

CONCEPTO 27662 DEL 6 DE NOVIEMBRE DE 2019
DIRECCIÓN DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES

Bogotá, D.C.

Ref: Radicado 100078178 del 13/09/2019

Tema	Impuesto sobre la Renta y Complementarios
Descriptor	Procedimiento Tributario Impuesto a las ventas REALIZACIÓN DEL COSTO PARA LOS NO OBLIGADOS A LLEVAR CONTABILIDAD REALIZACIÓN DEL COSTO PARA LOS OBLIGADOS A LLEVAR CONTABILIDAD Retención en el Impuesto Sobre la Renta Información Exógena Facturación Servicios Excluidos
Fuentes formales	Artículo 27 del Estatuto Tributario Artículo 28 del Estatuto Tributario Artículo 476 del Estatuto Tributario Artículo 1.2.4.16. del Decreto 1625 de 2016 Concepto No. 50328 del 10 de agosto de 2013 Oficio No. 000284 del 15 de marzo de 2018 Concepto No. 018356 del 16 de julio de 2019

Estimada señora Analida:

De conformidad con lo preceptuado en el artículo 20 del Decreto 4048 de 2008 este Despacho está facultado para resolver las consultas que se formulen sobre la interpretación y aplicación de las normas tributarias, aduaneras y cambiarias, en el marco de la competencia asignada a la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales.

Previo a analizar la consulta planteada, consideramos necesario explicar que, de acuerdo con las competencias funcionales de este despacho los pronunciamientos emitidos en respuesta a peticiones allegadas se resuelven con base a criterios legales de interpretación de las normas jurídicas, los cuales se encuentran consagrados en el Código Civil.

Así mismo, las respuestas emitidas son una adecuación en abstracto de las normas vigentes a situaciones concretas, las cuales no tienen como fin solucionar problemáticas individuales, ni juzgar, valorar o asesorar a otras dependencias, entidades públicas y/o privadas en el desarrollo de sus actividades, funciones y competencias.

Mediante escrito radicado 100078178 del 19 de septiembre de dos mil diecinueve (2019) esta Subdirección recibió una consulta por medio de la cual se solicita resolver doce (12) inquietudes sobre diferentes temas tributarios.

En atención a la consulta, se procede a responder y analizar cada una de las doce (12) inquietudes:

1. **Exclusión de IVA en los servicios vinculados con la seguridad social:**

1.1. **¿Los servicios profesionales de asesoría jurídica, y en general relacionados con asuntos jurídicos, que un abogado le preste a una EPS, o a alguna entidad que presta servicios vinculados con el Sistema de Seguridad Social, se encuentran gravados con IVA?**

a) Este despacho por medio del Concepto No. 018356 del 16 de julio de 2019, estableció, entre otros, que:

"Ahora bien, acerca de la aplicación de las exclusiones de IVA estipuladas en los numerales 2 y 3 del artículo 476 del E.T., las mismas expresan textualmente lo siguiente:

"ARTICULO 476. SERVICIOS EXCLUIDOS DEL IMPUESTO SOBRE LAS VENTAS. Se exceptúan del impuesto los siguientes servicios: (...)

2. *Los servicios de administración de fondos del Estado y los servicios vinculados con la seguridad social de acuerdo con lo previsto en la Ley 100 de 1993. (...)*

3. *Los planes obligatorios de salud del sistema de seguridad social en salud expedidos por entidades autorizadas por la Superintendencia Nacional de Salud, los servicios prestados por las administradoras dentro del régimen de ahorro individual con solidaridad y de prima media con prestación definida, los servicios prestados por administradoras de riesgos laborales y los servicios de seguros y reaseguros para invalidez y sobrevivientes, contemplados dentro del régimen de ahorro individual con solidaridad a que se refiere el artículo 135 de la Ley 100 de 1993 o las disposiciones que la modifiquen o sustituyan (...)" (Negritas fuera de texto).*

El contenido de las normas en mención fue objeto de control

constitucional expuesto en la sentencia C-341 de 2007, proferida por la Corte Constitucional, dentro de la cual el tribunal constitucional advirtió que:

"Las exclusiones del pago del IVA a las cuales aluden los numerales 3º y 8º del artículo 36 de la Ley 788 de 2002, son de carácter objetivo, es decir, toman en consideración la naturaleza del servicio prestado y no la persona o entidad que lo realiza".

Precisando que pueden existir servicios prestados por las administradoras del sistema que no cumplen con el criterio objetivo para determinarse como excluidas, es decir que son servicios distintos de aquellos vinculados a la Ley 100 de 1993 y que resultan gravados con el IVA. (...)

Así, resulta claro que la exclusión de IVA que trata los numerales 2 y 3 del artículo 476 no depende de la entidad que presta el servicio, sino del criterio objetivo de que el servicio prestado pertenezca a aquellos vinculados con la seguridad social, de acuerdo con Ley 100 de 1993.

En consecuencia, no todos los servicios prestados por las entidades administradoras del sistema de seguridad social se encuentran excluidos de IVA.

Por lo tanto, para determinar el carácter de excluido o no del servicio prestado por una entidad administradora del sistema de seguridad social deberá acudirse a la Ley 100 de 1993 y valorar si el mismo es uno de los vinculados con la seguridad social.

La Ley 100 de 1993, por la cual se creó el sistema de seguridad social integral en su artículo 4 estableció:

"ARTÍCULO 4o. DEL SERVICIO PÚBLICO DE SEGURIDAD SOCIAL. La Seguridad Social es un servicio público obligatorio, cuya dirección, coordinación y control está a cargo del Estado y que será prestado por las entidades públicas o privadas en los términos y condiciones establecidos en la presente ley.

Este servicio público es esencial en lo relacionado con el Sistema General de Seguridad Social en Salud. Con respecto al Sistema General de Pensiones es esencial sólo en aquellas actividades directamente vinculadas con el reconocimiento y pago de las pensiones".

Sin embargo, precitado compendio normativo no especificó los servicios vinculados con la seguridad social, por lo que el artículo 1 del Decreto 841 de 1998 -compilado en el artículo 1.3.1.13.13 del Decreto 1625 de 2016- se encargó de enlistar los "Servicios vinculados con la seguridad social exceptuados del impuesto sobre las ventas" así:

"Artículo 1.3.1.13.13. De conformidad con lo previsto en los numerales 3 y 8 del artículo 476 del Estatuto Tributario, están exceptuados del impuesto sobre las ventas los siguientes servicios vinculados con la seguridad social de acuerdo a lo dispuesto en la Ley 100 de 1993:

A. Los servicios que presten o contraten las entidades administradoras del régimen subsidiado y las entidades promotoras de salud, cuando los mismos tengan por objeto directo efectuar:

- 1. Las prestaciones propias del Plan Obligatorio de Salud a las personas afiliadas al sistema de seguridad social en salud tanto del régimen contributivo como del subsidiado.*
- 2. Las prestaciones propias de los planes complementarios de salud suscritos por los afiliados al Sistema General de Salud.*
- 3. Las prestaciones propias de los planes complementarios de salud de que tratan los incisos segundo y tercero del artículo 236 de la Ley 100 de 1993.*
- 4. La atención en salud derivada o requerida en eventos de accidentes de trabajo y enfermedad profesional.*
- 5. La prevención y promoción a que hace referencia el artículo 222 de la Ley 100 de 1993 que sea financiada con el porcentaje fijado por el Consejo de Seguridad Social en Salud;*

B. Los servicios prestados por las entidades autorizadas por el Ministerio de Salud y Protección Social para ejecutar las acciones colectivas e individuales del Plan de Atención Básica en Salud, a que se refiere el artículo 165 de la Ley 100 de 1993, definido por el Ministerio de Salud y Protección Social en los términos de dicha ley, y en desarrollo de los contratos de prestación de servicios celebrados por las entidades estatales encargadas de la ejecución de dicho plan;

- C. Los servicios prestados por las instituciones prestadoras de salud y las empresas sociales del Estado a la población pobre y vulnerable, que temporalmente participa en el Sistema de Seguridad Social en Salud como población vinculada de conformidad con el artículo 157 de la Ley 100 de 1993;*
- D. Los servicios prestados por las administradoras dentro del régimen de ahorro individual con solidaridad y de prima media con prestación definida;*
- E. Los servicios prestados por las administradoras del régimen de riesgos profesionales que tengan por objeto directo cumplir las obligaciones que le corresponden de acuerdo con dicho régimen;*
- F. Los servicios de seguros y reaseguros que prestan las compañías de seguros para invalidez y sobrevivientes contemplados dentro del régimen de ahorro individual con solidaridad, riesgos profesionales y demás prestaciones del Sistema General de Seguridad Social;*
- G. Los servicios prestados por entidades de salud para atender accidentes de tránsito y eventos catastróficos (...)" (Negritas fuera de texto).*

Por consiguiente, los servicios descritos en la norma anterior son los que deben ser considerados como excluidos en virtud a los numerales 3 y 8, hoy entiéndase 2 y 3 del artículo 476 del ET.

De manera que, deberá cada entidad que preste servicios relacionados con la seguridad social evaluar, conforme la normatividad descrita, los servicios que en cada caso específico son objeto de exclusión en cuestión.

De otro lado, vale la pena destacar que, de acuerdo a lo expresado en la jurisprudencia de la Corte Constitucional (Sentencias C-1040 de 2008, C - 824 de 2004 entre otras), la exoneración tributaria en favor de las unidades de pago por capitación (UPC) implica que los servicios que contraten las entidades administradoras del sistema de seguridad social en salud cuando tengan por objeto directo efectuar las prestaciones propias del Plan Obligatorio de Salud - POS- están excluidos del IVA.

Lo anterior coincide con lo expuesto los numerales 2 y 3 del artículo 476 del Estatuto Tributario en concordancia con el artículo

1.3.1.13.13. del Decreto 1625 de 2016.

(...)

Debe precisarse que, las exclusiones de IVA de los numeral es 2 y 3, hacen referencia a los servicios vinculados a la seguridad social que prestan las entidades administradoras del sistema cuando tengan por objeto directo efectuar las prestaciones propias del POS, Así las cosas, este despacho ha explicado a lo largo de su doctrina que:

"(...) para que opere la exclusión de IVA respecto de los servicios vinculados con la seguridad social, es necesario que estos se encuentren previstos en los numerales 3 y 8 del artículo 476 del Estatuto Tributario o en el artículo 1 del Decreto 841 de 1998 donde se establecen los servicios vinculados con la seguridad social de acuerdo a lo dispuesto en la Ley 100 de 1993. Aceptar que cualquier servicio por el hecho de ser contratado por una entidad de seguridad social se considere vinculado y por ende excluido del IVA, conduciría a reconocer el beneficio a todos los servicios que contratara la entidad, aspecto que no está reconocido en la ley y que por tanto desbordaría el propósito de la norma. (...)"

- b) Teniendo en cuenta lo señalado en la doctrina citada, esta Dirección considera que los servicios profesionales de asesoría jurídica que un abogado preste a una EPS o a alguna entidad que preste servicios vinculados con el Sistema de Seguridad Social se encuentra gravado con el impuesto sobre las ventas toda vez que los recursos empleados para la realización de esta labor no están destinados a la realización de los objetivos y fines que le son propios al Plan Obligatorio de Salud, aunado a que los mismos no se encuentran previstos como excluidos en el artículo 476 del Estatuto Tributario como tampoco vinculados a los servicios que trata el numeral 1 del literal a) del artículo 1º del Decreto 841 de 1998. (Doctrina en la cual se profirieron decisiones similares: Concepto 037397 de 2005, Oficio 048728 de 2007, Oficio 087622 de 2008, Oficio 000234 de 2014, Oficio 028632 de 2015, Oficio 012571 de 2016 y Oficio 001405 de 2019).
- c) Así mismo, la calidad de excluido del servicio debe ajustarse objetivamente a los estipulados en el artículo 1.3.1.13.13. del Decreto 1625 de 2016 y, en ese sentido, los servicios estarán excluidos de IVA siempre que sean una prestación propia del POS, pagada con cargo a la UPC y, por ende, directamente vinculada con

la seguridad social.

1.2. En caso de ser negativa la respuesta, ¿Si un abogado presenta la factura con IVA y la EPS le pide que la modifique y la presente sin IVA, que debe hacer el abogado?

- a) Según lo expuesto en el numeral anterior, es preciso que los servicios jurídicos sean facturados con IVA, toda vez que los mismos no se encuentran excluidos en los términos de los numerales 2 y 3 del artículo 476 del Estatuto Tributario (en adelante "E.T.").

2. Contratos de depósito:

2.1. ¿En los contratos de depósito, cuando se entiende percibido el ingreso para el depositante que entrega una mercancía de café a una cooperativa: (i) en el momento de la entrega, o (ii) en el momento de la venta y terminación del contrato de depósito?

- a) El artículo 27 del E.T. establece que:

"Art. 27. Realización del ingreso para los no obligados a llevar contabilidad.

Para los contribuyentes no obligados a llevar contabilidad se entienden realizados los ingresos cuando se reciben efectivamente en dinero o en especie, en forma que equivalga legalmente a un pago, o cuando el derecho a exigirlos se extingue por cualquier otro modo legal distinto al pago, como en el caso de las compensaciones o confusiones. Por consiguiente, los ingresos recibidos por anticipado, que correspondan a rentas no realizadas, sólo se gravan en el año periodo gravable en que se realicen.

- b) Ahora bien, el artículo 28 del E.T. establece que, para los contribuyentes obligados a llevar contabilidad, los ingresos realizados fiscalmente son los ingresos devengados contablemente en el año o período gravable. Sin embargo, el inciso segundo del artículo 28 del E.T. establece los casos en los cuales, los ingresos devengados contablemente, generarán una diferencia y su reconocimiento fiscal se hará en el momento en que lo determine el E.T.
- c) En esta medida, es claro que en el caso de análisis, los no obligados a llevar contabilidad deberán reconocer el ingreso para efectos fiscales en el momento se reciben efectivamente en dinero o en

especie, en forma que equivalga legalmente a un pago, o cuando el derecho a exigirlos se extingue por cualquier otro modo legal distinto al pago. Por lo cual, el ingreso se realizará en el momento de la venta de la mercancía.

- d) Por otro lado, en el caso de los obligados a llevar contabilidad, la realización de los ingresos tendrá lugar en el año o periodo gravable en el cual sean devengados de conformidad con los marcos técnicos normativos contables vigentes en Colombia.
- e) Ahora bien, considerando que en el contrato de depósito no habrá transferencia del derecho real de dominio de las mercancías sobre las cuales recae el mismo, es posible considerar que la realización de los ingresos, tanto contable como fiscalmente, será en el momento de la venta de las mercancías.

2.2. ¿En los contratos de depósito, cuando se debe emitir la factura de venta: (i) en el momento de la entrega, o (ii) en el momento de la venta y terminación del contrato de depósito?

- a) El Concepto No. 50328 del 10 de agosto de 2013 estableció que:

"(...) 2- Momento de expedición de la factura.

Tal como lo ha reiterado esta Oficina (Concepto 064504 de 2000), del texto del artículo 615 del Estatuto Tributario se desprende claramente que la factura o documento equivalente debe expedirse en el mismo momento en que se realice la operación correspondiente.

Realizar según el diccionario significa, entre otras acepciones, efectuar, llevar a cabo, tener lugar.

Por lo tanto, la expedición de la factura no puede postergarse, ni anticiparse en la medida en que su fecha de expedición conlleva efectos de carácter fiscal. Es de tener en cuenta que el hecho de que el pago se realice antes o después de efectuarla operación no incide en el momento en que se debe facturar. (...)."

- b) De lo anterior, es posible entender que, en el caso de análisis, la factura deberá emitirse en el momento en el cual se realice la operación correspondiente, es decir la venta de la mercancía y no con la entrega de los bienes para el depósito.

2.3. ¿En los contratos de depósito, puede la cooperativa - depositario- reportar en la información exógena el ingreso al depositante en el año gravable en el cual ocurrió la entrega de la mercancía, si en ese mismo periodo no se vendió?

- a) Según lo establecido en el punto 2.1. de este documento, el ingreso del depositante se realizará en el momento de la venta de la mercancía, por lo cual consideramos que el reporte de información exógena que realice el depositario deberá coincidir con la realización del ingreso del depositante.
- b) En esta medida, consideramos que el reporte de la información exógena del depositario deberá reportar el ingreso del depositante en el periodo en que efectivamente se realice y no en periodos anteriores.

2.4. ¿De ser afirmativa la respuesta, que valor debe reportar como ingreso al depositante la cooperativa, si al 31 de diciembre del respectivo año gravable aún se desconoce el monto en que se liquidará la mercancía?

- a) No es afirmativa la respuesta, tal como se puede evidenciar en el punto anterior.

2.5. ¿De ser negativa la respuesta, estaría la cooperativa en la obligación de corregir la información exógena reportada a la DIAN?

- a) Según lo expuesto en el punto 2.3 de este documento, el reporte de la información exógena del depositario deberá reportar el ingreso del depositante en el periodo en que efectivamente se realice.
- b) Por lo anterior, en caso que el depositario haya realizado el reporte de la información exógena indebidamente, reportando que terceros realizaron ingresos sin que realmente lo hayan hecho, será necesario corregir la información exógena en los términos del E,T. y demás normas aplicables.

2.6. ¿En los contratos de depósito, puede la cooperativa - depositario- practicar la retención en la fuente al depositante en el año gravable en que ocurrió la entrega de la mercancía, si en el mismo periodo no se enajenó la misma?

- a) Este despacho estableció en el Oficio No. 000284 del 15 de marzo

de 2018, entre otros, que:

"Ahora bien, teniendo en cuenta que la retención en la fuente a título del impuesto sobre la renta, tal como lo ha manifestado este despacho en concepto No. 003580 de 2006. "debe efectuarse, por regla general, en el momento del pago o abono en cuenta, lo que ocurra primero". Se entiende por "pago" la extinción total o parcial de una obligación mediante la prestación de lo que se debe y por "abono en cuenta" el reconocimiento contable de una obligación independientemente de su cancelación o pago.

La regla general sobre el momento en que surge la obligación de practicar la retención en la fuente obra sin perjuicio de las excepciones expresamente consagradas en la ley. Tal es el caso de los ingresos laborales, en los cuales la retención debe realizarse siempre en el momento del pago, y las erogaciones efectuadas por las entidades ejecutoras del presupuesto general de la Nación, las cuales deben practicar la retención en el momento del pago y no en el momento del abono en cuenta (L. 633 de 2000, art. 76; D.R. 406 de 2001, art. 15).

Por lo demás, para quienes llevan contabilidad por el sistema de causación la retención debe efectuarse en el momento del abono en cuenta que es, regularmente, anterior al momento del pago. Si se efectúan pagos por anticipado, es decir, con anterioridad a la causación de la obligación, se debe practicar la retención sobre los mismos pues, en tal caso, el momento del pago es anterior al momento del abono en cuenta (Conceptos N° 043228 de 1996, 076198 de 1998 y 100517 de 2000)".

- b) De acuerdo con lo anterior, es posible evidenciar que la retención en la fuente deberá realizarse en el momento del pago o abono en cuenta, lo que ocurra primero.
- c) Por lo anterior, en el caso de análisis, consideramos que no habrá lugar a la retención en la fuente, siempre y cuando no se haya realizado el respectivo pago o abono en cuenta.

2.7. ¿De ser afirmativa la respuesta, sobre qué base gravable debe efectuarse la retención, si al 31 de diciembre del respectivo año gravable aún se desconoce el monto en que se liquidará la mercancía?

- a) No es afirmativa la respuesta, tal como se puede evidenciar en el

punto anterior.

2.8. ¿Dicha retención sería teórica, y sería preciso que la pagara la cooperativa de su propio patrimonio o se la podría cobrar al depositante?

- a) En la medida que no habría retención, tal como se señaló en el punto 2.6. de este documento, consideramos la pregunta no es pertinente.

2.9. ¿De ser positiva la respuesta, podría el depositante declarar e ingreso en el año en que vendió la mercancía, pero tomar para dicho ingreso la retención en la fuente que le practicó la cooperativa en un año diferente?

- a) En la medida que no habría retención, tal como se señaló en el punto 2.6, de este documento, consideramos la pregunta no es pertinente.

2.10. ¿De ser negativa la respuesta, estaría la cooperativa en la obligación de corregir la declaración de retención en la fuente, e incluirla en el período gravable en el cual se realizó el depositante la venta de la mercancía, y expedir el certificado de retención?

2.11. Según lo señalado en el punto 2.6. de este documento consideramos que la retención practicada por el depositario sin que haya pago o abono en cuenta deberá ser reconocida como una retención en la fuente practicada indebidamente en los términos del artículo 1.2.4.16. del Decreto 1625 de 2016, Único en Materia Tributaria.

En los anteriores términos se resuelve su consulta, y cordialmente le informamos que tanto la normatividad en materia tributaria, aduanera y cambiaria, como los conceptos emitidos por la Dirección de Gestión Jurídica en estas materias pueden consultarse directamente en nuestra base de datos jurídica ingresando a la página electrónica de la DIAN: <https://www.dian.gov.co> siguiendo iconos "Normatividad" - "Técnica" y seleccionando los vínculos "Doctrina" y "Dirección de Gestión Jurídica".

Atentamente,

LORENZO CASTILLO BARVO

Subdirector de Gestión Normativa y Doctrina (E)
Dirección de Gestión Jurídica
UAE- Dirección de impuestos y Aduanas Nacionales
Cra. 8 No. 6c-38. Piso 4. Edificio San Agustín.
Bogotá D.C.