

SJD

Relatoría
antecedentes - Daniel



MinHacienda

PROSPERIDAD
PARA TODOS

www.dian.gov.co

Bogotá, D.C. **24 DIC. 2014**

100202208-1598

 **DIAN** No. Radicado 000S2014067754
Fecha 2014-12-24 03:19:54

Remitente DIR GES JURIDICA
Destinatario FULLCARGA COLOMBIA SA
Anexos 0 Folios 7



COR-000S2014067754

*NO devolvieron
antecedentes
originales
Empfe
07-02-15*

Ref: Radicados 512 y 5153 del 03/02/2014

Tema Impuesto sobre las ventas
Descriptor Hecho generador del impuesto sobre las ventas
Medios de pago telefonía móvil
Fuentes Formales Ley 1607 de 2012, artículo 157; Estatuto Tributario, artículos 102-4, 420, 424 y 476; Decreto 1372 1992, artículo 1º; Resolución 000202 de 2010.

De conformidad con el artículo 19 del Decreto 4048 de 2008, es función de ésta Dirección absolver las consultas escritas que se formulen sobre la interpretación y aplicación de las normas tributarias de carácter nacional, aduaneras y cambiarias en lo de competencia de la Entidad, ámbito dentro del cual será atendida su solicitud.

En el escrito de la referencia se plantean las siguientes inquietudes:

¿El contrato en virtud del cual se compran por parte de una empresa operadora de una plataforma tecnológica bienes incorporeales consistentes en medios de pago a una empresa operadora de telecomunicaciones es un contrato de compraventa o un contrato de prestación de servicios?

¿Está la compraventa de medios de pago, como bienes incorporeales, gravada con el IVA?

¿El margen de la compraventa entre el precio de compra y precio de reventa de los medios de pago referidos en el artículo 157 de la Ley 1607 de 2012 es una comisión gravada con IVA?

Adicionalmente solicita aclaración de la doctrina contenida en el Concepto Unificado del IVA 00001 de 2003 en el aparte que se subraya a continuación:

*“DESCRPTORES: SERVICIOS GRAVADOS
SERVICIO TARJETA TELEFONIA PREPAGADA
(PAGINAS 172-173)*

“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...”

En relación con la doctrina previamente transcrita afirma el peticionario que fue emitida en una época en la cual no existían los medios de pago electrónicos sino las tarjetas prepago, que con base en el aparte subrayado se *“ha elaborado la tesis de que el margen entre la compra y la venta de medios de pago o recargas electrónicas, es una comisión por un servicio, gravada con el IVA”*, tesis que en su opinión, desnaturaliza el objeto del contrato de compraventa que es el que se

acuerda entre el operador de telecomunicaciones y la empresa que compra y revende los medios de pago al comerciante minorista. Considera igualmente que el artículo 157 de la Ley 1607 de 2012 reconoció y consagró dicho contrato de compraventa al establecer sus consecuencias tributarias.

Por lo anterior solicita la revisión de la posición de la Entidad con el fin de que se reconozca que la naturaleza del contrato entre el operador de telecomunicaciones y las empresas que compran los medios de pago, es la de un contrato de compraventa y no de servicios, petición que fundamenta en las siguientes razones:

Importancia del tema a tratar en el contexto de la política de inclusión en telecomunicaciones e inclusión financiera

Señala que desde el año 2006; en Colombia los servicios de telefonía móvil son pagados por la gran mayoría de los usuarios mediante “medios de pago” coloquialmente llamados recargas electrónicas, y que según concepto emitido por el Ministerio de la Tecnología de Información y Telecomunicaciones, el 79% de los usuarios de las telecomunicaciones se encuentran vinculados a las empresas operadoras de telecomunicaciones bajo la modalidad de prepago. Los medios de pago, expresa, se han convertido en el instrumento más importante que existe en Colombia para lograr la inclusión en telecomunicaciones.

En relación con la forma como son utilizados los medios de pago, informa que estos *“... son vendidos por parte de los operadores de telecomunicaciones a empresas que cuentan con las plataformas tecnológicas que les permite revenderlos electrónicamente hasta llegar al tendero detallista que los vende a los usuarios del servicio. Son una serie de operaciones de compra y venta sucesivas de estos medios de pago que los llevan hasta el punto en que son accesibles para los usuarios hasta en los lugares más apartados del territorio. Estas empresas que operan las plataformas tecnológicas son un eslabón fundamental e indispensable para que los medios de pago se puedan revender hasta llegar al tendero final y, sin ellas, quedarían fuera del alcance de los servicios millones de personas en Colombia...”*

Afirma que las empresas operadoras de las plataformas no compran y venden servicios de telecomunicaciones, recargas o minutos, sino instrumentos electrónicos de pago, medios de pago que no son bienes corporales, sino bienes incorporales o derechos, como son reconocidos por la ley civil.

El antecedente de los medios de pago fueron las tarjetas prepago que existieron hasta el año 2006 aproximadamente, las cuales fueron reemplazadas por las recargas en línea.

Naturaleza de los medios de pago

Cataloga los medios de pago como bienes incorporeales, derechos que sirven para pagar los servicios de telecomunicaciones y son objeto de compra y venta por parte de las empresas operadoras de las plataformas tecnológicas.

Cita un oficio suscrito por la Subdirectora para la Industria de Comunicaciones del Ministerio de Tecnologías de la Información y las Comunicaciones de fecha 9 de enero de 2014 en el que se refiere a la naturaleza de bienes incorporeales de los medios de pago en los siguientes términos:

“... En conclusión, los medios de pago de que trata la Ley 1607 de 2012 no se traducen en un servicio de telecomunicaciones, sino en un derecho para su pago, que por ende es un bien incorporal...”

Del oficio parcialmente transcrito concluye el peticionario que la compra y venta de medios de pago, como bienes incorporeales que son, no genera IVA.

Naturaleza de la compra y venta de los medios de pago

Afirma que se está frente a un comercio generalizado de compra y venta de bienes incorporeales llamados medios de pago que no genera IVA y no se trata de servicio, toda vez que el servicio de telecomunicaciones que paga el usuario solo lo presta el operador de telecomunicaciones y, la empresa operadora de la plataforma tecnológica no puede comprar servicios de telecomunicaciones para revenderlos, considera igualmente que la empresa operadora de la plataforma para la compra y venta de medios de pago, no está prestando un servicio a la empresa de telecomunicaciones para cobrar una comisión, pues solo está comprando un bien incorporal para revenderlo.

Del oficio emitido por la Subdirección para la Industria de Comunicaciones del Ministerio de Tecnologías de la Información y las Comunicaciones antes referido, destaca el siguiente aparte:

“Dentro del marco de la definición del artículo 157 de la Ley 1607 de 2012, no se configura la prestación de un servicio como está definido en la Ley 1341 de 2009, puesto que no existe la responsabilidad sobre un servicio de capacidad de envío y recibo de información, se trata de contratos sucesivos de compra y venta de medios de pago, no de contratos de prestación de servicios.”

Finalmente, cita algunos apartes de doctrina de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales según la cual el impuesto sobre las ventas en el servicio de

telecomunicaciones se causa en la medida en que se consume el servicio por el usuario en la modalidad de prepago.

CONSIDERACIONES DEL DESPACHO.

Previamente a realizar una serie de consideraciones jurídicas al respecto, este despacho señala que los criterios que emite son netamente orientadores para los contribuyentes y que en esta medida se deberán observar las especificaciones técnicas, fácticas y jurídicas de cada caso en concreto, en aras de delimitar las consecuencias jurídicas y régimen jurídico en materia impositiva aplicables a cada una de dichas operaciones.

En consecuencia, para efectos de abordar el presente análisis fijará criterios generales para determinar dependiendo el tipo de estructura comercial que se adopte por parte de los obligados, cuando se entenderá que la misma constituye una prestación de servicio o por el contrario una compraventa en estricto sentido.

Previo a realizar el análisis que aquí se plantea, resulta relevante desentrañar la naturaleza jurídica de los medios de pago, en consecuencia para ello es necesario hacer un breve repaso a la calificación de los bienes por parte de la doctrina civilista, para así a renglón seguido, delimitar los alcances de dichos contenidos en el ámbito contable y fiscal.

De tal suerte que, tal y como lo señala el recurrente, el artículo 653 del Código Civil señala que los bienes se clasifican en bienes corporales e incorporales denotando las características de unos y otros de la siguiente manera:

"ARTICULO 653. <CONCEPTO DE BIENES>. 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"

De tal suerte que, los bienes corporales por excelencia son todos aquellos sobre los cuales se puede realizar una apropiación y se pueden percibir por parte de las personas tales como los bienes muebles o inmuebles, mientras que los bienes incorporales NO constituyen derechos sobre determinados bienes como por ejemplo el derecho de dominio o de uso, patentes entre otras.

Desde la perspectiva de la legislación contable – Decreto 2649 de 1993 -, el tratamiento que se le da a la figura de los activos incorporales es la prevista en el artículo 66 de dicha disposición normativa en donde se señala que:

“ACTIVOS INTANGIBLES. Son activos intangibles los recursos obtenidos por un ente económico que, careciendo de naturaleza material, implican un derecho o privilegio oponible a terceros, distinto de los derivados de los otros activos, de cuyo ejercicio o explotación pueden obtenerse beneficios económicos en varios períodos determinables, tales como patentes, marcas, derechos de autor, crédito mercantil, franquicias, así como los derechos derivados de bienes entregados en fiducia mercantil.”

Con estas consideraciones de orden legal, sobre la definición de qué se entiende por bienes corporales o incorporeales, resulta relevante determinar lo que debe entenderse por medio de pago, ante lo cual y al no existir regulación aplicable a este supuesto, debe atenderse la figura negocial que se expone en el supuesto de hecho de la consulta, por lo que debe señalarse que los medios de pago constituyen un derecho que se adquiere para que en un futuro se acceda a la prestación del servicio de telefonía por parte de un Usuario final o beneficiario.

Al constituirse en un derecho para acceder a la prestación de un servicio de telefonía, su valoración y tratamiento para efectos fiscales debe constituirse como un activo intangible o bien incorporal.

Con esta precisión procede este despacho a señalar los elementos esenciales de cada uno de los supuestos de las relaciones jurídicas que se pueden desentrañar entre los particulares, en lo que respecta a la operación económica del supuesto de hecho que da lugar a la presente consulta.

Caso Concreto.

Las partes inmersas en una determinada relación jurídica podrán pactar en virtud del principio de la autonomía de voluntad, las figuras contractuales establecidas legalmente o consuetudinariamente que mejor se adapten a las necesidades de las partes, a partir de las cuales se obligan a realizar una determinada prestación – o conducta – las cuales en líneas generales pueden ser de dar o entregar, hacer o no hacer.

La disciplina del derecho tributario no ha sido ajeno a esta construcción de orden civilista, y en lo que respecta al Impuesto Sobre las Ventas ha concebido sus hechos generadores de la obligación fiscal a partir de dos aristas por un lado todas aquellas Ventas, que en términos generales constituyen obligaciones de dar contractualmente, salvo en algunos supuestos expresos en donde la Ley les da dicho tratamiento a pesar de que contractualmente no lo sean, o prestaciones de servicios que en líneas generales involucran una conducta positiva o hacer por parte de alguna de los inmersos en el negocio.

Bajo este escenario, es necesario para efectos del presente estudio abordar cada uno de los hechos generadores del Impuesto Sobre el Valor Agregado señalados con antelación y su correlativa prestación en términos contractuales.

1. Prestación de Servicios.

Sobre los hechos generadores del impuesto sobre las ventas se ha pronunciado en reiteradas oportunidades este Despacho, verbi gracia el Concepto 078258 de 25 de octubre de 2010, el que por constituir doctrina vigente en la materia se transcribe a continuación y en el que se señala:

“...El artículo 420 del Estatuto Tributario establece los hechos generadores del impuesto sobre las ventas y en el literal b) prevé que el impuesto sobre las ventas se aplicará sobre la prestación de servicios en el territorio nacional y el artículo 476 ibídem, establece los servicios exceptuados del impuesto sobre las ventas.

...La doctrina de este despacho mediante Oficio 021869 de 2009 al tratar sobre los servicios gravados con impuesto sobre las ventas precisó:

“El impuesto sobre las ventas en Colombia se aplica, sobre la prestación de servicios en el territorio nacional de conformidad con lo dispuesto por el literal b) del artículo 420 del Estatuto Tributario y 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.

... El H Consejo de Estado ha observado en forma reiterada que “Conforme al artículo 420 del Estatuto Tributario son hechos generadores del IVA las ventas e importaciones de bienes corporales muebles que no estén excluidas y la prestación de servicios en el territorio nacional.

A partir de la Ley 6 de 1992 la regla general es que están gravados con IVA todos los servicios, salvo los que el legislador expresamente excluya (artículo 476 del Estatuto Tributario).

El Decreto 1372 de 1992 reglamentó la Ley 6 de 1992 y el Estatuto Tributario. En el artículo 1 definió los servicios para efectos del impuesto a las ventas. De la definición se extraen las siguientes características de los servicios para efectos del impuesto en mención:

1. Debe tratarse de actividades, labores o trabajos de carácter material o intelectual que se concreten para quien las realiza en una obligación de hacer.

2. Las actividades, labores o trabajos deben ser ejecutados por personas naturales o jurídicas o por sociedades de hecho.
3. No debe existir relación laboral entre quien ejecuta las labores y quien contrata con aquél la realización de las mismas.
4. Genera una obligación de dar a cargo de quien contrata la realización de los trabajos, como es la de retribuir en dinero o en especie la prestación del servicio" (Sentencia del diecisiete (17) de julio de dos mil ocho (2008), radicado 11001-03-27-000-2005-00040- 00(15623)."....".

Tanto la doctrina de la DIAN, como la reglamentación del Gobierno Nacional prescriben como elemento esencial de la prestación de servicios la realización de una obligación de hacer, la cual se traduce como una actividad del deudor ya sea de orden intelectual (asesoría), material (realización de una obra), o de resultado (agencia comercial ventas mínimas).

En líneas generales existirá prestación de servicios en todos aquellos contratos en donde efectivamente este de por medio una obligación de hacer, entendida esta como la realización de una determinada conducta a favor de un tercero quien será el beneficiario efectivo de la misma y como consecuencia de ello asumirá los riesgos propios de la ejecución de esta .

Este tipo de obligación de hacer es propia de algunas figuras contractuales, relevantes para el presente análisis tales como el contrato de agencia comercial, como especie de la distribución en estricto sentido, y sobre los cuales este despacho considera más que necesario realizar una serie de consideraciones al respecto, para efectos de su tratamiento para el Impuesto Sobre el Valor Agregado.

- **DISTRIBUCIÓN – Contrato de Distribución propiamente dicho y agencia Comercial -**

La Jurisprudencia – Ordinaria como Arbitral- y la doctrina especializada sobre el tema han considerado, en lo que respecta a la distribución, como una forma en virtud de la cual se presta una intermediación a partir de la cual los productores de bienes y servicios requieren de un tercero especializado con el fin de que este lleve dichos bienes y servicios al consumidor final.

La distribución como elemento esencial de las relaciones económicas del día a día ha sido objeto de recepción en el ordenamiento jurídico nacional, a través de una de sus figuras más comunes la cual es la agencia comercial – (Código de

Comercio 1317 y ss)- , sin que esto implique que sea la única ya que atendiendo las costumbres mercantiles – fuente del Derecho Comercial- y el principio de autonomía de la voluntad las partes pueden pactar diversas figuras negociales, siendo una de las más relevantes para este caso el Contrato de distribución propiamente dicho y sobre el cual la jurisprudencia Nacional se ha pronunciado a efectos de delimitar las fronteras entre la agencia comercial y este último.

Así las cosas la Sala de Casación Civil de la Corte Suprema de Justicia ha señalado, respecto de la distinción entre Distribución en estricto sentido y agencia comercial en Sentencia del Magistrado Ponente Giraldo Zuluaga del 2 de diciembre de 1980, que:

“Quien distribuye artículos que ha adquirido en propiedad, no obstante que fueron fabricados por otro, al realizar su venta en una determinada zona, no ejecuta actividad de agente de comercio, sino de simple vendedor o distribuidor de productos propios (...)” y agrega “ (...) la diferencia es bien clara: El distribuidor que actúa como agente comercial en nada lo beneficia o perjudican las alzas o bajas que puedan sufrir los productos que promueve, como quiera que la propiedad de éstos en ningún momento del proceso de mercadeo pasa a ser suya, sino que del dominio del fabricante o empresario pasa al de la clientela sin que la gente tenga que adquirirlos. Por el contrario, cuando el distribuidor ha adquirido para sí los productos que promueve, resulta claro que un aumento en los precios de venta después que sean suyos los beneficia directamente, de la misma manera que lo perjudicaría una baja en las mismas circunstancias. El agente comercial, que distribuye, coloca en el mercado productos ajenos, no propios (...)” El subrayado es nuestro

En un mismo sentido en sentencia del 16 de Marzo de 2006 Magistrado Ponente Jaramillo Jaramillo respecto de los riesgos asumidos entre uno y otro Contrato – agencia Comercial y Distribución- señaló:

“Por lo que los demás argumentos relativos a la remuneración, riesgos asumidos, instrucciones y poderes giran alrededor de este tema central: el encargo de una gestión por parte del empresario al agente, el cual resulta medular para establecer si hay o no agencia, pues este elemento le es inherente a la agencia comercial, como arquetípica operación de intermediación (...)”

Resulta claro, a partir de lo señalado por parte de la Jurisprudencia Nacional, que la diferencia entre la agencia comercial y la distribución – como contrato atípico- se circunscribe en los siguientes asuntos:

- El contrato de distribución en estricto sentido trae consigo la propiedad de los bienes que se han de distribuir, mientras que en la agencia Comercial el agente nunca asume la propiedad ni los riesgos derivados del negocio.
- El agente comercial realiza una típica operación de intermediación, una gestión a cargo del tercero, este último quien asume los riesgos derivados

de ello; mientras que en la distribución, adquiere el bien para efectos de asumir los riesgos propios de la comercialización sin que sea dable desplazar el riesgo al vendedor.

Así las cosas, como se observa la diferencia entre uno y otro resulta enmarcada en líneas generales por la asunción del riesgo y el nivel de intensidad de intermediación; mientras que en la agencia existe una obligación eminentemente a favor de un tercero quien detenta la propiedad de los bienes o servicios a prestar en la segunda el riesgo es asumida en su totalidad por el Distribuidor, a quien se le vende tanto bienes como servicios y quien deberá para efectos de tal supuesto lograr un margen de utilidad, desplegando para ello una serie de conductas con el fin de llevar esos bienes o servicios a un consumidor final, asumiendo la totalidad de los riesgos en la operación.

No obstante lo anterior, es preciso señalar, que, en razón a que el contrato de distribución no se encuentra tipificado legalmente y no tiene un régimen contractual, y en virtud del principio de la autonomía de la voluntad las partes pueden estipular efectos diferenciales en el contrato de distribución, que pueden alejarse de la descripción expuesta.

Por lo que, en líneas generales podría concluirse que para efectos del contrato de distribución, en donde expresamente la partes consagren que se vende la totalidad de los bienes y servicios por parte del productor y existe efectivamente un traslado del dominio de los mismos, el régimen impositivo aplicable será el de una venta que estará gravada para efectos del Impuesto Sobre el Valor Agregado – IVA –, dependiendo de la clase del Bien sobre la cual recaiga¹-, mientras que en la agencia comercial existe una intermediación en estricto sentido de donde se desprende una obligación de hacer y se entenderá entonces como una respectiva prestación de servicios.

2. Venta.

El artículo 421 del Estatuto Tributario señala los hechos que se consideran venta estableciendo en su literal a) lo siguiente:

- a) Todos los actos que impliquen la transferencia del dominio a título gratuito u oneroso de bienes corporales muebles, independientemente de la designación que se dé a los contratos o negociaciones que

¹ Los artículos 421 del Estatuto Tributario señalan que se consideran 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 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. artículo 437 – 4 al señalar la responsabilidad en de Impuestos sobre el Valor Agregado en las ventas señala que son responsables

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 (...) Subrayado Fuera del Texto.

La disposición prevista en el artículo 421 del E. T, para efectos del presente análisis, prevé, a partir de la naturaleza jurídica ya señalada sobre los medios de pago, - bien incorporal-, una consideración dicente ya que en materia del Impuesto sobre el Valor Agregado -IVA-, no se consideran venta los actos de transferencia del dominio sobre los bienes incorporales.

Sin embargo, lejos de esta consideración que deviene de una simple lectura de la norma, es pertinente determinar en qué eventos existe efectivamente una transferencia del dominio, cual es la connotación especial de dicha norma y cuáles son los derroteros desde el punto de vista contractual y sus efectos en términos patrimoniales.

La transferencia del dominio en líneas generales implica que dicho el bien objeto de venta ingresa en el patrimonio del adquirente- mediante la respectiva tradición del bien -, y este último, a su vez puede gozar y disponer de él libremente en los términos del artículo 669 del Código Civil.

Así las cosas, se reputará que existe venta para efectos del Impuesto sobre el Valor Agregado y como consecuencia de ello se generará el pago del respectivo tributo, salvo cuando se trate de bienes incorporales cuando:

1. El respectivo bien ingrese al patrimonio del adquirente.
2. Se demuestre mediante la respectiva tradición la adquisición del respectivo derecho de dominio del Bien.
3. El adquirente puede usar y disponer libremente del bien, es decir no se encuentra limitado el derecho de dominio ni se encuentra sujeto a condición alguna.

Con este panorama conceptual procede este despacho a absolver los planteamientos por usted señalados de la siguiente manera:

¿El contrato en virtud del cual se compran por parte de una empresa operadora de una plataforma tecnológica bienes incorporales consistentes en medios de pago a una empresa operadora de telecomunicaciones es un contrato de compraventa o un contrato de prestación de servicios?

Se Considera, que si de conformidad con lo estipulado contractualmente y en virtud de la realidad económica de la operación entre los operadores de una

plataforma tecnológica y el de telefonía celular existe un evidente traslado del derecho de dominio sobre el bien incorporal – representado por medios de pagos- de parte de este último, cumpliendo dicha transferencia del derecho de dominio los siguientes supuestos:

- El bien se encuentra registrado en el patrimonio del adquirente como un activo de su propiedad.
- Se demuestra la respectiva tradición del derecho de dominio del Bien.
- Los bienes adquiridos pueden ser dispuestos libremente por parte del adquirente.

Tal Venta NO será gravada, por tratarse de un bien incorporal, de conformidad con lo establecido en el artículo 421 del Estatuto Tributario Nacional.

Más sin embargo, en caso tal de que estos supuestos no se constaten y por el contrario sea evidente que el operador de la plataforma tecnológica se obliga a favor del operador de telefonía celular a hacer la intermediación de los bienes objeto del contrato, con el fin de que lo adquiera un usuario final sin que aquel – el operador de la plataforma tecnológica- detente , el derecho de dominio de dichos bienes, ni asuma los riesgos derivados del negocio jurídico, en los términos previstos en líneas anteriores de este concepto, se tratará entonces de una prestación de servicios.

¿Está la compraventa de medios de pago, como bienes incorporales, gravada con el IVA?

Bajo el entendido de la respuesta del numeral anterior y siempre y cuando se cumplan los supuestos allí previstos, los cuales reitera este despacho son:

- El bien se encuentra registrado en el patrimonio del adquirente como un activo de su propiedad.
- Se demuestra la respectiva tradición del derecho de dominio del Bien.
- Los bienes adquiridos pueden ser dispuestos libremente por parte del adquirente.

Se tendrá que la venta de medios de pago que cumplan esas condiciones NO estará gravada, por tratarse de un bien incorporal, de conformidad con lo establecido en el artículo 421 del Estatuto Tributario Nacional.

¿El margen de la compraventa entre el precio de compra y precio de reventa de los medios de pago referidos en el artículo 157 de la Ley 1607 de 2012 es una comisión gravada con IVA?

Se Considera, de manera concordante con lo expuesto en líneas anteriores, que en el caso de cumplirse la compraventa de medios de pago y los mismos sean revendidos a un tercero el margen que se genera es un margen de utilidad no gravada a efectos del Impuestos Sobre el Valor Agregado en razón a que se trata de la Venta de un bien incorporal, no gravada como ya se ha enunciado con antelación.

De otra parte, en los supuestos en donde el vínculo contractual se identifica con la definición de servicio que para efectos del impuesto sobre las ventas consagra el artículo 1º del Decreto 1372 1992, y cuya realización constituye hecho generador del impuesto sobre las ventas, aquello que se percibe como retribución -comisión u otra denominación- será ingreso gravado para quien presta el servicio.

Finalmente, no obstante que a pesar que las partes en virtud del principio de la autonomía de la voluntad pueden estipular libremente la figura que más se adecue a sus necesidades económicas, la autoridad fiscal, de conformidad, con lo establecido con el principio de la prevalencia de la sustancia sobre la forma, y en aplicación de lo establecido en la norma general anti-abuso contemplada en el artículo 869 del Estatuto Tributario, podrá re-caracterizar la operación a su realidad económica y en tal sentido podrá aplicar el régimen impositivo correspondiente de conformidad con la realidad de la operación.

En los anteriores términos se resuelve su solicitud y cordialmente le informamos que tanto la normatividad en materia tributaria, aduanera y cambiaria, como los conceptos emitidos por la Dirección de Gestión Jurídica en estas materias, pueden consultarse en la página electrónica de la DIAN: <http://www.dian.gov.co> siguiendo los iconos: "Normatividad" - "técnica" y seleccionando los vínculos "Doctrina" y "Dirección de Gestión Jurídica."

Atentamente,



DALILA ASTRID HERNANDEZ CORZO
Directora de Gestión Jurídica

P-DFOS