

OFICIO N° 2107 [900424]
27-11-2018
DIAN

Subdirección de Gestión Normativa y Doctrina
100208221 – 002107
Bogotá, D.C.

Ref: Radicado 100033404 del 14/06/2018

Tema Impuesto Sobre las Ventas - IVA

Descriptor Muestras gratis

Fuentes formales Artículos 420 y 421 del Estatuto Tributario, artículo 1.3.1.2.1. del Decreto 1625 de 2016, Único Reglamentario en Materia Tributaria y Concepto No. 00001 del 19 de junio de 2003

Reciba un cordial saludo, Sra Natalia:

De acuerdo con el artículo 20 del Decreto 4048 de 2008 en ejercicio funciones relacionadas con la interpretación de las normas tributarias de competencia de la DIAN y en aras de precisar aspectos concernientes a la aplicación del tratamiento tributario de las muestras gratis, damos respuesta a su solicitud de la siguiente manera:

1. ¿Las muestras gratis de productos tangibles tienen impuestos?

En primer lugar, se debe tener presente que, para efectos del impuesto sobre la renta y complementarios, las muestras gratis no generan ingresos, puesto que en las muestras gratis no existe una contraprestación que genere un incremento en el patrimonio del contribuyente. En este sentido, dicha transacción no estaría sujeta al impuesto sobre la renta.

Por otro lado, se debe traer a colación el artículo 421 del Estatuto Tributario E.T., el cual consagra la definición legal de venta para efectos del impuesto sobre las ventas (IVA) así:

“ARTÍCULO 421. HECHOS QUE SE CONSIDERAN VENTA. <Artículo modificado por el artículo 174 de la Ley 1819 de 2016. El nuevo texto es el siguiente:> Para los efectos del presente libro, se consideran ventas:

- a) Todos los actos que impliquen la transferencia del dominio a título gratuito u oneroso de bienes corporales muebles e inmuebles, y de los activos intangibles descritos en el literal b) del artículo 420, independientemente de la designación que se dé a los contratos o negociaciones que originen esa transferencia y de las condiciones pactadas por las partes, sea que se realicen a nombre propio, por cuenta de terceros a nombre propio, o por cuenta y a nombre de terceros;
- b) Los retiros de bienes corporales muebles e inmuebles hechos por el responsable para su uso o para formar parte de los activos fijos de la empresa;
- c) Las incorporaciones de bienes corporales muebles a inmuebles, o a servicios no gravados, así como la transformación de bienes gravados en bienes no gravados, cuando tales bienes hayan sido creados, construidos, fabricados, elaborados, procesados, por quien efectúa la incorporación o transformación.

PARÁGRAFO. No se considera venta para efectos del impuesto sobre las ventas:

- a) La donación efectuada por entidades estatales de las mercancías aprehendidas, decomisadas o abandonadas a favor de la nación, en los términos de la regulación aduanera vigente;

- b) La asignación de las mercancías decomisadas o abandonadas a favor de la nación que realicen las entidades estatales, siempre que se requieran para el cumplimiento de sus funciones;
- c) La entrega de las mercancías aprehendidas, decomisadas o abandonadas a favor de la nación que lleven a cabo entidades estatales con el propósito de extinguir las deudas a su cargo.”

De conformidad con el artículo anterior, y lo manifestado por el Concepto Unificado 00001 de 2003 sobre el impuesto sobre las ventas, el concepto de venta para efectos del IVA es más amplio que el consagrado por el Código Civil y de Comercio. Entre los conceptos de venta se encuentra el retiro de inventarios de bienes corporales efectuados por el responsable para su uso o para formar parte de los activos fijos, de conformidad con el literal b) del artículo 421 del E.T. Por lo tanto, las muestras gratis constituyen hecho generador del IVA.

2. ¿Las muestras gratis de productos intangibles tienen impuestos?

Teniendo en cuenta lo anterior, constituye “venta” para efectos del IVA todos los actos que impliquen la transferencia de dominio a título gratuito u oneroso de bienes corporales e inmuebles, y **de los activos intangibles** descritos en el literal b) del artículo 420, independientemente de la designación que se dé a los contratos o negociaciones que originen esa transferencia y de las condiciones pactadas por las partes. Por consiguiente, las muestras gratis de productos intangibles se entienden gravadas con el IVA por el hecho de ser consideradas como venta, entendidas como la transferencia del bien a título gratuito, siempre y cuando los intangibles dados como muestra estén asociados a la propiedad industrial.

3. ¿Las muestras gratis de servicios tienen impuestos?

El artículo 1.3.1.2.1. del Decreto 1625 de 2016, Único Reglamentario en Materia Tributaria, dispone:

“Artículo 1.3.1.2.1. Definición de servicio para efectos del IVA. Para efectos del impuesto sobre las ventas se considera servicio, toda actividad, labor o trabajo prestado por una persona natural o jurídica, o por una sociedad de hecho, sin relación laboral con quien contrata la ejecución, que se concreta en una obligación de hacer, sin importar que en la misma predomine el factor material o intelectual, y que genera una contraprestación en dinero o en especie, independientemente de su denominación o forma de remuneración”.

Sobre el particular el Concepto Unificado manifestó lo siguiente:

“De acuerdo con los elementos descritos, es evidente que la relación jurídica objeto de la actividad o labor contratada se predica entre quien se compromete a cumplir con una obligación de hacer y quien solicita el servicio, lo que permite afirmar que todo servicio, para efectos del impuesto sobre las ventas se predica entre dos partes (contratante y contratista), de lo cual se infiere que cuando quiera que una persona o entidad realice operaciones de servicios para sí misma, no se concretaría el hecho generador del tributo.

Así mismo se evidencia que en la prestación de un servicio, a título gratuito no hay lugar al impuesto por ausencia de uno de los elementos esenciales cual es la base gravable.”

Por consiguiente, en cuanto a las muestras gratis de servicios, por carecer de uno de los elementos esenciales como lo es la contraprestación (base gravable), no se considerará como servicio, por lo tanto, no estará sujeto al impuesto sobre las ventas.

4. Respecto a las preguntas anteriores ¿cómo se declaran estos impuestos ante la DIAN?

Teniendo en cuenta que en los casos de retiro de inventarios el vendedor es el mismo comprador, el retiro deberá ser facturado indicando el mismo nombre y NIT del responsable que realiza el retiro. Adicionalmente, el IVA generado por el responsable no podrá ser descontado, pero podrá ser tratado como un mayor valor del costo para efectos del impuesto sobre la renta. Así lo manifestó el Consejo de Estado (Exp. 17996, 05/17/2012) al indicar lo siguiente:

“En el caso en estudio, la actora liquidó y pagó el IVA sobre los bienes retirados de su inventario, utilizados para efectos de publicidad, es decir, para desarrollar su actividad productora de renta, razón por la cual no podía solicitar el IVA pagado como descontable en la declaración de IVA. Por ello, el IVA pagado entró a formar parte del costo de los bienes retirados, lo que significa que el gasto en publicidad incluyó el IVA pagado.

Es de anotar que el impuesto sobre las ventas, pagado en la adquisición de bienes o servicios que no deba ser tratado como descontable, será deducible del impuesto sobre la renta, siempre y cuando cumpla los requisitos establecidos en el artículo 107 del Estatuto Tributario y demás condiciones fijadas en el Capítulo V, Título I del Libro I del Estatuto Tributario. Con lo anterior, se excluye la posibilidad de que quede a criterio del contribuyente optar por cualquiera de los beneficios mencionados, pues si legalmente el impuesto pagado debe ser tratado como descontable y el contribuyente no lo utiliza, tampoco podrá llevarlo como costo o gasto deducible del impuesto sobre la renta.

Se debe tener en cuenta que, si un pago no es aceptado como costo o gasto en renta, el IVA correspondiente a ese pago no se puede tratar como IVA descontable, como lo prevé el artículo 488 del Estatuto Tributario. Sin embargo, si un pago no puede ser tratado como IVA descontable, no quiere decir que no pueda ser tratado como costo o gasto en el impuesto de renta, toda vez que, en el impuesto sobre la renta, los costos y deducciones no están sujetos a la procedencia o no del descuento en IVA, a diferencia de lo que sucede en el impuesto sobre las ventas, en el cual expresamente la ley prevé la imposibilidad de solicitar como descuento un IVA que en renta no sea imputable como costo o gasto”.

Por otro lado, en cuanto al IVA generado por las muestras gratis de productos intangibles relacionados a la propiedad industrial, surtirán los mismos efectos mencionados para el retiro de inventarios.

5. ¿Las muestras gratis no generan ganancias para la empresa ¿aun así tienen que declarar y pagar impuestos.?

6. El Concepto 22663 de la DIAN se refiere exclusivamente a las muestras gratis de productos físicos bienes gravados corporales muebles. En el caso de servicios e intangibles ¿Cómo aplica el impuesto sobre las ventas IVA a la muestra gratis de servicios e intangibles?

Las respuestas a las preguntas 5 y 6 fueron resueltas en las respuestas a las preguntas anteriores.

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, 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)
UAE-DIAN