



100208192-63

Bogotá, D.C., 13 de enero de 2023.

**Radicado Virtual No.
000S2023000130**

Ref.: Radicado N° 000008 del 06/01/2023

Cordial saludo

De conformidad con el artículo 56 del Decreto 1742 de 2020, este Despacho está facultado para absolver las consultas escritas generales que se formulen sobre la interpretación y aplicación de las normas tributarias, aduaneras y de fiscalización cambiaria, 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, la peticionaria formula unos interrogantes relacionados con el régimen de responsabilidad del IVA, los cuales se atenderán de la siguiente manera:

“1. Sírvase aportar la interpretación que el artículo 437 del Estatuto Tributario hace con respecto a la responsabilidad del IVA en relación a los contratos de prestación de servicios.” (subrayado fuera de texto)

El artículo 437 del Estatuto Tributario señala expresamente en su literal c) que son responsables del IVA quienes presten servicios, en términos generales.

Tratándose de prestadores de servicios personas naturales, lo antepuesto se debe examinar de manera armónica con lo contemplado en los parágrafos 3° y 5° de la norma en comento, los cuales señalan:

“PARÁGRAFO 3o. <Parágrafo modificado por el artículo 4 de la Ley 2010 de 2019. El nuevo texto es el siguiente:> Deberán registrarse como responsables del IVA quienes realicen actividades gravadas con el impuesto, con excepción de las personas naturales comerciantes y los artesanos, que sean minoristas o detallistas,



los pequeños agricultores y los ganaderos, así como quienes presten servicios, siempre y cuando cumplan la totalidad de las siguientes condiciones:

1. Que en el año anterior o en el año en curso hubieren obtenido ingresos brutos totales provenientes de la actividad, inferiores a 3.500 UVT.
2. Que no tengan más de un establecimiento de comercio, oficina, sede, local o negocio donde ejerzan su actividad.
3. Que en el establecimiento de comercio, oficina, sede, local o negocio no se desarrollen actividades bajo franquicia, concesión, regalía, autorización o cualquier otro sistema que implique la explotación de intangibles.
4. Que no sean usuarios aduaneros.
5. Que no hayan celebrado en el año inmediatamente anterior ni en el año en curso contratos de venta de bienes y/o prestación de servicios gravados por valor individual, igual o superior a 3.500 UVT.
6. Que el monto de sus consignaciones bancarias, depósitos o inversiones financieras durante el año anterior o durante el respectivo año, provenientes de actividades gravadas con el impuesto sobre las ventas (IVA), no supere la suma de 3.500 UVT.

Para la celebración de contratos de venta de bienes y/o de prestación de servicios gravados por cuantía individual y superior a 3.500 UVT, estas personas deberán inscribirse previamente como responsables del impuesto sobre las ventas (IVA), formalidad que deberá exigirse por el contratista para la procedencia de costos y deducciones. Lo anterior también será aplicable cuando un mismo contratista celebre varios contratos que superen la suma de 3.500 UVT.

(...)

PARÁGRAFO 5o. <Parágrafo adicionado por el artículo 4 de la Ley 2010 de 2019. El nuevo texto es el siguiente:> Los límites de que trata el parágrafo 3 de este artículo serán 4.000 UVT para aquellos prestadores de servicios personas naturales que derivan sus ingresos de contratos con el Estado." (subrayado fuera de texto)

En relación con lo antepuesto, esta Subdirección ha emitido diversos pronunciamientos, destacándose los siguientes:

Oficio 003591 del 19 de febrero de 2020:

"Nótese que es indistinto si una persona natural suscribe uno o varios contratos con el Estado. Esto es, en estos casos debe evaluarse si se cumple con la totalidad de los requisitos consagrados en el parágrafo 3 del artículo 437 del Estatuto Tributario



para efectos de calificar como no responsable del impuesto sobre las ventas. Vale la pena destacar que el numeral 1 de dicha disposición normativa establece que se tienen en cuenta los ingresos brutos totales provenientes de su actividad. A su vez, el numeral 3 de la misma norma dispone que es necesario que no se hayan celebrado en el año inmediatamente anterior ni en el año en curso contratos de venta de bienes y/o prestación de servicios gravados por valor individual, igual o superior a 3.500 UVT.

Quando se celebran contratos de prestación de servicios gravados por cuantía individual y superior a 3.500 UVT, las personas naturales deben inscribirse previamente como responsables del impuesto sobre las ventas, formalidad que deberá exigirse por el contratista para la procedencia de costos y deducciones.” (subrayado fuera de texto)

Oficio 901218 - interno 455 del 21 de abril de 2020:

“Teniendo en cuenta las disposiciones del parágrafo 3 del artículo 437 del Estatuto Tributario, se concluye que previo a la celebración de contratos de venta de bienes y/o de prestación de servicios gravados por cuantía individual y superior a 3.500 UVT, los contratistas tienen la obligación de inscribirse (sic) como responsables del impuesto sobre las ventas. Lo anterior sin consideración del momento en el cual el contratista recibe el valor correspondiente a la contraprestación.

Ahora bien, respecto al parágrafo 5 del artículo 437 del Estatuto Tributario, es pertinente precisar que éste aplica, siempre y cuando se cumpla la totalidad de las siguientes condiciones (i) los prestadores de servicios sean personas naturales y (ii) los ingresos de dichos prestadores de servicios personas naturales provengan de contratos con el Estado. Esto es, si la persona natural percibe otro tipo de ingresos (ingresos diferentes a los que provengan de contratos con el Estado), no serán aplicables las disposiciones del parágrafo 5 del artículo 437 del Estatuto Tributario.” (subrayado fuera de texto)

“2. ¿En qué términos una Entidad puede solicitar a sus contratistas ser responsables del IVA?”

3. ¿Desde qué monto un contratista debe hacerse responsable del IVA? Si cobra más de ese monto en el año gravable, desde que valor debe hacerse responsable del IVA.

4. Sírvase responder si el Estatuto Tributario prevé que el monto desde que un contratista debe hacerse responsable del IVA se calcula partir del valor pagado de los contratos adquiridos hasta llegar al monto señalado en el parágrafo 3 del Artículo 437 o si, por el contrario, se calcula por el valor total de los contratos suscritos en el mismo año gravable.” (subrayado fuera de texto)



Como fuera señalado en el punto anterior, la Ley establece que todo prestador de servicios es responsable del IVA; sin perjuicio que, en el caso de las personas naturales, determinadas condiciones precisen la existencia o no del régimen de responsabilidad del impuesto, siendo una de ellas el valor individual del contrato celebrado o por celebrar: (i) 3.500 UVT o más (cfr. numeral 5 del párrafo 3° del artículo 437 del Estatuto Tributario) o (ii) 4.000 UVT o más, en el caso de contratos con el Estado (cfr. párrafo 5° del artículo 437 *ibidem*).

Al respecto, se encuentra apropiado traer a colación los siguientes pronunciamientos doctrinales:

Oficio 026840 del 26 de octubre de 2019:

“(…) la formalidad de inscribirse como responsables del Impuesto sobre las Ventas (IVA) será exigible: tanto cuando se celebren contratos de venta de bienes y/o de prestación de servicios gravados cuya cuantía individual sea igual o superior a 3.500 UVT, como cuando la sumatoria de los contratos individuales celebrados por una misma persona supere dicho monto.” (subrayado fuera de texto)

Oficio 903719 – interno 603 del 13 de mayo de 2022:

“Nótese como el valor de los ingresos (a que hacen referencia los párrafos 3 y 5 del artículo 437 del Estatuto Tributario) cubre el año inmediatamente anterior y el año en curso, así como al valor individual de los contratos, es decir, al valor de cada contrato en particular y no al valor de la totalidad de los contratos que el responsable haya celebrado en el año.

(…)

Para el caso que se suscriba una cláusula posterior a la celebración del contrato y se modifique la cuantía, el referido oficio concluye que esta cuantía modificada es la que debe tenerse en cuenta para efectos del cumplimiento del requisito. Así las cosas, el valor de los contratos se determina por la cuantía que hayan acordado las partes, teniendo en cuenta las modificaciones que posteriormente se efectúen mediante la suscripción de cláusulas adicionales.

Por su parte, el Oficio No. 020246 del 2 de agosto de 2018 señaló:

“(…) deberá efectuarse el análisis teniendo en cuenta como referente el valor individual del contrato. Este valor comprende tanto el valor inicial, como el de su adición(es) o modificación(es), si fuere el caso; incluso, si el contrato inicial se celebra el año inmediatamente anterior y su modificación(es) tiene(n) lugar en el año siguiente, esto es, el año en curso en el cual se valora la inscripción o reclasificación”

(…)



“No obstante, es posible que, celebrado un contrato durante el año inmediatamente anterior, en ese mismo año, se hubieren celebrado adiciones, caso en el cual esas adiciones se tienen en cuenta con el contrato inicial. En consecuencia, si esa suma iguala o supera las 3.500 UVT, procede la inscripción en el régimen común.

Análisis similar debe efectuarse en relación con el año en curso. Es decir, si en el mismo se han celebrado contratos individuales por un monto igual o superior a 3.500 UVT, tiene lugar la inscripción en el régimen común. Igualmente, si durante el año que corre se celebra un contrato por valor inferior a ese límite y dentro del mismo año tienen lugar adiciones, debe tenerse en cuenta la sumatoria con el fin de establecer si se igualan o superan las 3.500 UVT.

Si se celebra un contrato en el año inmediatamente anterior que no sea igual ni superior a 3.500 UVT y en el año siguiente se celebra una adición o modificación sobre aquel, cuyo valor no iguala ni supera las 3.500 UVT, supone igualmente efectuar la sumatoria de modo que, si el resultado iguala o supera ese límite, procede la inscripción en el régimen común; análisis válido, independientemente del valor de la adición, considerando que ésta no es aislada del contrato que modifica. (...)

En este contexto, la celebración de un contrato en el año anterior por un valor determinado, que en el año siguiente es adicionado, modificando el valor inicial, supone para efectos de la norma objeto de análisis que debe tenerse en cuenta de manera integral; esto es, el valor inicial junto con el valor de la modificación, sin que ésta pueda considerarse de manera aislada, toda vez que no constituye por sí misma un “contrato individual”, ni constituye un nuevo contrato diferente del inicial.

Situación diferente tiene lugar cuando se celebra un “contrato adicional”. Caso en el cual, en materia de contratación pública, como lo ha precisado el Consejo de Estado, supone la modificación del objeto del contrato y, por consiguiente, la celebración de un nuevo contrato. Así mismo, debe tenerse presente que, en materia de contratación pública, celebrado un contrato es posible modificar su cuantía, siempre y cuando la adición no supere el 50% del valor del contrato inicial. Si la supera, estaremos hablando de un nuevo contrato que, para los fines de la norma en comento, tendría que considerarse de manera individual. (*Ver: Consejo de Estado/Sala de lo Contencioso Administrativo/Sección Quinta/20 de mayo de 2004, Exp. 3314)”.*

Este oficio también precisa que, en el caso de adición del contrato, el valor de la UVT que aplica es el correspondiente al año en que se efectúa la adición cuando



tiene lugar establecer el valor individual del contrato, incluida la adición, a fin de determinar si el mismo supera o no dichos ingresos.

(...)

Por último, es importante recordar que el párrafo 3 del artículo 437 del Estatuto Tributario establece una serie de requisitos, uno de ellos el de ingresos, sin embargo, la calidad de no responsable de IVA se cumple cuando se observa la totalidad de dichos requisitos. (subrayado fuera de texto)

“5. ¿Puede una entidad retener los pagos de un contratista hasta que este se haga responsable del IVA? Cite la ley o la norma que lo obliga.

6. ¿Puede una entidad solicitar a un contratista hacerse responsable del IVA?”
(subrayado fuera de texto)

La normativa tributaria no contempla expresamente para el contratante la posibilidad de detener los pagos al contratista, prestador de servicios, que, estando obligado a inscribirse en el Registro Único Tributario – RUT como responsable del IVA, no lo ha hecho.

No obstante, es importante realizar las siguientes observaciones:

- Como fuera señalado previamente, el párrafo 3° del artículo 437 del Estatuto Tributario ordena la inscripción previa en el RUT como responsable del IVA *“Para la celebración de contratos de venta de bienes y/o de prestación de servicios gravados por cuantía individual y superior a 3.500 UVT (...) formalidad que deberá exigirse por el contratista para la procedencia de costos y deducciones”* (subrayado fuera de texto). De la misma manera se deberá proceder *“cuando un mismo contratista celebre varios contratos que superen la suma de 3.500 UVT”*.

El párrafo 5° del artículo 437 *ibidem* advierte que, tratándose de contratos con el Estado, el límite de 3.500 UVT aumenta a 4.000 UVT.

- El referido párrafo 3° contempla que *“Cuando los no responsables realicen operaciones con los responsables del impuesto deberán registrar en el Registro Único Tributario (RUT) su condición de tales y entregar copia del mismo al adquirente de los bienes o servicios”* (subrayado fuera de texto).

En este sentido, si el prestador de servicios es una persona natural que cumple la totalidad de las condiciones previstas en este párrafo (el cual se debe observar de manera armonizada con el párrafo 5° antes citado para el caso de contratos con el Estado) para no ser responsable del IVA, también estará obligado a registrarse en el RUT, anotando dicha condición.

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,

RAMIREZ CASTAÑEDA ALFREDO Firmado digitalmente por
RAMIREZ CASTAÑEDA ALFREDO
Fecha: 2023.01.13 17:14:23 -05'00'

ALFREDO RAMÍREZ CASTAÑEDA
Subdirector de Normativa y Doctrina (E)
Dirección de Gestión Jurídica
UAE-Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales
Bogotá, D.C.

Proyectó: Julián López Avella