



CONCEPTO UNIFICADO 001 DE 2003, DIAN

DESCRIPTORES: BASE GRAVABLE. BASE GRAVABLE EN LA VENTA DE BIENES. BASE GRAVABLE EN LA PRESTACIÓN DE SERVICIOS. FACTORES QUE INTEGRAN LA BASE GRAVABLE.

1. BASE GRAVABLE EN LA VENTA Y PRESTACIÓN 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 PRESTACIÓN 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 PRESTACIÓN 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 costeadado 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*em, 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.

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 Ibídem, 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.

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. FINANCIACIÓN ORDINARIA O EXTRAORDINARIA. FINANCIACIÓN POR VINCULADOS ECONÓMICOS.

3.2. FINANCIACIÓN POR VINCULADOS ECONÓMICOS

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 *Ibidem* 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 deduzcan 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 MÍNIMA.

4.1.1 BASE GRAVABLE EN LA ENAJENACIÓN DE MERCANCÍAS 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 MÍNIMA.

5. BASE GRAVABLE MÍNIMA.

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 MÍNIMA EN LA VENTA DE LICORES.

5.1. BASE GRAVABLE MÍNIMA 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.

CAUSACIÓN 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 VEHÍCULOS 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 parágrafo 2 del artículo 457-1 adicionado por la Ley 788 de 200.

DESCRIPTORES: BASES GRAVABLES ESPECIALES EN LA PRESTACIÓN DE SERVICIOS

9. ALGUNAS BASES GRAVABLES ESPECIALES EN LA PRESTACIÓN 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 CONSTRUCCIÓN.

9.1. CONTRATO DE CONSTRUCCIÓN

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 dividas 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 TELÉFONOS. 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 incorporeales 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. (...)