

Subdirección de Normativa y Doctrina

**RADICACIÓN VIRTUAL No.  
000S2022904856**

100208192-821

Bogotá, D.C. **21/06/2022**

Tema: Impuesto sobre las ventas  
Descriptores: Bienes y servicios excluidos  
Fuentes formales: Artículo 476 del Estatuto Tributario  
Artículos 27 y 28 del Código Civil

Cordial saludo,

De conformidad con el artículo 56 del Decreto 1742 de 2020, este Despacho está facultado para absolver las consultas escritas generales que se formulen sobre la interpretación y aplicación de las normas tributarias, aduaneras y de fiscalización cambiaria, en el marco de las competencias de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales. Por consiguiente, no corresponde a este Despacho, en ejercicio de las funciones descritas anteriormente, prestar asesoría específica para atender casos particulares, ni juzgar o calificar las decisiones tomadas por otras dependencias o entidades.

Mediante el radicado de la referencia, el peticionario formula unos interrogantes relacionados con el impuesto sobre las ventas – IVA, los cuales serán atendidos cada uno a su turno.

**1. “¿Qué entiende la DIAN por la expresión ‘servicio excluido’ correspondiente al numeral 25 del artículo 476 del Estatuto Tributario?”**

Los servicios y, dicho sea de paso, los bienes excluidos del IVA son aquellos cuya prestación o venta involucra la realización del hecho generador de este impuesto (cfr. artículo 420 del Estatuto Tributario); no obstante, no lo causan por disposición expresa del legislador. Este es el caso, entre muchos otros, del numeral 25 del artículo 476 *ibídem* que califica como excluidos del IVA “La comercialización de animales vivos y el servicio de faenamiento”.

**2. “La expresión ‘comercialización de animales vivos’ debe entenderse como:**

- **Aquella prestación de servicios de comercialización de animales vivos.**
- **La intermediación en la comercialización de animales vivos.**
- **La comisión, mandato o agencia en la comercialización de animales vivos.**
- **La compra y venta de animales vivos.**
- **La compra para reventa de animales vivos.**
- **O todas las anteriores, toda vez que, dicha comercialización no tienen ningún calificativo o alude a algún tipo de contrato.**

Subdirección de Normativa y Doctrina

***Por favor indicar si se refiere a cada una o alguna de los anteriores supuestos, o por el contrario si se refiere a otro fenómeno diferente a los aquí solicitados***

Los artículos 27 y 28 del Código Civil establecen las siguientes reglas de interpretación normativa:

- *“Cuando el sentido de la ley sea claro, no se desatenderá su tenor literal a pretexto de consultar su espíritu” (subrayado fuera de texto).*
- *“Las palabras de la ley se entenderán en su sentido natural y obvio, según el uso general de las mismas palabras; pero cuando el legislador las haya definido expresamente para ciertas materias, se les dará en éstas su significado legal” (subrayado fuera de texto).*

Acorde con lo anterior y, en aras de precisar el alcance de la palabra “comercialización”, este Despacho considera menester traer a colación lo señalado en el Diccionario de la lengua española:

- Comercialización: *“1. f. Acción y efecto de comercializar”.* (Subrayado fuera de texto).
- Comercializar:

*“1. tr. Dar a un producto condiciones y vías de distribución para su venta.”*

*2. tr. Poner a la venta un producto. (...).”* (Subrayado fuera de texto).

De otra parte, resulta apropiado tener en cuenta lo contemplado en el artículo 1.6.1.21.16. del Decreto 1625 de 2016 en torno a la comercialización de animales vivos de la especie bovina y su acotación a la venta de los mismos:

*“Requisitos especiales para los productores de leche, carne y huevos; y comercializadores de animales vivos de la especie bovina, excepto los de lidia de la partida arancelaria 01.02 que realicen operaciones exentas. Conforme con lo dispuesto en los parágrafos de los artículos 815 y 850 del Estatuto Tributario, los productores señalados en el artículo 440 del Estatuto Tributario, podrán solicitar devolución y/o compensación de saldos a favor originados en las declaraciones del impuesto sobre las ventas, respecto de los bienes exentos relacionados en el artículo 477 del mismo Estatuto, cumpliendo además de los requisitos generales, los siguientes:*

*(...)*

*Comercializador de animales vivos de la especie bovina, excepto los de lidia de la partida arancelaria 01.02*

*1. Relación certificada por contador público o revisor fiscal, según el caso, en la cual se indique lo siguiente:*

*(...)*

*c) Relación discriminada de ingresos por las ventas exentas, excluidas y gravadas según tarifas, realizadas por el responsable. (...).”* (Subrayado fuera de texto).

Subdirección de Normativa y Doctrina

Con base en lo antepuesto, interpreta esta Subdirección que la palabra “comercialización”, contenida en el numeral 25 del artículo 476 *ibídem*, corresponde únicamente a la venta de animales vivos, teniendo en cuenta su uso general, respaldado de cierta manera en el citado artículo 1.6.1.21.16.

En todo caso, no sobra recordar que, al tratarse de un beneficio tributario, la exclusión del IVA *sub examine* es de interpretación y aplicación restrictiva (cfr. Oficio 016778 de marzo 20 de 2013).

**3. “Siendo el siguiente supuesto de hecho:**

***El señor X es mandatario del señor Y quien es su mandante, para la venta de 4.000 animales vivos, siendo el mandatario (X) el que factura los animales vivos al señor Z (comprador), cobrándole \$1.000.000 al mandante (Y) por concepto de honorario o comisión por haber vendido los animales vivos, se consulta:***

- ***¿Este honorario, comisión o pago por el servicio se entendería como un servicio por la comercialización de animales vivos excluido del impuesto sobre las ventas conforme con el numeral 25 del artículo 476 ET?***
- ***En el ejemplo: ¿los servicios prestados, corresponden a lo que se tipifica en el numeral 25 del artículo 476 E.T. como servicio excluido de IVA?***

***Siendo el siguiente supuesto de hecho:***

***El señor X es comisionista del señor Y quien es su contratante, para la venta de 4.000 animales vivos, cobrándole, el comisionista, \$1.000.000 al contratante (Y) por concepto de comisión por haber vendido los animales vivos, se consulta:***

- ***¿Esta comisión o pago por el servicio se entendería como un servicio por la comercialización de animales vivos excluido del impuesto sobre las ventas conforme con el numeral 25 del artículo 476 ET?***
- ***En el ejemplo: ¿la comisión obtenida o los servicios prestados, corresponden a lo que se tipifica en el numeral 25 del artículo 476 E.T. como servicio excluido de IVA?***

***Siendo el siguiente supuesto de hecho:***

***El señor X es AGENTE del señor Y quien es su CONTRATANTE, para la venta de 4.000 animales vivos, recibiendo, el AGENTE, \$1.000.000 del CONTRATANTE (Y) por concepto de comisión, regalía o utilidad por haber vendido los animales vivos, se consulta:***

- ***¿Esta comisión, regalía, utilidad o pago por el servicio se entendería como un servicio por la comercialización de animales vivos excluido del impuesto sobre las ventas conforme con el numeral 25 del artículo 476 E.T.?***
- ***En el ejemplo: ¿la comisión, regalía, utilidad obtenida o los servicios prestados, corresponden a lo que se tipifica en el numeral 25 del artículo 476 E.T. como servicio excluido de IVA?”***

Subdirección de Normativa y Doctrina

Como fuera manifestado en el punto anterior, la comercialización de animales vivos -de que trata el numeral 25 del artículo 476 del Estatuto Tributario- únicamente comprende su venta, sin que se observe viable extenderla a la ejecución de contratos como el mandato (cfr. artículos 1262 y siguientes del Código de Comercio), la comisión (cfr. artículos 1287 y siguientes *ibídem*) o la agencia comercial (cfr. artículos 1317 y siguientes *ibídem*), individualmente considerados.

Es decir, la exclusión del IVA en comento recae sobre la venta de animales vivos -ya sea que se efectúe directamente por el vendedor o través de un mandato, comisión o agencia comercial- más no recae sobre los servicios que involucra el mandato, comisión o agencia comercial. En otras palabras, los servicios que preste el mandatario, comisionista o agente al mandante, comitente o empresario, respectivamente, estarán gravados -en términos generales y sujeto a verificación según sea cada caso particular- con IVA.

En los anteriores términos se resuelve su solicitud 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” –“Doctrina”, dando click en el link “Doctrina Dirección de Gestión Jurídica”.

Atentamente,

**NICOLÁS BERNAL ABELLA**

Subdirector de 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: 6079999 Ext: 904101  
Bogotá, D.C.

Proyectó: Alfredo Ramírez Castañeda