

CONCEPTO 13509 DEL 31 DE MAYO DE 2017
DIRECCIÓN DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES

Bogotá, D.C.

Señor

JOSE MANUEL TORRES MARIN

Carrera 13 N° 96 - 76 Piso 6,

jmtorresmarin@gmail.com

Bogotá D.C.

Ref: Radicado 100004111 del 06/02/2017.

Tema: Impuesto sobre las ventas.
Descriptor: Tarifa del impuesto sobre las ventas/Oferta.
Fuentes normativas: Ley 1819 de 2016, artículo 192, Concepto 1489 de 2017; Ley 80 de 1993, artículo 39; Ley 1150 de 2007, Título I, artículo 2; artículo 32 de la misma ley.

Cordial saludo señor Torres.

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.

Plantea usted que el artículo 184 de la Ley 1819 de 2016, modificó el artículo 468 del Estatuto Tributario y con ello la tarifa general del IVA. Trae a colación el artículo 192 de la mencionada ley, sobre tanta aplicable a los contratos celebrados con entidades públicas. Se refiere luego la definición de contrato o convención que contempla el Código Civil y el carácter de bilateral acorde con el artículo 1596 ibídem.

Menciona el artículo 23 de la Ley 80 de 1993, para poner de presente que son contratos estatales todos los actos jurídicos generales generadores de obligaciones que celebren las entidades a que se refiere esta ley, previstos en el derecho privado o disposiciones especiales o derivados del ejercicio de la autonomía de la voluntad, indica así mismo, que las entidades a que se refiere el artículo 23 del al (sic) Ley 80 se encuentran listadas en el numeral 1 del artículo 2 de la misma ley.

Alude a la regla de interpretación que trae el artículo 28 del Código Civil para referirse posteriormente a la orden de compra con el fin de indicar que este concepto no se encuentra definido en la ley ni existe disposición legal que lo asimile a contrato, no obstante lo cual la doctrina y la jurisprudencia la definen como el acto en virtud del cual el vendedor se obliga a entregar la cosa objeto de venta al comprador, y este a su vez se obliga a pagar el precio de la cosa vendida, y se ha convertido en el instrumento idóneo para materializar esta clase de transacciones.

Cita un concepto del Consejo Técnico de Contaduría pública sobre el tema y una sentencia de la Corte Suprema de justicia, para plantear que debe concluirse que aun cuando la orden de compra no ha sido expresamente asimilada al contrato en el ordenamiento jurídico vigente, esta se subsume cabalmente en la definición establecida por el Código Civil y por la Ley 80 de 1993.

Todo lo anterior para plantear un caso hipotético y luego formular unas preguntas. Expresa que **una persona jurídica determinada vende insumos a una entidad descentralizada indirecta de forma habitual**, utilizando ambas partes de manera cotidiana en dicha operación la orden de compra. Que los insumos objeto de venta están sometidos a la tarifa general. En noviembre del 2016, **la persona jurídica expidió orden de compra a la entidad descentralizada indirecta, en la cual discriminó los insumos a despachar** y los cuales se los cargó a la tarifa vigente en ese momento, esto es, el 16%. El despacho efectivo tiene lugar en febrero de 2017, es decir, con posterioridad a la entrada en vigencia de la ley 2017, que modifico la tarifa.

Pregunta:

1. Naturaleza de la orden de compra.

En el caso objeto de consulta y para efectos de aplicación fiscal en el impuesto sobre las ventas: La orden de compra es asimilable a un contrato en los términos del Código Civil o en los términos de la Ley 80 de 1993?

2. Tarifa de IVA aplicable.

En el caso objeto de consulta y dado que la orden de compra es asimilable al contrato ¿Al momento del despacho efectivo debe aplicarse la tarifa del 16% vigente a la fecha en que se expidió la orden de compra en los términos del artículo 192 de la Ley 1819 de 2016?

Teniendo en cuenta la competencia de este despacho y el fin de la pregunta, en relación con la aplicación del artículo 192 de la Ley 1819 de 2016, se considera:

En primer lugar se llama la atención en relación con su consulta, sobre el enfoque del caso hipotético que plantea, toda vez que a partir de las expresiones subrayadas, el mismo no parte de una orden de compra como tal (la cual emana del comprador, adquirente o contratante mas no del vendedor), el documento al que se refiere al parecer constituye una oferta.

Sin perjuicio de lo anterior, se realiza el análisis siguiente bajo el supuesto que la orden de compra emana del comprador a partir de la oferta que realiza el vendedor.

El artículo 184 de la Ley 1819 de 2016 modificó la tarifa del impuesto sobre las ventas fijándola en el 19%. La misma ley fijó en el artículo 192, la regla aplicable a los contratos celebrados con entidades públicas y, en el artículo 193 el régimen de transición frente a los contratos específicamente allí relacionado, suscritos por las entidades públicas.

La DIAN mediante Concepto 1489 del 30 de enero de 2017, efectuó precisiones, así:

"1).- VIGENCIA Y APLICACIÓN DE LA NUEVA TARIFA DEL IVA:

La nueva tarifa general del impuesto sobre las ventas, que debe aplicarse en la causación por las importaciones, ventas de bienes y prestación de servicios gravados con IVA a partir del 1 de enero de 2017 es del 19%, de conformidad con el artículo 184 de la Ley 1819 de 2016 que modificó el artículo 468 del Estatuto Tributario.

En consecuencia la tarifa general del IVA del 19%, está vigente desde el 1º de enero de 2017.

No se aplica la nueva tarifa del IVA de manera transitoria, en los siguientes casos:

/.../

2- En la ejecución de los contratos celebrados con entidades públicas o estatales antes de la vigencia de la Ley 1819 de 2016, dado que la tarifa del IVA será la vigente en la fecha de la

resolución o acto de adjudicación, o suscripción del respectivo contrato.

Si tales contratos son adicionados, a dicha adición le son aplicables las disposiciones vigentes al momento de la celebración de dicha adición, esto es que si se da una adición en el transcurso del año 2017, tal adición será gravada con la tarifa del IVA al 19%. (Artículo 192 de la Ley 1819 de 2016)

/.../” (Resaltado fuera de texto)

A su vez, en el numeral 4 de este mismo concepto, se precisa el tema de contratación en los siguientes términos:

"4).- CONTRATOS CELEBRADOS CON ENTIDADES PÚBLICAS:

*Para efectos tributarios en la aplicación del impuesto a las ventas **en los contratos celebrados con entidades públicas o estatales del orden nacional o territorial antes del 1 de enero de 2017**, se deben tener en cuenta, dos situaciones que contienen los artículos 192 y 193 de la Ley 1819 de 2017:*

1).- El artículo 192 de la Ley 1819 de 2016, lo que mantiene estable y es aplicable a los contratos celebrados con entidades públicas o estatales, es la tarifa del IVA vigente a la fecha de la resolución o acto de adjudicación, o suscripción del respectivo contrato, salvo en caso de adición de éste relacionada con un mayor valor del contrato, ya sea por efecto de alguna modificación o prórroga, en cuyo caso le será aplicable la tarifa vigente al momento de la celebración de dicha adición. (Resaltado fuera de texto)

Por ejemplo, si cuando se suscribió el contrato estatal en diciembre de 2016 la tarifa del IVA por compra y suministro de bienes era del 16%, y el 31 de enero se suscribe una adición por un mayor valor de suministros, la nueva tarifa aplicable a la adición del contrato será del 19%, entre otros casos.

2)- En tanto que el artículo 193 de la Ley 1819 de 2016, hace referencia es a los contratos de construcción e interventorías derivadas de los contratos de concesión de infraestructura de transporte suscritos por las entidades públicas o estatales, caso en el cual lo que se mantiene estable es el régimen del impuesto sobre las ventas que se encontraba vigente al momento de la suscripción del respectivo contrato, salvo que se dé una adición al contrato ya

*sea por efecto de alguna modificación o prórroga, caso en el cual al monto adicionado le será aplicable el régimen del impuesto sobre las ventas que se encuentre vigente al momento de la celebración de dicha adición.) (Nota, en relación con artículo 193, se realizó precisión mediante **OFICIO 900805 de 2017 MARZO 2**)*

Como se observa, cada artículo cumple una finalidad diferente dentro del marco del Impuesto a las Ventas.

Los contratos celebrados con entidades públicas o estatales, que no estén dentro de los supuestos de los artículos 192 y 193 de la Ley 1819 de 2016 ya explicados, cualquier modificación consagrada en la Ley 1819 de 2016 entrará a ser aplicada a partir de la entrada en vigencia de la mencionada ley.

/.../." (Resaltado fuera de texto)

Es claro que el criterio fijado por el artículo 192 de la Ley 1819 de 2016 para efecto de establecer la tarifa de IVA aplicable a los contratos celebrados con entidades públicas, es la tarifa de IVA vigente **a la fecha de la resolución o acto de adjudicación o suscripción del respectivo contrato.** Respecto de los contratos que no estén bajo estos supuestos, se sujetan a las modificaciones de la Ley 1819 de 2016 a partir de la entrada en vigencia de la misma.

Sin perjuicio de lo anterior, tenemos que la contratación en materia administrativa, para las entidades señaladas en el artículo 2 de la Ley 80 de 1993 se rige por las regias especiales allí definidas y la Ley 1150 de 2007. La Ley 80 de 1993 en el artículo 39 se refiere a la forma del contrato estatal, en los siguientes términos:

"Los contratos que celebren las entidades estatales constarán por escrito y no requerirán ser elevados a escritura pública, con excepción de aquellos que impliquen mutación de dominio o imposición de gravámenes y servidumbres sobre bienes inmuebles, y en general aquellos que conforme a las normas legales vigentes deban cumplir con dicha finalidad.

/.../

Parágrafo: *No habrá lugar a la celebración de contrato con formalidades plenas cuando se trate de contratos cuyos valores corresponden a los que a continuación se relacionan, determinados*

en función de los presupuestos anuales de las entidades a las que se aplica la presente ley expresados en salarios mínimos legales mensuales vigentes

/.../. (**Listado**)

En estos casos, las obras, trabajos, bienes o servicios objeto del contrato, **deben ser ordenados previamente y por escrito por el jefe o representante legal de la entidad, o por el funcionario en quien hubiese delegado la ordenación del gasto.**" (Subrayado y resaltado fuera de texto)

No obstante, la Ley 1150 de 2007 en el artículo 32, derogó expresamente, entre otras normas, el párrafo del artículo 39 de la Ley 80 de 1993.

Sin perjuicio de lo anterior, se observa que en materia de contratación administrativa y sus formalidades debe atenderse a las reglas vigentes de la Ley 80 de 1993 y de la Ley 1150 de 2007, que entre otros aspectos establecen los distintos tipos de contratos y las formalidades que deben cumplirse, según el caso. Esta última ley, introdujo modificaciones en la Ley 80 de 1993 y dictó otras disposiciones generales aplicables a toda contratación con recursos públicos. Bajo el Título I, "De la Eficiencia y de la Transparencia", en el artículo 2 se indican las modalidades de contratación, a saber: licitación pública, selección abreviada, concurso de méritos, contratación directa, contratación mínima cuantía.

En el caso de la contratación de mínima cuantía, en el numeral 5 (numeral subrogado por el artículo 94 de la Ley 1474 de 2011), se indica que:

"La contratación cuyo valor no excede del 10 por ciento de la menor cuantía de la entidad independientemente de su objeto, se efectuará de conformidad con las siguientes reglas:

*"a) Se **publicará una invitación**, por un término no inferior a un día hábil, en la cual se señalará el objeto a contratar, el presupuesto destinado para tal fin, así como las condiciones técnicas exigidas;*

b) El término previsto en la invitación para presentar la oferta no podrá ser inferior a un día hábil;

*c) La **entidad seleccionará, mediante comunicación** de aceptación de la oferta, la propuesta con el menor precio, siempre y cuando cumpla con las condiciones exigidas;*

d) La comunicación de aceptación junto con la oferta constituyen para todos los efectos el contrato celebrado, con base en lo cual se efectuará el respectivo registro presupuestal."

Lo anterior, sin perjuicio de lo dispuesto en el párrafo 5 del artículo 2 de la Ley 1150 de 2007, en lo que se refiere a acuerdos marcos de precios, tema que no se relaciona con el supuesto de la consulta.

En este contexto, se observa que en función de la eficiencia y transparencia, la contratación administrativa obedece a unas reglas y consagra diversas alternativas y formas de contratación que, en todo caso, exigen unas formalidades y procedimientos que deben cumplirse y que permiten de una u otra forma establecer la fecha que implica que la contratación tiene lugar.

A manera de ejemplo se destaca acorde con la Ley 1150 de 2007, que los contratos de mínima cuantía suponen una oferta y su aceptación, caso en el cual con la aceptación de la oferta tiene lugar el contrato, antes no.

Así las cosas, es claro que en materia de contratación administrativa es necesario verificar las disposiciones especiales que la regulan, las distintas modalidades de contratación existentes así como las formalidades que aplican según el caso. Observándose que aún en eventos en los cuales es factible considerar la oferta, la misma no está desligada de unas condiciones inequívocas, al punto que **la comunicación de su aceptación constituye el supuesto que unido a la oferta permite establecer que tiene lugar la celebración del contrato**, siendo posible, en consecuencia, identificar con claridad la fecha de celebración, que no es otra que la fecha de comunicación de la aceptación.

Lo anterior armoniza con la regla fijada en el artículo 192 de la Ley 1819 de 2016, que contempla los criterios para efectos de establecer de manera clara el IVA aplicable en materia de contratación con entidades públicas o estatales, siendo uno de ellos la fecha del contrato. En este sentido, si se trata de una modalidad que admite la oferta, en tanto la misma así como la comunicación de su aceptación, hubieren tenido lugar **antes de la Ley 1819 de 2016**, la tarifa del impuesto sobre las ventas aplicable es el 16%. Si la oferta tuvo lugar en el año 2016 y, la aceptación correspondiente, en el año 2017, aplica la tarifa del 19%, toda vez que la celebración del contrato se configura en vigencia de la nueva ley; igualmente sí los dos hechos tienen lugar en el año 2017.

Finalmente le manifestamos que la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, 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, a la cual se puede ingresar por el icono de "Normatividad" - "técnica", dando click en el link "Doctrina Dirección de Gestión Jurídica".

Atentamente,

PEDRO PABLO CONTRERAS CAMARGO
Subdirector de Gestión Normativa y Doctrina