

Subdirección de Gestión Normativa y Doctrina

RAD: 906530

100208221-987

Bogotá, D.C. **02/07/2021**

Tema	Impuesto sobre la renta y complementarios Impuesto sobre las ventas
Descriptor	Realización del ingreso Causación del IVA
Fuentes formales	Artículos 18, 27, 28 y 429 del Estatuto Tributario Artículos 1530, 1531, 1534 y 1536 del Código Civil

Cordial saludo,

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 y cambiarias, en el marco de las competencias de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales. Por consiguiente, no corresponde a este Despacho, en ejercicio de las funciones descritas anteriormente, prestar asesoría específica para atender casos particulares, ni juzgar o calificar las decisiones tomadas por otras dependencias o entidades.

Mediante el radicado de la referencia, el peticionario plantea lo siguiente:

“Una entidad del Estado ha celebrado un contrato de prestación de servicios de interventoría con un consorcio.

Dentro del contrato celebrado (...) se definieron las siguientes cláusulas contractuales:

- *El pago del precio se realizará por parte de la Entidad estatal, en mensualidades fijas durante el plazo previsto dentro del contrato, previa presentación del informe mensual aprobado por el supervisor del contrato.*
- *Los pagos se realizarán a los treinta (30) días siguientes a la radicación de la factura, previa presentación del informe y soportes de cuenta respectivos debidamente documentados y aprobados por el supervisor del contrato.*

Subdirección de Gestión Normativa y Doctrina

- *Asimismo, dentro del manual de contratación de la entidad estatal y el manual de supervisión del contrato, se establece que el supervisor del contrato recibe los bienes y/o servicios y autoriza los pagos, siempre que se presenten los documentos exigidos para el trámite de pago respectivo y se verifique el cumplimiento del objeto contractual.” (Subrayado fuera del texto original).*

Asimismo, agrega que, para el caso en cuestión, “*se evidencia que (...) para que surja el derecho al pago se requiere: i) que el supervisor del contrato, como veedor del cumplimiento de las obligaciones del contratista, certifique el cumplimiento de las obligaciones a cargo de éste para que: ii) se pueda proceder a facturar por parte del contratista y; iii) posteriormente se pague por parte de la Entidad estatal” (subrayado fuera del texto original).*

Con base en lo anterior, formula unos interrogantes los cuales serán atendidos cada uno a su turno, no sin antes reiterar que no le corresponde a este Despacho pronunciarse sobre situaciones de carácter particular ni prestar asesoría específica:

1. “¿Cuándo se entiende realizado el ingreso en el impuesto sobre la renta y complementarios bajo el escenario anteriormente planteado?”

En materia del impuesto sobre la renta y complementarios es imperativo recordar que, a la luz del artículo 18 del Estatuto Tributario, los contratos de colaboración empresarial, tales como los consorcios, son transparentes; motivo por el cual los consorciados deben declarar de manera independiente, entre otras cosas, los ingresos que les correspondan de acuerdo con su participación en el contrato.

Así las cosas, ya que el consorcio puede estar integrado por personas naturales – obligadas o no a llevar contabilidad – o personas jurídicas, para efectos de la realización del ingreso es menester atender lo señalado en los artículos 27 y 28 del Estatuto Tributario:

- i) Para los no obligados a llevar contabilidad, cuando se recibe efectivamente en dinero o en especie, por regla general.
- ii) Para los obligados a llevar contabilidad, cuando se devenga contablemente, por regla general.

En este último caso, el numeral 9 del artículo 28 *ibídem* contempla una excepción, la cual consiste en que “*Los ingresos provenientes por contraprestación variable, entendida como aquella sometida a una condición (...) no serán objeto del impuesto sobre la renta y complementarios sino hasta el momento en que se cumpla la condición” (subrayado fuera del texto original).*

Así las cosas, en aquellos casos en los que la remuneración esté sujeta a condición, como se entiende podría ser el caso planteado por el peticionario, resultaría aplicable el

Subdirección de Gestión Normativa y Doctrina

antepuesto numeral, ya que – atendiendo los artículos 1530, 1531, 1534 y 1536 del Código Civil – la remuneración del (los) servicio(s) prestado(s) estaría sometida a la condición suspensiva de la certificación de su cumplimiento por parte del supervisor del contrato estatal.

En efecto, las referidas disposiciones de orden civil señalan:

- i) *“Es obligación condicional la que depende de una condición, esto es, de un acontecimiento futuro, que puede suceder o no.”* (subrayado fuera del texto original) (artículo 1530 *ibídem*).
- ii) La condición puede ser positiva o negativa, *“La positiva consiste en acontecer una cosa”* (artículo 1531 *ibídem*).
- iii) *“Se llama condición potestativa la que depende de la voluntad del acreedor o del deudor; casual la que depende de la voluntad de un tercero o de un acaso; mixta la que en parte depende de la voluntad del acreedor y en parte de la voluntad de un tercero o de un acaso”* (subrayado fuera del texto original) (artículo 1534 *ibídem*).
- iv) *“La condición se llama suspensiva si, mientras no se cumple, suspende la adquisición de un derecho”* (subrayado fuera del texto original) (artículo 1536 *ibídem*).

2. “¿Cuándo se debe generar el IVA bajo el escenario anteriormente planteado?”

En cuanto a la causación del impuesto sobre las ventas, el artículo 429 del Estatuto Tributario establece unas reglas propias que pueden o no coincidir con la realización del ingreso para efectos del impuesto sobre la renta y complementarios.

La norma en comento señala:

“ARTICULO 429. MOMENTO DE CAUSACIÓN. El impuesto se causa:

(...)

c. En las prestaciones de servicios, en la fecha de emisión de la factura o documento equivalente, o en la fecha de terminación de los servicios o del pago o abono en cuenta, la que fuere anterior.

(...)” (Subrayado fuera del texto original).

Por lo tanto, en la hipótesis *sub examine*, esta Subdirección encuentra que:

- i) Asumiendo que el servicio o servicios contratados serían de tracto sucesivo y

Subdirección de Gestión Normativa y Doctrina

que su remuneración se realizaría en mensualidades fijas a lo largo de su ejecución, previa certificación de cumplimiento por el supervisor del contrato y de la expedición de la correspondiente factura, el IVA se causaría en cada una de las emisiones que se hagan de este último documento.

- ii) Una vez completada la prestación del servicio o servicios contratados, esto es, a la finalización del último día de su ejecución, también se causaría el IVA al que haya lugar.

Al respecto, resulta apropiado advertir que, aún cuando la expedición de la factura y su correspondiente pago estarían supeditados a la mencionada certificación de cumplimiento en el evento analizado, esto no impediría la causación del impuesto si ha ocurrido primero la terminación del (los) servicio(s) contratado(s).

- 3. “¿La ausencia de aprobación por parte del supervisor del contrato se puede considerar como una condición suspensiva que supedita el nacimiento de la realización del ingreso para efectos de renta y la causación del IVA, porque el servicio aún no se entiende aceptado?”**

Por favor tener en cuenta las respuestas suministradas a los anteriores interrogantes.

En los anteriores términos se resuelve su solicitud 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” –“Doctrina”–, dando click en el link “Doctrina Dirección de Gestión Jurídica”.

Atentamente,

NICOLÁS BERNAL ABELLA

Subdirector de Gestión Normativa y Doctrina (E)
Dirección de Gestión Jurídica
UAE- Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales
Cra. 8 N° 6C-38, Piso 4, Edificio San Agustín
Bogotá D.C.

Proyectó: Alfredo Ramírez Castañeda