



Area del Derecho

Tributario

Banco de Datos

Impuesto Sobre las Ventas - IVA

Problema Jurídico

Tesis Jurídica

CONCEPTO 017680 int 1873 DE 2026 OCTUBRE 1

[Consultar Documento Jurídico](#)

▼ Descriptores

Exclusión del impuesto sobre las ventas

▼ Fuentes Formales

Artículo 476 del Estatuto Tributario

▼ Extracto

1. Esta Subdirección está facultada para absolver las consultas escritas, presentadas de manera general, sobre la interpretación y aplicación de las normas tributarias, aduaneras y de fiscalización cambiaria, en lo de competencia de la DIAN¹. En este sentido, la doctrina emitida será de carácter general, no se referirá a asuntos particulares y se someterá a lo consagrado en el artículo 131 de la Ley 2010 de 2019².

2. En el radicado de la referencia, el peticionario solicita que se efectúe un pronunciamiento general sobre el tratamiento del IVA aplicable a determinados modelos comerciales de reventa de servicios, trayendo a colación el Concepto No. 002740 del 05 de febrero de 2019 y el Oficio 000565 del 21 de octubre de 2020, a través del cual se realizó una adición al primero.

2.1. Para ello, el peticionario expone su entendimiento sobre las conclusiones de la doctrina señalada, en la cual se analiza el tratamiento del impuesto sobre las ventas-IVA, en relación con una operación de reventa de boletas para espectáculos públicos, con ocasión de la exclusión de que trata el numeral 18 del artículo 476 del Estatuto Tributario.

2.2. Señala que, según el concepto No. 002740 de 2019, si un comerciante adquiere boletas a precio mayorista para revenderlas al público, el margen de utilidad obtenido por la intermediación es una comisión gravada con el impuesto, en tanto que, en el Oficio 000565 de 2020, se precisa que si la comercialización de las boletas se realiza mediante un contrato de compraventa y posterior reventa, y no como un servicio de intermediación, se distinguen dos operaciones distintas.

2.3. Así, la primera operación corresponde a la compraventa por la adquisición de las boletas al promotor u organizador del evento, y la segunda, la venta al público por parte de quien las adquirió en la primera operación. En su criterio, el Oficio 000565 de 2020 concluye "(...) que la segunda operación se encuentra excluida del IVA, siempre y cuando el bien o servicio que se venda al consumidor final esté expresamente excluido del impuesto en el Estatuto Tributario o cualquier otra disposición legal". (énfasis propio)

2.4. Aunado a lo anterior, señala que la ley no establece de manera expresa el tratamiento tributario que tiene lugar cuando un servicio excluido del IVA es adquirido y posteriormente se revende por el adquirente a un tercero, actuando a nombre y por cuenta propia, bajo su propio riesgo económico y constituyéndose en revendedor o distribuidor del servicio, lo cual se distingue de la intermediación que se ejecuta para, o, en nombre de otro; sumado a que la definición de prestación de servicios para efectos de IVA no exige que la ejecución de la actividad se efectúe, ya sea con recursos propios, o, de un tercero.

2.5. De esta manera, considera que, si el servicio "revendido" cumple con las condiciones que la ley establece para ser excluido del impuesto, la operación de reventa debe mantener el tratamiento de exclusión independientemente de que el servicio sea suministrado al consumidor final por el operador original o por el comercializador posterior que lo adquiere y actúa en calidad de revendedor, asumiendo los riesgos del negocio de cara al consumidor.

2.6. A partir de lo expuesto, solicita que se unifique la interpretación en torno al tratamiento del IVA en los modelos comerciales de reventa de servicios en donde el revendedor o distribuidor asume la responsabilidad y el riesgo contractual ante el cliente por la prestación del servicio, concluyendo que el hecho generador por la prestación del servicio abarca tanto al ejecutor material como a su revendedor o distribuidor.

3. Para dar respuesta al peticionario, es oportuno analizar los supuestos que fueron objeto de consulta en la doctrina sobre la que versa la presente solicitud. Así, en el concepto No. 002740 de 2019 se analizó un modelo comercial en el cual una compañía de espectáculos públicos ofrece boletas a comerciantes mayoristas por un precio inferior al precio de venta al público, tal que el mayorista comercializa las mismas boletas en el mercado minorista al precio ofertado al público, obteniendo una utilidad por el valor de la diferencia. En dicho concepto se concluyó que el margen de utilidad correspondía a una comisión por el servicio de intermediación, la cual se encuentra gravada con IVA.

4. Mientras tanto, en el Oficio 000565 de 2020, se analizó una solicitud de reconsideración sobre el Concepto No. 002740, precisando que, si bien la conclusión allí expuesta se ajusta al tratamiento previsto para la prestación de servicios en contratos de

intermediación, el negocio jurídico objeto de la consulta puede obedecer a un modelo comercial diferente, en el cual se presentan dos operaciones independientes.

5. Así, por una parte, tenemos la venta de la boleta por el promotor o sujeto a cargo del evento, al adquirente, existiendo una transferencia real de la boleta, y por otra, la venta por el adquirente inicial —quien asume los riesgos normales de la venta de la boletería— al público en general. Frente a este supuesto se analizó el tratamiento del IVA con ocasión a la exclusión contemplada en el numeral 18 del artículo 476 del Estatuto Tributario³, cuyas consideraciones se transcribirán en extenso:

“Ahora bien, teniendo en cuenta que el numeral 18 del artículo 476 del Estatuto Tributario señala:

“ARTÍCULO 476. SERVICIOS EXCLUIDOS DEL IMPUESTO SOBRE LAS VENTAS -IVA. Se exceptúan del impuesto los siguientes servicios y los bienes relacionados explícitamente a continuación:

(...) 18. Las boletas de entrada a cine, a los eventos deportivos, culturales, incluidos los musicales y de recreación familiar, y los espectáculos de toros, hípicos y caninos. También se encuentran excluidos los servicios de que trata el artículo 6 de la Ley 1493 de 2011”.

A su vez, el artículo 6 de la Ley 1493 de 2011 dispone:

“ARTÍCULO 6°. Servicios artísticos excluidos del IVA. Están excluidos del IVA los espectáculos públicos de las artes escénicas, así como los servicios artísticos prestados para la realización de los espectáculos públicos de las artes escénicas definidos en el literal c) del artículo 3° de la presente ley”.

Se concluye que, siempre que el objeto de cada uno de los contratos de compraventa corresponda a la venta de boletas de entrada a cine, a los eventos deportivos, culturales, incluidos los musicales y de recreación familiar, espectáculos de toros, hípicos y caninos; o de espectáculos públicos de las artes escénicas, la operación de venta estará excluida de IVA si se cumplen los términos dispuestos en el numeral 18 del artículo 476 del Estatuto Tributario.

Lo anterior, debido a que el IVA es un tributo de carácter indirecto que se establece sobre una base amplia de bienes y servicios, cubriendo sus diferentes etapas de transformación, que por regla general no parte de la identificación del sujeto contribuyente, ya que se aplica sobre la operación y el bien o servicio de que esta se trata.

Lo que significa que, si el bien o servicio está excluido del impuesto sobre las ventas expresamente en la Ley, cualquier operación de venta o prestación de servicios que lo tenga como objeto estará excluida del impuesto.

Para finalizar, se indica que la realidad económica del contrato debe estar reflejada en la aplicación de las normas fiscales al tenor de las obligaciones en ella contenidas, con el fin de evitar la incursión en prohibiciones o violaciones, tales como el abuso en materia tributaria dispuesto en el artículo 869 del Estatuto Tributario o en la comisión de conductas tipificadas en el artículo 402 del Código Penal.” (énfasis propio)

6. Como se observa, de acuerdo al Oficio 000565 de 2020, se debe analizar de forma separada el objeto de cada uno de los contratos, de tal suerte que, para que proceda la exclusión del IVA contemplada en el numeral 18 del artículo 476 del Estatuto Tributario, dicho objeto debe corresponder a la venta o a la prestación del servicio respecto del bien o servicio que expresamente se encuentra excluido del impuesto.

7. No obstante, de esta conclusión no se deriva que la prestación del servicio para efectos del IVA abarque implícitamente la actividad desplegada tanto por el ejecutor material u operador, como por el revendedor o distribuidor del servicio o del soporte que representa la adquisición del bien o servicio, así como tampoco desvirtúa necesariamente que exista intermediación por parte del revendedor cuando este actúa por cuenta propia y asumiendo los riesgos contractuales derivados de la operación que efectúa ante el cliente o consumidor final.

8. Al respecto, se considera oportuno traer a colación la jurisprudencia del Consejo de Estado, en la cual se han analizado diferentes escenarios donde se efectúa la adquisición de servicios para ser comercializados eventualmente al consumidor final.

8.1. En Sentencia del 01 de junio de 2023, expediente 27248⁴, se analizó un escenario en el que una compañía celebró convenios con una operadora de telefonía móvil para adquirir tiempo al aire, y posteriormente revender el producto virtual (recargas), de manera directa o a través de otro distribuidor mediante una plataforma e infraestructura que permite la realización de la venta y el uso del producto virtual.

8.1.1. En el caso señalado se concluyó que la operación desarrollada por el revendedor no se concreta en una obligación de hacer, por cuanto actuó de manera independiente y a nombre propio, efectuando las ventas directas, de manera que no se configuró la prestación de un servicio. Y, además, que la operación de reventa de las recargas implicó una transferencia de dominio sobre un bien intangible, en cuanto recae sobre un derecho. Esto, considerando que la relación del revendedor con la operadora finalizó con la adquisición del tiempo al aire sin intervenir en el servicio de telefonía.

8.1.2. Así, se colige que, el hecho de que el distribuidor o revendedor de la especie actúe por cuenta propia y asumiendo el riesgo contractual ante el consumidor, no implica necesariamente que la prestación del servicio para efectos de IVA abarque la actividad desplegada por el revendedor de la especie o del soporte que da derecho a la adquisición del servicio, o que la reventa se entienda incorporada a la prestación del servicio que ejecuta materialmente el operador.

8.2. En Sentencia del 15 de noviembre de 2017, expediente 19591⁵, se resolvió el medio de control de nulidad frente al oficio DIAN No. 091429 de 30 de diciembre de 2004, donde se analizó un escenario en el cual un operador de telefonía móvil que emite tarjetas prepago actúa como vendedor de dichas tarjetas a comerciantes (distribuidores, mayoristas o subdistribuidores), quienes las

adquieren a un valor inferior al precio de venta al público y se encuentran encargados de localizar, comercializar o vender las especies, tal que, al comercializar estas tarjetas al consumidor, la diferencia de precio denominada descuento se constituye como la contraprestación para el distribuidor.

8.2.1. En el caso descrito, el Consejo de Estado determinó que en el modelo comercial la venta de las tarjetas no se efectuó de manera aislada a la labor de intermediación para su comercialización. Así, se descartó la actuación de los distribuidores como agentes o como representantes del operador, pero se concluyó que sí actúan como intermediarios en la cadena de comercialización de las tarjetas para que el servicio llegue a su destinatario final, recibiendo una remuneración consistente en el descuento o menor valor al asignado para la venta al público, y existiendo una obligación de hacer consistente en distribuir las tarjetas prepago de telefonía.

8.2.2. Tomando como referencia el caso expuesto, aunque el distribuidor o mayorista, que adquiere y revende la especie derivada del servicio incorporado, no actúa como agente o representante del operador del servicio, sino por cuenta propia, asumiendo los riesgos contractuales de la operación frente al consumidor, esta circunstancia no desvirtúa por sí misma la existencia de una labor de intermediación o la existencia de una comisión como contraprestación por dicho servicio.

9. Por las razones descritas, no es posible fijar un criterio interpretativo único que abarque el tratamiento tributario del impuesto sobre las ventas frente a la totalidad de los modelos comerciales derivados de la adquisición de servicios para la posterior reventa o distribución como lo solicita el peticionario, ni concluir que la asunción del riesgo contractual por el distribuidor frente al consumidor conlleva implícita para la operación de reventa la cobertura de la prestación del servicio que ejecuta el operador, promotor o responsable del servicio.

10. Ahora bien, se precisa que las conclusiones del Concepto No. 002740 del 05 de febrero de 2019 y del Oficio 000565 del 21 de octubre de 2020, se limitan al análisis de los supuestos fácticos que originaron dichas consultas, que, entre otros aspectos, se contraen al estudio de la exclusión del IVA contemplada en el numeral 18 del artículo 476 del Estatuto Tributario, por lo cual, la interpretación de escenarios o disposiciones legales distintas corresponderá a la doctrina aplicable vigente para cada materia.

11. En los anteriores términos se absuelve su petición y se recuerda que la normativa, jurisprudencia y doctrina en materia tributaria, aduanera y de fiscalización cambiaria, en lo de competencia de esta Entidad, puede consultarse en el normograma DIAN:

<https://normograma.dian.gov.co/dian/>.

¹ De conformidad con el numeral 4 del artículo 56 del Decreto 1742 de 2020 y el artículo 7 de la Resolución DIAN 91 de 2021.

² De conformidad con el numeral 1 del artículo 56 del Decreto 1742 de 2020 y el artículo 7-1 de la Resolución DIAN 91 de 2021.

³ Téngase en cuenta que dicho numeral fue modificado por el artículo 76 de la Ley 2277 de 2022, estableciéndose la exclusión respecto de: "Las boletas de entrada a cine, a los eventos deportivos, culturales, incluidos los musicales y de recreación familiar. También se encuentran excluidos los servicios de que trata el Artículo 6o de la Ley 1493 de 2011."

⁴ Consejo de Estado. Sala de lo Contencioso Administrativo. Sección Cuarta. Sentencia del 1º de junio de 2023. Consejero Ponente: Myriam Stella Gutiérrez Argüello. Rad: 25000-23-37-000-2016-01210-01 (27248).

⁵ Consejo de Estado. Sala de lo Contencioso Administrativo. Sección Cuarta. Consejero Ponente: Jorge Octavio Ramírez Ramírez. 15 de noviembre de 2017. Rad: 1001-03-27-000-2012-00038-00 (19591).