto del régimen contributivo como del subsidiado.
  - 2- Las prestaciones propias de los planes complementarios de salud suscritos por los afiliados del Sistema General de Salud.
  - 3- Las prestaciones propias de los planes complementarios de salud de que tratan el inciso segundo y tercero del artículo 236 de la Ley 100 de 1993.
  - 4- La atención de salud derivada o requerida en eventos de accidentes de trabajo y enfermedad profesional.
  - 5- La prevención o promoción a que se refiere el artículo 222 de la Ley 100 de 1993 que sea financiada con el porcentaje fijado por el Consejo de Seguridad Social en Salud.
- B. Los servicios prestados por las entidades autorizadas por el Ministerio de Salud para ejecutar las acciones colectivas e individuales del plan de Atención Básica en Salud, al cual hace referencia el artículo 165 de la Ley 100 de 1993, definido por el Ministerio de Salud en los términos de dicha Ley, y en desarrollo de los contratos de prestación de servicios celebrados por las entidades estatales encargadas de la ejecución de dicho plan.
- C. Los servicios prestados por las Instituciones prestadoras de Salud y las Empresas Sociales del Estado a la población pobre y vulnerable, que temporalmente participa en el Sistema de Seguridad Social en salud como población vinculada de conformidad con el artículo 157 de la Ley 100 de 1993.
- D. Los servicios prestados por las administradoras dentro del régimen de ahorro individual con solidaridad y de prima media con prestación definida.
- E. Los servicios prestados por las administradoras del régimen de riesgos profesionales que tengan por objeto directo cumplir las obligaciones que corresponden de acuerdo con dicho régimen.
- F. Los servicios de seguros y reaseguros que prestan las compañías de seguros para invalidez y sobrevivientes contemplados dentro del régimen de ahorro individual con solidaridad, riesgos profesionales y demás prestaciones del Sistema General de Seguridad Social.
- G. Los servicios prestados por entidades de salud para atender accidentes de tránsito y eventos catastróficos.

Así mismo, de conformidad con lo previsto en el numeral 16 del artículo 476 del Estatuto Tributario, están exceptuadas del impuesto sobre las ventas las comisiones de intermediación por la colocación y renovación de planes del Sistema de Seguridad Social en pensiones, salud y riesgos profesionales previstos en la Ley 100 de 1993.

Según el artículo 152 de la Ley 100 de 1993 constituye objetivo del Sistema General de Seguridad Social en Salud regular el servicio público esencial en salud y crear condiciones de acceso de toda la población al servicio en todos los niveles de atención. De igual manera el artículo 162 del mismo texto legal relativo al Plan Obligatorio de Salud establece que éste permitirá entre otros, «...la prevención, diagnóstico, tratamiento y rehabilitación para todas las patologías, según la intensidad de uso y los niveles de atención y complejidad que se definan...»

Para efectos de la exclusión, el Decreto 814 de 1998 hace mención tanto a los servicios que presten como a los que contraten las administradoras del régimen subsidiado y entidades promotoras de salud que tengan como fin último la prestación de los servicios propios de los Planes Obligatorios de Salud, planes complementarios de salud y demás previstos en la Ley.

Por tal razón si en algunas oportunidades se hace necesario para la efectiva prestación del servicio, que las Entidades promotoras de Salud (E.P.S) o las Administradoras del Régimen Subsidiado en Salud (A.R.S) trasladen a sus afiliados a lugares distintos de su domicilio (y por consiguiente les brinden el alojamiento, alimentación, transporte) con el fin de que reciban consulta o tratamiento médico especializado, es factible considerar el servicio de albergue ofrecido a las Entidades Promotoras de salud y a las Administradoras de Régimen Subsidiado de Salud para sus afiliados prestado por empresas particulares, dentro de la integralidad de los planes de salud del Sistema General de Seguridad Social en salud y por ende excluido del impuesto sobre las ventas.

**DESCRIPTORES: SERVICIOS EXCLUIDOS. BOLETAS DE ENTRADA A ESPECTACULOS. SERVICIOS GRAVADOS.**

**2.9. LAS BOLETAS DE ENTRADA A CINE, A LOS EVENTOS DEPORTIVOS, CULTURALES, INCLUIDOS LOS MUSICALES Y DE RECREACION FAMILIAR, Y LOS ESPECTACULOS DE TOROS, HÍPICOS Y CANINOS (NUMERAL 11 DEL ARTICULO 476 DEL ESTATUTO TRIBUTARIO).**

Únicamente gozan de la exclusión del impuesto sobre las ventas, las boletas de entrada al cine, a los eventos deportivos, culturales, incluidos los musicales y de recreación familiar, entendidos éstos como presentaciones, torneos públicos, competencias en que hay que pagar boletas para entrar a disfrutar del espectáculo. También están excluidas del impuesto, las boletas de entrada a los espectáculos de toros, hípicas y caninos.

La exclusión está referida a la boleta de entrada a estos espectáculos, por lo que entonces si adicionalmente se prestan servicios diversos o se enajenan bienes habrá de determinarse si son o no gravados con el tributo.

Los honorarios o sumas cobradas por los artistas a los empresarios que ofrecen el espectáculo, se encuentran gravados con el impuesto sobre las ventas, teniendo en cuenta que los mismos surgen de contratos en los que se configura la noción de servicio que para efectos del gravamen define el artículo 1º. del Decreto 1372 de 1992.

En consecuencia, las actividades ordinarias de los sitios en que se den clases de natación, patinaje, fútbol, teatro, y cualquier clase de actividad deportiva o cultural, constituyen servicios gravados con el impuesto. Igualmente está gravado con el Impuesto sobre las Ventas el ingreso a tales sitios, si es objeto de cobro por carné, suscripción, boletas u otra modalidad de pago para tener derecho al acceso.

La exclusión del Impuesto sobre las Ventas no puede hacerse extensiva a clubes sociales, cuyos servicios se encuentran gravados a pesar de que ellos, entre sus objetivos comprendan la recreación familiar, sobre todo pago que reciban de sus afiliados o de terceros, por cualquier concepto que constituya ingreso en razón de su actividad conforme con lo dispuesto por el artículo 460 del Estatuto Tributario.

Por último, las matrículas, pensiones y similares que se paguen a las instituciones de formación y práctica deportiva se encuentran gravadas con dicho impuesto. La Ley 123 de 1994 no solo ordenó la exclusión del IVA a las boletas de entrada a los eventos deportivos sino también sobre las matrículas, pensiones y similares que se paguen a las instituciones de formación y práctica deportiva. Pero dicha ley fue derogada expresamente por la Ley 223 de 1995, quedando vigente solo lo establecido en el numeral 11 del artículo 476 del Estatuto Tributario.

**DESCRIPTORES: SERVICIOS EXCLUIDOS. SERVICIOS DESTINADOS A LA ADECUACION DE TIERRAS Y LA PRODUCCION AGROPECUARIA.**

**2.10. LOS SERVICIOS SEÑALADOS EN EL NUMERAL 12 DEL ARTICULO 476 DEL ESTATUTO TRIBUTARIO SIEMPRE QUE SE DESTINEN A LA ADECUACION DE TIERRAS, A LA PRODUCCION AGROPECUARIA Y PESQUERA Y A LA COMERCIALIZACION DE LOS RESPECTIVOS PRODUCTOS.**

Se encuentran excluidos del impuesto sobre las ventas los siguientes servicios, cuando sean destinados exclusivamente a la adecuación de tierras, a la producción agropecuaria y pesquera y a la comercialización de los respectivos productos, a saber:

- a. El riego de terrenos dedicados a la explotación agropecuaria.
- b. El diseño de sistemas de riego, su instalación, construcción, operación, administración y conservación.
- c. La construcción de reservorios para la actividad agropecuaria.

- d. La preparación y limpieza de terrenos de siembra.
- e. El control de plagas, enfermedades y malezas, incluida la fumigación aérea y terrestre de sembradíos.
- f. El corte y la recolección mecanizada de productos agropecuarios.
- g. El desmote de algodón, la trilla y el secamiento de productos agrícolas.
- h. La selección, clasificación y el empaque de productos agropecuarios sin procesamiento industrial.
- i. La asistencia técnica en el sector agropecuario.
- j. La captura, procesamiento y comercialización de productos pesqueros.
- k. El pesaje y el alquiler de corrales en ferias de ganado mayor y menor.
- l. La siembra.
- m. La construcción de drenajes para la agricultura.
- n. La construcción de estanques para la piscicultura.
- o. Los programas de sanidad animal.
- p. La perforación de pozos profundos para la extracción de agua.

Para que opere el beneficio de la exclusión, los usuarios de los servicios excluidos por el presente numeral deberán expedir una certificación a quien preste el servicio, en la que conste la destinación, el valor y el nombre e identificación del mismo. Quien preste el servicio deberá conservar dicha certificación durante cinco años contados a partir del 1º. de enero del año siguiente al de su expedición, la cual servirá como soporte para la exclusión del IVA en dichos servicios.

**DESCRIPTORES:      SERVICIOS EXCLUIDOS. SERVICIOS DESTINADOS      A LA  
ADECUACION DE TIERRAS Y LA      PRODUCCION  
AGROPECUARIA.**

**2.10.1.      RIEGO DE TERRENOS DEDICADOS A LA  
EXPLOTACION AGROPECUARIA.**

Conforme con los literales a) y b) del numeral 12 del artículo 476 del Estatuto Tributario, se encuentran excluidos del IVA los servicios que tienen por objeto el riego de terrenos dedicados a la explotación agropecuaria, así como el diseño de sistemas de riego, su instalación, construcción, operación, administración y conservación, siempre que los mismos se destinen a la adecuación de tierras, a la producción agropecuaria y pesquera y a la comercialización de los respectivos productos, que difieren sustancialmente del servicio de mantenimiento de motobombas de un distrito de riego. Luego, el servicio de mantenimiento de motobombas independientemente de la destinación que se de a las mismas, se encuentra sujeto al impuesto sobre las ventas.

**DESCRIPTORES:      SERVICIOS EXCLUIDOS. SERVICIOS DESTINADOS      A LA  
ADECUACION DE TIERRAS Y LA      PRODUCCION  
AGROPECUARIA.**

**2.10.2.      CONTROL DE PLAGAS, ENFERMEDADES Y  
MALEZAS, INCLUIDA LA FUMIGACION AÉREA.**

El control de plagas, enfermedades y malezas, incluida la fumigación aérea y terrestre está excluida del impuesto sobre las ventas cuando esté encaminada a la adecuación de tierras y a la producción agropecuaria y pesquera, es decir, a actividades productivas agropecuarias, fines que no se pueden predicar respecto de eventos diferentes, como la prevención o extinción de incendios forestales.

Tales servicios, prestados por vía aérea o terrestre, para combatir esos incendios forestales, no encajan dentro del servicio cobijado por el beneficio fiscal, toda vez que no persiguen la finalidad prevista en esta disposición.

Por otra parte se entiende por fumigar, según el Diccionario de la Real Academia Española: «Desinfectar por medio de humo, gas o vapores o polvos adecuados. combatir por estos

medios, o valiéndose de polvos en suspensión, las plagas de insectos y otros organismos nocivos.»

En consecuencia, todo servicio que no concuerde con la definición de «fumigar» y que no tenga como objetivo específico «la adecuación de tierras y la producción agropecuaria y pesquera» no puede considerarse excluido del Impuesto sobre las Ventas y en consecuencia, se encontrará gravado con este impuesto.

Tampoco se encuentra excluido el servicio de fumigación doméstico, entendido por tal el que se realiza con la finalidad de controlar las plagas en sitios de habitación humana.

**DESCRIPTORES: SERVICIOS EXCLUIDOS. SERVICIOS DESTINADOS A LA  
ADECUACION DE TIERRAS Y LA PRODUCCION  
AGROPECUARIA.**

**2.10.3. CORTE Y RECOLECCION MECANIZADA DE  
PRODUCTOS AGROPECUARIOS.**

El corte, y la recolección mecanizada de productos agropecuarios está excluido del IVA siempre que se destinen a la adecuación de tierra, a la producción agropecuaria y a la comercialización de los respectivos productos.

**DESCRIPTORES: SERVICIOS EXCLUIDOS. SERVICIOS DESTINADOS A LA  
ADECUACION DE TIERRAS Y LA PRODUCCION  
AGROPECUARIA.**

**2.10.4. SERVICIOS DE TRILLA Y SECAMIENTO DE  
PRODUCTOS AGRÍCOLAS.**

El literal g) del numeral 12 del artículo 476 del Estatuto Tributario señala expresamente como exceptuados del IVA los servicios de trilla y secamiento de productos agrícolas que se destinan a la comercialización.

De donde se colige que así se exporten o se comercialicen en el territorio nacional los productos agrícolas objeto del servicio de trilla o secado, el servicio es excluido porque expresamente lo consagra la Ley como tal.

**DESCRIPTORES: SERVICIOS EXCLUIDOS. SERVICIOS DESTINADOS A LA  
ADECUACION DE TIERRAS Y LA PRODUCCION  
AGROPECUARIA.**

**2.10.5. SELECCION, CLASIFICACION Y EMPAQUE DE  
PRODUCTOS AGROPECUARIOS SIN  
PROCESAMIENTO INDUSTRIAL.**

El literal h) del numeral 12 del artículo 476 del Estatuto Tributario determina que el servicio de selección, clasificación y empaque de productos agropecuarios sin procesamiento industrial, está excluido del impuesto sobre las ventas siempre que tales servicios se destinen a la adecuación de tierras, a la producción agropecuaria y pesquera y a la comercialización de los respectivos productos. Siendo importante destacar que es esencial para la exclusión del impuesto el que los productos agropecuarios no estén sometidos a procesamiento industrial.

La norma no condiciona la exclusión del servicio a que el procesamiento se realice en desarrollo de éste, es decir que durante el empaque, se produzca la transformación industrial del producto, lo determinante para la exclusión es que los productos empacados no hayan sido obtenidos o sometidos previamente a un proceso industrial. Si los productos no cumplen dicha condición, el servicio aludido estará gravado con el impuesto sobre las ventas.

En conclusión, si el empaque se realiza sobre productos que con anterioridad han sido objeto de procesamiento industrial, estará gravado con el impuesto sobre las ventas a la tarifa general. En este contexto, los agroquímicos no pueden considerarse como productos agropecuarios sin procesamiento industrial, por tanto el servicio de empaque de estos productos se encuentra sometido al Impuesto sobre las Ventas.

En este contexto, y como quiera que el arroz es considerado un producto agropecuario, habrá entonces de concluirse que opera la mencionada exclusión, siempre y cuando no haya sido objeto de procesamiento industrial.

**DESCRIPTORES: SERVICIOS EXCLUIDOS - SERVICIOS DE ASISTENCIA TÉCNICA**

**2.10.6 . LOS SERVICIOS DE ANALISIS DE SUELOS, FOLIAR Y DE AGUAS, COMO SERVICIOS DE ASISTENCIA TECNICA AGROPECUARIA, SE ENCUENTRAN EXCLUIDOS DEL IMPUESTO SOBRE LAS VENTAS.**

El numeral 12 del artículo 476 del Estatuto Tributario dispone que entre los servicios excluidos del impuesto sobre las ventas por estar destinados a la adecuación de tierras, a la producción agropecuaria y pesquera y a la comercialización de los respectivos productos, se encuentra « la asistencia técnica en el sector agropecuario».

La Ley 607 de 2000, «Por medio de la cual se modifica la creación, funcionamiento y operación de las unidades municipales de asistencia técnica agropecuaria, Umata, y se reglamenta la asistencia técnica directa rural en consonancia con el sistema nacional de ciencia y tecnología», en su artículo 3o. dispone: « El servicio de asistencia técnica directa rural comprende la atención regular y continua a los productores agrícolas, pecuarios, forestales y pesqueros, en la asesoría de los siguientes asuntos: en la aptitud de los suelos, en la selección del tipo de actividad a desarrollar y en la planificación de las explotaciones; en la aplicación y uso de tecnologías y recursos adecuados a la naturaleza de la actividad productiva; ...».

Con anterioridad, el artículo 2 del Decreto 2123 de 1975 había señalado: «Entiéndese por asistencia técnica la asesoría dada mediante un contrato de prestación de servicios incorporales, para la utilización de conocimientos tecnológicos aplicados por medio del ejercicio de un arte o técnica.

Dicha asistencia comprende también el adiestramiento de personas para la aplicación de los expresados conocimientos.»

Ante la disposición transcrita de la Ley 607 de 2000, referida solo al sector agropecuario, forestal y pesquero, se infiere claramente que las actividades que comprenden los servicios de análisis de suelos, foliares y de aguas para el sector agropecuario, se enmarcan en el concepto legal de asistencia técnica directa rural. En consecuencia, los mismos servicios se encuentran excluidos del impuesto sobre las ventas.

**DESCRIPTORES: SERVICIOS EXCLUIDOS. SERVICIOS FUNERARIOS.**

**2.11. LOS SERVICIOS FUNERARIOS, LOS DE CREMACION, INHUMACION Y EXHUMACION DE CADAVERES, ALQUILER Y MANTENIMIENTO DE TUMBAS Y MAUSOLEOS. (NUMERAL 14 DEL ARTÍCULO 476 DEL ESTATUTO TRIBUTARIO)**

Conforme con lo dispuesto por el artículo 476 numeral 14 del Estatuto Tributario, se encuentran excluidos del impuesto sobre las ventas los servicios funerarios, los de cremación, inhumación y exhumación de cadáveres, alquiler y mantenimiento de tumbas y mausoleos.

Dentro de la exclusión no se encuentran comprendidos los avisos funerarios de prensa contratados a través de las funerarias y, en general otras actividades desarrolladas por funerarias como los coros funerarios y la elaboración de carteles y avisos funerarios.

Si en la prestación de los servicios funerarios se venden bienes gravados con el impuesto sobre las ventas, como cofres, cajas fúnebres, mortajas, etc., se genera el impuesto, debiendo cumplirse las obligaciones propias de los responsables.

Sin embargo, en relación con la impresión de bonos y sufragios, es necesario diferenciar la producción y venta exclusiva del cuadernillo o la impresión de los bonos y sufragios, como elementos materiales, que generan el impuesto sobre las ventas, del servicio religioso incorporado.

En efecto, tratándose de servicios relativos al culto, se ha considerado que no se hallan sujetos al impuesto sobre las ventas, en concordancia con la Ley 20 de 1974, que aprueba el Concordato entre la República de Colombia y la Santa Sede, la cual constituye una regulación normativa construida sobre bases de reciproca deferencia y mutuo respeto en las relaciones de la Iglesia Católica y el Estado. La misma consideración es válida respecto de otros cultos religiosos en virtud de la Ley sobre Libertad Religiosa

**DESCRIPTORES: SERVICIOS EXCLUIDOS. COMISIONES POR USO DE TARJETAS.**

**2.12. LAS COMISIONES PERCIBIDAS POR LA UTILIZACION DE TARJETAS CRÉDITO Y DÉBITO. (NUMERAL 17 DEL ARTICULO 476 DEL ESTATUTO TRIBUTARIO)**

En virtud del numeral 17 del artículo 476 del Estatuto Tributario, se encuentran excluidas del Impuesto sobre las ventas las comisiones por utilización de las tarjetas débito y crédito.

Por consiguiente no están amparadas con el beneficio de exclusión las comisiones que se originen por el alquiler o utilización de los cajeros electrónicos como dispositivos que son para el uso de tarjetas débito y crédito, toda vez que en dicha relación no intervienen los usuarios de las tarjetas, sino las entidades financieras; (bancos) y los dueños de los cajeros electrónicos.

**DESCRIPTORES: SERVICIOS EXCLUIDOS - CUOTAS DE AFILIACION Y SOSTENIMIENTO.**

**2.13. CUOTAS DE AFILIACION Y SOSTENIMIENTO**

El artículo 7 del Decreto 1372 de 1992 establece que para efectos del impuesto sobre las ventas, se entienden como aportes de capital, no sometidos al impuesto sobre las ventas, las cuotas de afiliación y sostenimiento, de los sindicatos, de las asociaciones gremiales, de las asociaciones de exalumnos, de padres de familia, de profesionales, políticas y religiosas, de organizaciones de alcohólicos anónimos y/o drogadictos, de las juntas de defensa civil, de las sociedades de mejoras públicas, así como las cuotas de administración fijadas por las juntas de copropietarios administradoras de edificios organizados en propiedad horizontal o de condominios.

No obstante si las entidades mencionadas llegan a prestar un servicio gravado o a realizar cualquiera otro hecho generador del impuesto sobre las ventas, se hacen responsables de dicho gravamen., con la salvedad de lo previsto para las personas jurídicas originadas en la propiedad horizontal según la Ley 675 de 2000.

**DESCRIPTORES: SERVICIOS EXCLUIDOS. SERVICIOS LABORALES.**

**2.14. LOS INGRESOS LABORALES, LA CONTRAPRESTACION DEL SOCIO INDUSTRIAL Y LOS HONORARIOS DE LOS MIEMBROS DE JUNTAS DIRECTIVAS.**

El artículo 5º del Decreto 1372 de 1992 estipula:

«Los ingresos laborales, la contraprestación del socio industrial y los honorarios de los miembros de juntas directivas, no están sometidos al impuesto sobre las ventas.

Por otra parte, «Los órganos sociales de una compañía mercantil están conformados por el gerente o representante legal (ejecución y gestión externa) la junta directiva (administración), la junta de socios o asamblea general de accionistas (de dirección) y el revisor fiscal (de fiscalización)». (Supersociedades, Circular Externa 11, julio 22/97).

Según el artículo 436 del Código de Comercio, «Los principales y suplentes de las Juntas Directivas de Empresas serán elegidos por la Asamblea General, para periodos determinados y por cuociente electoral, sin perjuicio de que puedan ser reelegidos o removidos libremente por la misma asamblea».

La misma Asamblea o Junta de Socios tiene entre sus funciones, hacer la elección de los miembros de la Junta Directiva y fijar las asignaciones de las personas elegidas, esto es, determinar el monto de sus honorarios y la periodicidad o circunstancias en que los devenguen (Artículo 187 del Código de Comercio).

Son estos honorarios como contraprestación por los servicios que prestan en su condición de miembros de las juntas directivas de las Empresas, los que son objeto de la exclusión del impuesto en el artículo 5 del Decreto 1372 de 1.992.

En consecuencia y considerando que las exclusiones en materia tributaria son de interpretación restrictiva, la exclusión en comento debe entenderse referida únicamente a los honorarios percibidos por los servicios que se prestan en calidad de miembro de Juntas Directivas de empresas, elegidos por la Asamblea General.

**DESCRIPTORES: SERVICIOS EXCLUIDOS. TASAS Y CONTRIBUCIONES.**

**2.15. LAS TASAS Y CONTRIBUCIONES.**

De conformidad con el numeral 4o. del artículo 32 de la Ley 80 de 1993 son contratos de concesión « los que celebran las entidades estatales con el objeto de otorgar a una persona llamada concesionario la prestación, operación, explotación, organización o gestión, total o parcial, de un servicio público o la construcción, explotación o conservación, total o parcial, de una obra o bien destinados al servicio público, así como todas aquellas actividades necesarias para la adecuada prestación o funcionamiento de la obra o servicio por cuenta y riesgo del concesionario bajo la vigilancia y control de la entidad concedente, a cambio de una remuneración que puede consistir en derechos, tarifas, tasas, valorización o en la participación que se le otorgue en la explotación del bien, o en una suma periódica, única o porcentual, y en general, en cualquier otra modalidad de contraprestación que las partes acuerden.»

En la definición transcrita se observa que el particular, en virtud del contrato de concesión con una entidad estatal se encuentra frente a varias posibilidades, a saber:

1. La del que asume la construcción y mantenimiento de una obra pública
2. La del que asume la gestión de un servicio público que corresponde al Estado, relevando a éste de dicha carga.
3. La del particular que obtiene una autorización para explotar un bien de uso público.

En cualquiera de los casos citados el concesionario - particular- recibe una remuneración, la cual puede consistir en derechos, tasas, valorizaciones, participaciones que se le otorguen por la explotación del bien o por cualquier clase de prestación que acuerden las partes.

La citada remuneración en general se denominará tasa cuando se trate de un servicio y peaje cuando se trate de la construcción de una vía pública. Al respecto el artículo 30 de la Ley 105 de 1993, prevé que la Nación, los Departamentos, los Distritos y los Municipios, en sus respectivos perímetros, podrán otorgar concesiones a particulares para la construcción, conservación y rehabilitación de los proyectos de infraestructura vial. Para la recuperación de la inversión, el Estado podrá establecer peajes.

Al respecto el Consejo de Estado se expresó en los siguientes términos: «En la concesión se originan para el concesionario ciertos derechos que emanan directamente del contrato, que son de carácter patrimonial o relacionados con su condición de concesionario, derechos que compensan las cargas que asume y son factor determinante en el equilibrio financiero del convenio. Pero por el hecho de la concesión el servicio no pierde la calidad de público para convertirse en mero negocio privado, ni la administración queda eximida de sus responsabilidades o limitada en sus poderes legales para asegurar el funcionamiento del

servicio en consonancia con el interés general' (C. de E. Consulta. Sentencia 561 de Marzo 11 de 1972.

Las tasas, contribuciones y peajes son tributos , que el Estado en ejercicio de su poder de imposición exige, es decir, tienen la naturaleza de ingresos tributarios. El hecho de que el servicio u obra se preste o realice a través de una concesión no lo desnaturaliza, sólo que en este caso el Estado se vale de la extensión, que para la realización de obras o funciones propias le permite la ley realizar por medio del particular.

De acuerdo con lo previsto en el artículo 10 del Decreto 1372 de 1992, tratándose de tasas, peajes y contribuciones, que se perciben por el Estado o por las entidades de derecho público, directamente o a través de concesiones, no están sometidas al impuesto sobre las ventas

La norma en comento reglamenta la exclusión del IVA cuando el Estado percibe ingresos por prestar un servicio público o por permitir el uso de una obra pública. Es decir estos hechos u operaciones, cuando son realizados por el Estado no causan IVA, por lo que la misma norma previó que igualmente cuando el Estado opere a través de concesiones tampoco se causa con la finalidad de no propiciar distorsión frente a la posibilidad de las entidades públicas de actuar directamente utilizando los elementos y medios del Estado, o cuando por diversas razones, sea necesario utilizar la figura de la concesión manejada por un particular.

Luego la exclusión de que trata el artículo 10 del Decreto 1372 de 1992, cubija a las tasas, peajes y contribuciones , cuando constituyan una forma de remuneración para los particulares en los contratos de concesión, toda vez que se trata de ingresos tributarios del Estado, percibidos indirectamente.

Es importante tener en cuenta que la exclusión se refiere a las tasas percibidas como remuneración del contrato de concesión. En consecuencia los servicios prestados por el particular o contratados por el concesionario con terceros, se encuentran gravados con el IVA.

**DESCRIPTORES:      SERVICIOS EXCLUIDOS. SERVICIOS PRESTADOS                      A    LA**  
**ONU Y ENTIDADES**  
**MULTILATERALES DE CREDITO.**

**2.16.                      CONTRATOS POR PRESTACION DE SERVICIOS QUE**  
**SUSCRIBAN LOS CONTRATISTAS CON LA**  
**ORGANIZACION DE ESTADOS IBEROAMERICANOS**  
**PARA LA EDUCACION, LA CIENCIA Y LA CULTURA**

Mediante la Ley 30 del 17 de febrero de 1989 fueron aprobados los estatutos de la Organización de Estados Iberoamericanos para la Educación, la Ciencia y la Cultura (OEI). El artículo VII del Acuerdo entre el Gobierno de Colombia y la Oficina de Educación Iberoamericana, relativo a la representación de la OEI en Colombia señala:

«El Representante y el Representante Adjunto gozarán, como también sus cónyuges y sus hijos menores, de los privilegios, inmunidades, exenciones y facilidades señalados en la Sección 21 del artículo VI de la Convención sobre Prerrogativas e Inmunidades de los Organismos Especializados de las Naciones Unidas, que se otorgan conforme a la Convención de Viena de 1961 sobre relaciones diplomáticas e inmunidades a los enviados diplomáticos.»

A su vez, la Ley 62 de 1973, aprobatoria de las «Convenciones sobre privilegios e inmunidades de las Naciones Unidas, de los Organismos Especializados y de la Organización de los Estados Americanos,» en el Artículo VI, Sección 21 prevé:

«Además de los privilegios e inmunidades especificados en las secciones 19 y 20, el Director General de cada organismo especializado, así como todo funcionario que actúe en nombre de él durante su ausencia, gozarán, como también sus cónyuges y sus hijos menores, de los privilegios e inmunidades, exenciones y facilidades que se otorgan conforme al derecho internacional a los enviados diplomáticos.

Ahora bien, el artículo 21 del Decreto 2076 de 1992, establece:



«Exclusión del IVA en los servicios prestados a la ONU y a las entidades multilaterales de crédito. En desarrollo de la exclusión del impuesto sobre las ventas consagrada en convenios internacionales ratificados por el Gobierno Nacional, de que gozan la Organización de las Naciones Unidas y las entidades multilaterales de crédito, los contratos por prestación de servicios que suscriban los contratistas con tales entidades no estarán sometidos al impuesto sobre las ventas.»

El artículo transcrito tiene carácter exceptivo en materia tributaria. En tal sentido, la jurisprudencia de la Corte Constitucional y del Consejo de Estado, así como la doctrina vigente concurren en señalar que las excepciones son beneficios fiscales de origen legal, consistentes en la exoneración del cumplimiento de obligaciones tributarias.

En consecuencia su interpretación y aplicación son de carácter restrictivo y sólo cubre a los sujetos expresamente beneficiados por la norma que establece la exención o exclusión, como ocurre con toda norma de carácter exceptivo.

Por lo expuesto se considera que la exclusión del impuesto sobre las ventas para los contratos de prestación de servicios solamente aplica para los que suscriban los contratistas con la Organización de las Naciones Unidas y con los Organismos Multilaterales de crédito, en desarrollo del beneficio de la exclusión del IVA previsto en los tratados internacionales aprobados de que goza la ONU.

**DESCRIPTORES: SERVICIOS EXCLUIDOS. SERVICIO DE REPARACION Y MANTENIMIENTO DE NAVES.**

#### **2.17. SERVICIO DE REPARACION Y MANTENIMIENTO DE NAVES**

La Ley 730 de 2001, por medio de la cual se consagraron normas para el registro y abanderamiento de naves y artefactos navales dedicados al transporte marítimo y a la pesca comercial y/o industrial, en el artículo 32 dispuso: «Las naves y artefactos navales, que se vayan a registrar y abanderar en Colombia y el servicio de reparación y mantenimiento de los mismos, estarán excluidos del impuesto a las ventas, IVA».

Conforme con el artículo 1º *Ibidem*, en donde se establecieron las definiciones para la aplicación de dicha ley, se indicó que por barco, buque o nave, debe entenderse. «toda construcción flotante con medios de propulsión destinada a la navegación por agua, que se utiliza en el comercio para el transporte de carga o para remolcar naves dedicadas al transporte marítimo, incluyendo los barcos pesqueros comerciales o industriales. Se excluyen específicamente las naves deportivas de cualquier tamaño».

Teniendo en cuenta que en el artículo 33 de la Ley 730 de 2001, se indicó que la misma empezaba a regir a partir de su promulgación, se concluye que solamente gozan de la exención del IVA, la reparación y mantenimiento de los buques remolcadores que se registraron y abanderaron en el país a partir de la vigencia de la ley mencionada.

**DESCRIPTORES: SERVICIOS EXCLUIDOS. FONDOS DE ENTIDADES O GOBIERNOS EXTRANJEROS.**

#### **2.18. FONDOS DE ENTIDADES O GOBIERNOS EXTRANJEROS**

La Ley 633 de 2000 contiene disposiciones específicas que benefician tributariamente a las donaciones recibidas en determinadas circunstancias. Así, el artículo 32, al modificar el artículo 480 del Estatuto Tributario, excluye del impuesto sobre las ventas la importación de bienes y equipos en desarrollo de convenios, tratados, acuerdos internacionales e interinstitucionales o proyectos de cooperación, donados a favor del Gobierno Nacional o entidades de derecho público del orden nacional y el artículo 89 de dicha Ley consagra lo siguiente:

«Los fondos provenientes de auxilios de entidades o Gobiernos extranjeros, convenidos con el Gobierno colombiano, destinados a realizar donaciones de utilidad común y amparados por acuerdos intergubernamentales, estarán exentos de todo impuesto, tasa o contribución.»

A la luz de la norma transcrita, por gozar los fondos allí mencionados de exención de todo impuesto, tasa o contribución, las retribuciones generadas por su administración no pueden estar sujetas a un gravamen que afecte a los mismos Fondos. En otras palabras, esos fondos no son sujetos pasivos económicos de gravámenes del Estado.

La adquisición de bienes con los recursos de los fondos obtenidos como producto de donaciones hechas por el gobierno de los Estados Unidos, en virtud del Acuerdo entre los gobiernos americano y de Colombia, está exenta de impuestos. En desarrollo del "Acuerdo General de Cooperación Económica, Técnica y afín entre el Gobierno de Colombia y el Gobierno de los Estados Unidos de América" celebrado en Bogotá, el 23 de julio de 1952, reconocido en vigencia de la Ley 24 de 1953, que entro en vigor el 23 de julio de 1962, según el reconocimiento que se hace en este Acuerdo y en el Acuerdo Específico de Donación de fecha septiembre de 1999, como parte de aquel, se consigna la exención de todo tipo de impuestos en operaciones relacionadas con el Acuerdo convenido.

En consecuencia el denominado. «FOREIGN ASISTANCE ACT. OF 1961» celebrado en desarrollo del Acuerdo Marco citado que se encuentra vigente conforme con certificación expedida por el Ministerio de Relaciones Exteriores, implica que habiendo sido celebrado en desarrollo de éste, debe supeditarse a las exenciones y limitaciones que en él se consagran y que efectivamente están contempladas en el Acuerdo de septiembre de 1999.

Se establece en dichos Acuerdos que las donaciones otorgadas en dinero por entidades o gobiernos extranjeros estarán exentas de tributación y gravámenes incluyendo el Impuesto al valor agregado en la medida en que lo permita la Ley.

En la Sección 6.3 del Convenio se establece en el literal c): « Exoneración 3.

Impuestos gravados en la última transacción para la adquisición de bienes o servicios financiados por USAID bajo este Convenio, incluyendo impuestos sobre las ventas, impuestos al valor agregado, o impuestos sobre las compras o arrendamiento de propiedades inmueble y personales. El término «última transacción» se refiere a la última transacción mediante la cual se adquirieron los bienes o servicios para uso en las actividades financiadas por USAID bajo este Convenio».

En desarrollo de dicha previsión, las adquisiciones hechas con los fondos provenientes de auxilios entregados por entidades o gobiernos extranjeros, destinados a realizar donaciones de utilidad común, convenidos con el gobierno colombiano, mediante acuerdos intergubernamentales están exentos de todo impuesto tasa o contribución.

Las adquisiciones de bienes o de servicios con los recursos de los fondos a que se refiere el Convenio, están exentas del impuesto sobre las ventas en aplicación de los citados convenios. Para este efecto, los proveedores exigirán como soporte del beneficio, que la entidad ejecutora seleccionada por USAID o por PADCO INC., les certifique en forma clara que las adquisiciones de bienes o de servicios son realizadas con recursos de la donación de la USAID y por ende están amparadas con la exención del impuesto por cuanto el adquirente obra como administrador de fondos provenientes de los auxilios mencionados. Contando con tal certificación, venderán los artículos requeridos, como exentos del impuesto sobre las ventas, dejando constancia de tal circunstancia en las facturas expedidas y conservando la certificación recibida, como soporte de sus operaciones.

No está por demás advertir al vendedor que la certificación mencionada, como respaldo y soporte de la transacción exenta del IVA, le autoriza para tratar los impuestos descontables a que tenga derecho, de conformidad con lo dispuesto en los artículos 485 y 490 del Estatuto Tributario, aunque sin derecho a solicitar devolución del saldo a favor que se llegue a configurar en algún periodo bimestral del impuesto.

Por último, el artículo 96 otorgó exención de todo impuesto, tasa o contribución, a los fondos provenientes de auxilios o donaciones de entidades o gobiernos extranjeros convenidos con el Gobierno Colombiano, que estén específicamente destinados a realizar programas de utilidad común y amparados por acuerdos intergubernamentales. Igualmente, se extiende el beneficio a las compras o importaciones de bienes y la adquisición de servicios realizados con los fondos

donados, siempre que estos se destinen exclusivamente al objeto de la donación. Lo anterior a condición de que el Gobierno Nacional reglamente su aplicación.

Lo anterior fue ratificado y se hace extensivo a las importaciones y adquisición de servicios, a través del artículo 96 de la Ley 788 de 2002.

## SERVICIOS EXCLUIDOS

### **DESCRIPTORES: SERVICIO DE ALIMENTACION**

#### **2.19. SERVICIO DE ALIMENTACIÓN. EL NUMERAL 19 DEL ARTÍCULO 476 DEL ESTATUTO TRIBUTARIO ADICIONADO POR EL ARTÍCULO 36 DE LA LEY 788 DE 2002 CONSAGRA COMO EXCLUIDOS DEL IMPUESTO SOBRE LAS VENTAS “LOS SERVICIOS DE ALIMENTACIÓN, CONTRATADOS CON RECURSOS PÚBLICOS Y DESTINADOS AL SISTEMA PENITENCIARIO, DE ASISTENCIA SOCIAL Y DE EDUCACIÓN PÚBLICA”**

Para que proceda la exclusión establecida por la ley se requiere:

Que sea un servicio de alimentación

Que se contrate con recursos públicos,

Que la alimentación este destinada a la población:

- . Carcelaria y penitenciaria
- . De asistencia social
- . De escuelas de educación pública.

De conformidad con lo señalado en el artículo 20 del Código Penitenciario y Carcelario el término “carcelaria y penitenciaria” se aplica a: cárceles, penitenciarías, cárceles y penitenciarías especiales, reclusiones de mujeres, cárceles para miembros de la fuerza pública, colonias, casas-cárcel, establecimientos de rehabilitación y demás centros de reclusión que se creen en el sistema penitenciario y carcelario.

En lo que respecta a asistencia social, la misma puede comprender el servicio de alimentación que se preste a desplazados, madres comunitarias, niños de la calle, indigentes, ancianos, etc., siempre y cuando se cumplan las previsiones señaladas en la Ley.

Se precisa entonces que el legislador le dio la connotación de servicio excluido del IVA a la alimentación que se preste a la población del sistema penitenciario y carcelario, asistencia social y escuelas de educación pública; por tanto debe entenderse la palabra en su sentido natural y obvio, es decir, incluye todo lo que sea alimento, entendiendo para este caso por tal de acuerdo con el Diccionario de la Real Academia de la Lengua, la comida y bebida que el hombre toma para subsistir, sin importar que se prepare directamente o se encargue su preparación, por ejemplo refrigerios, almuerzos y comidas.

Por lo tanto al habersele dado por mandato legal el alcance de servicio a la alimentación que se preste directamente por el contratista, al sistema penitenciario, de asistencia social y de educación pública con dineros públicos, éste se encuentra excluido del impuesto.

Para este Despacho la prestación principal del servicio de alimentación mencionada consiste en dar alimentos, finalidad que se puede cumplir mediante contratos administrativos directos, de prestación de servicios de alimentación o a través del suministro de alimentos, siempre que se cumplan concurrentemente las demás condiciones que establece la ley para la procedencia de la exclusión.

Ahora bien, el servicio de alimentación en las circunstancias señaladas, se encuentra excluido del Impuesto sobre las Ventas, aunque los bienes o servicios que se adquieran para efecto de

prestar este servicio causen el impuesto sobre las ventas a menos que el bien o servicio se encuentre expresamente excluido del tributo; en tal caso el impuesto pagado será llevado como mayor valor del costo.

En el caso de las exclusiones en el impuesto sobre las ventas, éstas se encuentran taxativamente señaladas en la Ley y no pueden ser aplicadas por extensión o analogía a otras situaciones que no cumplan las precisiones establecidas para obtener el beneficio. Es el caso de las raciones para los integrantes de las fuerzas armadas en campaña, las cuales aunque sean adquiridas con recursos públicos y se trate de un servicio de alimentación, no van dirigidas a la población carcelaria, de asistencia social o escuelas públicas; en consecuencia este servicio se encuentra gravado con el impuesto sobre las ventas a la tarifa general.

## **CAPITULO II**

### **SERVICIOS GRAVADOS**

**DESCRIPTORES: SERVICIOS GRAVADOS.**

#### **1. SERVICIOS GRAVADOS:**

Por regla general, toda prestación de servicios en el territorio nacional se encuentra gravada con el impuesto sobre las ventas, y únicamente se hallan excluidos los expresamente señalados como tales.

Se encuentran sujetos al impuesto, entre otros los siguientes servicios:

**DESCRIPTORES: SERVICIOS GRAVADOS. ARRENDAMIENTO DE AERONAVES.**

##### **1.1. ARRENDAMIENTO DE AERONAVES:**

El Código de Comercio establece que los contratos de utilización de aeronaves son de dos clases:

1. Contratos de arrendamiento o locación y
2. Contratos de fletamento.

De acuerdo con el artículo 1890 del ordenamiento jurídico citado «el arrendamiento o locación de aeronaves podrá llevarse a cabo con o sin tripulación, pero en todo caso la dirección de ésta queda a cargo del arrendatario.

El arrendatario tendrá la calidad de explotador y como tal, los derechos y obligaciones de éste, cuando tal calidad le sea reconocida por la autoridad aeronáutica.»

El artículo 1893 del Código de Comercio indica que «el fletamento de una aeronave es un contrato intuitu personae por el cual un explotador, llamado fletante, cede a otra persona llamada fletador, a cambio de una contraprestación, el uso de la capacidad total o parcial de una o varias aeronaves, para uno o varios vuelos, por kilometraje o por tiempo, reservándose el fletante la dirección y autoridad sobre la tripulación y la conducción técnica de la aeronave.

La calidad de explotador no es susceptible de transferir al fletador en virtud de este contrato.»

El servicio de arrendamiento de aeronaves prestado al Ejército Nacional para el transporte de tropas, está sometido al impuesto sobre las ventas a la tarifa general.

En este sentido cabe anotar que de acuerdo con lo previsto en el artículo 482 del Estatuto Tributario las personas exentas de otros impuestos, no lo están del impuesto sobre las ventas.

**DESCRIPTORES: SERVICIOS GRAVADOS. CONTRATO DE CONCESION MERCANTIL BASE GRAVABLE EN LA PRESTACION DE SERVICIOS.**

## 1.2. CONCESION MERCANTIL:

El contrato de concesión mercantil es un contrato atípico que no se encuentra regulado dentro de la legislación comercial. Según el tratadista Jaime Alberto Arrubla Paucar, el contrato de concesión mercantil «es aquel en virtud del cual un empresario llamado concedente, se obliga a otorgar a otro llamado concesionario la distribución de sus productos o servicios o la utilización de sus marcas o licencias o sus espacios físicos, a cambio de una retribución que podrá consistir en un precio o porcentaje fijo, o en una serie de ventajas indirectas que benefician sus rendimientos y su posición en el mercado.» (Contratos Mercantiles Tomo II, Pág.307). Hay pues, varias formas de concretarse o realizarse el contrato de concesión mercantil.

Una de las modalidades de concesión mercantil tiene en cuenta factores como los relativos a la ubicación del gran almacén o tienda, y la misma ubicación del concesionario dentro del establecimiento, el buen nombre comercial de éste y la clientela que canaliza, junto con el aprovechamiento de su publicidad, el alquiler de bienes muebles del almacén grande (puntas de góndola, por ejemplo).

Otra modalidad, es la concesión de espacios en la que el concedente es propietario de uno o varios establecimientos de comercio, que generalmente operan en cadena, acreditados ante el público. Como una manera de mejorar sus rendimientos, decide ceder espacios físicos de su(s) establecimiento(s) a personas que se denominan concesionarios; el concedente no adquiere las mercaderías que se mantienen en propiedad del concesionario, pero recibe la retribución estipulada como precio por la concesión. Por el espacio físico no se paga renta alguna; la contraprestación puede ser la comisión o una retribución fija que se paga de manera global por todos los servicios con los que se beneficia el concesionario.

El concedente puede tener la facultad de modificar la ubicación del espacio concedido, bien sea por cambio de diseño o reacondicionamiento, por reformas locativas, o por decisiones de conveniencia comercial. En esta modalidad de concesión, también concurren aspectos como el aprovechamiento del good will, canalización de público, campañas publicitarias y promocionales del almacén grande, etc.

En uno u otro caso, el servicio prestado en virtud de los contratos de concesión mercantil se considera gravado con el impuesto sobre las ventas, por las siguientes razones:

La Ley 6 de junio 30 de 1992, modificó el literal b) del artículo 420 del Estatuto Tributario al señalar como hecho generador del impuesto, «la prestación de servicios en el territorio nacional». En virtud de esta disposición, a partir del 1 de julio de 1992, todos los servicios prestados en el territorio nacional están gravados con el impuesto sobre las ventas con excepción de los señalados en forma expresa como excluidos.

En el numeral 5 del artículo 476 del Estatuto Tributario, modificado por la Ley 6 de 1992, se señaló como excluido del IVA «el servicio de arrendamiento de inmuebles».

El Decreto 1372 de 1992 reglamentó la Ley 6 de 1992 y en el artículo 8 dispuso:

«En los servicios gravados con el impuesto sobre las ventas que involucren la utilización de inmuebles, la base gravable estará conformada por la totalidad de los ingresos percibidos por el servicio, aún cuando se facturen en forma separada.»

La Ley 223 de 1995 modificó el numeral 5 del artículo 476 del Estatuto Tributario así:

«El servicio de arrendamiento de inmuebles, incluido el arrendamiento de espacios para exposiciones, ferias y muestras artesanales nacionales.»

Como se observa, la Ley 223 de 1995 amplió la exclusión del impuesto sobre las ventas al arrendamiento de espacios para exposiciones, ferias y muestras artesanales nacionales, tratándolo como arrendamiento de inmuebles.

Ahora bien, la Ley 488 del 24 de diciembre de 1998, modificó el artículo 476 del Estatuto Tributario y en el numeral 5 señaló:

«El servicio de arrendamiento de inmuebles y el arrendamiento de espacios para exposiciones, ferias y muestras artesanales nacionales.»

El artículo 648-3 del Estatuto Tributario adicionado por el artículo 35 de la Ley 788, se encuentra gravado con el IVA a la tarifa del siete por ciento (7%) a partir del 1 de enero de 2003 el servicio de arrendamiento de inmuebles, diferentes a los destinados para vivienda y de espacios para exposiciones y muestras artesanales nacionales,.

Del análisis de las disposiciones transcritas, se observa que el beneficio de exclusión del impuesto sobre las ventas, está claramente establecido hoy para el servicio de arrendamiento de inmuebles para vivienda y para el servicio de arrendamiento de espacios para exposiciones, ferias, muestras artesanales nacionales; servicios que no se pueden confundir con el que se genera en virtud de los contratos de concesión mercantil, dadas las características propias de este, como se anotó en apartes anteriores y dadas las modalidades que se pueden presentar en la realización del mismo.

En esta forma debe entenderse como arrendamiento de bienes inmuebles, el contrato en virtud del cual una de las partes se obliga a proporcionarle a otra el uso y goce de una cosa (como son los inmuebles), durante cierto tiempo, y ésta a pagar como contraprestación un precio o canon determinado, contrato cuyas características y consecuencias están tipificadas legalmente.

Por su parte, los contratos de concesión de espacios como modalidad del contrato de concesión mercantil con las características y modalidades anotadas, se encuentran gravados con el impuesto sobre las ventas a la tarifa general del impuesto, ya que el numeral 5 del artículo 476 del Estatuto Tributario solo hace referencia al arrendamiento de bienes inmuebles y arrendamiento de espacios para exposiciones y muestras artesanales nacionales incluidos los eventos artísticos y culturales, sin que pueda asimilarse el contrato de concesión al simple arrendamiento de inmueble para vivienda, no sólo por las características propias que reviste cada uno, sino por las consecuencias que se derivan de la utilización comercial de cada una de dichas formas contractuales.

Así pues, ni en la Ley 6 de 1992, ni en las reformas legales posteriores se encuentra establecido en forma expresa como servicio excluido del impuesto sobre las ventas el contrato de concesión mercantil, por lo cual debe entenderse que se trata de un servicio gravado con el impuesto sobre las ventas.

## **SERVICIOS GRAVADOS.**

**DESCRIPTORES:      SERVICIOS GRAVADOS. CONFECCION DE OBRA MATERIAL**

### **1.3. CONFECCION DE OBRA MATERIAL**

Los contratos de confección de obra material, son aquellos por los cuales el contratista directa o indirectamente edifica, fabrica, erige o levanta obras, edificios, construcciones para residencias o negocios, puentes, carreteras, represas, acueductos y edificaciones en general y las obras inherentes a la construcción en sí, no constituyendo contratos de construcción las obras o bienes que pueden removerse o retirarse fácilmente sin detrimento del inmueble como divisiones internas en edificios ya terminados. Por lo tanto y para efectos impositivos, no por el hecho de denominarse en forma diferente varía su naturaleza, en cuanto hay elementos que siendo de su esencia los caracterizan.

El artículo 3 del Decreto 1372 de 1992 establece que «en los contratos de construcción de bien inmueble, el impuesto sobre las ventas se genera sobre la parte de los ingresos correspondiente a los honorarios obtenidos por el constructor. Cuando no se pacten honorarios el impuesto se causará sobre la remuneración del servicio que corresponda a la utilidad del constructor. Para estos efectos, en el respectivo contrato se señalará la parte correspondiente

a los honorarios o utilidad, la cual en ningún caso podrá ser inferior a la que comercialmente corresponda a contratos iguales o similares.»

Lo anterior en cuanto tiene relación con la prestación del servicio y sin perjuicio del gravamen que se causa en la importación de equipos destinados al cumplimiento del contrato, o en la compra de los bienes gravados que quedan incorporados en la construcción.

La base gravable para liquidar el Impuesto sobre las Ventas en la prestación de servicios será el valor total de la remuneración que perciba el responsable por el servicio prestado, independientemente de su denominación y de los factores que se hayan aplicado en la determinación de la misma. Por ejemplo, en contratos en los que se utilice la fórmula A.I.U. (Anticipo, Imprevistos y Utilidades) o se aplique el factor multiplicador, éstos no se tendrán en cuenta para efectos de determinar la base gravable del IVA, es decir la base estará conformada por el valor total de la remuneración percibida por el contratista, llámese honorarios o utilidad según el caso.

**DESCRIPTORES: SERVICIOS GRAVADOS. SERVICIO DE CONSTRUCCION.**

#### **1.4. SERVICIO DE CONSTRUCCION**

Son contratos de construcción y urbanización, y en general de confección de obra material de bien inmueble aquellos por los cuales el contratista directa o indirectamente, edifica, fabrica, erige o levanta las obras, edificios, construcciones para residencias o negocios, puentes, carreteras, represas, acueductos y edificaciones en general y las obras inherentes a la construcción en si, tales como: Electricidad, plomería, cañería, mampostería, drenajes y todos los elementos que se incorporen a la construcción. No constituyen contratos de construcción las obras o bienes que puedan retirarse fácilmente sin detrimento del inmueble como divisiones internas en edificios ya terminados.

Los contratos de perforación de pozos que conllevan la misma actividad de la perforación, revestimiento, cementación, son contratos de construcción de obra material de bien inmueble, puesto que implican la construcción o realización de una serie de obras adheridas al terreno o canalizadas que no son fácilmente removibles y que se toman inmuebles.

Los contratos cuya finalidad es la construcción, reforma y reparación de oleoductos, gasoductos, pozos de petróleo, gas natural, etc., que conllevan una obra material de bien inmueble se entienden como contratos de construcción.

De conformidad con lo preceptuado en el artículo 3 del Decreto 1372 de 1992, en los contratos de construcción de bien inmueble, el impuesto sobre las ventas se genera sobre la parte de los ingresos correspondientes a los honorarios obtenidos por el constructor. Cuando no se pacten honorarios el impuesto se causará sobre la remuneración del servicio que corresponda a la utilidad del constructor. Para estos efectos, en el respectivo contrato se señalará la parte correspondiente a los honorarios o utilidad, la cual en ningún caso podrá ser inferior a la que comercialmente corresponda a contratos iguales o similares.

De acuerdo con lo previsto en los artículos 15 de la Ley 17 de 1992 y 100 de la Ley 21 de 1992, los contratos de obras públicas que celebren las personas naturales o jurídicas con las entidades territoriales y/o entidades descentralizadas del orden departamental, distrital y municipal estarán excluidos del IVA.

**DESCRIPTORES: SERVICIOS GRAVADOS. COMISION. BASE GRAVABLE EN LA VENTA DE BIENES.**

#### **1.5. COMISION**

En cuanto al contrato de comisión el artículo 1287 del Código de Comercio señala que «la comisión es una especie de mandato por el cual se encomienda a una persona que se dedica profesionalmente a ello, la ejecución de uno o varios negocios, en nombre propio pero por cuenta ajena.»

Conforme con tal definición, en la comercialización de bienes, es necesario tener presente lo dispuesto en el artículo 438 del Estatuto Tributario, el cual se refiere a la causación del impuesto sobre las ventas en las comisiones percibidas por intermediarios en la comercialización de bienes según se trate de ventas por cuenta de terceros a nombre propio o ventas por cuenta y a nombre de terceros en la que una parte del valor de la operación corresponda al intermediario, (incisos 1 y 2); la base gravable, para el intermediario será el valor total de la venta y para el tercero por cuya cuenta se vende, será este mismo valor disminuido en la parte que le corresponda al intermediario. (Art. 455 del E.T.).

En las ventas de activos fijos realizadas habitualmente por cuenta y a nombre de terceros, la base gravable estará conformada por la parte del valor de la operación que le corresponda al intermediario, más la comisión, honorarios y demás emolumentos a que tenga derecho por razón del negocio. Tratándose de la venta de activos fijos por intermediarios, la base gravable mínima en ningún caso será inferior al tres por ciento (3%) del precio de venta. Cuando se trate de automotores producidos o ensamblados en el país que tengan un año o menos de salida de fábrica o un año o menos de nacionalizados, la base gravable no podrá ser inferior al cinco por ciento (5%) del precio de venta. (Art. 457 del E.T.).

De manera que las comisiones percibidas, se encuentran sujetas al impuesto sobre las ventas, en los términos y condiciones antes indicados. Si no se trata de comercialización de bienes, las comisiones pueden originarse en la prestación de servicios, y en tal caso debe tenerse en cuenta que la prestación de éstos también es un hecho generador del impuesto sobre las ventas, salvo que se trate de los expresamente excluidos del gravamen.

En tal sentido, las comisiones que cobra el Banco de la República por la monetización de divisas o las que cobra cualquier entidad bancaria o financiera que no correspondan a las expresamente excluidas del gravamen a que se refiere el numeral 3º. del artículo 476 del Estatuto Tributario, están sometidas al Impuesto sobre las Ventas.

El Impuesto se aplicará sobre el valor total de la comisión incluidas las demás remuneraciones que perciba el responsable por el servicio prestado, independientemente de la denominación.

**DESCRIPTORES:       SERVICIOS GRAVADOS. CONTRATO DE  
CONSULTORIA. BASE GRAVABLE EN LA  
PRESTACION DE       SERVICIOS.**

#### **1.6.   CONTRATO DE CONSULTORIA:**

De acuerdo con el artículo 32 de la Ley 80 de 1993, «son contratos de consultoría los que celebren las entidades estatales referidos a los estudios necesarios para la ejecución de proyectos de inversión, estudios de diagnóstico, prefactibilidad o factibilidad para programas o proyectos específicos, así como las asesorías técnicas de coordinación, control y supervisión.

Son también contratos de consultoría los que tienen por objeto la interventoría, asesoría, gerencia de obra o de proyectos, dirección, programación y la ejecución de diseños, planos, anteproyectos y proyectos.»

En este orden de ideas, los contratos de consultoría al no estar expresamente excluidos por el artículo 476 del Estatuto Tributario y disposiciones concordantes, se encuentran gravados con el impuesto sobre las ventas independientemente de su finalidad, debiendo aplicarse el gravamen sobre el valor total percibido por el responsable.

En efecto, por ejemplo los servicios de asesoría y consultoría legal en las diferentes ramas del derecho cuyos beneficiarios sean no residentes o no domiciliados en Colombia están sometidos a la tarifa general del Impuesto sobre las Ventas debiendo practicarse retención en la fuente del 100% de la tarifa del impuesto por el contratante.

**DESCRIPTORES:       SERVICIOS GRAVADOS. CONTRATO DE  
ADMINISTRACION DELEGADA. BASE GRAVABLE       EN LA  
PRESTACION DE SERVICIOS.**



### **1.7. CONTRATO DE ADMINISTRACION DELEGADA:**

El contrato de Administración Delegada es una modalidad del contrato de mandato por medio del cual un contratista, por cuenta y riesgo del contratante, se encarga de la ejecución del objeto del convenio; en tales eventos el contratista es el único responsable de los subcontratos que celebre.

Lo anterior conlleva que el contratista preste un servicio al contratante (prestación de hacer) consistente en encargarse de la ejecución del objeto del convenio (administrar, ejecutar una obra, etc.), el cual se encuentra gravado con el impuesto sobre las ventas al no hallarse comprendido dentro de los servicios exceptuados del gravamen.

**DESCRIPTORES:      SERVICIOS GRAVADOS. LICENCIAMIENTO DE SOFTWARE. RETENCION DEL IMPUESTO SOBRE LAS VENTAS.**

### **1.8. LICENCIA DE SOFTWARE:**

La explotación de intangibles y entre estos el de productos informáticos - software - básicamente se realiza mediante dos mecanismos:

- a. La venta de los derechos patrimoniales inherentes a la propiedad intelectual del software por parte de su titular o lo que es lo mismo ejerciendo el derecho real de disposición, o
- b. El licenciamiento y autorización para su uso, sin transferencia de los derechos patrimoniales sobre el desarrollo inteligente o soporte lógico.

En el primer caso no se causa el impuesto sobre las ventas, en cuanto que la transferencia de la titularidad del derecho de dominio de intangibles no causa impuesto sobre las ventas.

En el caso del licenciamiento, la legislación prevé que comporta la prestación de un servicio y en consecuencia está sometido al impuesto sobre las ventas, por lo que, si quien otorga la licencia de uso tiene la condición de responsable del régimen común tendrá la obligación de cobrarlo. Todos los derechos que derivan de esa condición incluido el derecho a solicitar impuestos descontables, están sujetos al cumplimiento de todas las obligaciones formales y sustanciales del impuesto de conformidad con las normas generales por no existir ninguna reglamentación especial concerniente a la facturación, declaración y pago del impuesto en este evento.

En lo referente a la obligación de practicar retención en la fuente por concepto del Impuesto sobre las ventas a la sociedad nacional que presta el servicio de licenciamiento cuando el usuario - licenciataria - sea un extranjero sin residencia o domicilio en el país, no habría lugar a su aplicación como quiera que quien efectúa el pago no es agente de retención del impuesto; no obstante el impuesto debe estar involucrado en el precio de la licencia y será objeto de declaración en el correspondiente bimestre. Si el servicio es prestado a una persona o entidad que en Colombia sea agente de retención de este Impuesto, debe practicarla, de acuerdo con las previsiones de los artículos 437-1 y 437-2 del Estatuto Tributario, a la tarifa del 75% del valor del impuesto.

**DESCRIPTORES:      SERVICIOS GRAVADOS. SERVICIO DE PARQUEADERO.**

### **1.9. SERVICIO DE PARQUEADERO**

La tesis compartida por la doctrina y la jurisprudencia ha sido la de considerar el contrato de parqueadero como un contrato de depósito en la forma regulada por la legislación civil y en tal medida le son aplicables las normas de dicho ordenamiento que regulan lo atinente al citado contrato.

En los términos del artículo 2236 del Código Civil « Llámese en general depósito, el contrato en que se confía una cosa corporal a una persona que se encarga de guardarla y de restituirla en especie». Así mismo conforme con el artículo 2244 Ibídem el depósito propiamente dicho es gratuito, pero si se estipula remuneración para la simple custodia de una cosa, el depósito genera un arrendamiento de servicios.

Es decir para el derecho tributario constituye prestación de servicios, sometido al Impuesto sobre las Ventas.

**DESCRIPTORES: SERVICIOS GRAVADOS. SERVICIO DE RESTAURANTE.**

**1.10. SERVICIO DE RESTAURANTE.**

A partir de la Ley 49 de 1990 se encuentra gravado con el impuesto sobre las ventas el servicio de restaurante entendido como el servicio cuyo objeto es el suministro de comidas destinadas al consumo como desayuno, almuerzo o cena, y el de platos fríos y calientes para refrigerio rápido, sin tener en cuenta la hora en que se preste el servicio, bien sea para ser consumidas dentro del establecimiento, para ser llevadas por el comprador o entregadas a domicilio, independientemente de la denominación que se le de al establecimiento o negocio.

Ahora bien, el artículo 476 del Estatuto Tributario fue subrogado por el artículo 25 de la Ley 6 de 1992 que varió la concepción del IVA en materia de servicios, por cuanto estableció de manera general el gravamen sobre la prestación de servicios en el territorio nacional con exclusión de aquellos expresamente señalados por el legislador.

La norma reglamentaria contenida en el Decreto 1372 de 1992 de manera general definió el concepto de servicio así: «Para efectos del impuesto sobre las ventas se considera servicio, toda actividad, labor o trabajo prestado por una persona natural o jurídica, o por una sociedad de hecho, sin relación laboral con quien contrata la ejecución, que se concreta en una obligación de hacer, sin importar que en la misma predomine el factor material o intelectual, y que genera una contraprestación en dinero o en especie, independientemente de su denominación o forma de remuneración.»

De manera que la definición de servicio no le resta viabilidad a la definición que sobre el mismo concepto hace el Decreto Reglamentario, tal como se expresó en la Sentencia del Consejo de Estado del 22 de Octubre de 1999, Magistrado Ponente Dr. Germán Ayala Mantilla, en la que se pronunció acerca de la legalidad del inciso primero del artículo 9º del Decreto 422 de 1991, manifestando lo siguiente:

«Se advierte entonces que respecto de lo que debe entenderse por servicios deberá acudirse al Decreto 1372 que de manera general lo desarrolla, así mismo que en particular sobre el servicio de restaurante rige lo previsto en el artículo 9 del Decreto Reglamentario 422 de 1991, que se refiere a la misma materia, pero lo reglamenta de manera concreta y cuyo contenido en manera alguna se opone a la ley, ni puede entenderse derogado por la definición genérica contenida en la norma posterior dado su carácter especial y prevalente frente a la definición específica del servicio de restaurante».

En conclusión, el inciso primero del artículo 9 del Decreto 422 de 1991, constituye norma especial para efectos de la definición legal de « servicio de restaurante » y el Decreto 1372 de 1992 regula de forma genérica la acepción de servicio y cuyo contenido no se opone al de la norma especial.

De otra parte, y con respecto a la definición de restaurante consagrada en la norma citada, es pertinente retomar lo dicho en la Sentencia del 22 de Octubre de 1999 citada anteriormente:

«En el caso que ocupa la atención de la Sala, no es cierto que el ejecutivo haya convertido una obligación de hacer, como lo es el servicio de restaurante, en una obligación de dar, por el simple hecho de que hubiese entendido que se sigue prestando tal servicio cuando la comida va a ser llevada por el cliente o le va a ser entregada a domicilio.

La esencia del servicio de restaurante es la preparación de comida para su inmediato consumo y no el lugar en el cual ésta va a ser consumida, pues es sobre ella que se encuentra referida la obligación de hacer, la cual no se varía por el hecho de que otras prestaciones tengan lugar simultáneamente, como pueden ser la atención en el mismo local o la entrega a domicilio, sin que este último servicio pueda entenderse como que de prestarse, convierte el servicio de restaurante en una simple venta de comida, máxime cuando se advierte que la misma norma

reglamentaria no considera por tal concepto «el establecimiento que en forma exclusiva se dedique al estipendio (sic) de aquellas comidas propias de cafeterías, heladerías, pastelerías y panaderías».

De lo expresado anteriormente, se concluye que el «Autoservicio» al formar parte del servicio de restaurante, se encuentra gravado con el impuesto sobre las ventas, ya que como quedó anotado la «esencia del servicio de restaurante es la preparación de las comidas y no el sitio ni la forma como ha de ser consumida.»

**DESCRIPTORES: SERVICIOS GRAVADOS. SERVICIO DE TELECOMUNICACIONES. SERVICIO DE TELEFONO. BASE GRAVABLE EN EL SERVICIO DE TELEFONO.**

#### **1.11. SERVICIO DE TELECOMUNICACIONES:**

Dentro del tema de servicio telefónico se hace necesario precisar algunos aspectos relacionados con este hecho generador del IVA:

**DESCRIPTORES: SERVICIOS GRAVADOS. SERVICIO DE TELECOMUNICACIONES. SERVICIO DE TELEFONO. BASE GRAVABLE EN EL SERVICIO DE TELEFONO.**

##### **1.11.1. LOS CARGOS POR APORTES DE CONEXION:**

Fiscalmente se entienden integrados o incorporados a la prestación del servicio y además forman parte de la base gravable para la liquidación del impuesto sobre las ventas en el servicio de teléfonos.

El Artículo 420 del Estatuto Tributario en su parte pertinente señala:

«Hechos sobre los que recae el impuesto: El impuesto a las ventas se aplicará sobre:

- a) La venta de bienes corporales muebles que no hayan sido excluidas expresamente;
- b) La prestación de los servicios en el territorio nacional, y
- c) La importación de bienes corporales muebles que no hayan sido excluidos expresamente...» (Subrayado fuera de texto)

Pues bien, a partir de la entrada en vigencia de la Ley 6 de 1992 se eliminó el régimen de gravamen selectivo a los servicios, y en su lugar se estructuró el impuesto sobre el régimen de gravamen general en virtud del cual, como regla general, todas las ventas de bienes corporales muebles, la prestación de servicios en el territorio nacional y la importación de bienes corporales muebles se encuentran gravadas con el IVA, salvo las excepciones taxativamente contempladas en las normas. En otras palabras, la regla general es la de causación del impuesto sobre las ventas siempre que se dé el hecho generador; la excepción es la no causación pero solo en aquellos eventos expresamente señalados en las disposiciones legales.

En tal sentido, el artículo 476 del Estatuto Tributario contempla de manera taxativa las excepciones a la regla general de causación del impuesto sobre las ventas en la prestación de servicios. En lo referente al servicio telefónico local señala:

«Servicios excluidos del impuesto sobre las ventas: Se exceptúan del impuesto los siguientes servicios:

...

4. ...En el caso del servicio telefónico local, se excluyen del impuesto los primeros doscientos cincuenta (250) impulsos mensuales facturados a los estratos 1 y 2 y el servicio telefónico prestado desde telé fonos públicos.» (El subrayado es nuestro)

De conformidad con la norma transcrita, sobre el servicio telefónico local, a diferencia de los demás servicios, únicamente se excluyen del impuesto los primeros 250 impulsos mensuales

facturados a los estratos 1 y 2 y el servicio telefónico local prestado desde telé fonos públicos. En consecuencia el servicio telefónico por regla general se encuentra gravado, salvo aquella parte expresamente exceptuada por la Ley.

Para efectos de establecer el alcance de la noción de servicio telefónico local es necesario acudir a lo dispuesto en la Ley 142 de 1994 «Por la cual se establece el régimen de los servicios públicos domiciliarios y se dictan otras disposiciones», la cual en su artículo 14.26 define el servicio público domiciliario de telefonía pública básica conmutada como «el servicio básico de telecomunicaciones, uno de cuyos objetos es la transmisión conmutada de voz a través de la red telefónica conmutada con acceso generalizado al público, en un mismo municipio..»

A su vez, el artículo 1º del Decreto 1641 de 1994 «Por el cual se reglamenta parcialmente la Ley 142 de 1994», definió:

«Servicio de Telefonía Básica Pública Conmutada, (T.B.P.C.): Es el servicio básico de telecomunicaciones cuyo objeto es la transmisión conmutada de voz a través de la red telefónica conmutada con acceso generalizado al público.

Servicio de Telefonía Pública Básica Conmutada Local: Es el servicio de T.B.P.C. uno de cuyos objetos es la transmisión conmutada de voz a través de la red de telefonía conmutada con acceso generalizado al público, en un mismo municipio.»

Pues bien, el artículo 4 del Decreto 1900 de 1990 «Por el cual se reforman las normas y estatutos que regulan las actividades y servicios de telecomunicaciones y afines» establece:

«Las telecomunicaciones son un servicio público a cargo del Estado, que lo prestará por conducto de entidades públicas de los órdenes nacional y territorial en forma directa, o de manera indirecta mediante concesión, de conformidad con lo establecido en el presente Decreto»

A su vez el artículo 27 del mismo Decreto señala:

«Los Servicios de Telecomunicaciones se clasifican, para efectos de este Decreto, en básicos, de difusión, telemáticos y de valor agregado, auxiliares de ayuda y especiales.»

El artículo 28 del mismo Decreto establece:

«Los servicios básicos comprenden los servicios portadores y los teleservicios.

Servicios portadores son aquellos que proporcionan la capacidad necesaria para la transmisión de señales entre dos o más puntos definidos de la red de telecomunicaciones. Estos comprenden los servicios que se hacen a través de redes conmutadas de circuitos o de paquetes, y los que se hacen a través de redes no conmutadas. Forman parte de éstos, entre otros, los servicios de arrendamiento de pares aislados y de circuitos dedicados.

Los teleservicios son aquellos que proporcionan en sí mismos la capacidad completa para la comunicación entre usuarios, incluidas las funciones del equipo terminal. Forman parte de éstos, entre otros, los servicios de telefonía tanto fija como móvil y móvil celular, la telegrafía y el télex. «

En consecuencia, conforme con lo expuesto se puede afirmar que el servicio telefónico local es en esencia un servicio público, considerado como básico de telecomunicaciones y clasificado como teleservicio.

Para este despacho es claro el concepto de servicio público en general por lo que el servicio telefónico local en especial debe analizarse con un criterio eminentemente finalista, entendiendo que está destinado a satisfacer las necesidades básicas de las personas en circunstancias fácticas determinadas.

Al respecto, es muy ilustrativo el comentario que sobre la concepción de servicio público para efectos del impuesto sobre las ventas realiza el autor Mauricio Plazas Vega en su libro EL IMPUESTO SOBRE EL VALOR AGREGADO IVA, Editorial Temis, Segunda Edición, página 458, donde señala:

«La noción de «servicio público», como se sabe ya no gira alrededor del organismo público que lo presta sino primordialmente del «interés general» que entraña la actividad, según criterios acogidos por el Estado.

Pero en lo que interesa a estos comentarios, es claro que cuando el Estado califica una actividad como de «servicio público» lo hace con un criterio eminentemente integral que, como corresponde al interés general que envuelve, cobija no solo el suministro del bien o servicio de que se trate sino en general las erogaciones complementarias o accesorias que deba hacer el usuario para adquirirlo o disfrutarlo.»

Además, al clasificarse el servicio telefónico como un teleservicio se impone la necesidad de proporcionar la capacidad completa para la comunicación entre usuarios, para uso y goce del servicio, la cual no se daría en el evento de ausencia de conexión.

Por otra parte el artículo 90 de la Ley 142 de 1994 al hacer referencia a los elementos de las fórmulas de las tarifas, señala que podrá incluirse entre otros «un cargo por aportes de conexión el cual podrá cubrir los costos involucrados en la conexión del usuario al servicio...»

A su vez, el artículo 7.19 de la Resolución 087 de 1997 de la Comisión de Regulación de Telecomunicaciones «Por medio de la cual se regula en forma integral los Servicios de Telefonía Pública Básica Conmutada (T.P.B.C.) en Colombia», establece el alcance del cargo por aportes de conexión al servicio así:

«El pago del aporte por conexión otorga al suscriptor el derecho a la conexión del servicio, al uso de un número de abonado y a la disposición sobre la acometida externa.»

En ese orden de ideas los cargos por aportes de conexión involucran tres elementos diferentes a saber:

1. El derecho a la conexión del servicio,
2. El uso de un número de abonado, y
3. La disposición sobre la acometida externa

El derecho a la conexión del servicio como uno de los elementos de los cargos por aportes de conexión constituye un bien incorporal, hecho que no conlleva a que el mismo no forme parte del servicio, pues como se ha analizado, constituye el presupuesto esencial para el uso y goce del mismo y en consecuencia se entiende integrado o incorporado a la prestación del servicio.

Esta interpretación ha sido reiterada por el autor Mauricio Plazas Vega en su libro EL IMPUESTO SOBRE EL VALOR AGREGADO IVA, Editorial Temis, Segunda Edición, páginas 380 y 381 en las que señala:

«La prestación de un servicio envuelve el cumplimiento de obligaciones de hacer o de no hacer, a diferencia del hecho generador 'Venta de bienes muebles'; el cual se relaciona con obligaciones de dar. Por regla general, se trata de «obligaciones de hacer» y por excepción de «obligaciones de no hacer». Por otra parte, dada la amplitud del tipo tributario al referirse a la prestación de servicios, no es posible afirmar que la naturaleza corporal o incorporal, mueble o inmueble, del bien con el cual se relacione el servicio, incide en la causación del gravamen».

Por lo anterior, este despacho considera que desde el punto de vista de la causación del impuesto sobre las ventas en el servicio telefónico local, el derecho a la conexión del servicio como elemento de los cargos por aportes de conexión se constituye en uno de los presupuestos esenciales para el uso y goce del mismo y en consecuencia se entiende integrado o incorporado a la prestación del servicio.

Ahora bien, respecto de la base gravable en la prestación del servicio telefónico se considera:

El artículo 462 del Estatuto Tributario, modificado por el artículo 55 de la Ley 488 de 1998 establece:

«Base gravable para el servicio telefónico. La base gravable en el servicio telefónico es la general, contemplada en el artículo 447 del Estatuto.»

En la exposición de motivos con que el Gobierno presentó el proyecto que se convertiría en la Ley 488 de 1998, en relación con la disposición contenida en el artículo 55 de dicha Ley (nuevo texto del artículo 462 del Estatuto Tributario), se dijo que la razón de la modificación de la base gravable en el servicio telefónico era buscar que dicha base fuera la totalidad de la factura y no únicamente el cargo fijo y las marcaciones, porque se estaban ignorando la cantidad de servicios de valor agregado que existen y que se han quedado por fuera de la legislación.

Es claro que la intención del legislador era ampliar la base gravable en el servicio telefónico incorporando la totalidad de lo facturado y los servicios adicionales prestados a través del servicio de telefonía.

A su vez el artículo 447 *Ibíd*em señala:

«En la venta y prestación de servicios, regla general. En la venta y prestación de servicios, la base gravable será el valor total de la operación, sea que ésta se realice de contado o a crédito, incluyendo entre otros los gastos directos de financiación ordinaria, extraordinaria, o moratoria, accesorios, acarreos, instalaciones, seguros, comisiones, garantías y demás erogaciones complementarias, aunque se facturen o convengan por separado y aunque, considerados independientemente, no se encuentren sometidos a imposición.

Parágrafo. Sin perjuicio de la causación del impuesto sobre las ventas, cuando los responsables del mismo financien a sus adquirentes o usuarios el pago del impuesto generado por la venta o prestación del servicio, los intereses por la financiación de este impuesto, no forman parte de la base gravable. «

Por otra parte el artículo 448 *Ibíd*em prevé:

«Otros factores integrantes de la base gravable. Además integran la base gravable, los gastos realizados por cuenta o a nombre del adquirente o usuario, y el valor de los bienes proporcionados con motivo de la prestación de servicios gravados, aunque la venta independiente de éstos no cause impuestos o se encuentre exenta de su pago.

Así mismo, forman parte de la base gravable, los reajustes del valor convenido causados con posterioridad a la venta.»

Conforme con el contenido de estas disposiciones la base gravable general en la prestación de servicios es amplia y cubija entre otros factores, las instalaciones y demás erogaciones complementarias, aunque se facturen o convengan por separado y aunque, considerados independientemente, no se encuentren sometidos a imposición, abarcando de esa manera el valor total de la operación.

El derecho a la conexión del servicio como elemento integrante de los denominados «cargos por aportes de conexión» en estricto sentido constituye un bien incorporal, el cual forma parte de la base gravable general prevista en el artículo 447 *Ibíd*em, porque la misma comprende entre otros factores la financiación, accesorios, acarreos, instalaciones, seguros, garantías y demás erogaciones complementarias, aunque se facturen o convengan por separado y aunque considerados independientemente no se encuentren sometidos a imposición.

A su vez el artículo 448 es específico cuando dispone, que además integran la base gravable, los gastos realizados por cuenta o a nombre del adquirente o usuario y el valor de los bienes proporcionados con motivo de la prestación de los servicios gravados, aunque la venta independiente de estos no cause impuestos, o se encuentre exenta de su pago.

La Sentencia de 26 de enero de 2001, radicado 10733 de la Sección Cuarta del Honorable Consejo de Estado, se refirió a la activación en la telefonía móvil celular equiparándola a los

cargos por conexión de la telefonía fija, antes de la expedición de la Ley 488 de 1998, la cual mediante el artículo 55 modificó el artículo 462 del Estatuto Tributario, para establecer la base gravable en el servicio telefónico. Precisó la Honorable Corporación:

«En efecto, para la vigencia fiscal de que trata el presente proceso, la base gravable aplicable estaba prevista en el artículo 462 del Estatuto Tributario según el cual «En el caso de los servicios de teléfonos la base gravable está constituida por el valor del cargo fijo y los impulsos luego no era aplicable la prevista en el artículo 447 ib, ya que solo con la expedición de la ley 488 de 1998, vino a establecerse en su artículo 55 que «La base gravable en el servicio telefónico es la general, contemplada en el artículo 447 del Estatuto Tributario»

En esta forma, independientemente de que los cargos por conexión constituyan bienes o derechos, forman parte integrante de la base gravable del servicio telefónico y se encuentran gravados con el impuesto sobre las ventas (IVA).

**DESCRIPTORES: SERVICIOS GRAVADOS. SERVICIO DE TELECOMUNICACIONES. SERVICIO DE TELEFONO.**

#### **1.11.2. LOS CARGOS DE ACCESO:**

Fiscalmente se consideran servicios gravados con el Impuesto sobre las Ventas.

El artículo 1º del Decreto 1372 de 1992 señala que para los efectos del impuesto sobre las ventas se considera servicio, toda actividad, labor o trabajo prestado por una persona natural o jurídica, o por una sociedad de hecho, sin relación laboral con quien contrata la ejecución, que se concreta en una obligación de hacer, sin importar que en la misma predomine el factor material o intelectual, y que genera una contraprestación en dinero o en especie, independientemente de su denominación o forma de remuneración.

En la prestación del servicio de teléfono, gravado con el impuesto sobre las ventas, se presentan las siguientes situaciones: las llamadas locales de teléfonos fijos, en las cuales quien presta el servicio es directamente el operador local; las llamadas de larga distancia nacional o internacional, en las que intervienen en la prestación del servicio el operador local y el operador de larga distancia, y las llamadas que se originan en la telefonía móvil celular, en las cuales concurren para la prestación del servicio, el operador local, el operador de teléfono móvil celular y el operador de larga distancia. (Sentencia 11 agosto/00 Exp. No 10086)

Por otra parte, dispone el artículo 3º de la Ley 422 de 1998, por la cual se modificó parcialmente la Ley 37 de 1993, que reguló la telefonía móvil celular, en relación con los operadores del servicio de teléfonos, que en virtud de la interconexión los operadores de telefonía pública básica conmutada local, TPBCL, Telefonía pública básica conmutada local extendida, TPBCLF, Telefonía móvil celular; TMC, y de Telefonía pública básica conmutada de larga distancia, TPBCLD, los operadores están obligados a conectar sus redes para permitir el intercambio de telecomunicaciones entre ellos. El operador en cuya red se origina la comunicación prestará oportunamente el servicio de facturación y recaudo de los valores correspondientes a los servicios prestados a los usuarios por los operadores que intervienen en la comunicación en las condiciones que se acuerden entre ellos y se deberá reconocer el costo del servicio, más una utilidad razonable.

En efecto, en los contratos de uso, acceso e interconexión, el operador interconectante debe poner a disposición del solicitante, a título de arrendamiento las instalaciones esenciales para facilitar la interconexión y ubicación de los equipos necesarios, y permitir su adecuado funcionamiento. La remuneración por el arrendamiento de las instalaciones esenciales es equivalente al costo más la utilidad razonable (artículo 4.3.5. CRT 87/97). Los contratos o las servidumbres de acceso, uso e interconexión deberán mostrar por separado los detalles de cada uno de los servicios que se prestan y el valor discriminado de los mismos. Bajo ningún concepto se podrán contratar dos o más servicios sin distinguir el precio asociado a cada uno de ellos. (Artículo 4.40 Res 087/97).

Dentro de los requisitos de los contratos según el artículo 441 *Ibíd.*, se encuentra el canon de arrendamiento de los espacios del operador interconectante o de arrendamiento de enlaces dedicados cuando haya lugar, así como la remuneración por los demás servicios y provisión de instalaciones suplementarias.

Dentro de los cargos de acceso y uso de redes, si bien la Comisión de Regulación de Telecomunicaciones, establece la metodología para su unificación, ésta se basa en los costos más una utilidad razonable. Es así como el acceso a redes y su uso y en las extendidas, se hace teniendo en cuenta los cargos y uso por cada minuto o fracción de llamada completada, (Capítulo IV, título V), constituyendo verdaderos servicios que se remuneran a través de una tarifa que requiere de un soporte técnico, en este caso, la Comisión de Regulación de Telecomunicaciones, los que de ninguna manera corresponden a una tasa, como en efecto señaló la Corte Constitucional mediante Sentencia 444 de 26 de agosto de 1998.

El servicio telefónico de manera general se encuentra gravado con el impuesto sobre las ventas, con la excepción hecha en el numeral 4º del artículo 476 de Estatuto Tributario, para los primeros 250 impulsos mensuales de los estratos 1 y 2 y el servicio telefónico prestado desde teléfonos públicos, estando conformada la base gravable de acuerdo con lo señalado por los artículos 447 y 463 del Estatuto Tributario, por el valor total de la operación, esto es, la remuneración percibida por el responsable independientemente de la denominación que se le dé.

Por lo tanto, independientemente de la denominación de los servicios, y de los no excluidos expresamente por el artículo 476 del Estatuto Tributario y disposiciones concordantes, los demás se encuentran gravados con el Impuesto sobre las Ventas, como en reiteradas oportunidades ha sostenido el Despacho.

Sin embargo, conforme con lo señalado por el Honorable Consejo de Estado en Sentencia de 11 de agosto de 2000, Expediente 10086, se determinó que las empresas que intervienen como operadoras en la comunicación no se prestan entre sí el servicio de teléfono, luego tampoco podrían facturar este servicio al usuario intermedio, que para el efecto es el mismo operador que interviene en la prestación del mismo, lo cual implica que el servicio que se presta entre operadores y que corresponde a otra denominación se encuentra gravado, máxime cuando no existe disposición que lo exonere de manera expresa.

Es importante también tener en cuenta, que conforme con lo señalado en el artículo 33 de la Ley 80 de 1993, referente a la concesión de los servicios y de las actividades de telecomunicaciones: «Para todos los efectos legales las actividades de telecomunicaciones se asimilan a servicios privados.»

Considera el Despacho que en los términos del artículo 1º del Decreto 1372 de 1992, en el caso analizado se configura de manera estricta la prestación de un servicio por parte de las empresas interconectantes, en virtud del cual cobran una remuneración a las interconectadas por la disponibilidad de las redes y demás servicios, para lo cual el organismo técnico da las pautas para la conformación de la tarifa. En virtud de ello, independientemente de la denominación de la remuneración, se entiende que dicho servicio está sometido al Impuesto Sobre las Ventas, cuya base gravable esta conformada por el valor total de la operación de conformidad con los artículos 447 del Estatuto Tributario y 2º del Decreto 1107 de 1992.

Es así que no se trata de un contrato de concesión, sino propiamente de la prestación de servicios del interconectante en razón de lo cual cobra por la utilización o acceso a las redes por parte de un interconectado, en virtud del principio de acceso universal que regula las telecomunicaciones. Tal hecho no desvirtúa la causación del IVA en la prestación de estos servicios, llámense peajes, arrendamientos o utilidades, ya que así no se trate de servicio de telefonía, éste se presta a través de la interconexión referida aunque se trate de servicios independientes, pero relacionados en cuanto al fin.

Por otra parte, los servicios públicos de manera general son regulados por el Estado, pero ello no los sustrae de su calificación como tales, ni de su relevancia frente al Impuesto sobre las Ventas, cuando se trate de servicios gravados.



De manera tal, que los servicios por cargos de acceso se encuentran gravados con el Impuesto Sobre las Ventas, en la medida que no se encuentran expresamente exonerados por la ley tributaria, teniendo en cuenta además que los beneficios tributarios son de aplicación restrictiva, en el entendido que deben estar consagrados de manera expresa en la ley, situación que no se da respecto de los cargos de acceso, los cuales necesariamente se encuentran sometidos al impuesto.

**DESCRIPTORES: SERVICIOS GRAVADOS. SERVICIO DE TELECOMUNICACIONES. SERVICIO DE TELEFONO.**

### **1.11.3 CONTRATOS DE CONCESION DE TELEFONIA**

En los contratos de concesión en donde el concedente otorga al concesionario el derecho de explotación de los servicios de telecomunicaciones que le son permitidos, son responsables del impuesto sobre las ventas el concedente y el concesionario, el primero respecto del servicio que se concreta en contratos de concesión comercial y su respectiva remuneración y el concesionario por los servicios prestados al público. Este último es el responsable por el servicio de telefonía en los términos del artículo 443 del Estatuto Tributario, así como de los demás servicios que preste al público.

Las sumas o porcentajes estipulados, que correspondan a la remuneración por el contrato de concesión que debe pagar el concesionario al concedente, causan el impuesto sobre las ventas teniendo como base gravable el valor total de la remuneración y aplicando siempre la tarifa general del impuesto.

Cada concesionario tendrá derecho a tratar como impuesto descontable el IVA que se cause a su costa en favor del concedente, además del IVA pagado por la adquisición de bienes y servicios gravados que constituyan costo o gasto en el impuesto de renta y se destinen a operaciones gravadas con el Impuesto Sobre las Ventas (Artículo 488 E. T.).

Los acuerdos realizados por las partes acerca de los impuestos o de la participación en el contrato, pertenecen exclusivamente a su órbita, no siendo oponibles al Fisco Nacional, tal como lo señala el artículo 553 del Estatuto Tributario . De tal manera que no es posible netear los ingresos, así una parte de ellos deban ser transferidos a un tercero. Por ende, el Impuesto sobre las Ventas y el ingreso se causan en cabeza de quien presta el servicio gravado en cada caso, así posteriormente detraiga los costos que deben ser trasladados, lo mismo que detraerá los impuestos descontables por costos y gastos pagados, cuando sea del caso.

**DESCRIPTORES: SERVICIOS GRAVADOS. SERVICIO DE TELECOMUNICACIONES. SERVICIO DE TELEFONO.**

### **1.11.4 SERVICIO DE TELECOMUNICACIONES SERVICIO DE VALOR AGREGADO.**

Es necesario partir de lo que se considera servicio de valor agregado en materia de telecomunicaciones. Es así como el Decreto 1794 de 1991, «Por el cual se expiden normas sobre los servicios de valor agregado y telemáticos y se reglamenta el Decreto 1900 de 1990», precisa, en su artículo 1º :

#### **SERVICIOS TELEMATICOS.**

“Servicios telemáticos son servicios de telecomunicaciones que, haciendo uso de servicios básicos, permiten el intercambio de información entre terminales con protocolos establecidos para sistemas de interconexión abiertos.”

#### **DEFINICION DE SERVICIOS DE VALOR AGREGADO**

Son aquellos que proporcionan la capacidad completa para el envío o intercambio de información, agregando otras facilidades al servicio soporte o satisfaciendo necesidades específicas de telecomunicaciones. Sólo se considerarán servicios de valor agregado aquellos que se puedan diferenciar de los servicios básicos.

## **CARACTERISTICAS DIFERENCIALES**

Sólo se consideran servicios de valor agregado aquellos que se puedan diferenciar de los servicios básicos. Las características que hacen diferenciable un servicio de valor agregado se pueden referir a la transmisión de información de cualquier naturaleza o a la información transmitida o a una combinación de ambas posibilidades.

Hacen parte de las características diferenciables referidas a la transmisión, entre otras:

- La conversión de protocolos, la conversión de códigos, la conversión de formatos, la conversión de velocidades,
- La protección de errores,
- El encriptamiento,
- La codificación y
- El enrutamiento de la información y
- La adaptación a requerimientos de calidad.

Hacen parte de las características diferenciables referidas al tratamiento de la información, entre otros, el acceso, almacenamiento, envío, tratamiento, depósito y recuperación a distancia de información, el manejo de correo electrónico y de mensajes, las transacciones financieras y la tele banca.

## **RED DE VALOR AGREGADO**

Es una red especializada de telecomunicaciones a través de la cual se prestan al público, principalmente, servicios telemáticos y de valor agregado. Para que una red sea considerada de valor agregado debe ofrecer características técnicas para la transmisión de la información que las hagan diferenciables de la red telefónica pública conmutada.

Las redes de valor agregado están destinadas a satisfacer necesidades específicas de telecomunicación de usuarios o grupos de usuarios determinados, pero podrán interconectarse a la red pública telefónica conmutada o a cualquier otra red de telecomunicaciones del Estado.

Las redes de valor agregado podrán ser nacionales o internacionales.

## **PRESTADORES DE SERVICIOS TELEMATICOS O DE VALOR AGREGADO.**

Son las personas naturales o jurídicas autorizadas o licenciadas en los términos del Decreto 1794 de 1991, para prestar al público servicios de valor agregado o telemáticos, haciendo uso de redes de telecomunicación del Estado establecidas por otras personas de derechos público o privado o haciendo uso de su propia red de valor agregado o mediante cualquier combinación de ambas modalidades.

De acuerdo con las precisiones formuladas por la normatividad que lo regula, el servicio de telecomunicaciones, en su modalidad de valor agregado, es una actividad que, atendiendo a las características que le son propias, constituye un servicio diferente a la telefonía pública básica, lo que de suyo le imprime un tratamiento especial en materia de telecomunicaciones que por consiguiente afecta el manejo impositivo aplicable al mismo.

Consagran igualmente las disposiciones aludidas la posibilidad para que el servicio en comento pueda prestarse a través de redes de telecomunicación propias o de terceros, en ejecución de autorización o licencia concedida por el Estado.

El desarrollo de tal actividad, atendiendo al mecanismo utilizado, es decir mediante el empleo de redes propias o de terceros, es lo que determina básicamente el manejo aplicable. Es así, como en reiteradas oportunidades se ha observado que en el gravamen sobre las ventas intervienen como sujetos de la relación jurídico-tributaria, el sujeto activo, el sujeto pasivo económico y el sujeto pasivo de derecho.

**Sujeto Activo:** Es el Estado como acreedor del gravamen cuando se configuran los elementos para la causación del mismo.

**Sujeto Pasivo Económico:** Persona que adquiere bienes o servicios gravados y que en últimas es quien soporta el pago del gravamen.

**Sujeto Pasivo de Derecho:** Es el responsable del recaudo del impuesto y quien se encuentra obligado a responder por el mismo al Estado, mediante la presentación de la correspondiente declaración del impuesto sobre las ventas.

Cuando el servicio de valor agregado se presta mediante el empleo de redes de propiedad de terceros, y dado que dicho servicio no goza de preferencia legal alguna en el régimen del IVA, es evidente que en la actividad desarrollada intervienen tantos sujetos pasivos de derecho como servicios interactúan para lograr la finalidad propuesta, lo que conlleva el nacimiento no solo de obligaciones recíprocas sino que además surge para cada sujeto pasivo de derecho la obligación (frente al Estado) de responder directamente de los impuestos recaudados.

De manera que si el prestador del servicio de valor agregado emplea la red de un tercero para prestar el servicio y el propietario de la red es quien factura la totalidad del servicio, vale decir, servicio básico más el de valor agregado con el consiguiente gravamen sobre las ventas que se causa, de tal actividad surgen obligaciones recíprocas, a saber:

Para el prestador del servicio de valor agregado:

1. -El prestador del servicio de valor agregado asume el tratamiento de sujeto pasivo económico frente al servicio prestado por el propietario de la red.
2. -Pago del servicio por el empleo de la red, adicionado con la causación del impuesto sobre las ventas por dicho concepto.
3. - Emitir factura por el servicio de valor agregado prestado, documento que permite al propietario de la red conocer el valor real de la causación por dicho concepto.

Para el propietario de la red:

1. - Emitir factura o documento equivalente al usuario final del servicio, que comprende: el valor por el servicio básico así como el servicio de valor agregado con la correspondiente causación del impuesto sobre las ventas.
2. - Emitir factura al prestador del servicio de valor agregado por el empleo de la red.

Obligaciones del propietario de la red y del prestador del servicio de valor agregado frente al fisco nacional:

1. - El propietario de la red es quien emite la factura o documento equivalente y por lo mismo quien recauda la totalidad del impuesto causado por concepto de servicio básico como de valor agregado, salvo que el prestador del servicio de valor agregado emita la factura o documento equivalente por la actividad realizada.
2. - En la medida en que el propietario de la red, así como el prestador del servicio de valor agregado, prestan servicios gravados con el impuesto sobre las ventas, son sujetos pasivos de derecho frente al fisco nacional y en tal condición deben cumplir sus obligaciones.
3. - En términos del literal c) del artículo 437 del Estatuto Tributario, son responsables del impuesto sobre las ventas: "Quienes presten servicios", y siendo que los servicios de telecomunicaciones son gravados, es claro que en el caso propuesto, coexisten dos responsables y por lo mismo obligaciones frente al Estado.
4. - En términos del artículo 571 del Estatuto Tributario, los contribuyentes o responsables directos del pago del tributo deberán cumplir los deberes formales señalados en la ley o en el reglamento, personalmente o por medio de sus representantes, y a falta de éstos, por el administrador del respectivo patrimonio.
5. - Según lo dispuesto por el artículo 601 del Estatuto Tributario, "Deberán presentar declaración bimestral del impuesto sobre las ventas, según el caso, los responsables de este impuesto, incluidos los exportadores. /.../ "

Lo anterior conduce a que cada responsable cumpla en forma independiente con las obligaciones que le son propias, lo que no podría ser de otra manera en la medida en que la ley fiscal, en forma clara y precisa identifica los eventos en que un contribuyente o responsable puede cumplir sus obligaciones a través de un tercero (representantes o apoderados), derivándose para estos obligaciones subsidiarias por la omisión en el cumplimiento de sus deberes.

En tal sentido el artículo 573 del Estatuto Tributario dispone: "Los obligados al cumplimiento de deberes formales de terceros responden subsidiariamente cuando omitan cumplir tales deberes, por las consecuencias que se deriven de su omisión."

De acuerdo con lo anterior, en la medida que las partes intervinientes son responsables del impuesto sobre las ventas por el servicio prestado, cada una debe cumplir en forma independiente como sujeto pasivo de derecho frente al Estado, liquidando y depurando los factores y bases gravables correspondientes a fin de determinar el impuesto por pagar. El emisor de la factura por el servicio público de telecomunicaciones al usuario sujeto pasivo económico, recaudará la totalidad del gravamen por los servicios prestados, trasladando la parte del impuesto sobre las ventas que corresponde al prestador del servicio de valor agregado.

De no ocurrir así, la declaración y pago de quien recauda la totalidad del gravamen reflejaría un impuesto que, en rigor legal, corresponde a un tercero desfigurando de esta manera los datos base de la causación real; que la factura incluya el gravamen de un tercero no significa que deba reflejarse dicho impuesto en su declaración pues ello afecta la obligación del tercero.

**DESCRIPTORES: SERVICIOS GRAVADOS. SERVICIO DE PUBLICIDAD.**

**1.12. SERVICIO DE PUBLICIDAD**

El Decreto 433 de marzo 10 de 1999 en su artículo 25 define el servicio de publicidad así:

«Definición de servicios de publicidad. Para efectos del impuesto sobre las ventas se consideran servicio de publicidad todas las actividades tendientes a crear, diseñar, elaborar, interpretar, publicar o divulgar anuncios, avisos, cuñas o comerciales, con fines de divulgación al público en general, a través de los diferentes medios de comunicación, tales como radio, prensa, revistas, televisión, cine, vallas, pancartas, impresos, insertos, así como la venta o alquiler de espacios para mensajes publicitarios en cualquier medio, incluidos los edictos, avisos clasificados y funerarios.

Igualmente, se consideran servicios de publicidad los prestados en forma independiente o por las agencias de publicidad, referidos a todas aquellas actividades para que la misma se concrete, tales como:

Creación de mensajes, campañas y piezas publicitarias

Estudio del producto o servicio que se vende al cliente

Análisis de la publicidad

Diseño, elaboración y producción de mensajes y campañas publicitarias

Servicios de actuación, periodísticos, locución, dirección de programas y libretistas, para la materialización del mensaje, campaña o pieza publicitaria,

Análisis y asesoría en la elaboración de estrategias de mercadeo publicitario

Elaboración de planes de medios

Ordenación y pauta en los medios.»

En consecuencia, los servicios de publicidad causan el impuesto sobre las ventas, salvo en los casos expresamente señalados en la ley con el cumplimiento de las condiciones previstas en cuanto a los ingresos por ventas de publicidad.

Aunque se considera servicio de publicidad la ordenación de avisos y de pauta en los medios, si la sociedad intermediaria entre quien ordena el aviso y el medio de publicidad (periódico, radio, televisión, revistas, etc.) cobra por esta labor, se causa el impuesto sobre las ventas sobre el valor correspondiente a la comisión que se cobre, a la tarifa general del impuesto.

Los servicios de intermediación en publicidad entre el medio publicitario y quien contrata la publicidad están gravados con el impuesto sobre las ventas a la tarifa del 16% sobre el valor de la remuneración que devengue por su intermediación y la retención en la fuente por impuesto a las ventas será equivalente al 75% del valor del impuesto generado, salvo que se trate de un responsable del régimen simplificado, en cuyo caso no habrá lugar a efectuar retención por este concepto.

**DESCRIPTORES: SERVICIOS GRAVADOS SERVICIO DE PUBLICIDAD**

**1.12.1 INGRESOS POR VENTAS DE PUBLICIDAD.**

Frente a los ingresos por servicio de publicidad el artículo 26 del Decreto 433 de 1999 señala:

**“Servicios de publicidad excluidos del IVA.** Para efectos de lo estipulado en los incisos quinto y sexto del artículo 468-1 del estatuto tributario, están excluidos del impuesto sobre las ventas:

1. Los ingresos por ventas de publicidad que perciban los diarios, cuando la totalidad de las ventas del responsable sea inferior a 3000 millones de pesos (valor año base de 1998).
2. Los ingresos por ventas de publicidad que perciban las emisoras de radio, cuando **(la totalidad)\*** de las ventas **(del responsable)\*** sean inferiores a 500 millones de pesos (valor año base de 1998).
3. Los ingresos por ventas de publicidad que perciban los canales regionales de televisión, cuando la totalidad de las ventas del responsable sean inferiores a 1000 millones de pesos (valor año base de 1998)...”

El Honorable Consejo de Estado mediante Sentencia 9571 de 1999, declaró la nulidad de las expresiones «la totalidad» y «del responsable» contenidas en el inciso segundo del artículo 26 del Decreto 433 de 1999, en consecuencia para los efectos de la mencionada exclusión los ingresos por publicidad de las emisoras de radio se tomarán por cada emisora de manera individual.

Finalmente es de anotar que el numeral 21 del artículo 476 del Estatuto Tributario adicionado por el artículo 36 de la Ley 788 de 2002 modificó los topes de ingresos para acceder a la exclusión del impuesto por los servicios de publicidad, dejando vigentes los demás aspectos.

**DESCRIPTORES: SERVICIOS GRAVADOS. SERVICIO DE TELEVISION.**

**1.13. SERVICIO DE TELEVISION COMUNITARIA**

A partir de la vigencia de la Ley 488 de 1998 el servicio de televisión se encuentra gravado con el impuesto sobre las ventas independientemente del origen de la señal y de la modalidad de televisión prestada.

La Ley 182 de 1995 establece los parámetros que debe seguir la Comisión Nacional de Televisión para la clasificación del servicio de televisión.

La Televisión Comunitaria Sin Animo de Lucro , se encuentra clasificada como una de las modalidades de prestación, en razón de su nivel de cubrimiento territorial.

Respecto de esta modalidad de televisión, el inciso 2do. del numeral 4º del artículo 37 de la Ley 182 de 1995 dispone: «Para efectos de esta ley, se entiende por comunidad organizada la asociación de derecho, integrada por personas naturales residentes en un municipio o distrito o parte de ellos, en la que sus miembros estén unidos por lazos de vecindad o colaboración mutuos para operar un servicio de televisión comunitaria con el propósito de alcanzar fines cívicos, cooperativos, solidarios, académicos, ecológicos, educativos, recreativos, culturales o institucionales. El servicio de televisión comunitaria será prestado autofinanciado y comercializado por las comunidades organizadas de acuerdo al reglamento que expida la Comisión Nacional de Televisión.»

La Comisión Nacional de Televisión reglamentó lo concerniente a esta modalidad de televisión, mediante el Acuerdo 006 de Octubre 5 de 1999 en el que señala que la televisión comunitaria «*Es el servicio de televisión prestado por las comunidades organizadas sin ánimo de lucro con el objeto de realizar y producir su propia programación para satisfacer necesidades educativas, recreativas y culturales.... Por razón de su restricción territorial y por prestarse sin ánimo de lucro, este servicio no se confundiría con el de televisión por suscripción...*»

Ahora bien, según lo manifestado por la Oficina de Canales y Calidad del Servicio de la Comisión Nacional de Televisión, en respuesta suministrada a esta Oficina al referirse al servicio de televisión comunitaria sin ánimo de lucro, indica que «... *se puede entender que las personas que conforman las comunidades organizadas para prestar este servicio, hacen parte integral de la misma y en ese sentido, puede decirse que existe una auto prestación del servicio de televisión comunitaria, toda vez que no reciben el servicio en razón de un vínculo contractual establecido con un tercero sino que ostentan la calidad de asociados, lo cual les permite accionar al interior de esas personas jurídicas, al poder elegir y ser elegidos como miembros de los órganos y dirección e igualmente participar en la toma de decisiones...*»

En este contexto, si en la modalidad de televisión comunitaria se está en presencia de una autoprestación del servicio a los afiliados, y/o asociados de la Comunidad organizada, no se presenta para efectos del impuesto sobre las ventas, la noción de «servicio» en la forma señalada por el artículo 1º. del Decreto 1372 de 1992, que da lugar a la causación del tributo, en la medida en que no se dan los supuestos señalados en esta disposición y más aun si se considera que no existe una parte contratante y otra contratista que deba cumplir con la realización de una obligación de hacer.

Aunado a lo anterior, según el artículo 10 del Acuerdo 006 de 1996 antes citado, los operadores del servicio de televisión comunitaria sin ánimo de lucro establecerán en sus estatutos la forma en que se fijarán los aportes ordinarios y extraordinarios y el Artículo 11 indica las clases de aportes que deben sufragar los afiliados o usuarios ; el literal b) se refiere a los **Aportes Ordinarios**: «*es el valor que los miembros de la comunidad organizada deberán pagar con la periodicidad que establezca la comunidad organizada, a fin de cubrir exclusivamente los costos de administración, operación, mantenimiento y pago de los derechos de autor respectivos, para garantizarle a los miembros de la comunidad la continuidad y calidad del servicio.*»

Es decir, que el aporte que sufraga el afiliado no es contraprestación de un servicio prestado, en consideración a que como anteriormente se señaló, no se da la figura del «servicio» sino que su finalidad es contribuir al sostenimiento de la comunidad . En tal virtud necesariamente debe concluirse que tales aportes no se encuentran gravados con el impuesto sobre las ventas; situación diferente respecto de los pagos que realizan los usuarios a un tercero por la prestación del servicio de televisión en cuyo caso las cuotas siempre se encuentran sometidas al tributo.

En el evento en que entre el usuario y la asociación no exista ningún vínculo, el servicio de televisión se encuentra sujeto al impuesto sobre las ventas, al cumplirse los presupuestos del hecho generador y como consecuencia, la asociación debe inscribirse en el Registro Nacional de Vendedores ante la Administración de Impuestos correspondiente a su domicilio fiscal, facturar, llevar cuenta contable «impuesto sobre las Ventas por Pagar», presentar declaraciones del Impuesto sobre las Ventas, recaudar y pagar el impuesto correspondiente.

En aquellos sistemas en los que los usuarios sean copropietarios, por ejemplo de una antena parabólica, las cuotas de afiliación al corresponder a un aporte de capital no estarían sometidas al impuesto sobre las ventas, pero las cuotas de administración y sostenimiento del sistema si se encuentran gravadas con el impuesto por corresponder a la noción de servicio.

Como bien lo señala la Comisión Nacional de Televisión «... el hecho de que un conjunto residencial adquiera un sistema de antena parabólica tan solo para captar señales de televisión de los satélites ubicados sobre nuestro país, no significa que deba ajustarse a las disposiciones del Acuerdo 006 de 1999» ( reglamentario de la televisión comunitaria sin animo de lucro como se estudió ), considerando que para enmarcarse dentro de esta última modalidad se requiere obtener licencia de la mencionada Comisión y cumplir los demás requisitos previstos para este servicio.

Considera la misma Comisión, que el conjunto residencial que adquiere la antena parabólica podría enmarcarse dentro del Acuerdo que reglamenta la distribución de señales incidentales obteniendo los respectivos permisos legales, servicio que está gravado con el impuesto sobre las ventas.

Así entonces el adquirir una antena parabólica no convierte al conjunto residencial en Comunidad Organizada Operadora del Servicio de Televisión Comunitaria Sin Animo de Lucro y por ello no puede serle aplicable el tratamiento tributario previsto para esta última, razón por la cual anteriormente se ha considerado que al existir la prestación del servicio de televisión y dado que éste no goza de exclusión del tributo, la cuota que paga el condómine se encuentra gravada con el impuesto sobre las ventas.

**DESCRIPTORES:       SERVICIOS GRAVADOS. EXPLOTACION  
                                  COMERCIAL DE OBRAS.**

#### **1.14. EXPLOTACION COMERCIAL DE OBRAS**

Las sumas que los autores, concretamente los de obras musicales, perciben por autorizar la explotación comercial de sus obras, constituyen base gravable de un servicio sujeto al impuesto sobre las ventas. Se sustenta esta interpretación en la noción de servicio para efectos del impuesto sobre las ventas, contenido en el artículo 1 del Decreto 1372 de 1992 y en el literal a), numeral 3, del Parágrafo 3 del artículo 420 del Estatuto Tributario, principalmente.

De conformidad con la noción legal de servicio para efectos del impuesto sobre las ventas (Decreto 1372 de 1992 Art.1º.) una obligación de hacer puede también, consistir en alguna en que predomine el factor intelectual, y que genera una contraprestación; en esta forma se concreta la prestación de un servicio susceptible de generar el impuesto sobre las ventas.

En la explotación de las obras de los autores musicales se encuentra que pueden surgir dos tipos de relaciones que se enmarcan dentro del ámbito del gravamen a las ventas:

1. El compositor puede firmar un contrato con una empresa o persona llamada editora para que administre sus derechos de autor; en desarrollo de este contrato la editora debe cobrar a las casas discográficas, las regalías que corresponden al compositor y realizar las demás gestiones pactadas en el contrato.

Es decir la editora (que puede denominarse mandatario) le presta al compositor un servicio que al no estar expresamente excluido del impuesto sobre las ventas causa el gravamen a la tarifa general (a cargo del autor) sobre la comisión percibida como remuneración por el servicio así prestado.

Corresponde a la casa editora actuar como responsable del impuesto cumpliendo las obligaciones inherentes a tal calidad y expedir factura sobre el anterior servicio, así como sobre las demás operaciones que realice en desarrollo de su actividad, tal y como lo expresa el artículo 3º. del Decreto 1514 de 1998.

2. Por otra parte, como el autor permite la explotación de sus obras está prestando un servicio en los términos del literal a) del numeral 3) del parágrafo 3º del artículo 420 del Estatuto Tributario gravado con el impuesto sobre las ventas.

El hecho de otorgar en Colombia licencias y/o autorizaciones para el uso y explotación, a cualquier título, de bienes incorporeales o intangibles, constituye un servicio sujeto al impuesto sobre las ventas, con igual o mejor razón que cuando similar autorización se otorga desde el exterior, como lo contempla el Estatuto Tributario en el artículo 420, Parágrafo 3, numeral 3, literal a). Ahora bien, seguramente la persona o entidad a quien el autor en virtud del derecho que posee sobre su creación artística, otorga la licencia de explotar su derecho de autor, la explotará comercialmente. Esta circunstancia lo que pone de manifiesto, en relación con el régimen del impuesto sobre las ventas, es que aparecen dos responsables del impuesto en relación con la explotación del mismo derecho de autor, pero con circunstancias completamente diversas en cuanto a la conformación de la base gravable y del impuesto que legítimamente puedan descontar; pero no puede inferirse que uno solo sea el responsable.

**DESCRIPTORES: CONCESION DE LA PRODUCCION Y  
COMERCIALIZACION DE LICORES DESTILADOS EN  
EJERCICIO DEL DERECHO DE MONOPOLIO.**

A partir del 1 de enero de 2003 el impuesto sobre las ventas en licores, vinos y similares quedó inmerso en el impuesto al consumo tal como lo dispuso la Ley 788 de 2003 en los artículos 49 a 54.

**DESCRIPTORES: SERVICIOS GRAVADOS. SERVICIOS TECNICOS.**

#### **1.15. SERVICIOS TECNICOS DE VTR Y CODIFICACION**

Los servicios de VTR y codificación, están sometidos a la tarifa general del 16% del Impuesto sobre las Ventas.

La regla general es que los servicios no excluidos expresamente por el artículo 476 del Estatuto Tributario, se encuentran gravados con la tarifa general del 16%.

La definición del servicio de publicidad para efectos del Impuesto sobre las Ventas, está dada por el artículo 25 del Decreto 433 de 1999, referida a todas las actividades tendientes a crear, diseñar, elaborar, interpretar: publicar o divulgar anuncios, avisos, cuñas o comerciales, con fines de divulgación al público en general, a través de los diferentes medios de comunicación tales como radio, prensa, revistas, televisión, cine, vallas, pancartas, impresos, insertos, así como la venta o alquiler de espacios para mensajes publicitarios en cualquier medio incluidos los edictos, avisos clasificados y funerarios, así como los prestados en forma independiente o por agencias de publicidad, referidos a todas aquellas actividades para que la misma se concrete.

Ahora bien, si como lo anota el Instituto Nacional de Radio y Televisión a través de su director, los servicios de VTR y codificación, son específicamente servicios técnicos que consisten en la retransmisión por utilización de instrumentos, instalaciones y equipos, de los programas y mensajes elaborados por terceros, y por ende sirven únicamente como instrumentos inertes, no pueden confundirse con el servicio de publicidad, pues se trata de aspectos técnicos referidos al servicio de televisión, aunque lógicamente tanto la radio como la televisión son medios que de común ocurrencia se utilizan para difundir los mensajes publicitarios

Por lo tanto, atendiendo al criterio técnico y al hecho de que evidentemente, el VTR y la codificación son servicios operativos de televisión eminentemente mecánicos, es preciso ratificar que se trata de servicios técnicos que se encuentran gravados a la tarifa del 16% y en ningún caso corresponden a servicios de publicidad.

**DESCRIPTORES: SERVICIOS GRAVADOS**

#### **1.16. ENSEÑANZA DE AUTOMOVILISMO**

La enseñanza de automovilismo se encuentra gravada con el impuesto sobre las ventas por cuanto si bien es un servicio de educación no formal, su prestación se hace a través de instituciones no reconocidas por las secretarías de Educación departamentales o distritales



El Decreto 114 de 1996 por medio del cual se reglamentó la « Educación No formal» establece en su artículo 2º;

«La Educación No Formal será prestada en instituciones educativas del Estado o en instituciones privadas, debidamente autorizadas para tal efecto que se registrarán de acuerdo con la Ley, las disposiciones del presente Decreto y las otras normas reglamentarias que les sean aplicables».

Así mismo, el artículo 9º del citado ordenamiento establece que las instituciones de educación no formal podrán ofrecer, además, programas de educación informal los cuales tienen una duración no superior a ciento sesenta (160) horas y su organización y ejecución no requieren de autorización previa por parte de las secretarías de educación departamentales y distritales.

Al respecto debe recordarse que de conformidad con lo establecido en el literal 1) del artículo 151 de la Ley 115 de 1994, las Secretarías de Educación departamentales y distritales, son las autoridades competentes para aprobar la creación y el funcionamiento de programas e instituciones de educación no formal.

De conformidad con lo previsto en el artículo 476 numeral 6, para acceder al beneficio de la exclusión del IVA constituye requisito esencial, que el establecimiento que presta el servicio de educación no formal se encuentre aprobado por el gobierno, que como quedó señalado por mandato legal está representado por las Secretarías de Educación departamentales y distritales. De tal manera que los servicios de enseñanza de automovilismo por no cumplir con este requisito, se encuentran sujetos al gravamen.

**DESCRIPTORES: SERVICIOS GRAVADOS.**

#### **1.17. SERVICIO DE ESTERILIZACION.**

Esterilizar de acuerdo con el Diccionario de la Real Academia Española significa en una de sus acepciones «destruir los gérmenes patógenos».

Patógeno de acuerdo con la misma obra «dícese de los elementos y medios que originan y desarrollan las enfermedades»

Dentro de los sistemas para efectuar la esterilización tenemos entre otros, los siguientes:

- Calor seco: Acción directa de la llama.
- Calor húmedo:- Acción del agua caliente (baño maría hirviendo, calentamiento repetido, ebullición directa).
- Acción del vapor de agua (autoclave).
- Radiaciones: Ionizantes. Ultravioletas.
- Antisépticos: Alcoholes, yodo, órganos mercuriales, colorantes.
- Desinfectantes y/o esterilizantes: Cloro y compuestos clorados, aldehídos, óxido de etileno, compuestos fenólicos, ácidos y álcalis.

El servicio de esterilización conlleva la utilización de aparatos o utensilios especializados y productos que pueden tener como función única y exclusiva la de esterilizar.

De las consideraciones expuestas se infiere que el servicio de esterilización no puede reducirse al simple servicio de aseo de que trata el numeral 7 del artículo 476 del Estatuto Tributario, en razón a que son servicios diferentes, por lo cual se encuentra sujeto al impuesto sobre las ventas a la tarifa general del tributo.

**DESCRIPTORES: SERVICIOS GRAVADOS - SERVICIO NOTARIAL DE CONCILIACION**

#### **1.18. SERVICIO NOTARIAL DE CONCILIACION.**

La actividad de conciliación ejecutada por parte de los centros de conciliación, por los abogados inscritos en éstos y por los Notarios, constituye la prestación de un servicio, a la luz de lo previsto por el artículo 9 de la Ley 640 de 2001. Esta Ley también dispone que el

Gobierno fijará las pautas para que se establezcan las tarifas que podrán cobrar los conciliadores, salvo que sean funcionarios públicos facultados para conciliar, consultorios jurídicos de facultades de Derecho o entidades públicas.

Así pues, el servicio de conciliación estará gravado con IVA, a la tarifa general aplicada a la remuneración del servicio.

Ahora bien, el servicio de conciliación prestado por los Notarios, forma parte de los servicios notariales, gravados con el impuesto sobre las ventas, cuya base gravable se conforma como lo disponen los artículos 17 y 18 del Decreto 2076 de 1992, toda vez que los tratamientos exceptivos en materia tributaria deben estar expresamente establecidos por la Ley, lo cual no sucede respecto de estos servicios.

Es de advertir que no contraría la interpretación anterior el hecho de que la actividad mencionada se ejecute con implicaciones jurisdiccionales, al tenor de lo dispuesto por el artículo 116 de la Constitución Política, norma que autoriza investir en forma transitoria a los particulares de la función de administrar justicia en condición de conciliadores.

Por otra parte, en reiterados pronunciamientos la jurisprudencia ha sostenido que la conciliación constituye un mecanismo alternativo de administración de justicia, porque el conciliador no interviene para imponer a las partes la solución del conflicto, sino que se limita a presentar fórmulas para que las partes se avengan, a presenciar y registrar el acuerdo a que lleguen, asumiendo una posición neutral, aunque el acuerdo revista el efecto de cosa juzgada, pues es obligatorio y definitivo para ellas: Sentencias C-160 de marzo 7 de 1999 y C-893 de agosto 22 de 2001, Corte Constitucional. El aspecto oneroso del servicio conciliatorio prestado por los Notarios lo diferencia completamente de la gratuidad de la administración pública de justicia.

**DESCRIPTORES: SERVICIOS GRAVADOS - SERVICIO DE INSPECCION DE PREMBARQUE EN EL PAÍS.**

#### **1.19 SERVICIO DE INSPECCION PREMBARQUE EN EL PAÍS.**

Se entiende por servicio de Inspección Preembarque el examen de la mercancía que busca establecer su clasificación arancelaria, descripción, estado (nueva o usada), precio de venta, cantidad, calidad y/o origen. Deberá incluir la práctica de pruebas, mediciones o exámenes químicos o de laboratorio, cuando la naturaleza de la mercancía así lo requiera o, cuando por disposición legal se establezca su obligatoriedad. El resultado de la citada inspección se acredita a través de un *certificado de inspección*.

Por tanto y en virtud de lo previsto en el artículo 1 del Decreto 1372 de 1992 que define servicio para efecto del impuesto sobre las ventas, el servicio de inspección preembarque es un servicio gravado a la tarifa general del dieciséis por ciento (16%).

**DESCRIPTORES: SERVICIOS GRAVADOS - SERVICIO TARJETA TELEFONIA PREPAGADA**

#### **1.20 SERVICIO TARJETA TELEFONIA PREPAGADA**

Es usual que en el servicio de telefonía, sea conmutada o móvil, intervengan: 1) un operador de telecomunicaciones, que procesa las llamadas, esto es presta efectivamente el servicio telefónico y lo factura a la empresa intermediaria, 2) una empresa intermediaria que emite tarjetas de telefonía prepagada y las comercializa, de cuyo valor nominal se descarga el consumo que el usuario vaya efectuando, 3) el usuario que adquiere las tarjetas de telefonía prepagada y va haciendo uso del servicio.

La fabricación de las tarjetas constituye una operación sujeta al Impuesto sobre las Ventas cuyo responsable es el productor. La tarifa aplicable es la general del impuesto y la base gravable es el precio de venta a las empresas que encarguen su producción.

Cuando se adquiere la tarjeta para utilizar el servicio de telefonía prepagada por parte de un usuario, se está adquiriendo un instrumento de pago que otorga derecho a disfrutar del servicio de telefonía causándose el IVA en cabeza del responsable que presta el servicio gravado.

Así las cosas, cuando se adquiere una tarjeta de telefonía prepagada el impuesto se causa una vez se preste el servicio y en cabeza de la entidad que lo presta, sin perjuicio del impuesto que se cause sobre el margen de utilidad de la intermediaria por la comercialización de las tarjetas, siendo responsable ésta por la remuneración que percibe.

En todo caso el sujeto pasivo económico del servicio de telefonía prepagada es el usuario.

**DESCRIPTORES: SERVICIOS GRAVADOS - SERVICIO DE DESCAFEINADO**

**1.21 SERVICIO DE DESCAFEINADO**

De acuerdo con el literal b) del artículo 420 del Estatuto Tributario, uno de los hechos que genera el impuesto sobre las ventas es la prestación de servicios en el territorio nacional.

Por servicio se entiende toda actividad, labor o trabajo prestado por una persona natural o jurídica, o por una sociedad de hecho, que se concreta en una obligación de hacer sin importar que en la misma predomine el factor material o intelectual y que genera una contraprestación en dinero o en especie, independientemente de su denominación o forma de remuneración.

A partir de la vigencia de la Ley 6 de 1992, el Impuesto sobre las Ventas recae sobre todos los servicios prestados en el territorio nacional salvo los expresamente calificados como excluidos.

El artículo 476 del Estatuto Tributario, establece en forma taxativa los servicios que están excluidos del IVA y dentro de ellos no se encuentra el servicio de descafeinado, razón por la cual se concluye que en todos los casos, dicho servicio se encuentra gravado con el Impuesto sobre las Ventas a la tarifa general del 16%, aunque el café descafeinado esté gravado a la tarifa del 7%.

Es de anotar que el servicio de descafeinado no es un servicio intermedio de la producción por cuanto no implica la transformación de materia prima.

**DESCRIPTORES: SERVICIOS GRAVADOS**

**1.22. SERVICIO DE CORRETAJE DE REASEGUROS**

Dispone el artículo 1340 del Código de Comercio: «Se llama corredor a la persona que, por su especial conocimiento de los mercados, se ocupa como agente intermediario en la tarea de poner en relación a dos o más personas, con el fin de que celebren un negocio comercial, sin estar vinculado a las partes por relaciones de colaboración, dependencia, mandato o representación.»

Según el artículo 1347 del mismo Código, el servicio de corretaje de seguros es aquel por medio del cual una sociedad comercial, dedicada exclusivamente al efecto, realiza una actividad intermediadora dirigida a ofrecer seguros, promover su celebración y obtener su renovación. Además está previsto que la remuneración del corredor de seguros será pagada por el asegurador, teniendo derecho a ella «en todos los casos en que sea celebrado el negocio en que intervenga»: artículo 1341 ejusdem.

Tratándose de reaseguros, los contratos de corretaje se celebran entre la compañía que pretende reasegurar los riesgos tomados por el asegurador y el corredor que realiza la gestión eficaz, es decir, de resultado, de tal manera que, si el contrato de reaseguro no se concreta, no existe remuneración para el corredor.

En consecuencia, dada la regulación legal del servicio de corretaje, en el evento de no concretarse el contrato de reaseguro, aquel no genera obligaciones entre las partes inicialmente contratantes y en consecuencia por sustracción de materia no existe ni hecho generador ni menos aún base gravable sobre la cual se liquide el impuesto sobre las ventas.

En tal sentido el contrato de corretaje de reaseguros es un contrato accesorio ya que está ligado y depende indisolublemente del contrato principal cual es el reaseguro gestionado.

Es pertinente recordar que los contratos de reaseguro de que tratan los artículos 1134 a 1136 del Código de Comercio se encuentran expresamente excluidos del impuesto sobre las ventas por el artículo 427 del Estatuto Tributario. Sin embargo este tratamiento exceptivo difiere del que debe darse al servicio de corretaje de reaseguros. No puede olvidarse que “la actividad desplegada por el corredor es completamente promocional, encaminada a poner en contacto a dos personas, para que ellas contraten. No participa en la conclusión del negocio como mandatario o representante de alguna de las partes; se mantiene al margen, pues su labor cronológicamente es preliminar, la de promocionar y concretar pero al momento de contratar se margina completamente, pues no actúa por cuenta de ninguno de los contratantes” como expone Jaime Arrubla Paucar en su Libro Contratos Mercantiles, Tomo I. En el ámbito tributario la actividad que realiza el corredor se enmarca dentro de la noción de servicio que contempla el artículo 1º del Decreto 1372 de 1992.

Por consiguiente, cuando se dan las condiciones para que surja el contrato de corretaje de reaseguros por concretarse el contrato de reaseguro, surge también el hecho generador del impuesto sobre las ventas respecto del servicio de corretaje toda vez que el hecho de ser accesorio al de reaseguro no implica que frente al impuesto sobre las ventas deba tener el tratamiento exceptivo que la ley ha otorgado a dichos contratos.

Lo anterior, considerando que los tratamientos exceptivos en materia tributaria, por ser una alteración al régimen de gravamen general, son taxativos, expresos, de aplicación restrictiva y únicamente aplicables a los hechos y situaciones definidos previamente por el legislador, no siendo viable jurídicamente hacerlos extensivos por vía de interpretación y, en consecuencia, no siendo aplicable el principio general de que “lo accesorio sigue la suerte de lo principal”. Nótese cómo, por ejemplo, cuando la ley ha querido declarar excluidas del tributo algunas comisiones como es el caso de “*las comisiones pagadas por colocación de seguros de vida y las de títulos de capitalización*” -que también son accesorias pues dependen del contrato principal-, lo ha señalado expresamente: numeral 3, artículo 476 del Estatuto Tributario.

En tal virtud, cuando se concreta el contrato de reaseguro, el contrato de corretaje constituye hecho generador del impuesto sobre las ventas y será gravado cuando de conformidad con lo establecido en el párrafo 3º del artículo 420 del Estatuto Tributario se den las condiciones legales para que se considere prestado en Colombia.

En consecuencia cuando el servicio de corretaje se preste, sea en el país o en el extranjero, a un beneficiario, domiciliado o no en el territorio nacional, por una persona residenciada o domiciliada en Colombia, se causa el impuesto sobre las ventas atendiendo a la regla general prevista en la norma anteriormente citada que indica que los servicios se consideran prestados en la sede del prestador del servicio, hecho para lo cual es indiferente el lugar de domicilio del beneficiario del mismo.

**DESCRIPTORES: SERVICIOS GRAVADOS - SERVICIOS DE VIGILANCIA.**

#### **1.23 ASESORÍA, CONSULTORÍA E INVESTIGACION EN SEGURIDAD:**

El servicio de vigilancia difiere del servicio de asesoría, consultoría e investigación en seguridad. Se trata de servicios de diferente naturaleza que si bien son conexos con el de vigilancia en modo alguno puede predicarse que sean parte integrante del mismo sometido al impuesto sobre las ventas a la tarifa del 7% sobre la parte que corresponda al AIU, por lo cual los servicios de «asesoría, consultoría e investigación en seguridad», se encuentran gravados con el impuesto sobre las ventas a la tarifa general del 16%.

**DESCRIPTORES: SERVICIOS GRAVADOS - SERVICIOS DE VIGILANCIA.**

#### **1.24 SERVICIO DE BLINDAJE:**

Dentro de las actividades consideradas como servicio de vigilancia, el artículo 20 del Decreto 356 de 1994, relaciona el blindaje, el cual si se presta dentro del servicio de vigilancia como parte integral de éste, se encuentra gravado a la tarifa del 7%. Si el servicio de blindaje se presta en forma separada al de vigilancia constituye un servicio diferente y en consecuencia sometido al gravamen a la tarifa general (16%).

**DESCRIPTORES: SERVICIOS GRAVADOS - COMISIONES PAGADAS POR SEGUROS DE HOSPITALIZACION Y CIRUGÍA**

#### **1.25. COMISIONES POR SEGUROS DE HOSPITALIZACION Y CIRUGÍA.**

El artículo 427 del Estatuto Tributario modificado por el artículo 32 de la Ley 788 de 2002 establece que las pólizas de seguros de vida en los ramos de vida individual, colectivo, grupo, accidentes personales, las contratadas por las EPS que cubran enfermedades catastróficas, las pólizas de seguro de educación preescolar, primaria, media o intermedia, superior y especial, nacionales o extranjeras, así como los contratos de reaseguro, se encuentran excluidas del impuesto sobre las ventas.

A su vez el artículo 468-3 del Estatuto Tributario adicionado por el artículo 35 de la Ley 788 de 2002, establece en el numeral tercero como servicio gravado a la tarifa del siete por ciento (7%) las pólizas de seguro de cirugía y hospitalización, pólizas de seguros de servicios de salud y en general los planes adicionales de salud.

En el mismo artículo, numeral 7, se determina que las comisiones percibidas por los planes de salud del sistema de medicina prepagada expedidos por las entidades autorizadas por la Superintendencia Nacional de Salud se encuentran gravadas a la tarifa del siete por ciento (7%).

Como se observa, el legislador no incluyó las comisiones percibidas por la colocación de las pólizas de seguro de cirugía y hospitalización, las pólizas de seguros de servicios de salud y en general los planes adicionales como gravadas al siete por ciento (7%) ni como excluidas del gravamen, por lo tanto se encuentran gravadas con el impuesto sobre las ventas a la tarifa general.

Es necesario precisar que en el impuesto sobre las ventas la ley en forma expresa señala los bienes y servicios exentos o excluidos del tributo los cuales se encuentran taxativamente indicados en los artículos 424, 424-1, 424-2, 424-6, 425,427, 476, 477 y 481 del Estatuto Tributario.

Así las cosas, en el numeral 3 del artículo 476 Ibídem, se excluyen del impuesto sobre las ventas “las comisiones pagadas por colocación de seguros de vida y la de títulos de capitalización”. Por lo tanto solo las comisiones mencionadas gozan del beneficio fiscal de la exclusión del impuesto, en razón a que las exclusiones deben estar taxativamente señaladas en la ley y no es posible su aplicación por extensión o analogía. En otras palabras, las comisiones por colocación de seguros de vida, excluidas del IVA, no comprenden las comisiones por concepto de pólizas de cirugía y hospitalización las cuales quedaron gravadas con este impuesto a la tarifa general, como antes se dijo.

En resumen, las comisiones que se paguen por la colocación de seguros diferentes a las expresamente señaladas en la ley como excluidas del tributo o con tarifas especiales, se encuentran gravadas con el impuesto a la tarifa general.

**DESCRIPTORES: SERVICIOS GRAVADOS AL 7% - SERVICIO DE ARRENDAMIENTO DE INMUEBLES**

#### **1.26 SERVICIOS DE ARRENDAMIENTO DE BIENES INMUEBLES Y DE ALOJAMIENTO. DIFERENCIAS.**

El numeral 1 del artículo 468-3 del Estatuto Tributario, adicionado por el artículo 35 de la Ley 788 de 2002, dispuso que el servicio de arrendamiento de bienes inmuebles diferentes a los destinados para vivienda y de espacios para exposiciones y muestras artesanales, causa el

Impuesto sobre las ventas a la tarifa del 7%, a cargo de quien recibe el servicio, es decir, del arrendatario.

Por arrendamiento de bienes inmuebles debe entenderse el contrato consensual en virtud del cual una de las partes se obliga a proporcionarle a otra el uso y goce de un inmueble, durante cierto tiempo, y ésta a pagar como contraprestación un canon determinado, contrato cuyas características y consecuencias están tipificadas legalmente. Se diferencia del contrato de comodato en que éste es gratuito y al haber remuneración por el uso del inmueble, se convertiría en contrato de arrendamiento. El comodato de inmuebles en consecuencia, no es hecho generador del impuesto sobre las ventas porque no se configuran los supuestos de Ley para que esté gravado.

Igualmente, el contrato de arrendamiento se diferencia del contrato de alojamiento u hospedaje (hostales, hoteles, fincas, casas campestres, casas de recreo, etc.), en cuanto que éste necesariamente es de carácter comercial y de adhesión en sus condiciones; el pago del precio respectivo es día a día y por un plazo inferior a 30 días, sin que sus renovaciones le hagan cambiar de naturaleza. El servicio de alojamiento caracteriza propiamente al servicio hotelero; estos establecimientos en procura de brindar mejor atención a sus huéspedes, por un mismo precio o con recargos al valor del alojamiento, pueden ofrecerles servicios adicionales, tales como telecomunicaciones en las habitaciones o en sitios específicos del hotel, lavandería, masajes, baños turcos o saunas, parqueadero, restaurante, seguro hotelero e inclusive los alquileres de espacios o salones para la realización de eventos de diversa índole, los cuales sin embargo, deben ser gravados de forma independiente con el impuesto sobre las ventas, salvo que la ley los considere como excluidos.

Tratándose de concesiones efectuadas para plazas de mercado, en las que se permite el uso del espacio público teniendo como contraprestación una tasa preestablecida, no se considera como contrato de arrendamiento de inmuebles y en virtud de lo dispuesto por el artículo 10 del Decreto 1372 de 1992, no están sometidas al impuesto sobre las ventas.

La norma aludida reglamenta la exclusión del IVA cuando el Estado perciba el ingreso por prestar un servicio público o por permitir el uso de un espacio público. Es decir, estos hechos u operaciones cuando son realizados directa o indirectamente por el Estado no causan IVA. Por lo que la misma norma previó que cuando el Estado opere a través de concesiones no se causa el impuesto, con la finalidad de no propiciar distorsión frente a la posibilidad de las entidades públicas de actuar directamente utilizando los elementos y medios del Estado, o cuando por diversas razones, sea necesario utilizar la figura de la concesión manejada por un particular, toda vez que se trata de ingresos tributarios del Estado percibidos indirectamente. Es importante tener en cuenta que la exclusión se refiere a las tasas percibidas como remuneración del contrato de concesión; en consecuencia, los servicios prestados por el particular o contratados por el concesionario con terceros, se encuentran gravados con el IVA.

La Ley señala como hechos generadores del tributo, tanto la prestación del servicio de arrendamiento comercial de inmuebles, como la del servicio de alojamiento.

Sin embargo, tratándose de arrendamientos se exceptúan del gravamen en razón de la destinación del inmueble, los contratos de arrendamiento de inmuebles que sean utilizados exclusivamente como vivienda del arrendatario o como inmuebles en que se presenten exposiciones, eventos artísticos o culturales o muestras artesanales nacionales. Cuando la destinación sea mixta con otras actividades no exceptuadas, el beneficio se perderá.

Por otra parte, el Decreto 522 de 2003, reglamentario de la Ley 788 de 2002, dispone en el párrafo del artículo 9º que el servicio prestado por los moteles, cualquiera sea la denominación que se dé a tales establecimientos, continúa sometido a la tarifa general del impuesto sobre las ventas.

En los contratos de arrendamiento de inmuebles, para que se genere el impuesto es indispensable que intervenga como arrendador o arrendatario un responsable del régimen común. En consecuencia, los responsables del régimen común serán los encargados de la recaudación y declaración del impuesto, sin perjuicio de que para la prestación del servicio de

arrendamiento se utilice la intermediación, caso en el cual el intermediario, persona natural o jurídica, recaudará el valor del impuesto junto con los cánones de arrendamiento, cuando el impuesto se genere en cabeza del arrendador del régimen común. Si el arrendatario pertenece al régimen común del IVA y el arrendador no está en ese régimen, el arrendatario asume el impuesto aplicando la retención en la fuente.

A partir de la vigencia de la Ley 788 de 2002, constituyen obligaciones formales adicionales para el intermediario del servicio de arrendamiento: trasladarle al responsable del régimen común prestador del servicio la totalidad del impuesto sobre las ventas generado y recaudado del arrendatario, dentro del mismo bimestre de causación del IVA; para este efecto, deberá identificar en su contabilidad los ingresos recibidos para quien solicita la intermediación, así como el impuesto trasladado. Igualmente, deberá solicitar al mandante de la intermediación y al arrendatario, constancia de la inscripción en el régimen del impuesto sobre las ventas al que pertenecen.

Es preciso tener en cuenta que, dada la característica del régimen del IVA de ser objetivo, las entidades territoriales, las entidades sin ánimo de lucro, las cooperativas, fundaciones y demás entidades, cuando realicen operaciones gravadas como es el arrendamiento de bienes inmuebles de que trata el numeral 1º del artículo 468-3 del Estatuto Tributario, deben cobrar el tributo y pueden estar sometidos a la retención del mismo, salvo en los casos expresamente señalados en la Ley.

En relación con las juntas de copropietarios administradoras de edificios organizados en propiedad horizontal o de copropietarios de conjuntos residenciales, la Ley 675 de 2002 en el artículo 32 señala:

**“Objeto de la persona jurídica.** La propiedad horizontal, una vez constituida legalmente, da origen a una persona jurídica conformada por los propietarios de los bienes de dominio particular. Su objeto será administrar correcta y eficazmente los bienes y servicios comunes, manejar los asuntos de interés común de los propietarios de bienes privados y cumplir y hacer cumplir la ley y el reglamento de propiedad horizontal.”

A su vez el artículo 33 de la mencionada ley establece:

“ La persona jurídica originada en la constitución de la propiedad horizontal es de naturaleza civil, sin ánimo de lucro. Su denominación corresponderá a la del edificio o conjunto y su domicilio será el municipio o distrito donde éste se localiza y tendrá la calidad de no contribuyente de impuestos nacionales, así como del impuesto de industria y comercio, en relación con las actividades propias de su objeto social, de conformidad con lo establecido en el artículo 195 del Decreto 1333 de 1986.

...”. (Subraya el Despacho)

El Estatuto Tributario en los artículos 2 y 4 prescribe que son contribuyentes o responsables directos del pago del tributo los sujetos respecto de quienes se realiza el hecho generador de la obligación sustancial. Son sinónimos para efecto del impuesto sobre las ventas los términos contribuyentes o responsables.

En consecuencia, las propiedades horizontales no son responsables del impuesto sobre las ventas pero sí son sujetos pasivos económicos del tributo cuando adquieran bienes o servicios que no se encuentren expresamente excluidos por la Ley.

Lo anterior en concordancia con el artículo 482 del Estatuto Tributario que señala:

**“Las personas exentas por ley de otros impuestos no lo están del impuesto sobre las ventas.** Las personas declaradas por ley exentas de pagar impuestos nacionales, departamentales o municipales, no están exentas del impuesto sobre las ventas.”

**DESCRIPTORES:           SERVICIOS GRAVADOS AL 7% - ARRENDAMIENTO  
DE BAÑOS PUBLICOS**







Ahora bien, debe precisarse que el servicio de lavado de ropas normalmente requiere del planchado como fase terminal del servicio, por lo cual esta labor debe entenderse incluida dentro del respectivo servicio. Si el servicio de planchado es independiente al de lavado estará gravado con el impuesto sobre las ventas a la tarifa general.

Teniendo en cuenta que el numeral 2º del artículo 468-3 del Estatuto Tributario, trata con tarifa y base gravable especial los servicios de aseo, tal tratamiento debe tomarse sin consideración al hecho que sea prestado en ejercicio de una actividad industrial o no, y del bien objeto de limpieza o del lugar donde se preste.

Por último, conforme con lo dispuesto en el párrafo 2 del artículo 10 del Decreto 522 de 2003, cuando para la prestación del servicio no se requiera contrato escrito y en consecuencia no exista cláusula AIU, el impuesto sobre las ventas a la tarifa del 7% se causara sobre el valor total del servicio.

## **DESCRIPTORES :                   SERVICIOS GRAVADOS AL 7% - SERVICIOS DE VIGILANCIA**

### **1.31 SERVICIOS DE VIGILANCIA APROBADOS POR LA SUPERINTENDENCIA DE VIGILANCIA.**

A partir del 1º de enero de 2003 por mandato del artículo 35 de la Ley 788 de 2003 que adiciono el Estatuto Tributario con el artículo 468-3, los servicios de vigilancia aprobados por la Superintendencia de Vigilancia Privada, que se encontraban excluidos del impuesto sobre las ventas, pasaron ser gravados con el tributo a la tarifa del 7%, en la parte correspondiente al AIU pactada en el contrato.

El artículo 2º del Decreto Extraordinario 356 de 1994, por el cual se expidió el Estatuto de Vigilancia y Seguridad Privada, define el servicio de vigilancia así:

«Para efectos del presente decreto, entiéndese por servicios de vigilancia y seguridad privada, las actividades que en forma remunerada o en beneficio de una organización pública o privada, desarrollan las personas naturales o jurídicas, tendientes a prevenir o detener perturbaciones a la seguridad y tranquilidad individual en lo relacionado con la vida y los bienes propios o de terceros y la fabricación, instalación, comercialización, y utilización de equipos para vigilancia y seguridad privada, blindajes y transportes con este mismo fin.»

Dentro de ellos se encuentran los servicios de vigilancia y seguridad privada con armas y sin armas, como son los prestados con la utilización de cualquier medio humano, animal, material o tecnológico, tales como centrales de monitoreo y alarma, circuitos cerrados, equipos de visión o escucha remotos, equipos de detección y similares.

En efecto el artículo 47 del mencionado decreto dispone:

#### **«Empresas de vigilancia y seguridad sin armas:**

**Definición:** Para efectos del presente decreto, entiéndese por empresas de vigilancia y seguridad privada sin armas, la sociedad legalmente constituida cuyo objeto social consiste en la prestación remunerada de servicios de vigilancia y seguridad privada empleando para ello cualquier medio humano, animal, material o tecnológico distinto de las armas de fuego, tales como centrales de monitoreo y alarma, circuitos cerrados, equipos de visión o escucha remotos, equipos de detección, controles de acceso, controles perimétricos y similares.»

De la misma manera el Art. 6º del citado Decreto distingue las modalidades para la prestación de los servicios de vigilancia y seguridad privada, los cuales igualmente se someten al régimen especial del impuesto sobre las ventas en estudio, a saber:

“Los servicios de vigilancia y seguridad privada podrán autorizarse en cuatro (4) modalidades:

1. Vigilancia fija. Es la que se presta a través de vigilantes o de cualquier otro medio, con el objeto de dar protección a personas o a bienes muebles o inmuebles en un lugar determinado.
2. Vigilancia móvil. Es la que se presta a través de vigilantes móviles o cualquier otro medio, con el objeto de dar protección a personas, bienes muebles o inmuebles en un área o sector delimitado.
3. Escolta. Es la protección que se presta a través de escoltas con armas de fuego, o de servicios de vigilancia y seguridad privada no armados a personas, vehículos, mercancías o cualquier otro objeto, durante su desplazamiento.
4. Transporte de valores. Es el servicio de vigilancia y seguridad privada que se presta para transportar, custodiar y manejar valores y el desarrollo de actividades conexas.”

No obstante lo expuesto, si el servicio de vigilancia se presta por empresas no vigiladas por la Superintendencia de Vigilancia Privada queda sujeto al impuesto sobre las ventas a la tarifa general ( 16%) y conforme a las reglas generales del tributo. En consecuencia la base gravable será el valor total del servicio de conformidad con el artículo 447 del Estatuto Tributario.

De acuerdo con lo previsto en el artículo 10 del Decreto 522 de 2003, el impuesto sobre las ventas en la prestación de los servicios de vigilancia se cobrará por parte de los responsables, independientemente de la calidad del beneficiario de los mismos.

**DESCRIPTORES: SERVICIOS GRAVADOS - SERVICIOS DE VIGILANCIA**

### **1.32 COMERCIALIZACION DE EQUIPOS DE VIGILANCIA**

Para efectos de la aplicación del Decreto 356 de 1994, se considera servicio de vigilancia la comercialización de equipos para vigilancia, como los equipos de detección, identificación, interferencia y escucha de comunicaciones. Esta operación se encuentra gravada con el Impuesto sobre las Ventas a la tarifa general y tomando como base gravable el valor total de la operación al referirse el tratamiento previsto en el numeral 2o. del artículo 468-3 del Estatuto Tributario, con tarifa y base gravable especial, solamente a la prestación del servicio de vigilancia y no a la adquisición, producción y comercialización de bienes y equipos para la prestación del servicio.

Para efectos fiscales la transferencia del dominio de estos bienes, sea a título gratuito u oneroso se considera venta y por tanto sujeta al IVA por no encontrarse dentro de aquellas operaciones que la ley tributaria considera como excluidas del impuesto.

Por lo anterior, si en la prestación del servicio de vigilancia se suministran bienes, sobre éstos se causa el impuesto a la tarifa que les corresponda, salvo que se trate de bienes expresamente excluidos del gravamen.

**DESCRIPTORES: SERVICIOS GRAVADOS - SERVICIOS DE VIGILANCIA.**

### **1.33 TRANSPORTE DE VALORES:**

El servicio de vigilancia del transporte de valores y dinero se encuentra sometido impuesto sobre las ventas, a la tarifa del 7% sobre la parte que corresponda al AIU, siempre que sean aprobados por la Superintendencia de Vigilancia de conformidad con lo previsto, en el numeral 2 del artículo 468-3 del Estatuto Tributario.

**DESCRIPTORES: SERVICIOS GRAVADOS - SERVICIOS DE VIGILANCIA.**

### **1.34 SERVICIO DE VIGILANCIA PRESTADO A TRAVÉS DE CENTRALES DE MONITOREO.**

El Decreto Extraordinario 356 de 1994, por el cual se expidió el Estatuto de Vigilancia y Seguridad Privada, en el artículo 47 dispone:

«Empresas de vigilancia y seguridad sin armas:

Definición: Para efectos del presente decreto, entiéndese por empresas de vigilancia y seguridad privada sin armas, la sociedad legalmente constituida cuyo objeto social consiste en la prestación remunerada de servicios de vigilancia y seguridad privada empleando para ello cualquier medio humano, animal, material o tecnológico distinto de las armas de fuego, tales como centrales de monitoreo y alarma, circuitos cerrados, equipos de visión o escucha remotos, equipos de detección, controles de acceso, controles perimétricos y similares.»

A todas las modalidades de vigilancia señaladas en esta norma, entre ellas la prestada a través de centrales de monitoreo, les es aplicable el régimen del impuesto sobre las ventas contenido en el numeral 2º. del artículo 468-3 del Estatuto Tributario.

**DESCRIPTORES:           SERVICIOS GRAVADOS - SERVICIOS  
                                  TEMPORALES DE EMPLEO.**

### **1.35 SERVICIOS TEMPORALES DE EMPLEO.**

Los servicios temporales de empleo se encuentran sujetos al impuesto sobre las ventas, a la tarifa del 7% sobre la parte que corresponda a la cláusula AIU, siempre y cuando sean prestados por empresas autorizadas por el Ministerio de Trabajo y Seguridad Social ( hoy Ministerio de Protección Social) o por la autoridad competente.

Se entiende por empresa de servicios temporales según el artículo 71 de La Ley 50 de 1990 «aquella que contrata la prestación de servicios con terceros beneficiarios para colaborar temporalmente en el desarrollo de sus actividades, mediante la labor desarrollada por personas naturales, contratadas directamente por la empresa de servicios temporales, la cual tiene con respecto de éstas el carácter de empleador». A su vez, el artículo 72 Ibídem, establece que dichas empresas deberán constituirse como personas jurídicas y tendrán este único objeto.

Cuando estos mismos servicios sean prestados por empresas no autorizadas estarán sujetos al pago del impuesto a la tarifa general.

Por lo tanto, si se trata de un ente social sin ánimo de lucro o cualquier otro, que no esté autorizado para prestar servicios temporales de empleo, las cuotas que recibe a título de remuneración se encuentran gravadas con el Impuesto sobre las Ventas a la tarifa general y teniendo como base gravable la contemplada en el artículo 447 del Estatuto Tributario.

De acuerdo con lo previsto en el artículo 10 del Decreto 522 de 2003, el impuesto sobre las ventas en la prestación de los servicios de vigilancia se cobrará por parte de los responsables del servicio, independientemente de la calidad del beneficiario de los mismos.

**DESCRIPTORES:                           SERVICIOS GRAVADOS - SERVICIOS DE  
  MEDICINA           PREPAGADA**

### **1.36 CONTRATOS DE MEDICINA PREPAGADA**

Con la expedición de la Ley 788 de 2002 se adiciona el artículo 468-3 del Estatuto Tributario, que relaciona servicios gravados con la tarifa del 7%; el numeral 3 dice: “Los planes de medicina prepagada y complementarios, las pólizas de seguros de cirugía y hospitalización, pólizas de seguros de servicios de salud y en general los planes adicionales, conforme con las normas vigentes.”

A partir del 1 de enero de 2003, quedan gravados con el impuesto sobre las ventas a la tarifa del 7%, dichos contratos, se utilicen o no los servicios.

Constituyen anexos del contrato de medicina prepagada, entre otros las cuotas moderadoras, copagos, bonos, vales, tiquetes, etc. (Circular Externa No.77 de 1998 de la Superintendencia de Salud).

Al haber quedado gravados con el impuesto sobre las ventas los contratos de medicina prepagada a partir del 1 de enero de 2003, los tiquetes, bonos, vales, copagos, causan el impuesto independientemente del valor del contrato.

Los contratos de medicina prepagada suscritos antes de la vigencia de la Ley 788 de 2002 y cuyo valor total fue cancelado en el momento de la suscripción, causan el impuesto sobre las ventas a partir del 1 de enero de 2003.

De igual forma se causa el impuesto a las ventas cuando el contrato se paga periódicamente ya sea en forma mensual, bimestral, semestral, trimestral, en el momento del pago, así no se haga uso de los servicios involucrados en el contrato, por cuanto el legislador lo que gravó con el tributo fue el plan de medicina prepagada y complementarios, pólizas de seguros de cirugía y hospitalización, pólizas de seguros de servicios de salud y en general los planes adicionales.

**DESCRIPTORES: SERVICIOS INTERMEDIOS DE LA PRODUCCION.  
SERVICIOS GRAVADOS AL 7%**

### **1.37. SERVICIO DE MAQUILA DE CONCENTRADO PARA ANIMALES**

De acuerdo con lo establecido en el párrafo del artículo 476 del Estatuto Tributario, en los servicios intermedios de la producción la tarifa aplicable al servicio es la que corresponda al bien que resulta de la prestación del mismo.

El artículo 468-1 del Estatuto Tributario contempla los bienes gravados a la tarifa del 7% , utilizando para el efecto la nomenclatura arancelaria Nandina vigente, entre los cuales se incluyen, las preparaciones del tipo de las utilizadas para la alimentación de los animales ubicadas en la partida 23.09.

Dentro de la partida arancelaria mencionada, se contemplan las siguientes subpartidas:

- 10.00.00 - Alimentos para perros o gatos, acondicionados para la venta al por menor.
- 90 - Las demás
- 10.00 - Preparaciones forrajeras con adición de melazas o de azúcar
- 20.00 - Premezclas
- 30.00 - Sustitutos de la leche para la alimentación de terneros
- 90.00 - Las demás

Se concluye entonces, que el servicio de elaboración de concentrados para animales contemplados en la partida 23.09 con sus correspondientes subpartidas, está gravado a la tarifa del 7%.

**DESCRIPTORES: SERVICIOS GRAVADOS - SERVICIOS DE  
ARRENDAMIENTO DE ESTABLECIMIENTO DE  
COMERCIO**

### **1.38 CONTRATOS DE ARRENDAMIENTO DE ESTABLECIMIENTO DE COMERCIO**

Conforme con lo previsto en el artículo 515 del Código de Comercio, se entiende por establecimiento de comercio un conjunto de bienes organizados por el empresario para realizar los fines de la empresa. A su vez el artículo 516 ibidem establece los bienes que forman parte del establecimiento de comercio.

De acuerdo con las disposiciones citadas, los bienes que forman parte del establecimiento de comercio pueden ser bienes muebles (mercancías y mobiliario), bienes inmuebles( el local comercial o instalaciones donde funciona el negocio) y bienes incorpóreos (el nombre comercial, la marca, la propiedad industrial, etc.).

En consecuencia, como el arrendamiento de establecimiento de comercio, para efectos del impuesto sobre las ventas constituye un servicio diferente al simple arrendamiento de bienes inmuebles, y el mismo no se encuentra expresamente excluido en el artículo 476 del Estatuto Tributario, se considera gravado a la tarifa general, sobre la base gravable prevista en el artículo 447 ibidem.

## **2. ALGUNOS SERVICIOS GRAVADOS PRESTADOS DESDE EL EXTERIOR**

Se encuentran sujetos al Impuesto Sobre las Ventas, entre otros los siguientes servicios prestados desde el exterior:

**DESCRIPTORES: HECHO GENERADOR EN LA PRESTACION DE SERVICIOS. SERVICIOS PRESTADOS DESDE EL EXTERIOR.**

### **2.1. SERVICIO DE ENVIO DE INFORMACION DESDE EL EXTERIOR POR MEDIOS ELECTRONICOS**

El servicio de envío de la información por no hallarse expresamente excluido del IVA, se encuentra sujeto a gravamen. Idéntico tratamiento se predica del servicio de publicidad independientemente del sistema o medio empleado para transmitir la información, de acuerdo con las reglas generales dispuestas para el servicio de publicidad.

Al referirse a los servicios gravados, el párrafo 3º del artículo 420 del Estatuto Tributario establece la regla general de la localización del servicio en la sede del prestador. Tratándose del servicio referido a las licencias y autorizaciones para el uso y explotación a cualquier título de bienes incorporales o intangibles, también los considera prestados en Colombia aunque se ejecuten desde el exterior

De lo anterior se colige que los servicios de envío de periódicos, revistas y demás publicaciones realizadas por medios electrónicos, desde el exterior a favor de usuarios ubicados en el territorio nacional se entienden prestados en Colombia y por lo tanto causan el impuesto sobre las ventas.

En consecuencia, el pago al exterior efectuado a favor de una sociedad extranjera como contraprestación por el servicio de envío de un periódico por medios electrónicos, se encuentra sometido a retención en la fuente al 100% a título del impuesto sobre las ventas.

**DESCRIPTORES: SERVICIOS GRAVADOS. SERVICIOS PRESTADOS DESDE EL EXTERIOR. RETENCION DEL IMPUESTO SOBRE LAS VENTAS.**

### **2.2. SERVICIO DE TELEVISION SATELITAL:**

Entre las Leyes 488 de 1998 y 633 de 2000 se operó una modificación específica en relación con el servicio de televisión satelital. En efecto, la Ley 488 de 1998 había modificado el numeral 3 del párrafo 3 del artículo 420 del Estatuto Tributario en el sentido de considerar como prestados en el territorio nacional, y por consiguiente gravados con el Impuesto sobre las ventas, unos servicios ejecutados desde el exterior a favor de usuarios o destinatarios ubicados en el territorio nacional, mencionando, entre otros, bajo el literal g) «Los servicios de conexión o acceso satelital, cualquiera que sea la ubicación del satélite. Lo anterior no se aplica a los servicios de radio y televisión.»

Es fácil ver cómo con la disposición citada, el legislador gravaba con impuesto sobre las ventas el acceso o conexión satelital en las telecomunicaciones que empleen ese sistema de transmisión, pero haciendo salvedad expresa de la conexión o el acceso satelital para la captación de señales de transmisión de servicios de radio y de televisión que no se tomaban como servicios prestados en Colombia. Como consecuencia práctica, las sumas pagadas a las empresas extranjeras por el derecho a tomar sus señales satelitales de transmisión de servicios de radio y de televisión, no generaban el impuesto sobre las ventas, pero el servicio de televisión prestado en Colombia, sí lo generaba.

La nueva Ley, 633 de 2000, ordenó respecto de este tema, en primer lugar derogar la frase «lo anterior no se aplica a los servicios de radio y televisión» del literal g), numeral 3, parágrafo 3 del artículo 420 del Estatuto Tributario; en segundo lugar, ordenó agregar al mismo numeral 3 antes mencionado, un literal h) con este texto: «El servicio de televisión satelital recibido en Colombia, para lo cual la base gravable estará conformada por el valor total facturado al usuario en Colombia.»

En relación con esta nueva norma, es de anotar que se inscribe entre los servicios ejecutados desde el exterior a favor de usuarios o destinatarios ubicados en el territorio nacional que causan el impuesto sobre las ventas en el país. Pero, además, se toma como un servicio distinto del de conexión o acceso satelital mencionado en el literal g) de la norma, el cual ya queda gravado también para los servicios de radio y televisión, por la derogatoria de la frase final que los excluía. Por consiguiente, el servicio de televisión satelital recibido en Colombia es gravado con impuesto sobre las ventas, sobre el valor total del servicio facturado al usuario en Colombia.

Entiende este Despacho que, gracias a las modificaciones que la Ley 633 de 2000 introdujo al numeral 3 del parágrafo 3 del artículo 420 del Estatuto Tributario, el impuesto sobre las ventas se genera tanto por el servicio de conexión o acceso satelital, como por el servicio mismo de televisión satelital recibido en el país, en el caso de darse pagos diferentes por uno y otro servicio. En uno y otro caso, se trata de valores facturados por una empresa que desde el exterior ejecuta esos servicios, a personas o empresas ubicadas en Colombia como destinatarios o usuarios de los mismos servicios. Es preciso reiterar que el parágrafo del artículo 437-1 del Estatuto mencionado establece la retención en la fuente del 100% del valor del impuesto causado en estos casos.

**DESCRIPTORES: SERVICIOS GRAVADOS. SERVICIOS PRESTADOS DESDE EL EXTERIOR. - SERVICIOS TÉCNICOS.**

### **2.3. SERVICIOS TÉCNICOS**

Los servicios técnicos como modalidad del servicio de asesoría, para efectos del impuesto sobre las ventas se encuentran gravados, sea que se presten en el país o que se presten desde el exterior a favor de un usuario o destinatario ubicado en el territorio nacional.

El artículo 2º. del Decreto 2123 de 1975 define la asistencia técnica en los siguientes términos:

«Entiéndase por asistencia técnica la asesoría dada mediante contrato de prestación de servicios incorporales, para la utilización de conocimientos tecnológicos aplicados por medio del ejercicio de un arte o técnica. Dicha asistencia comprende también el adiestramiento de personas para la aplicación de los expresados conocimientos.»

El Consejo de Estado mediante Auto del 26 de julio de 1984, Expediente 0154, al precisar las diferencias entre asistencia técnica y servicios técnicos, señaló:

«No es tan obvia, como lo afirma el demandante, la diferencia entre la noción de «servicios técnicos» y «servicios de asistencia técnica» De esos documentos resulta palmario que para los efectos fiscales no es lo mismo la «asistencia técnica», que los «servicios técnicos» pues la primera se supone que se caracteriza por la transmisión de conocimientos a terceros y la segunda comprende tan solo la aplicación directa de la técnica por un operario sin transmisión de conocimientos. « (Subrayado fuera de texto)

En consecuencia, para este despacho se debe entender como «servicios técnicos» la asesoría dada mediante contrato de prestación de servicios incorporales, para la utilización de conocimientos tecnológicos aplicados directamente por medio del ejercicio de un arte o técnica, sin que la misma conlleve transmisión de conocimientos.

En este orden de ideas, los servicios técnicos constituyen una especie del servicio de asesoría y para efectos del impuesto sobre las ventas se encuentran gravados, sea que se presten en el país o que se presten desde el exterior a favor de un usuario o destinatario ubicado en el

territorio nacional, según lo establecen el literal b) del artículo 420 del Estatuto Tributario y el literal c) del numeral tercero del párrafo tercero de la misma norma.

**DESCRIPTORES:      SERVICIOS GRAVADOS. SERVICIOS PRESTADOS      DESDE  
                                 EL EXTERIOR. - RETENCION DEL                                   IMPUESTO  
                                 SOBRE LAS VENTAS.**

#### **2.4. FRANQUICIA**

El contrato de franquicia es un contrato innominado en virtud del cual una de las partes denominada el franquiciante concede a otra llamada el franquiciado, a cambio del pago de una remuneración (regalías), el uso de su propia fórmula de distribución comercial que comprende en general la cesión de una denominación o marca, la transferencia de un know How, la prestación de asistencia y en ocasiones el suministro de ciertos bienes o equipos.

En otras palabras se trata para el franquiciante de la explotación económica de su marca, de sus métodos comerciales y de organización corporativos, como conjunto de conocimientos obtenidos a través de su experiencia en la producción y distribución de ciertos bienes y/o servicios (bienes intangibles).

A su vez, el franquiciado accede a los beneficios de la reputación de una marca acreditada, así como a unos métodos y conocimientos (Know how) que solo habría podido adquirir después de una larga, costosa y contingente experiencia en el mercado.

Este contrato como lo señala la doctrina, es un contrato complejo cuyo objeto involucra diversas prestaciones que pueden estipularse en varios contratos o en un contrato unitario, entre las que se destacan las siguientes:

**DESCRIPTORES:      SERVICIOS GRAVADOS. SERVICIOS PRESTADOS      DESDE  
                                 EL EXTERIOR. - RETENCION DEL                                   IMPUESTO  
                                 SOBRE LAS VENTAS.**

##### **2.4.1. CESION DE UNA MARCA:**

El contrato de franquicia involucra necesariamente la transferencia o cesión del uso de una marca de bienes o servicios por parte del franquiciante en favor del franquiciado (licencia de uso) quien no podrá ceder la marca a terceros, ni otorgar licencias, salvo estipulación en contrario (Art. 556 C. Co.).

Así las cosas, la cesión de la marca que hace el franquiciante a través de una licencia contractual puede consistir en la transferencia (Transferir la titularidad del derecho de dominio) del intangible en venta o en usufructo, o su entrega en arrendamiento (prestación de hacer) al franquiciado, para lo cual deberá cumplir con las disposiciones que para tales efectos señala la decisión 344 de la Comisión del Acuerdo de Cartagena, cuando se trate de contratantes de países miembros.

**DESCRIPTORES:      SERVICIOS GRAVADOS. SERVICIOS PRESTADOS      DESDE  
                                 EL EXTERIOR. - RETENCION DEL                                   IMPUESTO  
                                 SOBRE LAS VENTAS.**

##### **2.4.2. CESION DE UN KNOW HOW:**

Para los efectos impositivos se entiende por Know How la experiencia secreta sobre la manera de hacer algo, acumulada en un arte o técnica y susceptible de cederse para ser aplicada en el mismo ramo con eficiencia (Art. 1o. Decreto. 2123 de 1975). Ahora bien, la franquicia también supone necesariamente la transmisión de un know how por parte del franquiciante en favor del franquiciado, dicha cesión puede consistir en la transferencia del intangible (prestación de dar) en usufructo o su entrega en arrendamiento al franquiciado quien no puede cederlo a terceros ya que el interés principal para el franquiciante es que el know how permanezca secreto.



**DESCRIPTORES:      SERVICIOS GRAVADOS. SERVICIOS PRESTADOS      DESDE  
EL EXTERIOR. - RETENCION DEL      IMPUESTO  
SOBRE LAS VENTAS.**

**2.4.3.      SERVICIOS DE ASISTENCIA:**

Estos servicios pueden ser prestados por parte del franquiciante al franquiciado con el fin de transmitir o aplicar directamente una tecnología necesaria para el adecuado desarrollo y ejecución de la franquicia.

El impuesto sobre las Ventas recae sobre el consumo de la renta ocurrido a través de las ventas de bienes corporales muebles gravados y la prestación de servicios en el territorio nacional que no hayan sido excluidos expresamente por la ley del gravamen. (art. 420 E.T.).

El parágrafo 3 del artículo 420 del Estatuto Tributario expresa:

«Para la prestación de servicios en el territorio nacional se aplicarán las siguientes reglas:

Los servicios se consideran prestados en la sede del prestador del servicio, salvo en los siguientes eventos:

1. Los servicios relacionados con bienes inmuebles se entenderán prestados en el lugar de su ubicación.
2. Los siguientes servicios se entenderán prestados en el lugar donde se realicen materialmente:
  - a. Los de carácter cultural, artístico así como los relativos a la organización de los mismos, y
  - b. Los de carga y descarga, trasbordo y almacenaje.
3. Los siguientes servicios ejecutados desde el exterior a favor de usuarios o destinatarios ubicados en el territorio nacional, se entienden prestados en Colombia, y por consiguiente causan el impuesto sobre las ventas según las reglas generales:
  - a. Las licencias y autorizaciones para el uso y explotación, a cualquier título, de bienes incorporales o intangibles;
  - b. Los servicios profesionales de consultoría, asesoría y auditoría;
  - c. Los arrendamientos de bienes corporales muebles, con excepción de los correspondientes a naves, aeronaves y demás bienes muebles destinados al servicio de transporte internacional, por empresas dedicadas a esa actividad;
  - d. Los servicios de traducción, corrección o composición de texto;
  - e. Los servicios de seguro, reaseguro y coaseguro salvo los expresamente exceptuados, y
  - f. Los realizados en bienes corporales muebles, con excepción de aquellos directamente relacionados con la prestación del servicio de transporte internacional.
  - g. Los servicios de conexión o acceso satelital, cualquiera que sea la ubicación del satélite.
  - h. El servicio de televisión satelital recibido en Colombia, para lo cual la base gravable estará conformada por el valor total facturado al usuario en Colombia.

Lo previsto por el numeral tercero del presente artículo se entiende sin perjuicio de lo dispuesto por el literal e) del artículo 481 del Estatuto Tributario.”

Así las cosas, si el objeto del contrato de franquicia celebrado entre una sociedad nacional con otras sociedades nacionales o extranjeras involucra diversas prestaciones, algunas de las cuales constituyen hechos generadores del impuesto sobre las ventas como son el servicio de arrendamiento de marcas, know how (intangibles) y los servicios de asistencia prestados en el país, se causa el impuesto a la tarifa general del 16% aplicable sobre el valor total de la remuneración que perciba el responsable por el servicio prestado, independientemente de su denominación (Art. 2o. Dto.1107 de 1992).

Cabe señalar, que si los bienes incorporeales (marcas y know how) son cedidos en venta, dicha operación no causa el impuesto sobre las ventas en cuanto que se trata de un acto que implica la transferencia del dominio sobre un intangible, esto es, una prestación de dar que no constituye servicio conforme con su definición reglamentaria. Debe observarse que la venta de intangibles no constituye hecho generador del impuesto sobre las ventas.

**DESCRIPTORES:      SERVICIOS GRAVADOS. SERVICIOS PRESTADOS      DESDE  
EL EXTERIOR. - RETENCION DEL      IMPUESTO  
SOBRE LAS VENTAS.**

#### **2.4.4.      RETENCION DEL IMPUESTO SOBRE LAS VENTAS.**

Cuando en virtud de un contrato de franquicia intervenga como franquiciado cualquiera de los agentes de retención en la fuente del impuesto sobre las ventas previstos en el artículo 437-2 del Estatuto Tributario, que efectúe pagos o abonos en cuenta a título de regalías por la prestación de servicios gravados en favor de un franquiciante sociedad nacional o sociedad extranjera con domicilio en el país, deberá retener en la fuente el setenta y cinco por ciento (75%), del valor del impuesto sobre las ventas causado por la operación y deberá ser declarado y consignado conjuntamente con las demás retenciones en la fuente que a título de los impuestos sobre la renta y timbre se hayan causado y practicado en el respectivo período mensual.

La retención en la fuente a título del impuesto sobre las ventas no se practicará en el caso en el que el franquiciante beneficiario del pago o abono en cuenta de las regalías, sea una sociedad nacional o una sociedad extranjera con domicilio en el país responsable del impuesto calificado como gran contribuyente, o responsable del régimen común autorizado como retenedor del impuesto por la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, (Art. 437-2 E. T).

La empresa franquiciada que contrate con su franquiciante sociedad extranjera sin domicilio en el país la prestación de servicios gravados en el territorio nacional, deberá retener en la fuente el 100% del valor del impuesto sobre las ventas causado por dicha operación (Art. 437-1 y 437-2 del Estatuto Tributario.)

### **CAPITULO III**

#### **SERVICIOS INTERMEDIOS DE LA PRODUCCION**

**DESCRIPTORES:      SERVICIOS INTERMEDIOS DE LA PRODUCCION.**

##### **1. SERVICIOS INTERMEDIOS DE LA PRODUCCION**

El parágrafo único del artículo 476 del Estatuto Tributario establece:

«En los casos de trabajos de fabricación, elaboración o construcción de bienes corporales muebles, realizados por encargo de terceros, incluidos los destinados a convertirse en inmuebles por accesión, con o sin aportes de materias primas, ya sea que supongan la obtención del producto final o constituyan una etapa de su fabricación, elaboración, construcción o puesta en condiciones de utilización, la tarifa aplicable es la que corresponda al bien que resulte de la prestación del servicio.»

En primer lugar es preciso tener en cuenta que los servicios intermedios tienen aplicación dentro de un proceso productivo en virtud del cual se fabrican, elaboran o ponen en condiciones de utilización bienes corporales muebles, con o sin adición de materias primas, aplicándose la tarifa del bien resultante directamente del servicio y no la del bien para el cual se destine.

En efecto, si se elaboran bienes dentro de un proceso de producción y como resultado de un servicio intermedio se obtiene un bien gravado, éste se encuentra sometido a la tarifa prevista en el régimen tributario, sin tener en cuenta si va destinado a formar parte de otro exento o excluido del impuesto, pues de lo contrario sería darle un tratamiento que difiere del señalado en las normas del Estatuto Tributario que en relación con el impuesto sobre las ventas grava de manera objetiva bienes, excepto los excluidos, sin tener en cuenta su destinación, salvo casos

muy excepcionales que de ninguna manera hacen referencia a los servicios intermedios de la producción.

Tratándose de servicios intermedios de la producción se parte del supuesto legal que de su prestación resulta un bien corporal mueble o este se coloca en condiciones de utilización dentro de un proceso productivo, aplicándose la tarifa del bien resultante del servicio.

Por lo tanto, debe existir una relación directa e inmediata entre el servicio intermedio de la producción y el bien resultante. En consecuencia, si de la prestación de los servicios no se obtiene la producción de un bien o éste no se coloca en condiciones de utilización dentro de un proceso productivo, no es de recibo la aplicación de la regla prevista en el párrafo del artículo 476 del Estatuto Tributario.

Si del servicio no resulta un bien corporal mueble gravado, excluido o exento o no se presta en forma directa sobre bienes en proceso de transformación, no es posible hablar de servicio intermedio, al no estar en presencia de un bien resultante en la etapa de producción, sino de una obligación de hacer constitutiva de un servicio diferente, siendo necesario en este caso, para efectos del impuesto sobre las ventas, remitirse al concepto determinante de la obligación.

**DESCRIPTORES: SERVICIOS INTERMEDIOS DE LA PRODUCCION.**

## **2. ALGUNOS SERVICIOS INTERMEDIOS DE LA PRODUCCION**

Se consideran servicios intermedios de la producción, entre otros los siguientes:

**DESCRIPTORES: SERVICIOS INTERMEDIOS DE LA PRODUCCION.  
SERVICIOS GRAVADOS.**

### **2.1. MAQUILA.**

El Instituto Colombiano de Comercio Exterior al establecer las medidas relacionadas con el programa de importación - exportación de las operaciones de maquila para la exportación, en su Resolución número 1505 de julio 9 de 1992, definió la operación de maquila:

«Operación de maquila:

El proceso de adicionar algún valor agregado nacional a través de la producción, mezcla, combinación, elaboración, transformación, manufactura, envase, empaque, armado, ensamble, reparación o reconstrucción a materias primas e insumos importados temporalmente para ser exportados en su totalidad».

Según el Diccionario de Derecho Usual de Guillermo Cabanellas, tomo II, quinta edición, el verbo envasar tiene entre otros el siguiente significado:

Envasar, verter en vasos o vasijas líquidos estimados y que han de conservarse o transportarse; como el aceite, el vino etc // Echar en un recipiente algún otro género; como trigo u otros granos//...

En consecuencia, únicamente en el evento en que la operación de envasar para terceros o servicio de envase participe de las características descritas por los reglamentos como las propias de una operación de maquila, el servicio tendrá tal connotación; en los demás casos, será un servicio independiente, que de no estar expresamente excluido por el legislador, tendrá el tratamiento general de los servicios gravados, en relación con el impuesto sobre las ventas.

Respecto a la tarifa del impuesto sobre las ventas aplicable a la operación de maquila, como servicio intermedio de la producción, está sujeta a la tarifa del impuesto sobre las ventas del bien resultante, siempre y cuando, con este servicio se haya generado o producido un bien corporal mueble o se haya intervenido en alguna etapa de su construcción, elaboración o fabricación, o éste se haya puesto en condiciones de utilización; pues de no existir esta estrecha dependencia, vinculación o relación de causalidad, el servicio será independiente, y estará gravado a la tarifa general de impuesto sobre las ventas, por no estar expresamente excluido del gravamen.

## **2.2. SERVICIO DE FAENAMIENTO O SACRIFICIO.**

El servicio de faenamiento corresponde a la labor de sacrificar reses, descuartizarlas o prepararlas para el consumo, el cual se puede prestar de manera manual o tecnificada. Por su parte el servicio de sacrificio corresponde a labor de matar o degollar animales vivos para el consumo.

Atendiendo lo dispuesto por el artículo 476 del Estatuto Tributario en cuanto al servicio intermedio de la producción, debe entenderse, que el mismo, parte del supuesto legal que de su prestación resulta un bien corporal mueble, o este una vez producido se coloca en condiciones de utilización dentro de un proceso productivo, aplicándose la tarifa del bien resultante de la prestación del servicio.

El servicio de faenamiento o sacrificio puede constituir un servicio intermedio de la producción y la tarifa aplicable a dicho servicio será la que corresponda al bien que de él resulte. Si se trata de los bienes exentos (animales vivos) de que trata el artículo 447 del Estatuto Tributario modificado por el artículo 31 de la Ley 788 de 2002, el servicio también será exento, por lo cual es preciso concluir que el servicio de faenamiento o sacrificio al consistir en la preparación de la carne para el consumo humano, es un servicio intermedio, toda vez que la carne corresponde a uno de los productos exentos por la norma citada.

Pero los bienes resultantes del faenamiento o sacrificio estarán sometidos al tributo a la tarifa cero (0) por estar cobijados por el artículo 477 del Estatuto Tributario.

Es preciso señalar que si bien el servicio de faenamiento o sacrificio constituye un servicio intermedio de la producción, y en términos del párrafo del artículo 476 del Estatuto Tributario "la tarifa aplicable corresponde al bien que resulte de la prestación del servicio", es decir la tarifa cero (0) que corresponde a la de las carnes exentas del impuesto, quien presta dicho servicio no tendrán derecho a la devolución del impuesto sobre las ventas determinado en su declaración por no estar expresamente contemplado en el artículo 481 del Estatuto Tributario.

**DESCRIPTORES: SERVICIOS INTERMEDIOS DE LA PRODUCCION.**

## **3. ALGUNOS SERVICIOS NO CONSIDERADOS INTERMEDIOS DE LA PRODUCCION**

No se consideran servicios intermedios de la producción, entre otros los siguientes:

**DESCRIPTORES: SERVICIOS INTERMEDIOS DE LA PRODUCCION.  
SERVICIOS GRAVADOS. SERVICIOS PRESTADOS EN LA  
EXTRACCION DE HIDROCARBUROS.**

### **3.1. SERVICIOS PRESTADOS SOBRE HIDROCARBUROS DE SEPARACION DE SUS COMPONENTES, ESTABILIZACION, DESHIDRATACION DE GAS Y MINIMIZACION DE IMPUREZAS.**

En materia de exploración, explotación y transporte de hidrocarburos, dichas actividades se rigen conforme con las específicas condiciones o reglas establecidas en los contratos de asociación, las cuales deben ser atendidas por la legislación tributaria. En lo que respecta a la etapa de explotación, el Administrador del petróleo de propiedad de la Nación acepta la existencia del campo comercial mediante declaratoria, reembolsa a la asociada el porcentaje previamente determinado de los costos de perforación y terminación de los pozos, en principio exploratorios, y que hayan resultado explotables o puestos en producción.

Para estos efectos es del caso señalar que el inciso primero del artículo 440 del Estatuto Tributario establece:

**«Que se entiende por productor . Para los fines del presente título se considera productor quien agrega uno o varios procesos a las materias primas o mercancías.»**

Conforme con lo expuesto, en estricto sentido el petróleo crudo no se produce; se extrae de un yacimiento en el cual se encuentra acumulado, y en consecuencia los servicios de separación de sus componentes, estabilización, deshidratación de gas y minimización de impurezas no

son servicios intermedios de la producción, porque dichas actividades no se realizan dentro de un proceso de producción, en los términos acogidos por la legislación tributaria para efectos del Impuesto sobre las ventas.

Por otra parte, el petróleo crudo, conforme con lo previsto en el artículo 2 del Decreto 1985 de 1973 «es todo hidrocarburo extraído en fase líquida, que existía en ese estado en el yacimiento», lo cual conlleva a que los servicios mencionados, constituyen actividades mínimas necesarias para conversión, utilización o transporte.

En consecuencia, para este despacho los servicios prestados sobre los hidrocarburos tales como la separación de sus componentes, la estabilización, deshidratación de gas y minimización de las impurezas, no constituyen servicios intermedios de la producción para efectos del impuesto sobre las ventas, encontrándose además sometidos al gravamen.

**DESCRIPTORES: SERVICIOS INTERMEDIOS DE LA PRODUCCION.  
SERVICIOS GRAVADOS. SERVICIOS PRESTADOS EN LA  
EXTRACCION DE HIDROCARBUROS.**

**3.2. SERVICIOS DE INGENIERIA CONCEPTUAL, BASICA Y DE  
DETALLE; ALQUILER, SUMINISTRO, MONTAJE,  
ALISTAMIENTO, PUESTA EN SERVICIO, OPERACION Y  
MANTENIMIENTO PRODUCTIVO, MOVILIZACION Y  
DESMOVILIZACION DE LOS EQUIPOS Y SISTEMAS  
ASOCIADOS, Y OTROS VARIOS RELACIONADOS CON LA  
EXTRACCION DE HIDROCARBUROS DESTINADOS A  
EXPORTACION**

Si de la prestación de los servicios no se obtiene la producción de un bien o éste no se coloca en condiciones de utilización dentro de un proceso productivo, no es de recibo la aplicación de la regla prevista en el parágrafo del artículo 476 del Estatuto Tributario. Cuando se trata, no de la producción de un bien, sino de su extracción, como en el caso de los hidrocarburos, no se configuran las previsiones tomadas por el legislador al regular los servicios intermedios de la producción para efectos del IVA.

No sobra advertir que, para el régimen del impuesto sobre las ventas, son operaciones diferentes las de prestación de servicios y las de suministro de bienes.

En función del impuesto sobre las ventas, no pueden considerarse servicios intermedios de la producción de petróleo los prestados por ingeniería conceptual, básica y de detalle; alquiler, suministro, montaje, alistamiento, puesta en servicio, operación y mantenimiento productivo, movilización y desmovilización de los equipos y sistemas asociados, y otros varios que en estricto sentido son servicios relacionados con la extracción de hidrocarburos destinados a exportación, y en consecuencia sometidos al gravamen.

**DESCRIPTORES: SERVICIOS INTERMEDIOS DE LA PRODUCCION.  
SERVICIOS EXCLUIDOS. SERVICIOS DE ASEO  
PÚBLICO.**

**3.3. SERVICIOS DE INCINERACION O DE PULVERIZACION DE  
POLLO CRUDO EN DESCOMPOSICION.**

El servicio intermedio se predica siempre respecto de un proceso productivo de cuya prestación resulta un bien corporal mueble involucrado en ese proceso de fabricación o puesta en condiciones de utilización. Pero cuando ello no es así, como en el caso de servicios aislados que no comprometen un proceso de producción, y en relación con servicios prestados sobre bienes excluidos que por ende no tienen tarifa al no ser objeto del tributo, lo relevante respecto del IVA en este caso, es el servicio mismo en desarrollo de la obligación de hacer, de tal manera que se debe tener en cuenta si este se encuentra gravado o excluido conforme con las disposiciones que regulan el tributo.

Los servicios excluidos, se encuentran expresamente relacionados en el artículo 476 del Estatuto Tributario.

Es indudable que la destrucción de pollo en descomposición se efectúa con el fin de preservar la salubridad pública en desarrollo de los artículos 49, 78 y 80 de la Constitución Política entre otros, en virtud de lo cual el Estado debe prevenir los factores de deterioro ambiental, así como que toda persona debe procurar el cuidado integral de su salud y el de la comunidad, y determinar la responsabilidad de quienes en la producción de bienes y servicios, atenten contra la salud, la seguridad y el adecuado aprovisionamiento a consumidores y usuarios.

Ahora bien, dentro de los servicios excluidos del Impuesto Sobre las Ventas, el artículo 476 del Estatuto Tributario relaciona los de aseo público (Numeral 4º), labor que en el caso del servicio de incineración o pulverización del pollo se concreta en la destrucción del material orgánico en descomposición o en estado tal que pueda afectar la salud o el medio ambiente, de manera que para preservarlos se requiere la destrucción del desperdicio mencionado, aspecto que se encuentra involucrado dentro de la noción de aseo, así lo preste un particular, en todo caso excluido del impuesto sobre las ventas por la disposición citada.

Conforme con lo expuesto, los servicios de incineración o de pulverización de pollo crudo en descomposición no constituyen servicios intermedios de la producción, pero al ser indispensables para conservar la salubridad pública constituyen en dicha circunstancia servicios de aseo, excluidos del Impuesto sobre las Ventas.

**DESCRIPTORES:           SERVICIOS INTERMEDIOS DE LA PRODUCCION.  
SERVICIOS GRAVADOS. TARIFA GENERAL.  
RESPONSABLES           DEL REGIMEN COMUN-  
OBLIGACIONES.           IMPUESTOS DESCONTABLES.**

### **3.4. SERVICIO DE PLASTIFICADO DE CARATULAS DE TEXTOS ESCOLARES.**

Sólo los servicios expresamente enunciados en el artículo 476 del Estatuto Tributario se encuentran excluidos del impuesto sobre las ventas, y en ellos no se encuentra previsto el servicio de plastificado de carátulas de textos escolares.

En relación con los servicios requeridos o utilizados en el proceso de producción de bienes, el párrafo del artículo 476 del Estatuto Tributario establece que dichos servicios estarán sometidos al impuesto sobre las ventas a la tarifa del bien resultante de la prestación del servicio.

Si bien es cierto que los libros y textos escolares son bienes exentos del impuesto sobre las ventas por disposición expresa del artículo 478 del Estatuto Tributario, en concordancia con lo previsto en el artículo 2º de la Ley 98 de 1993, la prestación del servicio de plastificado no origina el bien denominado libro o texto escolar.

En efecto, tratándose de la plastificación de la carátulas, el bien resultante del servicio es la carátula plastificada y no el libro como tal, por lo tanto el servicio se encuentra gravado a la tarifa general del impuesto sobre las ventas, debiendo ser facturado y cobrado por el prestador del servicio como responsable del régimen común, y el editor del libro podrá llevar el valor del impuesto pagado como impuesto descontable.

Igual tratamiento se predica de la impresión que si bien es indispensable en la producción de un libro, del servicio en sí no resulta una obra completa, sino un componente como son las hojas sueltas, que una vez cosidas y encuadernadas conforman la obra, libro o revista.

Por lo tanto, la sola impresión de hojas que conformarán el libro, constituye un servicio del cual no resulta el bien exento, así posteriormente entre a conformarlo, razón por la cual se encuentra sometido al IVA. Pero si la misma persona, además de la impresión realiza las demás labores necesarias para obtener el libro de carácter científico o cultural, dicho servicio estará exonerado del impuesto sobre las ventas.

**DESCRIPTORES:           SERVICIOS INTERMEDIOS DE LA PRODUCCION.  
SERVICIOS GRAVADOS.**

### **3.5. SERVICIO DE FUMIGACION AEREA**

Es evidente que los conceptos de fabricación, elaboración o construcción de bienes corporales muebles, se encuentran referidos al sector secundario de la economía, que corresponde a la transformación industrial, mientras que la producción agrícola corresponde al sector primario, lo que impide considerar, que la actividad en referencia constituya servicio intermedio de la fabricación, construcción o elaboración de racimos de banano.

En consecuencia, el servicio de fumigación aérea no constituye un servicio intermedio de la producción en la medida que de su prestación no resulta un bien corporal mueble, y por ello se encuentra sometido al gravamen.

**DESCRIPTORES: SERVICIOS INTERMEDIOS DE LA PRODUCCION.  
SERVICIOS GRAVADOS. TARIFA GENERAL.**

### **3.6. SERVICIO DE PULVERIZACION DE LECHE**

El artículo 476 del Estatuto Tributario consagra taxativamente los servicios que se encuentran excluidos del impuesto sobre las ventas, disposición que no contempla el servicio de pulverización de leche, de tal suerte que se considera servicio gravado, sujeto a la tarifa general del 16% sobre el valor total de la operación.

El servicio de pulverización de leche, no se considera servicio intermedio de la producción en los términos del párrafo del artículo 476 del Estatuto Tributario; es un proceso industrial que no implica la transformación del producto en otro de naturaleza diferente.

**DESCRIPTORES: SERVICIOS INTERMEDIOS DE LA PRODUCCION.  
SERVICIOS EXCLUIDOS.**

### **3.7. SERVICIO DE FUMIGACION AEREA DE SEMBRADIOS PRESTADO A UNA SOCIEDAD COMERCIALIZADORA INTERNACIONAL**

Según el artículo 481 del Estatuto Tributario, únicamente conservarán la calidad de bienes exentos del impuesto sobre las ventas, con derecho a devolución de impuestos:

- a. Los bienes corporales muebles que se exporten
- b. Los bienes corporales muebles que se vendan en el país a las sociedades de comercialización internacional, siempre que hayan de ser efectivamente exportados directamente o una vez transformados, así como los servicios intermedios de la producción que se presten a tales sociedades, siempre y cuando el bien final sea efectivamente exportado.

Los servicios intermedios de la producción que se presten a las Sociedades de Comercialización Internacional, parten del supuesto que de la prestación del servicio resulte un bien corporal mueble o que éste sea puesto en condiciones de utilización dentro de un proceso de producción.

En caso contrario, si del servicio no resulta un bien corporal mueble o no se presta en forma directa sobre bienes en proceso de transformación, no es posible hablar de servicio intermedio, al no estar en presencia de un bien resultante en etapa de producción, sino de una obligación de hacer, constitutiva de un servicio diferente.

En este orden de ideas, el servicio de fumigación aérea prestado a una comercializadora internacional no es un servicio intermedio de la producción porque no se cumplen los presupuestos de la normatividad en mención en consecuencia dicho servicio no se encuentra exento del impuesto sobre las ventas y no es un servicio exportado.

No obstante, según el literal e) del numeral 12 del artículo 476 del Estatuto Tributario, el control de plagas, enfermedades y malezas, incluida la fumigación aérea y terrestre de sembradíos es un servicio excluido del Impuesto sobre las ventas.

**DESCRIPTORES: SERVICIOS INTERMEDIOS DE LA PRODUCCION.  
SERVICIOS EXCLUIDOS.**

### **3.8 SERVICIO DE TRILLA Y SECAMIENTO DE PRODUCTOS AGRICOLAS.**

El artículo 481 del Estatuto Tributario consagra como exentos del IVA los bienes corporales muebles que se vendan en el país a las sociedades de comercialización internacional, siempre y cuando hayan de ser efectivamente exportados, así como los servicios intermedios de la producción que se presten a tales entidades si el bien final es efectivamente exportado.

El párrafo del artículo 476 Ibídem sobre los servicios intermedios de la producción, supone que de la prestación del servicio resulte un bien corporal mueble o se coloque el bien en condiciones de utilización dentro de un proceso de producción, lo que lleva a la aplicación de la tarifa del bien resultante.

En caso contrario, si del servicio no resulta un bien corporal mueble gravado, excluido o exento o el servicio no se presta sobre el bien en un proceso de transformación, no es posible hablar de servicio intermedio de la producción.

Por el contrario, el literal g) del numeral 17 del artículo 476 del Estatuto Tributario señala expresamente como excluidos del IVA los servicios de trilla y secamiento de productos agrícolas, si éstos se destinan a la comercialización.

De lo anterior se colige que así se exporten o se comercialicen en el territorio nacional los productos agrícolas objeto del servicio de trilla o secado, el servicio es excluido porque expresamente lo consagra la Ley como tal, y no constituye un servicio intermedio de la producción.

## **CAPITULO IV**

### **SERVICIOS EXENTOS**

**DESCRIPTORES: SERVICIOS EXENTOS.**

#### **1. SERVICIOS EXENTOS**

El artículo 481 del Estatuto Tributario, relativo a los bienes y servicios que conservan la calidad de exentos del impuesto sobre las ventas, con derecho a devolución, precisa:

«e) También son exentos del impuesto sobre las ventas los servicios que sean prestados en el país en desarrollo de un contrato escrito y se utilicen exclusivamente en el exterior, por empresas o personas sin negocios o actividades en Colombia, de acuerdo con los requisitos que señale el reglamento. Recibirán el mismo tratamiento los servicios turísticos prestados a residentes en el exterior que sean utilizados en territorio colombiano, originados en paquetes vendidos en el exterior y vendidos por agencias operadoras u hoteles inscritos en el registro nacional de turismo, según lo establecido en la Ley 300 de 1996, y siempre y cuando se efectúe el respectivo reintegro cambiario.»

El literal e) del artículo 481 del Estatuto Tributario fue modificado por el artículo 33 de la Ley 633 de 2000, incluyendo los servicios turísticos prestados a personas no residentes en el país.

Como desarrollo legal de la disposición transcrita, el Decreto 380 de 1996, en su artículo 23, establecía los requisitos para la exención del impuesto sobre las ventas en la prestación de servicios. Dicha disposición fue subrogada por el artículo 6o. del Decreto 2681 de 1999, por medio del cual se reglamenta el Registro Nacional de Exportadores de bienes y servicios.

**DESCRIPTORES: SERVICIOS EXENTOS. SERVICIOS TURISTICOS.**

#### **1.1. SERVICIOS TURISTICOS PRESTADOS POR AGENCIAS OPERADORAS**



Para efectos de la exención contenida en el literal e) del artículo 481 del Estatuto Tributario se debe establecer el significado del concepto «agencias operadoras» siguiendo las definiciones que se han dado al mismo en la Ley 300 de 1996 y en el Decreto 502 de 1997.

En el artículo 84 de la Ley 300 de 1996, se define la agencia de viajes como género de empresa comercial, constituida por personas naturales o jurídicas, que está autorizada para realizar, de manera profesional, actividades turísticas dirigidas a prestar servicios en forma directa o como intermediarios. Por su parte el artículo 85 Ibídem, enumera como especie de agencia de viajes a la agencia de viajes y turismo, la agencia de viajes operadora y la agencia de viajes mayorista.

El Decreto 502 de 1997, que define la naturaleza y funciones de cada uno de los tipos de agencias de viajes antes enunciados, en los artículos 4º y 5º hace lo pertinente con las agencias de viajes operadoras. «Las agencias de viajes operadoras, son las empresas comerciales, debidamente constituidas por personas naturales o jurídicas que se dediquen profesionalmente a operar planes turísticos» dentro del país, organizados por ellas o por otras agencias de viajes, con la posibilidad de prestar servicios de transporte turístico, de equipo especializado y de guía.

En consecuencia, son agencias de viajes operadoras para efectos tributarios las empresas comerciales que, de manera profesional, ejecuten, realicen u operen planes turísticos, según lo establecido en el Decreto 502 de 1997.

Conforme con el literal e) del artículo 481 del Estatuto Tributario los servicios turísticos prestados a residentes en el exterior que sean utilizados en territorio colombiano tendrán tratamiento de servicios exentos del impuesto sobre las ventas en cuanto se entienden exportados, siempre que se cumplan los requisitos

**DESCRIPTORES: SERVICIOS EXENTOS REQUISITOS.**

## **2. REQUISITOS PARA LA EXENCION DEL IMPUESTO SOBRE LAS VENTAS**

El artículo 6o. del Decreto 2681 de 1999 establece:

«Los exportadores de servicios, con el fin de obtener la exención del impuesto sobre las ventas de que trata el literal e) del artículo 481 del Estatuto Tributario modificado por el artículo 58 de la Ley 488 de 1998, y el beneficio de no aplicación de la retención en la fuente por ingresos de exportaciones señalado en el parágrafo 1º del artículo 366-1 del Estatuto Tributario, además de la inscripción en el registro nacional de exportadores de servicios vigente, deberán radicar en la Dirección General de Comercio Exterior del Ministerio de Comercio Exterior, declaración escrita sobre los contratos de exportación de servicios que se efectúen, para su correspondiente registro, previamente al reintegro de las divisas.

Parágrafo. 1º La declaración escrita sobre los contratos de exportación de servicios de que trata el presente artículo deberá contener, entre otras, la información que certifique bajo la gravedad de juramento que el servicio contratado es utilizado total y exclusivamente fuera de Colombia; el valor del contrato o valor a reintegrar; que la empresa contratante no tiene negocios ni actividades en Colombia; que el servicio prestado está exento del impuesto sobre las ventas de conformidad con el literal e) del artículo 481 del estatuto tributario; que opera la no aplicación de la retención en la fuente por ingresos de exportaciones señalado en el parágrafo 1º del artículo 366-1 del Estatuto Tributario; y la declaración dado el caso, sobre el pago del impuesto de timbre que se genere por el contrato. El exportador conservará certificación del país de destino del servicio, sobre la existencia y representación legal del contratante extranjero.

La dirección general de comercio exterior del Ministerio de Comercio Exterior establecerá la forma como se efectúe tal declaración.

Parágrafo. 2º La dirección general de comercio exterior, registrará numéricamente las declaraciones escritas sobre los contratos de exportación de servicios en orden numérico ascendente, dentro de los tres (3) días hábiles siguientes a la fecha de su radicación para la

entrega al exportador, quien deberá conservarla como soporte de la operación de exportación de servicios.»

Es claro que para que un servicio se considere como exento debe prestarse en Colombia, pero utilizarse exclusivamente en el exterior por empresas o personas sin negocios o actividades en Colombia. Además, deben estar satisfechos los requisitos señalados en el parágrafo del artículo 6o. del Decreto 2681 de 1999.

El Honorable Consejo de Estado, en Sentencia de marzo 20 de 1998, C. P Germán Ayala Mantilla, expediente 8231, sostuvo que los servicios relacionados con actividades tales como la intermediación, la representación y la agencia comercial que se realicen con personas o empresas sin residencia ni domicilio en el país también son susceptibles de la exención consagrada en el artículo 481 del Estatuto Tributario, literal e), debiendo examinarse cada situación en concreto para dilucidar si concurren las circunstancias exigidas por las normas para que proceda la exención del Impuesto sobre las ventas.

El servicio de agenciamiento prestado en el país por una empresa colombiana, que implica la coordinación del embarque de la carga en puerto colombiano y el aviso al cliente en el exterior para efectos del reconocimiento y cancelación de los respectivos fletes en el exterior, pero cuya utilización real se concreta en el exterior, en cabeza de quien lo solicita, a saber, empresas extranjeras que no requieren tener negocios o desarrollar actividades en Colombia, también puede considerarse como exento del impuesto sobre las ventas, bajo el supuesto de que concurren las demás circunstancias previstas en el literal e) del artículo 481 del Estatuto Tributario y en el Decreto reglamentario 2681 de 1999.

**DESCRIPTORES: SERVICIOS EXENTOS. REGISTRO NACIONAL DE EXPORTADORES DEVOLUCION DE SALDOS A FAVOR- REQUISITOS.**

## **2.1. INSCRIPCION EN EL REGISTRO NACIONAL DE EXPORTADORES DE BIENES Y SERVICIOS**

El inciso 3º del artículo 507 del Estatuto Tributario indica:

«A partir del 1º de enero de 1993, constituirá requisito indispensable para los exportadores, solicitantes de devoluciones o compensaciones por los saldos del impuesto sobre las ventas, generados por operaciones efectuadas desde tal fecha, la inscripción en el « Registro Nacional de Exportadores» previamente a la realización de las operaciones que dan derecho a la devolución».

La inscripción en el Registro Nacional de Exportadores de bienes y servicios es gratuita y tendrá una vigencia de un año y deberá renovarse anualmente.

Los exportadores de servicios deben inscribirse en el Registro Nacional de Exportadores de Bienes y Servicios, con el fin de obtener la exención del impuesto sobre las ventas para los servicios prestados en el país en desarrollo de un contrato

de exportación de servicios y que se utilicen exclusivamente en el exterior por empresas sin negocios o actividades en Colombia (Artículo 507 del Estatuto Tributario y artículo 1 del Decreto 2681 de 1999)

Mediante el Decreto 2681 de diciembre 28 de 1999 se reglamenta el Registro Nacional de Exportadores de Bienes y Servicios. El artículo 3 del Decreto establece:

«Para la inscripción y renovación en el Registro Nacional de Exportadores de Bienes y Servicios, será requisito indispensable el diligenciamiento del formulario que para tal efecto establezca la Dirección General de Comercio Exterior, y suministrar ante dicha entidad la siguiente información:

1. Fotocopia del NIT de la sociedad, de la cédula de ciudadanía del representante legal o la cédula de ciudadanía del exportador.

2. Para las personas jurídicas y comerciantes, Certificado de existencia y representación legal o registro mercantil expedido por la cámara de comercio del lugar donde se encuentra domiciliada la sede principal de las actividades de la sociedad o del comerciante, con fecha de expedición no mayor de tres (3) meses a la fecha de presentación.

**Parágrafo:** El Ministerio de Comercio Exterior a través de la Dirección General de Comercio Exterior procederá a efectuar la inscripción del registro nacional de exportadores de bienes y servicios previa corroboración de la información suministrada por el exportador.»

De lo expuesto se colige que si el exportador de servicios no se inscribió en el Registro Nacional de Exportadores, incumpliendo con el requisito exigido en las normas mencionadas, no puede hacerse acreedor al beneficio de la exención del impuesto sobre las ventas, estando sujeto, en consecuencia, al pago de este tributo.

En este orden de ideas, para que la actividad desarrollada por la persona o entidad, se considere de «exportación de servicios» debe reunir todos los requisitos señalados anteriormente, así como los contemplados en el artículo 6o. del mismo Decreto.

Cuando el servicio prestado en el país es utilizado parcialmente en Colombia, ha de entenderse que esta actividad no constituye exportación de servicios por cuanto no reúne una de las condiciones exigidas para tal efecto, como es que el servicio se utilice total y exclusivamente en el exterior. Es decir el producto del servicio debe ser entregado al destinatario para su utilización en el exterior.

# TITULO V

## IMPORTACIONES

### CAPITULO I

#### IMPORTACION DE BIENES

**DESCRIPTORES: HECHOS GENERADORES. HECHO GENERADOR EN LA IMPORTACION DE BIENES.**

#### 1. GENERALIDADES

El literal c) del artículo 420 del Estatuto Tributario contempla como hecho generador del impuesto sobre las ventas, la importación de bienes corporales muebles, que no hayan sido excluidos expresamente.

Por regla general, toda importación y venta de bienes corporales muebles se encuentra gravada con el Impuesto sobre las ventas, salvo que se trate de bienes considerados como excluidos, o que expresamente se considere su importación como no sujeta al Impuesto.

El importador de bienes gravados, será afectado económicamente con el impuesto sobre las ventas y en tal medida deberá liquidarlo y pagarlo a la tarifa señalada para el bien objeto de importación, sin perjuicio de los demás tributos aduaneros que deba sufragar.

En nuestro país, por regla general el impuesto sobre las ventas es plurifásico o de etapas múltiples, sobre el valor agregado, es decir que el gravamen se causa en cada una de las fases sucesivas de los ciclos de producción, distribución y venta, y en cada oportunidad sobre el valor agregado.

Por lo tanto, siendo la importación y la venta dos hechos jurídicos diferentes, cada uno se constituye en un hecho generador del impuesto, tal y como lo prescriben los artículos 420 y 437 del Estatuto Tributario. Sin embargo es importante tener en cuenta que la causación del impuesto tanto en la importación como en la posterior enajenación tiene distinto fundamento legal.

En la importación, el Impuesto sobre las Ventas se causa por el solo hecho de la importación y en el entendido que el bien sea gravado, la posterior enajenación causará el impuesto dependiendo de la calidad de responsable que tenga el comercializador, así:

- Si es del régimen común y lo enajenado son activos movibles deberá liquidar, recaudar, declarar el impuesto y cumplir con las demás obligaciones derivadas de la condición de responsable. Adicionalmente podrá tratar como impuesto descontable el IVA pagado en la importación. No obstante, si lo enajenado es activo fijo para él, no se causa el impuesto en la venta, en consecuencia deberá abstenerse de liquidarlo.
- Si pertenece al régimen simplificado, no puede adicionar al precio el valor del IVA, ya que por expresa disposición legal le está prohibido. En este caso, el IVA pagado en la importación es parte de costo del bien importado.

Lo expuesto, sin perjuicio de la retención del impuesto sobre las ventas, consagrada en el artículo 437-1 del Estatuto Tributario, que se pueda presentar cuando la venta la realice a un agente retenedor del IVA.

Como se observa, no puede válidamente hablarse que se presenta un « *doble cobro* » del impuesto, ya que se trata de dos operaciones sustancialmente diferentes en las que en una (importación), el sujeto pasivo es el importador y en la otra (venta) el sujeto pasivo es el comprador

Así mismo, la posterior venta de bienes excluidos en la importación, genera el impuesto sobre las ventas, a menos que el bien sea uno de aquellos taxativamente catalogados como excluidos en el artículo 424 del Estatuto Tributario y disposiciones concordantes.

Únicamente aplica la excepción para que no se cause el IVA por la importación, en los bienes señalados expresamente por las disposiciones Tributarias, como son los artículos 424, 424-2, 424-5, 424-6, 425, 428, 428-1 y 480 del Estatuto Tributario. Lo anterior por cuanto las exclusiones del impuesto deben estar taxativamente señaladas en la ley y las mismas no pueden extenderse a otros bienes por analogía o similitud.

## **CAPITULO II**

### **IMPORTACIONES EXCLUIDAS**

**DESCRIPTORES: IMPORTACIONES EXCLUIDAS.**

#### **1. IMPORTACIONES EXCLUÍDAS.**

El artículo 428 del Estatuto Tributario contempla unas importaciones que no causan el impuesto sobre las ventas. Las Leyes 633 de 2000, 98 de 1993, 218 de 1995, 191 de 1995 , 322 de 1996 y 788 de 2002, consagran también otras importaciones excluidas del Impuesto sobre las Ventas.

**DESCRIPTORES: IMPORTACIONES EXCLUIDAS - PLAN VALLEJO.**

##### **1.1. INTRODUCCION DE MATERIAS PRIMAS PARA SU TRANSFORMACION EN DESARROLLO DEL PLAN VALLEJO , SALVO CUANDO HAYA LUGAR AL PAGO DE GRAVAMENES ARANCELARIOS.**

El literal b) del artículo 428 del Estatuto Tributario señala como excluida del Impuesto sobre las Ventas, la introducción de materias primas que van a ser transformadas en desarrollo del plan importación- exportación de que trata la Sección segunda del Capítulo X del Decreto Ley 444 de 1967.

**DESCRIPTORES: IMPORTACIONES EXCLUIDAS - BIENES PARA EL SERVICIO OFICIAL DE LA MISION.**

##### **1.2. INTRODUCCION DE ARTÍCULOS CON DESTINO AL SERVICIO OFICIAL DE LA MISION.**

Conforme con el literal c) del artículo 428 del Estatuto Tributario se encuentra excluida del Impuesto sobre las Ventas, la introducción de artículos con destino al servicio oficial de la misión y los agentes diplomáticos o consulares extranjeros y de misiones técnicas extranjeras, que se encuentren amparados por privilegios o prerrogativas de acuerdo con disposiciones legales de reciprocidad diplomática.

**DESCRIPTORES: IMPORTACIONES EXCLUIDAS - ARMAS Y MUNICIONES PARA LA DEFENSA NACIONAL.**

##### **1.3. LA IMPORTACION DE ARMAS Y MUNICIONES PARA LA DEFENSA NACIONAL.**

De acuerdo con lo dispuesto por el literal d) del artículo 428 del Estatuto Tributario, no causan impuesto sobre las ventas las importaciones de armas y municiones que se hagan para la defensa Nacional.

Para efectos de la importación el Decreto 695 de 1993, se refiere a los bienes que se consideran armas y municiones para la defensa Nacional, aclarando que el Honorable Consejo de Estado en Sentencia del 17 de febrero de 1995, anuló el numeral 4 del artículo 1 del citado decreto, con excepción de la expresión «Material blindado».

De esta forma la importación de armas y municiones para la defensa nacional no causa el impuesto sobre las ventas, en los términos del Decreto 695 de 1993, siempre y cuando la introducción de los bienes al país, sea realizada por una entidad encargada legalmente de la defensa Nacional, ya sea en forma directa o a través de un tercero que obre en su representación, teniendo en cuenta que el beneficio tributario opera por razón de su destinación.

La exclusión sólo opera en la importación, pero no en el caso eventual de su posterior venta en el país, salvo que se trate de las armas de guerra contenidas en la partida arancelaria 93.01 del artículo 424 del Estatuto Tributario.

**DESCRIPTORES:        IMPORTACIONES EXCLUIDAS - MAQUINARIA  
                                 PESADA PARA INDUSTRIAS BASICAS.**

#### **1.4. LA IMPORTACION TEMPORAL DE MAQUINARIA PESADA PARA INDUSTRIAS BASICAS**

De acuerdo con lo previsto en el literal d) del artículo 428 del Estatuto Tributario, se encuentra excluida del Impuesto sobre las Ventas, la importación temporal de maquinaria pesada para industrias básicas, incluidos todos los elementos complementarios o accesorios del equipo principal, siempre y cuando dicha maquinaria no se produzca en el país. Se consideran industrias básicas las de minería, hidrocarburos, química pesada, siderurgia, metalurgia extractiva, generación y transmisión de energía eléctrica y obtención, purificación y conducción de óxido de hidrógeno.

Tratándose de la importación temporal, es importante tener presente que conforme con lo previsto en el artículo 156 del Decreto 2685 de 1999, modificado por el artículo 15 del Decreto 1232 de 2001, la misma se termina por la ocurrencia de uno de los siguientes eventos:

La reexportación de la mercancía;

La importación ordinaria o con franquicia, si a ésta última hubiere lugar;

La aprehensión y decomiso;

La legalización de la mercancía, cuando se presente uno cualquiera de los eventos previstos en el literal anterior;

El abandono voluntario de la mercancía o,

La destrucción de la mercancía por fuerza mayor o caso fortuito demostrados ante la autoridad aduanera.

Cuando se modifique la declaración de importación temporal a largo plazo de una maquinaria pesada para industria básica importada con exclusión del impuesto sobre las ventas para dejarla en importación ordinaria, debe liquidarse el impuesto sobre las ventas a la tarifa vigente en la fecha de modificación de la declaración de importación.

**DESCRIPTORES:        IMPORTACIONES EXCLUIDAS- MAQUINARIA  
                                 PESADA PARA INDUSTRIAS BASICAS**

##### **1.4.1. IMPORTACION DE PARTES Y PIEZAS DE MAQUINARIA PESADA PARA INDUSTRIA BASICA.**

En virtud del lo previsto en el literal e) del artículo 428 del Estatuto Tributario modificado por la Ley 223 de 1995 debe entenderse que las partes y repuestos destinados a la maquinaria pesada para industrias básicas gozan de la exclusión del impuesto sobre las ventas en su importación temporal.

Con fundamento en la norma citada y en la legislación aduanera vigente se precisa el tratamiento tributario de aquellas partes y piezas que forman parte de una maquinaria pesada

para Industria Básica importada temporalmente al País y que fueron reexportadas para ser reparadas o reemplazadas en el exterior:

De conformidad con el literal b) del artículo 143 y artículo 153 del Decreto 2685 de 1999, se pueden declarar bajo la modalidad de importación temporal a largo plazo, bienes de capital, sus piezas y accesorios necesarios para su normal funcionamiento.

Tratándose de maquinaria pesada para industria básica, tal como lo prescribe el artículo 6o. del Decreto 1803 de 1994 y en armonía con las normas citadas anteriormente, ésta puede ser declarada bajo la modalidad de importación temporal a largo plazo, conforme lo prescribe el literal e) del artículo 428 del Estatuto Tributario y goza de la exclusión del impuesto sobre las ventas siempre y cuando el Ministerio de Comercio Exterior (hoy Comercio, Industria y Turismo) certifique tanto la calidad de maquinaria pesada para industria básica que el bien ostenta, como su no producción nacional.

Ahora bien y teniendo en cuenta lo anterior, se precisa que conforme con la legislación vigente, el artículo 149 del Decreto 2685 de 1999 permite la reexportación para reparación o reemplazo de mercancías importadas temporalmente a largo plazo.

En tal sentido la disposición citada prevé dos eventos:

1. Cuando se decide reexportar la mercancía importada temporalmente a largo plazo, por encontrarse averiada, defectuosa o impropia para el fin que fue importada, caso en el cual, la mercancía reparada o la que deba reemplazar a la reexportada, debe ser objeto de una nueva declaración de importación temporal en la que se deberán liquidar los correspondientes tributos aduaneros, de cuyo monto se descontarán las cuotas ya canceladas por la importación de la mercancía que se haya reexportado. El saldo de los tributos será dividido en tantas cuotas como semestres faltaren para cumplir con el plazo inicialmente declarado, el cual en ningún caso podrá ser prorrogado.
2. Cuando se decide reexportar las partes de los bienes de capital importados temporalmente a largo plazo que sufran averías o desperfectos, para ser reparadas o reemplazadas, tales partes deben ser objeto de una nueva declaración de importación temporal, sin que haya lugar a reliquidación de tributos ni a la interrupción o suspensión de los plazos de la importación temporal.

Las partes que se reexporten, deberán identificarse y describirse detalladamente, de manera inequívoca, referenciándolas con el equipo importado temporalmente. La declaración de exportación por su parte, será documento soporte de la declaración de importación de la parte reparada, o de la que la reemplace.

**DESCRIPTOR: IMPORTACIONES EXCLUIDAS**

**1.4.2. MODALIDADES DE IMPORTACION SIN PAGO DE TRIBUTOS ADUANEROS (ARANCEL E IVA):**

- a) Reimportación en el mismo estado:  
Los bienes que fueron objeto de exportación temporal o definitiva pueden ser objeto de reimportación, dentro del año siguiente a la exportación de la mercancía, salvo un plazo mayor autorizado por la Aduana, sin el pago de tributos aduaneros (Arancel e IVA), siempre que no hayan sufrido modificación en el extranjero y se establezca plenamente que la mercancía que se reimporta es la misma que fue exportada; para este efecto debe comprobarse que se han cancelado los impuestos internos exonerados y reintegrado los beneficios obtenidos con la exportación.
- b) Importación en Cumplimiento de Garantía:  
Cuando en cumplimiento de una garantía del fabricante o proveedor, se haya reparado en el exterior una mercancía o se reemplace por otra previamente exportada, que haya resultado averiada, defectuosa o impropia para el fin para el cual fue importada, procederá su importación sin el pago de tributos aduaneros, siempre que la declaración se presente dentro del año siguiente a la exportación de la mercancía que sea objeto de reparación o reemplazo.
- c) Importación Temporal a Corto plazo para reexportación en el mismo estado.

De conformidad con el artículo 144 del Decreto 2685 de 1999 y teniendo en cuenta que los bienes que se importan bajo la modalidad de importación temporal a corto plazo por lo general serán objeto de reexportación, sobre los mismos no se pagan tributos aduaneros; éstos se causan cuando dicha modalidad se termine con la modificación de la declaración de importación temporal a corto plazo para someterla a importación temporal a largo plazo, ordinaria o con franquicia de gravamen arancelario.

**DESCRIPTORES: IMPORTACIONES EXCLUIDAS - MAQUINARIA O EQUIPO PARA RECICLAR BASURAS.**

**1.5. LA IMPORTACION DE MAQUINARIA O EQUIPO PARA RECICLAR BASURAS**

Conforme con el literal f) del artículo 428 del Estatuto Tributario, se encuentra excluida del Impuesto sobre las Ventas la importación de maquinaria o equipo, siempre y cuando no se produzcan en el país, destinados a reciclar y procesar basuras o desperdicios; y los destinados a la depuración o tratamiento de aguas residuales, emisiones atmosféricas o residuos sólidos, para la recuperación de los ríos o el saneamiento básico para lograr el mejoramiento del medio ambiente, siempre y cuando hagan parte de un programa que se apruebe por parte del Ministerio de Ambiente, Vivienda y Desarrollo Territorial. Cuando se trate de contratos ya celebrados, esta exención deberá reflejarse en un menor valor del contrato. También se encuentran excluida la importación de equipos para el control y monitoreo ambiental, incluidos aquellos para cumplir con el Protocolo de Montreal.

La certificación expedida por el Ministerio de Ambiente, Vivienda y Desarrollo Territorial constituye un requisito obligatorio para hacer valer la exclusión del IVA en el proceso de importación correspondiente. Por otra parte la ausencia de producción nacional de maquinaria o equipo la certifica el INCOMEX. (Hoy Dirección General de Comercio Exterior del Ministerio de Comercio Exterior).

Para la obtención de cada certificación por parte del Ministerio de Ambiente, Vivienda y Desarrollo Territorial que tendrá vigencia de un (1) año, contado a partir de la fecha de su expedición, se deberán observar los requisitos y condiciones señaladas en el Decreto 2532 de 2001.

Se entiende por sistema de control ambiental, sistema de monitoreo ambiental y programa ambiental, conforme con el artículo 2º. del Decreto en mención:

«ART. 2º. Definición de sistema de control ambiental, sistema de monitoreo ambiental y programa ambiental. Para efectos de lo dispuesto en el artículo 424-5, numeral 4º y 428, literal f) del Estatuto Tributario, se adoptan las siguientes definiciones:

- a. Sistema de control ambiental. Es el conjunto ordenado de equipos, elementos, o maquinaria nacionales o importados, según sea el caso, que se utilizan para el desarrollo de acciones destinadas al logro de resultados medibles y verificables de disminución de la demanda de recursos naturales renovables, o de prevención y/o reducción del volumen y/o mejoramiento de la calidad de residuos líquidos, emisiones atmosféricas o residuos sólidos. Los sistemas de control pueden darse al interior de un proceso o actividad productiva lo que se denomina control ambiental en la fuente, y/o al finalizar el proceso productivo, en cuyo caso se hablará de control ambiental al final del proceso;
- b. Sistema de monitoreo ambiental. Es el conjunto sistemático de elementos, equipos o maquinaria nacionales o importados, según sea el caso, destinados a la obtención, verificación o procesamiento de información sobre el estado, calidad o comportamiento de los recursos naturales renovables, variables o parámetros ambientales, vertimientos, residuos y/o emisiones;
- c. Programa ambiental. Es el conjunto de acciones orientadas al desarrollo de los planes y políticas ambientales nacionales previstas en el Plan Nacional de Desarrollo y/o formuladas por el Ministerio del Medio Ambiente, así como también las que correspondan a la implementación de los planes ambientales regionales definidos por las autoridades ambientales. Dichas acciones deben ajustarse a los objetivos de los sistemas de control y monitoreo ambiental definidos conforme con el presente decreto.





## **1.6. EQUIPOS Y ELEMENTOS DESTINADOS A PROYECTOS DE INVESTIGACION CIENTÍFICA O DE INNOVACION TECNOLÓGICA**

La importación de los equipos y elementos que realicen los Centros de Investigación y los Centros de Desarrollo Tecnológico reconocidos por Colciencias así como las instituciones de educación superior, y que estén destinados al desarrollo de proyectos previamente calificados como de investigación científica o de innovación tecnológica por Colciencias, se encuentra excluida del Impuesto sobre las Ventas conforme con lo dispuesto por el artículo 428-1 del Estatuto Tributario.

Estos proyectos deberán desarrollarse en las áreas correspondientes a los Programas Nacionales de Ciencia y Tecnología que formen parte del Sistema Nacional de Ciencia y Tecnología.

Para que proceda esta exclusión se requiere que la calificación evalúe el impacto ambiental del proyecto y cumplir las demás condiciones que señale el Gobierno Nacional en la reglamentación que se expida para tal efecto.

**DESCRIPTORES: IMPORTACIONES EXCLUIDAS - EQUIPOS PARA SISTEMAS DE CONTROL Y MONITOREO.**

## **1.7. LOS EQUIPOS Y ELEMENTOS DESTINADOS A LA CONSTRUCCION, INSTALACION, MONTAJE Y OPERACION DE SISTEMAS DE CONTROL Y MONITOREO.**

La importación y venta de equipos y elementos que se destinen a la construcción, instalación, montaje y operación de sistemas de control y monitoreo, necesarios para el cumplimiento de las disposiciones, regulaciones y estándares ambientales vigentes, se encuentra excluida del Impuesto sobre las Ventas de conformidad con el numeral 4 del artículo 424-5 del Estatuto Tributario .

La certificación expedida por el Ministerio de Ambiente, Vivienda y Desarrollo Territorial constituye un requisito obligatorio para hacer valer la exclusión del IVA en el proceso de importación correspondiente.

Para la obtención de la certificación por parte del Ministerio de Ambiente, Vivienda y Desarrollo Territorial que tendrá vigencia de un (1) año, contado a partir de la fecha de su expedición, se deberán observar los requisitos y condiciones señaladas en el Decreto 2532 de 2001.

**DESCRIPTORES: IMPORTACIONES EXCLUIDAS**

### **1.7.1 EQUIPOS Y ELEMENTOS DESTINADOS A LA CONSTRUCCION, INSTALACION, MONTAJE Y OPERACION DE SISTEMAS DE CONTROL Y MONITOREO.**

El numeral 4 del artículo 424-5 del Estatuto Tributario indica que están excluidos del Impuesto sobre las Ventas, "Los equipos y elementos nacionales o importados que se destinen a la construcción, instalación, montaje y operación de los sistemas de control y monitoreo, necesarios para el cumplimiento de las disposiciones, regulaciones y estándares vigentes, para lo cual deberá acreditarse tal condición ante el Ministerio del Medio Ambiente":

El Artículo 1 del Decreto 2352 de 2001, faculta al Ministerio de Ambiente, Vivienda y Desarrollo Territorial para que mediante Resolución establezca la forma y los requisitos que deben cumplir las solicitudes de la calificación prevista en el artículo 424-5 del Estatuto Tributario, con el fin de obtener la exclusión del Impuesto sobre las Ventas correspondiente.

El artículo 5 del mismo Decreto señala que las certificaciones mencionadas tienen una vigencia de un (1) año, a partir de la fecha de su expedición.

De acuerdo con lo anterior y considerando que los beneficios fiscales operan de pleno derecho, pero que es necesario que se cumplan los requisitos exigidos para que uno de ellos surja, se concluye que como el Impuesto sobre las Ventas se genera o no cuando se realiza la operación de venta o importación, es en estos momentos cuando se debe hacer valer la certificación, como medio de prueba de la exclusión del IVA, que permite que el beneficio se refleje en la respectiva factura.

De esta manera acorde con la disposición mencionada, en la adquisición o importación de bienes prevista en el numeral 4 del artículo 424-5 del Estatuto Tributario, es indispensable para la exclusión del IVA que en el momento de la operación se encuentre vigente y se aduzca la certificación requerida para que opere el beneficio tributario, expedida por el competente para ese efecto.

Cabe anotar que de conformidad con el criterio expuesto, en el evento que los bienes se hubieran comprado antes de obtener la certificación del Ministerio de Ambiente, Vivienda y Desarrollo Territorial no hay lugar a efectuar devolución alguna por concepto del Impuesto sobre las Ventas que se haya cancelado.

**DESCRIPTORES: IMPORTACIONES EXCLUIDAS - PREMIOS  
OBTENIDOS POR COLOMBIANOS.**

#### **1.8. LA IMPORTACION DE PREMIOS Y DISTINCIONES OBTENIDAS POR COLOMBIANOS**

La importación de premios y distinciones obtenidas por colombianos, en concursos, reconocimientos o certámenes internacionales de carácter científico, literario, periodístico, artístico, y deportivo, reconocidos por la respectiva entidad del Gobierno Nacional a quien corresponda promocionar la correspondiente actividad y con la calificación previa del Ministerio de Hacienda y Crédito Público, se encuentra excluida del impuesto sobre las ventas, de conformidad con lo señalado en el artículo 423-1 del Estatuto Tributario.

**DESCRIPTORES: IMPORTACIONES EXCLUIDAS - EQUIPOS PARA EL  
SISTEMA CARCELARIO NACIONAL**

#### **1.9. LOS EQUIPOS, ELEMENTOS E INSUMOS DESTINADOS AL SISTEMA CARCELARIO NACIONAL**

Los equipos, elementos e insumos que se importen directamente con el presupuesto aprobado por el Inpec o por la autoridad nacional respectiva que se destinen a la construcción, instalación, montaje, dotación y operación del Sistema Carcelario Nacional están excluidos del Impuesto sobre las Ventas y de aranceles, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 130 de la Ley 633 de 2000. Para tal efecto debe acreditarse certificación escrita expedida por el Ministro de Justicia y del Derecho sobre su destinación.

**DESCRIPTORES: IMPORTACIONES EXCLUIDAS - EQUIPOS PARA EL  
DEPORTE, LA SALUD, LA INVESTIGACION Y LA  
EDUCACION.**

#### **1.10. LA IMPORTACION DE BIENES Y EQUIPOS DESTINADOS AL DEPORTE, LA SALUD, LA INVESTIGACION CIENTÍFICA O TECNOLOGICA Y A LA EDUCACION.**

La importación de bienes y equipos donados a favor de entidades oficiales y entidades sin ánimo de lucro destinados al deporte, a la salud, a la investigación científica o tecnológica y a la educación está excluida del Impuesto sobre las Ventas.

Conforme con el artículo 32 de la Ley 633 de 2000 que modificó el artículo 480 del Estatuto Tributario, están excluidas del impuesto sobre las ventas las importaciones de bienes y equipos destinados al deporte, a la salud, a la investigación científica y tecnológica, y a la educación, donados a favor de entidades oficiales o sin ánimo de lucro, por personas o entidades nacionales o por entidades, personas o gobiernos extranjeros, siempre y cuando obtengan calificación favorable en el comité previsto en el artículo 362. Así mismo, estarán excluidas del

impuesto las importaciones de los bienes y equipos para la seguridad nacional con destino a la Fuerza Pública.

Cuando se trate de Entidades oficiales no se requiere la calificación del Comité de entidades sin Animo de Lucro .

**DESCRIPTORES: IMPORTACIONES EXCLUIDAS - EQUIPOS DONADOS EN DESARROLLO DE CONVENIOS.**

**1.11. LA IMPORTACION DE BIENES Y EQUIPOS DONADOS AL GOBIERNO NACIONAL QUE SE EFECTÚEN EN DESARROLLO DE CONVENIOS, TRATADOS O ACUERDOS INTERNACIONALES.**

De conformidad con el artículo 480 del Estatuto Tributario tal como fue modificado por el artículo 32 de la Ley 633 de 2000, también está excluida del impuesto sobre las ventas, la importación de bienes y equipos que se efectúen en desarrollo de convenios, tratados, acuerdos internacionales e interinstitucionales o proyectos de cooperación, donados a favor del Gobierno Nacional o entidades de derecho público del orden nacional por personas naturales o jurídicas, organismos multilaterales o gobiernos extranjeros, según reglamento que expida el Gobierno Nacional; en igual sentido se conservó la exclusión en el artículo 96 de la Ley 788 de 2002, siempre que se destinen las compras o importaciones de bienes con los fondos donados exclusivamente al objeto de la donación.

**DESCRIPTORES: IMPORTACIONES EXCLUIDAS - LIBROS Y REVISTAS.**

**1.12. LA IMPORTACION DE LIBROS, REVISTAS, FOLLETOS O COLECCIONABLES .**

Por disposición del artículo 20 de la Ley 98 de 1993 está excluida del Impuesto sobre las Ventas la importación de libros, revistas, folletos o coleccionables seriados de carácter científico o cultural de la partida 49.01 del Arancel de Aduanas y los diarios de la partida 49.02 del mismo Arancel.

**DESCRIPTORES: IMPORTACIONES EXCLUIDAS - BIENES O FONDOS EN CONEXION CON EL CONVENIO GENERAL PARA AYUDA ECONOMICA, TÉCNICA Y AFÍN.**

**1.13. LA IMPORTACION DE BIENES O FONDOS EN CONEXION CON EL CONVENIO GENERAL PARA AYUDA ECONOMICA, TÉCNICA Y AFÍN**

El Convenio General para Ayuda Económica, Técnica y Afín entre el Gobierno de Colombia y el Gobierno de los Estados Unidos de América, celebrado en Bogotá el 23 de julio de 1.962, reconocido en vigencia de la Ley 24 de 1959, y que entró en vigor el 23 de julio de 1.962, que se encuentra vigente según certificación expedida por el Jefe de la Oficina Jurídica del Ministerio de Relaciones Exteriores, consagra entre los beneficios fiscales los siguientes:

“É./.

(2.)- La importación, exportación, adquisición, uso o disposición de bienes o fondos en conexión con el Convenio, estarán exentos de:

- Cualquier arancel
- Derechos de aduana
- Restricciones e impuestos de importación e exportación.
- Impuestos sobre compras o trasposos
- Cualesquiera otros impuestos o cargas similares que existan en Colombia.

(4) - Las mismas personas citadas en el numeral anterior (Todas las personas presentes en Colombia, con el fin de ejecutar trabajos relacionados con el convenio - excepto los ciudadanos o los residentes permanentes de Colombia), y los miembros de su familia, respecto a los

bienes muebles personales (incluyendo automóvil), que importen o exporten a Colombia para su uso personal, gozarán de las mismas exenciones que otorga el Gobierno de Colombia al personal Diplomático de la Embajada Americana en Colombia. Estas exenciones y los requisitos para hacerlas efectivas están previstas en el Decreto 2148 de 1.991, reglamentado por la Resolución No. 3084 de 1.991.

**DESCRIPTORES: IMPORTACIONES EXCLUIDAS - VEHÍCULOS PARA PERSONAL DIPLOMATICO.**

#### **1.14. IMPORTACION DE VEHÍCULOS POR PERSONAL DIPLOMATICO**

El Decreto 2685 de 1999, en su artículo 224 prescribe que la importación de vehículos automóviles, equipajes y menajes que realicen las Embajadas o Sedes Oficiales, los Agentes Diplomáticos, Consulares y de Organismos Internacionales acreditados en el país y los funcionarios Colombianos que regresen al término de su misión, se registrará por lo dispuesto en el Decreto 2148 de 1991 y las normas que lo reglamenten.

Este último Decreto no señaló un monto determinado para la importación de vehículos de diplomáticos acreditados en el país, como si lo hizo en su artículo 11 para los beneficiarios colombianos que regresen al país al finalizar su tiempo de servicio en el exterior. Precisó en el artículo 4º, numeral 2, en concordancia con lo dispuesto en el artículo XXXVI de la Convención de Viena sobre Relaciones Diplomáticas, que los funcionarios acreditados en el país gozan de liberación de derechos de importación, impuestos sobre las ventas y de cualquier otro impuesto que afecte el despacho para consumo de las mercancías que señala el numeral anterior y hasta el monto de los cupos autorizados por instalación o año de permanencia.

**DESCRIPTORES: IMPORTACIONES EXCLUIDAS - UNIDADES DE DESARROLLO FRONTERIZO.**

#### **1.15. IMPORTACION DE BIENES DE PAÍSES COLINDANTES CON LAS UNIDADES DE DESARROLLO FRONTERIZO**

Mediante la Ley 191 de 1.995, se crea un régimen especial para las zonas de Frontera, Unidades Especiales de Desarrollo Fronterizo y Zonas de Integración Fronteriza, con el fin de aplicar objetivos de integración y desarrollo económico.

El artículo 27 de la citada ley señala como excluida del impuesto sobre las ventas la importación de alimentos de consumo humano y animal, elementos de aseo y medicamentos para uso humano o veterinario, originarios de los países colindantes con las unidades especiales de desarrollo fronterizo, siempre y cuando se destinen exclusivamente al consumo en las mismas.

El artículo 27 de la Ley 191 de 1995 fue inicialmente derogado por el artículo 134 de la Ley 633 de 2000 y posteriormente lo revivió el artículo 29 de la Ley 677 de 2001.

El artículo 28 de la Ley 191 de 1995 ordena la devolución del impuesto sobre las ventas a los visitantes extranjeros en la Unidades Especiales de Desarrollo Fronterizo, con el fin de incrementar la actividad turística en las zonas. La norma fue reglamentada por el Decreto 1595 de 1.995, permitiendo la devolución del impuesto sobre las Ventas, para lo cual debe identificarse en las facturas al adquirente extranjero por su nombre y pasaporte o documento de identificación, la dirección del domicilio en el exterior y la discriminación del impuesto en la factura, la cual no puede tener fecha de expedición superior a tres meses .

Así mismo, la solicitud de devolución no puede ser inferior a medio salario mínimo mensual vigente en la fecha de presentación de la solicitud.

**DESCRIPTORES: IMPORTACIONES EXCLUIDAS - DEPARTAMENTO DEL AMAZONAS.**

#### **1.16. INTRODUCCION DE MERCANCÍAS AL DEPARTAMENTO DEL AMAZONAS**

La Ley 191 de 1995 exonera del impuesto sobre las ventas la introducción de bienes al Departamento del Amazonas al amparo del Convenio Colombo - Peruano siempre y cuando dichos bienes se utilicen dentro del territorio del Amazonas.

La Ley 223 de 1.995 en su artículo 270 complementó esta exclusión extendiéndola a la venta de bienes y servicios prestados dentro del territorio del Departamento del Amazonas. De esta manera se promueven las operaciones que se realicen en este departamento, se aclara el beneficio tributario y se facilitan los procesos de integración con los países vecinos.

**DESCRIPTORES:      IMPORTACIONES EXCLUIDAS - ZONA DEL RÍO  
   PAEZ**

**1.17. IMPORTACION DE MAQUINARIAS, EQUIPOS, MATERIAS  
   PRIMAS Y REPUESTOS**

La Ley 218 de 1995, por la cual se modifica el Decreto 1264 del 21 de junio de 1994 proferido en desarrollo de la emergencia declarada mediante Decreto 1178 del 9 de junio de 1994, consagró diferentes beneficios en materia tributaria como aduanera.

El artículo 6º. dispuso que la maquinaria equipos, materias primas y repuestos que se instalen, o utilicen en los municipios afectados con la avalancha del Río Páez estará n exentos de todo impuesto:

“La maquinaria, equipos, materias primas y repuestos nuevos o modelos producidos hasta con cinco (5) años de antelación al momento de importarlos que se instalen, o utilicen en los municipios contemplados en el artículo 1º de la presente ley, estarán exentos de todo impuesto, tasa o contribución siempre que la respectiva licencia de importación haya sido aprobada por el Ministerio de Comercio Exterior a más tardar el 31 de diciembre del año 2003”

Como se desprende de esta disposición no se exige ninguna calidad especial imputable a su importador; las condiciones especiales de esta norma están referidas en primer lugar al tipo de mercancía que se importe, esto es, maquinarias, equipos, **materias primas** y repuestos nuevos o de modelos producidos hasta con cinco años de antelación, en segundo lugar a que dichas mercancías deben necesariamente ser instaladas o utilizadas en la zona determinada por la misma ley, y en tercer lugar a que la licencia de importación haya sido aprobada por el Ministerio de Comercio, Industria y Turismo, a más tardar el día 31 de diciembre del año 2003.

A su vez, el artículo 13 del Decreto 529 de 1996, por el cual se reglamentó la Ley 218 de 1995, establece:

“Las maquinarias, equipos, materias primas y repuestos que se importen haciendo uso de las exenciones establecidas en el artículo 6º. de la Ley 218 de 1995, **deberán ser instaladas, utilizadas, transformadas o manufacturadas** según el caso, en el territorio de los municipios señalados en el artículo 1º. de este Decreto.

Para estos efectos, en la contabilidad se conservarán pruebas y documentos durante el término establecido en el artículo 632 del Estatuto Tributario, para probar la instalación, utilización, transformación de los mismos en la correspondiente jurisdicción municipal.

Se entiende como transformación o manufactura de una materia importada al amparo de la exención, su incorporación a un proceso productivo de características industriales.

Las materias primas no podrán ser enajenadas sin que previamente se les haya efectuado un proceso industrial por parte del importador.

La violación de lo dispuesto en este artículo hará acreedor al importador, de las sanciones contempladas en el régimen aduanero vigente, sin perjuicio del pago de los tributos aduaneros dejados de cancelar al momento de la importación.

Para la aplicación de este artículo se harán los trámites necesarios, por parte de las autoridades competentes, para armonizarlos con los convenios internacionales...».

Como se observa el Decreto 529 de 1996, condicionó las exenciones consagradas en la ley a que las mercancías introducidas bajo esta modalidad fueran necesariamente utilizadas, transformadas, instaladas o manufacturadas dentro del territorio demarcado en la misma.

Bajo estas condiciones, el artículo segundo del Decreto 891 de 1997, por el cual se reglamenta la aplicación de la exención de tributos aduaneros para la importación de los bienes a que se refieren los artículos 6 y 12 de la Ley 218 de 1995, establece:

«**Artículo 2º.** La exención de tributos aduaneros de las importaciones de maquinaria, equipos, **materias primas** y repuestos nuevos o de modelos producidos hasta con cinco años de antelación al momento de la importación de que trata el artículo 6 de la Ley 218 de 1995, sólo **podrá aplicarse a bienes que** efectivamente se instalen, utilicen, transformen o manufacturen, en el territorio de los municipios contemplados en el artículo primero de la ley 218 de 1995 y en el artículo 1º del Decreto 529 de 1995.

En todos los casos la mercancía objeto de esta exención deberá estar amparada con licencia previa expedida por el Ministerio de Comercio Exterior a través del Instituto Colombiano de Comercio Exterior INCOMEX y cuya aprobación no podrá ser superior al 31 de diciembre del año 2003". (Hoy Ministerio de Comercio, Industria y Turismo)

Es decir que el legislador al momento de otorgar el beneficio de la exención de tributos aduaneros tomó en consideración características que cualifican las mercancías (maquinaria, equipos, **materias primas** y repuestos), aunándolo a circunstancias de instalación, utilización, transformación y manufactura; y al lugar de destinación de las mismas.

Analizando estas dos condiciones entendemos que se hace necesario determinar que tipo de bienes pueden ser catalogados **como materia prima** de tal forma que permitan ser utilizados, transformados o manufacturados dentro de un proceso productivo y como tal ser susceptibles del beneficio consagrado en la ley.

El Decreto 890 de 1997, precisa qué actividades del proceso integran los términos de producción y transformación sustancial, así:

«**Artículo 4o.** Se entiende por **producción** la incorporación de uno o varios procesos de transformación sustancial a las materias primas utilizadas de los sectores establecidos en el **artículo 2o de la Ley 218 de 1995.**

Para los efectos previstos en este artículo se entiende por **transformación sustancial** aquel proceso que le confiere una nueva individualidad a los respectivos bienes, caracterizados por el hecho de estar clasificados en una **subpartida arancelaria diferente a la de los materiales utilizados.** También se entiende como transformación sustancial el proceso de ensamblaje siempre que cumpla con las disposiciones que sobre la materia expida el Gobierno Nacional a través del Ministerio de Desarrollo Económico, y los productos finales resultantes que cumplan con las normas especiales para la calificación del origen del Acuerdo de Cartagena.

Igualmente se entiende como producción el proceso de maquila y las actividades intermedias de la producción siempre y cuando estos procesos le confieran una nueva individualidad a los bienes resultantes, caracterizados por estar clasificados en una subpartida arancelaria diferente a la de los materiales utilizados...».

Del inciso segundo de este artículo se infiere que para determinar si hay o no **transformación sustancial** podemos recurrir a:

1. Que el procesamiento de la materia utilizada le confiera al producto terminado una nueva individualidad, caracterizándose por el hecho de estar clasificado en una subpartida arancelaria diferente a la de los materiales utilizados.
2. Así mismo, el artículo 4 del Decreto 890 de 1997 con el objeto de evitar que dentro de los conceptos enunciados se enmarquen operaciones ajenas al proceso productivo consagra: «... No se entiende como producción las siguientes operaciones:

- a. Simples manipulaciones destinadas a asegurar la conservación de los productos durante su transporte o almacenamiento, consistentes en aireación, refrigeración, adición de sustancias y extracción de partes averiadas;
- b. El simple desempolvamiento, zarandeo, secado, entresaque, clasificación, selección, lavado, fraccionamiento material, pintado y recortado;
- c. La simple formación de juegos de productos;
- d. El simple embalaje, envase o reenvase;
- e. La simple división o reunión de bultos;
- f. La simple aplicación de marcas, etiquetas o signos distintivos similares ;
- g) La simple mezcla de productos, en tanto que las características del producto obtenido no sean esencialmente diferentes de los productos que han sido mezclados;
- h) El simple sacrificio de animales, no se incluye en esta exclusión el sacrificio de animales que haga parte de una empresa del sector ganadero y
- i. La acumulación de dos o más de estas operaciones.

Consecuencialmente, para poder determinar si las partes o piezas importadas e incorporadas sin ningún tipo de transformación al bien final son viables de enmarcase dentro del concepto de **Materia Prima** y por tanto susceptibles de gozar de la exención prevista en el artículo 6º de la Ley 218 de 1995, es necesario analizar...sí la mercancía está destinada a participar activamente en el producto final del proceso de «producción» y si la operación no se encuentra excluida por expresa disposición legal»

Por lo expuesto, es pertinente concluir que sí es viable importar harina de trigo sin arancel a la Zona afectada con la avalancha del Río Páez, siempre y cuando ésta se importe como materia prima (aprovechable en el proceso de producción del bien final) utilizada en la misma región y la respectiva licencia de importación sea expedida por el Ministerio de Comercio, Industria y Turismo a mas tardar el 31 de diciembre del año 2003

**DESCRIPTORES: IMPORTACIONES EXCLUIDAS - EQUIPOS PARA EXTINCION DE INCENDIOS.**

**1.18. IMPORTACION DE EQUIPOS PARA EXTINCION DE INCENDIOS**

El artículo 13 de la Ley 322 de 1996 señala como excluidos del Impuesto sobre las Ventas y de Arancel la importación y adquisición de equipos especializados para la extinción de incendios que requieran para la dotación o funcionamiento los Cuerpos de Bomberos Oficiales y Voluntarios

**DESCRIPTORES: IMPORTACIONES EXCLUIDAS - COMBUSTIBLES A ZONAS DE FRONTERA.**

**1.19. IMPORTACION DE COMBUSTIBLES A ZONAS DE FRONTERA**

La Ley 681 de 2001 exonera la importación y comercialización de combustibles en zonas de frontera al establecer en el artículo 1º. que los combustibles líquidos derivados del petróleo distribuidos por ECOPETROL en las zonas de frontera, directamente o a través de las cesiones o contrataciones que trata el inciso segundo de este artículo, estarán exentos de los impuestos de arancel, IVA e impuesto global.

**DESCRIPTORES: IMPORTACIONES EXCLUIDAS - IMPORTACION DE MAQUINARIA INDUSTRIAL QUE NO SE PRODUZCA EN EL PAIS, DESTINADA A LA TRANSFORMACION DE MATERIAS PRIMAS.**

**1.20. IMPORTACION ORDINARIA DE MAQUINARIA INDUSTRIAL POR USUARIOS ALTAMENTE EXPORTADORES.**

El artículo 33 de la Ley 788 de 2002, adicionó el artículo 428 del Estatuto Tributario con el literal g), excluyendo del Impuesto sobre las Ventas la importación ordinaria de maquinaria industrial que no se produzca en el país destinada a la transformación de materias primas realizada por parte de los usuarios altamente exportadores, cuya definición y requisitos se



encuentran en los artículos 35 y 36 del Decreto 2685 de 1999 o normas que los modifiquen o sustituyan para este efecto.

Para la exclusión del Impuesto sobre las Ventas prevista en el artículo 428 del Estatuto Tributario y la calificación de usuario altamente exportador solamente se requiere el cumplimiento de la segunda condición mencionada, esto es, que el valor de lo exportado represente por lo menos el 30% de las ventas en el año anterior, fijado por el artículo 1 del Decreto 778 del 28 de marzo de 2003.

Para que proceda la exclusión, anualmente debe acreditarse el cumplimiento de los requisitos señalados en el Decreto 953 de 2003 y además la maquinaria importada debe permanecer dentro del patrimonio del importador durante un término no inferior al de su vida útil, sin que su uso pueda cederse a terceros a ningún título, a menos que la cesión se haga a favor de una compañía de leasing con el fin de obtener financiación a través de un contrato de leasing.

Si el importador incumple las condiciones mencionadas, deberá reintegrar el impuesto sobre las ventas no pagado más los intereses moratorios a que haya lugar más una sanción equivalente al 5% del valor FOB de la maquinaria que se haya importado.

Cuando la importación de la maquinaria la realiza una empresa nueva que se constituya a partir de la vigencia de la Ley 788 de 2002, para tener derecho a la exclusión deberá otorgar garantía en los términos establecidos en el literal b) del numeral 3 del artículo 2 del Decreto 953 de 2003.

Para la procedencia de las exclusiones consagradas en el artículo 428 del Estatuto Tributario, en todos los casos antes de la importación debe obtenerse una certificación en la conste que la maquinaria industrial no es producida en el país, expedida por el Ministerio de Comercio, Industria y Turismo.

**DESCRIPTORES:            IMPORTACIONES EXCLUIDAS - IMPORTACION  
                                  ORDINARIA DE MAQUINARIA INDUSTRIAL POR                    PARTE  
                                  DE                                    USUARIOS ALTAMENTE  
                                  EXPORTADORES. APLICACION EN EL TIEMPO.**

**1.20.1            IMPORTACION ORDINARIA DE MAQUINARIA  
                                  INDUSTRIAL POR PARTE DE USUARIOS  
                                  ALTAMENTE EXPORTADORES. APLICACION EN EL  
                                  TIEMPO.**

El artículo 33 de la Ley 788 de 2002, que adicionó el artículo 428 del Estatuto Tributario, señala que la importación ordinaria de maquinaria industrial que no se produzca en el país, destinada a la transformación de materias primas por parte de los usuarios altamente exportadores, se encuentra excluida del impuesto.

La norma en comento, condiciona la exclusión del IVA al cumplimiento de los siguiente requisitos:

1. Cobija exclusivamente la importación de maquinaria industrial la cual debe efectuarse bajo la modalidad de "importación ordinaria".
2. La importación debe realizarse por una empresa calificada como altamente exportadora para los fines del IVA.
3. Que la maquinaria industrial cumpla las siguientes condiciones:
  - Que no se produzca en el país.
  - Que se destine a la transformación de materias primas, por parte de los usuarios altamente exportadores. Esta calidad debe acreditarse anualmente, para acceder al beneficio.
4. La maquinaria importada debe permanecer dentro del patrimonio del respectivo importador durante un término no inferior a la vida útil, sin que pueda cederse su uso a

terceros a ningún título, salvo cuando la cesión se hace a favor de una compañía de leasing con miras a obtener financiación a través de un contrato de leasing.

5. Con antelación a la importación, deberá obtenerse certificación de tratarse de maquinaria industrial no producida en el país.

Ahora bien, con respecto a la aplicación de la norma citada se anota que tal como lo expresa el jurista Jaime Giraldo Angel en su obra Metodología y Técnica de la Investigación Jurídica, "La vigencia de la ley hace referencia a su existencia, entendida como el período en el cual tiene la virtualidad de cumplir su función de mandar, permitir, prohibir o castigar.

De acuerdo con la Ley 57 de 1985, una norma rige a partir de la fecha de su publicación. Este principio, que constituye la regla general, admite sin embargo excepciones, como cuando la misma ley fija la fecha en que comienza a regir, o cuando faculta al Gobierno para que fije la fecha de nacimiento de la norma".

En este sentido el artículo 118 de la Ley 788 de 2002, estipula que la misma empieza a regir a partir de su promulgación. Y esta se efectuó en el Diario Oficial 45046 del 27 de diciembre de 2002.

Por lo tanto, se concluye que la exclusión del IVA prevista en el literal g) del artículo 428 del Estatuto Tributario sólo cubre a las importaciones de maquinaria efectuadas a partir de la vigencia de la Ley 788 de 2002, con el cumplimiento de los requisitos antes anotados.

**DESCRIPTORES: IMPORTACIONES EXCLUIDAS - IMPORTACION DE BIENES Y EQUIPOS EN DESARROLLO DE CONVENIOS, TRATADOS O ACUERDOS INTERNACIONALES DE COOPERACION VIGENTES PARA COLOMBIA**

#### **1.21 IMPORTACIONES EXCLUIDAS - IMPORTACION DE BIENES Y EQUIPOS EN DESARROLLO DE CONVENIOS, TRATADOS O ACUERDOS INTERNACIONALES DE COOPERACION VIGENTES PARA COLOMBIA**

El artículo 95 de la Ley 788 de 2002, adicionó el artículo 428 del Estatuto Tributario con el literal h), en virtud del cual quedó exonerada del Impuesto sobre las Ventas la importación de bienes y equipos destinados al Gobierno Nacional o a entidades de derecho público del orden nacional, cuando se realicen en desarrollo de convenios, tratados o acuerdos internacionales de cooperación vigentes para Colombia.

El tratamiento especial no se aplica para las empresas industriales y comerciales del Estado ni a las sociedades de economía mixta.

**DESCRIPTORES: IMPORTACIONES EXCLUIDAS - IMPORTACION DE MAQUINARIA Y EQUIPOS DESTINADOS AL DESARROLLO DE PROYECTOS O ACTIVIDADES QUE SEAN EXPORTADORES DE CERTIFICADOS DE REDUCCION DE EMISIONES DE CARBONO.**

#### **1.22. IMPORTACION DE MAQUINARIA Y EQUIPOS DESTINADOS AL DESARROLLO DE PROYECTOS O ACTIVIDADES QUE SEAN EXPORTADORES DE CERTIFICADOS DE REDUCCION DE EMISIONES DE CARBONO.**

El artículo 95 de la Ley 788 de 2002, adicionó el artículo 428 del Estatuto Tributario con el literal i) exonerando del Impuesto sobre las Ventas la importación de maquinaria y equipos destinados al desarrollo de proyectos o actividades que sean exportadores de certificados de reducción de emisiones de carbono y que ayuden a reducir la emisión de los gases efecto invernadero y en consecuencia al desarrollo sostenible.

**DESCRIPTORES: IMPORTACIONES EXCLUIDAS**

## **1. 23. IMPORTACION DE BARCOS QUE SERAN OBJETO DE REGISTRO EN COLOMBIA**

El artículo 32 de la Ley 730 de 2001, por medio de la cual se dictan normas para el registro y abanderamiento de naves y artefactos navales dedicados al transporte marítimo y a la pesca comercial y/o industrial, señala que las naves y artefactos navales que se vayan a registrar y abanderar en Colombia y el servicio de reparación y mantenimiento de los mismos, estarán excluidos del impuesto sobre las ventas.

Por su parte, el artículo 1o. de la misma Ley define el transporte marítimo como el traslado de un lugar a otro, por vía marítima, de carga, utilizando una nave o artefacto naval.

Del contenido de las dos disposiciones citadas se concluye que solamente las naves y artefactos citados gozan del beneficio fiscal de exclusión del IVA más no de exención al gravamen arancelario que se cause con ocasión de su importación ordinaria por no existir norma que contemple tal beneficio.

En cuanto a la importación temporal de buques comerciales cabe anotar que de acuerdo con el artículo 92 del Decreto 2685 de 1999, el medio de transporte de matrícula extranjera que arribe al territorio aduanero nacional con el cumplimiento de los requisitos, así como el material propio para el cargue, descargue, manipulación y protección de las mercancías que se transporten en el mismo, se entiende importado temporalmente por el tiempo normal para las operaciones de descargue, cargue o mantenimiento del medio de transporte, sin garantía o documentación alguna, pero con la obligación de su reexportación.

No sobra observar que si de lo que se trata es de la importación temporal a corto plazo regulada en los artículos 142 a 144 del Decreto 2685 de 1999 y artículos 94 a 97 de la Resolución 4240 de 2000 se pueden importar temporalmente a corto plazo, entre otros, los bienes de capital o sus partes a que se refiere el Decreto 2394 de 2002 inclusive cuando éstos sean puestos provisional y gratuitamente a disposición del importador, mientras se realiza en el extranjero la reparación de las especies sustituidas. En esta forma, si los barcos a se encuentran dentro de una de las subpartidas arancelarias contempladas en el citado Decreto se podrían importar temporalmente cumpliendo los requisitos de las normas comentadas.

**DESCRIPTORES: IMPORTACIONES EXCLUIDAS.**

## **2. CERTIFICACIONES QUE ACREDITAN LA EXCLUSION DEL IVA**

El Estatuto Tributario al regular el tema concerniente a la exclusión del impuesto sobre las ventas, exige para determinados eventos la acreditación de certificados de los cuales se infiere que los bienes objeto de importación, cumplen los requisitos exigidos por la norma especial para hacerse acreedores a la exclusión, por lo que resulta imperioso precisar el momento en que deben acreditarse para hacer efectivo el derecho que otorga la Ley.

Para el efecto debe tenerse en cuenta que en desarrollo del principio de autodeterminación de los tributos aduaneros, es el importador quien al diligenciar la Declaración de Importación, precisa los tributos aduaneros que le corresponde liquidar y pagar a las tarifas vigentes a la fecha de presentación y aceptación de la respectiva Declaración de importación, conforme con la regla general prevista en el artículo 89 del Decreto 2685 de 1999, y sin perjuicio de los casos especiales previstos en normas especiales (Declaración de Corrección, de Legalización importaciones temporales).

En consonancia con lo anterior y en aras del control previo otorgado a las autoridades aduaneras, presentada la declaración de importación ante las mismas, éstas deben verificar entre otros aspectos que la liquidación de los tributos aduaneros realizada por el declarante coincida con la efectuada por la Aduana a través del Sistema Informático Aduanero, con base en los datos suministrados por aquel, de manera que si no coinciden se configure la no aceptación de la Declaración de Importación.

De las normas citadas se deduce que tratándose del impuesto sobre las ventas, la tarifa por aplicar o el beneficio a invocar será el vigente al momento de presentación y aceptación de la declaración de importación, siendo éste el momento único y oportuno para allegar la

certificación o documento que acredite el derecho a la exclusión del impuesto cuando sea del caso, no siendo de recibo en una etapa posterior.

**DESCRIPTORES: IMPORTACIONES EXCLUIDAS-LIMITACION.**

**3. LIMITACION A LAS EXENCIONES Y EXCLUSIONES EN IMPORTACION DE BIENES**

El artículo 482-1 del Estatuto Tributario adicionado por el artículo 34 de la Ley 383 de 1997 dispone: "No podrá aplicarse exención ni exclusión del IVA en las importaciones de bienes, cuando tengan producción nacional y se encuentren gravados con el impuesto sobre las ventas.

Cuando en cualquier caso se requiera certificación de la no existencia de producción nacional para que no se cause el Impuesto sobre las Ventas en las importaciones, dicha certificación deberá expedirse por parte del Incomex". (Hoy Dirección General de Comercio Exterior del Ministerio de Comercio Exterior).

El alcance de la norma transcrita radica precisamente en el hecho de que no gozarán de exenciones, ni exclusiones en materia de impuesto sobre las ventas las importaciones de bienes que también se produzcan en el territorio nacional y que además se encuentran sujetos al mencionado gravamen.

Es muy puntual el sentido que el Legislador le imprimió, por cuanto la igualdad en este evento se quebrantaría si los mismos bienes que se producen en el país se encuentran sujetos al impuesto sobre las ventas y los que se importen no, configurándose una verdadera competencia que afectaría la industria nacional.

La limitación del beneficio de exención o exclusión incidirá especialmente en relación con lo establecido en los artículos 428, 428-1 y 480 del Estatuto Tributario y en el artículo 13 de la Ley 322 de 1996, toda vez que siempre que exista producción nacional, se generará el IVA sobre los bienes importados.

La limitación prevista en la norma citada no se aplica a:

- a. La importación de materias primas en desarrollo del Plan Vallejo (Literal b). del artículo 428 del Estatuto Tributario)
- b. La importación de armas y municiones para la defensa nacional ( Literal d). del artículo 428 del Estatuto Tributario)
- c. La importación de bienes al Departamento del Amazonas en virtud del Convenio Colombo Peruano vigente, de conformidad con el artículo 27 de la Ley 191 de 1995
- d. Las importaciones realizadas para las empresas señaladas en el Decreto 1264 de 1994.

# TITULO VI

## JUEGOS DE SUERTE Y AZAR

**DESCRIPTORES:** JUEGOS DE SUERTE Y AZAR

### GENERALIDADES

#### CLASES DE JUEGO DE SUERTE Y AZAR

##### 1. GENERALIDADES.

La Ley 643 de 2001 "Por la cual se fija el régimen propio del monopolio rentístico de juegos de suerte y azar", en su artículo 5 define lo que se entiende por juegos de suerte y azar, así:

"Para los efectos de la presente ley, son de suerte y azar aquellos juegos en los cuales, según reglas predeterminadas por la ley y el reglamento, una persona, que actúa en calidad de jugador, realiza una apuesta o paga por el derecho a participar, a otra persona que actúa en calidad de operador, que le ofrece a cambio un premio, en dinero o en especie, el cual ganará si acierta, dados los resultados del juego, no siendo éste previsible con certeza, por estar determinado por la suerte, el azar o la casualidad.

Son de suerte y azar aquellos juegos en los cuales se participa sin pagar directamente por hacerlo, y que ofrecen como premio un bien o servicio, el cual obtendrá si se acierta o si se da la condición requerida para ganar..."

Los juegos deportivos y los de fuerza, habilidad o destreza se rigen por las normas que les son propias y por las policivas pertinentes. Las apuestas que se crucen respecto de los mismos se someten a las disposiciones de la ley mencionada y de sus reglamentos.

Así mismo la citada ley señala las actividades que no se consideran juegos de suerte y azar, como son:

- a.. Los juegos de suerte y azar de carácter tradicional, familiar y escolar, que no sean objeto de explotación lucrativa por los jugadores o por terceros.
- b.. Los sorteos promocionales que realicen los operadores de juegos localizados.
- c.. Las competiciones de puro pasatiempo o recreo.
- d.. Las actividades realizadas por los comerciantes o los industriales para impulsar sus ventas.
- e.. Las rifas para el financiamiento del cuerpo de bomberos.
- f.. Los juegos promocionales de las beneficencias departamentales.

Los sorteos de las sociedades de capitalización que sólo podrán ser realizados directamente por estas entidades.

El contrato de juego de suerte y azar entre el apostador y el operador del juego es de adhesión, de naturaleza aleatoria, debidamente reglamentado, cuyo objeto envuelve la expectativa de ganancia o pérdida, dependiendo de la ocurrencia o no de un hecho incierto.

##### 2. CLASES DE JUEGO DE SUERTE Y AZAR:

###### 2.1 APUESTAS PERMANENTES O CHANCE.

Es una modalidad de juego de suerte y azar en la cual el jugador, en formulario oficial, en forma manual o sistematizada, indica el valor de su apuesta y escoge un número de no más de cuatro (4) cifras, de manera que si su número coincide, según las reglas predeterminadas, con el resultado del premio mayor de la lotería o juego autorizado para el efecto, gana un premio en dinero, de acuerdo con un plan de premios predefinido y autorizado por el Gobierno Nacional mediante decreto reglamentario. (Artículo 21 de la Ley 643 de 2001)

## **2.2 RIFAS.**

Es una modalidad de juego de suerte y azar en la cual se sortean, en una fecha predeterminada premios en especie entre quienes hubieren adquirido o fueren poseedores de una o varias boletas, emitidas en serie continua y puestas en venta en el mercado a precio fijo por un operador previa y debidamente autorizado. (Artículo 27 Ley 643 de 2001)

## **2.3 JUEGOS PROMOCIONALES.**

Son las modalidades de juegos de suerte y azar organizados y operados con fines de publicidad o promoción de bienes o servicios, establecimientos, empresas o entidades, en los cuales se ofrece un premio al público, sin que para acceder al juego se pague directamente. (Artículo 31 de la Ley 643 de 2001)

## **2.4 JUEGOS LOCALIZADOS.**

Son modalidades de juegos de suerte y azar que operan con equipos o elementos de juegos, en establecimientos de comercio, a los cuales asisten los jugadores como condición necesaria para poder apostar, tales como los bingos, video bingos, esferódromos, máquinas tragamonedas, y los operados en casinos (Black jack, Póker, Bacará, Craps, Punto y banca, Ruleta) y similares. Son locales de juegos aquellos establecimientos en donde se combinan la operación de distintos tipos de juegos de los considerados por esta ley como localizados o aquellos establecimientos en donde se combina la operación de juegos localizados con otras actividades comerciales o de servicios. (Artículo 32 Ley 643 de 2001)

## **2.5 APUESTAS EN EVENTOS DEPORTIVOS, GALLÍSTICOS, CANINOS Y SIMILARES.**

Son modalidades de juegos de suerte y azar en las cuales las apuestas de los jugadores están ligadas a los resultados de eventos deportivos, gallísticos, caninos y similares, tales como el marcador, el ganador o las combinaciones o aproximaciones preestablecidas. El jugador que acierte con el resultado del evento se hace acreedor a un porcentaje del monto global de las apuestas o a otro premio preestablecido. (Artículo 36 Ley 643 de 2001)

## **2.6 EVENTOS HÍPICOS.**

Juego de suerte y azar en donde las apuestas están ligadas al resultado de las carreras de caballos montados por jinete, diferentes a los eventos deportivos propiamente dichos.

## **2.7 JUEGOS NOVEDOSOS.**

Son cualquier otra modalidad de juegos de suerte y azar distintos de las loterías tradicionales o de billetes, de las apuestas permanentes y de los demás juegos a que se refiere la Ley 643 de 2001. Se consideran juegos novedosos, entre otros, la lotto preimpresa, la lotería instantánea, el lotto en línea en cualquiera de sus modalidades y los demás juegos masivos, realizados por medios electrónicos, por internet o mediante cualquier otra modalidad en tiempo real que no requiera la presencia del apostador. (Artículo 38 Ibídem)

**DESCRIPTOR: JUEGOS DE SUERTE Y AZAR**

## **3. CAUSACION DEL IVA DE JUEGO DE SUERTE Y AZAR EN E DEPARTAMENTO ARCHIPIÉLAGO DE SAN ANDRES, PROVIDENCIA Y SANTA CATALINA Y DEPARTAMENTO DEL AMAZONAS.**

De acuerdo con lo señalado en el artículo 270 de la Ley 223 de 1995, la venta de bienes y la prestación de servicios en el Departamento del Amazonas, no se encuentran sujetas al impuesto sobre las ventas. Ahora bien, respecto al Departamento Archipiélago de San Andrés, Providencia y Santa Catalina, el artículo 22 de la Ley 47 de 1993, establece que la exclusión del impuesto sobre las ventas se aplica sobre los siguientes hechos:

- a) La venta dentro del territorio del Departamento Archipiélago de bienes producidos en él;
- b) Las ventas con destino al territorio del Departamento Archipiélago de bienes producidos o importados en el resto del territorio nacional, lo cual se acreditará con el respectivo conocimiento del embarque o guía aérea;

- c) La importación de bienes o servicios al territorio del Departamento Archipiélago, así como su venta dentro del mismo territorio;
- d) La prestación de servicios destinados o realizados en el territorio del Departamento Archipiélago.

Teniendo en cuenta que el legislador al estatuir como un nuevo hecho generador del Impuesto sobre las Ventas la circulación, venta u operación de juegos de suerte y azar, no exceptuó la aplicación de este impuesto en los territorios que comprenden los Departamentos del Amazonas y del Archipiélago de San Andrés, Providencia y Santa Catalina, forzoso es concluir que no existe la voluntad legal de excepción y por ende tal actividad se encuentra gravada con el IVA a la tarifa del cinco por ciento (5%) y la base gravable para liquidarlo será el ciento por ciento del valor de la apuesta, al igual que en el resto del territorio nacional.

## TITULO VII

### CAUSACION DEL IMPUESTO SOBRE LAS VENTAS

**DESCRIPTORES:** CAUSACION DEL IMPUESTO SOBRE LAS VENTAS.  
CAUSACION EN LA VENTA DE BIENES.  
CAUSACION EN LA PRESTACION DE SERVICIOS.  
CAUSACION EN EL RETIRO DE BIENES.  
CAUSACION EN LA IMPORTACION.

#### 1. CAUSACION EN LA VENTA DE BIENES, EN LA PRESTACION DE SERVICIOS Y EN LA IMPORTACION

Desde la óptica del hecho generador, el impuesto sobre las ventas es de carácter instantáneo y se causa por cada operación sujeta al impuesto, pero para efectos de una adecuada y eficiente administración del impuesto se consagra un período bimestral para presentar las declaraciones tributarias correspondientes.

La causación del impuesto hace referencia al hecho jurídico material que da lugar al nacimiento de la obligación tributaria.

En tal sentido la Ley tributaria establece el momento a partir del cual se entiende configurado el hecho generador. En consecuencia es a partir de dicho momento que el mismo debe ser registrado en la contabilidad y declarado.

El artículo 429 del Estatuto Tributario establece de manera general el momento en que se causa el impuesto sobre las ventas respecto de cada uno de los hechos generadores del impuesto, así:

- a. En las ventas, en la fecha de emisión de la factura o documento equivalente y a falta de éstos, en el momento de la entrega, aunque se haya pactado reserva de dominio, pacto de retroventa o condición resolutoria;
- b. En los retiros a que se refiere el literal b) del artículo 421, en la fecha de retiro;
- c. En las prestaciones de servicios, en la fecha de emisión de la factura o documento equivalente, o en la fecha de terminación de los servicios o del pago o abono en cuenta, la que fuere anterior;
- d. En las importaciones, al tiempo de nacionalización del bien. En este caso, el impuesto se liquidará y pagará conjuntamente con la liquidación y pago de los derechos de aduana.

**PARAGRAFO.** Cuando el valor convenido sufiere un aumento con posterioridad a la venta, se generará el impuesto sobre ese mayor valor, en la fecha en que éste se cause.»

De toda operación sujeta al IVA surgen obligaciones entre el responsable del recaudo del impuesto (vendedor) y el Estado, pero también y primordialmente entre el mismo responsable y el afectado económicamente (comprador) con quien se realiza la transacción. Todo lo cual se establece en la fecha señalada para la causación del impuesto.

La causación del IVA establece el momento en que surge la obligación del afectado económico de cancelar el valor del impuesto conjuntamente con el precio de la transacción. Es de recordar que dentro del precio del bien o del servicio sujeta al IVA, se entiende incluido el impuesto.

**DESCRIPTORES:** CAUSACION DEL IMPUESTO SOBRE LAS VENTAS.  
CAUSACION EN LA VENTA DE BIENES.  
DETERMINACION DEL IMPUESTO SOBRE LAS VENTAS. DISMINUCION DEL IMPUESTO POR OPERACIONES ANULADAS, RESCINDIDAS O RESUELTAS. HECHOS QUE SE CONSIDERAN VENTA.

#### 1.1. CAUSACION EN LA VENTA DE BIENES



De acuerdo con el literal a) del artículo 429 del Estatuto Tributario, salvo los momentos de causación especial consagrados para determinados bienes, por regla general en las ventas el impuesto se causa en la fecha de emisión de la factura o documento equivalente, y a falta de éstos, en el momento de la entrega, aunque se haya pactado reserva de dominio, pacto de retroventa o condición resolutoria.

El Código Civil, artículo 1849, define el contrato de compraventa, así: « La compraventa es un contrato en que una de las partes se obliga a dar una cosa y la otra a pagarla en dinero. Aquélla se dice vender y ésta comprar. El dinero que el comprador da por la cosa vendida se llama precio». En igual forma, el artículo 1857 del mismo Código preceptúa que la venta se perfecciona en el momento en que las partes han convenido en la cosa y en el precio.

Por otra parte, el Código de Comercio en el artículo 905 señala en términos similares que la compraventa es un contrato en el cual una de las partes se obliga a transmitir la propiedad de una cosa y la otra a pagarla en dinero.

Por lo tanto, si como consecuencia de la operación sujeta al IVA se expide la factura correspondiente, al momento de facturar se causa el impuesto, independientemente de que la entrega del bien se realice con posterioridad; si por el contrario, la entrega se hace previamente a la expedición de dicho documento, este hecho determina el momento de causación.

Lo anterior indica que, una vez emitida la factura, nacen las obligaciones de causar, liquidar, y recaudar el impuesto, que recaen en cabeza del responsable del impuesto sobre las ventas, sin que en modo alguno, a causa del no pago del impuesto o la no entrega del bien por parte del adquirente, se deba o pueda reversar la operación; pues el incumplimiento de las obligaciones de una de las partes no debe trascender a la obligación que la ley impone al responsable del impuesto.

Cosa diferente ocurre cuando haya rescisión, resolución o anulación del contrato o la devolución de la mercancía al vendedor; en este evento se tiene el derecho a deducir, como sujeto pasivo jurídico, el valor del impuesto determinado en tales casos, aplicando para el efecto, además de las normas contables que demuestren la veracidad del hecho económico, lo previsto en el artículo 484 del Estatuto Tributario.

**DESCRIPTORES: CAUSACION DEL IMPUESTO SOBRE LAS VENTAS.  
CAUSACION EN LA VENTA DE BIENES.**

#### **1.1.1. CAUSACION EN LA PERMUTA**

En la permuta el IVA se causa en relación con cada uno de los bienes permutados como cuando un concesionario o distribuidor ha venido efectuando transacciones consistentes en cambiar vehículos para la venta con otros concesionarios, debido a que éstos le ofrecen vehículos que prefieren sus clientes y que en su momento no tiene en existencia.

El artículo 1955 del Código Civil es del siguiente tenor:

«La permutación o cambio es un contrato en el que las partes se obligan mutuamente a dar una especie o cuerpo cierto por otro».

La permuta como acto que implica transferencia del dominio se considera venta de conformidad con el ordinal a) del artículo 421 del Estatuto Tributario, si los bienes cambiados son corporales muebles.

La transacción verificada entre los dos concesionarios que mutuamente se obligan a dar una especie o cuerpo cierto por otro es de permuta, independientemente de la designación que se le dé. A este contrato se aplican las disposiciones relativas a la compra venta en todo lo que no se oponga a su naturaleza.

En la permuta el impuesto se causa en relación con cada uno de los bienes corporales muebles permutados. Para el caso, cada vehículo genera el gravamen y cada permutante es considerado como vendedor del vehículo cuyo justo precio a la fecha del contrato se mira como

el precio que paga por lo que recibe en cambio. Como responsable del impuesto a las ventas deberá cumplir con las obligaciones que la ley le impone.

**DESCRIPTORES: CAUSACION EN EL RETIRO DE BIENES.**

### **1.2. CAUSACION EN EL RETIRO DE INVENTARIOS**

De conformidad con el literal b) del artículo 429 del Estatuto Tributario en los retiros de inventarios el Impuesto sobre las Ventas se causa en la fecha de retiro.

**DESCRIPTORES: CAUSACION EN LA PRESTACION DE SERVICIOS.**

### **1.3. CAUSACION EN LA PRESTACION DE SERVICIOS**

El literal c) del artículo 429 del Estatuto Tributario, señala que el impuesto se causa «en la prestación de servicios, en la fecha de emisión de la factura o documento equivalente, o en la fecha de terminación de los servicios o del pago o abono en cuenta, la que fuere anterior».

Esta norma precisa el momento en que debe entenderse causado el impuesto, momento este que tratándose de servicios ha de precisarse a partir de la base de que efectivamente tiene ocurrencia el hecho generador en cabeza del responsable, el cual conforme a lo previsto en el artículo 420, literal b) del Estatuto Tributario, es la «prestación de servicios en el territorio nacional».

Lo anterior indica que en aquellos casos de servicios que se presten en virtud de un contrato de tracto sucesivo o de ejecución instantánea, se debe liquidar y cobrar el IVA cuando se preste el correspondiente servicio, teniendo en cuenta el régimen aplicable al responsable que presta el servicio en dicho momento.

**DESCRIPTORES: CAUSACION EN EL SERVICIO DE TELEFONOS.**

#### **1.3.1 CAUSACION EN EL SERVICIO DE TELEFONOS**

El Impuesto sobre las ventas en el servicio telefónico se causa cuando se pague el servicio, aún en el caso de otorgarse plazo para su pago por cuotas.

El artículo 432 del Estatuto Tributario dispone que en el servicio telefónico el impuesto sobre las ventas se causa en el momento del pago hecho por el usuario. Esta norma especial separa la causación del impuesto, de la prestación del servicio telefónico y de su facturación, vinculándola sólo al momento del pago del mismo.

La causación del impuesto sobre las ventas respecto del servicio telefónico debe establecerse de conformidad con la fecha de pago de la factura. Si una misma factura se paga en cuotas, el monto del impuesto facturado se tratará de la misma manera, pero será de responsabilidad de la empresa de teléfonos liquidar el impuesto también sobre la financiación otorgada.

**DESCRIPTORES: CAUSACION EN LA PRESTACION DE SERVICIOS. DEL  
SERVICIOS EXCLUIDOS. RESPONSABLES  
IMPUESTO SOBRE LAS VENTAS.**

#### **1.3.2. CAUSACION EN LOS CONTRATOS DE SEGUROS**

En el Estatuto Tributario, Título II del Libro Tercero, encontramos varias normas referentes a la fecha en que se causa en cabeza del responsable, el impuesto al valor agregado, específicamente respecto de la prestación del servicio de seguros gravado.

Como norma básica y general, el artículo 433 ordena:

«En el caso del servicio de seguros, el impuesto se causa en su integridad en el momento en que la compañía conozca en su sede principal la emisión de la póliza, el anexo correspondiente que otorgue el amparo o su renovación.

Cuando se trate de coaseguros que contempla el artículo 1095 del Código de Comercio el impuesto se causa en su integridad con base en la póliza, anexo o renovación que emita la compañía líder, documentos sobre los cuales se fijará el valor total del impuesto. Por tanto, los documentos que expidan las demás compañías sobre el mismo riesgo no están sujetos al impuesto sobre las ventas.»

Posteriormente, el Estatuto Tributario en los artículos 434, 435 y 436 regula lo relativo a seguros de transporte, seguros generales con fraccionamiento de primas y seguros autorizados en moneda extranjera, estableciendo reglas especiales acerca del momento de causación del impuesto sobre las ventas y la base gravable para liquidarlo, pero únicamente respecto de las pólizas correspondientes a esos seguros.

Por tanto, las compañías aseguradoras deben consultar en forma específica, según la clase de seguros de que se trate, las normas que deben aplicar para establecer en su declaración periódica del IVA el impuesto a cargo suyo por cada bimestre, y dejar dentro de sus registros contables la justificación del caso cuando apliquen una fecha de causación diferente de la general establecida en el artículo 433 antes transcrito. El hecho, pues, de declarar sólo sobre lo efectivamente pagado por los clientes puede implicar un manejo irregular del impuesto, del cual sería responsable la compañía, sin perjuicio de la responsabilidad propia del revisor fiscal.

A su vez, las compañías de corredores de seguros son responsables del IVA en relación con sus comisiones por servicios de intermediación, a menos de tratarse de las comisiones expresamente excluidas del tributo, como está contemplado en el artículo 476 del Estatuto Tributario, numerales 3 y 16. Para la causación del impuesto a su cargo, estas compañías deben tomar en cuenta la fecha que corresponda de conformidad con lo ordenado en el artículo 429 del mismo Estatuto sobre causación del IVA sobre prestación de servicios.

**DESCRIPTORES: CAUSACION DEL IMPUESTO SOBRE LAS VENTAS.  
FACTURA-OBLIGACION.**

### **1.3.3. CAUSACION EN LOS ANTICIPOS**

En caso de existir anticipos, es necesario distinguir el anticipo que no constituye pago del que sí lo es. Respecto del anticipo que no tiene la naturaleza jurídica del pago, no causa el impuesto sobre las ventas. Cuando existen anticipos que asumen desde un comienzo la naturaleza de pago, se causa el impuesto sobre las ventas

De acuerdo con lo preceptuado en el Artículo 429 del Estatuto Tributario, se considera que el anticipo realizado a título de pago satisface parte de la prestación de lo debido en los términos del artículo 1626 del Código Civil, no siendo un anticipo para gastos sino un pago parcial anticipado causándose en consecuencia el IVA, que dependiendo de las circunstancias, puede ser objeto de retención en la fuente

Por constituir el anticipo un mecanismo de financiamiento no hay obligación de expedir factura en relación con él; la factura se expedirá respecto de la operación o contrato en virtud del cual se efectúa el pago por anticipado. «Existe obligación de expedir factura por cada operación de venta o de prestación de servicios que se realice» (Se subraya).

La factura es el documento que soporta transacciones u operaciones de venta o de prestación de servicios.

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 agropecuaria o ganadera, deben expedir factura o documento equivalente con el lleno de los requisitos legales y conservar copia de la misma por cada una de las operaciones que realicen, independientemente de su calidad de contribuyentes o no de los impuestos administrados por la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales.

Sobre la naturaleza jurídica del anticipo es muy ilustrativa la distinción que realiza el Honorable Consejo de Estado mediante Sentencia 13436 de junio 22 de 2001 de la Sección Tercera:

«La diferencia que la doctrina encuentra entre anticipo y pago anticipado, consiste en que el primero corresponde al primer pago de los contratos de ejecución sucesiva que habrá de destinarse al cubrimiento de los costos iniciales, mientras que el segundo es la retribución parcial que el contratista recibe en los contratos de ejecución instantánea. La más importante es que los valores que el contratista recibe como anticipo, los va amortizando en la proporción que vaya ejecutando el contrato; de ahí que se diga que los recibió en calidad de préstamo; en cambio en el pago anticipado no hay reintegro del mismo porque el contratista es dueño de la suma que le ha sido entregada.

En la práctica contractual administrativa con fundamento en la ley, lo usual es que la entidad pública contratante le entregue al contratista un porcentaje del valor del contrato, a título de anticipo, el cual habrá de destinarse al cubrimiento de los costos iniciales en que debe incurrir el contratista para la iniciación de la ejecución del objeto contratado. De ahí que se sostenga que es la forma de facilitarle al contratista la financiación de los bienes, servicios u obras que se le han encargado con ocasión de la celebración del contrato. Se convierte así este pago en un factor económico determinante para impulsar la ejecución del contrato.

Ya la Sala en Sentencia del 13 de septiembre de 1999 (Exp. N° 10.607) en relación con el anticipo expresó:

«...no puede perderse de vista que los dineros que se le entregan al contratista por dicho concepto son oficiales o públicos. El pago de dicha suma lo era y lo sigue siendo un adelanto del precio que aún no se ha causado, que la entidad pública contratante hace al contratista para que a la iniciación de los trabajos disponga de unos fondos que le permitan proveerse de materiales y atender los primeros gastos del contrato, tales como los salarios de los trabajadores que disponga para la obra. No es otra la razón por la cual adicionalmente se exige que sea garantizada, que se presente un plan para su utilización y que se amortice durante la ejecución del contrato en cada acta parcial de cobro».

En este orden de ideas al constituir el anticipo una entrega a buena cuenta, no requiere de factura.

En este caso habrá lugar a la expedición de cualquier otro documento en el que conste el hecho. La factura se expedirá sólo para soportar la operación que sirve de base para determinar el anticipo.

Por lo tanto se ha definido que sobre el anticipo no se genera impuesto sobre las ventas, por lo cual mal se podría facturar y aún mas, incluyéndole dicho impuesto

Si hablamos de anticipo, ciertamente nos referimos a un futuro pago, es decir, se trata de un adelanto respecto de un pago que no se ha causado, puesto que no ha surgido la obligación de cancelar una deuda: es un abono a buena cuenta de un pago futuro.

De donde inferimos que, sobre anticipos no se causa la retención en la fuente, tampoco se causa sobre ellos el impuesto sobre

las ventas; una y otra actuación tributaria, tendrán lugar cuando se realice el pago mismo o su causación contable”.

**DESCRIPTORES: CAUSACION EN LA PRESTACION DE SERVICIOS.**

**1.3.4. CAUSACION EN LOS CONTRATOS LLAVE EN MANO**

El contrato llave en mano, se caracteriza por ser un sistema de contratación de confección de obra material para la construcción, instalación y montaje con suministro de equipos debidamente instalados y entregados en funcionamiento, en el cual se pacta que el pago se realizará según acta de entrega, caso en el cual el impuesto sobre las ventas se causa en ese momento, de manera que si los valores recibidos corresponden a anticipos no habrá lugar a la causación del tributo.

Si los valores recibidos constituyen pago, los mismos causan el gravamen a las ventas independientemente del momento en que se realice la entrega, total o parcial, de la obra o labor contratada.

Lo anterior encuentra plena justificación legal en el literal c) del artículo 429 del Estatuto Tributario, en la medida que la causación del gravamen atiende a la fecha del pago o abono en cuenta, de la emisión de la factura o de la terminación de los servicios, la que fuere anterior.

**DESCRIPTORES: CAUSACION DEL IMPUESTO SOBRE LAS VENTAS.  
CAUSACION EN LA VENTA DE BIENES.**

### **1.3.5. CAUSACION EN LA FINANCIACION**

De acuerdo con el artículo 17 del Decreto 570 de 1984, si la operación gravada conlleva financiación otorgada por el vendedor, ésta también está sometida al impuesto sobre las ventas y deberá facturarse según se vaya causando.

En efecto, el impuesto sobre las ventas sobre los gastos de financiación ordinaria, se genera cada vez que se cause dicha financiación; por ello, este impuesto no se liquida al cliente en la fecha de emisión de la factura por la operación de venta, ni se acredita en la cuenta del IVA por pagar al momento de su venta; dicho impuesto debe liquidarse a medida que se van causando los gastos de financiación, acorde con lo previsto por el Decreto 570 de 1984, por lo cual debe atenderse a las fechas pactadas para su causación.

Así mismo la financiación extraordinaria o moratoria genera Impuesto sobre las Ventas en el momento de percibirse su valor por parte del responsable

Igualmente, cada vez que se cause la financiación, deberá cumplirse con la obligación de expedir factura, con el lleno de los requisitos legales.

**DESCRIPTORES: CAUSACION EN LA VENTA DE BIENES -  
CONTRATOS CELEBRADOS CON ENTIDADES  
PUBLICAS. CAUSACION EN LA  
PRESTACION DE SERVICIOS - CONTRATOS  
CELEBRADOS CON ENTIDADES PUBLICAS.**

### **1.3.6. CAUSACION EN CONTRATOS CELEBRADOS CON ENTIDADES PÚBLICAS**

El artículo 78 de la Ley 633 de 2000, señala:

«Contratos celebrados con entidades públicas. El régimen del impuesto sobre las ventas aplicable a los contratos celebrados con entidades públicas o estatales, para todos los efectos será el vigente a la fecha de la resolución o acto de adjudicación del respectivo contrato.

Si tales contratos son modificados o prorrogados, a partir de la fecha de su modificación o prórroga se empezarán a aplicar las disposiciones vigentes para tal momento.»

Como se observa, la disposición en forma clara indica que en contratos celebrados con entidades públicas y «para todos los efectos» el régimen impositivo en materia de ventas es el vigente a la fecha de la resolución o acto de adjudicación del respectivo contrato, sin que tal efecto se encuentre condicionado a la modalidad empleada en su ejecución, es decir de tracto sucesivo o de ejecución inmediata.

El artículo 6 del Decreto 522 de marzo 7 de 2003, reglamentario de la Ley 788 de 2002, establece que para efectos de la aplicación del Impuesto sobre las Ventas en los contratos celebrados con entidades públicas o estatales, antes de la vigencia de la ley citada, se debe tener en cuenta lo previsto en el artículo 78 de la Ley 633 de 2000.

En estos contratos, sean de suministro, de obra o de prestación de servicios, se mantiene hasta su terminación el régimen del IVA bajo el cual se celebraron. A partir de su prórroga o

modificación, deben aplicarse las disposiciones del Impuesto sobre las Ventas que en dichos momentos se encuentren vigentes.

**DESCRIPTORES: CAUSACION CONTRATOS CAUSACION  
EN CONTRATOS CELEBRADOS ANTES DE LA  
FECHA DE ENTRADA EN VIGENCIA DE LA LEY 788  
DE 2002.**

**1.3.7. CAUSACION EN CONTRATOS CELEBRADOS  
ANTES DE LA FECHA DE ENTRADA EN VIGENCIA DE LA  
LEY 788 DE 2002.**

Los contratos de suministro, de compra de bienes o de prestación de servicios que quedaron gravados con el Impuesto sobre las Ventas por la Ley 788 de 2002 y que se hayan suscrito antes de la fecha de entrada en vigencia de la misma, están sometidos al impuesto de acuerdo con las normas sobre causación del gravamen establecidas en el Estatuto Tributario desde el 1o. de enero del año 2003, de conformidad con lo establecido en el artículo 5 del Decreto 522 de 2003.

**DESCRIPTORES: CAUSACION EN LA PRESTACION DE SERVICIOS  
FINANCIEROS Y OPERACIONES  
CAMBIARIAS**

**1.3.8. OPERACIONES CAMBIARIAS DERIVADAS DE  
CONTRATOS FORWARDS Y FUTUROS**

De conformidad con lo previsto en el artículo 24 del Decreto 522 de 2003 que reglamentó el inciso 2º del artículo 486-1 del Estatuto Tributario (modificado y adicionado por el artículo 41 de la Ley 788 de 2002), la fecha de causación del impuesto sobre las ventas en la operación cambiaria de contratos FORWARDS Y FUTUROS, es la fecha de cumplimiento establecida en el respectivo contrato en el cual se precisen las condiciones de negociación.

Por su parte el Decreto 100 de 2003, fijó el mecanismo para determinar la tasa promedio ponderada de compra para operaciones cambiarias que se realicen a partir del 20 de enero de 2003 y derivadas de los mencionados contratos. Para los contratos celebrados con anterioridad a la expedición del mencionado decreto, el mecanismo aplicable será el señalado en el artículo 486-1 del Estatuto Tributario vigente antes de la reforma tributaria.

**DESCRIPTORES: CAUSACION EN LA IMPORTACION.**

**1.4. CAUSACION EN LA IMPORTACION**

En materia de importaciones, el literal d) del artículo 429 del Estatuto Tributario, indica que el IVA se causa al tiempo de la nacionalización del bien. En este caso, se liquidará y pagará conjuntamente con la liquidación y pago de los derechos de aduana.

Por su parte, el Decreto 2685 de 1999 señala en su artículo 87 que la obligación aduanera nace por la introducción de la mercancía de procedencia extranjera al territorio nacional.

La obligación aduanera comprende, entre otros conceptos, la presentación de la declaración de importación, el pago de los tributos aduaneros y de las sanciones a que haya lugar.

El artículo 89 del citado Decreto señala que los tributos aduaneros que se deben liquidar por la importación, serán los vigentes en la fecha de presentación y aceptación de la respectiva declaración de importación. Para el efecto se debe tener en cuenta que los tributos aduaneros comprenden los derechos de aduana y el impuesto sobre las ventas, de acuerdo con lo estipulado en el artículo 1o. del Decreto 2685 de 1999.

Teniendo en cuenta estas disposiciones, cuando una mercancía ingresa al territorio nacional como excluida del IVA, antes de entrar en vigencia una ley que la grave, y la declaración se presentó en vigencia de la Ley que gravó el bien importado, es claro que se causa el impuesto

sobre las ventas, pues el gravamen objeto de liquidación será el vigente a la fecha de presentación y aceptación de la respectiva declaración.

En consecuencia, si la importación es gravada, el impuesto sobre las ventas por liquidar y cancelar por el importador será el vigente al momento de la presentación y aceptación de la Declaración de importación del bien, en conjunto con los derechos de aduana que se generen por la importación.

**DESCRIPTORES: CAUSACION EN LA IMPORTACION.**

**1.4.1. MODALIDADES DE IMPORTACION CON SUSPENSION DE TRIBUTOS ADUANEROS (ARANCEL E IVA):**

- a) Importación Temporal para perfeccionamiento activo de bienes de capital:  
En esta modalidad de importación el impuesto sobre las ventas no se causa. Después de haber sido sometidos los bienes a reparación o acondicionamiento, en un plazo que no puede ser superior a seis (6) mes, deben ser reexportados.
- b) Importación temporal de bienes de capital en desarrollo de Sistemas Especiales de Importación -Exportación.

Conforme lo estipula el artículo 168 del Decreto 2685 de 1999, se importan con suspensión de tributos aduaneros (Arancel e IVA), los bienes de capital que se importen temporalmente en desarrollo de Sistemas Especiales de Importación - Exportación, al amparo de los artículos 173 Literal c) y 174 del Decreto Ley 444 de 1967.

El impuesto sobre las ventas se causará al momento de la modificación de la declaración bajo la modalidad de importación temporal para perfeccionamiento activo a importación ordinaria, la cual debe surtirse dentro de los sesenta (60) días siguientes a la fecha de la certificación expedida por el Ministerio de Comercio Industria y Turismo donde se acredite el cumplimiento o incumplimiento total o parcial de los compromisos de exportación, o sobre la justificación de la imposibilidad de cumplir dichos compromisos por terminación anticipada del programa, antes del vencimiento del plazo comentado. (Artículo 171, 175 a 179 del Decreto 2685 de 1999).

La reimportación en el mismo estado de los bienes objeto de exportación en desarrollo de estos programas solo genera el pago de tributos aduaneros, cuando su reimportación se haga de manera definitiva.

Tratándose de programas de reposición, esto es, cuando en desarrollo del artículo 179 del Decreto-Ley 444 de 1967, se exporten con el lleno de los requisitos legales bienes nacionales, en cuya producción se hubieren utilizado materias primas o insumos, importados con el pago de tributos aduaneros, procederá la importación de una cantidad igual de aquellas materias primas o insumos incorporados en el bien exportado, sin pago de tributos aduaneros y declarados bajo la modalidad de importación ordinaria. Para el efecto, se deberá presentar como documento soporte de la Declaración de Importación la certificación que para estos efectos expida el Ministerio de Comercio, Industria y Turismo.

c) Importación Temporal para Procesamiento Industrial.

Bajo esta modalidad se importan con suspensión de tributos aduaneros, las materias primas e insumos que van a ser sometidos a transformación, procesamiento o manufactura industrial por parte de Industrias reconocidas como Usuarios Altamente Exportadores.

En esta modalidad de importación no se causa el impuesto sobre las ventas, toda vez que el Usuario tiene la obligación de destinar la totalidad de los bienes producidos a la exportación en la oportunidad que señale la DIAN de conformidad con la solicitud formulada por el Usuario.

d) Importación para Transformación o Ensamble.

El artículo 189 del Decreto 2685 de 1999, define la importación para transformación o ensamble en los siguientes términos:

«Es la modalidad bajo la cual se importan mercancías que van a ser sometidas a procesos de transformación o ensamble, por parte de industrias reconocidas como tales por la autoridad competente, y autorizadas para el efecto por la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, y con base en la cual su disposición quedará restringida.

Los autorizados para utilizar esta modalidad, deberán presentar la Declaración de Importación indicando la modalidad para transformación o ensamble, sin el pago de tributos aduaneros. /.../»

Esta modalidad de importación se terminará, en todo o en parte, de las siguientes maneras previstas en el artículo 191 Ibídem:

1. Cuando las mercancías sean declaradas en importación ordinaria o en importación con franquicia.
2. Cuando las mercancías importadas con suspensión de tributos o los productos finales obtenidos en el proceso de transformación o ensamble, sean exportadas, reexportadas o destruidas de manera que carezcan de valor comercial o queden en abandono.
3. Cuando no se presentó la declaración ordinaria, ni la mercancía se exportó, casos en los cuales se entiende abandonada a favor de la Nación.

En el primer caso, una vez producido el bien final, y a efectos de dejar los bienes en libre disposición, se presenta una declaración de importación ordinaria, cancelando los tributos aduaneros (arancel e IVA), liquidados sobre el valor de las partes y accesorios extranjeros utilizados, teniendo en cuenta las tarifas correspondientes a la subpartida arancelaria de la unidad producida.

Si la mercancía se declara bajo la modalidad de importación con franquicia del gravamen arancelario por norma que así lo disponga, en la declaración de importación se liquidará el gravamen en cero y el impuesto sobre las ventas a la tarifa vigente al momento de la presentación y aceptación de la Declaración de Importación conforme lo dispone el artículo 89 del Decreto 2685 de 1999.

Si el producto final es objeto de exportación, ésta operación no causa el pago de tributo aduanero alguno y de conformidad con el artículo 481 del Estatuto Tributario es una operación exenta del IVA.

Por otra parte el artículo 488 ibídem, señala que sólo 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 o exentas del mismo.

En consecuencia, mientras la mercancía se encuentre bajo la modalidad de importación para transformación o ensamble, los tributos aduaneros, dentro de los cuales se encuentra el IVA, quedan suspendidos; una vez producido el bien final, si éste es objeto de importación ordinaria o importación con franquicia al país, se causa el Impuesto sobre las ventas al presentarse la correspondiente declaración de importación, pero si el bien final es exportado, esta operación no genera ningún tributo aduanero y es exenta del IVA.

Finalmente es necesario recordar que, surtidos los pasos anteriores y una vez el bien final se encuentre en libre disposición en el país, su comercialización constituye un hecho generador del IVA, de conformidad con los artículos 420 y 421 del Estatuto Tributario.

e) Modalidad de Viajeros:

Por disposición del Decreto Ley 1742 de 1991, las mercancías que vengan en el equipaje de los viajeros provenientes del exterior y que no gocen de franquicia de gravámenes pagan un tributo único del quince por ciento (15%) ad-valorem y por ende no se causa el impuesto sobre las ventas.

**DESCRIPTORES: CAUSACION EN LA IMPORTACION.**



**1.4.2. CAUSACION DEL IMPUESTO SOBRE LAS VENTAS CUANDO SE PRESENTA DECLARACION DE LEGALIZACION, MODIFICACION Y CORRECCION DE LA DECLARACION DE IMPORTACION.**

Conforme con el artículo 89 del Decreto 2685 de 1999, en las declaraciones de corrección y de legalización, los tributos aduaneros (Arancel e IVA) son los vigentes en la fecha de la presentación y aceptación de la Declaración Inicial.

Sin embargo, debe tenerse en cuenta que cuando los bienes importados bajo modalidades de importación con régimen suspensivo de tributos aduaneros se legalizan bajo el amparo de una modalidad de importación ordinaria o de franquicia del gravamen arancelario, el impuesto sobre las ventas por liquidar y pagar será el vigente al momento de su causación, esto es, al momento de la presentación y aceptación de la declaración de legalización bajo la modalidad de importación ordinaria o con franquicia de gravamen arancelario.

Cuando se trate de una modificación de la Declaración de Importación, los tributos aduaneros serán los vigentes en la fecha de la presentación y aceptación de la modificación de la Declaración, salvo cuando se modifique una declaración de importación temporal a largo plazo a importación ordinaria, caso en el cual y de conformidad con el artículo 150 del Decreto 2685 de 1999, antes del vencimiento del plazo para modificar la declaración se pagarán únicamente la totalidad de los tributos aduaneros correspondientes a las cuotas insolutas, sin que haya lugar a una nueva reliquidación del impuesto sobre las ventas.

Excepcionalmente, y solo cuando se haya importado temporalmente a largo plazo maquinaria pesada para industria básica con exclusión del impuesto sobre las ventas, en la modificación de la declaración de importación a importación ordinaria se liquidará el impuesto sobre las ventas a la tarifa vigente a la presentación y aceptación de la modificación.

Lo dispuesto en los dos incisos anteriores también aplica cuando se legalice mercancía importada temporalmente a corto plazo para dejarla en libre disposición declarada bajo la modalidad de importación ordinaria, pero si se la declara bajo la modalidad de importación a largo plazo, la tarifa del impuesto sobre las ventas será la vigente en la fecha de presentación y aceptación de la declaración inicial, tal como se deduce de la lectura del inciso segundo del artículo 150 del Decreto 2685 de 1999.

**DESCRIPTORES: CAUSACION DEL IVA EN LOS JUEGOS DE SUERTE Y AZAR**

**1.5 CAUSACION DEL IMPUESTO SOBRE LAS VENTAS EN LOS JUEGOS DE SUERTE Y AZAR.**

El hecho generador consiste en la circulación, venta u operación de estos juegos en el momento de la realización de la apuesta, expedición del documento, formulario, boleta o instrumento que da derecho a participar en el juego.

El impuesto se causa con la realización del hecho generador sin que importe la habitualidad. Basta que se haya realizado la apuesta, la expedición del documento, formulario, boleta o instrumento para que se cause el impuesto sobre las ventas, sin importar que se haya hecho efectivo el cobro de la apuesta, documento, formulario, boleta o instrumento o se haya acordado su pago por cuotas.

**DESCRIPTORES: CAUSACION EN LA COMERCIALIZACION DE ANIMALES VIVOS**

**1.6. CAUSACION EN LA COMERCIALIZACION DE ANIMALES VIVOS**

El artículo 468-2 del Estatuto Tributario, adicionado por el artículo 108 de la Ley 788 de 2002, dispone que en la comercialización de animales vivos de que trata el artículo señalado, el Impuesto sobre las Ventas se causa en el momento en que el animal sea sacrificado o procesado por el mismo responsable, o entregado a terceros para su sacrificio o

procesamiento. Para este efecto se requiere que el dueño de los animales sea responsable del régimen común.

El artículo 12 del Decreto 522 de 2003, señala que el impuesto debe ser liquidado por el dueño de los animales que sea responsable del régimen común en la fecha en que los sacrifique o procese, o los entregue para su sacrificio o procesamiento.

De acuerdo con las disposiciones anteriores, en la comercialización de animales vivos, la causación del Impuesto sobre las Ventas es especial, ya que el gravamen no se causa por la venta, sino en el momento en que el animal sea sacrificado o procesado por el dueño o entregado a terceros para sufrir los mismos procesos. Por lo tanto, la simple venta de animales vivos, sin que se efectúe sacrificio o procesamiento alguno, no genera el impuesto.

Tampoco se genera el impuesto en la cría de animales para terceros, ni en la entrega de ganado en consignación para futuro reparto de utilidades.

Para estos efectos, no puede perderse de vista que el Impuesto sobre las Ventas en Colombia es plurifásico sobre valor agregado, lo cual implica que deben atenderse todas las fases previas para la obtención de un bien final gravado o exento, sin que sea dable para efectos de su determinación tomar en cuenta las diferentes etapas productivas dentro de una misma cadena económica que involucran bienes o servicios gravados o exentos cuando la ley tributaria les otorga un tratamiento independiente.

Además, cuando se actúe como intermediario para contratar el sacrificio o procesamiento, se causa el Impuesto sobre las Ventas sobre la remuneración de esta intermediación a la tarifa general del 16%, conforme con lo previsto en el artículo 12, inciso tercero del decreto 522 de 2003.

Cuando un municipio tiene un matadero de su propiedad y en el mismo se presta el servicio para que los dueños del ganado sacrifiquen los animales y el municipio cobra una tasa por dicho servicio, no se genera el IVA ya que el Decreto 1372 de 1992 establece que las tasas que se perciban por el Estado o por las entidades de derecho público, directamente o a través de concesiones, no están sometidas al Impuesto sobre las Ventas.

Es necesario reiterar que para que el impuesto previsto en el artículo 468-2 del Estatuto Tributario se cause es indispensable que se realice el sacrificio o procesamiento de los animales allí señalados, en estricta aplicación de lo dispuesto en el párrafo único de la misma norma.

## TITULO VIII

### BASE GRAVABLE

**DESCRIPTORES:**      **BASE GRAVABLE. BASE GRAVABLE EN LA VENTA DE BIENES. BASE GRAVABLE EN LA PRESTACION DE SERVICIOS. FACTORES QUE INTEGRAN LA BASE GRAVABLE.**

#### **1. BASE GRAVABLE EN LA VENTA Y PRESTACION DE SERVICIOS.**

La Base Gravable es el valor sobre el cual se aplica la tarifa para obtener el impuesto respectivo, y de conformidad con el artículo 338 de la Constitución Política su fijación se encuentra reservada a la Ley y no al reglamento.

El artículo 447 del Estatuto Tributario define la base gravable general del impuesto sobre las ventas así:

«En la venta y prestación de servicios, la base gravable será el valor total de la operación, sea que ésta se realice de contado o a crédito, incluyendo entre otros los gastos directos de financiación ordinaria, extraordinaria, o moratoria, accesorios, acarreos, instalaciones, seguros, comisiones, garantías y demás erogaciones complementarias, aunque se facturen o convengan por separado y aunque, considerados independientemente, no se encuentren sometidos a imposición.

Parágrafo. Sin perjuicio de la causación del impuesto sobre las ventas, cuando los responsables del mismo financien a sus adquirentes o usuarios el pago del impuesto generado por la venta o prestación del servicio, los intereses por la financiación de este impuesto, no forman parte de la base gravable.»

El citado parágrafo, se refiere a los intereses generados por la financiación del Impuesto sobre las ventas y no a los intereses derivados de la financiación de la mercancía objeto de la venta.

**DESCRIPTORES:**      **BASE GRAVABLE EN LA VENTA DE BIENES. BASE GRAVABLE EN LA PRESTACION DE SERVICIOS. FACTORES QUE INTEGRAN LA BASE GRAVABLE.**

#### **2. FACTORES QUE INTEGRAN LA BASE GRAVABLE**

Salvo que la ley señale una base gravable diferente, por regla general en la venta y prestación de servicios esta se conforma por el valor total de la operación, incluyendo todos los gastos directos de financiación ordinaria, extraordinaria, o moratoria, accesorios, acarreos, instalaciones, seguros, comisiones, garantías y demás erogaciones complementarias, aunque se facturen o convengan por separado y aunque al considerarlos en forma independiente no se encuentren sometidos a imposición.

**DESCRIPTORES:**      **BASE GRAVABLE EN LA PRESTACION DE SERVICIOS. FACTORES QUE INTEGRAN LA BASE GRAVABLE.**

##### **2.1. GASTOS ACCESORIOS.**

Entre los gastos accesorios que conforman la base gravable se encuentran los acarreos.

El numeral 2º del artículo 476 excluye del pago del IVA al transporte de carga, de conformidad con lo señalado por el artículo 447 del Estatuto Tributario, para determinar la base gravable del impuesto sobre las ventas en la prestación de servicios, por regla general se tiene en cuenta el valor total de la operación, incluyendo los acarreos y las demás erogaciones, así no estén sometidos al gravamen del IVA, como es el caso del servicio de transporte de carga nacional o internacional.

Si una empresa vende mercancías y a su vez se encarga de transportarlas para la entrega al comprador o destinatario; el valor del transporte, así se encuentre exceptuado del IVA cuando se preste en forma individual, se debe tener en cuenta para determinar la base gravable de la respectiva venta.

En el evento que la empresa venda mercancías y el transporte sea costado por el comprador y contratado con otra empresa por separado, no hay lugar a liquidar el impuesto sobre las ventas respecto del valor del transporte y la base para determinar el IVA de las mercancías vendidas no incluirá este valor.

Cuando el transporte es contratado y pagado por el mismo vendedor de la mercancía, en este caso para determinar el valor de la base gravable para el IVA se debe tener en cuenta el costo del transporte, por cuanto estaría realizando una operación integral.

La instalación forma parte de la base gravable cuando la efectúa el productor o el vendedor del bien, por su cuenta, o por cuenta del adquirente o usuario. Según el artículo 447 *Ibíd.*, en la venta y prestación de servicios la base gravable es el valor total de la operación, sea que ésta se realice de contado o a crédito. Por lo tanto un contrato de venta con instalación está gravado a la tarifa general sobre el valor total de la operación.

**DESCRIPTORES: BASE GRAVABLE EN LA VENTA DE BIENES. BASE GRAVABLE EN LA PRESTACION DE SERVICIOS. FACTORES QUE INTEGRAN LA BASE GRAVABLE.**

## **2.2. COMISIONES**

Las comisiones y erogaciones complementarias, aunque se facturen o convengan por separado y aunque consideradas independientemente no se encuentren sometidas a imposición, hacen parte de la base gravable de la venta o prestación de servicios gravados como dispone el artículo 447 del Estatuto Tributario.

En los casos en que las empresas entregan a las agencias de viajes los llamados «incentivos» debe precisarse que, cuando corresponden a la retribución por el servicio prestado por éstas se encuentran sujetos al impuesto sobre las ventas

**DESCRIPTORES: BASE GRAVABLE. FACTORES QUE INTEGRAN LA BASE GRAVABLE. BASE GRAVABLE.**

## **3. OTROS FACTORES INTEGRANTES DE LA BASE GRAVABLE.**

Adicionalmente a los factores que integran la base gravable señalados en el artículo 447 del Estatuto Tributario, el artículo 448 *Ibíd.*, precisa otros factores integrantes de la base gravable.

«Además integran la base gravable, los gastos realizados por cuenta o a nombre del adquirente o usuario, y el valor de los bienes proporcionados con motivo de la prestación de servicios gravados, aunque la venta independiente de éstos no cause impuestos o se encuentre exenta de su pago.

«Así mismo, forman parte de la base gravable, los reajustes del valor convenido causados con posterioridad a la venta».

**DESCRIPTORES: BASE GRAVABLE. FACTORES QUE INTEGRAN LA BASE GRAVABLE. BASE GRAVABLE.**

### **3.1. REAJUSTES DE VALOR**

Dentro de los fallos condenatorios en materia administrativa contractual es posible que se condene a una entidad del Estado por el no pago o por mora en el pago del precio convenido, por ajustes del valor, por desequilibrio económico, etc.

En la correspondiente sentencia se establecen sus efectos, de manera tal que si la misma en su parte resolutive ordena un reajuste del valor inicial pactado a cargo de la entidad estatal o, en general, un mayor valor del contrato, se está modificando la base gravable del impuesto sobre las ventas de que trata el artículo 447 del Estatuto Tributario, siempre que se trate de un servicio o bien sujeto al impuesto. Por el contrario, cuando se trate de valores diferentes tales como la indemnización por perjuicios causados por el incumplimiento, no se causa el impuesto sobre las ventas por no darse la realización del hecho generador del mismo.

Por lo tanto, en cada caso y en concreto se deberá analizar la naturaleza del fallo judicial, es decir si es condenatorio, declarativo o constitutivo; en el evento en que sea condenatorio, deberá establecerse si su contenido afecta la base gravable del impuesto sobre las ventas determinada en el artículo 447 del Estatuto Tributario, en cuyo caso deberá liquidarse el impuesto por parte del contratista responsable y pagarse por la entidad contratante, efectuando ésta la retención en la fuente también por concepto del IVA, según corresponda

**DESCRIPTORES:      BASE GRAVABLE EN LA PRESTACIÓN DE  
SERVICIOS. FACTORES QUE INTEGRAN LA BASE  
GRAVABLE. FINANCIACION ORDINARIA O  
EXTRAORDINARIA.  
FINANCIACION POR VINCULADOS ECONOMICOS.**

### **3.2. FINANCIACION POR VINCULADOS ECONOMICOS**

Precisar si se está ante un caso de vinculación económica, resulta de primordial importancia para establecer la base gravable en una operación sujeta al Impuesto sobre las ventas.

Para determinar quiénes son los vinculados económicos, debe acudirse a las disposiciones de los artículos 449, 450 y 451 del Estatuto Tributario y a los artículos 260 y 261 del Código de Comercio.

El artículo 449 del Estatuto Tributario señala:

«La financiación por vinculados económicos es parte de la base gravable. Los gastos de financiación que integran la base gravable, incluyen también la financiación otorgada por una empresa económicamente vinculada al responsable que efectúe la operación gravada.

Para estos efectos existe vinculación económica, no solo en los casos a que se refiere el artículo siguiente, sino también cuando el cuarenta por ciento (40%) o más de los ingresos operacionales de la entidad financiera provengan de la financiación de operaciones efectuadas por el responsable o sus vinculados económicos.»

A su vez al artículo 449-1, adicionado por el artículo 34 de la Ley 49 de 1990, señala:

«Financiación que no forma parte de la base gravable. La financiación otorgada por una sociedad económicamente vinculada al responsable que efectúe la operación gravada, no forma parte de la base gravable, cuando dicha sociedad financiera sea vigilada por la Superintendencia Bancaria.»

La financiación hace parte de la base gravable en la adquisición de un bien o un servicio si la otorga el mismo responsable que enajena el bien o presta el servicio o un vinculado económico del mismo (artículo 449 Estatuto Tributario), salvo que la sociedad económicamente vinculada al responsable que efectúa la operación gravada, sea vigilada por la Superintendencia Bancaria (artículo 449-1 del Estatuto Tributario).

Los artículos 450 y 451 del Estatuto Tributario, señalan los casos en que existe vinculación económica.

El artículo 450 del Estatuto Tributario establece:

« **Casos de vinculación económica.** Se considera que existe vinculación económica en los siguientes casos:

1. Cuando la operación, objeto del impuesto, tiene lugar entre una sociedad matriz y una subordinada.
2. Cuando la operación, objeto del impuesto, tiene lugar entre dos subordinadas de una misma matriz.
3. Cuando la operación se lleva a cabo entre dos empresas cuyo capital pertenezca directa o indirectamente en un cincuenta por ciento (50%) o más a la misma persona natural o jurídica, con o sin residencia o domicilio en el país.
4. Cuando la operación se lleva a cabo entre dos empresas, una de las cuales posee directa o indirectamente el cincuenta por ciento (50%) o más del capital de la otra.
5. Cuando la operación tiene lugar entre dos empresas cuyo capital pertenezca en un cincuenta por ciento (50%) o más a personas ligadas entre sí por matrimonio, o por parentesco hasta el segundo grado de consanguinidad o afinidad o único civil.
6. Cuando la operación tiene lugar entre la empresa y el socio, accionista o comunero que posea el cincuenta por ciento (50%) o más del capital de la empresa.
7. Cuando la operación tiene lugar entre la empresa y el socio o los socios, accionistas o comuneros que tengan derecho de administrarla.
8. Cuando la operación se lleva a cabo entre dos empresas cuyo capital pertenezca directa o indirectamente en un cincuenta por ciento (50%) o más a unas mismas personas o a sus cónyuges o parientes dentro del segundo grado de consanguinidad o afinidad o único civil.
9. Cuando el productor venda a una misma empresa o a empresas vinculadas entre sí, el cincuenta por ciento (50%) o más de su producción, evento en el cual cada una de las empresas se considera vinculada económica.
10. Cuando se dé el caso previsto en el artículo anterior.

El artículo 24 del Decreto 570 de 1984 establece:

«Las operaciones gravadas que realicen los responsables del impuesto con entidades de derecho público o con empresas industriales y comerciales del Estado, por su naturaleza, no generan vinculación económica.»

A su vez el artículo 451 del Estatuto Tributario establece:

« **Casos en que una sociedad se considera subordinada.** Se considera subordinada la sociedad que se encuentre, en uno cualquiera de los siguientes casos:

1. Cuando el cincuenta por ciento (50%) o más del capital pertenezca a la matriz, directamente, o por intermedio o en concurrencia con sus subordinadas o con las filiales o subsidiarias de éstas.
2. Cuando las sociedades mencionadas tengan, conjunta o separadamente, el derecho de emitir los votos constitutivos del quórum mínimo decisorio para designar representante legal o para contratar.
3. Cuando en una compañía participen en el cincuenta por ciento (50%) o más de sus utilidades dos o más sociedades entre las cuales a su vez exista vinculación económica en los términos del artículo anterior.

El artículo 452 Ibídem señala:

«Cuándo subsiste la vinculación económica. La vinculación económica subsiste cuando la enajenación se produce entre vinculados económicamente por medio de terceros no vinculados.»

El numeral 8o. del artículo 450 citado, dispone que existe vinculación económica cuando la operación se lleve a cabo entre dos personas cuyo capital pertenezca directa o indirectamente en un cincuenta por ciento 50% o más a unas mismas personas o a sus cónyuges o parientes dentro del segundo grado de consanguinidad o afinidad o único civil. Este numeral, únicamente es aplicable para el caso de las personas naturales en tanto sólo de éstas puede predicarse parentesco y/o consanguinidad; sin embargo, no puede afirmarse que en el caso en que la pertenencia de capital de las empresas recaiga en personas jurídicas no exista vinculación económica.

Lo anterior por cuanto las disposiciones antes señaladas que consagran los eventos en que existe vinculación económica, deben ser consideradas en su integridad, y no de manera aislada, aspecto que sin duda alguna podría conducir a equívocos o a erradas interpretaciones.

Así, los numerales 1o. a 4o. del artículo 450 del Estatuto Tributario relaciona los casos de vinculación económica de las personas jurídicas, en especial el numeral 3o.. dispone:

«Cuando la operación se lleva a cabo entre dos empresas cuyo capital pertenezca directa o indirectamente en un cincuenta por ciento (50%) o más a la misma persona natural o jurídica con o sin residencia o domicilio en el país».

El numeral 4o.. por su parte expresa: «Cuando la operación se lleve a cabo entre dos empresas, una de las cuales posee directa o indirectamente el cincuenta por ciento (50%) o más del capital de la otra».

Por otra parte se considera que existe vinculación económica acorde con lo dispuesto en el numeral 3o. del artículo 6o. del Decreto 1354 de 1987, cuando entre contribuyentes y no contribuyentes existan intereses económicos, financieros y administrativos, comunes o recíprocos, así como cualquier situación de control y dependencia, salvo cuando el beneficiario del pago o abono sea una entidad oficial o de derecho público.

#### **DESCRIPTORES: FACTORES QUE INTEGRAN LA BASE GRAVABLE.**

#### **4. FACTORES QUE NO INTEGRAN LA BASE GRAVABLE**

No hacen parte de la base gravable:

- a. El valor de los empaques y envases cuando en virtud de convenios o costumbres comerciales sean materia de devolución.
- b. Los intereses por la financiación del impuesto sobre las ventas, cuando los responsables financien a sus adquirentes o usuarios el pago del impuesto generado por la venta o prestación del servicio.
- c. La financiación otorgada por una sociedad económicamente vinculada al responsable que efectúe la operación gravada, cuando dicha sociedad financiera sea vigilada por la Superintendencia Bancaria.
- d. Los subsidios y las contribuciones en materia de servicios públicos no forman parte de la base gravable del Impuesto sobre las ventas, por no corresponder a la remuneración del servicio sino a auxilios y cargas adicionales a los usuarios respectivamente, siendo la base impositiva únicamente el costo del servicio.

El artículo 14 de la Ley 142 de 1994, define el subsidio como la diferencia entre lo que se paga por un bien o servicio, y el costo de éste cuando tal costo es mayor al pago que recibe.

Se puede definir como contribución en materia de servicios públicos de conformidad con el artículo 89 de la misma ley, el valor que los usuarios de los estratos socioeconómicos V y VI, e industrial y comercial deben cubrir como sobre costo del servicio, para que las empresas de servicios públicos cubran el valor de los subsidios de los estratos I y II y eventualmente el III.  
/ÉÉ/

Ahora bien, teniendo en cuenta que tanto los subsidios como las contribuciones no corresponden a menores o mayores costos por la prestación del servicio, sino a beneficios o cargas legales con el fin de redistribuir el ingreso, no estarían contemplados dentro de las definiciones legales de la base del impuesto sobre las ventas, por lo cual no hacen parte de ésta.

La no inclusión de los factores en cuestión dentro de la base de liquidación del impuesto, se enmarca dentro de la descripción del artículo 463 del Estatuto Tributario, que establece que en ningún caso la base gravable podrá ser inferior al valor comercial de los bienes o servicios, en la fecha de la transacción, por lo que se concluye, que es el mismo costo del servicio, antes de aplicar los subsidios o contribuciones, el que debe servir de base para la liquidación del tributo.

**DESCRIPTORES: BASE GRAVABLE EN LA VENTA DE BIENES.  
FACTORES QUE INTEGRAN LA BASE GRAVABLE.**

#### **4.1. DESCUENTOS EFECTIVOS**

El artículo 454 del Estatuto Tributario, contempla los requisitos exigidos legalmente para que los descuentos se detraigan de la base gravable para la aplicación del impuesto sobre las ventas, como son:

- Que el descuento sea efectivo.
- Que conste en la factura o documento equivalente.
- Que el descuento no esté sometido a condición.
- Que resulte normal según la costumbre comercial.

Los requisitos para que los descuentos efectivos no hagan parte de la base sobre la cual se aplica el impuesto, no son alternativos sino concurrentes, en virtud de lo cual se deben satisfacer todos para que opere la disminución.

De esta forma, además de constar el descuento en la factura o documento equivalente, soporte de la operación de venta, se requiere que éste sea efectivo, es decir, que realmente afecte el valor de la operación y no sea solamente nominal; por otra parte, no debe estar condicionado a una circunstancia o hecho pasado, presente o futuro para su concesión.

Los descuentos condicionados forman parte de la base gravable sujeta a imposición, siendo el valor sujeto al IVA el total de la operación.

En el caso de las ventas multinivel, en las que se establecen rangos de descuento, condicionado a las operaciones de terceros que forman parte de los niveles del respectivo grupo, que si bien no se otorgan a quienes compran los bienes pero que tienen derecho a él por pertenecer al sistema dependiendo del nivel o volumen de compras sobre compras de productos, la base gravable en cada una de las operaciones no se podrá afectar con los descuentos que además de no constar en la factura se encuentren condicionados y no cumplan todos los requisitos señalados en el artículo 454 del Estatuto Tributario.

Si alguna de las operaciones gravadas, exentas o excluidas, es objeto de rebajas, descuentos o devoluciones, deben constar en la contabilidad, afectaciones a los registros que en definitiva serán los que soporten los valores que han de llevarse a la correspondiente declaración tributaria.

**DESCRIPTORES: BASE GRAVABLE EN LA VENTA DE BIENES. BASE GRAVABLE MINIMA.**

#### **4.1.1 BASE GRAVABLE EN LA ENAJENACION DE MERCANCIAS DEFECTUOSAS U OBSOLETAS VENDIDAS POR MENOR VALOR.**

Por regla general la base gravable en la venta y prestación de servicios se determina de acuerdo con lo previsto en los artículos 447 y 448 del Estatuto Tributario, adicionalmente, los descuentos efectivos no integran la base gravable (artículo 454 ibídem.)

En consecuencia, cuando se venda mercancía defectuosa u obsoleta, por menor valor, la base gravable será el valor total de la operación. Aclarando que debe tratarse de bienes corporales muebles que tengan la naturaleza de activos movibles para el enajenante y que no se encuentren expresamente excluidos del gravamen.

No obstante lo anterior, la base gravable en ningún caso podrá ser inferior al valor comercial de los bienes en la fecha de la transacción (artículo 463 ibídem)

**DESCRIPTORES: BASE GRAVABLE MINIMA.**

#### **5. BASE GRAVABLE MINIMA.**



El artículo 463 del Estatuto Tributario dispone que en ningún caso la base gravable puede ser inferior al valor comercial de los bienes o de los servicios, en la fecha de la transacción.

Esta norma es concordante con el artículo 464 del mismo ordenamiento, en el cual se faculta al gobierno nacional, con el fin de evitar que se declaren operaciones por precios notoriamente inferiores a los vigentes en el comercio para fijar «bases mínimas de liquidación acordes con el precio comercial de los respectivos artículos».

Cuando se establezca la inexistencia de la factura o documento equivalente, o cuando éstos demuestren como monto de la operación, valores inferiores al corriente en plaza, se considerará, salvo prueba en contrario, como valor de la operación atribuible a la venta o prestación del servicio gravado, el corriente en plaza.

El precio corriente en plaza es el precio medio que la cosa tiene en la fecha y lugar de la celebración del contrato (artículo 921 del Código de Comercio)

El valor comercial, es el vigente en el mercado, vale decir, el usual que la cosa tenga en la fecha y lugar de celebración del contrato.

**DESCRIPTORES: BASE GRAVABLE MINIMA EN LA VENTA DE LICORES.**

**5.1. BASE GRAVABLE MINIMA EN LA VENTA DE LICORES**

A partir del 1 de enero de 2003 la Ley 788 de 2002, artículos 49, 50, 51,52 y 54, señala que el Impuesto sobre las Ventas respecto de vinos, aperitivos, licores y similares con grado alcohométrico de 2.5 en adelante, quedó en cabeza del importador o productor y corresponde al treinta y cinco por ciento (35%) del impuesto al consumo, es decir quedó incorporado dentro de éste. El impuesto al consumo se causa en la importación o en la venta efectuada por los productores. Por lo tanto los comercializadores o distribuidores no son responsables del impuesto sobre las ventas respecto de estos bienes.

Quiere decir lo anterior, que la mencionada ley derogó tácitamente el párrafo del artículo 463 y parte del artículo 473 del Estatuto Tributario, en donde se contemplaba la base gravable y las tarifas del treinta y cinco (35%) y del dieciséis por ciento (16%) sobre vinos, licores y similares a título del IVA.

El IVA de los inventarios de mercancías de licores, vinos y similares que se hubieran tenido a 31 de diciembre de 2002 se debe llevar como costo por cuanto a partir del 1 de enero del año 2003 los comercializadores y distribuidores no deben presentar declaración del impuesto a las ventas por no ser responsables del tributo sobre esos productos.

**DESCRIPTORES: BASE GRAVABLE EN EL RETIRO DE BIENES.**

**6. BASE GRAVABLE EN EL RETIRO DE BIENES.**

El artículo 421, del Estatuto Tributario, dispone que se consideran venta:

«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».

Por su parte, el artículo 458 ibidem dispone:

«Base gravable en los retiros de bienes corporales muebles.

En los retiros a que se refiere el literal b) del artículo 421, la base gravable será el valor comercial de los bienes.»

Las disposiciones citadas hacen clara referencia a la generación del impuesto, cuando del retiro de bienes corporales muebles se trata, lo que da lugar a diversidad de situaciones y a tratamientos jurídicos diferentes, según se trate de bienes gravados, exentos o excluidos del impuesto.

Si el bien objeto de retiro se encuentra sujeto a gravamen, el impuesto sobre las ventas se causa independientemente de la destinación o uso que el responsable le de y la base gravable, conforme con el artículo 458, será el valor comercial de los bienes.

De tal manera que si los bienes tomados del inventario por el responsable, con la finalidad de ser utilizados como muestras gratuitas, promoción de ventas, propaganda, etc., se hallan sujetos al impuesto, se debe liquidar y pagar el gravamen correspondiente, siendo de cargo del responsable el valor total del impuesto generado.

Por tratarse de artículos dados en obsequio y asumir el responsable el impuesto en su integridad, no puede éste afectar nuevamente la cuenta IVA, llevando como descuento el valor correspondiente al gravamen causado en la adquisición del bien, pues dicho valor fue solicitado en el momento en que el producto fue adquirido.

**DESCRIPTORES: BASE GRAVABLE EN OPERACIONES REALIZADAS POR INTERMEDIARIOS.**

**CAUSACION EN LA VENTA DE BIENES.**

**BASE GRAVABLE MÍNIMA.**

## **7. BASE GRAVABLE PARA INTERMEDIARIOS**

Según el artículo 420 del Estatuto Tributario, el impuesto sobre las ventas recae sobre la venta e importación de bienes corporales muebles que no hayan sido excluidos expresamente, así como sobre la prestación de servicios en el territorio nacional y la realización de operaciones de suerte y azar.

En cuanto al contrato de comisión (artículo 1287 del Código de Comercio), si se trata de comercialización de bienes, es necesario tener presente lo dispuesto en el artículo 438 ibidem, el cual se refiere a la causación del impuesto sobre las ventas en las comisiones percibidas por intermediarios en la comercialización de bienes según se trate de ventas por cuenta de terceros a nombre propio o ventas por cuenta y a nombre de terceros en las que una parte del valor de la operación corresponda al intermediario, (incisos 1 y 2); la base gravable para el intermediario será el valor total de la venta y para el tercero por cuya cuenta se vende, será este mismo valor disminuido en la parte que le corresponda al intermediario. (Art. 455 del Estatuto Tributario).

En las ventas de activos fijos realizadas habitualmente por cuenta y a nombre de terceros, la base gravable estará conformada por la parte del valor de la operación que le corresponda al intermediario, más la comisión, honorarios y demás emolumentos a que tenga derecho por razón del negocio. En este evento la base gravable mínima en ningún caso será inferior al tres por ciento (3%) del precio de venta. Cuando se trate de automotores producidos o ensamblados en el país que tengan un año o menos de salida de fábrica o un año o menos de nacionalizados, la base gravable no podrá ser inferior al cinco por ciento (5%) del precio de venta. (Art. 457 del E.T.).

De manera que las comisiones percibidas, aunque provenientes del exterior, si corresponden a una de las previsiones señaladas, se encontrarán sujetas al impuesto sobre las ventas, en los términos y condiciones antes indicados. De otro modo, si no se trata de comercialización de bienes, las comisiones pueden originarse en la prestación de servicios, y en tal caso debe tenerse presente que la prestación de éstos también es un hecho generador del impuesto a las ventas, salvo que se trate de los expresamente excluidos del gravamen.

Por último, es del caso observar que los servicios de intermediación prestados por las entidades financieras, que dan lugar a una comisión, se encuentran sujetos al impuesto sobre las ventas, y que las comisiones excluidas de este impuesto son las señaladas en el numeral 3º. del artículo 476 del Estatuto Tributario.

**DESCRIPTORES: BASE GRAVABLE EN LA VENTA DE VEHÍCULOS USADOS. TARIFA GENERAL.**

## **8. BASE GRAVABLE EN LA VENTA DE VEHICULOS USADOS.**

El párrafo primero del artículo 420 del Estatuto Tributario señala:

«Hechos sobre los cuales recae el impuesto: ...

Parágrafo.- El impuesto no se aplicará a las ventas de activos fijos, salvo que se trate de las excepciones previstas para los automotores y demás activos fijos que se vendan habitualmente a nombre y por cuenta de terceros y para los aerodinós.»

A su vez, el artículo 97 de la Ley 488 de 1998 que adicionó el Estatuto Tributario con el artículo 457-1 prescribe:

“**En el caso de la venta de vehículos usados** adquiridos de propietarios para quienes los mismos constituían activos fijos, la base gravable estará conformada por la diferencia entre el valor total de la operación, determinado de acuerdo con lo previsto en el artículo 447 de este Estatuto, y el precio de compra.

Parágrafo. Cuando se trate de automotores que tengan más de cuatro (4) años de salida de fábrica o de nacionalización, se aplicará la tarifa general del impuesto sobre las ventas.»

Faltaba una norma que estableciera la base gravable sobre operaciones de comerciantes que adquieren activos fijos de terceros y los comercializan, aunque ya no sea ésta otra forma de intermediación comercial propiamente hablando. En efecto, en las circunstancias que caracterizan estas operaciones y teniendo en cuenta lo regulado en los casos de los artículos antes referenciados, era importante establecer claramente una base gravable para liquidar el impuesto por parte de estos comerciantes que por la comercialización específica no tienen impuesto descontable.

Igualmente era importante fijar la tarifa del impuesto respecto de vehículos automotores, que tienen tarifas especiales, tomando en cuenta las características y la destinación del vehículo, pero que al ser objeto de reventa por el comerciante, que los adquirió excluidos del IVA por tratarse de compra de bienes que eran activos fijos del vendedor, ya no deberían soportar las tarifas del impuesto fijadas para los vehículos según su destinación y características, puesto que no se da entonces impuesto descontable, y en cierta forma deja de aplicarse el sistema del impuesto sobre el valor agregado.

El artículo 457-1 vino a satisfacer la regulación requerida para los efectos señalados y dentro de las circunstancias aludidas; así se sigue claramente de los antecedentes de la norma y de la intervención de las empresas concesionarias de vehículos al efecto.

Este tratamiento no es aplicable a las ventas de automotores como salvamento cuya base gravable se determina de conformidad con el párrafo 2 del artículo 457-1 adicionado por la Ley 788 de 200.

**DESCRIPTORES: BASES GRAVABLES ESPECIALES EN LA PRESTACION DE SERVICIOS**

## **9. ALGUNAS BASES GRAVABLES ESPECIALES EN LA PRESTACION DE SERVICIOS**

Salvo las normas especiales consagradas en el Estatuto Tributario para algunos servicios, y conforme con lo señalado en el artículo 447 del Estatuto Tributario, la base gravable en la prestación de servicios será en cada operación, el valor de la remuneración que perciba el responsable por el servicio prestado, independientemente de su denominación.

**DESCRIPTORES: SERVICIOS GRAVADOS. BASE GRAVABLE EN EL CONTRATO DE CONSTRUCCION.**

### **9.1. CONTRATO DE CONSTRUCCION**

Si el objeto del contrato es la construcción de un inmueble, la base para liquidar el IVA ha sido fijada en forma especial por el artículo 3 del Decreto 1372 de 1992: «En los contratos de

construcción de bien inmueble, el impuesto sobre las ventas se genera sobre la parte de los ingresos correspondiente a los honorarios obtenidos por el constructor. Cuando no se pacten honorarios, el impuesto se causará sobre la remuneración del servicio que corresponda a la utilidad del constructor. Para estos efectos, en el respectivo contrato se señalará la parte correspondiente a los honorarios o utilidad, la cual en ningún caso podrá ser inferior a la que comercialmente corresponde a contratos iguales o similares /.../”

Esta disposición, es suficientemente clara en cuanto:

- a. Establece la base especial para liquidar el IVA por parte del contratista, según se contrate por honorarios, por ejemplo en administración delegada, o a todo costo;
- b. Dispone que el IVA pagado por los costos y gastos es mayor valor del costo o del gasto respectivo, esto es mayor valor finalmente de la obra construida;
- c. Limita el empleo del IVA descontable para el contratista constructor sólo al correspondiente a sus gastos propios, por ejemplo el IVA por teléfono, papelería, fotocopias y otros gastos de su oficina.
- d. Obliga a que dentro del contrato de construcción se exprese o la utilidad que el constructor espera de su contrato o los honorarios pactados, para que quede clara la base gravable del IVA correspondiente al servicio de construcción, para seguridad del propio responsable pero también del contratante que va a ser afectado económicamente con el pago del impuesto.
- e. Remite a contratos iguales o similares para establecer la base gravable en caso de no haber sido expresada en el contrato, siempre tomando en consideración el precio comercial según las circunstancias de la obra construida.

Es indudable que una cosa es la construcción de una obra y otra la realización de reparaciones, resanes, pinturas y otras labores que atienden a la conservación de la obra ya construida. Las circunstancias de la obra señalarán si no se trata de labores de mantenimiento sino de nuevas construcciones, por ejemplo ampliaciones o transformaciones, realizadas en inmuebles ya construidos. Es imposible señalar normativamente cada caso particular. Ahora bien, si no se trata de contratos de construcción, propiamente tales, la base gravable se conforma con el valor total del contrato, incluyendo materiales, gastos, mano de obra, etc.

**DESCRIPTORES: SERVICIOS GRAVADOS. BASE GRAVABLE EN LOS SERVICIOS FINANCIEROS.**

## **9.2. OPERACIONES CAMBIARIAS**

El artículo 486-1 del Estatuto Tributario señala que se trate de operaciones cambiarias, el impuesto será determinado por los intermediarios del mercado cambiario y por quienes compran y vendan divisas, de acuerdo a lo previsto en la normas cambiarias.

La base gravable se establece tomando la diferencia entre la tasa de venta de divisas de cada operación en la fecha en que se realiza la transacción y la tasa promedio ponderada de compra del respectivo responsable en el último día hábil anterior en que haya realizado compra de divisas.

El Decreto 100 de enero de 2003 estableció el mecanismo para señalar la tasa promedio ponderada de compra de divisas.

Para efecto de determinar el impuesto sobre las ventas, se entiende por:

**OPERACION EN EFECTIVO:** Las efectuadas mediante la recepción o entrega de divisas en billete y/o moneda metálica.

**OPERACIONES EN CHEQUE:** Las realizadas a través de la recepción o entrega de divisas con este título valor.

**OPERACIONES MEDIANTE TRANSFERENCIA ELECTRONICA O GIRO:** Son las efectuadas por la recepción o entrega de divisas a través de instrumentos diferentes a efectivo o cheque.

El artículo segundo del citado Decreto contiene la fórmula que establece la tasa promedio ponderada de compra de divisas para las operaciones de forward y futuros.

La base gravable para este tipo de operaciones se determina tomando la diferencia entre la tasa de venta de las divisas de cada operación en la fecha en que se realice la transacción y la tasa de compra establecida en el artículo 3 del Decreto 100 de 2003.

**DESCRIPTORES: SERVICIOS GRAVADOS. BASE GRAVABLE EN EL SERVICIO DE TELEFONOS.**

### **9.3. SERVICIO DE TELEFONOS**

En la exposición de motivos con que el Gobierno presentó el proyecto que se convertiría en la Ley 488 de 1998, en relación con la disposición contenida en el artículo 55 de dicha Ley (nuevo texto del artículo 462 del Estatuto Tributario), se dijo que la razón de la modificación de la base gravable en el servicio telefónico era buscar que dicha base fuera la totalidad de la factura y no únicamente el cargo fijo y las marcaciones, porque se estaban ignorando la cantidad de servicios de valor agregado que existen y que se han quedado por fuera de la legislación.

Inicialmente con respecto a este servicio, la base gravable aplicable estaba prevista en el artículo 462 del Estatuto Tributario según el cual « En el caso de los servicios de teléfonos la base gravable está constituida por el valor del cargo fijo y los impulsos' luego no era aplicable lo previsto en el artículo 447 ib, ya que solo con la expedición de la Ley 488 de 1998, vino a establecerse en su artículo 55 que la base gravable en el servicio telefónico es la general, contemplada en el artículo 447 del Estatuto Tributario.

En esta forma, independientemente de que los cargos por conexión constituyan bienes o derechos, forman parte integrante de la base gravable del servicio telefónico y se encuentran gravados con el impuesto sobre las ventas (IVA).

Los cargos por aportes de conexión fiscalmente se entienden integrados o incorporados a la prestación del servicio y además forman parte de la base gravable para la liquidación del impuesto sobre las ventas en el servicio de teléfonos.

**DESCRIPTORES: SERVICIOS GRAVADOS. BASE GRAVABLE EN EL SERVICIO DE TELEFONOS. HECHO GENERADOR EN LA PRESTACION DE SERVICIOS- TERRITORIALIDAD**

### **9.4. SERVICIOS EJECUTADOS EN EL EXTERIOR QUE SE ENTIENDEN PRESTADOS EN COLOMBIA**

Por regla general la base gravable en la prestación de servicios está conformada por el valor total de la operación y sobre ella debe aplicarse el impuesto sobre las ventas. Adicionalmente para determinar si un servicio se entiende prestado en Colombia y está sujeto al impuesto sobre las ventas, el Estatuto Tributario se rige por el principio de territorialidad.

Para efectos de la territorialidad del impuesto en la prestación de servicios, el parágrafo 3 del artículo 420 del Estatuto Tributario suministra varias reglas. Entre ellas, señala en el numeral 3:

« 3. Los siguientes servicios ejecutados desde el exterior a favor de usuarios o destinatarios ubicados en el territorio nacional, se entienden prestados en Colombia, y por consiguiente causan el impuesto sobre las ventas según las reglas generales:

a. Las licencias y autorizaciones para el uso y explotación, a cualquier título, de bienes incorpóraleos o intangibles.»

Como puede observarse, el licenciamiento de un software por una empresa del y desde el exterior, a un contratante ubicado en Colombia, es tomado por el legislador como prestación de un servicio gravado con el impuesto sobre las ventas en Colombia. Ahora bien, las labores requeridas para la adecuación del software a las circunstancias del contratante, esto es, su implementación de conformidad con las necesidades del contrato que constituye la

denominada «personalización» del software, para efectos del impuesto sobre las ventas debe entenderse como un solo servicio cobijado por el contrato de licenciamiento. En efecto, el contrato versa sobre un licenciamiento específico, adecuado a determinadas características.

Esto aparece tanto más claro cuanto el contrato se refiere a una integridad, conformada también por la instalación, la prueba de funcionamiento, la puesta en marcha y por la capacitación prestada al personal para el uso adecuado del software. De ahí que para este despacho sea suficientemente claro que el servicio de licenciamiento descrito es un todo y la base para la determinación del impuesto sobre las ventas es el valor total de la operación.

**DESCRIPTORES: BASE GRAVABLE EN EL SERVICIO DE ARRENDAMIENTO DE BIENES INMUEBLES.**

#### **9.5. INMUEBLES EN COMUNIDAD DE BIENES. COARRENDATARIOS DE DISTINTO REGIMEN.**

La base gravable para calcular el impuesto sobre las ventas en el servicio gravado de arrendamiento de inmuebles, será el valor de los cánones de arrendamiento de cada inmueble. En los casos de comunidad de bienes debidamente acreditada en el contrato, cuando la parte arrendadora esté conformada por algunos de los comuneros que pertenezcan al régimen común, la base gravable será proporcional a los derechos que los del régimen común detenten sobre el bien. Si el bien común es arrendado por un solo comunero, se tendrá en cuenta la calidad de éste en el impuesto sobre las ventas. De igual forma si actúa como arrendatario.

Si el arrendador o arrendadores no pertenecen al régimen común, el impuesto corresponderá a la retención que a título de impuesto sobre las ventas por concepto de servicio de arrendamiento, debe aplicar el arrendatario responsable del régimen común, es decir, el 75% del impuesto, o el porcentaje que esté legalmente vigente cuando se cause el impuesto.

Si el arrendador pertenece al régimen simplificado y alguno de los coarrendatarios al régimen común, el impuesto corresponderá al porcentaje que por la retención en la fuente a título del IVA está obligado a retener el responsable del régimen común sobre la proporción que le corresponda a él en el arrendamiento.

Si tanto arrendador como arrendatario pertenecen al régimen simplificado, no se causa el impuesto sobre las ventas.

**DESCRIPTORES: BASE GRAVABLE EN LAS IMPORTACIONES.**

#### **10. BASE GRAVABLE EN LAS IMPORTACIONES.**

Conforme con el artículo 459 del Estatuto Tributario, la base gravable sobre la cual se liquida el Impuesto sobre las ventas en el caso de las mercancías importadas, será la misma que se tiene en cuenta para liquidar los derechos de aduana, adicionados con el valor de este gravamen.

Para efectos de establecer la base gravable sobre la cual se liquidan los derechos de aduana debe acudirse a las disposiciones contenidas en el Decreto 2685 de 1999.

El gravamen arancelario, se liquidará sobre el valor de aduanas de la mercancía, resultante de aplicar las normas que rigen la valoración aduanera. Cuando la norma utiliza el término gravamen debe entenderse que alude exclusivamente al gravamen arancelario.

**DESCRIPTORES: BASE GRAVABLE SERVICIOS DE ASEO, VIGILANCIA Y TEMPORALES DE EMPLEO.**

#### **11. SERVICIOS DE ASEO, VIGILANCIA Y TEMPORALES DE EMPLEO.**

En los servicios de aseo, los servicios de vigilancia aprobados por la Superintendencia de Vigilancia Privada y los servicios temporales de empleo cuando sean prestados por empresas autorizadas por el Ministerio de Protección Social o autoridad competente, la base gravable del

impuesto sobre las ventas corresponde a la cláusula AIU (Administración Imprevistos y Utilidad), la cual se determinará respecto de cada contrato como el monto correspondiente a la diferencia entre el valor total del contrato y los costos y gastos directos imputables al mismo, discriminados y comprobables, que correspondan a mano de obra, suministros o insumos, y seguros cuando éstos sean obligatorios.

**DESCRIPTORES: BASE GRAVABLE EN LOS JUEGOS DE SUERTE Y AZAR**

### **12. BASE GRAVABLE EN LOS JUEGOS DE SUERTE Y AZAR:**

La base gravable está constituida por el valor de la apuesta, del documento, formulario, boleta, billete o instrumento que da derecho a participar en el juego. En el caso de juegos localizados tales como las maquinas o tragamonedas y similares, se presume que la base gravable mínima diaria está constituida por el valor correspondiente a un salario mínimo diario legal vigente por cada aparato. (Parágrafo 1 del artículo 20 Decreto 522 de 2003)

Es necesario aclarar que este nuevo hecho generador no corresponde a una venta o prestación de un servicio, sino a un derecho a participar en una rifa, juego o evento de los calificados por la ley como de suerte y azar.

Se entiende por billete el impreso o manuscrito que acredita el derecho a la participación en una rifa.

La boleta es una especie de libranza para tomar o cobrar alguna cosa.

Rifa es un juego que consiste en sortear una cosa entre varias personas.

En ningún caso el premio obtenido se afectará con el Impuesto sobre las Ventas.

**DESCRIPTORES: BASE GRAVABLE**

### **13. COMERCIALIZACION DE ANIMALES VIVOS**

El artículo 468-2 del Estatuto Tributario, dispone que en la comercialización de animales vivos, en ningún caso la base gravable puede ser inferior al valor comercial de dichos bienes.

Debe recordarse que el impuesto sobre las ventas en la comercialización de animales vivos se causa en el momento del sacrificio o procesamiento, en consecuencia la simple comercialización no causa el impuesto.

El artículo 12 del Decreto 522 de 2003, reglamentario de la Ley 788 de 2002, indica que en el evento citado, el Impuesto sobre las Ventas se liquidará sobre el valor de la operación, entiendo como tal el valor comercial en plaza; en el evento en que no sea posible establecer el valor comercial en plaza, para efectos de determinar la base gravable esta no puede ser inferior al valor registrado como costo en la contabilidad del responsable, certificado por el revisor fiscal o contador.

**DESCRIPTORES: BASE GRAVABLE EN LA IMPORTACION DE CIGARRILLOS Y TABACO ELABORADO. IMPUESTOS DESCONTABLES.**

### **14. BASE GRAVABLE EN LA IMPORTACION DE CIGARRILLOS Y TABACO ELABORADO**

La Ley 633 de 2000 por la cual se expiden normas en materia tributaria, estableció en su artículo 28 que a partir de su vigencia la venta como la importación de cigarrillos y tabaco elaborado nacionales y extranjeros estarán gravados a la tarifa general del impuesto sobre las ventas.

Así mismo, el inciso segundo del artículo 28 de la ley citada dispuso que la base gravable del impuesto sobre las ventas sobre los cigarrillos y tabaco elaborado es la misma del impuesto al consumo de que trata el artículo 210 de la Ley 223 de 1995, disposición ésta que al tenor prescribe:

«ARTICULO 210. Base gravable.

La base gravable de este impuesto está constituida por el precio de venta al detallista determinada en la siguiente forma:

La base gravable de este impuesto está constituida por el precio de venta al detallista, en la siguiente forma:

- a. Para los productos nacionales, el precio de venta al detallista se define como el precio facturado a los expendedores en la Capital del Departamento donde está situada la fábrica, excluido el impuesto al consumo.
- b. Para los productos extranjeros, el precio de venta al detallista se determina como el valor en aduana de la mercancía, incluyendo los gravámenes arancelarios, adicionados con un margen de comercialización equivalente al 30%.

**PARAGRAFO.** En ningún caso el impuesto pagado por los productos extranjeros será inferior al promedio del impuesto que se cause por el consumo de cigarrillos y tabaco elaborado, de igual o similar clase, según el caso, producidos en Colombia.”

De esta manera, tanto para los cigarrillos nacionales, como para los importados existe una base gravable establecida en la ley para efectos del impuesto sobre las ventas, que en el caso de los nacionales es el precio al detallista, esto es, el precio facturado a los expendedores en la capital del Departamento donde está situada la fábrica, en virtud de lo cual se genera el tributo sobre dicha base gravable siendo responsable el productor como en efecto dispone el artículo 19 del Decreto 406 de 2001 y por lo tanto, descuenta el IVA pagado por los insumos gravados siempre y cuando constituyan costo o gasto en renta.

En relación con los cigarrillos importados, la base gravable está determinada por el valor en aduana, incluyendo gravámenes arancelarios, adicionados con un margen de comercialización del 30%, impuesto del cual es responsable el importador así :

$$B.G.C.T = (VA + GRV) + 30\%$$

Donde : B.G.C.T. es Base gravable de cigarrillos y tabaco importados

VA es valor en aduanas de los cigarrillos y tabaco importados

GRV es gravamen arancelario de los cigarrillos y tabaco importados

A la sumatoria del Valor en Aduanas y el gravamen arancelario se le aplica el 30% equivalente al margen de comercialización a que se refiere la Ley. Este resultado se suma al Valor en Aduanas y al Gravamen arancelario constituyéndose entonces la base gravable del IVA para los cigarrillos y tabaco elaborado.

En cuanto a lo dispuesto en el párrafo de la disposición comentada que prevé que en todo caso el impuesto pagado por los productos extranjeros no puede ser inferior al promedio del impuesto que se cause por el consumo de cigarrillos y tabaco elaborado, de igual o similar clase, según el caso, producidos en Colombia, tal disposición no es aplicable para efectos de establecer la base gravable del IVA por las siguientes razones:

- Porque el artículo 28 de la Ley 633 de 2000 remitió al artículo 210 de la ley 223 de 1995 solo para adoptar lo pertinente a la base gravable del impuesto al consumo.
- Porque, la liquidación de dicho impuesto siempre arrojará un valor superior a la liquidación del impuesto sobre las ventas habida cuenta que la tarifa para uno y otro difieren en cuanto a que para el impuesto al consumo está en un 55% de conformidad con el artículo 211 de la Ley 223 de 1995, y del 16% para el IVA conforme lo dispone el artículo 28 de la Ley 633 de 2000. Por ende sería gravoso interpretar que el monto de la liquidación del IVA no puede ser inferior al promedio del impuesto que se cause por el consumo de cigarrillos y tabaco elaborado, de igual o similar clase, según el caso, producidos en Colombia, pues entonces esa sería la regla general y siempre habría que reajustar el valor del impuesto,



situación que no se busca con la remisión formulada por el artículo 28 de la Ley 633 de 2000.

Ahora bien, el artículo 19 del Decreto 406 de 2001 preceptúa:

Cuando se trate de la venta o importación de cigarrillos y tabaco elaborado, nacionales o extranjeros, solamente se gravarán las operaciones que efectúe el productor o el importador según el caso.

En estos eventos, sólo otorga derecho a descuento, el impuesto sobre las ventas originado en las adquisiciones de bienes corporales muebles y servicios, o por las importaciones que de acuerdo con las disposiciones del impuesto sobre la renta, resulten computables como costo o gasto para el respectivo productor o importador, y siempre que se destinen a las operaciones gravadas con el impuesto sobre las ventas.

En este caso el importador no incurre en costos de producción o venta gravados con IVA por efecto de su producción, sino que únicamente liquida el tributo sobre la base gravable establecida en la ley, causando el impuesto únicamente en el momento de la importación.

Es así como el productor genera el impuesto sobre la base gravable establecida en la ley, operación de venta que es objeto de la declaración sobre la cual liquida el impuesto, descontando el IVA incorporado en los costos y gastos de producción, mientras que en cabeza del importador sólo se grava su operación de importación. Es por ello que las demás operaciones de venta se encuentran excluidas del tributo en virtud del carácter monofásico del impuesto y de la base gravable única sobre la que se aplica el gravamen de ahí la improcedencia de los impuestos descontables relacionados con las operaciones de comercialización subsiguientes por cuanto además no se incurre en costos y gastos de producción gravados con IVA en el país. No obstante, los costos y gastos de importación, como de comercialización, serán tomados como tales en relación con el impuesto sobre la renta, siempre y cuando se den los supuestos previstos en la ley para esos efectos.

El aceptar como operación gravada la venta efectuada por el importador de cigarrillos y por ende como impuesto descontable el mismo impuesto pagado con ocasión de la importación, conllevaría a que el tributo generado sobre el valor agregado dado en relación con la importación se neutralizara siempre por el mismo valor; es decir, que en la práctica no existiría el impuesto sobre las ventas en el caso de los cigarrillos y el tabaco elaborados de procedencia extranjera, sino únicamente impuestos descontables y por consiguiente saldos a favor.

Por otra parte si se aceptara que en definitiva se neutralizara el tributo y que en la práctica la tarifa en esta clase de bienes fuera cero con derecho a su devolución, implicaría que doctrinalmente se les diera a los importadores la calidad de vendedores de bienes exentos, cuando la ley no lo contempla de esa manera, antes por el contrario, aquella precisa que el cigarrillo y tabaco elaborado se encuentran gravados con el impuesto sobre las ventas.

# TITULO IX

## CAPITULO I

### RESPONSABLES DEL IMPUESTO SOBRE LAS VENTAS

**DESCRIPTORES:      RESPONSABLES DEL IMPUESTO SOBRE LAS VENTAS.**

#### 1. GENERALIDADES

El Impuesto sobre las ventas desde el punto de vista de la doctrina clásica es un impuesto indirecto, ya que existe un sujeto pasivo de iure y un sujeto pasivo de facto. Así, el primero es quien tiene la obligación de recaudar el impuesto, mientras que el segundo es quien efectivamente soporta las consecuencias económicas del mismo.

De este modo, quien soporta o asume la carga del tributo no es quien lo paga directamente a la entidad que administra los impuestos. La realización de cada acto gravado determina el recaudo. Una vez se verifique cualquiera de los supuestos de hecho generadores del tributo, el gravamen se causa y tiene el carácter de responsable del impuesto quien preste los servicios o venda bienes corporales muebles y el importador.

Así por ejemplo, en el caso de una compraventa de bien mueble, quien compra, ostenta la calidad de contribuyente del impuesto (sujeto de hecho que paga) siendo afectado económicamente, toda vez que junto con el precio de lo adquirido debe cancelar el monto del impuesto y, quien vende es el responsable por el impuesto (sujeto de derecho que recauda y consigna) pues es quien realiza los hechos generadores del impuesto al comercializar bienes gravados.

**DESCRIPTORES:      RESPONSABLES EN LA VENTA DE BIENES.  
RESPONSABLES EN LA PRESTACION DE  
SERVICIOS. RESPONSABLES EN LA VENTA DE  
BIENES QUE NO SE ENAJENAN EN EL GIRO  
ORDINARIO DE LOS NEGOCIOS.**

#### 2. RESPONSABLES

Son responsables del impuesto (sujeto pasivo jurídico o de derecho que recauda y consigna) los siguientes:

1. En las ventas, los comerciantes que intervengan en cualquiera de las fases de los ciclos de producción y distribución en que actúen y quienes sin poseer tal carácter, ejecuten habitualmente actos similares a los de aquellos.
2. En las ventas de aerodinos, tanto los comerciantes como los vendedores ocasionales de éstos.
3. Quienes presten servicios, así sea ocasionalmente.
4. Los importadores.
5. Los contribuyentes pertenecientes al régimen común del impuesto sobre las ventas, cuando realicen compras o adquieran servicios gravados con personas pertenecientes al régimen simplificado, por el valor del impuesto retenido, sobre dichas transacciones y en el caso del literal f) del artículo 437 del Estatuto Tributario
6. Los consorcios y uniones temporales cuando en forma directa sean ellos quienes realicen actividades gravadas.
7. En la comercialización los siguientes intermediarios:
  - 7.1 Cuando se trate de ventas por cuenta de terceros a nombre propio, tales como la comisión, son responsables tanto quien realiza la venta a nombre propio, como el tercero por cuya cuenta se realiza el negocio.

- 7.2 Cuando se trate de ventas por cuenta y a nombre de terceros en las que una parte del valor de la operación corresponde al intermediario, como en el caso del contrato estimatorio, son responsables tanto el intermediario como el tercero en cuyo nombre se realiza la venta.
- 7.3 Cuando se trate de ventas por cuenta y a nombre de terceros en las que la totalidad del valor de la operación corresponde a quien encomendó la venta, como en el caso de la agencia comercial el responsable será el mandante.
- 7.4 Cuando se trate de ventas habituales de activos fijos por cuenta y a nombre de terceros, solamente será responsable el mandatario, consignatario o similar.
- 7.5 En las ventas realizadas por conducto de bolsas o martillos, también son responsables las sociedades o entidades oferentes.
8. Los clubes sociales o deportivos. Personas jurídicas que tienen sede social propia o ajena para la reunión, recreo o práctica de deporte de sus asociados.
9. En el caso del servicio de teléfonos es responsable la empresa que factura directamente al usuario el valor del mismo.
10. En los servicios financieros son responsables en cuanto a los servicios gravados, los establecimientos bancarios, las corporaciones financieras, las corporaciones de ahorro y vivienda, las compañías de financiamiento comercial, los Almacenes generales de Depósito y las demás entidades financieras o de servicios financieros sometidos a la vigilancia de la Superintendencia Bancaria de naturaleza comercial o cooperativa, con excepción de las sociedades administradoras de fondos de pensiones y cesantías y los institutos financieros de las entidades departamentales y territoriales. Así mismo son responsables aquellas entidades que desarrollen habitualmente operaciones similares a las de las entidades señaladas en el inciso anterior, estén o no sometidas a la vigilancia del Estado.
11. En la venta de derivados del petróleo son responsables los productores, los importadores y los vinculados económicos de unos y otros.
12. En la venta de limonadas, aguas gaseosas aromatizadas (incluidas las aguas minerales tratadas de esta manera) y otras bebidas no alcohólicas, con exclusión de los jugos de frutas, de legumbres y hortalizas de la partida 20.09, solamente se gravarán las operaciones que efectúe el productor, el importador o el vinculado económico de uno y otro.
13. En el caso de la prestación de servicios notariales serán responsables del impuesto sobre las ventas las notarias; las cuales cumplirán las distintas obligaciones tributarias derivadas de tal calidad con el NIT que corresponda al respectivo notario ( Artículo 5º. del Decreto 1250 de 1992).
14. En la prestación del servicio de telecomunicaciones se considera responsable del impuesto sobre las ventas a la persona natural o jurídica, pública o privada que desarrolle las actividades de telecomunicación o comunicación sistematizada en nombre propio o de terceros ( Artículo 17 del Decreto 836 de 1991).
15. Las Empresas Unipersonales legalmente establecidas de conformidad con lo dispuesto en los artículos 71 y siguientes de la Ley 222 de 1995, son responsables del impuesto sobre las ventas que se cause en sus operaciones ( Artículo 28 del Decreto 380 de 1996).
16. Los exportadores
17. Los responsables del régimen común cuando adquieran bienes o servicios gravados de que tratan los artículos 468-1 y 468-3 del Estatuto Tributario, de personas naturales no comerciantes que no se hayan inscrito en el régimen común del impuesto sobre las ventas.

El responsable del Impuesto sobre las Ventas es el sujeto a quien la ley le ha otorgado la facultad de recaudar (cobrar) el impuesto del consumidor final, en virtud de lo cual debe responder frente a la administración por su consignación y cumplir con las demás obligaciones inherentes a su calidad.

La responsabilidad se extiende también a la venta de bienes corporales muebles aunque no se enajenen dentro del giro ordinario del negocio, pero respecto de cuya adquisición o importación se hubiere generado derecho al descuento.

Por ejemplo, quien se dedica o tiene como actividad la venta de determinados bienes gravados y en el desarrollo de ella adquiere materia prima que le dará derecho a tratar como descontable el Impuesto sobre las Ventas pagado en su adquisición y posteriormente la vende, deberá liquidar y recaudar el Impuesto sobre las ventas en dicha operación.

**DESCRIPTORES:      RESPONSABLES EN LA VENTA DE BIENES.**

**2.1.    RESPONSABLES EN LA VENTA DE BIENES**

Para que el impuesto causado sea efectivamente recibido por el Estado se requiere que en la operación intervenga uno de los sujetos a los cuales la ley le ha conferido la calidad de responsable del tributo.

El artículo 437 del Estatuto Tributario, señala quiénes son responsables del impuesto entre los que se encuentran los comerciantes y quienes sin poseer tal carácter ejecuten habitualmente actos similares a los de aquellos. Agrega la norma que también genera el IVA la venta de bienes gravados, aunque no se enajenen dentro del giro ordinario del negocio, pero en cuya adquisición se hubiere generado derecho al IVA descontable.

Para que se predique la calidad de responsable es condición que se realicen ventas u operaciones que se asimilan a una venta. Lógicamente los bienes objeto de las operaciones asimiladas a venta han de ser de aquellos a los que la ley no les ha otorgado la calidad de excluidos del impuesto, por cuanto si de éstos se trata, al no causarse el gravamen no se es responsable del tributo.

Si los bienes producidos o servicios prestados se encuentran excluidos del impuesto sobre las ventas, no habrá responsabilidad por dicho impuesto. Por el contrario, si los mismos se encuentran gravados o exentos del IVA, se generarán las respectivas obligaciones fiscales para el responsable.

**DESCRIPTORES:      RESPONSABLES EN LA VENTA DE BIENES.**

**2.1.1.    CONCEPTO DE COMERCIANTE .**

Tratándose de comerciantes, el artículo 437 del Estatuto Tributario designa como responsables del IVA en las ventas a los comerciantes que intervengan en cualquiera de las fases de los ciclos de producción y distribución y quienes sin poseer tal carácter, ejecuten habitualmente actos similares a los de aquellos. Precisamente el Código de Comercio en su artículo 10 enseña que «son comerciantes las personas que profesionalmente se ocupan en alguna de las actividades que la ley considera mercantiles», agregando además que «la calidad de comerciante se adquiere aunque la actividad mercantil se ejerza por medio de apoderado, intermediario o interpuesta persona».

No obstante, la calidad de comerciante es independiente de la existencia de un local físico para realizar actividades comerciales. La persona natural que a través de una tienda virtual recomienda productos y los vende una vez pedidos y cancelados por el cliente, es comerciante y, adicionalmente si vende productos gravados, sin importar el medio que utilice para realizar la transacción, es responsable del impuesto sobre las ventas.

Igualmente, no existe diferencia alguna en cuanto a la responsabilidad del Impuesto sobre las Ventas entre el comerciante minorista que vende para el consumo dentro de un establecimiento comercial, el comerciante que vende para llevar y el que despacha a domicilio.

**DESCRIPTORES:      RESPONSABLES EN LA VENTA DE BIENES.**

**2.1.2.    CONCEPTO DE HABITUALIDAD.**

La venta de bienes corporales que no se encuentren expresamente excluidos del impuesto causa el gravamen a las ventas, aspecto que debe examinarse conjuntamente con el concepto de habitualidad con miras a determinar si se cumplen o no los supuestos fácticos previstos por la ley para configurar la calidad de responsable del impuesto.

Al decir el literal a) del artículo 437 del Estatuto Tributario que son responsables los comerciantes, como quienes sin ostentar tal calidad « ejecuten habitualmente actos similares a los de aquellos», se está refiriendo a la realización de actividades que constituyen un proceder usual dentro de determinada labor u oficio, en oposición a lo que se entiende por actividad ocasional.

De acuerdo con lo anterior, si la actividad realizada es la venta de determinados bienes gravados y la misma se realiza durante un determinado mes del año, se está en presencia de operaciones de índole mercantil cuya habitualidad hace que quienes las realizan sean responsables del impuesto sobre las ventas, debiendo para el efecto causar el IVA en su venta.

El concepto de habitualidad se entiende independientemente de que una actividad se realice durante todo el año, de allí que por ejemplo una persona natural que vende arreglos navideños exclusivamente en el último trimestre de cada año o en el mes de Diciembre, es responsable del Impuesto sobre las Ventas.

La habitualidad ha sido tenida en cuenta como uno de los elementos que determinan la calidad de responsable de quienes sin ser comerciantes efectúan la venta de bienes corporales muebles. De tal suerte que quien no tenga la calidad de comerciante solo será responsable si en forma habitual se dedica a la venta de bienes corporales muebles.

**DESCRIPTORES:            RESPONSABLES EN LA PRESTACION DE  
   SERVICIOS. RETENCION DEL IMPUESTO SOBRE                    LAS  
   VENTAS. SERVICIOS PRESTADOS DESDE EL                    EXTERIOR.**

## **2.2. RESPONSABLES EN LA PRESTACION DE SERVICIOS**

En la prestación de servicios, el responsable del impuesto sobre las ventas es quien efectivamente los presta. En efecto, conforme con las disposiciones generales del Impuesto sobre las ventas, la prestación de servicios en el territorio nacional genera el tributo y por mandato del literal c) del artículo 437 del Estatuto Tributario, quienes presten servicios en el territorio nacional son responsables del impuesto sobre las ventas, a no ser que se trate de la prestación de un servicio catalogado por la ley como excluido del gravamen.

Tratándose de los servicios, por regla general opera el principio de territorialidad, esto es que se encuentran gravados los servicios prestados en el territorio nacional. No obstante como excepción el Estatuto Tributario prevé algunos servicios que pese a ser prestados desde el exterior se gravan en el territorio de ubicación del destinatario.

Esta excepción está consagrada en el párrafo tercero del artículo 420 del Estatuto Tributario. En este caso quien presta el servicio aun desde el exterior debe cobrar el impuesto al destinatario (sujeto pasivo). No obstante para facilitar el recaudo se creó el mecanismo de la retención en la fuente, de modo que el sujeto a quien se le presta el servicio retenga el valor del impuesto en el ciento por ciento (100%).

**DESCRIPTORES:            RESPONSABLES EN LA PRESTACION DE  
   SERVICIOS.**

### **2.2.1.            LOS SERVICIOS GRAVADOS Y EL CONCEPTO DE    HABITUALIDAD.**

Son responsables del impuesto sobre las ventas quienes presten servicios que no se encuentren señalados como excluidos. Si una persona natural presta servicios gravados con el impuesto sobre las ventas es responsable del mismo aunque realice esta actividad de manera ocasional, debiendo en consecuencia inscribirse en el registro nacional de vendedores.

En efecto con respecto a la prestación de servicios no cabe hacer distinción alguna si la actividad se realiza en forma habitual o esporádica. No obstante es de advertir, que atendiendo al régimen al que pertenecen los responsables, debe o no cobrarse el Impuesto sobre las ventas.

**DESCRIPTORES:      RESPONSABLES EN LAS IMPORTACIONES.**

**2.3.    RESPONSABLES EN LAS IMPORTACIONES**

El artículo 420 del Estatuto Tributario señala como hecho generador del impuesto sobre las ventas, entre otros, a la importación de bienes que no hayan sido excluidos expresamente.

Así mismo, el artículo 437 en concordancia con el 429 del citado ordenamiento dispone que son responsables del impuesto sobre las ventas, entre otros, los importadores y que la causación del gravamen, se produce al momento de la nacionalización del bien. En este caso el impuesto se liquidará y pagará conjuntamente con la liquidación y pago de los derechos de aduana.

Como vemos, son responsables del IVA todos los importadores de bienes corporales muebles que no hayan sido expresamente excluidos. Adicionalmente, los importadores respecto de los demás hechos generadores del impuesto sobre las ventas, pueden ser responsables del régimen común o del régimen simplificado, ya que la prohibición expresa en el sentido de que no podían pertenecer al régimen simplificado del IVA prevista en el anterior artículo 499 del Estatuto Tributario numeral 3, no fue contemplada en el nuevo artículo 499 modificado por el artículo 34 de la Ley 633 del 2000 y por el artículo 42 de la Ley 788 de 2002, operando la derogatoria tácita.

De otro lado, un no responsable pese a esta condición, no está exento de pagar el IVA sobre las adquisiciones e importaciones que realice de bienes o de servicios gravados. En efecto, el artículo 482 del Estatuto Tributario, dice: «Las personas declaradas por ley exentas de pagar impuestos nacionales, departamentales o municipales, no están exentas del impuesto sobre las ventas.»

Hay que tener en cuenta que frente al hecho generador de la importación de bienes gravados se conjuga en el importador la calidad de sujeto pasivo económico y sujeto pasivo jurídico, ya que no solo asume el valor del impuesto sobre las ventas generado, sino que adicionalmente responde por el pago como por la declaración correspondiente.

**DESCRIPTORES:      RESPONSABLES EN LAS IMPORTACIONES.**

**2.4.    ALGUNOS RESPONSABLES DEL IMPUESTO SOBRE LAS VENTAS.**

Son responsables del impuesto sobre las Ventas y en consecuencia se encuentran obligados al cumplimiento de los deberes formales derivados de tal calidad, entre otros los siguientes:

**DESCRIPTORES:      RESPONSABLES DEL IMPUESTO SOBRE LAS VENTAS-. EXPORTADORES.**

**2.4.1.      RESPONSABILIDAD DE LOS EXPORTADORES**

Los exportadores, son responsables del IVA.

De acuerdo con los artículos 479 y 481 del Estatuto Tributario, todo bien corporal mueble que se exporte, es considerado por la ley tributaria como exento del impuesto sobre las ventas, así se encuentre excluido del impuesto para efectos de la venta en el país. En estas condiciones, el exportador es responsable, obligado a inscribirse en el Registro Nacional de Vendedores como expresamente lo ordena el artículo 507 ibídem. Además, para efectos de devoluciones o compensaciones de los saldos a favor originados exclusivamente en la adquisición de bienes y/o servicios incorporados o utilizados en su actividad exportadora, constituye requisito indispensable la inscripción o renovación en el Registro Nacional de Exportadores previamente a la realización de las operaciones que dan derecho a devolución.

Esto permite inferir que, sin que tenga trascendencia la condición de un bien en el mercado nacional (gravado o excluido), por el hecho de su exportación se torna exento del IVA. La condición de exento significa, no solo que no genera IVA su comercialización, sino que el exportador tiene derecho a solicitar en su declaración del impuesto saldo a su favor por el IVA

descontable, esto es, el que haya pagado en la adquisición de bienes o servicios gravados que incorpore o utilice en su actividad exportadora y que constituyan costo o gasto de la misma, y a solicitar el saldo como compensación de otras deudas tributarias o en devolución. Es este un evidente beneficio para el exportador.

Por lo tanto, no es válido para una empresa que realiza exportaciones, decidir que va a trabajar como no responsable del IVA, por no tener interés en solicitar los saldos a favor que surjan en las declaraciones del impuesto sobre las ventas, ya que en este caso por ser la empresa exportadora responsable del tributo, debe cumplir con las obligaciones que la ley le impone, entre otras la de inscribirse en el Registro Nacional de Vendedores.

Los exportadores están catalogados como responsables del IVA dentro del Régimen Común. En tal virtud deben cumplir todas las obligaciones formales correspondientes y, mediante sus declaraciones bimestrales del impuesto hacer valer su derecho a compensación y/o devolución del IVA descontable, que en su caso conforma saldo a su favor: Estatuto Tributario, artículos 507, 815 y 850, párrafos.

El Estatuto Tributario prescribe la exención del pago del impuesto sobre las Ventas para los bienes corporales muebles que se exporten y para la venta de dichos bienes a las Sociedades de Comercialización Internacional, siempre y cuando sean efectivamente exportados directamente o una vez transformados (Art. 479 y 481 E.T.). También se encuentran exentos del pago de este tributo, los servicios intermedios de la producción prestados a éstas, siempre que el bien final sea efectivamente exportado. (Art. 481 Ibídem.)

Por lo anterior, tanto los vendedores de bienes a las Sociedades de Comercialización Internacional para la exportación como quienes les prestan servicios intermedios de producción son considerados responsables del IVA pertenecientes al Régimen común.

**DESCRIPTORES:        RESPONSABLES DEL IMPUESTO SOBRE LAS VENTAS. RETENCION DEL IMPUESTO SOBRE LAS VENTAS. AGENTES DE RETENCION DEL IMPUESTO SOBRE LAS VENTAS. RETENCION POR OPERACIONES CON RESPONSABLES DEL REGIMEN SIMPLIFICADO.**

#### **2.4.2.        RESPONSABILIDAD EN LAS OPERACIONES REALIZADAS POR RESPONSABLES DEL REGIMEN COMUN CON RESPONSABLES DEL REGIMEN SIMPLIFICADO**

Respecto del IVA sobre adquisiciones de bienes y de servicios a personas del régimen simplificado del impuesto sobre las ventas, debe recordarse que el Estatuto Tributario, modificado en estos aspectos por la Ley 223 de 1995, introdujo la figura de la retención del impuesto sobre las ventas, y la posterior reforma tributaria introducida por la Ley 633 de 2000, mantuvo dicha figura con la modificación en el porcentaje de retención el cual pasó del 50% , a ser el 75% del impuesto generado en la operación (artículo 24 de la Ley 633 de 2000 que modificó el inciso 2º del artículo 437-1 del Estatuto Tributario).

Conforme con lo dispuesto en el numeral 4 del artículo 437 del citado ordenamiento también son responsables del impuesto sobre las ventas los responsables del régimen común cuando realicen compras o adquieran servicios gravados de personas pertenecientes al régimen simplificado, por el valor del impuesto retenido sobre dichas transacciones. El Decreto 380 de 1996, dispone que en esta clase de transacciones el adquirente del régimen común debe asumir la retención en la fuente a título del IVA, sin afectar el precio cobrado por el responsable del régimen simplificado, y que podrá llevar el IVA asumido por retención a su declaración bimestral, si se cumplen los requisitos para tratarlo como impuesto descontable, conforme se prevé en el artículo 485-1 del Estatuto Tributario.

En conclusión, cuando el responsable del régimen simplificado realice operaciones con uno del régimen común, en virtud de la Ley 223 de 1995 que introdujo el sistema de retención del impuesto sobre las ventas, se deberá asumir por parte de este último en el momento en que

efectúe el respectivo pago o abono en cuenta, lo que ocurra primero, la retención equivalente al setenta y cinco por ciento ( 75%) del valor del impuesto generado.

Tratándose de profesionales independientes que presten servicios sometidos al IVA y que correspondan al régimen simplificado de ese impuesto, la responsabilidad por el IVA se traslada a quienes contraten con ellos, siempre y cuando se trate de responsables del régimen común del IVA. El monto retenido debe ser declarado y consignado con la declaración mensual de retenciones y, además, podrá ser tratado como impuesto descontable en las correspondientes declaraciones bimestrales del IVA, en las condiciones establecidas en el artículo 485-1 del Estatuto Tributario.

En forma similar, si durante la ejecución de un contrato de obra pública (construcción de bien inmueble), el contratista con el fin de darle cumplimiento al mismo adquiere bienes o servicios de responsables del régimen simplificado, el contratista siempre y cuando sea responsable del régimen común deberá actuar como agente de retención del impuesto sobre las ventas, tal y como lo señalan los artículos 437 y 437-2 del Estatuto Tributario, para lo cual debe asumir la retención del impuesto, de conformidad con lo establecido en el artículo 4o. del Decreto 380 de 1996.

Entonces, tratándose de la prestación de servicios gravados, por parte de responsables del impuesto sobre las ventas pertenecientes al régimen simplificado, aunque el responsable es quien presta el servicio, el obligado al pago del tributo es el contratante del mismo.

**DESCRIPTORES:            RESPONSABLES DEL IMPUESTO SOBRE LAS VENTAS. SERVICIOS GRAVADOS.**

#### **2.4.3.            RESPONSABILIDAD EN LOS SERVICIOS FINANCIEROS**

Tratándose de los servicios financieros, el artículo 443-1 del Estatuto Tributario, dispone:

«En el caso de los servicios financieros son responsables, en cuanto a los servicios gravados, los establecimientos bancarios, las corporaciones financieras, las corporaciones de ahorro y vivienda, las compañías de financiamiento comercial, los almacenes generales de depósito y las demás entidades financieras o de servicios financieros sometidos a la vigilancia de la Superintendencia Bancaria de naturaleza comercial o cooperativa, con excepción de las sociedades administradoras de Fondos de Pensiones y Cesantías y los Institutos Financieros de las entidades departamentales y territoriales.

«Igualmente son responsables aquellas entidades que desarrollen habitualmente operaciones similares a las de las entidades señaladas en el inciso anterior estén o no sometidas a la vigilancia del Estado.»

Nótese que como excepción a la regla general en materia de servicios, se está tomando para considerar a tales entidades responsables del Impuesto, el hecho que presten el servicio financiero habitualmente.

Sin perjuicio de lo expresado anteriormente, son responsables del impuesto sobre las ventas en las operaciones cambiarias, los intermediarios del mercado cambiario, las compañías de financiamiento comercial y las casas de cambio autorizadas ( Artículo 5. Decreto 1107 de 1992).

De acuerdo con el inciso segundo de la citada norma es claro que si una fundación desarrolla en forma habitual operaciones relacionadas con servicios financieros es responsable del IVA respecto de los servicios gravados que con ocasión de la actividad se presten, por ejemplo, estudios de factibilidad para la procedencia del crédito.

En consecuencia, si una entidad, así sea sin ánimo de lucro, presta servicios financieros, será responsable del Impuesto sobre las Ventas en cuanto a los servicios gravados que se originen con ocasión de la actividad financiera realizada y por lo mismo sujeta a las obligaciones inherentes a tal calidad.



En este contexto, también las Cooperativas son responsables del pago del Impuesto sobre las Ventas, por la prestación de servicios financieros.

Finalmente, se precisa que en el caso de los servicios financieros, en cuanto son servicios gravados, no son responsables de este gravamen las sociedades administradoras de fondos de pensiones y cesantías, y los Institutos financieros de las entidades departamentales y territoriales, en los términos del artículo 443-1 del Estatuto Tributario.

No está por demás recordar que los intereses y rendimientos financieros por operaciones de crédito, siempre que no formen parte de la base gravable se encuentran excluidos del Impuesto sobre las Ventas tal como lo prescribe el numeral 3º. del artículo 476 del citado ordenamiento.

**DESCRIPTORES:        RESPONSABLES DEL IMPUESTO SOBRE LAS VENTAS.**

#### **2.4.4        RESPONSABILIDAD DE LAS COMPAÑÍAS DE SEGUROS POR VENTA DE SALVAMENTOS**

Como responsables del Impuesto en las ventas, el artículo 437 del Estatuto Tributario califica a los comerciantes, cualquiera sea la fase de los ciclos de producción y distribución en la que actúen y quienes sin poseer tal carácter, ejecuten habitualmente actos similares a los de aquellos, extendiéndose la responsabilidad también a la venta de bienes corporales muebles aunque no se realice dentro del giro ordinario de los negocios.

Es así como la venta de los bienes adquiridos por las compañías aseguradoras bajo el concepto de salvamentos constituye una operación sujeta al impuesto y que les impone la obligación de facturar, recaudar y declarar el impuesto a las ventas que se cause, ya que participan de la condición legal de responsables sea que realicen la venta dentro del giro ordinario de sus negocios o fuera de este.

El Honorable Consejo de Estado en reiteradas sentencias ha considerado que la venta de salvamentos efectuada por las compañías aseguradoras, no constituye una actividad al margen de las operaciones de seguros, por cuanto si la finalidad del contrato de seguros es el cubrimiento del riesgo asegurado, debe entenderse que todos los gastos y transacciones que deban realizarse en desarrollo de tales contratos corresponden al normal funcionamiento de la empresa, es decir al desarrollo de su actividad ordinaria.

En cuanto a la tarifa aplicable será la que corresponda al bien objeto de venta. Si se trata de vehículos automotores, atendiendo al tipo de vehículo, su origen, su valor y cilindraje, su venta se sujetará a la tarifa general si corresponden a aquellos señalados en el artículo 469 del Estatuto Tributario o a automotores que tengan más de cuatro años de salida de fábrica o de nacionalización. Si corresponden a los vehículos de las características señaladas en el artículo 471 del Estatuto Tributario se sujetarán a las tarifas diferenciales allí previstas.

Cuando las compañías de seguros venden bienes recibidos en cualquier estado de sus dueños, por haber sido amparados con una indemnización por siniestro, sin duda realizan operaciones de comercialización, en las que deben actuar como responsables del impuesto sobre las ventas.

Los salvamentos en el caso de vehículos automotores pueden ser vendidos por la compañía de seguros en condiciones de «restos o chatarra», y en tal evento la tarifa del IVA aplicable no puede ser otra que la general del impuesto. También pueden ser objeto de recuperación por parte de la aseguradora para su posterior venta en calidad de vehículos automotores con determinadas características, caso en el cual se debe aplicar la tarifa propia establecida por la ley para el tipo de vehículos de que se trate con las demás características que la ley ha tomado en consideración para asignar una tarifa diferencial.

**DESCRIPTORES:        RESPONSABLES DEL IMPUESTO SOBRE LAS VENTAS - CONSORCIOS Y UNIONES TEMPORALES.**

#### **2.4.5. RESPONSABILIDAD DE LOS CONSORCIOS Y UNIONES TEMPORALES**

Con la expedición de la Ley 488 de Diciembre 24 de 1998, según lo dispone el artículo 66, se modifica el tratamiento tributario para tales entes en cuanto se consagra que los consorcios y las uniones temporales son responsables del impuesto sobre las ventas cuando en forma directa sean ellos quienes realicen actividades gravadas. Contrario sensu, ha de entenderse que cuando no realicen directamente dichas actividades sino que sean desarrolladas por los miembros el consorcio o unión temporal no serán responsables.

Dicha condición de responsables, se adquirió a partir del primer bimestre de 1999, teniendo en cuenta lo preceptuado en el artículo 338 de la Constitución Política.

Los responsables del impuesto pueden efectuar las operaciones sujetas a impuesto por sí mismos o a través de terceros, por lo cual cuando el artículo 66 de la Ley 488 de 1998 señala a los consorcios y uniones temporales como responsables, debe entenderse que solo lo serán respecto de actividades gravadas, es decir por operaciones y actividades sujetas a impuesto o que den lugar al impuesto y que sean realizadas por ellos mismos y no por los consorciados individualmente considerados, ya que en este evento la calidad de responsable de sus miembros, se sujetará a las disposiciones que señalan en forma general quienes son responsables del Impuesto sobre las Ventas.

#### **DESCRIPTORES: RESPONSABLES DEL IMPUESTO SOBRE LAS VENTAS-ENTIDADES PUBLICAS.**

#### **2.4.6. RESPONSABILIDAD DE LAS ENTIDADES PUBLICAS Y OTRO TIPO DE ENTIDADES.**

De acuerdo con el artículo 437 del Estatuto Tributario son responsables del impuesto sobre las ventas, entre otros, los comerciantes o quienes sin ser comerciantes ejecuten habitualmente actos similares a los de los comerciantes, cualquiera sea la fase de comercialización, y quienes presten servicios gravados o importen bienes corporales muebles que no hayan sido en forma expresa excluidos, sin que para el efecto tenga importancia la naturaleza jurídica de quien realiza las operaciones generadoras del impuesto. Lo anterior, en armonía con el artículo 482 del Estatuto Tributario, según el cual las personas declaradas por la ley exentas de pagar impuestos nacionales, departamentales o municipales no están exentas del impuesto sobre las ventas.

En conclusión, las disposiciones vigentes en materia del impuesto sobre las ventas se basan y aplican sobre la venta de bienes y prestación de servicios gravados, independientemente de la naturaleza jurídica de las partes intervinientes, salvo los casos expresamente exceptuados.

Si una entidad pública como es una Unidad Administrativa realiza cualquiera de los hechos generadores del impuesto sobre las ventas es responsable del impuesto y deberá dar cumplimiento a la obligación de cobrar y consignar el Impuesto sobre las Ventas. Igual ocurrirá con entidades tales como las Empresas Asociativas de Trabajo, las sociedades de hecho, las cooperativas, etc.

Respecto a las cooperativas cabe aclarar que de las cuotas de afiliación o aportes sociales se obtiene la calidad de afiliado a una cooperativa y al obtenerse esta calidad, los aportes constituyen un pasivo para la misma, cuya contrapartida es un crédito a favor del afiliado, circunstancia que configura un aporte de capital que no genera ingreso a la cooperativa y por lo tanto no causa el IVA. (Art. 46 Ley 79 de 1988).

También son responsables del impuesto sobre las ventas: las entidades financieras o de servicios financieros sometidos a la vigilancia de la Superintendencia Bancaria de naturaleza cooperativa, las asociaciones de exalumnos, las empresas unipersonales, las empresas que construyen vivienda de interés social, las iglesias, las Organizaciones no Gubernamentales ONG, etc., independientemente de su naturaleza jurídica, siempre que realicen los hechos generadores del tributo, por lo tanto deben cumplir con todas las obligaciones formales ordenadas en las disposiciones que regulan la materia.



**DESCRIPTORES:                    RESPONSABLES DEL IMPUESTO SOBRE  
LAS VENTAS- SOCIEDADES DE HECHO.**

**2.4.9.                                RESPONSABILIDAD DE LAS SOCIEDADES  
DE HECHO**

Tratándose de la habitualidad, especial consideración merece el caso de la sociedad de hecho cuando no se constituye por escritura pública o cuando no se registre o inscriba en la Cámara de Comercio (artículo 498 C. Co.); esta sociedad no es una persona jurídica, por lo tanto los derechos que se adquieran y las obligaciones contraídas, se entienden adquiridas o contraídas a cargo o a favor de los socios de la sociedad de hecho (Artículo 499 C. Co.).

En este punto es importante señalar que por disposición de la Ley Mercantil, solo las personas naturales y jurídicas son hábiles para ejercer el comercio (Artículo 12. C. Co.)

Sin embargo, el literal a) del artículo 437 del Estatuto Tributario prescribe que también son responsables del impuesto sobre las ventas quienes, sin tener el carácter de comerciantes, habitualmente ejecuten actos similares a los de aquellos. Así mismo al establecerse la noción de servicio para efectos del impuesto sobre las ventas, el artículo 1o. del Decreto 1372 de 1992, prevé que las sociedades de hecho pueden ser responsables del gravamen.

De acuerdo con lo expuesto las sociedades de hecho son responsables del impuesto sobre las ventas en la medida en que realicen los hechos generadores del mismo.

**DESCRIPTORES:                    RESPONSABLES DEL IMPUESTO SOBRE  
LAS VENTAS.**

**2.5.    NO RESPONSABLES DEL IMPUESTO SOBRE LAS VENTAS**

Cuando un sujeto está por fuera de los supuestos de hecho que la ley establece como hechos generadores del impuesto sobre las ventas, no es responsable. Por ejemplo, al no consagrar el artículo 420 del Estatuto Tributario la venta de bienes inmuebles como hecho generador del IVA, tampoco es responsable del impuesto quien realice tales operaciones.

Adicionalmente, para determinar si existe responsabilidad o no en el impuesto sobre las ventas, debe analizarse si la actividad desarrollada se considera una venta de bienes o prestación de servicios excluida. De ser así no es posible derivar responsabilidad para quienes únicamente venden bienes excluidos o prestan servicios excluidos.

Los no responsables del IVA, no tienen obligaciones directas con el Estado respecto de este impuesto, razón por la cual, no deben recaudar el tributo, ni cumplir la obligación formal de presentar declaración tributaria de IVA. No obstante, cuando adquieran bienes gravados de terceros, deben sufragar o pagar el impuesto correspondiente, entregándolo a aquel con el precio del bien o servicio adquirido, debiendo el responsable responder ante el Estado por el impuesto causado en las operaciones gravadas. Es así como el vendedor responsable además de facturar, cobrar y discriminar el IVA debe presentar la declaración tributaria por el periodo respectivo y consignar el impuesto correspondiente.

Lo expuesto en relación con los no responsables del impuesto se predica sin perjuicio de la obligación de practicar retención en la fuente por dicho impuesto, si el adquirente tiene la calidad de agente retenedor.

A continuación se presentan algunos casos de sujetos «no responsables»

**DESCRIPTORES:                    RESPONSABLES DEL IMPUESTO SOBRE LAS  
VENTAS.**

**2.5.1.                                COMERCIANTES DE BIENES EXENTOS**

El artículo 2o. del Estatuto Tributario, precisa que, «son contribuyentes o responsables directos del pago del tributo los sujetos respecto de quienes se realiza el hecho generador de la obligación sustancial.»

El artículo 439 del Estatuto Tributario dispone que en lo concerniente a la venta de bienes exentos, los comerciantes no son responsables, ni están sometidos al régimen del impuesto sobre las ventas.

En consecuencia, los comerciantes que realicen exclusivamente operaciones con bienes exentos, no son responsables del impuesto sobre las ventas y por lo tanto no se encuentran en la obligación de inscribirse en el registro nacional de vendedores, ni de dar cumplimiento a ninguna otra obligación que la ley expresamente señale para quienes sí revistan la calidad de responsables.

**DESCRIPTORES:        RESPONSABLES DEL IMPUESTO SOBRE LAS VENTAS.**

#### **2.5.2.        CONVENIOS ESPECIALES DE COOPERACION**

La Ley 29 de 1990 facultó a la Nación y a sus entidades descentralizadas para asociarse con los particulares mediante la celebración de convenios especiales de cooperación. Dicha facultad se desarrolla por medio del artículo 1º del Decreto 393 de 1991.

A su turno, el convenio especial de cooperación, por expresa disposición del artículo 6o del Decreto 393 de 1991, no da lugar al nacimiento de una nueva persona jurídica, por lo que las partes intervinientes continúan gozando de autonomía no solo frente al desarrollo y ejecución del convenio, sino frente a terceros, de tal manera que cada uno responde por las obligaciones contraídas.

**DESCRIPTORES:        RESPONSABLES DEL IMPUESTO SOBRE LAS VENTAS.**

#### **2.5.3.        INSTITUCIONES DE EDUCACION**

El artículo 92 de la Ley 30 de 1992 señala que las Instituciones de Educación Superior, los Colegios de Bachillerato y las Instituciones de Educación No Formal, no son responsables del IVA.

Por lo anterior, aunque las Universidades vendan en forma habitual bienes corporales muebles no excluidos del Impuesto o presten servicios gravados no son responsables del Impuesto sobre las Ventas y por consiguiente no deberán cobrar suma alguna a título de este Impuesto. No obstante, cuando adquieran bienes o servicios sí deben cancelar el IVA a los responsables del impuesto, sin perjuicio de su devolución para las entidades estatales u oficiales de educación superior. También deberán pagarlo cuando importen bienes gravados.

**DESCRIPTORES:        RESPONSABLES DEL IMPUESTO SOBRE LAS VENTAS.**

#### **2.5.4.        PERSONAS JURÍDICAS ORIGINADAS EN LA CONSTITUCION DE LA PROPIEDAD HORIZONTAL**

El artículo 32 de la Ley 675 de Agosto 3 de 2001, por medio de la cual se expidió el Régimen de Propiedad Horizontal, dispuso:

«La propiedad horizontal, una vez constituida legalmente, da origen a una persona jurídica conformada por los propietarios de los bienes de dominio particular. Su objeto será administrar correcta y eficazmente los bienes y servicios comunes, manejar los asuntos de interés común de los propietarios de bienes privados y cumplir y hacer cumplir la ley y el reglamento de propiedad horizontal.»

Esta persona jurídica sin ánimo de lucro tiene la calidad de no contribuyente de impuestos nacionales como lo señala el artículo 33 del mismo ordenamiento:

«La persona jurídica originada en la constitución de la propiedad horizontal es de naturaleza civil, sin ánimo de lucro. Su denominación corresponderá a la del edificio o conjunto y su domicilio será el municipio o distrito donde éste se localiza y **tendrá la calidad de no**

**contribuyente de impuestos nacionales**, así como del impuesto de industria y comercio, en relación con las actividades propias de su objeto social, de conformidad con lo establecido en el artículo 195 del Decreto 1333 de 1.986.»

En relación con el impuesto sobre las ventas, en sentido estricto, el contribuyente es quien definitivamente paga el tributo, o sea, el consumidor del bien o del servicio.

Sin embargo, el artículo 3º del Estatuto Tributario, expresa que para fines del impuesto sobre las ventas se consideran sinónimos los términos contribuyente y responsable. De la misma manera, el artículo 437 del Estatuto Tributario, dispone que los comerciantes y quienes realicen actos similares a los de ellos, los importadores y quienes prestan servicios son sujetos pasivos y enumera enseguida a los responsables del impuesto sobre las ventas.

De lo anterior se deduce que las personas jurídicas originadas en la constitución de la propiedad horizontal de acuerdo con la Ley 675 de 2001 no son contribuyentes del impuesto sobre las ventas, en el sentido de que no son responsables del mismo «en relación con las actividades propias de su objeto social». Para este propósito, debe recordarse que el artículo 7 del Decreto 1372 de 1992 dispone que para efectos del impuesto sobre las ventas, se entiende como aportes de capital, no sometidos al impuesto sobre las ventas, las cuotas de administración fijadas por las juntas de copropietarios administradoras de edificios organizados en propiedad horizontal o de condominios.

En consecuencia la previsión del artículo 33 de la Ley 675 de 2001, en relación con el impuesto sobre las ventas, debe entenderse en el sentido de que la persona jurídica originada en la propiedad horizontal, no es responsable del IVA en el desarrollo de su objeto social propio, pero sí está obligada a pagarlo cuando adquiera bienes o servicios gravados.

**DESCRIPTORES:        RESPONSABLES DEL IMPUESTO SOBRE LAS VENTAS**

**2.6. SUJETOS EXCLUIDOS DEL IMPUESTO SOBRE LAS VENTAS**

Se consideran excluidos del pago del Impuesto sobre las Ventas, entre otros:

**2.6.1.        DIPLOMATICOS**

Establece el Decreto 2148 de 1991 en su artículo 4º, que los funcionarios relacionados en el numeral 1 del artículo 3º del mismo decreto, dentro de los cuales se encuentra el personal diplomático o consular, gozan de las siguientes exenciones y franquicias:

“/ÉÉ/

2. Liberación de derechos de importación, impuesto sobre las ventas y de cualquier otro impuesto que afecte el despacho para consumo de las mercancías que señala el numeral anterior y hasta el monto de los cupos autorizados por instalación o año de permanencia.

/ÉÉ”

Igualmente la norma en comento dispone:

«Los jefes de misión podrán importar dos (2) vehículos automóviles para uso personal o de su familia, cumpliendo con los requisitos de cuota y plazos señalados en este decreto».

En consecuencia, los diplomáticos se encuentran excluidos del pago del impuesto sobre las ventas, en la importación de bienes gravados, en las condiciones que señala el Decreto citado y de acuerdo con el literal c) del artículo 428 del Estatuto Tributario.

**DESCRIPTORES:        RESPONSABLES DEL IMPUESTO SOBRE LAS VENTAS.**

**2.6.2.        ORGANIZACION DE NACIONES UNIDAS, MISIONES DIPLOMATICAS .**

La Ley 62 de 1973, aprobatoria de los privilegios e inmunidades de las Naciones Unidas, de los Organismos Especializados, así como de la Organización de los Estados Americanos, prevé en el Artículo II, Sección 8: Si bien las Naciones Unidas por regla general, no reclamarán exención de derechos al consumo o impuesto a la venta sobre muebles o inmuebles, que estén incluidos en el precio a pagar, cuando las Naciones Unidas efectúen compras importantes de bienes destinadas a uso oficial, sobre las cuales ya se haya pagado o se deba pagar, tales derechos o impuesto, los miembros tomarán las disposiciones administrativas de cada caso para la devolución o remisión de la cantidad correspondiente al derecho o impuesto.

Por otro lado, el artículo 21 del Decreto 2076 de 1992, es claro respecto a la prestación de servicios que suscriban contratistas con la ONU y los Organismos Multilaterales de crédito, en cuanto considera que aquellos no deben cobrar el IVA a éstas entidades en los contratos de servicios, en desarrollo de la exclusión del IVA prevista en los tratados internacionales aprobados de que goza la ONU. Por lo tanto el artículo 21 del Decreto 2076 de 1992, sólo aplica a los contratos de servicios que realicen los contratistas con estas entidades.

En conclusión, los organismos antes señalados, no son sujetos pasivos económicos del impuesto sobre las ventas.

**DESCRIPTORES:            RESPONSABLES DEL IMPUESTO SOBRE LAS VENTAS**

**2.7. RESPONSABLE EN LOS JUEGOS DE SUERTE Y AZAR.**

El responsable del impuesto sobre las ventas en los juegos de suerte y azar es el operador del juego, esto es la persona o entidad que le ofrece al usuario a cambio de su participación, un premio, en dinero o en especie, el cual ganará si acierta, dados los resultados del juego, no siendo éste previsible con certeza, por estar determinado por la suerte, el azar o la casualidad. (Artículo 20 Decreto 522 de 2003)

En todos los casos, el operador debe inscribirse en el régimen común por cuanto conlleva una obligación propia de este régimen como es la base gravable mínima presunta. Tal obligación también se deriva de lo previsto en los artículos 6 y 7 de la Ley 643 de 2000 al establecer que el operador actúa:

En forma directa como en caso de los Departamentos y el Distrito Capital, por intermedio de las empresas industriales y comerciales, sociedades de economía mixta y/o sociedades de capital público establecidas para tal fin.

Operación mediante terceros. La operación por intermedio de terceros es aquella que realizan personas jurídicas, en virtud de contratos de concesión o contratación en términos de la Ley 80 de 1993, celebrados con las entidades territoriales, las empresas industriales y comerciales del Estado, o con las sociedades de capital público autorizadas para la explotación del monopolio, o cualquier persona capaz en virtud de autorización otorgada en los términos de la Ley 643 de 2000, según el caso.

La concesión de juegos de suerte y azar se contratará siguiendo las normas generales de la contratación pública, con independencia de la naturaleza jurídica del órgano contratante.

**DESCRIPTORES:            RESPONSABLES DEL IMPUESTO SOBRE LAS VENTAS**

**2.8 RESPONSABILIDAD EN LA COMERCIALIZACION DE ANIMALES VIVOS.**

El artículo 12 del Decreto 522 de 2002, señala que en la comercialización de animales vivos prevista en el artículo 468-2 del Estatuto Tributario, el Impuesto sobre las Ventas debe ser liquidado por el dueño que sea responsable del régimen común en la fecha en la que los sacrifique o procese, o entregue para su sacrificio o procesamiento, a la tarifa del dos por ciento (2%) sobre un valor que no puede ser inferior al valor comercial en plaza del animal sacrificado.

Así las cosas, es el dueño de los animales responsable del régimen común, quien se autoliquida el impuesto, debiendo causarlo y declararlo cuando sacrifique o procese los animales o los entregue a terceros para la realización de dichas labores, y debe cumplir las demás obligaciones inherentes a tal condición entre las cuales está la de registrarse como responsable del IVA, llevar la cuenta impuesto a las ventas por pagar y presentar las declaraciones bimestrales.

De acuerdo con lo anterior no tienen la calidad de responsable del impuesto a que se refiere el artículo 468-2 del Estatuto Tributario, ni los mataderos, ni las ferias de ganados, ni los frigoríficos, siempre que no sacrifiquen animales de su propiedad.

El responsable del impuesto debe elaborar una nota de contabilidad que constituye documento equivalente a la factura y que sirve como soporte del registro correspondiente y que como mínimo debe contener:

- a) Fecha de la operación.
- b) Identificación del responsable del IVA que elabora la nota de contabilidad.
- c) Valor comercial en plaza o de costo de los animales sacrificados o procesados
- d) Valor del impuesto determinado.

**DESCRIPTORES:        RESPONSABLES DEL IMPUESTO SOBRE LAS VENTAS**

**RESPONSABLES EN EL SERVICIO DE ARRENDAMIENTO**

## **2.9. SERVICIO DE ARRENDAMIENTO**

Son responsables del impuesto sobre las ventas quienes presten el servicio de arrendamiento gravado y pertenezcan o deban pertenecer al régimen común del impuesto sobre las ventas, aunque no se hayan inscrito en el Registro Nacional de Vendedores, debiendo expedir factura y cumplir con las demás obligaciones inherentes a tal condición.

Cuando el servicio de arrendamiento sea prestado por un responsable del régimen simplificado a un responsable del régimen común, este deberá asumir el impuesto aplicando el mecanismo de la retención en la fuente de acuerdo con lo previsto en el literal e) del artículo 437 y artículo 437-1 del Estatuto Tributario.

## **CAPITULO II**

### **REGÍMENES DE LOS RESPONSABLES DEL IMPUESTO SOBRE LAS VENTAS**

**DESCRIPTORES:        REGIMENES DEL IMPUESTO SOBRE LAS VENTAS.**

**REGIMEN COMUN. REGIMEN SIMPLIFICADO.**

#### **1. ASPECTOS GENERALES.**

Por regla general, quienes venden bienes gravados, prestan servicios gravados e importan bienes gravados son responsables del impuesto sobre las ventas.

Los sujetos a quienes el legislador ha atribuido la condición de responsables del impuesto tienen obligaciones que deben cumplir so pena de incurrir en sanciones de tipo administrativo (sanción por extemporaneidad, sanción moratoria etc.) y/o de tipo penal.

El legislador ha clasificado los responsables en: responsables del régimen común y responsables del régimen simplificado, con derechos y obligaciones diferentes.



Las personas naturales que cumplan con los presupuestos señalados en los artículos 499 y 499-1 del Estatuto Tributario, pueden acogerse al régimen simplificado del impuesto sobre las ventas, siempre y cuando cumplan con la totalidad de los requisitos exigidos.

**DESCRIPTORES: REGIMENES DEL IMPUESTO SOBRE LAS VENTAS.  
REGIMEN SIMPLIFICADO.**

## **2. QUIENES PERTENECEN AL REGIMEN SIMPLIFICADO DEL IMPUESTO SOBRE LAS VENTAS.**

Con la expedición de la Ley 788 de diciembre 27 de 2002, se establecieron requisitos para pertenecer al régimen simplificado tanto para quienes vendan bienes gravados, como para quienes presten servicios gravados, así:

### **2.1. RÉGIMEN SIMPLIFICADO PARA COMERCIANTES MINORISTAS:**

Deben inscribirse en el régimen simplificado las personas naturales minoristas o detallistas cuyas ventas estén gravadas, cuando hayan obtenido en el año inmediatamente anterior ingresos brutos provenientes de su actividad comercial por un valor inferior a cuatrocientos (400) salarios mínimos legales mensuales vigentes y no tengan más de un establecimiento de comercio, oficina, sede, local o negocio donde ejerzan su actividad.

### **2.2. RÉGIMEN SIMPLIFICADO PARA PRESTADORES DE SERVICIOS:**

Deben inscribirse en el régimen simplificado las personas naturales que presten servicios gravados, cuando hayan obtenido en el año inmediatamente anterior ingresos brutos provenientes de su actividad por un valor inferior a doscientos (200) salarios mínimos legales mensuales vigentes y no tengan más de un establecimiento de comercio, oficina, sede, local o negocio donde ejerzan su actividad.

De conformidad con lo señalado en el párrafo del artículo 1 del Decreto 522 de marzo 7 de 2003 para efectos de establecer el monto de los ingresos a que hacen referencia los artículos 499 y 499-1 del Estatuto Tributario, solo se deben tener en cuenta los ingresos derivados de la prestación de servicios o la venta de bienes gravados, es decir únicamente los provenientes de las mismas operaciones..

### **2.3. INGRESOS QUE SE TIENEN EN CUENTA PARA PERTENECER AL RÉGIMEN SIMPLIFICADO.**

Dispone la Ley 788 de 2002, que los ingresos que se deben tener en cuenta para determinar si se pertenece al régimen simplificado son aquellos provenientes de la actividad del responsable. Así entonces, atendiendo al hecho de que la calidad de responsables del régimen simplificado se concreta por la comercialización de bienes y/o la prestación de servicios susceptibles de ser gravados con el impuesto sobre las ventas, el monto de ingresos del año anterior, como referencia para pertenecer a este régimen, es únicamente el proveniente de las mismas operaciones.

En consecuencia deben tomarse todos los ingresos provenientes de la actividad económica que está sujeta al impuesto sobre las ventas.

#### **2.3.1. CUANTIFICACION DE LOS INGRESOS CUANDO EL RESPONSABLE DESARROLLA DE MANERA CONJUNTA ACTIVIDADES DE VENTA DE BIENES GRAVADOS Y PRESTACION DE SERVICIOS DE IGUAL NATURALEZA.**

Cuando el responsable del régimen simplificado desarrolle de manera conjunta actividades de venta de bienes y prestación de servicios gravados para efectos de determinar si pasa a ser del régimen común o continúa en el simplificado, deberán analizarse de manera separada los ingresos que el responsable haya obtenido en el desarrollo de cada actividad, de tal manera que si en una de ellas (venta o prestación de servicios) supera la cuantía establecida en la ley pasa a ser del régimen común en la medida en que se estarían dando los supuestos legales para pertenecer a este régimen, no obstante que por la otra actividad no sobrepase los topes

legales. A partir de la iniciación del periodo siguiente, deberá cumplir con las obligaciones propias de los responsables del Régimen Común.

Lo anterior, por cuanto la calidad de responsable del impuesto sobre las ventas es personal e indivisible y se es del régimen común en la medida en que se desarrollen actividades gravadas con el impuesto sobre las ventas y no se cumplan los requisitos para pertenecer al régimen simplificado.

Ahora bien, si el responsable cuenta con más de un establecimiento de comercio, local, sede o negocio para desarrollar las actividades de venta y/o prestación de servicios gravados, pertenece al régimen común del impuesto sobre las ventas, en la medida en que no estará cumpliendo la totalidad de los requisitos establecidos en el artículo 499 del Estatuto Tributario, para pertenecer al simplificado.

#### **2.4. ESTABLECIMIENTO DE COMERCIO, LOCAL SEDE, OFICINA O NEGOCIO**

Personas naturales que desarrollan actividades de comercio o de prestación de servicios gravados, pero que no tienen o tienen máximo un establecimiento de comercio, local, sede, oficina o negocio.

En lo que respecta al establecimiento de comercio, resulta importante analizar el tratamiento legislativo que ha tenido esta figura:

La Ley 49 de 1990 en el párrafo del artículo 30, modificó el artículo 499 del Estatuto Tributario en lo relacionado con los requisitos para pertenecer al régimen simplificado, señalando como uno de ellos el que los responsables «... *no tengan más de dos establecimientos de comercio*»

Posteriormente, el artículo 23 de la Ley 223 de 1995 sustituyó el mencionado artículo 499, y en lo atinente al requisito del establecimiento de comercio para pertenecer al régimen simplificado, dispuso: «*Que tengan máximo dos establecimientos de comercio*»

En el año 2000, el artículo 34 de la Ley 633 modificó nuevamente el artículo 499 del Estatuto Tributario, y en lo relativo al establecimiento de comercio, la nueva disposición incluyó como requisito para pertenecer al régimen simplificado, tener una oficina, local, negocio o sede donde se ejerza la actividad. No obstante, a diferencia de las disposiciones anteriormente señaladas restringe el número de establecimientos y demás sitios que debe tener el responsable del régimen simplificado, limitándolo a uno.

Finalmente, la reciente Ley 788 de 2002 retoma la anterior disposición al consagrar que cuando se trate de personas naturales comerciantes minoristas o detallistas cuyas ventas están gravadas, o de prestadores de servicios gravados, para que puedan pertenecer al régimen simplificado no deben superar las cuantías fijadas en la Ley y además solo deben tener « *... un establecimiento de comercio, oficina, sede, local o negocio donde ejerzan su actividad...*»

Observando el tratamiento que a lo largo de las diferentes reformas tributarias ha tenido el tema del régimen simplificado del impuesto sobre las ventas, como quiera que este es un régimen de excepción al cual pueden pertenecer aquellos denominados *pequeños* comerciantes, la ley ha estimado que si posee más de dos establecimientos de comercio – anteriormente - . o, actualmente más de uno- aunado a la condición de ingresos, deja de ser « *pequeño* » y debe tener el tratamiento previsto para los responsables del régimen común.

Por lo que entonces, una de las condiciones para estar inscrito en el régimen simplificado que se encuentra vigente, es tener máximo un establecimiento de comercio, oficina, sede, local o negocio , donde se ejerza la actividad. Aspecto que a su vez permite inferir que en el evento en que no se tenga establecimiento de comercio, oficina, sede, local o negocio se dan las previsiones para pertenecer al régimen simplificado toda vez que no se está superando el límite previsto en la ley para este requisito.

De conformidad con lo dispuesto por el artículo 515 del Código de Comercio : «Se entiende por establecimiento de comercio un conjunto de bienes organizados por el empresario para realizar los fines de la empresa. Una misma persona podrá tener varios establecimientos de comercio y, a su vez, un solo establecimiento de comercio podrá pertenecer a varias personas, y destinarse al desarrollo de diversas actividades comerciales»

Del contenido de la anterior disposición, se sigue que un establecimiento de comercio puede destinarse al desarrollo de diversas actividades, o que la actividad comercial puede desarrollarse en varios establecimientos de comercio. Es decir, que el establecimiento es el sitio en donde, previa la existencia de un conjunto de bienes organizados, una persona desempeña su actividad u oficio para el desarrollo de la empresa.

Cuando los artículos 499 y 499-1 disponen que para pertenecer el régimen simplificado es requisito que la persona tenga hasta un establecimiento de comercio, tal referencia debe ubicarse dentro de la definición que sobre el establecimiento consagran las normas mercantiles. La connotación de establecimiento de comercio no la otorga el que la actividad que se desarrolla sea gravada o excluida del impuesto sobre las ventas, sino de manera general que se ejerza la actividad del comerciante. Lo anterior indica que no puede decirse que se tiene un solo establecimiento de comercio para efectos fiscales, cuando se posee más de uno, pero en uno de ellos se ejercen actividades comerciales sometidas al IVA y en el otro actividades excluidas del impuesto.

El hecho de que la norma tributaria señale que para la cuantificación de los ingresos del régimen simplificado solamente se tendrán en cuenta los provenientes de la actividad gravada, en manera alguna indica que, para determinar cuántos establecimientos de comercio posee el responsable, solamente se debe considerar el establecimiento de comercio donde se ejecutan actividades de la misma índole, porque, el ejercer una actividad comercial excluida del impuesto sobre las ventas no le quita el carácter de actividad comercial ni el de establecimiento de comercio al sitio en donde se desarrolla.

En consecuencia no pertenece al régimen simplificado del impuesto sobre las ventas, sino al común, el responsable que tenga más de un establecimiento de comercio, independientemente de la naturaleza que tenga la actividad realizada en alguno de ellos.

**DESCRIPTORES:        REGIMENES DEL IMPUESTO SOBRE LAS VENTAS  
                                  RESPONSABLES DEL IMPUESTO SOBRE LAS  
                                  VENTAS-OBLIGACIONES. REGIMEN COMUN.**

### **3. INSCRIPCION EN EL REGIMEN COMUN**

Opción de inscripción en el régimen común, para las personas naturales que cumplan los requisitos para pertenecer al régimen simplificado.

El régimen ordinario del impuesto sobre las ventas es el Común y en principio en él deben estar inscritos todos los responsables. No obstante, la ley ha reconocido que existen algunos responsables que dado el volumen de operaciones no requieren cumplir con la regulación existente para el régimen común; por lo que se creó el Régimen Simplificado en el cual deben estar inscritos los responsables que cumplan ciertos requisitos.

El artículo 507 del Estatuto Tributario consagra la obligación de inscribirse en el Registro Nacional de Vendedores, al precisar:

«Todos los responsables del impuesto sobre las ventas, incluidos los exportadores, deberán inscribirse en el registro nacional de vendedores.

Quienes inicien actividades, deberán inscribirse dentro de los dos (2) meses siguientes a la fecha de iniciación de sus operaciones.»

Y más exactamente con el artículo 506 del Estatuto Tributario, adicionado por el artículo 35 de la Ley 633 de 200 que estableció, entre otros, como obligación propia de los responsables del Régimen Simplificado « 1. *Inscribirse en el Registro Único Tributario ...*».



#### **4.3. CUMPLIR CON LOS SISTEMAS TÉCNICOS DE CONTROL QUE DETERMINE EL GOBIERNO NACIONAL.**

El artículo 684-2 del Estatuto Tributario, faculta a la DIAN para implantar sistemas técnicos de control de las actividades productoras de renta, los cuales servirán de base para la determinación de las obligaciones tributarias. La no adopción de dichos controles luego de tres (3) meses de haber sido dispuestos, o su violación, dará lugar a la sanción de clausura del establecimiento en los términos del artículo 657 del mismo Estatuto

#### **4.4. DOCUMENTO SOPORTE EN OPERACIONES REALIZADAS CON RESPONSABLES DEL RÉGIMEN SIMPLIFICADO.**

Las declaraciones tributarias, al igual que la información suministrada a la Administración de Impuestos, deben basarse en pruebas y hechos ciertos que respalden dicha información, ya sean registrados en los libros de contabilidad, libro de registro de operaciones diarias o en documentos públicos y privados. Los mismos deben estar a disposición de la DIAN, de conformidad con lo señalado en el artículo 632 del Estatuto Tributario.

En operaciones realizadas con los no obligados a expedir factura o documento equivalente, como es el caso de los responsables que pertenecen al régimen simplificado, los adquirentes de bienes o de servicios pueden soportar el costo o la deducción con el comprobante de que trata el artículo 3o. del Decreto 3050 de 1997.

Este documento deberá ser expedido por el adquirente del bien y/o servicio, y deberá reunir los siguientes requisitos :

1. Apellidos, nombre y NIT de la persona beneficiaria del pago o abono.
2. Fecha de la transacción.
3. Concepto.
4. Valor de la operación

#### **4.5. OBLIGACION DE PRESENTAR DECLARACION DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA Y COMPLEMENTARIOS.**

Las personas naturales del régimen simplificado también quedan cobijadas por las previsiones contenidas en los artículos 592 numeral 1, 593 y 594-1, según el caso, siempre y cuando llenen los demás requisitos establecidos en las mismas normas, teniendo en cuenta que los montos de ingresos y de patrimonio a observarse son los establecidos en los decretos de ajuste de valores absolutos para estar obligados a declarar renta por el año gravable de que se trate y no los señalados para pertenecer al régimen simplificado del IVA.

Se sigue de lo anterior, que si un responsable del régimen simplificado del impuesto a las ventas no está obligado a declarar renta por un año gravable, la declaración que llegare a presentar carece de valor legal de acuerdo con lo dispuesto en el Artículo 594-2 del Estatuto Tributario, y por lo tanto su impuesto sobre la renta está constituido por el monto de las retenciones en la fuente que le hubieren practicado a título de este impuesto en el año gravable.

**DESCRIPTORES:        RESPONSABLES DEL REGIMEN SIMPLIFICADO-  
PROHIBICIONES.**

#### **5. PROHIBICIONES PARA LOS RESPONSABLES DEL REGIMEN SIMPLIFICADO.**

De conformidad con el artículo 15 del Decreto 380 de 1996, a los responsables del régimen simplificado que vendan bienes o presten servicios, no les está permitido:

- Adicionar al precio de los bienes que vendan o de los servicios que presten, suma alguna por concepto de impuesto sobre las ventas; si lo hicieren deberán cumplir íntegramente con las obligaciones de quienes pertenecen al régimen común.  
Si el responsable del régimen simplificado incurre en esta situación, se encuentra obligado a cumplir los deberes propios de los responsables del régimen común (Art.16 Decreto 380 de 1996).

- Presentar declaración de ventas. Si la presentaren, no producirá efecto alguno conforme con el artículo 594-2 del Estatuto Tributario.
- Determinar el impuesto a cargo y solicitar impuestos descontables.
- Calcular impuesto sobre las ventas en compras de bienes y servicios exentos o excluidos del IVA.
- Facturar: En efecto, por mandato del artículo 612 - 2 del Estatuto Tributario y del literal c) del artículo 2º del Decreto 1001 de abril 8 de 1997, entre otros, no están obligados a facturar los responsables del régimen simplificado.

Si el responsable del régimen simplificado opta por expedir factura, deberá hacerlo cumpliendo los requisitos señalados para cada documento, según el caso, salvo lo referente a la autorización de numeración de facturación.

El artículo 3 de la Resolución 3878 de 1.996 señaló a algunos responsables que no necesitaban de la autorización de la numeración, norma que fue adicionada por el artículo 3 de la Resolución 5709 del mismo año, en el sentido de que tampoco requerirán autorización de la numeración los no obligados a facturar cuando opten por expedirla, como los responsables del régimen simplificado.

Si un responsable del régimen simplificado que decide expedir facturas, erradamente solicita a la Administración Tributaria la autorización de la numeración, el ente administrativo debe abstenerse de concederla dado que no se dan los supuestos para su procedencia . Si no obstante, la Administración emite la resolución y autoriza determinado rango de facturación, tal actuación resulta inocua toda vez que puede el interesado desconocerla al no tener origen en una disposición normativa que lo sujete a dicho procedimiento. No puede esta actuación crear una situación jurídica y menos aun derivar consecuencias que la norma superior no previó .

En consecuencia, en este evento no procederá para los responsables del régimen simplificado, la aplicación de las sanciones que se han consagrado legalmente para quienes estando obligados no den cumplimiento a la obligación de solicitar autorización de la numeración de las facturas.

En conclusión, si un responsable del régimen simplificado a pesar de no tener obligación de cumplir con el deber formal de facturar expide factura, no está obligado a solicitar autorización de numeración de facturación y tampoco del software para facturar por computador.

Si un responsable del régimen simplificado declara el impuesto sobre las ventas, debe tenerse en cuenta no solo la prohibición que tienen de cobrar el impuesto, de determinarlo, sino lo previsto en el artículo 815 del Estatuto Tributario, el cual consagra el derecho a la compensación y/o devolución de saldos a favor que se originen en las declaraciones del IVA; al igual que el artículo 850 Ibídem, que señala los responsables de los bienes y servicios de que trata el artículo 481 del citado ordenamiento y aquellos que hayan sido objeto de retención en la fuente a título de IVA como sujetos que pueden solicitar la devolución de los saldos a favor liquidados en las declaraciones tributarias.

Tal y como se indicó anteriormente, si una persona responsable del régimen simplificado cobra el IVA debe cumplir con todas las obligaciones de los responsables del régimen común y por lo tanto el IVA recaudado en este evento, no se debe considerar como pago de lo no debido, ni objeto de devolución, salvo que se genere saldo a favor y se cumplan las previsiones legales para tener derecho a la devolución o compensación.

**DESCRIPTORES:            RESPONSABLES DEL REGIMEN  
   COMUN-OBLIGACIONES.**

## **6. OBLIGACIONES DE LOS RESPONSABLES DEL REGIMEN COMUN**

Dentro de las obligaciones formales que deben cumplir los responsables del régimen común se señalan las siguientes:

1.    Inscribirse en el Registro Nacional de Vendedores
2.    Inscribirse en el Registro Nacional de Exportadores cuando sea el caso

3. Presentar bimestralmente la declaración tributaria del Impuesto sobre las Ventas.
4. Expedir la factura o documento equivalente con los requisitos de que trata el artículo 617 del Estatuto Tributario, por cada operación de venta o de prestación de servicios.
5. Los responsables del impuesto sobre las ventas que cesen definitivamente en el desarrollo de actividades sujetas a dicho impuesto, deberán informar tal hecho, dentro de los treinta (30) días siguientes al mismo.
6. Llevar en la contabilidad las siguientes cuentas :
  - a. - Un registro auxiliar de compras y ventas
  - b. - Una cuenta denominada «impuesto a las ventas por pagar» en la cual se harán los siguientes registros:

En el haber o crédito:

- El impuesto generado por las operaciones gravadas.
- El valor de los impuestos a que se refieren los literales a) y b) del artículo 486 del Estatuto Tributario.

En el debe o débito:

- El valor de los descuentos a que se refiere el artículo 485 del Estatuto Tributario.

El valor de los impuestos a que se refieren los literales a) y b) del artículo 484 Ibídem, siempre que tales valores hubieren sido registrados previamente en el haber.

7. Los agentes de retención del impuesto sobre las ventas, deberán llevar una cuenta denominada «Impuesto a las ventas retenido» en la que se registre la causación y pago de los valores retenidos.

Los responsables del impuesto sobre las ventas que incumplan sus obligaciones deberán responder a título propio ante el Fisco Nacional.

Por lo anterior, realizada la operación generadora del gravamen sin que el responsable recaude el impuesto al que legalmente estaba obligado, deberá, pese a ello, declararlo y pagarlo a la administración tributaria, sin perjuicio de la acción que proceda contra el contribuyente (afectado económico), para obtener los valores adeudados a título de impuesto.

En consecuencia, si surgen conflictos entre las partes con ocasión del pago del gravamen, éstos pertenecen al ámbito privado de los contratantes y en esa medida deben ser solucionados, sin que en ningún momento puedan ser oponibles al fisco nacional, ya que los efectos fiscales de las relaciones contractuales se producen con independencia de las cláusulas convenidas y de las consecuencias que ellas puedan acarrear.

Igualmente, debe precisarse que si bien el contrato es ley para las partes, sus cláusulas serán válidas, en cuanto no desconozcan la ley. En el mismo sentido, si dentro del contrato no se estipulan algunas consideraciones que son consagradas por normas con fuerza de ley, éstas deben aplicarse en todo caso, porque los acuerdos de voluntades no prevalecen sobre ella y la ley suple sus vacíos.

Independientemente que dentro del escrito contentivo del acuerdo de voluntades no se indique cuál de las partes de la relación contractual incurre en la obligación de cancelar el impuesto sobre las ventas y en el cumplimiento de las demás obligaciones tributarias, debe consultarse lo señalado por los artículos 437 y siguientes para determinar cuáles son las obligaciones de los responsables del impuesto, como son entre otras: efectuar la retención, consignarla a órdenes de las oficinas de impuestos, presentar declaraciones tributarias, llevar las cuentas exigidas por la ley y expedir factura o documento equivalente.

Es evidente entonces que las disposiciones legales priman sobre las consideraciones particulares que les sean contradictorias, además porque la calidad de responsable del IVA, se predica por propio ministerio de la ley al realizarse actuaciones generadoras del impuesto.

El anterior raciocinio guarda identidad jurídica con lo previsto en el artículo 2o. del Estatuto Tributario, que prevé:

«Son contribuyentes o responsables directos del pago del tributo los sujetos respecto de quienes se realiza el hecho generador de la obligación sustancial.»

El texto anterior permite precisar claramente, no solo la calidad de responsable del sujeto pasivo de la obligación tributaria, sino que además incorpora como elemento esencial de la misma, la obligatoriedad del pago del tributo en cabeza de quien efectivamente debe satisfacer la obligación, por cuanto la relación jurídico-tributaria es de derecho público y su fuente principal es la ley, por lo tanto, no es posible condicionar la satisfacción impositiva (pago) al acuerdo de voluntades, como en las obligaciones privadas, característica que presenta fuerza de ley al hallarse consignada en el artículo 553 del Estatuto Tributario, que dispone: «Los convenios entre particulares no son oponibles al fisco».

Luego, la satisfacción de la obligación tributaria corresponderá efectivamente a quien por ley se encuentra asignada.



# TITULO X

## TARIFA

**DESCRIPTORES:      TARIFA DEL IMPUESTO SOBRE LAS VENTAS.  
                                 TARIFA GENERAL.**

### 1. TARIFA DEL IMPUESTO SOBRE LAS VENTAS

La tarifa del impuesto sobre las ventas es el porcentaje aplicable a la base gravable, en la transacción que la ley considera como hecho generador del impuesto, para determinar la cuantía del tributo. Por regla general, la venta de bienes corporales muebles, la prestación de servicios y la importación de bienes corporales muebles, se encuentran gravados con el impuesto sobre las ventas (IVA), con excepción de aquellos que por ley se encuentren expresamente excluidos o exentos.

La tarifa general del impuesto sobre las ventas es del dieciséis por ciento (16%).

Por regla general, todas las operaciones gravadas que no tengan prevista una tarifa diferencial o especial, estarán sujetas a la tarifa general, es decir que la misma se aplicará a todos los bienes y servicios que no se encuentren expresamente excluidos o sometidos a tarifas diferenciales o especiales.

Tanto la tarifa general como las diferenciales y especiales, se aplican cuando los bienes se importen o cuando la venta se efectúe por quien los produce, los importa o los comercializa; así mismo cuando sean el resultado del servicio intermedio de la producción, salvo lo dispuesto para las gaseosas y similares y los productos refinados derivados del petróleo.

Es necesario recordar que la base gravable para liquidar el monto a cargo de un impuesto debe estar señalada en la ley de manera clara, al igual que las tarifas que deberán aplicarse para tal efecto, y el contribuyente o responsable debe conocerlas y ceñirse a ellas. Si respecto de unas mismas operaciones concurren dos impuestos, como el del valor agregado, IVA, y el de consumo, muy seguramente habrá diferencias tanto en las bases gravables como en las tarifas que deben aplicarse.

Por ejemplo, en lo que atañe al impuesto sobre las ventas, en el Estatuto Tributario se encuentran, ya sean las normas generales sobre conformación de base gravable, ya sean las especiales que se aplican en la importación de bienes o en la adquisición y comercialización de licores. De la misma manera, se determinan las tarifas del impuesto, según la clase de los bienes gravados.

**DESCRIPTORES:      TARIFA GENERAL.**

#### 1.1. TARIFA GENERAL

Respecto de la tarifa general, el artículo 468 del Estatuto Tributario dispone:

«**Tarifa general del impuesto sobre las ventas.** La tarifa general del impuesto sobre las ventas es del dieciséis por ciento (16%), la cual se aplicará también a los servicios, con excepción de los excluidos expresamente. Igualmente la tarifa general será aplicable a los bienes de que tratan los artículos 446, 469 y 474 y a los servicios de que trata el artículo 461 del Estatuto Tributario.

Parágrafo. Los directorios telefónicos quedarán gravados a la tarifa general del impuesto sobre las ventas, únicamente cuando se transfieran a título oneroso.»

A continuación se citan algunos ejemplos de bienes o servicios que se encuentran sometidos a la tarifa general:

- Las limonadas, aguas gaseosas aromatizadas (incluidas las aguas minerales tratadas de esta manera) y otras bebidas no alcohólicas. Solamente se gravarán las operaciones que

efectúe el productor, importador, o el vinculado económico de uno y otro (Estatuto Tributario, Art. 446)

- Los siguientes vehículos automóviles con motor de cualquier clase:

Los taxis automóviles e igualmente los taxis clasificables por las partidas arancelarias 87.03.

Los vehículos para el transporte de diez personas o más, incluido el conductor, de la partida 87.02 del Arancel.

Los vehículos para el transporte de carga, de peso bruto vehicular de 10.000 libras americanas o más.

Los coches ambulancias, celulares y mortuorios.

Los motocarros de tres ruedas para el transporte de carga con capacidad máxima de 1.700 libras.

Las motocicletas fabricadas o ensambladas en el país con motor hasta de 185 c. c.

Los chasis cabinados y las carrocerías de las partidas 87.06 y 87.07, siempre y cuando unos y otras se destinen a vehículos automóviles de los señalados en el artículo 469 del Estatuto Tributario.

- Los productos derivados del petróleo (Estatuto Tributario Art.474) así:
  - La gasolina motor, el 16% del ingreso al productor. En caso de importación, el 16% de la base señalada en el Art. 459 del Estatuto Tributario.
  - La gasolina de aviación de 100/130 octanos, el 16% del precio oficial de lista en refinería.
  - Los aceites lubricantes y grasas, el 16% del precio oficial de venta del productor.
  - Todos los demás productos refinados, derivados del petróleo incluyendo la gasolina blanca, las bases para aceites lubricantes y grasas y los productos petroquímicos, (benceno, tolueno, xilenos, etileno, propilenos, parafinas y butilenos), el 16% del precio oficial de lista fijado para el productor en el lugar de entrega.
- Los aviones producidos o fabricados en Colombia y los de enseñanza hasta de 2 plazas.
- Los vehículos automotores usados con más de cuatro (4) años de salida de fábrica o de nacionalización (Estatuto Tributario Art. 457-1)
- El servicio de transporte internacional de pasajeros.
- Jabones.
- Marcos y monturas para gafas
- Mantequilla.
- Manteca de cerdo; las demás grasas de cerdo y grasas de ave, fundidas incluso prensadas o extraídas con disolventes.
- La grasa de animales de las especies bovina, ovina o caprina, en bruto (sebo en rama).
- Estearina solar, aceite de manteca de cerdo, oleoestearina, y oleomargarina y aceite de sebo, sin emulsionar ni mezclar, ni preparar de otra forma.
- Grasas y aceites, de pescado o de mamíferos marinos, y sus fracciones, incluso refinados, pero sin modificar químicamente.
- Las demás grasas y aceites animales, y sus fracciones, incluso refinados, pero sin modificar químicamente.
- Aceite de soja (soya) y sus fracciones, incluso refinado, pero sin modificar químicamente.
- Aceite de cacahuete o maní y sus fracciones, incluso refinado, pero sin modificar químicamente.
- Aceite de palma y sus fracciones, incluso refinado, pero sin modificar químicamente.
- Aceites de girasol, cártamo o algodón, y sus fracciones, incluso refinados, pero sin modificar químicamente.

- Aceites de coco (de copra), de almendra de palma o babasú, y sus fracciones, incluso refinados, pero sin modificar químicamente.
- Aceites de nabina (nabo), de colza o de mostaza, y sus fracciones, incluso refinados, pero sin modificar químicamente.
- Las demás grasas y aceites vegetales fijos (incluido el aceite de jojoba), y sus fracciones, incluso refinados, pero sin modificar químicamente.
- Grasas y aceites, animales o vegetales, y sus fracciones, parcial o totalmente hidrogenados, interesterificados, reesterificados o elaidinizados, incluso refinados, pero sin preparar de otro modo.
- Margarina; mezclas o preparaciones alimenticias de grasas o aceites, animales o vegetales, o de fracciones de diferentes grasas o aceites.

**DESCRIPTORES: BIENES GRAVADOS AL 16%**

#### **1.1.1. CABALLOS DE CARRERA Y DE PASO FINO**

El artículo 30 de la Ley 788 de 2002 modificó el artículo 424 del Estatuto Tributario que consagra los bienes excluidos del impuesto, sin mencionar «los caballos, asnos, mulos y burdéganos, vivos» clasificables dentro de la partida 01.01 del Arancel de Aduanas.

A su vez, el artículo 34 de la Ley 788 de 2002 modificó el artículo 468-1 del Estatuto Tributario, señalando que a partir del 1o. de enero de 2003, «los caballos, asnos, mulos y burdéganos, vivos» clasificables dentro de la partida 01.01 del Arancel de Aduanas se encuentran gravados con la tarifa del 7%, excepto los caballos para equitación, polo, para carreras y de paso fino.

El impuesto sobre las ventas en Colombia es de régimen de gravamen general, lo cual implica que por regla general, todas las operaciones gravadas que no tengan prevista una tarifa diferencial o especial, estarán sujetas a la tarifa general del impuesto (16%), prevista en el artículo 468 del Estatuto Tributario.

Conforme con lo expuesto, la venta de caballos para equitación, el polo, las carreras y de paso fino se encuentran gravados con la tarifa general del impuesto sobre las ventas, correspondiente al dieciséis por ciento (16%).

**DESCRIPTORES: TARIFA GENERAL. TARIFAS DIFERENCIALES.**

#### **1.1.2. TARIFA EN COMERCIALIZACION DE VEHÍCULOS USADOS**

El Estatuto Tributario (El parágrafo del artículo 457 -1) señala: Cuando se trata de automotores que tengan mas de cuatro años de salida de fabrica o de nacionalización, se aplicará; la tarifa general del impuesto sobre las ventas.

De tal manera, que cuando se trata de automotores que llevan más de cuatro años de salidos de la fábrica o nacionalizados, la tarifa por la enajenación ya sea que la realice el comercializador, o un intermediario, es la general, es decir, el 16 % por concepto del Impuesto sobre las Ventas

Por el contrario cuando no se cumpla el requisito señalado de los cuatro años el tributo se causará según las estipulaciones legales de acuerdo con el tipo de vehículo, cilindraje, precio y origen, y la enajenación estará sujeta a la tarifa por concepto de impuesto sobre las ventas, del 20%, 35% o 38%, según el caso, a menos que desde un principio el vehículo esté sometido a la tarifa general, conforme con las normas que rigen el tributo.

**DESCRIPTORES: TARIFAS DIFERENCIALES.**

**TARIFA DIFERENCIAL DEL 20%. TARIFA DIFERENCIAL DEL 35%. TARIFA DIFERENCIAL DEL 38%.**

### **1.2. TARIFAS DIFERENCIALES**

Cuando de tarifas diferenciales se trata, las normas claramente identifican los bienes y servicios a los cuales se les aplica por lo tanto, el responsable debe tener especial cuidado en distinguir el tipo de operación que realiza para así tener certeza de la tarifa aplicable.

Como tarifas diferenciales mayores que la general se tienen:

Tarifa del 20%,

Tarifa del 35%, y

Tarifa del 38%

#### **DESCRIPTORES: TARIFA DIFERENCIAL DEL 20%.**

##### **1.2.1. TARIFA DIFERENCIAL DEL 20%**

Están sometidos a la tarifa del 20% los siguientes bienes:

Los vehículos automóviles para el transporte de personas, con motor hasta de 1400 c.c., fabricados o ensamblados en el país, distintos de los sometidos a la tarifa general de que trata el Artículo 469 del Estatuto Tributario.

Los camperos fabricados o ensamblados en el país.

Los camperos importados cuyo valor FOB no exceda de treinta mil dólares de Norteamérica (US. \$ 30.000)

Los vehículos para el transporte de mercancías de la partida 87.04 cuyo peso bruto vehicular sea inferior a diez mil (10.000) libras americanas.

Los chasis con motor de la partida 87.06 y las carrocerías (incluidas las cabinas) de la partida 87.07, siempre y cuando unos y otras se destinen a los vehículos de que tratan los literales a) y b) del artículo 471 del Estatuto Tributario.

Las motocicletas y motos fabricadas o ensambladas en el país con motor de más de 185 c.c.

Los barcos de recreo o de deporte de la partida 89.03 fabricados o ensamblados en el país.

**NOTA:** A partir del 1 de julio de 2003, la tarifa, únicamente para los vehículos automóviles para el transporte de personas, con motor hasta de 1400 c.c., fabricados o ensamblados en el país, gravados actualmente con el 20% será la siguiente:

Al veintiuno por ciento (21%) a partir del 1 de julio de 2003

Al veintitrés por ciento (23%) a partir del 1 de julio de 2004

Al veinticinco por ciento (25%) a partir del 1 de julio de 2005

#### **DESCRIPTORES: TARIFA DIFERENCIAL DEL 35%.**

##### **1.2.2. TARIFA DIFERENCIAL DEL 35%**

Están sometidos a la tarifa del 35% los siguientes bienes:

Los vehículos automóviles de más de 1.400 c.c. nacionales o importados de las partidas 87.02, 87.03 y 87.04 del Arancel de aduanas, en la importación y la venta efectuada por el importador, productor o el comercializador o cuando fueren el resultado del servicio intermedio de la producción a que se refiere el artículo 476 del Estatuto Tributario. Se exceptúan de la tarifa del 35% los vehículos automóviles indicados en el artículo 469, que están sometidos a la tarifa general, los vehículos automotores indicados en el punto 1.2.1 de este concepto, que están sometidos a la tarifa del veinte por ciento (20%), los automóviles con tarifas progresivas del 21% al 25%, o del 33% al 25%, así como los sometidos a tarifa diferencial del 38%.

Las motocicletas y motos importadas.

Los camperos importados cuyo valor FOB sea superior a treinta mil dólares de Norteamérica (US \$ 30.000).

Los chasises cabinados de la partida 87.04.

Los chasises con motor de la partida 87.06.

Las carrocerías (incluidas las cabinas) de la partida 87.07 siempre y cuando unas y otras se destinen a los vehículos automóviles sometidos a la tarifa del 35%.

Los aerodinos que funcionan sin máquina propulsora, de la partida 88.01.

Los aerodinos de servicio privado.

Los barcos importados de recreo y de deporte de la partida 89.03.

**NOTA:** A partir del primero de julio de 2003, la tarifa, únicamente para los vehículos automóviles importados con cilindrada igual o inferior a 1400 cc, se reducirá en la siguiente forma:

Al treinta y tres por ciento (33%) a partir del primero de julio de 2003.

Al veintinueve por ciento (29%) a partir del primero de julio de 2004.

Al veinticinco por ciento (25%) a partir del primero de julio de 2005.

**1.2.2.1. OTROS BIENES GRAVADOS A LA TARIFA DIFERENCIAL DEL TREINTA Y CINCO POR CIENTO (35%), CUANDO LA VENTA SE EFECTÚE POR QUIEN LOS PRODUCE, LOS IMPORTA O LOS COMERCIALIZA, O CUANDO FUEREN EL RESULTADO DEL SERVICIO A QUE SE REFIERE EL PARAGRAFO DEL ARTÍCULO 476 DEL ESTATUTO TRIBUTARIO:**

22.08 El Alcohol etílico sin desnaturalizar con un grado alcohólico volumétrico inferior a 80% volumen.

**DESCRIPTORES: TARIFA DIFERENCIAL DEL 38%.**

**1.2.3. TARIFA DIFERENCIAL DEL 38%**

Están sometidos a la tarifa diferencial del 38% los siguientes bienes:

- Los vehículos automóviles para uso particular cuyo valor FOB sea igual o superior a cuarenta mil dólares de Norteamérica (US \$ 40.000.)

**DESCRIPTORES: TARIFA DIFERENCIAL DEL 20%. TARIFA DIFERENCIAL DEL 35%.**

**1.3. TARIFA PARA CAMPEROS**

La Ley 488 de 1998 modificó el artículo 471 del Estatuto Tributario, y acerca de la tarifa del IVA estableció lo siguiente:

Los camperos importados cuyo valor FOB sea superior a treinta mil dólares de Estados Unidos (US \$30.000), tienen la tarifa del 35%.

Los camperos fabricados o ensamblados en Colombia, y los importados cuyo valor FOB no exceda de treinta mil dólares de Estados Unidos (US \$ 30.000), tienen tarifa del 20%.

Es importante señalar que conforme con lo previsto en el parágrafo 2 del artículo 16 del Decreto reglamentario 522 de 2003 los camperos fabricados o ensamblados en Colombia, y los importados cuyo valor FOB no exceda de treinta mil dólares de Estados Unidos (US \$ 30.000), continúan gravados a la tarifa del 20%.

En un primer parágrafo adicionado por la misma Ley, el artículo definía, para efectos del impuesto sobre las ventas, lo que se debía entender por campero, señalando a un vehículo automóvil con tracción en las cuatro ruedas, funciones de bajo manual o automático, y altura

mínima de la carcasa de la diferencial trasera al suelo de 200 mm.; agregaba que no importaba si el chasis era, o no, independiente de la carrocería. Este párrafo fue derogado por el artículo 134 de la Ley 633 de 2000.

Es del caso recordar que la denominación campero, no corresponde a un lenguaje del Arancel, por lo cual no permite identificar a un tipo de vehículos automóviles por su ubicación en determinada subpartida arancelaria; pero es clara la necesidad de una precisión, también para efectos arancelarios, de qué vehículo corresponde a esa denominación.

Este despacho advierte, ante todo, que la derogatoria del párrafo 1o. del artículo 471 del Estatuto Tributario no le quita vigencia al artículo mismo que determina las tarifas aplicables a vehículos automotores denominados camperos. En efecto, ni el artículo fue derogado, ni sus disposiciones son incompatibles con nuevas normas, ni la materia ha sido íntegramente regulada de nuevo. Por otra parte, el análisis del artículo 471 tal como fue sustituido por el artículo 47 de la Ley 488 de 1998, conduce a afirmar que cuando el legislador determinó gravar con IVA del 20% o del 35% a los vehículos camperos, como inicialmente se dijo, sin duda se refirió a vehículos automóviles que tuviesen las características mecánicas y técnicas señaladas en el párrafo ahora derogado.

Situación similar se había presentado con ocasión de la expedición de la Ley 223 de 1995 y del nuevo Arancel adoptado por Decreto 2317 de 1995. En efecto, esa Ley modificó el artículo 471 del Estatuto Tributario, y entre los bienes sometidos a la tarifa del 20% por IVA relacionó en el literal f): los vehículos de las partidas 87.03.21.00.19, 87.03.22.00.19, 87.03.23.00.19, 87.03.24.00.19, 87.03.31.00.19, 87.03.32.00.19 y 87.03.33.00.19, distintos de los taxis y de los comprendidos en los incisos 3 y 4 de este artículo.

El Arancel promulgado mediante el Decreto 2317 de 1995, suprimió estas subpartidas que venían del Decreto 3104 de 1990 y que correspondían a vehículos que tuviesen precisamente tracción en las cuatro ruedas, bajo manual o automático y altura de la diferencial trasera al suelo de 200 milímetros. En ese entonces, a pesar de la supresión de las subpartidas arancelarias, fue claro que la norma de la Ley 223 de 1995 que fijaba una tarifa especial del IVA a los correspondientes vehículos, mantuvo su vigencia. Igual situación ha venido sucediendo con los vehículos taxis correspondientes a las subpartidas mencionadas en el numeral 1 del artículo 469 del Estatuto Tributario, también suprimidas por el Decreto 2800 de 2001, actual Arancel.

Es factible que, con ocasión de la derogatoria del párrafo 1o. del artículo 471 del Estatuto Tributario, el Gobierno reglamente lo que deba entenderse por camperos para efectos de aplicación de las tarifas del IVA. Mientras eso no acontezca, por las razones expuestas considera este despacho que continúa aplicándose el criterio de calificar como tales a los vehículos que el lenguaje común ha identificado con esa denominación desde años atrás, y que de acuerdo con la Nota 2 de las Notas Complementarias del Capítulo 87 del nuevo Arancel de Aduanas, (Decreto 2800 de 2001) los define como "los vehículos con tracción en las cuatro ruedas, funciones de bajo, manual o automático, y altura mínima de la carcasa de la diferencial trasera al suelo de 200 mm.<sup>a</sup> En todo caso, las tarifas especiales del IVA, inicialmente mencionadas, contenidas en el artículo 471 del Estatuto Tributario, continúan vigentes.

**DESCRIPTORES:           SERVICIOS INTERMEDIOS DE LA PRODUCCION.  
                                  TARIFA DEL IMPUESTO SOBRE LAS VENTAS.**

#### **1.4.   TARIFA EN SERVICIOS INTERMEDIOS DE LA PRODUCCION**

El servicio intermedio de la producción que establece el párrafo del artículo 476 del Estatuto Tributario hace relación a los trabajos de fabricación, elaboración o construcción de bienes corporales muebles, realizados por encargo de terceros, incluidos los destinados a convertirse en inmuebles por accesión, con o sin aporte de materias primas, ya sea que supongan la obtención del producto final o constituyan una etapa de su fabricación, elaboración, construcción o puesta en condiciones de utilización, en cuyo caso la tarifa aplicable es la que corresponda al bien que resulte de la prestación del servicio.

En consecuencia, el servicio intermedio de la producción parte del supuesto legal que de su prestación resulta un bien corporal mueble, o este una vez producido se coloca en condiciones

de utilización dentro de un proceso productivo, aplicándose la tarifa del bien resultante de la prestación del servicio.

Si de la prestación de los servicios no se obtiene la producción de un bien o éste no se coloca en condiciones de utilización dentro de un proceso productivo, no es de recibo la aplicación de la regla prevista en el párrafo del artículo 476 del Estatuto Tributario. Ahora bien, cuando se trata, no de la producción de un bien, sino de su extracción, como en el caso de los hidrocarburos, no se configuran las previsiones establecidas por el legislador al regular los servicios intermedios de la producción para efectos del IVA.

**DESCRIPTORES:      TARIFA DEL IMPUESTO SOBRE LAS VENTAS.**

#### **1.5. JUEGOS DE SUERTE Y AZAR**

La tarifa en los juegos de suerte y azar es el 5% del valor de la apuesta, del documento, formulario, boleta, billete o instrumento que da derecho a participar en el juego.

**DESCRIPTORES:      TARIFA DEL IMPUESTO SOBRE LAS VENTAS**

#### **1.6. TARIFA EN LA COMERCIALIZACION DE ANIMALES VIVOS**

El artículo 468-2 del Estatuto Tributario, indica que el Impuesto sobre las Ventas respecto de los animales vivos debe liquidarse por el dueño que sea responsable del régimen común en la fecha en que los sacrifique o procese, o los entregue para su sacrificio o procesamiento a la tarifa del dos por ciento (2%) sobre el valor comercial en plaza. Este valor no puede ser inferior al costo registrado en los libros de contabilidad.

**DESCRIPTORES:      TARIFA DEL IMPUESTO SOBRE LAS VENTAS**

#### **1.7. TARIFA EN LOS SERVICIOS DE ARRENDAMIENTO, ASEO, VIGILANCIA Y TEMPORALES DE EMPLEO.**

De acuerdo con el artículo 468-3 del Estatuto Tributario la tarifa para los servicios de arrendamiento, aseo, vigilancia (aprobados por la Superintendencia de Vigilancia Privada) y temporales de empleo autorizados por el Ministerio de Trabajo y Seguridad Social) es del siete por ciento (7%).

**DESCRIPTORES:      TARIFA DEL IMPUESTO SOBRE LAS VENTAS  
CERVEZAS**

#### **1.8. TARIFA DEL IMPUESTO SOBRE LAS VENTAS EN CERVEZAS**

El artículo 113 de la Ley 788 de 2002, modificó el artículo 475 del Estatuto Tributario y adicionó un tres por ciento (3%) a título de IVA a las cervezas de producción nacional o importadas. Este impuesto debe ser consignado a favor del Tesoro Nacional por el productor o importador y da derecho a impuestos descontables hasta el monto de esta misma tarifa.

La base gravable es la misma establecida para el impuesto al consumo.

**DESCRIPTORES:      BIENES GRAVADOS A LA TARIFA DEL 7%**

#### **1.9. VENTA DE OBRAS DE ARTE**

El artículo 27 de la Ley 633 que modificó el artículo 424 del Estatuto Tributario determinó que la venta y la importación de «obras de arte originales, cuando se realicen directamente por el autor» se encontraban excluidas del impuesto sobre las ventas. Dicho tratamiento tuvo un cambio sustancial en la Ley 788 de 2002, cuyo artículo 34 modificó el artículo 468-1 del Estatuto Tributario, preceptuando «las obras de arte originales» se encuentran sujetas al impuesto sobre las ventas a la tarifa del 7% en su importación y en su comercialización. Por lo tanto, a partir de la vigencia de la citada ley son nuevos responsables del IVA también los artistas cuando vendan sus obras de arte, y deben cumplir con las obligaciones inherentes a tal condición, dentro del régimen común o dentro del régimen simplificado al cual pertenezcan.

Cuando las obras de arte se comercialicen a través de intermediarios, la comisión que se devengue por la gestión se encuentra gravada a la tarifa general.

Para este efecto, se entiende por obra original de acuerdo con el Diccionario de la Real Academia de la Lengua, "la obra artística producida directamente por su autor, sin ser copia o imitación de otra."

**DESCRIPTORES: BIENES GRAVADOS A LA TARIFA DEL 7%**

**1.10. OTROS BIENES GRAVADOS A LA TARIFA DEL 7% -**

<b>NOMBRE</b>	<b>PARTIDA ARANCELARIA</b>
Aceites crudos de petróleo	27.09.00.00.00
Este producto es el mismo petróleo crudo, es decir no tiene ningún tratamiento. Si se vende como petróleo crudo no destinado a su refinación, se causa el impuesto en las diferentes etapas de comercialización.	
Achiras, pan de bono, pan de yuca, miga de pan, corazones, palitos de queso, croissant, pasteles de pollo, de carne, galletas, bizcochos, ponqués, milhojas, arepas de maíz, etc.	19.01
Alimentos balanceados para animales	23.09
Almidón y fécula	11.08
Arroz para uso industrial	10.06
Habas de soya	12.01.00.90
Harina de trigo o morcajo	11.01
Harina de cereales	11.02
Jarabe de glucosa	17.02.40.20.00
Lasaña congelada	19.02
Maíz de uso industrial	10.05
Máquinas y aparatos para avicultura	84.36
Máquinas para confitería	84.38
Máquinas y aparatos para la preparación o fabricación de alimentos o bebidas, excepto los de la subpartida	84.38.10
Masa para arepas, buñuelos	19.01
Panela	17.01
Corresponde a un producto del azúcar de caña que se encuentra clasificado en la subpartida	17.01.11.10.00.
Secadores	84.19.39.10.00
Los secadores por liofilización o criodesección,	



los disecadores por pulverización y

los secadores por esterilización, pasteurización,

evaporación, vaporización y condensación

Semillas para caña de azúcar 12.09

Semillas de centeno 10.02

Semilla de avena 10.04

Yuca precocida 20.04

Igualmente están gravados a esta tarifa el fruto de la Palma africana y las semillas de algodón.

**DESCRIPTORES: TARIFA - CAMBIO DE LEGISLACION.**

**2. TARIFA APLICABLE POR CAMBIO DE LEGISLACION.**

Teniendo en cuenta la variedad de situaciones que se presentan y a las cuales les es aplicable la tarifa general o diferencial, según el caso, se consideran algunos casos prácticos que ilustran su manejo :

Es principio del derecho tributario que las normas aplicables a una operación son las que se encuentran vigentes al momento de su realización, entendiéndose por ésta el momento en el cual se causa el hecho generador del mismo, con independencia del acto o contrato que les da origen, toda vez que en materia tributaria no existen derechos adquiridos, sin perjuicio de los hechos o situaciones jurídicas consolidadas bajo la vigencia de una norma.

Por lo tanto, cuando del cambio de tarifa se trata, es aplicable la vigente a la fecha de causación del impuesto.

**DESCRIPTORES: TARIFA - CONTRATOS CELEBRADOS CON ENTIDADES PUBLICAS.**

**2.1. CONTRATOS CELEBRADOS CON ENTIDADES PUBLICAS**

Como excepción a la regla general en cuanto a que la tarifa aplicable es la vigente al momento de causación del hecho generador en relación con entidades públicas debe advertirse que la Ley 633 de 2000 (artículo 78) consagra una norma de naturaleza tributaria, no incluida en el Estatuto Tributario:

Contratos celebrados con entidades públicas. El régimen del impuesto sobre las ventas aplicable a los contratos celebrados con entidades públicas o estatales, para todos los efectos será el vigente en la fecha de la resolución o acto de adjudicación del respectivo contrato.

Si tales contratos son modificados o prorrogados, a partir de la fecha de su modificación o prórroga se empezarán a aplicar las disposiciones vigentes para tal momento.

Así, pues, el legislador ha consagrado un régimen de estabilidad en el impuesto sobre las ventas a favor de las entidades públicas. De donde se infiere, por ejemplo, que si alguna de tales entidades tiene celebrado un contrato que en su desarrollo genere IVA, el régimen de este gravamen bajo el cual se celebró el contrato - la tarifa, por ejemplo- continúa aplicándose hasta su terminación o hasta cuando sobrevenga una modificación al contrato inicial. Por consiguiente, no hay lugar a reliquidación de la tarifa aplicable al contrato, a menos que éste sea materia de modificación o prórroga.

La disposición no establece una fecha límite para la adjudicación de los contratos a los cuales la misma deba aplicarse, por lo que se considera que, tratándose de Entidades Públicas o Estatales el régimen del impuesto sobre las ventas aplicable en el desarrollo de sus contratos, es el vigente en la fecha de la resolución o acto de adjudicación del respectivo contrato.

## **DESCRIPTORES:      TARIFA DEL IMPUESTO SOBRE LAS VENTAS.**

### **2.2. TARIFAS DIFERENTES EN UNA MISMA OPERACION.**

La regulación del impuesto sobre las ventas establece como tarifa general el 16%, para todos aquellos productos o servicios que por ley no tengan asignada una tarifa diferente, salvo que se trate de la enajenación de bienes o servicios que por expresa disposición se encuentran catalogados como excluidos del impuesto. Si dentro de los bienes enajenados se encuentran productos gravados con tarifas diferenciales, se debe aplicar la tarifa correspondiente a cada uno de los productos.

Si dentro de una misma operación se enajenan productos con tarifas del IVA diferentes, ello no legitima que la totalidad de la venta se haga con una sola tarifa. El comerciante en su calidad de responsable se encuentra obligado a llevar cuentas separadas de sus operaciones gravadas, exentas y/o excluidas y de las gravadas con diferentes tarifas, con miras a distinguir en debida forma no solo la clase de operación sino el impuesto que la afecta así como los impuestos descontables susceptibles de serles aplicados. (Art. 14 Decreto 570 de 1984).

De acuerdo con lo anterior, en cada operación se debe aplicar la tarifa del IVA que legalmente le corresponda a cada artículo, sin que en modo alguno sea posible cambiarla o sustituirla.

Igualmente, cuando en un mismo paquete se incluyan dos bienes uno gravado y otro excluido, deberá liquidarse el IVA sobre el valor del bien gravado.

**TITULO XI**

**DETERMINACION DEL IMPUESTO** **SOBRE**  
**LAS VENTAS**

**DESCRIPTORES:** DETERMINACION DEL IMPUESTO SOBRE LAS VENTAS. RESPONSABLES CON DERECHO A IMPUESTOS DESCONTABLES.

**1. DETERMINACION DEL IMPUESTO SOBRE LAS VENTAS PARA LOS RESPONSABLES DEL REGIMEN COMUN**

De conformidad con el artículo 483 del Estatuto Tributario la determinación del impuesto sobre las ventas para los responsables del régimen común se realiza teniendo en cuenta la siguiente depuración:

- a. En el caso de venta y prestación de servicios, por la diferencia entre el impuesto generado por las operaciones gravadas, y los impuestos descontables legalmente autorizados.
- b. En la importación, aplicando en cada operación la tarifa del impuesto sobre la base gravable correspondiente.

El artículo 483 del Estatuto Tributario señala la manera como debe determinarse el impuesto sobre las ventas a cargo de los responsables del régimen común. Éstos, determinan el impuesto sobre las ventas, en el caso de venta y prestación de servicios gravados, por la diferencia entre el impuesto generado por las operaciones gravadas y los impuestos descontables legalmente autorizados y, en la importación, aplicando en cada operación la tarifa del impuesto sobre la base gravable correspondiente y autoriza a éstos para hacer valer los impuestos descontables legalmente autorizados.

Por vía de ilustración, se señala un ejemplo del manejo del impuesto sobre las ventas:

Valor Compra	\$100
IVA 16%	<u>16</u>
Precio de Adquisición (Facturado)	\$116

Valor de venta, se encontrará estructurado por:

Valor de Compra:	\$100
Gastos puesta en condiciones de utilización	<u>50</u>
Base precio de venta:	\$150
IVA 16%	<u>24</u>
Precio Total de venta (Facturado)	\$174

Determinación del impuesto, según literal a) Artículo 483, sería:

Impuesto Generado en la venta.	\$ 24
Menos Impuesto Descontable	<u>16</u>
Impuesto a Pagar	\$8

**DESCRIPTORES:** DETERMINACION DEL IMPUESTO SOBRE LAS VENTAS. DISMINUCION POR DEVOLUCIONES, OPERACIONES ANULADAS, RESCINDIDAS O RESUELTAS.

### **1.1. DISMINUCION POR DEVOLUCIONES, OPERACIONES ANULADAS, RESCINDIDAS O RESUELTAS.**

El artículo 484 del Estatuto Tributario, ha señalado «que el impuesto generado por las operaciones gravadas se establecerá aplicando la tarifa del impuesto a la base gravable.

Del impuesto así obtenido, se deducirá:

- a. El impuesto que resulte de aplicar al valor de la operación atribuible a bienes recibidos en devolución en el período, la tarifa del impuesto a la que, en su momento, estuvo sujeta la respectiva venta o prestación de servicios, y
- b. El impuesto que resulte de aplicar al valor de la operación atribuible a ventas o prestaciones anuladas, rescindidas o resueltas en el respectivo periodo, la tarifa del impuesto a la que, en su momento estuvo sujeta la correspondiente operación. En el caso de anulaciones, rescisiones o resoluciones parciales, la deducción se calculará considerando la proporción del valor de la operación que resulte pertinente.

Las deducciones previstas en los literales anteriores, sólo procederán si las devoluciones, anulaciones, rescisiones y resoluciones que las originan se encuentran debidamente respaldadas en la contabilidad del responsable».

El Decreto Reglamentario 380 de 1996, estableció el procedimiento en devoluciones, rescisiones, anulaciones o resoluciones de las operaciones sometidas a retención en la fuente por IVA y retenciones practicadas en exceso.

Una vez aplicada la tarifa del impuesto a la base gravable, el responsable puede deducir el impuesto atribuido a los bienes vendidos que por cualquier razón son objeto de devolución, y el que corresponda a las operaciones anuladas, rescindidas o resueltas en el respectivo período y que en caso de que sean parciales, la deducción se calculará considerando la proporción del valor de la operación que resulte pertinente. Las deducciones al Impuesto sobre las Ventas deben estar debidamente respaldadas en la contabilidad y deben tener como base las operaciones del período bimestral.

A causa del no pago del impuesto por la contraprestación del bien o servicio por parte del adquirente no se puede reversar la operación; pues el incumplimiento de las obligaciones de una de las partes no debe trascender a la obligación que la ley impone al responsable del impuesto. Situación diferente se presenta cuando conforme con el artículo 484 del Estatuto Tributario haya rescisión, resolución o anulación posterior del contrato por devolución de la mercancía recibida por el vendedor, evento en el cual se tiene el derecho a deducir como sujeto pasivo jurídico, el valor del impuesto establecido en tales casos, aplicando para el efecto, además las normas contables que demuestren la veracidad del hecho económico.

Por otra parte, el reconocimiento de los ingresos por la venta de bienes conlleva que la operación constituya un intercambio definitivo y por ende no exista incertidumbre sobre el valor de la contraprestación originada en la venta (artículo 98 Decreto 2649 de 1993). A su vez, las devoluciones, rebajas y descuentos, se deben reconocer en forma separada de los ingresos brutos.

Es así, como la devolución implica que la operación se realizó sin que exista incertidumbre sobre la contraprestación, sólo que por razones de garantía o de condiciones de venta de los productos, no son de satisfacción del comprador por lo que se reintegran al vendedor con el fin de que se sustituyan por otros. Una operación de venta se anula, cuando por diferentes razones y teniendo en cuenta el principio de la realidad económica que rige la contabilidad, no se realiza un intercambio definitivo de un bien, por lo que lo inicialmente pactado se deshace; situación que tiene la incidencia fiscal señalada en el artículo 484 del Estatuto Tributario.

Pero cuando una operación sobre la cual se cobra el Impuesto sobre las Ventas, se incluye en una declaración tributaria de un período fiscal determinado que influye en el impuesto a cargo del respectivo bimestre y por error se cobró un tributo que no ha debido liquidarse al comprador y la operación se mantiene, así se anule la factura con el fin de expedir otra, en dicho caso no puede entenderse que existe anulación de la operación, sino que precisamente se quiere enmendar el error, aspecto regulado en la legislación tributaria con el procedimiento establecido por el artículo 589 del Estatuto Tributario, aplicable a las correcciones de las

declaraciones tributarias que disminuyen el valor a pagar o aumentan el saldo a favor, para lo cual se debe probar que la operación estaba excluida y la incidencia que esta circunstancia tiene en la disminución del impuesto del período o el aumento del saldo a favor.

También sería conveniente comprobar la devolución o reintegro del impuesto al comprador, pues no de otra manera se podría aceptar una disminución del impuesto a pagar que enriquece al responsable que cobró el impuesto a un tercero.

La declaración del impuesto sobre las ventas es fiel reflejo de la contabilidad, la cual registra las operaciones efectivamente realizadas por el contribuyente, por ello es claro que si alguna de las operaciones gravadas, exentas o excluidas es objeto de rebajas, descuentos o devoluciones, las mismas deben constar en la contabilidad, afectaciones éstas que en definitiva serán las que soporten los valores que han de llevarse a la correspondiente declaración tributaria.

De acuerdo con lo anterior, si se trata de descuentos condicionados, el valor sujeto al IVA es el valor total de la operación. En el caso de descuentos efectivos, la base gravable para efectos del impuesto es el valor de la enajenación menos el descuento efectivamente realizado (No condicionado). (Artículo 454 del Estatuto Tributario)

Ahora bien, tratándose de devoluciones tal como lo prevé el literal a) del artículo 484 del Estatuto Tributario y para determinar tanto el valor de venta como la base gravable que se debe aplicar, habrá de tenerse en cuenta el valor correspondiente a la devolución efectuada y el porcentaje del impuesto que corresponde a dicha devolución, manejo que en esencia determinará la venta real efectuada y el impuesto que corresponde a la misma.

Tratándose de operaciones anuladas, rescindidas o resueltas en el respectivo periodo, habrá de tenerse en cuenta lo contemplado en el literal b) del artículo 484 del Estatuto Tributario.

De acuerdo con lo expuesto, es claro que el valor de una venta necesariamente será disminuido con los conceptos antes mencionados, los que reflejan el valor definitivo de las operaciones efectuadas.

## **DESCRIPTORES: IMPUESTOS DESCONTABLES - LIMITACION.**

### **1.2. IMPUESTOS DESCONTABLES**

El Estatuto Tributario ha señalado en el artículo 485 del Estatuto Tributario, de manera expresa cuáles son los impuestos descontables:

- «a. El impuesto sobre las ventas facturado al responsable por la adquisición de bienes corporales muebles y servicios, hasta el límite que resulte de aplicar al valor de la operación que conste en las respectivas facturas o documentos equivalentes, la tarifa del impuesto a la que estuvieren sujetas las operaciones correspondientes; la parte que exceda de este porcentaje constituirá un mayor valor del costo o del gasto respectivo.
- b. El impuesto pagado en la importación de bienes corporales muebles. Cuando la tarifa del bien importado fuere superior a la tarifa del impuesto a la que estuvieren sujetas las operaciones correspondientes, la parte que exceda de este porcentaje constituirá un mayor valor del costo o del gasto respectivo.»

Para los responsables del impuesto sobre las ventas, son impuestos descontables:

- a. El impuesto sobre las ventas facturado al responsable por la adquisición de bienes corporales muebles y servicios .
- b. El impuesto pagado en la importación de bienes corporales muebles.

Para estos efectos, deberán tenerse en cuenta las limitaciones establecidas en el artículo 485 del Estatuto Tributario, esto es que el impuesto facturado al responsable sólo puede ser descontado hasta el límite que resulte de aplicar al valor de la operación que conste en las respectivas facturas o documentos equivalentes, la tarifa del impuesto a la que estuvieren sujetas las operaciones correspondientes. Es decir, la tarifa para establecer los impuestos descontables a que tienen derecho los responsables que vendan bienes o presten los servicios

gravados, estará limitada por la tarifa del correspondiente bien o servicio; el exceso, en caso de que exista, se llevará como un mayor valor del costo o gasto respectivo.

De las normas transcritas se desprende, que en la venta de bienes con tarifas diferenciales, son responsables del impuesto sobre las ventas el importador, el productor y el comercializador y por lo tanto podrán llevar como impuesto descontable la totalidad del impuesto facturado, o incluido en la declaración de importación, siempre que éste corresponda a operaciones sujetas a las tarifas. señaladas en la ley.

Cuando se vendan bienes con tarifas diferenciales como producto de la prestación de un servicio gravable, solo podrá llevarse como impuesto descontable hasta el tope de la tarifa a la que esté sujeto el servicio que se presta y la diferencia se lleva como mayor valor del costo o gasto.

De conformidad con el artículo 485 del Estatuto Tributario es descontable el impuesto sobre las ventas facturado al responsable por la adquisición de bienes corporales muebles y servicios, hasta el límite que resulte de aplicar al valor de la operación que conste en las respectivas facturas o documentos equivalentes, la tarifa del impuesto a la que estuvieren sujetas las operaciones correspondientes; la parte que exceda de este porcentaje constituirá un mayor valor del costo o del gasto respectivo.

De otro lado son computables como costo o gasto, en el impuesto sobre la renta, las erogaciones que sean necesarias y relacionadas con la actividad productora de renta.

Así las cosas, es descontable en el impuesto sobre las ventas, el impuesto pagado en la adquisición de bienes que constituyen costo o gasto en el Impuesto sobre la renta.

**DESCRIPTORES: IMPUESTOS DESCONTABLES - CONDICIONES PARA SU PROCEDENCIA.**

**1.2.1. CONDICIONES DE PROCEDENCIA DE LOS IMPUESTOS DESCONTABLES.**

El artículo 488 del Estatuto Tributario, determina:

«Solo otorga derecho a descuento, el impuesto sobre las ventas por las adquisiciones de bienes corporales muebles y servicios, y por las importaciones que, de acuerdo con las disposiciones del impuesto a la renta, resulten computables como costo o gasto de la empresa y que se destinen a las operaciones gravadas con el impuesto sobre las ventas»

Los impuestos descontables constituyen un factor en la determinación del impuesto sobre las ventas a cargo del responsable, y para su procedencia deben reunir las siguientes condiciones:

- Que el impuesto haya sido facturado por un responsable del impuesto sobre las ventas perteneciente al régimen común.
- Que el impuesto haya sido pagado en la adquisición de bienes y servicios que constituyen costo o gasto de conformidad con las normas del impuesto sobre la renta,
- Que los bienes adquiridos no constituyan activos fijos,
- Que dichos bienes estén destinados a operaciones gravadas con el impuesto sobre las ventas, y
- Que el impuesto se encuentre discriminado en la correspondiente factura e identificado el adquirente (artículo 617, literal c) del Estatuto Tributario) cuando el vendedor o prestador de servicios sea responsable del régimen común o se haya realizado la retención del impuesto si el vendedor o prestador del servicio pertenece al régimen simplificado.

Cuando el impuesto sobre las ventas ha sido facturado a un responsable del régimen simplificado y reúne las condiciones para ser tratado como impuesto descontable, dicho valor podrá ser llevado como costo o gasto en la declaración de renta.

Los no responsables del impuesto sobre las ventas podrán llevar como un mayor costo o gasto el impuesto sobre las ventas facturado siempre que reúna las condiciones anotadas.

Ahora bien, para las empresas constructoras habrá de consultarse si son responsables del impuesto sobre las ventas o no y si el impuesto pagado corresponde a la adquisición de bienes o contratación de servicios destinados a operaciones gravadas o establecer la proporcionalidad de que trata el artículo 490 del Estatuto Tributario.

En cuanto a los bienes y servicios que se adquieran o contraten por intermedio de mandato , las facturas deberán expedirse a nombre del mandatario tal como lo prevé el artículo 3 del Decreto 1514 de 1998. Para efecto de soportar los respectivos costos, deducciones o impuestos descontables o devoluciones a que tenga derecho el mandante, el mandatario deberá expedir al mandante una certificación donde se consigne la cuantía y concepto de éstos, la cual debe ser avalada por contador público o revisor fiscal.

Otorga derecho a descuento, el impuesto sobre las ventas pagado en las adquisiciones de bienes corporales muebles y servicios, y en las importaciones que, de acuerdo con las disposiciones del impuesto a la renta, resulten computables como costo o gasto de la empresa y se destinen a las operaciones gravadas con el impuesto sobre las ventas. Es decir, que únicamente otorga derecho a descuento, el impuesto sobre las ventas pagado en operaciones que tengan relación de causalidad con la actividad productora de renta (desarrollo del objeto social) de la Entidad.

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, si se trata de un no responsable del impuesto sobre las ventas, el impuesto cancelado constituirá un mayor valor del bien o servicio adquirido, pudiendo ser tenido en cuenta en la declaración del impuesto sobre la renta.

**DESCRIPTORES:           IMPUESTOS DESCONTABLES - DOCUMENTOS  
  SOPORTE PARA SU PROCEDENCIA**

**1.2.2.                   SOPORTE DE LOS IMPUESTOS DESCONTABLES**

El Impuesto sobre las Ventas que constituye impuesto descontable para el responsable debe estar discriminado en la correspondiente factura.

El artículo 617 del Estatuto Tributario, relativo a los requisitos que deben cumplir las facturas, formula como exigencia en su literal c): Apellidos y nombre o razón social del adquirente de los bienes o servicios, y la discriminación del impuesto sobre las ventas que se genere en la transacción, requisito este adicionado por la Ley 788 de 2002.

Al disponer la norma citada y los decretos reglamentarios, que en la factura o documento equivalente se identifique, entre otros conceptos, al adquirente del bien o servicio así como la discriminación del IVA, con ello pretende no solo realizar un control técnico y fiscal para verificar el cumplimiento de las obligaciones tributarias, sino que el fin último de la factura es que la misma se constituya en materia probatoria que sirva de soporte para el reconocimiento del impuesto sobre las ventas cuando el mismo es llevado como descontable, lo que solamente se puede cumplir en la medida que la factura precise el nombre del adquirente del bien o servicio.

**DESCRIPTORES:           IMPUESTOS DESCONTABLES EN LA  
  IMPORTACION**

**1.2.3.                   DESCONTABLES EN LA IMPORTACION.**

Tal como lo ha señalado el literal b) del artículo 485 del Estatuto Tributario, es descontable el impuesto sobre las ventas pagado en la importación de bienes corporales muebles, hasta el límite que resulte de aplicar al valor de la operación la tarifa correspondiente. La parte que exceda de este porcentaje constituirá una mayor valor del costo o del gasto respectivo.

Para que se pueda dar el tratamiento de descontable al impuesto sobre las ventas facturado o pagado, se requiere según los artículos 488 y 491 del Estatuto Tributario, que las importaciones o adquisiciones de los bienes corporales muebles y los servicios sean

computables como costo o gasto de la empresa, que se destinen a operaciones gravadas y que no se trate de activos fijos.

En conclusión, el IVA generado en la importación de maquinaria mediante la modalidad de importación temporal a largo plazo, no puede tratarse como impuesto descontable en ventas, toda vez que la adquisición o importación de activos fijos no otorga este derecho, tal como lo prevé el artículo 491 del Estatuto Tributario.

Otorga derecho a impuestos descontables el IVA facturado en la adquisición de bienes o servicios o en la importación, que resulten computables como costo o gasto de la empresa. Es decir que únicamente otorga derecho a descuento, el impuesto sobre las ventas pagado en operaciones que tengan relación de causalidad con la actividad productora de renta de la empresa.

Si respecto de determinada operación se generaron impuestos descontables, estos podrán ser solicitados si se cumplen las condiciones previstas en la ley. Cuando la mercancía adquirida o importada respecto de la cual se ha facturado el IVA y generado el derecho al descuento, sea destruida por atentados ajenos a la voluntad del responsable por ejemplo, en nada afecta el impuesto descontable que se tiene derecho a solicitar. Sin embargo, para que el descuento proceda deberá demostrarse mediante los medios probatorios idóneos, la real ocurrencia del siniestro.

**DESCRIPTORES: IMPUESTOS DESCONTABLES - OPERACIONES CON  
RESPONSABLES DEL REGIMEN  
SIMPLIFICADO.**

#### **1.2.4. DESCONTABLES EN OPERACIONES CON EL RÉGIMEN SIMPLIFICADO**

El artículo 485- 1 del Estatuto Tributario, se refiere a los descuentos del impuesto sobre las ventas liquidados sobre operaciones gravadas realizadas con responsables del régimen simplificado: «El impuesto sobre las ventas retenido en las operaciones a que se refiere el literal e) del artículo 437, podrá ser descontado por el responsable perteneciente al régimen común, en la forma prevista por los artículos 483 y 485 del Estatuto Tributario.»

El artículo 437-1 del Estatuto Tributario ha prescrito: «Con el fin de facilitar, acelerar y asegurar el recaudo del impuesto sobre las ventas, establécese la retención en la fuente en este impuesto, la cual deberá practicarse en el momento en que se realice el pago o abono en cuenta, lo que ocurra primero.»

El artículo 24 de la Ley 633 de 2000 modificó el inciso segundo del artículo 437-1, así: «La retención será equivalente al setenta y cinco por ciento (75%) del valor del impuesto. No obstante, el Gobierno Nacional queda facultado para autorizar porcentajes de retención inferiores.»

Los responsables del régimen común pueden llevar como impuestos descontables los legalmente autorizados de conformidad con lo prescrito por el artículo 485 del Estatuto Tributario.

Ahora bien, en las operaciones gravadas realizadas por responsables del régimen común con responsables del régimen simplificado, en la medida que se causa el impuesto sobre las ventas, el responsable del régimen común, conforme con lo previsto en el artículo 485-1 del Estatuto Tributario, tiene la posibilidad de llevar como descuento el impuesto sobre las ventas retenido, cumpliendo las exigencias previstas en los artículos 483 y 485 del Estatuto Tributario. Lo anterior tiene como finalidad no hacer gravosa la situación tanto económica como fiscal de dicho contribuyente, hallándose así en igualdad de condiciones frente a los demás responsables del impuesto sobre las ventas.

Además, el tratamiento fiscal entre responsables del régimen común y del régimen simplificado corresponde a un manejo de carácter no solo económico sino tributario, en la medida que el



responsable del régimen simplificado no tiene responsabilidad legal de recaudar el impuesto generado en la operación ni presentar declaración por dicho concepto.

A pesar de la nulidad del artículo 5 del Decreto 380 de 1996, es evidente que el responsable del régimen común no puede en modo alguno sustraerse al cumplimiento de todas las obligaciones que en materia del impuesto sobre las ventas y concretamente frente a los impuestos descontables, se encuentran contempladas en el Título VII del Libro Tercero del Estatuto Tributario.

En efecto para determinar el impuesto a pagar, el responsable del régimen común debe tener en cuenta no solo los artículos 483 y 485 del mismo ordenamiento a los que remite el artículo 485-1, inciso 1, que había sido objeto de reglamentación por parte de la norma anulada, sino que además debe tener en cuenta las disposiciones contenidas en el artículo 490 del Estatuto Tributario, aplicable cuando el responsable no hubiere podido determinar en forma clara y precisa los impuestos que son imputables a sus operaciones gravadas, exentas y excluidas, debiendo efectuar la proporcionalidad a que alude esta norma.

Igualmente, el responsable debe tener presente, entre otras normas, el artículo 491 y la norma general del artículo 488, así como lo dispuesto en el 496 del mismo ordenamiento jurídico, referente a la oportunidad de los descuentos, lo cual denota la necesidad de atender la generalidad de las disposiciones del impuesto sobre las ventas no siendo posible que el contribuyente se limite a las normas mencionadas en el artículo 485-1 del Estatuto Tributario.

De conformidad con el artículo 4 del Decreto 380 de 1996: «Cuando los responsables pertenecientes al régimen común del impuesto sobre las ventas, adquieran bienes o servicios gravados de personas que pertenezcan al régimen simplificado, deben asumir la retención del IVA sobre dichas transacciones, aplicando el porcentaje señalado en el artículo 1 de este decreto.

Para los efectos de este artículo, el responsable del régimen común elaborará la respectiva nota de contabilidad, que servirá de soporte al registro de la transacción y de la retención en la fuente.»

Es importante destacar que lo dispuesto por el artículo 485-1 del Estatuto citado, tiene aplicación siempre que se cumplan los presupuestos previstos por el artículo 488, toda vez que solo otorga derecho a descuento el impuesto sobre las ventas pagado por las adquisiciones de bienes corporales muebles y servicios, y por las importaciones que, de acuerdo con las disposiciones del impuesto a la renta, resulten computables como costo o gasto de la empresa y se destinen a las operaciones gravadas con el impuesto sobre las ventas. Es decir que lo relevante para que el impuesto asumido pueda ser tratado como descontable es el cumplimiento de las previsiones legales.

Si el responsable del régimen común adquiere bienes o servicios gravados del régimen simplificado con la finalidad de destinarlos a operaciones gravadas, exentas o excluidas debe llevar cuentas separadas con el fin de conocer la imputación directa tanto de los bienes y/o servicios como de los impuestos causados con derecho a descuento. De no ser posible conocer la imputación directa, debe efectuar la proporcionalidad (prorratio) conforme con lo previsto en el artículo 490 del Estatuto Tributario, procedimiento que deben efectuar todos los responsables del impuesto sobre las ventas pertenecientes al régimen común, lo que permite una mayor neutralidad y eficacia en el manejo de los impuestos descontables.

Los responsables del impuesto sobre las ventas que sean sujetos de retención a título de este impuesto, podrán tratar el monto del impuesto que les hubiere sido retenido como menor valor del saldo a pagar o mayor valor del saldo a favor en las declaraciones del periodo durante el cual se efectuó la retención o en los dos periodos siguientes, tal como lo señala el artículo 484-1 del Estatuto Tributario.

El impuesto sobre las ventas pagado en la adquisición de bienes o servicios gravados que se destinan indistintamente a operaciones gravadas y no gravadas debe llevarse como descontable en forma proporcional: El artículo 490 del Estatuto Tributario ordena proporcionalidad entre el impuesto generado en bienes y servicios que son destinados por el

responsable a operaciones gravadas, excluidas y exentas, cuando no sea posible determinar una imputación directa a cada una de ellas.

Para efectos de la procedencia de costos, deducciones e impuestos descontables por operaciones realizadas con responsables del régimen simplificado, el documento soporte será el expedido por el vendedor o el adquirente del bien o servicio.

**DESCRIPTORES: IMPUESTOS DESCONTABLES. DISMINUCION POR DEVOLUCIONES, OPERACIONES ANULADAS, RESCINDIDAS O RESUELTAS.**

### **1.3. AJUSTES DE LOS IMPUESTOS DESCONTABLES.**

El artículo 486 del Estatuto Tributario, se refiere al ajuste de los impuestos descontables, así:

«Ajuste de los impuestos descontables. El total de los impuestos descontables computables en el periodo fiscal que resulte de acuerdo con lo dispuesto en el artículo anterior, se ajustará restando:

El impuesto correspondiente a los bienes gravados devueltos por el responsable durante el período.

El impuesto correspondiente a adquisiciones gravadas, que se anulen, rescindan o resuelvan durante el período.»

Los impuestos descontables, son aquellos facturados al responsable por la adquisición de bienes y servicios y el pagado en la importación de bienes corporales muebles.(Artículo 485 del Estatuto Tributario)

El total de los impuestos descontables computables en el período fiscal, se ajusta restando el impuesto correspondiente a los bienes gravados devueltos por el responsable durante el respectivo período y el correspondiente a adquisiciones gravadas, que se anulen, rescindan o resuelvan durante el mismo. (artículo 486 del Estatuto Tributario)

En este orden de ideas, se colige que en las normas indicadas, se determina el tratamiento tributario a seguir en materia de impuesto sobre las ventas, en las devoluciones y operaciones anuladas, rescindidas o resueltas, tanto en ventas como en compras de bienes y servicios sometidos al gravamen.

Por tanto, efectuando una interpretación armonizada con la cartilla de instrucciones para el diligenciamiento de la declaración de Impuesto sobre las Ventas, se encuentra que en el renglón correspondiente a Ingresos brutos por operaciones gravadas, no se efectúa depuración alguna, tendiente a excluir los ingresos provenientes de devoluciones o de operaciones anuladas, rescindidas o resueltas, toda vez que dicho manejo contable se realiza a través de la cuenta mayor o de balance denominada «impuesto a las ventas por pagar», ajustando tanto el impuesto generado por las operaciones gravadas, como los impuestos descontables.

Sin embargo, es importante anotar que no forman parte de la base gravable en la venta, los descuentos efectivos que consten en la factura o documento equivalente, siempre y cuando no estén sujetos a ninguna condición y resulten normales según la costumbre comercial. (artículo 454 del Estatuto Tributario)

En consecuencia, en el renglón referente a ingresos brutos por operaciones gravadas, debe incluirse el valor total de la operación sometida al respectivo impuesto sobre las ventas que conste en la factura o documento equivalente.

**DESCRIPTORES: RETENCION DEL IMPUESTO SOBRE LAS VENTAS. TRATAMIENTO DEL IMPUESTO SOBRE LAS VENTAS RETENIDO.**

### **1.4. TRATAMIENTO DEL IMPUESTO SOBRE LAS VENTAS RETENIDO.**

El artículo 484-1 del Estatuto Tributario, establece: «Los responsables del impuesto sobre las ventas sujetos a la retención del impuesto de conformidad con el artículo 437-1 del Estatuto Tributario, podrán llevar el monto del impuesto que les hubiere sido retenido, como menor valor del saldo a pagar o mayor valor del saldo a favor, en la declaración del período durante el cual se efectuó la retención, o en la correspondiente a cualquiera de los dos períodos fiscales inmediatamente siguientes. «

La Ley 223 de 1995, al imponer el sistema de recaudo del impuesto mediante el mecanismo de la retención en la fuente, quiso también otorgar a los responsables afectados con dicha retención, el beneficio de poder tratar como menor valor del saldo a pagar o mayor valor del saldo a favor el monto que les hubiere sido retenido. Así lo consagra el artículo 484-1 adicionado al Estatuto Tributario, añadiendo que este manejo deberá realizarse «en la declaración del período durante el cual se efectuó la retención, o en la correspondiente a cualquiera de los dos períodos fiscales inmediatamente siguientes.»

En desarrollo de lo anterior, el Decreto 3050 de 1997 en su artículo 31, estipula que quienes quieran lograr este descuento, deben llevar una subcuenta en la que se registren las retenciones que realice el agente retenedor y que correspondan a las facturas de venta. El período en que se realice el registro contable de los valores retenidos, debe coincidir con el de la declaración de impuesto sobre las ventas en que se haga el descuento, so pena de no poderlo incluir en períodos posteriores.

En consecuencia, una persona puede declarar el monto del valor retenido por IVA, como menor valor a pagar o mayor saldo a favor, en la declaración del impuesto sobre las ventas del período en que se realizó la retención o de cualquiera de los dos períodos fiscales inmediatamente siguientes, siempre y cuando, corresponda a la declaración con la fecha en que se registró contablemente dicha retención.

Por lo tanto, el no cumplir con la oportunidad señalada para declarar el descuento por retenciones en la fuente por concepto del IVA, ocasionará su desconocimiento por parte de la Administración Tributaria.

**DESCRIPTORES: TRATAMIENTO DEL IMPUESTO SOBRE LAS VENTAS RETENIDO.**

**1.4.1. AJUSTE POR DEVOLUCION, RESCISION O RESOLUCION DE OPERACIONES**

En el evento en que se presenten devoluciones, rescisiones o resoluciones de las operaciones sometidas a retención en la fuente por impuesto sobre las ventas, el agente retenedor puede descontar las sumas que haya retenido por tales operaciones, del monto de las retenciones por declarar y consignar por este impuesto en el período durante el cual se haya dado la devolución, rescisión o resolución. Si las retenciones que se debieron practicar no son suficientes, en los dos períodos siguientes se pueden descontar las sumas referidas.

Para la procedencia de este mecanismo se requiere manifestación del retenido sobre la no inclusión de los valores retenidos, en el sentido de que no serán imputados en la Declaración del Impuesto sobre las ventas, tal como lo exige el artículo 11 del Decreto 380 de 1996.

Los contribuyentes sujetos a retención del impuesto sobre las ventas, que obtengan un saldo a favor en su declaración, podrán solicitar la devolución del respectivo saldo o imputarlo en la declaración correspondiente al período fiscal siguiente de conformidad con el artículo 815-1 y con el inciso primero de los párrafos de los artículos 815 y 850 del Estatuto Tributario.

Este derecho fue materia de reglamentación en el artículo 1o. del Decreto 1000 de 1997, al disponer que pueden solicitar devolución o compensación de saldos a favor originados en declaraciones del impuesto sobre las ventas, los responsables del régimen común que hayan sido objeto de retención por concepto de impuesto sobre las ventas, hasta concurrencia del saldo a favor originado en las retenciones que les hubieren practicado y que hayan incluido en la declaración del período correspondiente. En el párrafo 2 del artículo 6o., hablando de los requisitos especiales para solicitar compensación o devolución del IVA, dice el mismo decreto: «Los responsables del IVA que hayan sido objeto de retención, deben adjuntar una certificación

suscrita por el Revisor Fiscal o contador público, según el caso, en la cual conste el valor base de retención, las retenciones incluidas en la declaración objeto de la solicitud de devolución, el nombre o razón social, NIT y dirección de cada Agente Retenedor, el valor retenido por cada uno de éstos, así como el ajuste de la cuenta «Impuesto sobre las ventas retenido» a cero (0).

Para los efectos de tal ajuste, en la contabilidad se deberá hacer previamente un abono en la mencionada cuenta, por un valor igual al saldo débito que la misma arroje en el último día del periodo objeto de solicitud, y cargar por igual valor la cuenta «Impuesto a las ventas por pagar».

**DESCRIPTORES:       IMPUESTOS DESCONTABLES - REQUISITOS PARA SU PROCEDENCIA. RETENCION POR OPERACIONES CON RESPONSABLES DEL REGIMEN SIMPLIFICADO.**

#### **1.4.2.       REQUISITOS PARA LA PROCEDENCIA DE LOS IMPUESTOS DESCONTABLES**

Sólo son descontables los impuestos originados en operaciones que constituyan costo o gasto.

El artículo 488 del Estatuto Tributario, ha señalado: «Sólo son descontables los impuestos originados en operaciones que constituyan costo o gasto. Sólo otorga derecho a descuento, el impuesto sobre las ventas por las adquisiciones de bienes corporales muebles y servicios, y por las importaciones que, de acuerdo con las disposiciones del impuesto a la renta, resulten computables como costo o gasto de la empresa y que se destinen a las operaciones gravadas con el impuesto sobre las ventas».

De conformidad con el artículo 485-1 del Estatuto Tributario, adicionado por el artículo 22 de la Ley 223 de 1995, el IVA retenido por responsables del régimen común en operaciones con régimen simplificado podrá ser tratado como impuesto descontable.

Del artículo 488 ibídem se infiere que el IVA generado en las adquisiciones de bienes y servicios, solamente asume el tratamiento de impuesto descontable, en la medida en que se halle destinado a la realización de operaciones gravadas con el impuesto sobre las ventas o exentas del mismo, presupuesto que se constituye en elemento condicionante para su efectivo reconocimiento.

De esta manera, en el renglón correspondiente a compras y servicios gravados, se debe llevar el valor de la adquisición sin incluir la retención del IVA asumido, toda vez que ese es el valor de la transacción.

El adquirente debe soportar la operación y la retención, con la nota de contabilidad señalada en el artículo 4º del Decreto 380 de 1996, debiendo discriminar entre otros aspectos, el valor total de la operación y el monto de la retención asumida.

Se considera que uno es el valor de la operación y otro el de la retención asumida, debiendo reflejarse en la declaración el valor de la operación en el renglón de las compras gravadas, y el impuesto asumido mediante retención por las compras a responsables del régimen simplificado, hará parte de los impuestos descontables siempre y cuando se cumplan los requisitos de ley.

Confirma lo anterior la exigencia formulada por el artículo 14 del Decreto 570 de 1984, de que los responsables del impuesto sobre las ventas distingan en su contabilidad las ventas y servicios gravados de los que no lo son, debiendo diferenciar además las ventas exentas, lo que determina que los responsables del régimen común lleven cuentas separadas de las operaciones gravadas, exentas y excluidas, con la finalidad de afectar en debida forma no solo la operación realizada sino el impuesto que le es propio a cada una de las operaciones.

Sin embargo, cuando los impuestos descontables correspondan a bienes y servicios que se destinen indistintamente a operaciones gravadas o exentas y a operaciones excluidas del IVA y no fuere posible establecer su imputación directa a unas y otras, el artículo 490 del Estatuto

Tributario permite que los impuestos descontables se imputen en forma proporcional al monto de las operaciones gravadas (o exentas) y excluidas realizadas en el período fiscal correspondiente. Lo cual corrobora la inaplicabilidad de llevar como descuento aquellos impuestos originados en la adquisición de bienes o servicios que no se encuentran destinados a la producción o prestación de servicios gravados.

En relación con el Impuesto sobre las Ventas en la adquisición de bienes y servicios, que constituyan costo o gasto conforme con el impuesto sobre la renta, los responsables del impuesto sobre las ventas, pueden llevar el IVA facturado, como impuesto descontable, de acuerdo con los artículos 483 y 485 del Estatuto Tributario. Lo anterior, siempre y cuando, se destinen a operaciones gravadas con el impuesto sobre las ventas, según lo dispone el artículo 488 ibídem.

Sin embargo, si la mercancía resulta defectuosa, dañada, obsoleta y por ende no sea enajenable o exista faltante de las mismas, en nada afecta el IVA descontable solicitado por el responsable, quien deberá realizar los ajustes previstos en el artículo 454 del Estatuto Tributario sobre las devoluciones y anulaciones que se le presente.

**DESCRIPTORES: IMPUESTOS DESCONTABLES PARA EXPORTADORES. REGISTRO NACIONAL DE EXPORTADORES.**

### **1.5. IMPUESTOS DESCONTABLES PARA EXPORTADORES**

En las operaciones exentas sólo podrán descontarse los impuestos imputables a tales operaciones, para los productores y exportadores.

El artículo 489 del Estatuto Tributario ha consagrado:» En las operaciones exentas sólo podrán descontarse los impuestos imputables a tales operaciones, para los productores y exportadores. Cuando los bienes y servicios a que se refiere este artículo se destinen a operaciones exentas del impuesto, habrá lugar a descuento únicamente, cuando quien efectúe la operación sea un productor de bienes de que trata el título VI del presente Libro, o un exportador. En el caso de los exportadores, cuando los bienes corporales muebles constituyan costo de producción o venta de los artículos que se exporten, se descontará la totalidad del impuesto facturado, siempre y cuando dicho impuesto corresponda a la tarifa a la que estuviere sujeta la respectiva operación»

Los exportadores tienen derecho a solicitar devolución o compensación de los saldos a favor generados por impuestos descontables y que correspondan al impuesto sobre las ventas pagado en la adquisición de bienes y/o servicios directamente incorporados o vinculados a los bienes y/o servicios efectivamente exportados. Para tal efecto, el responsable deberá discriminar en su contabilidad el impuesto sobre las ventas imputable directamente a los bienes y/o servicios exportados, frente al impuesto que no tiene vinculación directa con las operaciones exentas.

Además, cuando los bienes corporales muebles constituyan costo de producción o venta de los artículos que se exporten, se descontará la totalidad del impuesto facturado, siempre y cuando dicho impuesto corresponda a la tarifa a la que estuviere sujeta dicha operación.

Con respecto a la solicitud de devolución, el artículo 481 del mismo ordenamiento preceptúa que los bienes corporales muebles que se exporten tienen la calidad de exentos con derecho a devolución. Finalmente se señala que el responsable del impuesto sobre las ventas incluidos los exportadores deben cumplir con todas las obligaciones inherentes a tal calidad y una de estas es la inscripción en el registro nacional de vendedores y para efectos de la solicitud de devolución debe inscribirse en el Registro Nacional de Exportadores (Artículos 507 y 613 ibídem).

El ajuste de la cuenta a cero (0), que el responsable debe efectuar en el impuesto sobre las ventas por pagar, tiene lugar únicamente en el evento de encontrarse el exportador en condiciones de solicitar devolución o compensación de saldos, sin que esto tenga injerencia en la contabilización de los descuentos, pues como se expresó anteriormente, éstos deben

solicitarse en la declaración del periodo en que efectivamente se contabilizaron o causaron, o en cualquiera de los dos (2) bimestres siguientes.

En virtud del ajuste de la cuenta corriente y con el fin de solicitar la devolución del saldo a favor de conformidad con el artículo 6 del Decreto 1000 de 1997, el responsable debe relacionar los impuestos descontables pagados por los bienes y servicios que cumplan los requisitos para su procedencia, y que originaron el saldo a favor por concepto de exportaciones, pero únicamente serán objeto de devolución los impuestos descontables relativos a operaciones exentas, como lo es la exportación de bienes y servicios.

En consecuencia, si un responsable del IVA configura en su declaración del impuesto un saldo a favor originado en impuestos descontables, sin ser ni exportador, ni productor de bienes exentos, ni tratarse de un saldo originado en retenciones en la fuente a título del mismo impuesto que sus compradores le hubieren practicado, respecto de tal saldo la ley no le reconoce derecho a solicitarlo ni en compensación con otras deudas tributarias ni en devolución.

**DESCRIPTORES: IMPUESTOS DESCONTABLES -  
PROPORCIONALIDAD. FACTORES QUE INTEGRAN  
LA BASE GRAVABLE. SERVICIOS PRESTADOS DESDE  
EL EXTERIOR.**

#### **1.6. PROPORCIONALIDAD**

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 periodo 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 aerodinámicos, las indemnizaciones, el reintegro de costos y gastos, los rendimientos financieros, las provisiones, etc.

Por otra parte el artículo 488 ibídem, señala que sólo 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.

Ahora bien, conforme con el artículo 454 del Estatuto Tributario los descuentos efectivos no forman parte de la base gravable sujeta a imposición. No sucede lo mismo con los descuentos condicionados, los que por formar parte de la base gravable, se deben incluir para determinar la proporcionalidad de que trata el artículo 490 del citado ordenamiento.

No pueden tenerse como base para el cálculo de la proporcionalidad conceptos que no son catalogados en el régimen del impuesto sobre las ventas como gravados, excluidos o exentos; por tal razón los intereses recibidos por préstamos en dinero, originados en una operación de mutuo y que por lo tanto, no sean obtenidos en la financiación de una operación gravada con el impuesto sobre las ventas, no se tienen en cuenta para efectos del cálculo de la proporcionalidad.

Tampoco podrían tenerse como base para el cálculo de la proporcionalidad conceptos como los dividendos recibidos de sociedades, el reintegro de provisiones y otros rubros que no son catalogados en el régimen del impuesto sobre las ventas como gravados, exentos o excluidos. Como consecuencia de lo expuesto, sí deberían tomarse para efectos del cálculo conceptos tales como el arrendamiento de inmuebles y de bienes muebles (servicios gravados).

Como los servicios prestados en el exterior a favor de usuarios o destinatarios en Colombia, señalados expresamente en el numeral 3o. parágrafo 3o. del artículo 420 del Estatuto Tributario, causan el IVA por cuanto se entienden prestados en el país, pueden originar impuestos descontables y en consecuencia es factible que opere la proporcionalidad si se cumplen las condiciones de ley.

Ahora bien, el hecho de que una empresa realice gastos comunes y tenga ingresos operacionales y no operacionales, de manera alguna implica que la proporcionalidad se efectúe en relación con los primeros únicamente, pues la disposición es clara al preceptuar que dicho cálculo proporcional se realice cuando no sea posible establecer su imputación directa a unos y otros.

La inexistencia de operaciones determinará la postergación del cómputo al período fiscal siguiente en el que se verifique alguna de ellas.

De lo expuesto se concluye que, dado que la retención asumida por concepto del impuesto sobre las ventas puede tomarse como impuesto descontable por el responsable del régimen común, puede ser sometida al prorrateo previsto en el artículo 490 del Estatuto Tributario.

La ley propugna porque las operaciones realizadas y consecuentemente los registros contables, sean acordes, por lo que el responsable no solo debe llevar cuentas separadas por tipo de operación, ( gravadas, exentas y excluidas), sino cuentas según la tarifa aplicable al bien o servicio realizado, lo que permitirá conocer no solo el impuesto a pagar sino el impuesto descontable a cada una de ellas. Lo anterior se hace necesario en la medida que existiendo bienes y servicios con tarifas diferenciales, el impuesto descontable, por ejemplo, en el caso de los servicios estará limitado a la tarifa del correspondiente servicio, (Artículo 498 del Estatuto Tributario), lo que es posible aplicar en la medida que se tenga claro conocimiento de la tarifa que le corresponde a la operación efectuada (prestación de servicios).

## **DESCRIPTORES: IMPUESTOS DECONTABLES EN LOS SERVICIOS**

### **1.7. ASEO VIGILANCIA Y TEMPORALES DE EMPLEO**

Conforme con lo consagrado en el artículo 11 del Decreto 522 de 2003, los responsables del impuesto sobre las ventas en la prestación de los servicios de aseo, vigilancia y temporales de empleo, solo podrán solicitar como impuesto descontable el IVA generado en los gastos que se relacionen directamente con la administración e imprevistos que constituyeron la base gravable sobre la cual se aplicó el impuesto.

En ningún caso dará derecho a descuento el impuesto sobre las ventas que se haya cancelado en razón a los costos y gastos directos necesarios para la prestación del respectivo servicio.

Como quiera que para estos responsables opera igualmente la limitación del IVA descontable, deberán tener en cuenta en cada caso las previsiones del artículo 15 del decreto anteriormente mencionado.

**DESCRIPTORES: IMPUESTOS DESCONTABLES EN JUEGOS DE SUERTE Y AZAR.**

### **1.8 EN JUEGOS DE SUERTE Y AZAR.**

El impuesto generado por concepto de juegos de suerte y azar se afectará con impuestos descontables teniendo en cuenta las limitaciones previstas en los artículos 485,488 y 490 del Estatuto Tributario.

**DESCRIPTORES: IMPUESTOS DESCONTABLES EN LA COMERCIALIZACION DE ANIMALES VIVOS**

### **1.9 IMPUESTOS DESCONTABLES EN LA COMERCIALIZACION DE ANIMALES VIVOS**

Por norma general los impuestos descontables a que tienen derecho los responsables que venden bienes o servicios gravados están limitados por la tarifa a la que esté sometido el correspondiente bien o servicio; el exceso en caso de que exista, se llevará como un mayor valor del costo o del gasto, el cual se refleja en la declaración del Impuesto sobre la Renta y Complementarios.

En la comercialización de animales vivos el dueño puede tener una doble calidad: 1) Responsable de bienes gravados y 2) Productor exento.

Es responsable de bienes gravados cuando sacrifica o procesa los animales o los entrega a terceros para su sacrificio o procesamiento.

Es productor exento por la comercialización de la carne y despojos comestibles resultantes del faenamiento.

En calidad de responsable, puede llevar como impuestos descontables los que se hayan generado hasta el momento del sacrificio de los animales con la limitación de la tarifa del 2% aplicable a éstos. Esta tarifa 2% causada con el sacrificio o procesamiento o la entrega para su sacrificio o procesamiento no puede ser tratado como impuesto descontable.

En calidad de productor exento, puede descontar el Impuesto sobre las Ventas pagado en la adquisición de bienes corporales muebles y servicios gravados, realizados desde que se obtiene la carne hasta el momento de su comercialización. El impuesto descontable debe tener conexidad con la operación gravada o exenta.

Es de anotar que del proceso de faenamiento solamente la carne y los despojos comestibles de animales se encuentran exentos del IVA, los subproductos como las pieles, huesos, cuernos, cerdas, abonos, etc. se encuentran gravados con el impuesto a la tarifa general mientras la ley no les señale otra tarifa o los excluya del gravamen.

En el evento que el dueño de los animales utilice un intermediario para el sacrificio o procesamiento y el producto del servicio de faenamiento le sea devuelto para su comercialización, puede llevar como descontable el IVA por la comisión pagada al intermediario.

**DESCRIPTORES: IMPUESTOS DESCONTABLES**

### **1.10 IMPUESTOS DESCONTABLES EN EL SERVICIO DE ARRENDAMIENTO**

El impuesto generado por el servicio de arrendamiento, dará derecho al IVA descontable en las condiciones previstas por las disposiciones generales, hasta la concurrencia de la tarifa del mismo, para el arrendador responsable del régimen común. El arrendatario tendrá derecho a



tratar como descontable el IVA causado sobre el arrendamiento según las normas generales del impuesto sobre las ventas.

**DESCRIPTORES: OPERACIONES QUE NO GENERAN IMPUESTOS DESCONTABLES.**

**1.11. OPERACIONES QUE NO GENERAN IMPUESTOS DESCONTABLES.**

No generan impuestos descontables, entre otras las siguientes operaciones:

**DESCRIPTORES: IMPUESTO SOBRE LAS VENTAS NO DESCONTABLE - ACTIVOS FIJOS.**

**1.11.1. ADQUISICION E IMPORTACION DE ACTIVOS FIJOS.**

El artículo 491 del Estatuto Tributario consagra: «El impuesto a las ventas por la adquisición o importación de activos fijos no otorgará derecho a descuento.»

El impuesto sobre las ventas pagado al adquirir bienes que se clasifiquen como activos fijos de una persona o entidad, en ningún caso podrá ser tratado, contable ni fiscalmente, como impuesto descontable dentro de la depuración del IVA a cargo, que realiza el responsable del impuesto dentro de su declaración bimestral. Lo anterior sin perjuicio del “descuento especial” consagrado en el artículo 485-2 del Estatuto Tributario, adicionado por la Ley 788 de 2002.

Tratándose del IVA pagado al adquirir activos movibles, dedicados a la actividad gravada con el mismo impuesto, seguramente si se llenan las condiciones previstas en el artículo 488 del Estatuto Tributario, el responsable del IVA podrá tratar ese impuesto como descontable, aplicando las disposiciones pertinentes, a saber, los artículos 485 y siguientes del mismo Estatuto.

No es posible tratar como descontable el impuesto sobre las ventas pagado en la importación de repuestos, en virtud del artículo 491 del Estatuto Tributario, el cual no otorga el impuesto descontable a los activos fijos. Como quiera que tratándose de los repuestos cuyo objeto final es incorporarse al bien de capital para prolongar su vida útil, lo que representa una valorización del activo, el tratamiento tributario que reciben es el de activos fijos, y por consiguiente no se puede tomar como descontable el impuesto sobre las ventas pagado en la adquisición o importación de los mismos.

En conclusión, es posible tomar como descontable el impuesto sobre las ventas pagado en la importación de repuestos, siempre y cuando concurren los presupuestos de ley para su procedencia, es decir que tales bienes sean considerados como costo o gasto en el impuesto sobre la renta y que se destinen a operaciones gravadas con el impuesto. Sin embargo, respecto del IVA pagado en la adquisición de los repuestos que se incorporan al activo fijo para prolongar su vida útil y para valorizarlo no es posible tratarlo como impuesto descontable.

**DESCRIPTORES: IMPUESTO SOBRE LAS VENTAS NO DESCONTABLE - ACTIVOS FIJOS. – EXCEPCION.**

**1.11.1.1. ADQUISICION E IMPORTACION DE ACTIVOS FIJOS.**

El artículo 485-2 del Estatuto Tributario, adicionado por el artículo 40 de la Ley 788 de 2002, establece la posibilidad para los responsables del régimen común de descontar del impuesto sobre las ventas generado durante los años 2003, 2004 y 2005, el IVA pagado por la adquisición o importación de maquinaria industrial.

Para estos efectos, este beneficio se solicitará únicamente dentro de los tres (3) años contados a partir del bimestre en que se importe o adquiera la maquinaria, en los siguientes porcentajes:

Año 2003	50%
Año 2004	25%

Así mismo establece que el beneficio en ningún caso deberá superar el valor del impuesto a cargo del respectivo bimestre.

Los saldos que no se hubieran podido descontar al finalizar el tercer año, se llevarán como un mayor valor del activo. Conforme con esta disposición, excepcionalmente se permite afectar la determinación del Impuesto sobre la Renta como costo cuando atendiendo las limitaciones que la ley consagra no es posible llevar en su totalidad el IVA pagado como descontable en el Impuesto sobre las Ventas.

Cuando se trate de la adquisición o importación de maquinaria industrial por parte de productores de bienes excluidos, el IVA pagado podrá ser tratado como descuento en el impuesto sobre la renta, en el año gravable en el cual se haya adquirido o importado la maquinaria.

En el caso de la adquisición o importación de maquinaria industrial por parte de productores de bienes exentos o por exportadores, el IVA pagado podrá ser tratado como impuesto descontable en el impuesto sobre las ventas dentro de la oportunidad señalada en el artículo 496 del Estatuto Tributario.

En el caso de la adquisición o importación de maquinaria industrial por parte de empresas que se constituyan a partir de la fecha de entrada en vigencia de la Ley 788 de 2002, el IVA pagado podrá ser tratado como impuesto descontable en el impuesto sobre las ventas dentro de los tres (3) años siguientes al inicio de las actividades gravadas.

En ningún caso el beneficio señalado puede ser utilizado en forma concurrente con el descuento tributario consagrado en el artículo 258-2 del Estatuto Tributario.

**DESCRIPTORES: IMPUESTO SOBRE LAS VENTAS NO DESCONTABLE - ADQUISICIONES A PROVEEDORES NO INSCRITOS.**

**1.11.2. ADQUISICIONES EFECTUADAS A PROVEEDORES CUYA INSCRIPCIÓN COMO RESPONSABLE ES CANCELADA POR LA DIAN.**

El artículo 494 del Estatuto Tributario establece: «No son descontables las adquisiciones efectuadas a proveedores no inscritos. A partir de la fecha de la publicación de sus nombres en un diario de amplia circulación nacional, no se podrá efectuar descuento alguno por adquisiciones realizadas de quienes la Dirección General de Impuestos Nacionales les hubiere cancelado la inscripción de responsables.

La Dirección General de Impuestos Nacionales cancelará de oficio las inscripciones cuando se trata de proveedores no responsables»

Las disposiciones reguladoras de la materia señalan en forma clara y expresa las causales que dan lugar a rechazo de impuestos descontables así como de las solicitudes de devolución o compensación que se originen en saldos a favor con derecho a devolución.

El artículo 857 del Estatuto Tributario precisa las causales en virtud de las cuales se inadmite o rechaza una solicitud de devolución o compensación, causales dentro de las que no figura la ausencia de inscripción en el RUT, aun cuando forma parte de la base de datos que lleva la Administración Tributaria de los contribuyentes con miras no solo a identificarlos sino a conocer su ubicación, actividad económica y tipo de responsabilidad. Dicho trámite a la luz de lo dispuesto en los artículos 857 citado y 80. del Decreto Reglamentario 1000 de 1997, no constituye motivo de rechazo de impuestos descontables.

La ausencia de inscripción en el RUT, como en el Registro Nacional de Vendedores es una responsabilidad directa del obligado, lo que constituye una situación de facto que en modo alguno puede ser imputada a terceros de buena fe, como son los responsables del impuesto

sobre las ventas que adquieren bienes o servicios sujetos a gravamen de responsables no inscritos en el RUT o en el Registro Nacional de Vendedores, situación que no conlleva responsabilidad legal alguna para el adquirente de los bienes o servicios. El desconocimiento de impuestos descontables con o sin derecho a devolución sustentado en el incumplimiento de la inscripción en el RUT, carece de eficacia legal.

En consecuencia el rechazo de impuestos descontables solamente procede por las causales expresamente dispuestas en la ley.

Otra es la situación prevista en el artículo 494 del Estatuto Tributario, para el reconocimiento de impuestos descontables cuando se trata de adquisiciones realizadas de quienes la Dirección General de Impuestos Nacionales les hubiere cancelado la inscripción de responsables, pues en este caso la misma disposición consagra la imposibilidad de efectuar o solicitar descuento alguno.

**DESCRIPTORES: IMPUESTO SOBRE LAS VENTAS NO  
DESCONTABLE -ADQUISICIONES A  
PROVEEDORES FICTICIOS O INSOLVENTES.**

**1.11.3. ADQUISICIONES EFECTUADAS A PROVEEDORES  
FICTICIOS O INSOLVENTES.**

Conforme con lo dispuesto en el artículo 495 del Estatuto Tributario, a partir de la fecha de su publicación en un diario de amplia circulación nacional, no darán derecho a impuestos descontables en el impuesto sobre las ventas, las compras o gastos efectuados a quienes el Administrador de Impuestos Nacionales respectivo hubiere declarado como proveedores ficticios, en el caso de aquellas personas o entidades que facturen ventas o prestación de servicios, simulados o inexistentes. Esta calificación se levantará pasados cinco (5) años de haber sido efectuada

Igual situación se presenta en el caso de insolventes, es decir para aquellas personas o entidades a quienes no se haya podido cobrar las deudas tributarias, en razón a que traspasaron sus bienes a terceras personas con el fin de eludir el cobro de la Administración. La Administración deberá levantar la calificación de insolvente cuando la persona o entidad pague o acuerde el pago de las sumas adeudadas.

**DESCRIPTORES: IMPUESTO SOBRE LAS VENTAS NO  
DESCONTABLE.**

**1.12. LOS IMPUESTOS DESCONTABLES NO CONSTITUYEN COSTO NI  
DEDUCCION EN RENTA.**

El artículo 493 del Estatuto Tributario, dice: «En ningún caso el impuesto a las ventas que deba ser tratado como descuento, podrá ser tomado como costo o gasto en el impuesto sobre la renta.». La disposición citada consagra beneficios excluyentes.

Si una aseguradora opta por la reposición del activo asegurado y para tal efecto adquiere un bien de características similares a las que tenía el siniestrado, deberá tratar el Impuesto sobre las Ventas pagado en su adquisición como descontable, hasta el límite que resulte de aplicar la tarifa a la que está sujeto el bien al valor de la operación que conste en la factura, sin que sea viable que lo tome como deducción en el impuesto sobre la renta por no tener la calidad de activo fijo para ella.

Tampoco podrá ser tomado como descontable ni como deducción por la empresa beneficiaria, por cuanto es la empresa aseguradora quien realiza jurídicamente el pago del Impuesto sobre las Ventas. (Estatuto Tributario, artículos 485, 488, 491, 115-1, 86 y 493. )

**DESCRIPTORES: IMPUESTOS DESCONTABLES - OPORTUNIDAD.**

**1.13. OPORTUNIDAD DE LOS DESCUENTOS.**

El artículo 496 del Estatuto Tributario consagra: «Cuando se trate de responsables que deban declarar bimestralmente, las deducciones e impuestos descontables sólo podrán contabilizarse en el periodo fiscal correspondiente a la fecha de su causación, o en uno de los dos periodos bimestrales inmediatamente siguientes y solicitarlos en la declaración del período en el cual se haya efectuado su contabilización.»

Por su parte, el artículo 488 del Estatuto Tributario establece que el IVA debidamente facturado al responsable en la adquisición de bienes corporales muebles y servicios, y por las importaciones, es un impuesto descontable, siempre que se origine en operaciones que constituyan costo o gasto.

Cuando se ha cumplido con los términos previstos en el Artículo 496 del Estatuto Tributario, es procedente el reconocimiento de los saldos a favor, condicionado al cumplimiento de los requisitos y formalidades de ley.

En caso contrario, es decir, si no actúa dentro de la oportunidad del artículo 496 referido para solicitar los Impuestos descontables, los mismos no proceden aun cuando se incluyan en la corrección a la declaración presentada con posterioridad al término de dicha norma y en consecuencia no procederá la devolución o compensación del correspondiente saldo a favor.

La oportunidad prevista en el Artículo 496 es tan amplia que le da al contribuyente un término de seis meses, (tres bimestres), para poder solicitar los impuestos descontables, tiempo por demás suficiente para que se contabilicen y se soliciten, luego es evidente que cuando se deje transcurrir dicho término, no le es dable al contribuyente hacer uso de tal beneficio, es decir, pierde la oportunidad concedida en la norma.

Lo anterior, fundamentado en el hecho de que los términos expresamente consagrados en la ley tributaria son perentorios y por tanto improrrogables, a menos que la ley establezca lo contrario.

No sucede lo mismo, con los ingresos brutos ya sea por operaciones gravadas o excluidas, frente a los cuales no existe la opción de llevarlos en los bimestres inmediatamente siguientes, toda vez que el momento de realización del ingreso debe coincidir con el de inclusión dentro de la declaración de IVA.

Si dentro de la contabilidad se registran cuentas en forma equivocada hay lugar a hacer los ajustes correspondientes.

En el evento en que el error haya sido el registro de los impuestos descontables debe tenerse en cuenta que la no contabilización de los descuentos dentro de la oportunidad prevista, acarrea su desconocimiento.

De igual manera conforme lo disponen los artículos 86 y 493 del Estatuto Tributario « En ningún caso el impuesto a las ventas que deba ser tratado como descuento podrá ser tomado como costo o gasto en el impuesto sobre la renta». Lo que implica que contabilizados o no los descontables en la cuenta IVA correspondiente, deberán reversarse de la cuenta correspondiente al impuesto sobre la renta.

El artículo 496 citado es aplicable a todos los responsables del impuesto sobre las ventas independientemente de que sean exportadores o no.

Tratándose de exportadores, si el factor determinante de la exención, esto es, la exportación, no se cumple en un período fiscal dado, no se puede ejercitar entonces el derecho que de aquél se deriva. Así está consignado en el artículo 490 del Estatuto mencionado. Lo cual no significa que el saldo a favor, liquidado en un período en que no hubo exportación, llegue a perderse, sino que podrá imputarse dentro del período o periodos siguientes y acumularse hasta cuando se realicen exportaciones: Sólo entonces podrá solicitarse la compensación o la devolución del saldo total acumulado.

En el evento en que los impuestos descontables correspondan a operaciones que no tengan el carácter de exentas, es decir que no correspondan a exportaciones o a producción de artículos

exentos, dichos impuestos no darán derecho a devolución, ni a compensación, sin perjuicio de la aplicación de la proporcionalidad en el caso en que la misma sea procedente.

Cuando en las declaraciones del impuesto sobre las ventas no se haya incluido el impuesto causado, se debe proceder en primera instancia a corregirlas y a pagar el impuesto correspondiente junto con las sanciones, incluida la de corrección y los intereses a que haya lugar, de acuerdo con el procedimiento respectivo, y conforme con lo señalado en los artículos 588 y 644 del Estatuto Tributario, que establecen la procedencia de la corrección de las declaraciones y las sanciones que les son aplicables.

En caso tal que el contribuyente no corrija la declaración antes del requerimiento o lo haga de forma inadecuada, la omisión de impuestos generados en operaciones gravadas constituye inexactitud sancionable en las declaraciones tributarias, como lo establece el artículo 647 del Estatuto Tributario.

Por lo tanto, la entidad que aplique un procedimiento incorrecto debe corregir las declaraciones y pagar la sanción pecuniaria estipulada por la ley. El hecho de que no haya cobrado el impuesto, no lo exonera de la obligación de ponerse al día frente a la Administración Tributaria.

## TITULO XII

### RETENCION DEL IMPUESTO SOBRE LAS VENTAS

**DESCRIPTORES: RETENCION DEL IMPUESTO SOBRE LAS VENTAS.  
PORCENTAJE DE RETENCION DEL IMPUESTO  
SOBRE LAS VENTAS.**

#### 1. RETENCION DEL IMPUESTO SOBRE LAS VENTAS

El fin de la retención en la fuente es el de facilitar, acelerar y asegurar el recaudo del impuesto sobre las ventas, la cual deberá practicarse en el momento en que se realice el pago o abono en cuenta, lo que ocurra primero (Artículo 437-1 del Estatuto Tributario).

La retención será equivalente al setenta y cinco por ciento (75%) del valor del impuesto.(Artículo 24 de la Ley 633 de 2000)

En el caso de la prestación de servicios gravados a que se refiere el numeral 3o. del artículo 437-2 del Estatuto Tributario, la retención será equivalente al ciento por ciento (100%) del valor del impuesto.

De acuerdo con el artículo 1º del Decreto 1626 de 2001, el porcentaje de retención del impuesto sobre en operaciones con tarjetas de crédito o débito es del diez por ciento (10%) sobre el valor del IVA generado en la operación.

**DESCRIPTORES: RETENCION DEL IMPUESTO SOBRE LAS  
VENTAS-CAUSACION. AGENTES DE RETENCION DEL  
IMPUESTO SOBRE LAS VENTAS -  
OBLIGACIONES**

#### 1.1. MOMENTO EN EL CUAL DEBE EFECTUARSE LA RETENCION

Los artículos 437-1 y 437-2, del Estatuto Tributario, expresamente señalan que se practicará retención en la fuente a título del impuesto sobre las ventas, en el momento del pago o abono en cuenta, lo que ocurra primero.

Si el retenedor efectúa el pago de manera parcial, sobre esa parte deberá efectuarse la retención del IVA, siempre y cuando el retenido no detente bajo ninguna circunstancia la calidad de agente retenedor frente al impuesto.

**DESCRIPTORES: RETENCION DEL IMPUESTO SOBRE LAS VENTAS.  
RETENCION DEL IMPUESTO SOBRE LAS VENTAS-  
CUANTIAS MINIMAS.**

#### 1.2. CUANTIAS MINIMAS SUJETAS A RETENCION

El artículo 35 de la Ley 223 de 1995, dispone que el Gobierno Nacional señalará los conceptos y cuantías mínimas no sometidas a retención por concepto del impuesto sobre las ventas. En uso de dichas facultades se expidió el Decreto 782 de 1996, estableciendo que para efectos de la aplicación de la retención en la fuente en materia del impuesto sobre las ventas, se tendrán en cuenta las cuantías mínimas no sujetas a retención en la fuente a título del impuesto sobre la renta por los conceptos de servicios y de otros ingresos tributarios, señaladas anualmente por el Gobierno Nacional.

Conforme con lo anterior, durante el respectivo año no se aplicará retención en la fuente a título del impuesto sobre las ventas, respecto de pagos o abonos por concepto de prestación de servicios y por concepto de compra de bienes, cuando los pagos o abonos en cuenta tengan una cuantía inferior a las señaladas anualmente para la retención en renta por servicios, en el primer caso y por otros ingresos tributarios, en el segundo.

A opción del agente retenedor, se pueden efectuar retenciones en la fuente por cuantías inferiores a las señaladas como mínimas. Tratándose de varias compras de bienes corporales muebles gravados a un mismo vendedor, para efectos de establecer la cuantía sometida a retención, se tomarán los valores de todas las operaciones realizadas en una misma fecha.

## **DESCRIPTORES: AGENTES DE RETENCION DEL IMPUESTO SOBRE LAS VENTAS.**

### **2. AGENTES DE RETENCION.**

Los agentes de retención en el Impuesto sobre las ventas, los señala expresamente el artículo 437-2 del Estatuto Tributario así:

1. Las siguientes entidades estatales:

La Nación, los departamentos, el distrito capital, y los distritos especiales, las áreas metropolitanas, las asociaciones de municipios y los municipios; los establecimientos públicos, las empresas industriales y comerciales del Estado, las sociedades de economía mixta en las que el Estado tenga participación superior al cincuenta por ciento (50%), así como las entidades descentralizadas indirectas y directas y las demás personas jurídicas en las que exista dicha participación pública mayoritaria cualquiera sea la denominación que ellas adopten, en todos los órdenes y niveles y en general los organismos o dependencias del Estado a los que la ley otorgue capacidad para celebrar contratos.

2. Quienes se encuentren catalogados como grandes contribuyentes por la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, sean o no responsables del IVA, y los que mediante resolución de la DIAN se designen como agentes de retención en el impuesto sobre las ventas. (Numeral modificado Ley 488 de 1998, Art. 49)
3. Quienes contraten con personas o entidades sin residencia o domicilio en el país la prestación de servicios gravados en el territorio Nacional, con relación a los mismos.
4. Los responsables del régimen común, cuando adquieran bienes corporales muebles o servicios gravados, de personas que pertenezcan al régimen simplificado.
5. Las entidades emisoras de tarjetas crédito y débito y sus asociaciones, en el momento del correspondiente pago o abono en cuenta a las personas o establecimientos afiliados. El valor del impuesto no hará parte de la base para determinar las comisiones percibidas por la utilización de las tarjetas débito y crédito.
6. Los productores industriales que importen o adquieran el maíz o el arroz para transformarlos en productos diferentes al grano para consumo, de conformidad con una autorización de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales.
7. La Unidad Administrativa de Aeronáutica Civil, por el ciento por ciento (100%) del Impuesto sobre las ventas que se cause en la venta de aerodinos.
8. Los responsables del régimen común por el impuesto causado en la compra o adquisición de los bienes y servicios gravados de que tratan los artículos 468-1 y 468-3, cuando estos sean enajenados o prestados por personas naturales no comerciantes que no se hayan inscrito en el régimen común del impuesto sobre las ventas.

Cuando los pagos o abonos en cuenta en favor de las personas o establecimientos afiliados a los sistemas de tarjetas de crédito o débito, se realicen por intermedio de las entidades adquirentes o pagadoras, la retención en la fuente deberá ser practicada por dichas entidades. (Numeral adicionado Ley 633 de 2000 Art. 25)

La venta de bienes o prestación de servicios que se realicen entre agentes de retención del impuesto sobre las ventas de que tratan los numerales 1, 2 y 5 del artículo 437-2 del Estatuto Tributario, no se registrará por lo previsto en este artículo.

En el caso de venta de bienes o prestación de servicios gravados que se realice entre agentes de retención del tributo, no se practicará retención, pues la ley dispone en forma expresa que en tal caso no opera la retención en la fuente.

Por lo tanto, no es legalmente válido que un agente de retención del IVA efectúe la retención de este tributo cuando contrate con otro sujeto que ostenta igual calidad. Permitir la práctica de

la retención en éstos casos, implicaría el quebrantamiento de la disposición que establece la inaplicabilidad de este mecanismo entre agentes de retención del impuesto sobre las ventas.

En este evento, operará entonces el recaudo del impuesto sobre las ventas en su totalidad por el responsable directo del mismo, el vendedor o prestador del servicio, quien deberá cumplir con las obligaciones inherentes a tal calidad, es decir que, debe responder directamente por el mismo la persona o entidad beneficiaria del pago o abono en cuenta, esto es, el responsable de la transacción gravada.

De modo que, en las transacciones gravadas realizadas entre los retenedores, el impuesto se genera en su totalidad, es decir, se aplica la tarifa a la operación sin que se deduzca suma alguna a título de retención de IVA al momento del pago o abono en cuenta. (Parágrafo 1o. artículo 437-2)

**DESCRIPTORES: AGENTES DE RETENCION DEL IMPUESTO SOBRE LAS VENTAS.**

**2.1. ENTIDADES ESTATALES COMO AGENTES DE RETENCION**

Los agentes retenedores están señalados en el artículo 437-2 del Estatuto Tributario, el cual en su numeral 1º, incluye la Nación, los departamentos, el distrito capital, y los distritos especiales, las áreas metropolitanas, las asociaciones de municipios y los municipios; los establecimientos públicos, las empresas industriales y comerciales del Estado, las sociedades de economía mixta en las que el Estado tenga participación superior al 50%, así como las entidades descentralizadas indirectas y demás personas jurídicas en las que exista dicha participación pública mayoritaria cualquiera que sea la denominación que ellas adopten, en todos los órdenes y niveles y en general los organismos o dependencias del Estado a los que la ley otorgue capacidad para celebrar contratos.

Las empresas industriales y comerciales del estado sin importar a que nivel administrativo correspondan son agentes retenedores de IVA.

Las unidades administrativas especiales, tienen personería jurídica y capacidad para contratar, en consecuencia, serán agentes de retención en la fuente por el impuesto sobre las ventas cuando adquieran bienes corporales muebles o contraten servicios gravados con dicho impuesto.

También son agentes de retención del impuesto sobre las ventas en la adquisición de bienes y servicios gravados, los establecimientos públicos. En consecuencia, una Empresa Social del Estado que presta servicios de salud, por estar sometida al régimen tributario aplicable a los establecimientos públicos, deberá actuar como agente retenedor cuando adquiera bienes y servicios gravados.

De modo que las entidades de derecho público, constituidas como tales y con el lleno de las formalidades legales previstas para tal fin, son agentes de retención del impuesto sobre las ventas en razón de que la ley fiscal no señaló para ellas la condición de ser responsables del impuesto para tener la calidad de agentes de retención, salvo el caso en que la entidad estatal no responsable contrata con responsables del régimen simplificado.

**DESCRIPTORES: AGENTES DE RETENCION DEL IMPUESTO SOBRE LAS VENTAS.**

**2.1.1. CABILDOS INDIGENAS**

Los cabildos indígenas son agentes de retención del Impuesto sobre las Ventas.

La calidad de agentes de retención a título del Impuesto sobre las Ventas recae según el artículo 437-2 del Estatuto Tributario en la Nación, los Departamentos, el Distrito Capital, los Distritos Especiales, las Areas Metropolitanas, las Asociaciones de Municipios y los Municipios; los Establecimientos Públicos, las Empresas Industriales y Comerciales del Estado, las Sociedades de Economía Mixta en las que el Estado tenga participación superior al 50%, así como las entidades descentralizadas indirectas y directas y las demás personas jurídicas en las



que exista dicha participación pública mayoritaria, cualquiera sea la denominación que ellas adopten, en todos los órdenes y niveles y en general los organismos o dependencias del Estado a los que la ley otorgue capacidad para celebrar contratos.

De acuerdo con el concepto emitido por la Dirección General de Asuntos Indígenas el 23 de Agosto de 2001 «... el CABILDO INDIGENA es una entidad pública cuyos integrantes son miembros de una comunidad indígena, elegidos y reconocidos por ésta, con una organización sociopolítica tradicional, cuya función es representar legalmente a la comunidad, ejercer la autoridad y realizar las actividades que le atribuyen las leyes, sus usos, costumbres y el reglamento interno de cada comunidad ( Decreto 2164 de 1995, Art. 2o., Cabildo Indígena)

**DESCRIPTORES: AGENTES DE RETENCION DEL IMPUESTO SOBRE LAS VENTAS**

## **2.2. GRANDES CONTRIBUYENTES Y RESPONSABLES DEL REGIMEN COMUN DESIGNADOS COMO AGENTES DE RETENCION.**

Cuando se trate de transacciones que realicen estos agentes retenedores se seguirán las siguientes reglas:

- Las adquisiciones de bienes y servicios gravados que realicen grandes contribuyentes, responsables o no responsables del impuesto sobre las ventas, y responsables del régimen común designados como agentes de retención, a otros responsables del régimen común no designados como tales, se encuentran sometidas a la retención del impuesto sobre las ventas.
- Las adquisiciones de bienes y servicios gravados que se realicen por grandes contribuyentes no responsables del impuesto sobre las ventas, a los del régimen simplificado, no están sometidas a la retención del impuesto.
- Las adquisiciones de bienes y servicios gravados que realicen grandes contribuyentes responsables del impuesto sobre las ventas, y responsables del régimen común designados o no como agentes de retención, a los del régimen simplificado, están sometidas a la retención, debiendo asumirla el agente retenedor (art. 4o., inciso 1o. del Decreto 380 de 1996).

En conclusión, la calidad de agente de retención por concepto del impuesto sobre las ventas, se predica respecto de los grandes contribuyentes tanto de los responsables como de los no responsables del impuesto sobre las ventas.

**DESCRIPTORES: AGENTES DE RETENCION DEL IMPUESTO SOBRE LAS VENTAS. RETENCION POR OPERACIONES CON RESPONSABLES DEL REGIMEN SIMPLIFICADO.**

## **2.3. RESPONSABLES DEL REGIMEN COMUN QUE REALIZAN OPERACIONES CON RESPONSABLES DEL REGIMEN SIMPLIFICADO.**

Dispone el artículo 437-2, que son agentes de retención, « Los responsables del régimen común, cuando adquieran bienes corporales muebles o servicios gravados, de personas que pertenezcan al régimen simplificado.»

Luego, en este evento para ser agente retenedor se requiere:

- a. Que el adquirente sea responsable del régimen común.
- b. Que la adquisición corresponda a bienes corporales muebles o a servicios gravados.
- c. Que el vendedor, o quien preste el servicio, pertenezca al régimen simplificado.

Debe quedar claro que los responsables del régimen común solo deben practicar y asumir la retención en la fuente a título del IVA cuando compren bienes corporales muebles o servicios gravados a un responsable del régimen simplificado.

**DESCRIPTORES:       RETENCION POR OPERACIONES CON  
RESPONSABLES DEL REGIMEN SIMPLIFICADO.**

### **2.3.1.       TRANSACCIONES CON CONSORCIOS**

El artículo 66 de la Ley 488 de 1998, establece que los consorcios y uniones temporales son responsables del impuesto sobre las ventas cuando en forma directa sean ellos quienes realicen actividades gravadas.

De manera que si el consorcio es responsable del IVA y su cliente es agente de retención de este impuesto, se debe aplicar la retención en la fuente de este impuesto en cabeza del responsable, esto es, del consorcio.

Por el contrario, si el consorcio o la unión temporal no realizan en forma directa las actividades gravadas con el impuesto sobre las ventas, sino cada consorciado por su cuenta, entonces es el consorciado correspondiente al régimen común del IVA quien debe expedir las facturas respectivas con el monto del impuesto, y el agente retenedor que obre como contratante o adquirente le aplicará la retención en la fuente.

Si el consorciado pertenece al régimen simplificado y el adquirente pertenece al régimen común, este último practicará la retención del IVA asumiéndola.

**DESCRIPTORES:       RETENCION POR OPERACIONES CON  
RESPONSABLES DEL REGIMEN SIMPLIFICADO**

### **2.3.2.       OPERACIONES CON PERSONAS NO INSCRITAS               EN EL REGIMEN SIMPLIFICADO**

Quien realiza operaciones de comercio, salvo las taxativamente señaladas como exentas o excluidas, sin importar la forma en que actúe, es responsable del impuesto sobre las ventas y por ende sujeto a las retenciones en la fuente por este impuesto.

En este orden de ideas, las transacciones efectuadas con personas que no se encuentran inscritas en ningún régimen, estarán sujetas a retención del Impuesto sobre las Ventas, en la medida que las mismas no se refieran a aquellas ventas o prestación de servicios que se encuentran taxativamente señaladas como exentas o excluidas del impuesto sobre las ventas, debiendo asumir la retención el responsable del régimen común, por cuanto la omisión en la inscripción como responsable del régimen simplificado, no deriva en la ausencia de responsabilidad frente al impuesto a las ventas.

Por lo tanto en este evento el responsable del régimen común debe asumir la retención del IVA en las transacciones con estas personas, aplicando el porcentaje señalado en el artículo 10. del Decreto 380 de 1996.

**DESCRIPTORES:       RETENCION POR OPERACIONES CON  
RESPONSABLES DEL REGIMEN SIMPLIFICADO.**

### **2.3.3.       NOTA DE CONTABILIDAD SOPORTE DE TRANSACCION CON RESPONSABLES DEL REGIMEN SIMPLIFICADO**

Igualmente, en las adquisiciones de bienes y servicios a responsables del régimen simplificado, debe seguirse lo preceptuado en el artículo 3 del Decreto 522 de 2003, elaborando un documento equivalente a la factura como soporte, que deberá contener:

- a. Apellidos, nombre o razón social y NIT del adquirente de los bienes o servicios.
- b. Apellidos, nombre y NIT de la persona natural beneficiaria del pago o abono.
- c. Número que corresponda a un sistema de numeración consecutiva.

- d. Fecha de la operación.
- e. Concepto.
- f. Valor de la operación.
- g. Discriminación del impuesto asumido por el adquirente en la operación.
- h. Firma del vendedor en señal de aceptación del contenido del documento.

**DESCRIPTORES:      RETENCION DEL IMPUESTO SOBRE LAS VENTAS.  
PORCENTAJE DE RETENCION DEL  
IMPUESTO SOBRE LAS VENTAS. AGENTES DE  
RETENCION DEL IMPUESTO SOBRE LAS VENTAS.**

#### **2.4. OPERACIONES CON EXTRANJEROS**

El numeral 3 del artículo 437-2 del Estatuto Tributario en concordancia con el inciso tercero del artículo 3o. del Decreto 380 de 1996, disponen que quienes contraten con personas o entidades sin residencia o domicilio en el país, la prestación de servicios gravados en el territorio nacional, son agentes retenedores.

En tal caso de acuerdo con el párrafo del artículo 437-1 del Estatuto Tributario, la retención será equivalente al cien por ciento (100%) del valor del impuesto, determinado sobre la base gravable, esto es, la remuneración por el servicio, sin que importe la fuente o la modalidad en que se haya convenido hacer los pagos.

No obstante, hay que tener en cuenta que para que opere la retención en la fuente debe cumplirse como presupuesto que los servicios se presten por un extranjero en Colombia, o que los servicios en virtud de disposición expresa se entiendan prestados en Colombia. Por ejemplo cuando, se exporta un bien temporalmente para su reparación y transformación, es fácil deducir que los servicios prestados para tales fines, se realizan en el exterior, hecho diferente a cuando se realizan desde el exterior y que en determinados casos la ley los considera prestados en el país

Por excepción los responsables del régimen simplificado actuarán como agentes de retención del IVA, únicamente en los contratos de servicios gravados que la ley los tenga como prestados en Colombia, por parte de personas o entidades sin residencia o domicilio en el país. Retención que de acuerdo con el artículo 6 del Decreto en cita, genera las obligaciones accesorias propias de los agentes de retención en la fuente, como es el de presentar la respectiva declaración de retención, correspondiente al período en que ello ocurra.

Adicionalmente, conforme con el artículo 12 del Decreto 1165 de 1996, en el contrato respectivo debe discriminarse el valor del impuesto sobre las ventas generado, que será objeto de retención por parte del contratante. El contrato servirá como soporte para todos los efectos tributarios.

**DESCRIPTORES:      AGENTES DE RETENCION DEL IMPUESTO SOBRE      LAS  
VENTAS**

#### **2.5. ENTIDADES EMISORAS DE TARJETAS DEBITO Y CREDITO**

Con la modificación al artículo 437-2 del Estatuto Tributario, adicionado por el artículo 25 de la Ley 633 de 2000, las entidades emisoras de las tarjetas crédito y débito deben practicar retención del IVA en el momento del pago o abono en cuenta a las personas o establecimientos afiliados.

El Decreto 406 de 2001, en el artículo 16 reglamenta lo concerniente a este mecanismo y, es claro cuando señala que la retención debe ser practicada por la respectiva entidad emisora, así se trate de operaciones en las cuales sea responsable un Gran Contribuyente.

De acuerdo con el artículo 1º del Decreto 1626 de 2001, el porcentaje de retención del impuesto sobre en operaciones con tarjetas de crédito o débito es del diez por ciento (10%) sobre el valor del IVA generado en la operación.

En conclusión y como claramente se señala en las disposiciones estudiadas la retención en la fuente a título del impuesto sobre las ventas, en el caso de ingresos de tarjetas de crédito o débito, debe ser practicada en todos los casos por la entidad emisora de la tarjeta al momento del pago a los establecimientos afiliados.

En este caso no es válido que el tarjetahabiente que utiliza la tarjeta de crédito o débito como medio de pago, practique la retención, en razón a que no está facultado para ello ya que existe disposición expresa que consagra quien es el agente de retención; de practicarse por aquel, se estará en presencia de una doble retención sobre un mismo ingreso u operación, hecho a todas luces improcedente.

Ahora bien, el artículo 16 del Decreto 406 de 2001 dispone que para efectos de la retención del impuesto sobre las ventas, el afiliado debe discriminar en el documento soporte de la operación el valor del impuesto correspondiente, con el fin de que la entidad pagadora le practique la retención respectiva.

Por consiguiente, si por alguna circunstancia el afiliado no detalla el impuesto en el voucher, de todas maneras debe informarlo al pagador con la finalidad de que se le practique la retención respectiva.

No realizada la retención o percepción, el agente retenedor responde por la suma que está obligado a retener, sin perjuicio de su derecho de reembolso contra el contribuyente (Artículo 370 del Estatuto Tributario)

**DESCRIPTORES: AGENTES DE RETENCION DEL IMPUESTO SOBRE LAS VENTAS**

## **2.6. AGENTES RETENEDORES EN CONTRATO DE MANDATO**

Para efectos tributarios sobre el manejo de las relaciones entre mandante y mandatario en lo relativo a la práctica de retenciones en la fuente, el artículo 29 del Decreto 3050 de 1997, dispone: «Retención en la fuente en mandato. En los contratos de mandato, incluida la administración delegada, el mandatario practicará al momento del pago o abono en cuenta, todas las retenciones del impuesto sobre la renta, ventas y timbre, establecidas en las normas vigentes, teniendo en cuenta para el efecto la calidad del mandante. Así mismo, cumplirá todas las obligaciones inherentes al agente retenedor. /... /

**DESCRIPTOR: AGENTE DE RETENCION IMPUESTO SOBRE LAS VENTAS**

### **2.6.1 RETENCION IVA. VENTAS TIQUETES AEREOS EN EL PAIS DE EMPRESAS DE TRANSPORTE INTERNACIONAL DE PASAJEROS**

Cuando interviene una agencia de viajes como agente comercial de las empresas de transporte concurren dos situaciones generadoras del IVA: la transportadora es responsable del IVA por el servicio de transporte gravado, y por su parte la agencia lo es sobre el IVA que se cause respecto de la comisión convenida por su servicio a la transportadora. Desde luego, en el primer caso la retención por el IVA se establece entre el adquirente del tiquete de transporte que tenga la calidad legal de agente de retención por IVA y la empresa transportadora.

Es preciso tener en cuenta que, de acuerdo con lo dispuesto por el numeral 3o. del artículo 437-2 del Estatuto Tributario, quienes contraten con personas o entidades sin residencia o domicilio en el país la prestación de servicios gravados en Territorio nacional, se constituyen en agentes de retención del Impuesto sobre las Ventas por el 100% del impuesto generado en la operación como dispone el parágrafo del artículo 437-1 ibidem. De tal manera que, si el adquirente del tiquete de transporte aéreo es agente de retención en los términos de ésta disposición, es quien debe efectuar la retención en la fuente por el impuesto sobre las ventas con su correspondiente responsabilidad, salvo cuando el prestador del servicio también esté catalogado como retenedor en los términos del artículo 437-2 del Estatuto Tributario.

Se genera el IVA en la venta de tiquetes aéreos en la proporción que le corresponda a la empresa colombiana que preste el servicio en el país; evento en el cual deberá efectuar la retención por el impuesto cuando sea el caso.

**DESCRIPTOR:**           **AGENTE DE RETENCION DEL IMPUESTO SOBRE LAS VENTAS.**

## **2.7. COOPERATIVAS DE MUNICIPIOS**

El artículo 43 del Decreto 1482 de 1989 establece que las cooperativas con aportes iguales o superiores al 90% de entidades estatales, para efectos de contratación tiene tratamiento señalado para las empresas industriales y comerciales del estado; teniendo en cuenta lo indicado por la norma y que para efectos tributarios las cooperativas tienen su propio tratamiento, se les debe aplicar su régimen fiscal propio, sea cual sea el monto de la participación estatal en su capital. Las cooperativas conformadas por entidades territoriales continúan teniendo la naturaleza jurídica de cooperativas de acuerdo con lo establecido por la Ley 79 de 1988 y el Decreto 1482 de 1989.

Las cooperativas que asocien entidades del orden territorial serán responsables del IVA cuando desarrollen actividades sujetas a este impuesto; por lo cual, los Municipios u otras entidades de derecho público que contraten con aquellas, están en la obligación de practicarles retención en la fuente a título del IVA, de conformidad con los artículos 420, 437-1 y siguientes del Estatuto Tributario.

Entendido lo anterior, se causarán los impuestos de acuerdo al acto o contrato que la cooperativa celebre con el tercero. Por tanto, si se trata de un contrato de prestación de servicios según la nomenclatura de la contratación pública, para efectos tributarios se deberá efectuar retención en la fuente a título del impuesto sobre la renta, ya sea por concepto de honorarios o de servicios, según sea la naturaleza de la actividad contratada y en cuanto al impuesto sobre las ventas se aplicará la tarifa del 16% por parte de quien realiza el hecho generador del impuesto, sea comercialización de bienes o prestación de servicios, perteneciendo al régimen común del tributo, mientras no sea obligatorio aplicar otra tarifa legalmente establecida.

Las Cooperativas de Municipios no son entidades públicas. Solo tienen tal calidad para efectos de la contratación de carácter administrativo, de conformidad con lo señalado en el parágrafo del artículo 2 de la Ley 80 de 1993, pero como ya se anotó, para efectos fiscales se rigen por las normas del sector cooperativo. Por tanto no ostentan la calidad de agente retenedor del Impuesto sobre las Ventas de que trata el numeral 1 del artículo 437-2 del Estatuto Tributario.

Ahora bien, si la cooperativa de municipios es un gran contribuyente catalogado por la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales o ha sido designado mediante resolución por la DIAN como agente retenedor del impuesto sobre las ventas, deberá efectuar la retención por dicho impuesto. Valga la pena anotar que si la operación se efectúa entre agentes retenedores no procede la retención al tenor de previsto en el parágrafo 1 del artículo 437-2 del Estatuto Tributario.

Será agente retenedor del IVA si la cooperativa de municipios pertenece al régimen común y efectúa operaciones con responsables del régimen simplificado.

**DESCRIPTORES:**           **AGENTES DE RETENCION DEL IMPUESTO SOBRE LAS VENTAS.**

## **3. CALIDAD DE AGENTE RETENEDOR DEL IMPUESTO SOBRE LAS VENTAS**

La calidad de agente de retención en materia de Impuesto sobre la renta no es extensiva al impuesto sobre las ventas, pues dada la autonomía e independencia que caracteriza a ambos impuestos, los agentes de retención expresamente señalados por la ley para cada uno de los tributos, difieren en cuanto a los requisitos exigidos.

Sin embargo pueden concurrir en una misma persona ambas calidades, siempre y cuando reúna las condiciones previstas por la ley para ser agente de retención respecto de cada uno

de estos impuestos. Tampoco la calidad de autorretenedor se hace extensiva al Impuesto sobre las ventas.

**DESCRIPTORES: AGENTES DE RETENCION DEL IMPUESTO SOBRE LAS VENTAS.**

**3.1. RETIRO DE LA CALIDAD DE AGENTE DE RETENCION DEL IMPUESTO SOBRE LAS VENTAS.**

El parágrafo 2o. del artículo 437-2 del Estatuto Tributario precisa que «La Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales podrá mediante resolución retirar la calidad de agente de retención del impuesto sobre las ventas a los Grandes Contribuyentes que se encuentren en concordato, liquidación obligatoria, toma de posesión o negociación de acuerdo de reestructuración, sin afectar por ello su calidad de gran contribuyente.»

La norma consagra algunas condiciones para que pueda ser aplicada:

- Es una facultad que se otorga a la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales.
- Se ejerce mediante Resolución del Director de Impuestos y Aduanas Nacionales o de quien delegue.
- Identifica claramente los contribuyentes a los cuales puede aplicarse.
- Los contribuyentes deben encontrarse en una situación especial.

Como se observa, el retiro de la calidad de agente retenedor de IVA, es facultativo de la DIAN, que solamente podrá acudir a él en los casos expresamente señalados por el legislador y frente a los sujetos definidos en la norma.

Adicionalmente, si la DIAN mediante Resolución ha retirado a un gran contribuyente la calidad de agente de retención del impuesto sobre las ventas, esta actuación administrativa no solo priva al afectado de la condición legal de agente retenedor del impuesto y de las responsabilidades propias de la misma, sino que tiene como consecuencia lógica que, en vigencia de la resolución aludida, debe ser sujeto pasivo de la retención.

En efecto, el beneficio está consagrado para operaciones que se realicen entre los agentes de retención allí señalados; por lo tanto, desde cuando una entidad ha dejado de pertenecer al grupo de agentes de retención del impuesto sobre las ventas indicado por la Ley, necesariamente debe ser sujeto de la retención en la fuente a título del IVA.

De acuerdo con la disposición solamente en los casos especiales en que el Gran Contribuyente se encuentra en concordato, liquidación obligatoria, toma de posesión o en negociación de acuerdo de reestructuración, el Director podrá retirar la calidad de agente de retención del IVA, sin que se afecte la calidad de Gran Contribuyente.

**DESCRIPTOR: RETENCION EN EL IMPUESTO SOBRE LAS VENTAS**

**AGENTES DE RETENCION EN EL IMPUESTO SOBRE LAS VENTAS. PERDIDA DE LA CALIDAD DE AGENTE RETENEDOR.**

**3.1.1. RETIRO DE LA CALIDAD DE AGENTE RETENEDOR**

Por mandato legal contemplado en el artículo 437-2 del Estatuto Tributario quienes se encuentren catalogados como Grandes Contribuyentes por la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales y los que mediante Resolución de la DIAN se designen como agentes de retención actuarán como agentes retenedores del impuesto sobre las ventas en la adquisición de bienes y servicios gravados. Dicho reconocimiento como Agente de Retención del Impuesto sobre las Ventas, no puede ser desconocido por ningún organismo estatal, salvo cuando se de alguno de los eventos señalados expresamente por el legislador como causal de pérdida de calidad de agente retenedor, a saber, cuando el Gran Contribuyente se encuentra en alguna de las siguientes circunstancias:

- a. - Concordato

- b.- Liquidación obligatoria
- c.- Toma de posesión ó,
- d.- Negociación de acuerdo de reestructuración.

Establece el parágrafo 2 del artículo 437-2, citado que:

La Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales proferirá una Resolución en la que se retire al Gran Contribuyente la calidad de agente retenedor del impuesto sobre las ventas en la adquisición de bienes y servicios gravados, decisión contra la cual procede el Recurso de Reconsideración a que se refiere el artículo 720 del Estatuto Tributario.

En relación con la causal “negociación de acuerdo de reestructuración”, la Ley 550 de 1999, « Por la cual se establece un régimen que promueva y facilite la reactivación empresarial y la reestructuración de los entes territoriales para asegurar la función social de las empresas y lograr el desarrollo armónico de las regiones...» dispone en el artículo 5o. que debe entenderse por acuerdo de reestructuración, la convención que, en los términos de la misma ley, se celebre a favor de una o varias empresas con el objeto de corregir deficiencias que presenten en su capacidad de operación y para atender obligaciones pecuniarias, de manera que tales empresas puedan recuperarse dentro del plazo y en las condiciones que se hayan previsto en el acuerdo.

En este contexto, los acuerdos de reestructuración a que hace referencia el parágrafo 2do. del artículo 437-2 del Estatuto Tributario y que posibilitan el retiro por parte de la DIAN de la calidad de agente retenedor del impuesto sobre las ventas a los Grandes Contribuyentes, son solamente los consagrados en la Ley 550 de 1999.

**DESCRIPTORES: AGENTES DE RETENCION DEL IMPUESTO SOBRE LAS VENTAS - OBLIGACIONES.**

#### **4. OBLIGACIONES DEL AGENTE DE RETENCION**

Las obligaciones principales del agente retenedor del Impuesto sobre las ventas, se resumen en las siguientes:

- Practicar la retención del impuesto sobre las ventas, acorde con las partes que intervienen en la operación.
- Declarar mensualmente el impuesto sobre las ventas retenido, dentro de los plazos que señale el Gobierno Nacional, utilizando el formulario para declaración de la retención en la fuente de los impuestos de renta, timbre e IVA, respecto del cual continuará cumpliendo con la obligación de firmarlo, quien tenga la calidad de Representante Legal, Contador Público, Revisor Fiscal y Pagador o quien haga sus veces, conforme con las previsiones del artículo 606 del Estatuto Tributario.

Los gerentes, administradores y en general los representantes legales por las personas jurídicas y sociedades de hecho, podrán delegar esta responsabilidad en funcionarios de la empresa designados para el efecto, en virtud de lo dispuesto por el artículo 172 de la Ley 223 de 1995, circunstancia que deberá informarse a la Administración de Impuestos y Aduanas Nacionales correspondiente.

En el caso de la Nación, los Departamentos y el Distrito Capital, la declaración de retención podrá ser firmada por el pagador o quien haga sus veces. (Art. 606 del Estatuto Tributario)

- Llevar una subcuenta de la cuenta retenciones en la fuente, denominada « impuesto sobre las ventas retenido», la cual se acreditará con las retenciones practicadas y se debitará con los pagos mensuales que por dicho concepto se efectúen. Esto, sin perjuicio de la obligación prevista en el artículo 509 del Estatuto Tributario para los responsables del régimen común.
- Pagar dentro de los plazos fijados anualmente por el Gobierno Nacional, el impuesto sobre las ventas retenido y determinado en la declaración de la retención en la fuente de los impuestos de renta, timbre e IVA.

- Expedir el certificado de retención por el impuesto sobre las ventas dentro de los quince (15) días calendario siguientes al bimestre en que se practicó la retención y deberá contener los requisitos señalados en el artículo 7 del Decreto 380 de 1.996. Cuando se trate de autorretenedores o de retenciones asumidas por responsables del régimen común por operaciones realizadas con responsables del régimen simplificado, el certificado deberá contener además la constancia expresa sobre la fecha de la declaración y pago de las retenciones efectuadas. (Artículo 23 del Decreto 522 de 2003)
- Elaborar la nota de contabilidad soporte de la transacción y de la retención en la fuente cuando los responsables del régimen común adquieran bienes y servicios gravados de personas que pertenezcan al régimen simplificado. (Artículo 4º. del Decreto 380 de 1996)
- Expedir certificados por cada operación, a solicitud del beneficiario del pago. (Art. 33 Decreto 3050 de 1997)

Las personas o entidades sometidas a retención en la fuente podrán sustituir los certificados a que se refiere el artículo 381 del Estatuto Tributario, cuando éstos no hubieren sido expedidos, por el original, copia o fotocopia auténtica de la factura o documento en el que conste el pago, siempre y cuando en él aparezcan identificados los conceptos señalados en dicha disposición (Artículo 381 del Estatuto Tributario).

**DESCRIPTORES: AGENTES DE RETENCION DEL IMPUESTO SOBRE LAS VENTAS - RESPONSABILIDAD.**

**4.1. RESPONSABILIDAD DE LOS AGENTES DE RETENCION**

El artículo 375 del Estatuto Tributario señala:

«Están obligados a efectuar la retención o percepción del tributo, los agentes de retención que por sus funciones intervengan en actos u operaciones en los cuales deben, por expresa disposición legal, efectuar dicha retención o percepción».

El artículo 370 del Estatuto Tributario establece que los agentes de retención que no practiquen la retención deben responder por las sumas que han debido retener sin perjuicio del derecho que les asiste de perseguir dichas sumas en cabeza del contribuyente cuando satisfagan la obligación.

Sin embargo, las sanciones o multas impuestas al agente por el incumplimiento de sus deberes, serán de su exclusiva responsabilidad.

Por su parte el artículo 371 del mismo ordenamiento señala como responsables solidarios para el pago de las sanciones pecuniarias a:

- a. La persona natural encargada de hacer las retenciones y la persona jurídica que tenga legalmente el carácter de retenedor.
- b. La persona natural encargada de hacer la retención y el dueño de la empresa si esta carece de personería jurídica.
- c. La persona natural encargada de hacer la retención y quienes constituyan la sociedad de hecho o formen parte de una comunidad organizada.

Como se observa, existe solidaridad para el pago de las sanciones pecuniarias solamente en los casos citados. Respecto de las retenciones la ley ha establecido solidaridad por el importe retenido o percibido en las operaciones que se realizan con vinculados económicos, tal como lo precisa el artículo 372 del Estatuto Tributario.

**DESCRIPTORES: RETENCION DEL IMPUESTO SOBRE LAS VENTAS.**

**5. RETENCION DEL IMPUESTO SOBRE LAS VENTAS EN ENTIDADES EJECUTORAS DEL PRESUPUESTO GENERAL DE LA NACION**

Es importante manifestar, que de acuerdo con el artículo 76 de la Ley 633 de 2000, relativo al sistema para pago de retenciones de entidades ejecutoras del presupuesto General de la Nación, estas, las entidades ejecutoras del presupuesto General de la Nación operarán bajo el



sistema de caja para efectos del pago de las retenciones en la fuente por concepto de impuestos nacionales.

**DESCRIPTORES: RETENCION DEL IMPUESTO SOBRE LAS VENTAS -  
DEVOLUCION.**

#### **6. RETENCIONES PRACTICADAS EN EXCESO O INDEBIDAMENTE PRACTICADAS**

En el evento de retenciones en la fuente del IVA practicadas en exceso, el agente retenedor podrá reintegrar tales valores previa solicitud escrita del afectado con la retención, acompañada de las pruebas a que hubiere lugar.

Para estos casos, así como para la devolución, anulación, rescisión o resolución, el artículo 11 del Decreto 380 de 1996 establece que el agente retenedor puede descontar las sumas que hubiere retenido por tales operaciones del monto de las retenciones por declarar y consignar en el periodo en el que tales situaciones hubieren ocurrido. En todo caso podrá reintegrar tales valores, previa solicitud escrita del afectado con la retención, acompañada de las pruebas a que hubiere lugar.

Para estos efectos el retenido deberá manifestarle por escrito al retenedor que los valores así retenidos no fueron ni serán imputados en la declaración del impuesto sobre las ventas correspondiente. Si dichos valores fueron utilizados, el retenido deberá reintegrarlos al retenedor.

El afectado con la práctica indebida de la retención tiene dos opciones para hacer valer tales sumas: Solicitar su reintegro al agente retenedor, o incluirlas en la declaración del impuesto sobre las ventas correspondiente. Obviamente las dos opciones son excluyentes en tanto hacer su uso conjunto implicaría una doble utilización del mismo concepto.

Lo anterior se refuerza en el hecho que la misma norma del reglamento indica que cuando el afectado quiera hacer uso de la opción de reintegro por parte del agente retenedor debe expresarle que no ha imputado tales valores en la declaración del impuesto sobre las ventas correspondiente, lo que quiere significar entonces que válidamente puede imputar tales sumas indebidamente retenidas en su declaración y no solicitar el reintegro al agente retenedor.

Ahora bien, efectuado el reintegro no podrá bajo ningún argumento pretender incluir las sumas retenidas en la declaración del impuesto sobre las ventas, de hacerlo estaría beneficiándose doblemente de la retención, aspecto que de hecho daría lugar a aplicar las sanciones pertinentes, entre otras la sanción por inexactitud.

Es por esta misma razón que como bien lo señala la disposición en estudio el reintegro de tales valores es potestativo para el agente retenedor.

Finalmente, la inclusión de la retención indebidamente practicada, puede efectuarse en la declaración inicialmente presentada o en la de corrección a la misma acudiendo- en este último caso - para tal efecto al procedimiento previsto en el artículo 589 del Estatuto Tributario.

## TITULO XIII

### TRATAMIENTOS ESPECIALES EN MATERIA DEL IMPUESTO SOBRE LAS VENTAS

**DESCRIPTORES:** VENTA Y PRESTACION DE SERVICIOS EN SAN ANDRES. IMPORTACION DE BIENES A SAN ANDRES.

#### 1. OPERACIONES REALIZADAS EN EL DEPARTAMENTO ARCHIPIELAGO DE SAN ANDRES, PROVIDENCIA Y SANTA CATALINA

La Ley 47 de 1993, por la cual se expidieron normas para la organización y el funcionamiento del Departamento Archipiélago, en su artículo 22 dispuso que el Impuesto sobre las Ventas no se aplicará en los siguientes hechos:

- a. La venta dentro del territorio del Departamento Archipiélago de bienes producidos en él;
- b. Las ventas con destino al territorio del Departamento Archipiélago de bienes producidos o importados en el resto del territorio nacional, lo cual se acreditará con el respectivo conocimiento de embarque o guía aérea;
- c. La importación de bienes o servicios al territorio del Departamento Archipiélago, así como su venta dentro del mismo territorio y;
- d. La prestación de servicios destinados o realizados en el territorio del Departamento Archipiélago.»

A continuación se señalan algunos casos especiales relacionadas con este régimen exceptivo:

**DESCRIPTORES:** VENTA Y PRESTACION DE SERVICIOS EN SAN ANDRES.

#### 1.1. COMISIONES DE INTERMEDIACION ENTRE AGENCIAS UBICADAS EN EL TERRITORIO CONTINENTAL PARA SERVICIOS PRESTADOS AL TERRITORIO DE SAN ANDRÉS Y PROVIDENCIA:

El literal d) del artículo 22 de la Ley 47 de 1993, es claro en el sentido de excluir del IVA, la prestación de servicios destinados al Departamento Archipiélago, razón por la cual, las comisiones que cobren las agencias por la venta de paquetes turísticos para ser utilizados en dicho territorio, a hoteles, empresas que transporten pasajeros allí o demás entidades o empresas ubicadas en él, se encuentran excluidas del IVA, debido a que la comisión en este caso tiene como destino directo ese Departamento.

**DESCRIPTORES:** VENTA Y PRESTACION DE SERVICIOS EN SAN ANDRES.

#### 1.2. VENTA DE COMBUSTIBLES A LAS EMPRESAS DE TRANSPORTE AÉREO EN EL TERRITORIO CONTINENTAL PARA SER UTILIZADO POR SUS AERONAVES EN LOS TRAYECTOS CON DESTINO A SAN ANDRES Y PROVIDENCIA:

De acuerdo con lo previsto en el literal b) del artículo 22 de la Ley 47 de 1993, se exigen dos requisitos para que la venta de bienes se encuentre excluida del impuesto sobre las ventas:

1. Que las ventas de bienes desde el resto del territorio nacional tengan como destino el territorio del departamento archipiélago de San Andrés y,
2. Que la operación de venta se acredite con el respectivo conocimiento de embarque o guía aérea según el caso.

La expresión «con destino a» está referida al sitio donde finalmente deben llegar los bienes, productos o mercancías objeto de venta.

En lo relacionado con el segundo requisito, significa que las mercancías que se envíen al territorio del Departamento Archipiélago deben necesariamente ampararse en los correspondientes documentos de transporte de carga como guías aéreas o conocimiento de embarque según se trate de transporte aéreo o marítimo.

En síntesis la definición de destino no es consecuencia de la venta misma, sino del resultado de la transferencia que se ve reportada en los menores valores de los bienes que se vendan y comercialicen en el territorio del Departamento archipiélago de San Andrés y Providencia.

Lo anterior es coherente con la intención del legislador de impedir un aumento en el costo de los bienes que llegan el Departamento de San Andrés y cuyo fin único será su venta y comercialización, que se encuentra en consonancia con lo consagrado en el artículo 1o del citado ordenamiento, al señalar que la ley tiene por objeto dotar al Archipiélago de un estatuto que le permita su desarrollo, en atención a sus condiciones geográficas, culturales, económicas y sociales.

En el caso de la venta de combustibles a las empresas aéreas con rutas al Departamento Archipiélago de San Andrés y Providencia, su fin único es enajenar dicho bien para que sea utilizado en el recorrido hacia el territorio mencionado y de ninguna manera se puede afirmar que el destino de ese bien es el territorio mismo de San Andrés, por lo cual no se satisfacen los presupuestos señalados en la norma para acceder al beneficio, salvo que la venta de combustibles se realice envasada y acreditada con los respectivos documentos de transporte, con el propósito de que se venda y comercialice en la isla.

Es claro entonces que el beneficio sólo cobija a la venta de bienes desde el resto del territorio con destino al archipiélago siempre y cuando se encuentren amparadas por los respectivos documentos de carga y no es extensivo a los combustibles vendidos a las empresas de transporte aéreo en el territorio continental para ser utilizado por sus aeronaves en las rutas con destino a San Andrés y Providencia.

**DESCRIPTORES:        VENTA Y PRESTACION DE SERVICIOS EN EL  
                                  AMAZONAS**

**2. OPERACIONES REALIZADAS EN EL DEPARTAMENTO DEL AMAZONAS**

En relación con el Impuesto sobre las Ventas, el artículo 270 de la Ley 223 de 1995 previó un régimen especial para el Departamento del Amazonas:

«Sin perjuicio de lo dispuesto en la Ley 191 de 1995, la exclusión del régimen del impuesto sobre las ventas se aplicará sobre los siguientes hechos:

- a. La venta de bienes realizada dentro del territorio del departamento del Amazonas.
- b. La prestación de servicios realizados en el territorio del departamento del Amazonas.»

Con fundamento en esta disposición puede afirmarse que todos los contratos para la prestación de servicios dentro del territorio del Departamento del Amazonas gozan de exclusión del impuesto sobre las Ventas, sin que importe la calidad del contratante ni la del contratista, como tampoco la clase de servicio que se contrate.

Constituyen operaciones excluidas del IVA también la venta de bienes corporales muebles dentro del territorio del Departamento , la importación de alimentos de consumo humano y animal, elementos de aseo y medicamentos para uso humano y veterinario, originarios de los países colindantes con las Unidades Especiales de Desarrollo Fronterizo siempre y cuando se destinen exclusivamente al consumo de las mismas, y todas las mercancías introducidas al departamento del Amazonas a través del Convenio Colombo – Peruano vigente.

Por el contrario, la venta de bienes y la prestación de servicios que se realicen en el resto del territorio colombiano con destino al Departamento del Amazonas, causan el IVA, salvo que se trate de bienes o de servicios calificados expresamente como excluidos.

**DESCRIPTORES: VENTA Y PRESTACION DE SERVICIOS EN SAN ANDRES. VENTA Y PRESTACION DE SERVICIOS EN EL AMAZONAS.**

**2.1. SERVICIO DE LLAMADAS A LARGA DISTANCIA DESDE SAN ANDRES Y PROVIDENCIA Y DESDE EL DEPARTAMENTO DEL AMAZONAS:**

De conformidad con lo previsto en el literal d) del artículo 22 de la Ley 47 de 1993, la prestación de servicios realizados en el territorio del Departamento Archipiélago de San Andrés, Providencia y Santa Catalina, no genera el impuesto sobre las ventas.

Ahora bien, el artículo 270 de la Ley 223 de 1995, excluye del Impuesto sobre las Ventas, la **prestación de servicios dentro** del territorio del Departamento del Amazonas, y por lo tanto, no se debe cobrar el impuesto respecto de las operaciones realizadas en el departamento.

De la norma citada se infiere que en el caso de servicios, es requisito para que no se genere el impuesto sobre las ventas que el servicio sea prestado directamente dentro del territorio departamental.

En atención a la misma disposición, el servicio de llamadas a larga distancia nacionales e internacionales prestado desde el Departamento de San Andrés y Providencia y desde el Departamento del Amazonas no se encuentra gravado con el impuesto sobre las ventas.

**DESCRIPTORES: VENTA Y PRESTACION DE SERVICIOS EN ZONA FRANCA.**

**3. ZONAS FRANCAS**

El régimen de zonas francas conlleva una serie de beneficios que tienen como fin promover el comercio exterior, generar empleo y divisas y servir de polo de desarrollo industrial de las regiones donde se establezcan, al tenor de lo dispuesto en el numeral 1o. del artículo 6o. de la Ley 7ª de 1991.

Tales beneficios son en síntesis, la ficción de extraterritorialidad para los bienes que allí se introduzcan para que el Estado no perciba los denominados tributos aduaneros, es decir, los derechos de aduana y el impuesto sobre las ventas que se causan por la importación sin que sea procedente hacer extensivo el efecto de la extraterritorialidad a toda la reglamentación instituida para el impuesto sobre las ventas, para excluir de dicho gravamen a las operaciones de venta o los servicios prestados en la zona.

De ahí que la legislación aduanera en el artículo 394 del Decreto 2685 de 1999 precise que la introducción a Zona Franca Industrial de Bienes y de Servicios, de bienes procedentes de otros países por parte de los usuarios no se considera una importación.

Otros beneficios los constituyen las exenciones del impuesto sobre la renta previstas para los Usuarios Operadores y los Usuarios Industriales.

El régimen de las zonas francas permite un manejo flexible de las mercancías. Las mismas pueden ser objeto de importación, exportación o de permanencia dentro de la misma zona franca, y dependiendo de la operación se aplicarán las reglas de tributación pertinentes consagradas en la legislación.

**DESCRIPTORES: VENTA Y PRESTACION DE SERVICIOS EN ZONA FRANCA.**

**3.1. IMPORTACION DE BIENES DESDE ZONA FRANCA**

Si la mercancía se vende para ser introducida al resto del territorio nacional, el artículo 399 del Decreto 2685 de 1999 dispone expresamente que dicha introducción se considera como una importación y por ende se somete a las normas y requisitos previstos para dicho régimen, considerando los trámites especiales que la misma legislación dispone.

El artículo 400 ibídem prevé que cuando se importen al resto del territorio aduanero nacional bienes producidos, elaborados, transformados o almacenados por un usuario de Zona Franca, **los derechos de aduana** se liquidarán y pagarán sobre el valor en aduana, de acuerdo con lo siguiente:

1. Si se trata de bienes elaborados o transformados en Zona Franca, se liquidará el gravamen arancelario correspondiente a la subpartida del bien final, sobre el valor en aduana de las materias primas e insumos extranjeros que participen en su fabricación
2. A las mercancías de origen extranjero almacenadas en las Zonas Francas, se les liquidará el gravamen arancelario de acuerdo con su clasificación arancelaria, sobre el valor en aduana de las mercancías.

En cuanto al impuesto sobre las ventas, el párrafo de la citada disposición regula que se liquidará, en ambos casos, en la forma prevista en el artículo 459 del Estatuto Tributario.

Teniendo en cuenta que la citada disposición prevé que la base gravable sobre la cual se liquida el impuesto sobre las ventas en el caso de las mercancías importadas, será la misma que se tiene en cuenta para liquidar los derechos de aduana, adicionados con el valor de este gravamen, es menester precisar que el impuesto se liquidará teniendo en cuenta la misma regla establecida en el artículo 400 del Decreto 2685 de 1999. En consecuencia para los bienes elaborados o transformados, sobre el valor en aduana de las materias primas e insumos extranjeros que participen en su fabricación adicionado con el gravamen aplicable a la subpartida del bien final, y, para las mercancías almacenadas, el valor en aduana de las mercancías adicionado con el gravamen correspondiente a su clasificación arancelaria.

Las fórmulas comentadas aplican para los bienes que se declaren por la modalidad de importación ordinaria o por la de reimportación para perfeccionamiento pasivo, pero para éste último evento debe tenerse en cuenta que solo se considera como agregado nacional, al tenor del artículo 402 del Decreto 2685 de 1999, las materias primas e insumos nacionales o extranjeros que se encuentren en libre disposición en el resto del territorio aduanero nacional, que se introduzcan temporalmente para ser sometidas a un proceso de perfeccionamiento en la Zona Franca y luego se reimporten al resto del territorio aduanero nacional.

**DESCRIPTORES: VENTA Y PRESTACION DE SERVICIOS EN ZONA FRANCA.**

### **3.2. EXPORTACION DE BIENES DESDE ZONA FRANCA**

De conformidad con el artículo 395 del Decreto 2685 de 1999 y para efectos de la exención contenida en los artículos 479 y 481 del Estatuto Tributario, se considera como una exportación la venta y salida a mercados externos de los bienes producidos, transformados, elaborados o almacenados por los Usuarios Industriales y Comerciales de la Zona Franca de acuerdo con las normas contenidas en el Estatuto Aduanero.

**DESCRIPTORES: VENTA Y PRESTACION DE SERVICIOS EN ZONA FRANCA.**

### **3.3. OPERACIONES ENTRE USUARIOS DE LA ZONA FRANCA**

De conformidad con el artículo 408 del Decreto 2685 de 1999, los Usuarios de las Zonas Francas Industriales de Bienes y de Servicios pueden celebrar entre sí contratos de arrendamiento de maquinaria y equipo o de compraventa de bienes. Igualmente, pueden contratar con otro usuario la producción, transformación o ensamble de dichos bienes.

En la comercialización de bienes dentro de la zona el impuesto sobre las ventas se causa de conformidad con el literal a) del artículo 429 del Estatuto Tributario, en la fecha de emisión de la factura o documento equivalente y a falta de éstos, en el momento de la entrega, aunque se haya pactado reserva de dominio, pacto de retroventa o condición resolutoria.

Con ocasión de la posibilidad que tienen los Usuarios de zona franca de contratar con otro usuario la producción, transformación o ensamble de bienes, los servicios que se presten generan el impuesto sobre las ventas teniendo en cuenta que se trata de la prestación de un

servicio en territorio nacional, atendiendo el momento de causación señalado en el literal c) del artículo 429 ibidem.

**DESCRIPTORES: IMPORTACION DE BIENES- ZONA DE REGIMEN ADUANERO ESPECIAL MAICAO, URIBIA Y MANAURE. VENTA DE BIENES CORPORALES- ZONA DE REGIMEN ADUANERO ESPECIAL MAICAO, URIBIA Y MANAURE.**

#### **4. OPERACIONES EN LA ZONA DE REGIMEN ADUANERO ESPECIAL MAICAO, URIBIA Y MANAURE.**

La Ley 677 de 2001, el Decreto 1197 de 2000 y la Resolución 5644 del mismo año 2000, regulan la Zona de Régimen Aduanero Especial de Maicao, Uribia y Manaure.

El régimen de esta zona permite un manejo flexible de las mercancías. Las mismas pueden ser objeto de importación, exportación o de venta dentro de la misma zona, y dependiendo de la operación se aplicarán las reglas de tributación pertinentes consagradas en la legislación.

**DESCRIPTORES: IMPORTACION DE BIENES- ZONA DE REGIMEN ADUANERO ESPECIAL MAICAO, URIBIA Y MANAURE.**

##### **4.1. IMPORTACION DE BIENES DESDE EL RESTO DEL MUNDO**

Conforme con lo dispuesto en el artículo 18 de la Ley 677 de 2001 modificado por el artículo 109 de la Ley 788 de 2002, las importaciones de mercancías a la Zona de Régimen Aduanero Especial de Maicao, Uribia y Manaure, están sujetas únicamente al pago de un impuesto de ingreso a la mercancía, el cual será percibido, administrado y controlado por la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales.

La tarifa de este impuesto será del 4%.

Conforme con el artículo 8o. del Decreto 1197 de 2000, este impuesto se liquida y cancela al momento de la presentación de la Declaración de Importación.

**DESCRIPTORES: IMPORTACION DE BIENES- ZONA DE REGIMEN ADUANERO ESPECIAL MAICAO, URIBIA Y MANAURE.**

##### **4.2. IMPORTACION DE BIENES DESDE LA ZONA DE REGIMEN ADUANERO ESPECIAL.**

Las mercancías importadas a la Zona de Régimen Aduanero Especial pueden ser introducidas al resto del territorio nacional por el sistema de envíos o bajo la modalidad de viajero, según lo dispone el artículo 12 del Decreto 1197 de 2000.

###### **4.2.1. ENVÍOS:**

El artículo 13 del Decreto 1197 de 2000 dispone que los comerciantes domiciliados en el resto del territorio nacional podrán adquirir mercancías en la Zona de Régimen Aduanero Especial, hasta por un monto de veinte mil dólares de los Estados Unidos de Norteamérica (US\$20.000) por cada envío.

Conforme con el artículo 23 de la Ley 677 de 2001, la introducción de mercancías provenientes de la zona de régimen aduanero especial de Maicao, Uribia y Manaure, al resto del territorio nacional, se encuentra gravada con los tributos aduaneros, pero, al liquidar tales tributos, debe descontarse del porcentaje del impuesto sobre las ventas que se cause por la operación respectiva, el porcentaje del impuesto de ingreso a la mercancía que se haya cancelado en la importación del bien a dicha zona, salvo que el impuesto sobre las ventas haya sido objeto de devolución.



Por otra parte, se entiende como venta para el consumo interno, la que se efectúa a los domiciliados en la Zona de Régimen Aduanero Especial o a los turistas o viajeros para ser consumida dentro de la Zona, excluyendo su comercialización posterior, y los retiros para consumo propio del importador.

Las enajenaciones de mercancías nacionales por su parte, están gravadas con el impuesto sobre las ventas en los términos previstos en el Estatuto Tributario.

Las ventas que se realicen dentro de la Zona están gravadas con el impuesto sobre las ventas de conformidad con el Estatuto Tributario, con excepción de las ventas de mercancías extranjeras realizadas a viajeros nacionales o las ventas realizadas con destino al exterior, las cuales se rigen conforme con lo previsto anteriormente.

Debe tenerse en cuenta que para el control que debe ejercer la Administración Tributaria y Aduanera conforme con el artículo 19 del Decreto 1197 de 2001, los comerciantes domiciliados en la Zona de Régimen Aduanero Especial, deberán inscribirse ante la Administración de Aduanas de la jurisdicción, expedir las facturas correspondientes, con el lleno de los requisitos que señale en el artículo 617 del Estatuto Tributario, liquidar y recaudar el impuesto a las ventas que se cause en las enajenaciones dentro de la Zona, efectuar la consignación de las sumas recaudadas de acuerdo con lo previsto en el Estatuto Tributario y llevar un libro diario de registro de ingresos y salidas en el cual se deben anotar las operaciones de importación, compras y ventas, el cual sustituye para todos los efectos aduaneros la contabilidad de los comerciantes, cuyo atraso por más de quince (15) días dará lugar a la imposición de la sanción por irregularidad en la contabilidad consagrada en el artículo 655 del Estatuto Tributario.

Para efectos aduaneros, los comerciantes también estarán obligados a conservar por un término de cinco (5) años, copias de las facturas expedidas y de los documentos que las soporten.

Con el fin de garantizar la unidad doctrinal en materia del Impuesto sobre las Ventas, se sustituye el Concepto Unificado 003 de julio 12 de 2002 con base en la facultad de interpretación atribuida a la Oficina Jurídica de la DIAN.

**JOSE ALEJANDRO MORA GUERRERO**  
**JEFE OFICINA JURÍDICA**

Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales.