

100208192 - 1222

Bogotá, D.C., 20 de diciembre de 2024.

Tema: Impuesto sobre la renta y complementarios
Impuesto sobre las ventas IVA
Facturación electrónica

Descriptor: Comercio electrónico
Ventas multicanal
Dropshipping
Marketplace
Sistemas híbridos

Fuentes formales: Artículos 9, 20, 20-3, 24, 26, 420, 429, 439, 615, 616-1, 617, 631, 771-2,
Artículos 10, 13 y 20 del Código Comercio
Artículos 1.6.1.4.1. y 1.6.1.4.12 del Decreto 1625 de 2016.
Artículo 28 de la Resolución DIAN162 de 2023.

Cordial saludo,

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.

PROBLEMA JURÍDICO No. 1:

2. ¿En el ámbito del comercio electrónico, particularmente en operaciones realizadas bajo ventas multicanal, quién es el sujeto obligado a expedir la factura de venta al consumidor final?

TESIS JURÍDICA No. 1:

3. En las operaciones de comercio electrónico realizadas bajo ventas multicanal, la obligación de expedir la factura de venta al consumidor final por el total de la operación recae sobre quien efectúe la venta.

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.

FUNDAMENTACIÓN.

4. El comercio electrónico (e-commerce) es definido por el Consejo General de la Organización Mundial del Comercio (OMC) como las transacciones comerciales de compra y venta de bienes y servicios a través de plataformas digitales, utilizando internet como principal medio de interacción entre vendedores y compradores³. Tal como lo menciona el observatorio eCommerce⁴, existen múltiples tipos de comercio electrónico⁵, dentro de los cuales se encuentra el B2C (Business to Consumer), que se refiere a la oferta de bienes y servicios orientados al consumidor final. Este modelo ha fomentado estrategias de venta multicanal, donde operan modalidades como el «dropshipping» y los «marketplaces».
5. El «dropshipping», es un modelo de negocio en el cual el comerciante (Dropshipper) que opera a través del comercio electrónico no necesita mantener físicamente un inventario, ya que el almacenamiento, alistamiento y despacho del producto son gestionados directamente por el proveedor⁶. Por su parte, los «marketplaces» facilitan las transacciones comerciales dentro de sus plataformas o actúan como un punto de encuentro entre comerciantes y consumidores en un mercado determinado⁷. La combinación de estos modelos da lugar a métodos híbridos, donde, por ejemplo, las funcionalidades del «dropshipping» y los «marketplaces» se integran para optimizar la operación y ampliar el alcance comercial⁸.
6. Ahora bien, de acuerdo con el numeral 1° del artículo 20 del Código de Comercio, constituye una actividad mercantil «la adquisición de bienes a título oneroso con destino a enajenarse en igual forma, y la enajenación de estos». Bajo esta definición legal, cualquier operación de comercio, a título oneroso, constituye un acto mercantil y, quien se dedique de forma regular a ello es considerado un comerciante, bajo las reglas de los artículos 10 y 13 del mismo Código⁹.
7. En este contexto, el artículo 615 del Estatuto Tributario (ET) establece que están obligados a expedir factura de venta o documento equivalente quienes tengan la calidad de comerciantes, entre otros sujetos responsables. En consecuencia, en el marco de las ventas multicanal, la responsabilidad de facturar cada una de las operaciones recae sobre

³ Cfr. Consejo General de la Organización Mundial del Comercio, programa de trabajo sobre el comercio electrónico (WT/L/274). Disponible en: <https://docs.wto.org/dol2fe/Pages/SS/directdoc.aspx?filename=s:/WT/L/274.pdf&Open=True>

⁴ Cfr. MinTIC. Revista Observatorio eCommerce. 2023, p. 9. Disponible en https://observatorioecommerce.mintic.gov.co/797/articles-338172_recurso_1.pdf

⁵ Por ejemplo: el B2B (Comercio entre empresas), B2C (Comercio de empresas a consumidor), P2P (Intercambios entre personas), C2C (Comercio entre consumidores), G2C (Gobierno a consumidor), etc.

⁶ Cfr. Universidad EAN y MINTIC. Libro blanco del comercio electrónico Colombia una guía adaptada a las necesidades de las mipymes colombianas. 2021, p. 198. Disponible en: https://colombiatic.mintic.gov.co/679/articles-197363_recurso_1.pdf

⁷ *Ibidem*, p. 199.

⁸ Este es el caso de los «dropshippers» que utilizan las plataformas electrónicas ofrecidas por un marketplace como canal de venta, donde, si bien el marketplace facilita la visibilidad y comercialización del producto, la distribución del mismo al cliente final continúa siendo responsabilidad directa del proveedor, tal como ocurre en los modelos tradicionales de dropshipping.

⁹ En relación con la presunción de estar ejerciendo el comercio contemplado en el numeral 1 del artículo 13 del Código de Comercio, es importante señalar que el artículo 91 de la Ley 633 de 2000 establece la obligación de inscripción en el Registro Mercantil para todas las páginas web y sitios de internet colombianos que realicen actividades comerciales.

quien realiza efectivamente la venta¹⁰, pues es este sujeto en quien se configura la obligación legal de expedir la factura correspondiente por la operación comercial realizada¹¹, en los términos del inciso 8 del artículo 616-1 del ET¹². Lo anterior, en consonancia con lo dispuesto en el numeral 11 del artículo 1.6.1.4.1 que al definir los sujetos obligados a facturar indica que: “*son las personas naturales o jurídicas y demás sujetos que deben cumplir con la obligación formal de expedir factura de venta y/o documento equivalente, por todas y cada una de las operaciones de venta de bienes y/o servicios*”.

8. A su vez, el artículo 617 del ET., desarrollado en el sistema de facturación electrónica -SFE por el artículo 11 de la Resolución DIAN 000165 de 2024 establece que la factura de venta debe cumplir con ciertos requisitos para ser considerada válida. Entre estos, se destacan: (i) apellidos y nombres o razón y NIT del vendedor o de quien presta el servicio; (ii) descripción de los artículos vendidos; y (iii) valor total de la operación.
9. Finalmente, es importante precisar que, de acuerdo con el artículo 771-2 del ET el documento por excelencia para soportar costos y deducciones es la factura de venta¹³. Sin embargo, tratándose de prestadores de servicios desde el exterior, sin residencia fiscal en Colombia, éstos no están obligados a expedir factura o documento equivalente por la prestación de los servicios electrónicos o digitales, hasta que esta Entidad establezca la obligación de facturar electrónicamente o de soportar las operaciones en un documento electrónico¹⁴.
10. Así, cuando los costos, deducciones, o impuestos descontables se originen en adquisiciones efectuadas a sujetos no obligados a expedir factura de venta o documento equivalente, el adquirente deberá generar el denominado «documento soporte de adquisiciones efectuadas a sujetos no obligados a expedir factura de venta o documento equivalente», conforme lo señala el artículo 1.6.1.4.12 del Decreto 1625 de 2016¹⁵.

PROBLEMA JURÍDICO No. 2:

11. ¿Está sujeto a algún gravamen en Colombia un dropshipper domiciliado en el exterior que realiza operaciones con bienes y personas ubicadas dentro del territorio nacional?

TESIS JURÍDICA No. 2:

12. Sí. Los «dropshippers» domiciliados en el exterior que realicen operaciones comerciales con bienes y personas ubicadas en el territorio nacional pueden estar gravados con el impuesto sobre la renta y complementarios de acuerdo con las disposiciones del Estatuto

¹⁰ Empero, en el caso de ventas a través del comercio electrónico, el artículo 616-1 del ET exige a las plataformas de comercio electrónico establecer un mecanismo mediante el cual sus usuarios (i.e. vendedores) puedan entregar a los consumidores finales (i.e. compradores) la correspondiente factura de venta que están obligados a expedir, de conformidad con las disposiciones aplicables en la materia.

¹¹ Cfr. Concepto DIAN No. 4621 de 2024.

¹² Para el caso del dropshipping, el «dropshipper» es quien realiza la venta a través de las plataformas digitales e-commerce.

¹³ Cfr. Oficio DIAN No. 023332 del 2019.

¹⁴ Cfr. Inciso 2 del párrafo 2 del artículo 439 ET.

¹⁵ Según el artículo 2 de la Resolución DIAN No. 167 de 2021, el documento soporte en adquisiciones efectuadas a sujetos no obligados a expedir factura de venta o documento equivalente deberá generarse y transmitirse en forma electrónica por parte de los facturadores electrónicos bien sea por cada transacción, o por operaciones acumuladas semanalmente.

Tributario aplicables a las rentas de fuente nacional. A su vez, los bienes vendidos podrán estar sujetos al impuesto sobre las ventas -IVA siempre que éstos al momento de la venta estén en el territorio nacional.

FUNDAMENTACIÓN:

13. Respecto al impuesto sobre la renta y complementarios, el artículo 24 del Estatuto Tributario (ET) establece que se consideran ingresos de fuente nacional, entre otros, aquellos obtenidos por la enajenación de bienes materiales que se encuentren dentro del territorio nacional al momento de su venta.
14. Por su parte, el artículo 9 del ET señala que las personas naturales, nacionales o extranjeras, que no tengan residencia en el país, estarán sujetas al impuesto sobre la renta y complementarios respecto de sus rentas y ganancias ocasionales de fuente nacional.
15. En este sentido, los ingresos derivados de la venta de bienes ubicados en territorio colombiano, a través de los métodos multicanal especificados en el problema jurídico anterior, constituirán un ingreso de fuente nacional, conforme a lo establecido en el artículo 24 del ET. En consecuencia, el dropshipper que vende el producto, como destinatario de tales ingresos, estará sujeto al impuesto sobre la renta y complementarios, en relación con aquellas rentas y/o ganancias ocasionales de fuente nacional.
16. Adicionalmente, debe precisarse que el artículo 20-3 del ET dispone que estarán sometidas al impuesto sobre la renta y complementarios las personas no residentes o entidades no domiciliadas que tengan Presencia Económica Significativa -PES, en Colombia.
17. En este sentido, el vendedor debe determinar si está sujeto al impuesto sobre la renta por PES validando si cumple con las reglas establecidas en el numeral 1 y el parágrafo 1 del artículo 20-3 del ET. Por lo tanto, si el dropshipper acredita las condiciones requeridas para ser considerado como una persona con PES en Colombia, los ingresos generados por la venta de bienes a través del e-commerce estarán gravados con el impuesto sobre la renta y complementarios.
18. Por otra parte, en lo que respecta al impuesto sobre las ventas – IVA, el artículo 420 del ET., establece que este impuesto se aplicará sobre la venta de bienes corporales muebles e inmuebles ubicados en el territorio nacional, salvo aquellos expresamente excluidos. Al respecto, este despacho ha explicado para establecer la causación del impuesto sobre las ventas, que en el caso de las ventas de bienes corporales muebles «es claro que el principio de territorialidad impone que se tenga como referencia la situación o ubicación material de los bienes»¹⁶.
19. Por lo tanto, la venta de bienes ubicados en Colombia al momento de la transacción, realizada por un dropshipper con domicilio en el exterior, estará gravada con el impuesto sobre las ventas - IVA, en virtud de lo establecido en los artículos 420 y 429 del ET.

¹⁶ Cfr. Concepto DIAN No. 3 de 2002.

PROBLEMA JURÍDICO No. 3:

20. ¿En el marco de las ventas multicanal realizadas a través de plataformas de comercio electrónico (e-commerce), pueden configurarse ingresos a nombre de terceros derivados de una intermediación? En caso afirmativo ¿se debe reportar estos ingresos?

TESIS JURÍDICA No. 3:

21. En el contexto de las ventas multicanal realizadas a través de plataformas de comercio electrónico (e-commerce), pueden configurarse ingresos percibidos para terceros. Esto dependerá del rol que cumplan los diferentes actores involucrados en la operación y la forma en que se gestione la intermediación. En estos casos, se deberá reportar la información de quienes se recibieron el pago o abono en cuenta para terceros y del tercero para quien se recibió el ingreso.

FUNDAMENTACIÓN:

22. El artículo 26 del ET establece que los ingresos realizados, susceptibles de producir un incremento neto del patrimonio en el momento de su percepción, constituyen la base de la renta líquida gravable. Por su parte, el artículo 24 *ibidem* clasifica como ingresos de fuente nacional, entre otros, aquellos obtenidos por la enajenación de bienes materiales ubicados dentro del territorio colombiano al momento de su venta.
23. En este sentido, conforme se indicó previamente, en las ventas multicanal quien vende el producto tributaría en Colombia por estos ingresos. Ahora bien, este despacho, mediante el Concepto 015705 del 28 de febrero de 2001, precisó que el ingreso a nombre de terceros se configura cuando existe una intermediación, en la medida en que los ingresos de una persona son recaudados a través de un tercero (por ejemplo, una plataforma de e-commerce o un transportador) que actúa por cuenta ajena y quien los transfiere al beneficiario real del pago. En estos casos, los pagos recibidos por el intermediario¹⁷ en nombre de un tercero deben ser trasladados al titular sin que constituyan ingresos propios del intermediario, sino ingresos percibidos para terceros¹⁸.
24. En este contexto, el literal (g) del artículo 631 del ET faculta a la administración tributaria para solicitar a personas o entidades, contribuyentes o no, la siguiente información:
- «g. Apellidos y nombres o razón social y NIT de cada una de las personas o entidades de quienes se recibieron ingresos para terceros y de los terceros a cuyo nombre se recibieron los ingresos, con indicación de la cuantía de los mismos.» (énfasis propio)
25. Así, el artículo 28 de la Resolución DIAN 162 de 2023¹⁹ señala que las personas naturales y sus asimiladas, las personas jurídicas y sus asimiladas y demás entidades públicas y privadas enunciadas en el artículo 1, deberán suministrar la siguiente información, de cada

¹⁷ Cfr. Oficio DIAN No. 907500 de 2021.

¹⁸ Cfr. Oficio DIAN No. 905603 de 2021.

¹⁹ «Por la cual se establece el grupo de obligados a suministrar información tributaria a la Unidad Administrativa Especial Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (DIAN), por el año gravable 2024 y siguientes, se señala el contenido, características técnicas para la presentación y se fijan los plazos para la entrega»



una de las personas de quienes se recibe el ingreso, como de los terceros para quien se recibe, indicando el valor de la operación: (i) Apellidos y nombres o razón social; (ii) identificación; y (iii) país de residencia o domicilio.

26. No obstante, conforme a lo dispuesto en el parágrafo 3 del artículo 28 de la citada Resolución, la información mencionada no debe ser suministrada por el beneficiario del ingreso. Este último solo deberá reportar los datos del intermediario a través del cual recibió el ingreso, utilizando para ello el formato 1007 – Ingresos recibidos.
27. En consecuencia, en el comercio electrónico multicanal, pueden configurarse ingresos percibidos para terceros cuando un intermediario (como una plataforma o transportador) recibe pagos en nombre del titular del ingreso. En estos casos, la obligación de reportar la información recae sobre el intermediario, mientras que el titular únicamente debe declarar los datos del intermediario a través del cual recibió los ingresos.
28. 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/>.

Atentamente,

INGRID CASTAÑEDA CEPEDA

Subdirectora de Normativa y Doctrina (A)

Dirección de Gestión Jurídica

U.A.E. Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales – DIAN

Dirección: Cra. 8 # 6C-38 Edificio San Agustín - Piso 4

Bogotá, D.C.

www.dian.gov.co

Proyectó: Andrés Felipe Vega Henao - Subdirección de Normativa y Doctrina
Revisó: Judy Marisol Cespedes Quevedo – Subdirección de Normativa y Doctrina