

100208192- 430

Bogotá, D.C., 27 de marzo de 2025

**Radicado Virtual No.
1002025I004945**

Tema: Impuesto sobre las Ventas - IVA.
Descriptores: Servicio de Transporte
Fuentes formales: Artículos 447 y 476 del Estatuto Tributario

Cordial saludo.

1. Esta Subdirección está facultada para resolver 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

2. En la venta de concreto, ¿el servicio de transporte contratado por el vendedor para la entrega del producto al cliente hace parte de la base gravable del Impuesto sobre las Ventas? ¿Este tratamiento aplica incluso si el servicio de transporte es prestado por un tercero o por un vinculado económico del vendedor?"

TESIS JURÍDICA

3. El servicio de transporte contratado por el vendedor para la entrega de concreto hace parte de la base gravable del IVA cuando es una actividad accesoria a la venta, conforme al artículo 447 del ET. Esto aplica incluso si se factura por separado, se presta por terceros, se subcontrata, los vehículos no son del vendedor o el servicio es prestado por un vinculado económico. Para que el transporte no haga parte de la base gravable, debe acreditarse que

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.

es un servicio independiente con un fin económico distinto de la operación de venta, y que no esté relacionado con la entrega del bien dentro de la venta.

FUNDAMENTACIÓN

4. Como primera medida, es de señalar que la venta de concreto³ por regla general se encuentra gravada con el impuesto sobre las ventas conforme a lo previsto en los artículos 420 y 421 —literal c— del ET.

5. En segundo lugar, el artículo 447 del Estatuto Tributario dispone que en la venta y prestación de servicios, la base gravable corresponde al valor total de la operación, incluyendo entre otros las erogaciones complementarias de gastos directos de financiación ordinaria, extraordinaria, o moratoria, accesorios, acarreos, instalaciones, seguros, comisiones, garantías, que aunque se facturen o convengan por separado y aunque, considerados independientemente, no se encuentren sometidos a imposición.

6. El artículo 447 establece que la base gravable del IVA comprende toda la operación, incluyendo todas las erogaciones complementarias necesarias para la entrega del bien dentro de la venta. Por ello, una actividad accesoria también se encuentra gravada si la prestación principal está sujeta al impuesto, incluso si, de manera aislada, no lo estuviera.

7. En complemento, es de destacar que el Código Civil (CC) y el de Comercio (CCo) disponen de algunas expensas asumidas por la parte vendedora asociadas con la entrega del bien que se obligó a dar. En efecto, el artículo 1881 del Código Civil establece que “*al vendedor tocan naturalmente los costos que se hicieron para poner la cosa en disposición de entregarla*” y el artículo 909 del CCo que, “*salvo costumbre comercial o pacto en contrario, los gastos de entrega de la cosa vendida corresponderán al vendedor y los de recibo de la misma, al comprador*”, sin que se deduzca que constituyen una obligación independiente del negocio de venta.

8. De acuerdo con lo señalado por la Sección Cuarta del Consejo de Estado⁴, para determinar si un concepto hace parte de la base gravable del impuesto, es necesario valorar lo que las partes han acordado en la operación, como el lugar de entrega de los bienes, quién asume los gastos de transporte y si existen otros contratos relacionados. Además, se debe considerar el contexto del negocio, teniendo en cuenta los usos comerciales vigentes, la relación previa entre las partes y las posibles restricciones que puedan influir en el cumplimiento del contrato. Todo esto permite establecer si el transporte, es realmente independiente o si hace parte integral de la operación de venta.

9. Asimismo, ha indicado que el traslado de los bienes vendidos solo se considerará independiente de la operación económica de venta si se prueba que las partes lo excluyeron expresamente de la relación negocial. Sin embargo, esta exclusión por sí sola no es

³ “*El concreto es considerado por la Real Academia de la Lengua como un término que viene del inglés concrete, y lo refiere al hormigón, definiéndolo como: “Material que resulta de la mezcla de agua, arena, grava y cemento o cal, y que al fraguar, adquiere más resistencia”. En Colombia fue adoptado el término “concreto”, y en general en Latinoamérica, básicamente por la influencia de los textos norteamericanos*”. Matallana Rodríguez, Ricardo. El Concreto Fundamentos y Nuevas Tecnologías. Bogotá, 2019, pag. 23.

⁴ C.E. Sec. Cuarta, Sent. 22968, oct. 29/2020. M.P. Julio Roberto Piza Rodríguez.

suficiente, ya que la misma jurisprudencia ha reconocido que los gastos de transporte suelen formar parte natural del contrato de compraventa⁵. Por ello, más allá de la existencia de una cláusula contractual o un contrato específico que declare su independencia, se exige demostrar de manera fehaciente que el transporte es ajeno a la operación de venta y que cumple un fin económico distinto⁶. Si no se acredita dicha independencia, el transporte será considerado una actividad complementaria o accesorio a la venta y, en consecuencia, integrará la base gravable del IVA conforme al artículo 447, sin que sea aplicable el numeral 9 del artículo 476.

10. Tanto la doctrina de la Entidad⁷, como la jurisprudencia referenciada ha sido clara en señalar que: *“el hecho de que los conceptos que hacen parte de la operación económica se facturen de manera separada, no modifica de manera alguna la obligación que tiene el vendedor frente al IVA, por lo que, se reitera, si la operación principal se encuentra gravada con el impuesto, también lo estarán las prestaciones que la complementan”*. Lo anterior aplica incluso cuando el transporte de los bienes es subcontratado por el vendedor o cuando los vehículos utilizados son propiedad de terceros, ya que esto no altera la determinación del impuesto⁸.

11. Diferente es el caso en que el valor del transporte sea asumido por el comprador y contratado directamente por este con un tercero distinto del vendedor, pues en tal evento no se generará el impuesto sobre las ventas sobre el valor del transporte, y la base para determinar el IVA de los bienes vendidos no incluirá dicho valor⁹.

12. Frente al problema jurídico planteado, específicamente sobre la venta de concreto, según sus características y la forma en que se comercializa, este puede requerir condiciones específicas de transporte para su entrega en obra¹⁰. Cuando debe mantenerse en constante mezclado hasta su destino final, este traslado puede formar parte integral de la operación económica. En estos casos, si la venta incluye actividades adicionales, como su transporte hasta el lugar indicado por el comprador, la base gravable del IVA debe calcularse considerando todos los factores que componen la operación.

⁵ C.E. Sec. Cuarta, Sent. 22968, oct. 29/2020. M.P. Julio Roberto Piza Rodríguez.

⁶ C.E. Sec. Cuarta, Sent. 23680, feb. 11/2021. M.P. Julio Roberto Piza Rodríguez, reiterado en las sentencias: C.E. Sec. Cuarta, Sent. 25145, jul. 15/2021. M.P. Milton Chaves García.; C.E. Sec. Cuarta, Sent. 26295, nov. 24/2022. M.P. Myriam Stella Gutiérrez Argüello, entre otras.

⁷ Cfr. Oficio 907319 - int 1503 del 23 de noviembre de 2020.

⁸ C.E. Sec. Cuarta, Sent. 25231, feb. 11/2021. M.P. Stella Jeannette Carvajal Basto.

⁹ Cfr. Concepto 00001 del 19 de junio de 2003.

¹⁰ Reglamento Colombiano de Construcción Sismo Resistente -NSR-10 — adoptado mediante Decreto 926 de 19 de marzo de 2010.

Título C – Concreto Estructural, Capítulo C.5 – Calidad del concreto, mezclado y colocación;

C.5.9. Transporte;

C.5.9.1. – El concreto debe transportarse desde la mezcladora al sitio final de colocación empleando métodos que eviten la segregación o la pérdida de material.

C.5.9.2. – El equipo de transporte debe ser capaz de proporcionar un abastecimiento de concreto en el sitio de colocación sin segregación de los componentes, y sin interrupciones que pudieran causar pérdidas de plasticidad entre capas sucesivas de colocación.
(...)

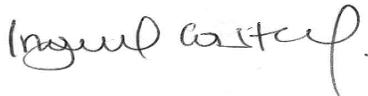
Cada paso en el manejo y transporte del concreto necesita ser controlado a fin de mantener la uniformidad dentro de una tanda de mezclado determinada así como también entre tandas de mezclas. Es esencial evitar segregación entre el agregado grueso y el mortero o entre el agua y los demás componentes.

13. Por lo tanto, dado que el IVA se genera por la venta del concreto y conforme con la normativa y la jurisprudencia expuesta, cuando la operación incluye el transporte como parte de la entrega del bien, este es inseparable de la venta, sin que su facturación independiente, la subcontratación del servicio, el uso de vehículos ajenos al vendedor, la prestación del servicio por el propio vendedor, por un tercero o una cláusula contractual que lo declare independiente altere o modifique esta naturaleza. Del mismo modo, tal como se ha señalado repetidamente, si el transporte no es un negocio independiente — así sea prestado por un vinculado económico del vendedor—, sino que se limita a trasladar las mercancías vendidas por el vendedor, el servicio sigue siendo una labor instrumental y accesoria a la venta¹¹¹². En consecuencia, su valor integra la base gravable del impuesto.

14. En cambio, si el comprador asume el costo del transporte y contrata directamente con un tercero distinto del vendedor un servicio de transporte que no esté ligado a la entrega del bien por parte del vendedor, este servicio no hará parte de la base gravable del IVA.

15. En los anteriores términos se resuelve 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

Bogotá, D.C.

Proyectó: Raul Eduardo Pereira Cuervo - Subdirección de Normativa y Doctrina

Revisó: Ingrid Castañeda Cepeda - Subdirectora de Normativa y Doctrina (A)

¹¹ “Como puede verse, el servicio de transporte público -de carga o pasajeros- es una actividad completamente reglada, por lo que la prestación del mismo sólo puede hacerse en las condiciones fijadas por el ordenamiento jurídico. En esas condiciones, para que una persona, natural o jurídica, pueda prestar el servicio de transporte, se hace necesario que se organice como una unidad económica permanente, se encuentre habilitada y cuente con todos los equipos e instalaciones necesarias para garantizar la eficiencia del servicio y seguridad de los usuarios.”, C.E. Sec. Cuarta, Sent. 20048, nov. 20/2014. M.P. Jorge Octavio Ramirez Ramirez, reiterada en sentencias: C.E. Sec. Cuarta, Sent. 23567, ago. 27/2020. M.P. Stella Jeannette Carvajal Basto y C.E. Sec. Cuarta, Sent. 22968, oct. 29/2020. M.P. Julio Roberto Piza Rodríguez.

¹² Cfr. Capítulo 7 del Título 1 de la Parte 2 del Libro 2 del Decreto 1079 de 2015 “Por medio del cual se expide el Decreto Único Reglamentario del Sector Transporte”.