

OFICIO N° 0701

14-05-2021

DIAN

Subdirección de Gestión Normativa y Doctrina

100208221-0701

Bogotá, D.C.

Tema		Factura electrónica de venta
Descriptor		Obligación de expedir factura electrónica
Fuentes formales		Artículos 32, 615, 616-1, 616-2 y 772-1 del Estatuto Tributario Artículo 32 de la Ley 80 de 1993 Ley 1508 de 2012 Artículo 1.3.1.7.9. y 1.6.1.4.3 del Decreto 1625 de 2016. Artículo 7 de la Resolución 000042 de 2020

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, la peticionaria consulta respecto a la obligación de facturar electrónicamente en los contratos de concesión bajo el esquema de asociación público privada – APP.

En particular, se pregunta si el contratista/concesionario debe expedir factura electrónica de venta con ocasión de la entrega de una unidad funcional, por la cual recibe un pago como retribución derivada del contrato de concesión vial en la modalidad de asociación público privada -APP.

De igual manera, se pregunta cómo se armoniza la obligación de facturar con las disposiciones del artículo 32 del Estatuto Tributario, el cual establece el tratamiento tributario en materia del impuesto sobre la renta en los contratos de concesión y asociaciones público privadas -APP.

Sobre el particular, las consideraciones de este Despacho son las siguientes:

1. Generalidades de los contratos de concesión y Asociaciones Público Privadas- APP El marco jurídico de los contratos de concesión y las asociaciones público privadas -APP se encuentra establecido en la Ley 80 de 1993, particularmente en el numeral 4 de su artículo 32, y en la Ley 1508 de 2012 y sus decretos reglamentarios.

Sin perjuicio de las disposiciones consagradas en el inciso segundo del artículo 2 de la Ley 1508 de 2012, dicho artículo establece que las concesiones de que trata el numeral 4 del artículo 32 de la Ley 80 de 1993 se encuentran comprendidas dentro de los esquemas de Asociación Público Privadas -APP. Este Despacho resolverá la consulta bajo este entendimiento, teniendo en cuenta los antecedentes presentados por la peticionaria.

En vista de lo anterior, el artículo 1 de la Ley 1508 de 2012 define a las (sic) Asociaciones Público Privadas como un "instrumento de vinculación de capital privado, que se materializan en un contrato entre una entidad estatal y una persona natural o jurídica de derecho privado, para la provisión de bienes públicos y de sus servicios relacionados, que involucra la retención y transferencia de riesgos entre las partes y mecanismos de pago, relacionados con la disponibilidad y el nivel de servicio de la infraestructura y/o servicio".

A su vez el artículo 3° de dicha Ley 1508, dispone el ámbito de aplicación de la norma sobre: *"todos aquellos contratos en los cuales las entidades estatales encarguen a un inversionista privado el diseño y construcción de una infraestructura y sus servicios asociados, o su construcción, reparación, mejoramiento o equipamiento, actividades todas estas que deberán involucrar la operación y mantenimiento de dicha infraestructura"*.

Por último, respecto a la retribución del contratista/concesionario por la entrega de unidades funcionales o por etapas, la Ley 1508 de 2012 en su artículo 5° establece el derecho a retribuciones, disponiendo, entre otros, que: *"El derecho al recaudo de recursos por la explotación económica del proyecto, a recibir desembolsos de recursos públicos o a cualquier otra retribución, en proyectos de asociación público-privada, estará condicionado a la disponibilidad de la infraestructura, al cumplimiento de niveles de servicio, y estándares de calidad en las distintas unidades funcionales o etapas del proyecto, y los demás requisitos que determine el reglamento (...)"*.

Así mismo, el párrafo 2 de la mencionada norma indica, particularmente sobre la entrega de unidades funcionales, que: *"Párrafo 2. En los contratos para ejecutar proyectos de asociación público-privada podrá pactarse el derecho a retribución por unidades funcionales, previa aprobación del Ministerio u órgano cabeza del sector o quien haga sus veces a nivel territorial (...)"* estableciendo una serie de condiciones y requisitos.

Finalmente, el Consejo de Estado ha indicado que "en la práctica puedan existir concesiones atípicas, de suerte que los elementos esenciales del contrato de concesión varían según la modalidad de la cual se trate, aunque sin duda participando de elementos comunes". Esta jurisprudencia cobra importancia para el presente análisis, teniendo en cuenta que, si bien la Ley 1508 de 2012 establece un marco en relación con el derecho a retribuciones, se debe analizar en cada caso particular

la forma como se retribuye el contrato de concesión bajo el esquema de Asociación Público Privada -APP.

2. Consideraciones generales sobre la obligación de expedir factura electrónica de venta.

En relación con la obligación de facturar, esta Entidad se pronunció mediante el oficio No. 100208221- 1483 de 2020, así:

"(...) "La obligación de emitir factura o documento equivalente opera para las operaciones de venta y prestación servicios, así lo disponen los artículos 615 y 616-1 del Estatuto Tributario". Por lo cual, todo sujeto que venda bienes o preste servicios será obligado a facturar, obligación que es independiente a la calidad de contribuyente del impuesto sobre la renta y responsable de IVA".

(...)

Para finalizar este asunto, se precisa que los únicos sujetos no obligados a expedir factura de venta o documento equivalente están dispuestos taxativamente en los artículos 616-2 del Estatuto Tributario, 1.6.1.4.3 del Decreto 1625 de 2016 y 7 de la Resolución 000042 de 2020.

Por lo tanto, quienes no se encuentren en los supuestos previstos en estas disposiciones normativas, deberán expedir factura de venta o documento equivalente por la venta de bienes y prestación de servicios, según corresponda. (Subrayas fuera de texto).

En este mismo sentido, se precisa que la obligación de facturar y, específicamente la obligación de expedir factura electrónica de venta, es exigible a los sujetos obligados que no cuenten o hagan uso de un documento equivalente (dispuestos en el artículo 1.6.1.4.6. del Decreto 1625 de 2016) y recae sobre todas las operaciones de venta o prestación de servicios efectuadas por ellos. Lo anterior en los términos de los artículos 615, 616-1, 617 y 771-2 del Estatuto Tributario, el Capítulo 4 del Título 1 de la Parte 6 del Libro 1 del Decreto 1625 de 2016 (sustituido por el Decreto 358 de 2020) y la Resolución 000042 de 2020 (modificada por la Resolución 000012 de 2021).

3. Análisis y conclusiones aplicables al supuesto consultado

De conformidad con las anteriores consideraciones, en el marco de la relación contractual entre la entidad concedente y el contratista/concesionario, se concluye:

3.1. Toda vez que los contratos de APP son considerados por la legislación vigente como: *"instrumento de vinculación de capital privado, que se materializan en un contrato entre una entidad estatal y una persona natural o jurídica de derecho privado"*, se deduce de la norma que en este modelo contractual las partes del mismo actúan conjuntamente en la ejecución del objeto del contrato.

En consecuencia, se mantienen las consideraciones de esta Entidad plasmadas en el oficio No. 048556 de 2005, en el sentido que un contrato de esta naturaleza obedece a *"una participación o gestión de los entes particulares o concesionarios con el Estado para la prestación de un servicio público o la realización de una obra destinada al servicio o uso público, bajo la permanente vigilancia y control del ente estatal o concedente. En dicho contrato cada una de las partes aporta un componente de la operación, como inversión, con el fin de garantizar la prestación de un solo servicio final a los usuarios"*.

3.2. Por su parte, tal como se explicó anteriormente, la obligación de facturar está ligada a la operación de venta de bienes o prestación de servicios. En consecuencia, la entrega de una unidad funcional dentro de las obligaciones contractuales del contrato de concesión en la modalidad de APP por parte del contratista/concesionario, no dará lugar a la expedición de factura de venta o documento equivalente siempre que esta entrega obedezca a la ejecución del contrato de concesión en los términos generales previstos por las normas previamente citadas como instrumento de vinculación de capital privado.

No obstante, si en dicha transacción y en consideración a lo pactado en cada contrato en particular, se genera la prestación de un servicio y/o la venta de un bien, se deberá expedir la factura electrónica de venta correspondiente por parte del prestador del servicio o vendedor del bien al adquirente. Lo anterior sin perjuicio de las demás implicaciones tributarias a que haya lugar.

Situación distinta ocurre, cuando el contratista/concesionario en el desarrollo del contrato de concesión vial en la modalidad de APP tiene a su cargo la operación (sic) de un peaje, caso en el cual, debe cumplir con la obligación de facturar expidiendo el documento equivalente al usuario adquirente del servicio, en los términos señalados en el numeral 8 del artículo 1.6.1.4.6 del Decreto 1625 de 2016 y numeral 8 del artículo 13 de la Resolución DIAN 000042 de 2020.

3.3. Adicionalmente, se precisa que la obligación de expedir factura de venta, es independiente al tratamiento para efectos del impuesto sobre la renta y complementarios en los contratos de concesión y asociaciones público privadas -APP, el cual está establecido en el artículo 32 del Estatuto Tributario. Por lo cual, las diferencias que se presenten entre lo contable y lo fiscal deberán reflejarse en los anexos de la conciliación fiscal señalada en el artículo 772-1 del Estatuto Tributario y en los artículos 1.7.1. a 1.7.6. del Decreto 1625 de 2016.

3.4. Para finalizar, se aclara que todo lo anterior se enmarca en la relación contractual entre la entidad concedente y el contratista/concesionario. Por lo tanto, se deben entender sin perjuicio (sic) de las obligaciones en materia tributaria, incluyendo aquellas en relación con la factura electrónica, que se derivan de la relación entre el contratista/concesionario y los subcontratistas a su cargo u otros terceros.

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,

PABLO EMILIO MENDOZA VELILLA

Subdirector de Gestión Normativa y Doctrina

Dirección de Gestión Jurídica

UAE-DIAN

Consejo de Estado. Sección tercera. Fallo 11978 de 2013. Consejera
ponente: Stella Conto Diaz del Castillo.