

OFICIO N° 036311
23-12-2015
DIAN

Subdirección de Gestión Normativa y Doctrina

Bogotá, D. C.

100208221-01605

Señora

LAURA ÁLVAREZ OSORIO

Calle 15 No. 35-249 Apto. 1001

Medellín (Antioquia).

Referencia: Radicado 039631 del 05/10/2015 y 4174 de 25/09/2015

Tema Procedimiento Tributario

Descriptor Documentos Sustitutivos de la Factura

Fuentes formales Estatuto Tributario, artículos: 615, 616-1, 616-2; Decreto 1165 de 1996, artículo 6°; Resolución 3878 de 1996, artículo 3°; Decreto 1514 de 1998, artículo 1°; Ley 153 de 1887, artículo 8°.

Cordial saludo, señora Laura:

De conformidad con el artículo 20 del Decreto 4048 de 2008, este despacho está facultado para absolver las consultas escritas que se formulen sobre la interpretación y aplicación de las normas tributarias, aduaneras o de comercio exterior y control cambiario en lo de competencia de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales.

Solicita usted se aclare el Oficio 021723 del 24 de julio de 2015 (número interno 000911 de la misma fecha) en lo que respecta a la obligación de facturar en las ventas realizadas a través de



máquinas *vending*, considerando que el documento sustitutivo establecido en el artículo 1° del Decreto 1514 de 1998, también podría ser utilizado para soportar este tipo de ventas.

El oficio de la referencia respondió a la solicitud en el sentido de informar si en las ventas a través de máquinas dispensadoras y ventas de baja denominación, existía norma que eximiera de la obligación de expedir factura o documento equivalente. Acorde con las disposiciones sobre la materia se concluyó que no existe una exclusión dirigida a tal fin.

En esta oportunidad se solicita revisar, si tratándose de las ventas a través de máquinas dispensadoras (*vending*), tendría aplicación el documento sustitutivo previsto en el artículo 1° del Decreto 1514 de 1998. Plantea usted que:

- Actualmente no existen máquinas que ofrezcan en el mercado la posibilidad de facturar.
- Para una empresa con 10 mil máquinas así existiera, sería imposible la solicitud y el control de resoluciones de facturación.
- El artículo 1° del Decreto 1514 de 1998 establece el documento sustitutivo, razón por la cual solicita su evaluación con el fin de establecer si podría ser utilizado para soportar este tipo de ventas.

Al respecto se observa que la obligación de facturar, en materia fiscal se encuentra establecida desde la ley. En efecto el artículo 615 del Estatuto Tributario establece la obligación de expedir factura o documento equivalente; a su vez, el artículo 616-2 *ibídem* señala los casos en los cuales no se requiere su expedición, sin perjuicio de los que señale el Gobierno nacional.

De conformidad con el artículo 616-1 del mismo estatuto, la factura o documento equivalente se expide, entre otras, en operaciones con consumidores finales. Algunos documentos equivalentes están previstos por la ley y, otros, señalados en desarrollo de facultad reglamentaria. Los documentos equivalentes permiten obviar algunos requisitos. Es el típico caso de los tiquetes de máquina registradora, previstos en el numeral 1 del artículo 6° del Decreto 1165 de 1996.

Sin perjuicio de la obligación de expedir factura o documento equivalente, el reglamento contempla el documento sustitutivo de la factura.

Es así como el artículo 7° del Decreto 1165 de 1996 introdujo como documento sustitutivo de la factura el comprobante que los obligados a facturar deben elaborar a sus vendedores tratándose de distribución masiva y ambulante de bienes, siempre que la venta no se realice a comerciantes distribuidores del producto.

El artículo 15 del Decreto Reglamentario 1001 de abril de 1997, extendió esa medida, facultando a los obligados a facturar para sustituir la factura por el comprobante de ventas diarias en el caso



de las ventas masivas y ambulantes de bienes realizadas a terceros que cumplan los requisitos para pertenecer al régimen simplificado, en cuyo caso el lapso para la emisión de este comprobante está restringido a un período diario, señalando el mismo contenido del artículo 7° del Decreto 1165 de 1996.

El Decreto 3050 de 1997 derogó el artículo 7° del Decreto 1165. Posteriormente, el artículo 1° del Decreto 1514 de 1998, dispuso:

“Artículo 1º. Documento sustitutivo de la factura en la distribución masiva y ambulante de bienes. Cuando los obligados a facturar realicen operaciones de distribución masiva y ambulante de bienes, se entiende cumplida la obligación de facturar, con el comprobante que estos deben elaborar a sus vendedores. (Subrayado fuera de texto).

Los comprobantes deben contener como mínimo el nombre o razón social y NIT de la empresa, la fecha, período al cual corresponde el comprobante, nombre completo del vendedor y su identificación, mercancía entregada, mercancía devuelta, mercancía vendida y valor de la venta. Cuando parte de la mercancía relacionada en el comprobante sea vendida a crédito, se realizará la respectiva conciliación con las facturas que se expidan para soportar esta última. Copia de estos comprobantes deberán reposar en el domicilio fiscal del emisor del documento, para cuando la administración tributaria lo solicite.

Parágrafo. *El documento soporte para la procedencia del costo, deducción o impuesto descontable, por concepto de la adquisición de los bienes de que trata este artículo, será el previsto en el artículo 3º del Decreto 3050 de 1997, salvo en lo que se refiere a las ventas a crédito en cuyo caso se aplicarán las normas generales. Cuando se trate de la distribución de productos de régimen monofásico, no será exigible el requisito señalado en el numeral 5º de la norma citada”.*

En este contexto, el documento sustitutivo de la factura opera cuando los obligados a facturar realicen operaciones de distribución masiva y ambulante de bienes, entendiéndose cumplida la obligación de facturar, con el comprobante que estos deben elaborar a sus vendedores. Siendo el objeto de la norma, obviar la expedición de factura o documento equivalente en este tipo de ventas bajo el supuesto que el obligado a facturar opera a través de vendedores que realizan la venta al consumidor final.

El documento sustitutivo identifica al obligado a facturar y las mercancías entregadas a sus vendedores, permitiendo controlar los productos entregados, los devueltos, los vendidos y su valor.

Ahora bien, las ventas a través de máquinas expendedoras (máquinas *vending*) permiten proporcionar a los consumidores finales diversos productos. En efecto, las máquinas son cargadas con productos que el consumidor final obtiene a cambio de monedas o billetes. Las ventas a través de estas máquinas presentan una característica, la venta se produce sin la presencia de un vendedor; no obstante, requieren ser cargadas necesariamente por un sujeto, que bien puede ser su explotador o uno o varios dependientes de este que a su vez, recogen el producto de la venta.

De otra parte, en el caso de las máquinas expendedoras, pueden darse diversos modelos de negocio. Pueden presentarse distintos tipos de relaciones comerciales entre el proveedor de la máquina y el vendedor de los productos; el vendedor de los productos puede ser dueño de la máquina o tomarla en concesión, alquiler, comodato y explotarla directamente o en alguna modalidad de negocio con el dueño o proveedor de la máquina. Quienes explotan las máquinas pueden ser dueños de los espacios donde se localizan o ser arrendatarios. Estas máquinas pueden estar localizadas, entre otros, en vías públicas y sitios de paso.

En este punto del análisis, cabe preguntar si las máquinas expendedoras están o no tecnológicamente en condiciones de expedir factura o documento equivalente. En el caso de emitir un comprobante de pago estaríamos en el plano de los tiquetes de venta, documento equivalente previsto en el numeral 1 del artículo 6° del Decreto 1165 de 1996, ya que por la naturaleza de la venta (masiva y ambulante) no es posible la identificación del adquirente. Igual, es preciso anotar que tratándose de un documento equivalente, de acuerdo con el artículo 3° de la Resolución 3878 del mismo año: ***“No será necesaria la autorización de la numeración en la expedición de documentos equivalentes a la factura...”***, es decir, en este caso no se requiere resolución de autorización de numeración.

Al respecto, no puede perderse de vista que los avances tecnológicos a nivel mundial vienen probando dispositivos electrónicos y desarrollos de software que permiten en máquinas dispensadoras de diversos tipos (no solo para efectos de ventas) distintos medios de pago (monedas, billetes, tarjetas crédito, tarjetas débito), así como los registros que posibilitan el control por parte de los vendedores de la ubicación de las máquinas, el control de productos por códigos, el descargue del mismo, su valor. Asimismo, estas máquinas ya no solo dispensan dulces y comestibles de paquetes, sino variedad de comidas y diversas clases de productos como por ejemplo, discos, libros, medicinas, entre otros. Es más, en la medida en que el negocio crece surge la necesidad de implementar desarrollos técnicos y tecnológicos que permitan a quienes explotan estas máquinas el adecuado control de las operaciones realizadas, aspecto que igual tiene relevancia en materia fiscal.



Lo anterior implica que, al ritmo de los avances técnicos y tecnológicos, no riñe con la realidad la posibilidad de que las máquinas expendedoras puedan no solo vender el producto sino expedir el ticket de venta y/o conservar la trazabilidad de las operaciones realizadas.

Sin perjuicio de lo anterior, se observa que es posible que las máquinas expendedoras de productos que existen actualmente en nuestro país no cuenten con esas tecnologías y por tanto no estén dotadas de los instrumentos y funcionalidades que les permitan expedir tickets de venta.

Así las cosas y teniendo presente el concepto de “venta masiva y ambulante” en función del cual se admite el documento sustitutivo de la factura, cabe revisar su aplicación en las ventas efectuadas a través de máquinas dispensadoras, bajo el entendido de que las ventas “masivas y ambulantes”, se caracterizan por: “... *llegar aleatoriamente al público que circula por las vías, o que se ofrecen para su venta en ellas o a domicilio y los cuales pueden ser adquiridos o no por sus potenciales consumidores*”, según se precisó en Concepto 062377 de 1999.

Analícemos, entonces, si tratándose de ventas a través de máquinas dispensadoras, cabe la aplicación del artículo 1° del Decreto 1514 de 1998.

Recordemos que la Ley 153 de 1887 en el artículo 8° dispone:

“Artículo 8°. Cuando no hay ley exactamente aplicable al caso controvertido, se aplicarán las leyes que regulen casos o materias semejantes, y en su defecto, la doctrina constitucional y las reglas generales de derecho”.

Por su parte, la Corte Constitucional, en Sentencia T-212 de 2001, indicó que:

“De acuerdo a la doctrina, mediante la analogía se trata de elaborar una norma jurídica para regular un caso imprevisto en la ley, pero con fundamento en la misma ley. La analogía representa, pues, una extensión de la ley a otros casos diferentes a los expresamente previstos, pero, que son similares o semejantes a estos”.

Asimismo, se ha establecido a través de la jurisprudencia y la doctrina que el tema relacionado con el artículo 8° de la Ley 153 de 1887, supone tres elementos para su configuración:

1. Ausencia de norma exactamente aplicable al caso en cuestión; 2) Que el caso previsto por la norma sea similar o semejante al asunto carente de norma o previsión por el legislador y, 3. Que exista la misma razón, motivo o fundamento para aplicar el caso no previsto al previsto en el precepto normativo.

En relación con el primer elemento, se observa que el artículo 1° del Decreto 1514 de 1998 no prevé explícitamente el caso de ventas a través de máquinas expendedoras. En efecto, el ritmo y los avances en distintas materias, entre ellas la tecnológica, pueden implicar que normas como la considerada no prevean explícitamente situaciones específicas que en virtud de tales desarrollos toman fuerza y que es necesario comprender, como es precisamente el caso de las ventas a través de máquinas expendedoras, siendo una alternativa su inclusión a partir de la interpretación de las normas existentes, como sería la alternativa prevista en el artículo 1° del Decreto 1514 de 1998. Respecto del segundo elemento: Encontramos, de acuerdo con el análisis realizado que las ventas efectuadas a través de máquinas expendedoras en vías públicas y lugares de paso que implican llegar aleatoriamente al público que circula por esos sitios y, en la medida que los productos ofrecidos pueden o no ser adquiridos por sus potenciales consumidores, corresponderían al concepto de venta masiva y ambulante.

De acuerdo con la disposición del artículo 1° del Decreto 1514 de 1998, según se ha planteado, la idea es que el obligado a facturar, en tanto opera a través de sus vendedores para realizar ventas a consumidores finales en operaciones masivas y ambulantes, puede utilizar el documento sustitutivo de la misma, el cual debe incluir la información que permita controlar este tipo de operaciones y que para el caso de las ventas a través de las máquinas expendedoras es posible que el obligado a facturar que explota la máquina expendedora sea quien la provee y recoge el producto de la venta o, que acuda para ello a dependientes, sería pues factible a través del documento sustitutivo, establecer el producto suministrado a la máquina, lo devuelto, lo vendido y su valor, identificando al obligado a facturar, así como las máquinas dispensadoras como tal o identificar los dependientes del vendedor y las máquinas, estableciendo igualmente el producto suministrado, lo devuelto, lo vendido y su valor, según el caso, como un control en este tipo de ventas que debe estar disponible para la DIAN.

Sobre el tercer elemento: es preciso tener presente que el artículo 1° del Decreto 1514 de 1998 prevé una medida tendiente a facilitar al obligado a facturar el tema de facturación en ventas caracterizadas por ser masivas y ambulantes con destino a consumidores finales, reemplazando



en la práctica las facturas por el documento sustitutivo, lo cual tendría aplicación en el caso de ventas a través de máquinas expendedoras con ese mismo objeto, es decir, ventas masivas y ambulantes con destino a consumidores finales, bajo el entendido de llegar aleatoriamente al público que circula libremente por las vías o sitios de paso abiertos que se ofrecen para su venta en los mismos y los cuales pueden ser adquiridos o no por sus potenciales consumidores, lo que permite establecer la misma razón de hecho para aplicar similar solución jurídica, esto es, el documento sustitutivo de la factura.

En consecuencia se concluye, que tratándose de sujetos obligados a facturar que realicen ventas a través de máquinas expendedoras (*vending*) y bajo los supuestos analizados, por corresponder en la práctica a ventas masivas y ambulantes, es factible admitir como soporte de las ventas efectuadas el documento sustitutivo previsto en el artículo 1° del Decreto 1514 de 1998. En todo caso los registros, movimientos y soportes de salida, cargue y descargue de los inventarios de los productos que se reemplazan en dichas máquinas, y que se efectúan desde la sede principal del negocio o empresa, que utiliza este medio o vehículo comercial para la venta o comercialización masiva de los mismos, deberán probarse con los documentos internos y/o externos a que haya lugar, cuando la autoridad tributaria así lo requiera.

En los anteriores términos se da alcance al Oficio 021723 del 24 de julio de 2015 (número interno 000911 de la misma fecha).

Atentamente,

El Subdirector de Gestión Normativa y Doctrina (E),

Pedro Pablo Contreras Camargo.