



Subdirección de Gestión Normativa y Doctrina

100208221.001357  
Bogotá, D.C. 04 JUN. 2019

**DIAN** No. Radicado 000S2019014244  
Fecha 2019-06-05 11:07:29 AM  
Remitente Sede NIVEL CENTRAL  
Depen SUB GES NORMATIVA DOCTRINA  
Destinatario JAVIER ANTONIO GARCIA LLAMAS  
Folios 7 Anexos 0



S.S.D

Ref: Radicado 100014431 del 05/03/2019

Tema	Impuesto sobre la Renta y Complementarios Impuesto Sobre las Ventas - IVA
Descriptores	Activos Determinación de Costos Servicios Excluidos
Fuentes formales	Articulos 24, 267,299, 300,420, 437, 437-2, y 476 del Estatuto Tributario. Ley 1943 de 2018. Oficio No. 020733 del 8 de agosto de 2018 y concepto 082625 de 2013 de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales-DIAN.

Cordial saludo, Señor Garcia:

De conformidad con lo preceptuado en el artículo 20 del Decreto 4048 de 2008 este Despacho está facultado para resolver las consultas que se formulen sobre la interpretación y aplicación de las normas tributarias, aduaneras y cambiarias, en el marco de la competencia asignada a la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales.

Corresponde explicar que las facultades de esta dependencia se concretan en la interpretación de las normas atrás mencionadas, razón por la cual no corresponde en ejercicio de dichas funciones prestar asesoría específica para atender casos particulares que son tramitados ante otras dependencias o entidades ni juzgar o calificar las decisiones tomadas en las mismas.

En atención a la consulta, en la que solicita:

1. ¿Sobre la pregunta 1 del oficio No. 020733 del 8 de agosto de 2018, según el literal b) del artículo 420 del Estatuto Tributario, "La venta o cesiones de derechos sobre activos intangibles, únicamente asociados con la propiedad industrial están gravados en el IVA"

Es claro que todos los criptoactivos que se poseen no se tienen la propiedad industrial, salvo que se haya creado y se posea la titularidad de goce y usufructo del intangible.

Cuando, se afirma que "cada contribuyente deberá revisar cuando enajene este tipo de activos si se enmarcan dentro de alguno de los hechos generadores del impuesto a las ventas, en caso contrario, no está sujeto a dicho impuesto" ...

-Se refiere al criterio de poseer o no la propiedad industrial del criptoactivos como activo intangible?

Mediante el artículo 173 de la Ley 1819 de 2016 el cual modifico el artículo 420 del Estatuto Tributario se introdujo como hecho generador la venta o cesión de derechos sobre activos intangibles asociados con la propiedad industrial. La propiedad industrial es:

*"(...) el conjunto de derechos exclusivos y temporales que el Estado concede para usar y explotar económicamente aquellas invenciones o innovaciones aplicables a la industria y el comercio que sean producto del ingenio y la capacidad intelectual del hombre. Recae sobre las cosas imperceptibles e inmateriales, como las creaciones que proceden del ingenio humano susceptibles de beneficio comercial o de utilización industrial (Canaval, 2008, pág. 78)."*

Al respecto este despacho se manifiesto al respecto indicando lo siguiente:

*"(..)observa esta Subdirección que en el literal b) del artículo 173 de la Ley 1819 de 2016 no se hace precisión alguna sobre cuáles activos intangibles están o no gravados al impuesto sobre las ventas, sino que se habla genéricamente de "activos intangibles". En consecuencia, en aplicación al principio general de interpretación conforme al cual "donde el legislador no distingue, no le es dado al interprete distinguir", el cual tiene aplicación en el derecho colombiano como lo ha aceptado la Corte Constitucional Cfr. Corte Constitucional, sentencia c-317 de 2012, es dable concluir que si bien es cierto que en la Decisión 486 de 2000 de la Comunidad Andina de Naciones- Régimen de Propiedad Industrial, identifica activos intangibles relacionados con la propiedad industrial, el literal b) del artículo 173 de la Ley 1819 de 2016 no hace referencia alguna única y exclusivamente a estos, sino que grava con el impuesto de manera general a todos los activos intangibles, aunque únicamente asociados con la propiedad industrial."*

Ahora bien, con respecto a la consulta en concreto y teniendo en cuenta lo anterior,

cuando el oficio afirmó que “cada contribuyente deberá revisar cuando enajene este tipo de activos si se enmarca dentro de alguno de los hechos generadores del impuesto a las ventas, en caso contrario no estaría sujeto a dicho impuesto” Se refería a si dicho activo podría ser catalogado como; i) un activo fijo y ii) si se posee los derechos de propiedad industrial sobre el activo intangible.

2. Sobre la pregunta 2 del oficio 020733 del ocho de agosto de 2018, se enfocó la respuesta para los que llevan contabilidad, pero hay inversionistas que no están obligados a llevar contabilidad. Cuando se dice “se tiene entonces que para efectos de determinar cómo se declararía el criptoactivo, dependerá de cómo lo reconozca contablemente, es decir un inventario o un activo intangible”: ¿ Para los que no llevan contabilidad, ( considero que aún para los que lleven contabilidad) para efectos de determinar cómo se declararía el criptoactivo como activo intangible o bien inmaterial, depende si se tiene disponible para la venta ( inventarios-activos movibles) o no se tiene para la venta ( activos fijos)?

En el mismo sentido, con respecto a la respuesta de la pregunta 3 del mismo oficio 020733 del 89 de agosto de 2018, cuando dice “Con respecto a cómo se deben reconocer en la declaración de renta, esto dependerá de cómo se reconoció el activo el que lo enajena...”

¿La ganancia es ordinaria u ocasional, es con respecto a la enajenación de criptoactivos disponibles para la venta (inventario-activos movibles) o enajenación de criptoactivos que no se tienen para la venta (activos fijos) poseídos por menos o más de dos años?

Como se manifestó anteriormente los criptoactivos son considerados como un activo. Por lo tanto, deberán declararse por su valor patrimonial de conformidad con el artículo 267 y siguientes.

El artículo 267 del Estatuto Tributario indica lo siguiente:

**“Art. 267. Regla general para la valoración patrimonial de los activos.** El valor de los bienes o derechos apreciables en dinero poseídos en el último día del año o periodo gravable, estará constituido por su costo fiscal, de conformidad con lo dispuesto en las normas del Título I de este Libro, salvo las normas especiales consagradas en los artículos siguientes.

A partir del año gravable 2007, la determinación del valor patrimonial de los activos no monetarios, incluidos los inmuebles, que hayan sido objeto de ajustes por inflación, se realizará con base en el costo ajustado de dichos activos a 31 de diciembre de 2006, salvo las normas especiales consagradas en los artículos siguientes.”

Por otro lado, el artículo 60 define que es un activo fijo de la siguiente manera:

“Los activos enajenados se dividen en movibles y en fijos o inmovilizados. Son activos movibles los bienes corporales muebles o inmuebles y los incorporales que se enajenan dentro del giro ordinario de los negocios del contribuyente e implican ordinariamente

*existencias al principio y al fin de cada año o período gravable. Son activos fijos o inmovilizados los bienes corporales muebles o inmuebles y los incorporeales que no se enajenan dentro del giro ordinario de los negocios del contribuyente.*

**Parágrafo.** *Para los contribuyentes obligados a llevar contabilidad los activos movibles corresponden a los inventarios. los activos fijos corresponden a todos aquellos activos diferentes a los inventarios y se clasificarán de acuerdo con los nuevos marcos técnicos normativos, tales como propiedad, planta y equipo, propiedades de inversión, activos no corrientes mantenidos para la venta.”*

En este sentido, para la determinación de si los *criptoactivos* son un activo intangible, para los no obligados a llevar contabilidad, no depende de si estos fueron enajenados dentro del giro ordinario de los negocios del contribuyente. Dichos activos deberán declararse por su valor patrimonial de conformidad con el artículo 267 y siguientes del Estatuto Tributario.

Para efectos de determinar si los ingresos provenientes de la enajenación de *criptoactivos* es ingreso ordinario o ingreso constitutivo de ganancia ocasional se deberá observar los artículos 299 y 300 del Estatuto Tributario.

3. Con respecto a la afirmación en la respuesta de la pregunta 2 del oficio No.020733 del 8 de agosto de 2018, que “De modo que quien tenga en su monedero virtual *criptoactivos* y, adicionalmente, pueda disfrutar de sus beneficios económicos, como la obtención de utilidades por la enajenación de dicho activo, deberá declararles en su declaración de renta anual”. Me permito hacer las siguientes aclaraciones. En algunas plataformas virtuales es posible que un paquete de una cantidad determinada de *criptoactivos*, sean varios los dueños. Pero, el paquete de monedas o monedero virtual está a nombre o tiene la titularidad una sola persona quien actúa en calidad de administrador o mandatario quien firma un documento autenticado por notaría con los dueños para plasmar obligaciones, responsabilidades y derechos de cada uno de los actores mencionados incluyendo la repartición y las ganancias obtenidas.

En este caso:

¿El administrador sólo debe declarar las monedas y sus ganancias que le corresponde, así como cada uno de los dueños, debido a que cada uno va disfrutar de los beneficios económicos, como la obtención de utilidades por la enajenación de los activos que le corresponde? o ¿El administrador debe declarar la totalidad de los *criptoactivos* y la totalidad de las ganancias, sabiendo de antemano que no es el que va disfrutar de los beneficios económicos por la enajenación que no le corresponde?

En primer lugar, se debe tener en cuenta para el caso en particular que el administrador o mandatario es un simple intermediador, el cual no tiene el aprovechamiento económico potencial o real sobre el bien. Por lo tanto, el administrador o mandatario, solo deberá tributar sobre los ingresos que recibirá para sí, en virtud del contrato de administración o mandato, considerando que aquellos

ingresos recibidos por terceros no son susceptibles de incrementar el patrimonio neto, dado que son percibidos por cuenta de los mandantes.

Teniendo en cuenta lo anterior son los mandantes quienes tienen la posesión real de los bienes, por lo tanto, son estos quienes deberán declararlos como parte de su patrimonio, y de igual forma, quienes deberán incluir en su denuncia rentística los ingresos percibidos por la enajenación de estos en proporción al porcentaje establecido en el contrato.

4. En algunas plataformas virtuales están enajenado paquetes de educación financiera que incluyen unos tokens promocionales para minar criptoactivos, y de estos paquetes con tokens hay algunos que tienen unos valores muy representativos en dinero que van desde \$ 1.000.000 hasta \$ 250.000.000. Es decir, se están adquiriendo paquetes educativos incluyendo criptoactivos por un valor determinado.

Con respecto a lo anterior:

- ¿El valor de adquisición de los paquetes educativos con tokens disponibles para minar, se puede tomar como costo fiscal de los criptoactivos que se minan con esos tokens?

Para la determinación de los bienes existen diversos factores, de los cuales dependerán si el contribuyente es persona jurídica o persona natural, obligada o no a llevar contabilidad entre otros. En este sentido, esto dependerá de cómo se reconoció el activo por parte del enajenante, al momento de la adquisición. Por lo tanto, para la determinación de si este tipo de erogaciones constituyen costo fiscal deberá observarse lo establecido en el capítulo 2 artículo 58 y siguientes del Estatuto Tributario. Adicionalmente dichos costos deberán estar debidamente soportados de acuerdo con lo establecido en el artículo 771-2 del Estatuto Tributario, el cual indica lo siguiente:

*"Para la procedencia de costos y deducciones en el impuesto sobre la renta, así como de los impuestos descontables en el impuesto sobre las ventas, se requerirá de facturas con el cumplimiento de los requisitos establecidos en los literales b), c), d), e), f) y g) de los artículos 617 y 618 del Estatuto Tributario.*

*Tratándose de documentos equivalentes se deberán cumplir los requisitos contenidos en los literales b), d), e) y g) del artículo 617 del Estatuto Tributario.*

*Cuando no exista la obligación de expedir factura o documento equivalente, el documento que pruebe la respectiva transacción que da lugar a costos, deducciones o impuestos descontables, deberá cumplir los requisitos mínimos que el Gobierno Nacional establezca.*

*PAR. En lo referente al cumplimiento del requisito establecido en el literal d) del artículo 617 del Estatuto Tributario para la procedencia de costos, deducciones y de impuestos descontables, bastará que la factura o documento equivalente contenga la correspondiente numeración.*

**PARÁGRAFO 2.** Sin perjuicio de lo establecido en este artículo, los costos y deducciones efectivamente realizados durante el año o periodo gravable serán aceptados fiscalmente, así

*la factura de venta o documento equivalente tenga fecha del año o periodo siguiente, siempre y cuando se acredite la prestación del servicio o venta del bien en el año o período gravable.”*

5. Con base en el Decreto 026 de 2016 que reglamentó la Ley 1700 de 2013 sobre las actividades en red o multinivel en Colombia, se está comercializando en Colombia unos paquetes de educación financiera, de idiomas, etc. de empresas ubicadas en el exterior y otras a través de agentes independientes persona natural, agencias comerciales o establecimientos permanentes ubicados en Colombia.

¿Cuál es el tratamiento fiscal de las comisiones en dólar o en euros que ganan los agentes independientes personas naturales, agencias comerciales, o establecimiento permanente por venta de paquetes educativos en Colombia, si quien paga las comisiones es la empresa ubicada en el exterior?

Si los agentes independientes personas naturales, agencias comerciales, o establecimientos permanentes son del régimen común, ¿Deberán separar el ingreso y el IVA de la comisión recibida?

**a. Impuesto sobre las ventas:**

El literal c) del artículo 420 del Estatuto Tributario señala que el impuesto sobre las ventas IVA se aplicará sobre la prestación de servicios en el territorio nacional, o desde el exterior, razón por la cual si una persona natural o jurídica presta servicios en Colombia debe pagar el IVA y cumplir con todas las obligaciones atinentes, salvo que el servicio se considere exento o excluido.

De esta manera, cuando una persona natural o jurídica presta el servicio de promoción o intermediación de ventas del exterior en el país en virtud de lo cual percibe una comisión, el servicio no se utiliza total y exclusivamente en el exterior y por ende no se trata de la exportación de un servicio en los términos del literal c) del artículo 481 del Estatuto Tributario.

En vista de lo anterior, consideramos que el servicio prestado por los agentes independientes personas naturales, agencias comerciales o establecimientos permanentes por la venta de paquetes educativos en Colombia no podrá ser susceptible de la exención el impuesto sobre las ventas siempre teniendo en cuenta que cuando se cumplen los requisitos del literal c) del artículo 481 del Estatuto Tributario. Dicho artículo establece lo siguiente:

“c. Los servicios que sean prestados en el país 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. Quienes exporten servicios deberán conservar los documentos que acrediten debidamente la existencia de la operación. El Gobierno Nacional reglamentará la materia.”

Como se puede observar, para la aplicación de dicha exclusión es necesario que i) el servicio sea prestado desde Colombia, ii) sea exclusivamente utilizado en el

exterior y iii) que el beneficiario no cuente con negocios o desarrolle actividades en Colombia y demás requisitos establecido en el reglamento sobre la materia.

**b. Impuesto sobre la renta y complementarios.**

Los ingresos percibidos como comisión por los agentes independientes personas naturales, agencias comerciales, o establecimiento permanente por la venta de paquetes educativos en Colombia serán reconocidos como ingresos de fuente nacional en los términos del numeral 5 del artículo 24 del Estatuto tributario, por lo cual constituirán ingresos gravables para efectos del impuesto sobre la renta y complementarios en Colombia. Por consiguiente, los mismos deberán ser declarados por estos contribuyentes en su declaración del impuesto sobre la renta en virtud del desarrollo de su actividad de conformidad con las normas establecidas en el Estatuto Tributario.

**¿Los agentes independientes personas naturales, agencias comerciales, o establecimientos permanentes del régimen común deberán expedir facturas a la empresa del exterior por las comisiones?**

En primer lugar, es importante recalcar que la Ley 1943 de 2018 modificó los términos Régimen simplificado o Común por no responsables o responsables del impuesto sobre las ventas.

Por regla general todos las personas o entidades que realicen operaciones económicas tendrán el deber de expedir facturas con cumplimientos de los requisitos formales. No obstante, el artículo 1.6.1.4.2 del Decreto Único reglamentario establece quienes no están obligados a facturar:

***“ 1.6.1.4.2. No obligados a facturar. No se encuentran obligados a expedir factura en sus operaciones:***

- a) Los Bancos, las Corporaciones Financieras y las Compañías de Financiamiento;*
- b) Las Cooperativas de Ahorro y Crédito, los Organismos Cooperativos de grado superior, las Instituciones Auxiliares del Cooperativismo, las Cooperativas Multiactivas e Integrales, y los Fondos de Empleados, en relación con las operaciones financieras que realicen tales entidades;*
- c) Los responsables del régimen simplificado;*
- d) Los distribuidores minoristas de combustibles derivados del petróleo y gas natural comprimido, en lo referente a estos productos;*
- e) Las empresas que presten el servicio de transporte público urbano o metropolitano de pasajeros, en relación con estas actividades;*
- f) Quienes presten servicios de baños públicos, en relación con esta actividad;*

- g) Las personas naturales vinculadas por una relación laboral o legal y reglamentaria, en relación con esta actividad;
- h) Las personas naturales que únicamente vendan excluidos del impuesto sobre las ventas o presten servicios no gravados, siempre y cuando no sobrepasen los toques de ingresos y patrimonio exigidos a los responsables del régimen simplificado.

**Parágrafo 1°.** Las personas no obligadas a expedir factura o documento equivalente, si optan por expedirlos, deberán hacerlo cumpliendo los requisitos señalados para cada documento, según el caso.

**Parágrafo 2°.** Los tipógrafos y litógrafos que pertenezcan al régimen simplificado del impuesto sobre las ventas, deberán expedir factura por el servicio prestado, de conformidad con lo previsto en el artículo 618-2 del Estatuto Tributario."

**¿Se entiende que es exportación de servicios la intermediación de los agentes independientes personas naturales, agencias comerciales, o establecimientos permanentes?**

De conformidad con el concepto 082625 de 2013, la prestación de servicios de intermediación mediante contratos tales como agencia comercial o corretaje por parte de una sociedad colombiana a compañías del exterior, vinculadas o no, se considerará una exportación de servicios y por ende exenta de IVA si se cumplen los requisitos contenidos en la ley y el reglamento, **razón por la cual será necesario analizar cada caso particular.**

**¿ El valor del paquete educativo con o sin tokens estaría gravado con el IVA por tanto la empresa del exterior tendría que inscribirse en el RUT presentando declaraciones del impuesto sobre las ventas o si se acoja voluntariamente el proveedor del servicio a lo dispuesto a la retención según el literal d) ( suministro de enseñanza o entretenimiento a distancia) del artículo del numeral 8 del artículo 437-2 del Estatuto Tributario ¿ o Estaría excluido del IVA según lo dispuesto en el numeral 6 del artículo 476 del Estatuto Tributario?**

El artículo 476 del Estatuto Tributario establece:

**"ARTICULO 476. SERVICIOS EXCLUIDOS DEL IMPUESTO SOBRE LAS VENTAS.**  
Se exceptúan del impuesto los siguientes servicios:

... 5. 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 1392 y 115 de 1994. Igualmente están excluidos los servicios de evaluación de la educación y de elaboración y aplicación de exámenes para la selección



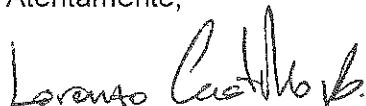
*y promoción de personal, prestados por organismos o entidades de la administración pública.”*

Como se puede observar, la prestación de este tipo de servicios deberá estar reconocidas por el Gobierno nacional como tal. Por lo cual que si tiene algunas dudas frente a los requisitos o tramite requerido para su reconocimiento deberá acercarse a la entidad correspondiente.

Por consiguiente, en caso de no cumplir con los requisitos previstos en el numeral 5 del artículo 476, resultara aplicable el régimen de prestadores de servicios desde el exterior establecido en el literal 3 del artículo 420 y su párrafo 3, numeral 2 del artículo 437 y el numeral 8 del artículo 437-2 del Estatuto Tributario. Sobre sus obligaciones formales (como inscripción en el RUT) se deberá observar lo establecido en la Resolución 51 del 19 de octubre de 2018.

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

Atentamente,



**LORENZO CASTILLO BARVO**

Subdirector de Gestión Normativa y Doctrina (E)

Dirección de Gestión Jurídica

UAE-Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales

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

Tel: 607 99 99 Ext: 904101

Bogotá D.C.

Anexo lo relacionado en: dos (2)

Proyectó: Fabrizio De Mari

