**OFICIO Nº 001923**

**22-12-2017**

**DIAN**

Subdirección de Gestión Normativa y Doctrina

100208221- 001923

Bogotá, D.C.

Señor

**DAVID GARCÍA MORALES**

Calle 72 Nº 5-83 piso 5

davidgarciamorales@gmail.com

Bogotá, D.C.

**Ref:** Radicado 100062922 del 28/09/2017

Cordial saludo señor García:

De conformidad con el artículo 20 del Decreto 4048 de 2008 es función de esta Subdirección adoptar criterios para 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.

En ese sentido daremos respuesta a su solicitud de aclaración del Concepto 6415 del 22 de marzo de 2017, en el cual se dijo con respecto al artículo 28 de la Ley 1819 del 2016 que adicionó el [artículo 28-1](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=42471) del Estatuto Tributario, lo siguiente:

*“… De acuerdo con la nueva norma resuelta evidente que la situación hipotética presentada por el consultante se encuentra regulada en el parágrafo subrayado del*[*artículo 28-1*](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=42471)*del Estatuto Tributario, por tanto, el ingreso total de la transacción, así como los descuentos asignados directamente al bien o servicio, deberán distribuirse proporcionalmente entre los bienes o servicios comprometidos usando precios de venta y reflejando el contenido económico real de la negociación.*

*“… Sobre el particular debe verificare (sic) si la realidad económica refleja que efectivamente se trata de la prestación de un servicio como el caso de arrendamientos. A partir de este supuesto, en materia del impuesto a las ventas lo procedente sería que se le aplicara la tarifa que corresponde a esta clase de servicios.”.*

La norma en cuestión dispone:

[***ART. 28-1***](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=42471)***.-****Adicionado. L. 1819/2016, art. 29.****Transacciones que generan ingresos que involucran más de una obligación.****Para efectos del impuesto sobre la renta y complementarios, cuando en una única transacción, se vendan en conjunto bienes o servicios distintos, en donde el contribuyente se obliga con el cliente a transferir bienes o servicios en el futuro (sic). El ingreso total de la transacción, así como los descuentos que no sean asignables directamente al bien o servicio, deberán distribuirse proporcionalmente entre los diferentes bienes o servicios comprometidos, utilizando los precios de venta cuando estos se venden por separado, de tal manera que se refleje la realidad económica de la transacción.*

*Lo aquí dispuesto, no será aplicable a las transferencias a título gratuito, entendidas como aquellas que no generan derechos y obligaciones entre las partes adicionales a la entrega o a la prestación del servicio, ni a la enajenación de establecimientos de comercio.*

***PAR.-****Para efectos del impuesto sobre la renta y complementarios los comodatos que impliquen para el comodatario obligaciones adicionales a la de recibir y restituir el bien recibido en comodato, tales como adquirir insumos, pactos de exclusividad en mantenimiento u operación, se someten a las reglas previstas en este artículo.*

La interpretación hecha mediante el Concepto 006415 del 22 de marzo de 2017 cuya aclaración se solicita versa sobre el Parágrafo anteriormente subrayado.

El objeto de la discusión presentado por usted es el siguiente:

*“El presente escrito tiene por objeto demostrar que la tesis que sostuvo la Administración es equivocada, puesto que va en contravía del ordenamiento jurídico por lesionar principios como el de legalidad y certeza tributaria, al hacer analogía de las disposiciones que regulan el tratamiento del Impuesto sobre la renta a problemáticas relacionadas con Impuesto sobre el valor agregado.*

*El yerro concepto de la Administración se resume en las siguientes apreciaciones. (i) Inaplicación de las normas tributarias que regulan el Impuesto sobre la renta a otros tributos, por violación de los principios de legalidad y certeza tributaria. (ii) Aplicación de la Analogía en materia tributaria. (iii) Interpretación hermenéutica gramatical del*[*artículo 28-1*](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=42471)*del Estatuto Tributario. (iv) Análisis de la exposición de motivos de la Ley 1819 de 2016. (v) Contradicción de la doctrina jurídica de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales –DIAN.”.*

La respuesta dada por la DIAN al peticionario mediante el Concepto 6415 de 2017 contesta la siguiente pregunta planteada por el mismo: *“¿Qué pasa en el evento en que una empresa entregue en comodato una máquina que por sus características y calibración sólo puede usar insumos que vende el comodante? ¿Aplica este para el impuesto de renta y complementarios?”.*

Para aclarar el Concepto 006415 de 2017 nos vamos a remitir a lo que expuso por el legislador en la exposición de motivos de la Ley 1819 de 2016, en relación con la inclusión del [artículo 28-1](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=42471) del ET:

*“Distribución del precio de un contrato a los bienes y servicios comprometidos en el mismo y sobre las transferencias a título gratuito.*

*En las prácticas comerciales, se suelen suscitar ventas [de] sic bienes y/o servicios ‘en conjunto’ o ‘en combo’. Cuando en una única transacción se vendan en conjunto bienes o servicios distintos, el precio total de la transacción deberá distribuirse entre los diferentes bienes o servicios comprometidos utilizando sus precios de venta independientes (los precios utilizados cuando éstos se venden por separado).*

*Para [d]el Impuesto a la Renta y Complementarios, las transferencias a título gratuito son aquellas que, una vez transferidos los bienes o servicios comprometidos, no generan derechos y obligaciones remanentes entre las partes.”.*

En primer lugar, el [artículo 28-1](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=42471) ET, adicionado por la Ley 1819 de 2016, art. 29, fue introducido para efectos de regular un aspecto del Impuesto a la Renta y Complementarios.

En este sentido la transacción descrita en la norma, consistente en que *“… cuando en una única transacción, se vendan en conjunto bienes o servicios distintos, en donde el contribuyente se obliga con el cliente a transferir bienes o servicios en el futuro (sic) …”,*es una situación que tendrá como consecuencia el tratamiento allí estipulado, únicamente para efectos del impuesto a la renta, a saber: *“… El ingreso total de la transacción, así como los descuentos que no sean asignables directamente al bien o servicio, deberán distribuirse proporcionalmente entre los diferentes bienes o servicios comprometidos, utilizando los precios de venta cuando estos se venden por separado, de tal manera que se refleje la realidad económica de la transacción …”.*

Ocurre lo mismo con el parágrafo de la disposición:

[***ART. 28-1***](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=42471)***. “… PAR.-****Para efectos del impuesto sobre la renta y complementarios los comodatos que impliquen para el comodatario obligaciones adicionales a la de recibir y restituir el bien recibido en comodato, tales como adquirir insumos, pactos de exclusividad en mantenimiento u operación, se someten a las reglas previstas en este artículo.”.*

En conclusión, el [artículo 28-1](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=42471) ET sólo tiene aplicación para efectos de determinar el impuesto sobre la renta y complementarios. Lo anterior, sin perjuicio de que situaciones descritas en la norma o planteadas por los peticionarios con relación a la misma, puedan constituir un hecho generador de otro gravamen como podría ser el impuesto al valor agregado, por ejemplo. Situaciones en las cuales se debe analizar en cada caso para determinar cuáles son las normas aplicables a dicho hecho generador, según el impuesto que corresponda.

En este contexto, fue que se dio respuesta a la pregunta número 2 del Concepto 006415 de 2017, pues el consultante interrogó: “qué tratamiento fiscal se le debe dar en materia del impuesto a las ventas en la parte que corresponde al comodato **(arrendamiento)”,**frente a lo cual se precisó que en el supuesto que se tratará de la prestación de servicio de arrendamiento y no de comodato, se debería aplicar la tarifa que corresponde a esta clase de servicio, es decir que la respuesta se limitó al supuesto del concepto de arrendamiento, dado que el consultante confundió la figura de comodato y arrendamiento.

En el sentido de afirmar que el [artículo 28-1](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=42471) ET sólo es aplicable para efectos de determinar el ingreso en renta para este tipo de operaciones que involucran más de una obligación, mientras que los hechos generadores y exclusiones del IVA se rigen por sus normas particulares, tal como se explicó anteriormente.

Atentamente,

**PEDRO PABLO CONTRERAS CAMARGO**

Subdirector de Gestión Normativa y Doctrina