

**NORMATIVIDAD COLOMBIANA EN DECLARACIÓN DE IVA DE CONSORCIOS  
Y UNIONES TEMPORALES DEL SECTOR INGENIERÍA CIVIL.**

**MARTHA JANETH MUNOZ MELO  
CÓDIGO 8700160**

**DRA. NUBIA BARRERA SILVA**

**UNIVERSIDAD MILITAR NUEVA GRANADA  
FACULTAD DE CIENCIAS ECONOMICAS  
ESPECIALIZACION EN REVISORIA FISCAL  
SEMINARIO DE INVESTIGACIÓN II  
BOGOTÁ D.C. 2010**

## **NORMATIVIDAD COLOMBIANA EN DECLARACIÓN DE IVA DE CONSORCIOS Y UNIONES TEMPORALES DEL SECTOR INGENIERÍA CIVIL.**

### **RESUMEN**

Este escrito tiene como fin analizar la normatividad colombiana frente a la presentación de la declaración de IVA en los consorcios y uniones temporales y la forma de aplicarla en el sector de la ingeniería civil.

El marco legal propone enmarcar conceptos y definiciones, que se integran dentro de la normatividad colombiana como soporte básico del procedimiento para el adecuado manejo de contable y fiscal de los consorcios y uniones temporales, desde el registro hasta la revelación de información.

De otra parte, se argumenta como el desconocimiento de la norma por falta de estudio lleva a una errónea interpretación y aplicación en la presentación de la declaración de IVA. De acuerdo con esta idea, en el segundo capítulo se analiza y se considera disposiciones generales y particulares aplicables a los consorcios y uniones temporales.

Así, pues, se integra un ejemplo práctico en donde se realiza la declaración de IVA de la unión temporal ABC; con una simulación de datos basados en el cumplimiento de la normatividad y las herramientas que aportan resoluciones, acuerdos, conceptos y orientaciones de diferentes entidades gubernamentales que han colaborado para la óptima presentación y declaración de impuestos nacionales de estas formas de asociación.

**Palabras clave:** Normatividad colombiana, declaración tributaria de IVA, consorcio y unión temporal.

La organización comercial ha llevado a crear unidades especializadas donde personas jurídicas fundan formas de asociación en contratos de colaboración y sus modalidades en las que encontramos los consorcios y uniones temporales en busca de un fin común. Añádase a esto que la ingeniería civil en la última década establece lazos comerciales con el estado y hace parte del continuo desarrollo de la infraestructura del país.

Ahora bien: se explica que por medio de la ley 80 de 1993 Estatuto de Contratación Administrativa; Incluye a los consorcios y a las Uniones Temporales en el artículo 7 y establece que la diferencia entre los dos, está en la responsabilidad solidaria de las partes por el cumplimiento total de la propuesta.

Ahondemos todavía un poco más, las uniones temporales y los consorcios deben regirse por normas generales. No obstante, existen también otras interpretaciones particulares; herramientas para la interpretación y aplicación de estándares con respecto a la presentación de informes financieros y declaraciones tributarias. En contraste con lo anterior, las compañías están utilizando incorrectamente los lineamientos, lo cual conlleva a presentar erróneamente las declaraciones de IVA, no solo de las uniones temporales y consorcios, sino las de los consorciados o unidos temporalmente en quienes recae finalmente la responsabilidad ante la Dirección de impuestos.

Este escrito pretende establecer que la normatividad para el manejo contable y fiscal en las declaraciones de IVA de consorcios y uniones temporales existe, pero la aplicación sigue siendo tema de cuestionamientos y dudas generadas por el desconocimiento de orientaciones particulares basadas en normas de carácter general.

Antes de continuar insistamos en resaltar que la mala interpretación y seguimiento de la normatividad general lleva al reporte incorrecto de ingresos en declaraciones de IVA y reportes financieros inciertos. Agregando a lo anterior la falta de consulta de orientaciones particulares emitidas por diferentes entidades de control tributario y contable, la falta de asesoramiento

tributario y la falta de capacitación tributaria causa que las certificaciones, declaraciones e informes financieros de los consorcios se vean afectados. Con ello llegamos a que la afectación puede resultar de carácter económica por posible pago de sanciones por correcciones tributarias.

Ahora bien, es necesario estudiar y aplicar las herramientas normativas que emiten las diferentes entidades de control tributario y contable sobre los consorcios y uniones temporales que deben regirse por normas generales, no obstante tener en cuenta la aplicación de interpretaciones y conceptos particulares con respecto a la preparación de informes financieros y reclamaciones tributarias. Así mismo, las operaciones conjuntas y sus miembros deben seguir las guías de procedimientos contables para lograr un adecuado manejo contable y tributario.

Tomando en cuenta lo anterior, a lo largo de este escrito se consideran algunas inquietudes como:

¿En Colombia existe normatividad que pueda usar como marco de referencia, en las declaraciones de IVA de los consorcios y uniones temporales? ¿Existen en Colombia entes regulatorios que emitan documentos, que me sirvan de herramienta para el manejo contable y fiscal de los consorcios y uniones temporales? ¿Qué orientaciones puedo consultar para el adecuado reconocimiento, registro y emisión de información financiera y tributaria para el manejo de un consorcio o una unión temporal?

Con esto llegamos a identificar y evaluar limitaciones presentes en la adecuada aplicación de la normatividad colombiana que afecta la presentación de declaraciones tributarias de los consorcios y uniones temporales del sector de la ingeniería civil.

## 1. Marco legal

## 1.1 *Estatuto tributario*

En Colombia, la parte fiscal esta lineada por el estatuto tributario nacional en su libro III, Impuesto sobre las ventas. Art 420-513. Establece normas tributarias que determinan la responsabilidad de los consorcios y las uniones temporales en la presentación de la declaración del IVA, pero encontramos vacios normativos que aclaran parcialmente la doctrina autorizada por la oficina jurídica de la DIAN.

Adicionalmente las interpretaciones particulares de la norma que son emitidas por diferentes entidades regulatorias presentan soluciones a problemas interpretativos y generan herramientas prácticas que serán descritos a lo largo de este capítulo.

### 1.1.1. *Evolución de las normas tributarias con relación a los consorcios y las uniones temporales.* Las normas tributarias determinan los contribuyentes de impuestos y no siempre el sujeto pasivo del gravamen es una persona jurídica, tal es el caso de los consorcios y las uniones temporales.

Actualmente el Estatuto tributario, establece en el artículo 18:

(...)La renta de los consorcios y uniones temporales. Los consorcios y las uniones temporales no son contribuyentes del impuesto sobre la renta. Los miembros del consorcio o la unión temporal, deberán llevar en su contabilidad y declarar de manera independiente, los ingresos, costos y deducciones que les correspondan, de acuerdo con su participación en los ingresos, costos y deducciones del consorcio o unión temporal. (p. 14)

Con respecto a lo anterior, la normatividad otorgaba a los consorcios la calidad de contribuyentes del impuesto sobre la renta, asimilándolos a las sociedades de responsabilidad limitada, el Congreso de la Republica, mediante el articulo 83 Ley 49 de 1990, derogó el inciso 3 del artículo 13 del Estatuto Tributario y traslado la carga tributaria que estaba en cabeza del consorcio a los consorciados o unidos temporalmente de acuerdo

con su participación. Sin embargo, la calidad de agente de retención se ha mantenido hasta el momento.

De conformidad con lo anterior, la obligación de informar los ingresos en la declaración del IVA, formulario 300 de los renglones 27 al 34 cobra gran importancia y corresponde al consorcio y unión temporal reportar bimestralmente sus ingresos, de acuerdo al registro de sus operaciones. Es importante clasificar, reconocer y registrar de manera adecuada los tipos de ingresos que alimentan la información a reportar, como lo indica la orientación profesional número cuatro de 2002. Al constituirse un consorcio o una unión temporal se debe tener cuidado en analizar las cláusulas del contrato e identificar las responsabilidades y obligaciones que adquieren en forma directa, así como las adquiridas por sus miembros, determinar el porcentaje de participación en los ingresos de igual forma, el consorcio y/o unión temporal debe certificar a sus miembros para que ellos registren en las partidas correspondientes al ingreso en cuentas independientes de acuerdo con los principios de realidad económica.

Agregando a lo anterior, el artículo 658-3 del Estatuto tributario contempla la sanción por evasión pasiva que se origina al no reportar los ingresos sí hay lugar a ello, en este caso la “sanción por evasión pasiva” será para la mayoría de los casos, igual al mayor impuesto de renta que se originaría en cabeza del beneficiario que omitió el ingreso. Esto equivale a decir que de la clasificación, reconocimiento y certificación que realice el consorcio y/o la unión temporal depende la declaración de esta agrupación conjunta y de sus miembros.

1.1.2. *Obligación de solicitar el NIT.* Para cumplir las obligaciones tributarias los consorcios y uniones temporales deben solicitar un número de identificación tributaria NIT, diligenciando el RUT ante la DIAN. De igual manera a la terminación del contrato de colaboración a título de consorcio o unión temporal, se debe solicitar la cancelación correspondiente.

De igual modo, los consorcios y uniones temporales deben cumplir con la obligación tributaria de presentar la información de sus ingresos y liquidar el impuesto de IVA correspondiente a

ingresos generados por la operación conjunta y para cumplir con dicha obligación es necesario obtener la identificación tributaria.

1.1.3. *Impuesto sobre la renta.* El impuesto sobre la renta y sus complementarios de ganancias ocasionales y de remesas, es un impuesto directo que grava la percepción de ingresos que no estén expresamente excluidos del gravamen y son susceptibles de aumentar el patrimonio del contribuyente, en un periodo gravable determinado.

Consideremos ahora, el Estatuto Tributario reconoce expresamente que los consorcios y las uniones temporales no son contribuyentes del impuesto sobre la renta y establece que los miembros de consorcios y uniones temporales deben incluir en su contabilidad y declarar de manera independiente, ingresos, costos y deducciones del consorcio o unión temporal.

Concluamos entonces, aunque estas agrupaciones no estén en la obligación de declarar renta sí tienen el deber de reportar sus ingresos en la declaración del IVA y por consiguiente registrar en su contabilidad estas partidas que constituyen dichos ingresos de ello resulta que deben certificar a sus miembros la totalidad de estas partidas para que ellos en forma independiente y de acuerdo a su participación declararlos y liquidar impuesto sobre la renta.

1.1.4. *Impuesto a las ventas.* Es un impuesto indirecto por naturaleza, grava la venta e importación de bienes corporales muebles y la prestación de servicios, en el territorio colombiano, sin tener en cuenta la calidad de las partes que realizan la operación.

El Código de Comercio instituye en el título IX:

(...)De la sociedad mercantil de hecho Art. 498.La sociedad comercial será de hecho cuando no se constituya por escritura pública. Su existencia podrá demostrarse por cualquiera de los medios probatorios reconocidos en la ley. Art. 499. La sociedad de hecho no es persona jurídica. Por consiguiente, los derechos que se adquieran y

las obligaciones que se contraigan para la empresa social, se entenderán adquiridos o contraídas a favor o a cargo de todos los socios de hecho. (p. 112)

Con ello llegamos a que esta afirmación confunde al contribuyente y genera argumentos para concluir que quienes deberían ser responsables del IVA y su declaración son los consorciados y los unidos temporalmente ya que son partícipes en el hecho generador del gravamen, pues ni el consorcio, ni la unión temporal poseen calidad de personas jurídicas.

Según lo señalado en el artículo 66 de la ley 488 de 1988, que adicionó el artículo 437 del estatuto tributario:

(...) los consorcios y uniones temporales son responsables del impuesto sobre las ventas cuando realizan actividades directamente gravadas con dicho impuesto cuando realicen ventas o importaciones de bienes corporales muebles, o presten servicios, en el territorio colombiano, que no sean considerados como exentos o excluidos del impuesto.

De ahí se infiere que, si estas entidades facturan o perciben algún tipo de ingreso deben reportarlo en la declaración de IVA; en la sección de ingresos, igualmente el IVA generado y para ello llevar sus movimientos debidamente clasificados y registrados en la contabilidad.

Ahora nos interesa extraer de lo dicho algo que enuncia la DIAN;

(...)“Como responsables deberán llevar contabilidad con el lleno de los requisitos exigidos por las normas contables, así como cumplir con las obligaciones fiscales derivadas de tal condición, y responder ante el fisco nacional en caso de incumplimiento de sus obligaciones” Concepto 381. (2001).Colombia.

De acuerdo con esto, en los casos en que el consorcio o la unión temporal sea responsable del impuesto, teóricamente, el IVA que se liquide por las actividades gravadas y los impuestos que se consideran como descontables por su relación con dichas actividades, deben ser declarados.



A la vigencia no existe una norma tributaria particular o régimen aplicable a consorcios y uniones temporales, solamente conceptos que aclaran de forma parcial la responsabilidad de declarar el IVA.

Ahora bien, el consorcio y/o la unión temporal serían los que presenten la respectiva Declaración de IVA, certificando a las partes conjuntas los ingresos facturados en el bimestre con el respectivo impuesto generado y la retención correspondiente, el Decreto 3050. (1997). Artículo 11. Inciso cuarto regula la obligación del Consorcio o Unión Temporal de expedir Factura de Venta y afirma lo siguiente:

(...) El impuesto sobre las ventas discriminado en la factura que expida el consorcio o unión temporal, deberá ser distribuido a cada uno de los miembros de acuerdo con su participación en las actividades gravadas que dieron lugar al impuesto, para efectos de ser declarado.

De lo anterior surge entonces la inquietud de quién posee la responsabilidad de declarar los ingresos, pues el certificado se expide para efectos de la información que se debe consignar en la declaración de IVA. Ahora bien: Sí el consorcio y la unión temporal declaran estos ingresos entonces cabe la posibilidad de que la información se declare doble por la declaración conjunta y las declaraciones individuales de las partes.

## *1.2. Código de comercio.*

Los consorcios y uniones temporales no se rigen por el código de comercio, no clasifican en el concepto de comerciante pues no es una persona jurídica, no se constituye por escritura pública, se constituye por medio de acuerdo consorcial o acuerdo de unidos temporalmente. El Código de Comercio establece en el artículo 498;

(...)”La sociedad comercial será de hecho cuando no se constituya por escritura pública. Su existencia podrá demostrarse por cualquiera de los medios probatorios reconocidos en la ley. Art. 499.- La sociedad de hecho no es persona jurídica”

Las sociedades comerciales son reguladas mediante el código de comercio y en términos generales la sociedad se constituye mediante escritura pública.

Pero no acontece igual para los consorcios y uniones temporales, cuando las partes deciden asociarse y formular su propuesta bajo una modalidad consorciada o unida temporalmente; es preciso suscribir un “acuerdo de consorcio”, que indica dos aspectos básicos. La responsabilidad y las obligaciones de cada parte, estas últimas deben estar identificadas de manera clara y específica. Una característica del acuerdo consorcial y/o de unidos temporalmente; es que como documento privado, no requiere autenticación de firmas para su validez, pero resulta muy conveniente solicitarlo.

### 1.3. *Régimen de contratación pública.*

Antes de la ley 80 de 1993, el consorcio fue una agrupación de sociedades, sin obligaciones y con algunos derechos. En 1977, se incluyó la figura del contrato de colaboración, como “grupo de interés económico” o “consorcio. Antes de la ley 80 de 1993, los consorcios y las uniones temporales se clasificaban como contratos atípicos.

Ahora bien: la ley 80 de 1993, Art.7º establece las siguientes definiciones para efectos de la contratación pública;

(...)1. Consorcio: cuando dos o más personas en forma conjunta presentan una misma propuesta para la adjudicación, celebración y ejecución de un contrato, respondiendo solidariamente de todas y cada una de las obligaciones derivadas del contrato. 2. Unión Temporal: cuando dos o más personas en forma conjunta presentan una misma propuesta para la adjudicación, celebración y ejecución de un contrato, respondiendo solidariamente por el cumplimiento total de la propuesta y del objeto contratado, pero las sanciones por el incumplimiento de las obligaciones derivadas de la propuesta y del contrato se impondrán de acuerdo con la participación de cada miembro.

Del mismo modo, reconoció la operación conjunta mediante el contrato de colaboración a título de consorcio o de unión temporal, con capacidad para celebrar contratos con el Estado.

#### *1.4. Reglamento general de la contabilidad*

En Colombia la contabilidad general se encuentra reglamentada por el decreto 2649 de 1993, el cual, establece lineamientos habituales, principios y normas de contabilidad generalmente aceptados en Colombia, el sector de la ingeniería ha adoptado por ley este reglamento y las características contables aplicadas en los consorcios y/o uniones temporales que generan el desarrollo de su objeto social se encuentran delimitadas y direccionadas por este reglamento así:

(...) Art. 1o. Definición. De conformidad con el artículo 68 de la Ley 43 de 1990, se entiende por principios o normas de contabilidad generalmente aceptados en Colombia, el conjunto de conceptos básicos y de reglas que deben ser observados al registrar e informar contablemente sobre los asuntos y actividades de personas naturales o jurídicas. Apoyándose en ellos, la contabilidad permite identificar, medir, clasificar, registrar, interpretar, analizar, evaluar e informar, las operaciones de un ente económico, en forma clara, completa y fidedigna. Art. 2o. Ámbito de aplicación. El presente decreto debe ser aplicado por todas las personas que de acuerdo con la ley estén obligadas a llevar contabilidad. Su aplicación es necesaria también para quienes sin estar obligados a llevar contabilidad, pretendan hacerla valer como prueba. (Decreto 2649 de 1993).

Se han identificado muchas dudas con respecto a la aplicación contable y al tratamiento que se debe seguir en el registro y revelación de la información que se deriva de estas operaciones, es por ello que el consejo técnico ha expedido orientaciones profesionales al respecto y las cuales describiremos más adelante.

## **2. El desconocimiento de la norma conlleva a los consorcios y uniones temporales a la incorrecta declaración de ingresos en la declaración de IVA.**

El Consejo Técnico de la Contaduría Pública es el órgano orientador de la profesión y en vista de las dudas en el manejo contable de las actividades desarrolladas por los consorcios y uniones temporales, así pues, se considera necesario orientar el adecuado procedimiento para no alejarse de los principios y normas generalmente aceptados en Colombia y por ello emitió la orientación profesional número 04 de 2002 donde esta entidad afirma: “No existe actualmente disposición que obligue a los consorcios y uniones temporales a llevar libros de contabilidad”

Esta sencilla orientación nos indica las normas del manejo contable y considera conveniente que se produzca una contabilidad independiente a la que lleven las partes conjuntas ya que de esta manera se conocen los resultados de gestión.

En este capítulo encontraremos las diferentes orientaciones, conceptos y circulares de las diferentes entidades regulatorias, expedidas con el fin de mitigar un poco la incertidumbre contable y fiscal que viven actualmente diversas compañías pero en particular se hace referencia a las uniones temporales y los consorcios en el sector de la ingeniería civil ya que ellas tienen gran participación en la contratación pública para el desarrollo de la infraestructura colombiana. Del mismo modo detallaremos las herramientas de estudio y aplicación en el manejo de los consorcios y uniones temporales

A continuación se incluye la tabla resumen de las algunas disposiciones aplicables a los consorcios y uniones temporales, que pone a disposición de los usuarios el Consejo técnico de la contaduría pública en la citada Orientación:

IMPUESTO O RESPONSABILIDAD	RESPONSABLE		LEY, DECRETO O CONCEPTO
	Si	No	
Impuesto de renta y complementarios		X	Art. 18 del E.T. modificado Ley 223 de 1995 Artículo 61
Retención en la fuente	X		Art. 368 del E.T. modificado Ley 488 artículo 115
IVA	X		Art. 437 del E.T. adicionado con el Artículo 66 Ley 488 de 1998
Retención IVA	X		Concepto DIAN No.2980 de febrero de 2002
Expedición de factura	X		Art. 615 del E.T. Y Decreto 3050 de 1997 Artículo 11
ICA		X	Art. 28 Decreto Distrital 400 de 1999; Concepto 794 agosto de 1999 de la Dirección de Impuestos Distritales Secretaría de Hacienda (para Bogotá).
Retención de ICA	X		Acuerdo 065 de Bogotá D.C. de 2002, Resolución 012 del 28 de junio de 2002
Impuesto de timbre		X	Art. 518 del E.T. Concepto DIAN No.13851 del 17 de febrero 2000.
Medios magnéticos	X		Resolución DIAN 9270 del 23 de octubre de 2001

**Tabla 1.** Disposiciones aplicables a los consorcios y uniones temporales. Fuente: Consejo técnico de la Contaduría Pública

### 2.1. Orientaciones para el reconocimiento, registro y emisión de información financiera y tributaria

Ahora bien: Es importante resaltar que no es clara la forma de registrar y causar la información contable que genera los movimientos diarios dentro de un consorcio o una unión temporal. En el sector de la ingeniería civil se generan ingresos de diferentes tipos que van directamente a la declaración de IVA en los renglones de la sección de ingresos, información que se debe certificar

a los miembros o partes. Dichos integrantes deben integrarlo a su contabilidad e incluirlo en sus declaraciones de acuerdo a su porcentaje de participación.

Para los consorcios y uniones temporales, quienes son responsables del Impuesto a las ventas en el régimen común les corresponde presentar bimestralmente la respectiva declaración de IVA, en el formulario 300 donde deben reportar los ingresos en los renglones 27 al 34 según lo muestra el siguiente grafico:

<b>Ingresos</b>	Ingresos brutos por exportaciones	27	0
	Ingresos brutos por operaciones exentas (territorio nacional)	28	0
	Ingresos brutos por operaciones excluidas	29	0
	Ingresos brutos por operaciones no gravadas	30	0
	Ingresos brutos por operaciones gravadas	31	0
	<b>Total ingresos Brutos (suma casillas 27 a 31)</b>	32	<b>0</b>
	Menos: Devoluciones en ventas anuladas, rescindidas o resueltas	33	0
	<b>Total ingresos netos recibidos durante el periodo (32 menos 33)</b>	34	<b>0</b>

**Tabla 2.** Sección ingresos formulario 300. Fuente: Cartilla de IVA 2010, DIAN.

Agregando a lo anterior, los consorcios y uniones temporales deben identificar, clasificar y registrar de forma correcta los ingresos que perciben, de esto depende un reporte óptimo de ingresos bimestrales en la declaración de IVA. Existen varias clases de ingresos como lo podemos apreciar en el gráfico anterior: los exentos, excluidos, no gravados y gravados de su apropiado reconocimiento depende la adecuada presentación de la declaración.

Ahondemos todavía un poco más, en los consorcios y/o uniones temporales existen operaciones entre ellos y sus miembros, donde se generan ingresos que se deben reportar, un ejemplo claro son los reintegros de costos y gastos. Este caso se aprecia con frecuencia en las obras de ingeniería, pues los contratistas devuelven o reintegran dinero en conceptos de gasolina, arrendamiento de maquinaria o incluso pago de daños a equipos; en estos casos puntuales

tendríamos un ingreso que se debe declarar en el renglón 30 ingresos no gravados de esta manera también se debe certificar a los miembros estos ingresos no entran en el prorrateo del IVA.

De lo anterior concluimos la importancia de la correcta clasificación, reconocimiento y registro de los ingresos para obtener como resultado una correcta declaración de IVA.

2.1.1. *Concepto emitido por la DIAN.* En la actualidad existen conceptos emitidos por la DIAN, herramientas que se ha puesto dicha entidad a disposición de los contribuyentes, en los cuales se especifica desde las generalidades hasta el detalle de la presentación de declaraciones tributarias en el caso de la declaración del IVA, concepto unificado de impuesto sobre las ventas año 2003 número 00001 de Junio 19 de 2003, emitido por la DIAN. Aspectos generales aplicados a los consorcios y uniones temporales, en cuanto al hecho generador establece:

(...) “Por hecho generador se entiende el presupuesto de hecho expresamente definido en la Ley, cuya realización origina el nacimiento de la obligación tributaria. El Estatuto Tributario en el Libro Tercero, Título I que trata del Hecho Generador del Impuesto sobre las Ventas, en su artículo 420.

Algo más hay que añadir, el artículo 651 del Estatuto Tributario aclara que son hechos sancionables "no enviar información". Cuya ocurrencia, independiente que sea concurrente o no para un mismo año o periodo gravable en los casos en que no se suministre dentro del plazo establecido para ello, que su contenido presente errores o, que no corresponda a lo solicitado.

Para concluir los conceptos emitidos por la DIAN, buscan guiar al consorcio y/o unión contribuyente del impuesto a las ventas, para que no omitan información en las declaraciones y por consiguiente presente de forma correcta sus reportes a dicha entidad.

2.1.2. *Orientación profesional consejo técnico de la contaduría pública.* Los vacíos y dudas normativas están siendo mitigadas por diversas orientaciones y boletines, el Consejo Técnico de la Contaduría pública emitió La orientación número cuatro de 2002 donde indica los procedimientos generales para el adecuado manejo de la información contable y financiera de los

consorcios y uniones temporales, teniendo en cuenta las normas generales que rigen las disposiciones contables y tributarias. Con respecto a los ingresos recomienda:

(...)”Los ingresos, costos y gastos deben ser reconocidos por el método de porcentaje de terminación. Bajo este método el ingreso del contrato es identificado con los costos incurridos para alcanzar el porcentaje de terminación, resultando así el registro de ingresos, costos y gastos que pueden ser atribuidos a la proporción del trabajo terminado en cada periodo; es decir, los ingresos, costos y gastos del contrato deben ser reconocidos en el estado de resultados de los periodos contables en que se hayan realizado efectivamente; los ingresos adicionales recibidos, se deben registrar como un ingreso recibido por anticipado”.( P.14).

Con esto llegamos a, que la normatividad está establecida de manera general, pero falta estudio de orientaciones particulares y poner en práctica consideraciones que se convierten en lineamientos para la correcta presentación de declaraciones tributarias e informes financieros.

2.1.3. *Circular externa superintendencia de sociedades.* La superintendencia de sociedades regula a los consorcios y uniones temporales así como a sus miembros, establece una guía de procedimientos y aplicaciones para operaciones conjuntas y establece para efectos contables la manera adecuada de registrar activos, pasivos, ingresos, gastos y demás rublos de acuerdo con la participación de los miembros. Así, pues la Superintendencia de Sociedades emite la Circular externa 115-000006 del 23 de Diciembre de 2009, sobre contratos de colaboración.

Concluamos, entonces, que a lo largo de este capítulo mostramos herramientas legales que se encuentran a disposición de usuarios de consorcios y uniones temporales. Comprobamos de este modo que la normatividad existe, tanto general como específica y que de su estudio y aplicación depende la óptima presentación no solo de la declaración de IVA, sino, los informes financieros y las certificaciones emitidos por este tipo de acuerdos.



### 3. ASPECTOS GENERALES DEL IMPUESTO SOBRE LAS VENTAS Y EJERCICIO PRACTICO

En este capítulo, se encuentra inserto un ejercicio práctico, así como las disposiciones generales de presentación de la declaración de impuesto sobre las ventas, formulario 300 de 2010 y las instrucciones más representativas para su elaboración.

#### *3.1. Impuesto sobre las ventas o IVA y sus generalidades*

El IVA, es un impuesto de causación instantánea por la ocurrencia del hecho generador al instante, en un momento preciso cuando se realiza la operación, venta, servicio o actividad sujeta, pero la declaración se presenta por periodos bimestrales. Estas generalidades están basadas en la cartilla de la declaración de IVA, expedida por la DIAN 2010.

#### *3.2. Hecho generador en el impuesto a las ventas*

El estatuto tributario en el libro tercero, título I trata del hecho generador en el artículo 420, hechos sobre los que recae el impuesto. La prestación de los servicios en el territorio nacional.

Esta sencilla observación nos indica que el registro del impuesto inicia su causación con la expedición del documento fuente.

3.2.1 *Bienes* son cosas corporales o incorporeales. El impuesto sobre las ventas se genera en la venta de bienes corporales muebles, la ley tributaria hace una clasificación de ellos en:

- a. Bienes gravados.
- b. Bienes excluidos.
- c. Bienes exentos.

3.2.1.1 *Bienes gravados* sometidos al gravamen y en su comercialización y/o importación se aplica el impuesto a la tarifa general o tarifas diferenciales vigentes según la normatividad.

3.2.1.2 *Bienes excluidos del impuesto* son bienes que por expresa disposición de la Ley causan el impuesto. De acuerdo con el artículo 480 del Estatuto Tributario, están exentos cuando cumplan con los requisitos dispuestos en dicha norma.

3.2.1.3 *Bienes exentos del impuesto* son bienes que la Ley ha calificado como tales. Estos bienes tienen un manejo especial y se encuentran gravados a la tarifa del 0%.

La diferencia entre bienes exentos y excluidos del IVA consiste en que los bienes exentos están sometidos al impuesto aunque la tarifa es del 0%, mientras los excluidos no son sujeto de imposición.

3.2.2 *Servicio* es toda actividad, prestada por una persona natural o jurídica, o sociedad de hecho, sin importar su factor material o intelectual, generando una retribución.

3.2.2.1 *servicio gravado* todos los servicios prestados en se encuentran sometidos al impuesto sobre las ventas con excepción de aquellos que la ley expresamente califica como excluidos del impuesto. Tendrán tarifa 0% aquellos que la Ley determine como exentos.

3.2.2.2 *servicio excluido* no causa el impuesto sobre las ventas y la ley lo califica como tal. Quienes presten únicamente esta clase de servicios no son responsables del impuesto sobre las ventas.

3.2.2.3 *Servicio exento* se encuentra gravado a la tarifa del 0%, las personas naturales, jurídicas y de hecho que presten este tipo de servicio son responsables del IVA.

### 3.3. *Causación del impuesto*

El IVA se causa en el momento en que ocurre el hecho que genera la obligación tributaria, desde el cual debe ser registrada en la contabilidad y declarada.

El literal c) del artículo 429 del Estatuto Tributario, señala que el impuesto se causa “en la prestación 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”. (p. 262)

### *3.4. Sanciones que aluden expresamente la presentación incorrecta de la Declaración de IVA*

A continuación se nombran las sanciones, con más probabilidad de ocurrencia por el desconocimiento de la norma o su mala aplicación en la declaración citada. Como dijimos al principio el estudio de la norma nos lleva a una adecuada declaración del Impuesto a las Ventas, pero es necesario seguir las pautas relacionadas en los capítulos anteriores. Delo contrario incurriremos en errores que nos llevarán a sanciones con afectaciones económicas.

#### *3.4.1 Sanción por no declarar* el artículo 643 del Estatuto Tributario numeral dos determina:

(...) La sanción por no declarar será equivalente en el caso de que la omisión se refiera a la declaración del impuesto sobre las ventas, al diez por ciento (10%) de las consignaciones bancarias o ingresos brutos de quien persiste en su incumplimiento, que determine la Administración por el período al cual corresponda la declaración no presentada, o al diez por ciento (10%) de los ingresos brutos que figuren en la última declaración de ventas presentada, el que fuere superior. (p.424)

*3.4.2 sanción por corrección de las declaraciones* este caso alude especialmente a la idea central de este escrito, si hay una adecuada aplicación de la norma existe menor posibilidad de tener que aplicar esta sanción, el estudio de la normatividad minimiza los errores y ayuda a tener una apropiada planeación tributaria. El artículo 644 del Estatuto Tributario establece:

(...) Cuando los contribuyentes, responsables o agentes retenedores, corrijan sus declaraciones tributarias, deberán liquidar y pagar una sanción equivalente a:

1. El diez por ciento (10%) del mayor valor a pagar o del menor saldo a su favor, según el caso, que se genere entre la corrección y la declaración inmediatamente anterior a aquélla, cuando la corrección se realice antes de que se produzca emplazamiento para corregir de que trata el artículo 685, o auto que ordene visita de inspección tributaria.
2. El veinte por ciento (20%) del mayor valor a pagar o del menor saldo a su favor, según el caso, que se genere entre la corrección y la declaración inmediatamente anterior a aquélla, si la corrección se realiza después de

notificado el emplazamiento para corregir o auto que ordene visita de inspección tributaria y antes de notificarle el requerimiento especial o pliego de cargos. (p.425-426)

### 3.4.3 Sanción por inexactitud el artículo 647 del Estatuto Tributario instaura:

(...) Constituye inexactitud sancionable en las declaraciones tributarias, la omisión de ingresos, de impuestos generados por las operaciones gravadas, de bienes o actuaciones susceptibles de gravamen, así como la inclusión de costos, deducciones, descuentos, exenciones, pasivos, impuestos descontables, retenciones o anticipos, inexistentes, y, en general, la utilización en las declaraciones tributarias, o en los informes suministrados a las Oficinas de Impuestos, de datos o factores falsos, equivocados, incompletos o desfigurados, de los cuales se derive un menor impuesto o saldo a pagar, o un mayor saldo a favor para el contribuyente o responsable. Igualmente, constituye inexactitud, el hecho de solicitar compensación o devolución, sobre sumas a favor que hubieren sido objeto de compensación o devolución anterior.

La sanción por inexactitud será equivalente al ciento sesenta por ciento (160%) de la diferencia entre el saldo a pagar o saldo a favor, según el caso, determinado en la liquidación oficial, y el declarado por el contribuyente o responsable. (p. 427)

Añádase a esto, que la inexactitud constituye delito y la Dirección de Impuestos Nacionales debe informar si es el caso a la autoridad competente para la investigación correspondiente.

### 3.4.4 Sanción por evasión pasiva según el artículo 658-2 del Estatuto Tributario determina:

(...)Las personas o entidades que realicen pagos a contribuyentes y no relacionen el correspondiente costo o gasto dentro de su contabilidad, o estos no hayan sido informados a la administración tributaria existiendo obligación de hacerlo, o cuando esta lo hubiere requerido, serán sancionados con una multa equivalente al valor del impuesto teórico que hubiera generado tal pago, siempre y cuando el contribuyente beneficiario de los pagos haya omitido dicho ingreso en su declaración tributaria. Sin perjuicio de la competencia general para aplicar sanciones administrativas y de las acciones penales que se deriven por tales hechos, la sanción prevista en este artículo se podrá proponer, determinar y discutir dentro del mismo proceso de imposición de sanción o de determinación oficial que se adelante contra el contribuyente que no declaró el ingreso. (p.437)

### 3.4.5 Sanción a administradores y representantes legales según el artículo 658-1 del Estatuto Tributario:

Cuando en la contabilidad o en las declaraciones tributarias de los contribuyentes se encuentren irregularidades sancionables relativas a omisión de ingresos gravados, doble contabilidad e inclusión de costos o deducciones inexistentes y pérdidas improcedentes, que sean ordenados y/o aprobados por los representantes que deben cumplir deberes formales de que trata el artículo 572 de este Estatuto, serán sancionados con una multa equivalente al veinte por ciento (20%) de la sanción impuesta al contribuyente, sin exceder de 4.100 UVT, la cual no podrá ser sufragada por su representada. (p.436)

Agregando a lo anterior, las sanciones anteriores no solo afectan a la unión temporal o al consorcio de igual forma, afecta a los consorciados o unidos temporalmente pues la omisión de ingresos se vera en la declaración de cada socio y adicionalmente los informes financieros y las certificaciones tampoco serán los adecuados.

Ahora bien: en cuanto a las certificaciones y Estados Financieros mensualmente el Contador Público del consorcio o unión temporal debe expedir una certificación con destino a cada uno de los consorciados o miembros de la unión temporal en la cual se indiquen los ingresos, costos y gastos totales y los que le corresponden de acuerdo con su porcentaje de participación. Anualmente se deben emitir, por parte del contador y el representante legal del consorcio, los estados financieros que le son pertinentes, como el balance general, estado de resultados y el estado de flujos de efectivo debidamente certificados donde se identifique claramente la participación correspondiente de cada uno de los consorciados o miembros de la unión temporal, con el fin de incorporar esta información a sus respectivos estados financieros y declaraciones.

### *3.5 Instrucciones para elaborar la Declaración Bimestral de IVA*

La clasificación de la información es crucial en este procedimiento, ya que la clasificación y registro de los ingresos y el IVA generado conforma la información a presentar.

A continuación se enumera los datos a llenar de acuerdo al formulario 300 de 2010, emitido por la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales:

1. Año. Corresponde al año en el cual se genera la obligación a declarar.
3. Periodo. Se utiliza un formulario por cada periodo bimestral. Se registra el código del bimestre al cual corresponde la declaración.

4. Numero de formulario.
5. Número de identificación tributaria (NIT). Se escribe el Número de Identificación Tributaria asignado al responsable por la DIAN sin el dígito de verificación. El Número de Identificación Tributaria, NIT, constituye el código de identificación de los inscritos en el RUT.
6. DV
7. Primer apellido
8. Segundo apellido
9. Primer nombre
10. Otros nombres
11. Razón social. Si es persona jurídica o sociedad de hecho se escribe la razón social completa, la cual debe coincidir con el RUT.
12. Código dirección seccional. Registre en esta casilla, el código de la Dirección Seccional que corresponde al domicilio o asiento principal de su actividad o negocio.
24. Si es un gran contribuyente marque X.
25. Código.
26. N° de formulario declaración anterior.

Sección ingresos:

27. Ingresos brutos por exportaciones.
28. Ingresos brutos por operaciones exentas (Territorio Nacional). El total de ingresos por operaciones exentas realizadas en el territorio nacional durante el periodo, diferentes a las exportaciones. Por disposición expresa de la ley.
29. Ingresos brutos por operaciones excluidas. Valor de los ingresos originados en la venta de bienes que expresamente la ley califica como excluidos del impuesto sobre las ventas.
30. Ingresos brutos por operaciones no gravadas. el valor de los ingresos que no tienen relación alguna con el Impuesto sobre las Ventas, tales como: Ingresos laborales, ingresos por enajenación de activos fijos y en general los que no correspondan al giro ordinario de los negocios.
31. Ingresos brutos por operaciones gravadas. El valor de los ingresos por operaciones gravadas realizadas durante el periodo, relativas a: La venta de bienes corporales muebles,

venta o prestación de servicios en el territorio nacional, circulación venta u operación de juegos de suerte y azar con excepción de las loterías, la venta de activos fijos realizados habitualmente por cuenta y a nombre de terceros y la venta de aerodinos. Hay que tener en cuenta que la operación no haya sido expresamente excluida por la ley, y la base gravable de cada transacción según las normas pertinentes.

32. Total ingresos brutos. Valor resultante de la suma de las casillas 27 a la casilla 31.
33. Menos: Devoluciones en ventas anuladas, rescindidas o resueltas. En esta casilla se indica el total del valor correspondiente a las devoluciones efectuadas en el periodo. La devolución de ventas efectuadas, las deducciones por devoluciones, anulaciones, rescisiones y resoluciones procederán si las operaciones que las originaron se encuentran debidamente respaldadas en la contabilidad del responsable.
34. Total ingresos netos recibidos durante el periodo. Corresponde a el resultado de la casilla 32 y restarle la casilla 33 del total de ingresos brutos de periodo restar las devoluciones en ventas anuladas, rescindidas o resueltas.

#### Sección compras:

35. Importaciones gravadas. indique el valor de las importaciones gravadas realizadas durante el periodo, sumatoria de las bases de la liquidación de IVA indicadas en las secciones de autoliquidación de la declaración importación, que den derecho a impuesto descontable.
36. Importaciones no gravadas. el valor de las importaciones no gravadas realizadas durante el periodo, la sumatoria del valor en aduanas más los gravámenes arancelarios determinados.
37. Compras y servicios gravados. El valor de las compras de bienes y servicios gravadas realizadas durante el periodo.
38. Compras y servicios no gravados. valor de las compras de bienes y servicios no gravados realizadas durante el periodo.
39. Total compras e importaciones brutas. La sumatoria de las casillas 35 a 38.
40. Menos: Devoluciones en compras anuladas, rescindidas o resueltas en este periodo. Total de las devoluciones que efectúa en este periodo, por compras realizadas en este o anteriores periodos.

41. Total compras netas realizadas durante el periodo. Valor resultante de restar a la casilla 39 el valor de la casilla 40.

#### Sección liquidación privada:

En esta sección de determina el impuesto sobre las ventas y si su saldo es a pagar o a favor. El impuesto resulta de la diferencia entre el impuesto generado por las operaciones gravadas y los impuestos descontables, que la ley expresamente contempla como autorizados.

42. Al 49 Impuesto generado tanto a la tarifa general como las demás diferenciales.
46. impuesto generado a la tarifa del 16%. La tarifa general del impuesto sobre las ventas para bienes y servicios es del dieciséis por ciento (16%).
50. IVA recuperado en devoluciones en compras anuladas, rescindidas o resueltas. Registre aquí el total de IVA que corresponda a las compras efectuadas que fueron devueltas, anuladas, rescindidas o resueltas en el periodo.
51. Total impuesto generado por operaciones gravadas. sume el valor del impuesto generado en cada caso según lo declarado en las casillas 42 a 49 mas el valor del impuesto sobre las ventas que ha sido recuperado por las compras devueltas, anuladas, rescindidas o resueltas en el periodo declarado en la casilla 50.
52. Impuesto descontable por operaciones de importación. Registre el valor del impuesto sobre las ventas liquidado en las importaciones de bienes corporales muebles realizadas en el periodo.
53. Impuesto descontable por compras y servicios gravados. Registre el valor del impuesto sobre las ventas que le haya sido facturado por la compra de bienes corporales muebles, de productos derivados del petróleo y por la prestación de servicios necesarios para el desarrollo de las actividades productoras de renta.
54. IVA retenido en operaciones con régimen simplificado. Monto de las retenciones practicadas por operaciones realizadas con responsables de régimen simplificado.
55. IVA resultante por devoluciones en ventas anuladas, rescindidas o resueltas. Registre en esta casilla el valor del IVA devuelto en el periodo, que correspondía a operaciones de ventas que fueron devueltas, anuladas o rescindidas.
56. Total impuestos descontables. Valor resultante de sumar las casillas 52 (impuesto descontable por operaciones de importación) + 53 (impuesto descontable por compras y



servicios gravados (Diferentes de importaciones) + 54 (IVA retenido en operaciones con régimen simplificado) + 55 (IVA resultante por devoluciones en ventas anuladas, rescindidas o resueltas).

57. Saldo a pagar por el periodo fiscal. Si la casilla 51 (Total impuesto generado por operaciones gravadas) menos la casilla 56 (Total impuestos descontables) es mayor que cero (0), registre el valor en esta casilla. De lo contrario escriba cero (0).
58. Saldo a favor del periodo fiscal. Si la casilla 56 (Total impuestos descontables) menos la casilla 51 (Total impuesto generado por operaciones gravadas) es mayor que cero (0) escriba el resultado. De lo contrario escriba cero (0).
59. Saldo a favor del periodo fiscal anterior. Cuando no se haya solicitado su compensación o devolución.
60. Retenciones por IVA que le practicaron. Valor del IVA que le fue retenido en el periodo a aclarar.
61. Saldo a pagar por impuesto. Si el resultado de las casillas 57 (saldo a pagar por el periodo fiscal) menos casilla 58 (Saldo a favor del periodo fiscal), menos casilla 59 (Saldo a favor del periodo fiscal anterior), menos casilla 60 (Retenciones por IVA que le practicaron) es mayor que cero (0) escriba el resultado, de lo contrario escriba cero (0). Recuerde que los saldos a favor no pueden haber sido solicitados en devolución o compensación.
62. Sanciones. Ninguna sanción puede ser inferior a la mínima vigente para el año gravable respectivo.
63. Total saldo a pagar. Si el resultado de las casillas 57 (Saldo a pagar por el periodo fiscal) menos casilla 58 (Saldo a favor del periodo fiscal anterior), menos casilla 60 (Retenciones por IVA que le practicaron), mas casilla 62 (Sanciones) es mayor que cero (0) escriba el resultado, de lo contrario escriba cero (0).
64. Total saldo a favor por este periodo. Si casilla 58, mas casilla 59, mas casilla 60, menos casilla 57, menos casilla 62 es mayor que cero (0) escriba el resultado, de lo contrario escriba cero (0).

En este numeral termina la liquidación del impuesto en la declaración, en la siguiente sección se relaciona los datos de las personas que firman la declaración y que están debidamente escritas para tal responsabilidad.

65. Sección signatarios. Están obligados a inscribirse en el Registro Único Tributario las personas que actúan en calidad de representantes legales, mandatarios, delegados, apoderados y representantes en general que deban suscribir declaraciones. Además el contador o revisor fiscal según sea el caso.

### 3.6 Ejercicio práctico para elaborar la Declaración de IVA

Lo que acabamos de observar nos conduce a un ejercicio práctico con el cual concluiremos este capítulo, utilizando la parte teórica normativa vista y analizada en los capítulos anteriores

La Unión Temporal ABC y cuyo objeto social es la prestación de servicios de ingeniería civil, desea elaborar la declaración de IVA, del periodo enero-febrero de 2010 y para ello tiene la información relacionada a continuación:

Razón social: UNION TEMPORAL ABC

NIT 900.232.678-3

Ingresos por operaciones gravadas a la tarifa del 16%

Enero 75.000.000

Febrero 80.000.000

Ingresos por intereses financieros cuenta de ahorro

Enero 1.225.000

Febrero 1.115.000

Reintegro de costos y gastos

Enero 4.500.000

Febrero 3.700.000

Compras y servicios gravados a la tarifa del 16%

Enero 47.000.000

Febrero 48.000.000

IVA generado	
Enero	12.000.000
Febrero	12.800.000

IVA compras y servicios	
Enero	7.520.000
Febrero	7.680.000

Representante Legal  
PABLO ARTURO GONZALEZ  
SARMIENTO  
NIT 19.906.380-5  
Revisor fiscal  
ANA RUTH LOPEZ RUIZ  
NIT 52.165.228-2

A continuación, con la información suministrada seguiremos las instrucciones del numeral 3.5. Se clasificarán los ingresos para un adecuado reporte como se muestra en la siguiente tabla:

Ingresos	Ingresos brutos por operaciones no gravadas	30	10.540.000	Suma del reintegro de costos y gastos y los rendimientos financieros.
	Ingresos brutos por operaciones gravadas	31	155.000.000	
	<b>Total ingresos Brutos (suma casillas 30 a 31)</b>	32	<b>165.540.000</b>	

**Tabla 3.** Sección ingresos formulario 300. Fuente: Cartilla de IVA 2010, DIAN.

		<b>Declaración Bimestral del Impuesto sobre las Ventas - IVA</b>		Privada		<b>300</b>	
1. Año: 2 0 1 0		3. Período: 0 1		4. Número del formulario:			
Espacio reservado para la DIAN							
5. NIT: 9 0 0 2 3 2 6 7 8 3		6. DV:		7. Primer Apellido:		8. Segundo Apellido:	
9. Primer nombre:		10. Otros Nombres:		11. Razón social: UNION TEMPORAL B C		12. Cod. Admón: 3 2	
24. Si es gran contribuyente, marque "X"							
Si es una corrección indique: 25. Cod. 26. No. Formulario anterior							
<b>Ingresos</b>		27. Ingresos brutos por exportaciones: 0		28. Ingresos brutos por operaciones exentas (territorio nacional): 0		29. Ingresos brutos por operaciones excluidas: 0	
30. Ingresos brutos por operaciones no gravadas: 10.540.000		31. Ingresos brutos por operaciones gravadas: 155.000.000		32. Total Ingresos Brutos (suma casillas 27 a 31): 165.540.000		33. Menos: Devoluciones en ventas anuladas, rescindidas o resueltas: 0	
34. Total Ingresos netos recibidos durante el período (32 menos 33): 165.540.000		<b>Compras</b>		35. Importaciones gravadas: 0		36. Importaciones no gravadas: 0	
37. Compras y servicios gravados: 95.000.000		38. Compras y servicios no gravados: 0		39. Total compras e importaciones brutas (suma casillas 35 a 38): 95.000.000		40. Menos: Devoluciones en compras anuladas, rescindidas o resueltas en este período: 0	
41. Total compras netas realizadas durante el período (casillas 39 menos 40): 95.000.000		<b>Liquidación privada</b>		42. Impuesto generado a la tarifa del 1,6%: 0		43. Impuesto generado a la tarifa del 3%: 0	
44. Impuesto generado a la tarifa del 5%: 0		45. Impuesto generado a la tarifa del 10%: 0		46. Impuesto generado a la tarifa del 16%: 24.800.000		47. Impuesto generado a la tarifa del 20%: 0	
48. Impuesto generado a la tarifa del 25%: 0		49. Impuesto generado a la tarifa del 35%: 0		50. IVA recuperado en devoluciones en compras anuladas rescindidas o resueltas: 0		51. Total impuesto generado por operaciones gravadas (suma casillas 42 a 50): 24.800.000	
52. Impuesto descontable por operaciones de importación: 0		53. Impuesto descontable por compras y servicios gravados (diferentes de importaciones): 15.200.000		54. IVA retenido en operaciones con régimen simplificado: 0		55. IVA resultante por devoluciones en ventas anuladas, rescindidas o resueltas: 0	
56. Total impuestos descontables (suma casillas 52 a 55): 15.200.000		57. Saldo a pagar por el período fiscal (si 51 menos 56 mayor que cero, escriba el resultado. De lo contrario, escriba cero): 9.600.000		58. O Saldo a favor por el período fiscal (si 56 menos 51 mayor que cero, escriba el resultado. De lo contrario, escriba cero): 0		59. Saldo a favor del período fiscal anterior, sin solicitud de devolución o compensación (escriba valor del renglón 58 del formulario anterior, si no lo solicitó en devolución o compensación): 0	
60. Retenciones por IVA que le practicaron: 0		61. Saldo a pagar por impuesto (si 57-59-60 mayor que cero, escriba el resultado. De lo contrario escriba cero): 9.600.000		62. Sanciones: 0		63. Total saldo a pagar (si 57-59-60+62 mayor que cero, escriba el resultado. De lo contrario escriba cero): 9.600.000	
64. O Total saldo a favor (si 58+59+60-57-62 mayor que cero, escriba el resultado. De lo contrario escriba cero): 0		65. Saldo a favor de la casilla 64 susceptible de ser solicitado en devolución o compensación: 0		66. Valor pago sanciones: 0		67. Valor pago intereses de mora: 0	
68. Valor pago impuesto: 9.600.000		69. Número de identificación tributaria (Nit): 1 9 9 0 6 3 8 0 5		70. D.V. Apellidos y Nombres de quien firma como representante del declarante: GONZALEZ SARMIENTO		73. Primer Nombre: PABLO	
74. Otros nombres: ARTURO		71. Primer apellido: LOPEZ		72. Segundo apellido: RUIZ		77. Primer Nombre: ANA	
78. Otros nombres: RUTH		75. Número Nit contador o revisor fiscal: 5 2 1 6 5 2 2 8 2		76. D.V. Apellidos y Nombres de quien firma como representante del declarante: LOPEZ RUIZ		79. Primer Nombre: ANA	
80. Otros nombres: RUTH		981. Código de representación: 1 8		982. Código de Contador o Revisor Fiscal: X		983. No. Tarjeta Profesional: 52889-T	
984. Firma del declarante o de quien lo representa:		985. Firma de contador o Revisor Fiscal:		997. Espacio exclusivo para el sello de la entidad recaudadora:		998. Espacio para adhesivo de la entidad recaudadora:	
999. Pago Total (Suma renglones 66 a 68): 9.600.000		1000. Coloque el timbre de la maquina registradora al dorso de este formulario:		1001.		1002.	

Tabla 4. Formulario 300. Fuente: Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales. (2010). Declaración de retenciones en la fuente e Impuesto sobre las Ventas-IVA (publicaciones Dirección de Gestión Jurídica). Bogotá D.C. Colombia. (p.108)

#### **4. Conclusiones**

La parte fiscal de los consorcios y uniones temporales esta lineada por el estatuto tributario nacional, donde se establece normas generales no obstante existen también otras interpretaciones particulares, herramientas para la interpretación y aplicación de estándares con respecto a la presentación de informes financieros y declaraciones tributarias.

Los consorcios y uniones temporales son responsables del impuesto sobre las ventas; cuando realizan actividades directamente gravadas con dicho impuesto de no hacerlo o hacerlo inadecuadamente puede incurrir en sanción por evasión pasiva contemplada en el Art.658-3 del Estatuto tributario, que se origina al no reportar los ingresos sí hay lugar a ello.

Los consorcios y uniones temporales no se rigen por el código de comercio, pues no clasifican en el concepto de comerciantes; no son personas jurídicas al no constituirse por escritura pública lo establece el Código de Comercio en el Art.498.

Se han identificado y resuelto dudas con respecto a la aplicación contable y tratamiento que se debe seguir en el registro y revelación de la información que se deriva de estas operaciones, es por ello que el Consejo Técnico de la Contaduría Pública, la DIAN y la Superintendencia de Sociedades han expedido orientaciones profesionales, conceptos, guías de aplicación y herramientas que demuestran que la normatividad esta establecida y que su correcta aplicación aclara y dirige la optima presentación de informes financieros, certificaciones y declaraciones tributarias.

Con respecto a lo anterior, la normatividad otorga a los consorcios la calidad de contribuyentes del impuesto de IVA y determina la responsabilidad de tributar de acuerdo a preceptos determinados.

Se analizaron y aplicaron las disposiciones e instrucciones que brindan orientaciones particulares para llegar a una correcta aplicación en la declaración de IVA.

Al observar, estudiar y aplicar normas específicas suministradas el código de comercio y el estatuto tributario para la presentación de la declaración de impuesto a las ventas; se disminuye las falencias que se tenían por la mala interpretación de la norma.

Por otra parte se identificó y se usó el tratamiento contable para el registro y revelación de la información financiera en los consorcios y uniones temporales: por medio de orientaciones generales y particulares de las diferentes entidades regulatorias. Dando sentido a la información por medio de un ejercicio práctico, que ejemplarizo la teoría analizada, sobre la clasificación de ingresos y su presentación en la declaración de IVA.

Agregando a lo anterior, se resalta la importancia que tiene la presentación adecuada de la información en la declaración de IVA, ya que en caso contrario puede acarrear sanciones económicas que no solo afectan a la unión temporal o al consorcio, sino a los consorciados o unidos temporalmente. Como se advierte, la omisión de ingresos en la declaración tributaria acarrea no solo la sanción económica, sino que deriva acciones administrativas penales.

Ahora bien: las certificaciones y emisión de información por parte del contador público del consorcio o unión temporal, debe ser mensual y debe indicar los ingresos, costos y gastos totales que le corresponden a cada parte de acuerdo con su porcentaje de participación, con el fin de incorporar esta información a sus respectivos estados financieros y declaraciones.

Con ello llegamos a, la importancia de la aplicación de la normatividad particular, donde nos guía en varios procedimientos, tanto contables, como fiscales que nos conducen a un manejo eficiente y eficaz de los consorcios y uniones temporales.

## 5. Glosario

**ACUERDO CONJUNTO:** Acuerdo contractual mediante el cual dos o más partes denominadas partícipes, aúnan esfuerzos con el objeto de emprender una actividad económica conjunta.

**AÑO FISCAL:** período que se establece como base para el cierre de sus libros, a los fines de determinar el resultado de sus operaciones y su situación financiera.

**BENEFICIO:** Ganancia realizada por una empresa y que corresponde a la diferencia entre los gastos requeridos para la producción de un bien o de un servicio y los ingresos correspondientes a la venta de los bienes producidos en el mercado. Es la diferencia entre el Margen Bruto y el Costo Fijo.

**CONSORCIO:** Cuando dos o más personas en forma conjunta presentan una misma propuesta para la adjudicación, celebración y ejecución de un contrato, respondiendo solidariamente de todas y cada una de las obligaciones derivadas de la propuesta y del contrato. En consecuencia, las actuaciones, hechos y omisiones que se presenten en desarrollo de la propuesta y del contrato, afectarán a todos los miembros que lo conforman.

**CONTABILIDAD:** Es el proceso de interpretar, registrar, clasificar, medir y resumir en términos monetarios la actividad económica que acontece en una entidad.

**DEBER:** Obligación que afecta el cumplimiento de las normas.

**ESCRITURA DE CONSTITUCIÓN:** Documento formalizado ante notario donde se describen y detallan los aspectos relacionados con la constitución legal de una entidad, donde entre otros describe los datos generales de las personas que participan, el volumen del capital y los estatutos.

**FACTURA:** Comprobante de venta; cuenta detallada que el vendedor entrega al comprador y que muestra todos los detalles de la venta; la fecha, nombre del comprador y del vendedor, número

del vendedor, cantidad de los artículos, precio unitario, prórrogas, descuentos, importe total. Base para el asiento del registro contable.

**FISCALIZACIÓN:** Acto de verificación, inspección, investigación y comprobación que se realiza a Órganos y Organismos de la Administración del Estado, a organizaciones económicas.

**IMPUESTO:** Obligación, tributo o pago obligatorio que impone un estado con fines públicos.

**INGRESO:** Aumento en el capital contable del propietario que se gana al entregarles bienes o servicios a los clientes. Toda ganancia que se adhiere al conjunto total del presupuesto de una entidad, ya sea pública o privada.

**NORMA:** Regla que se debe seguir o a que se deben ajustar las conductas, tareas, actividades, etc. Lineamiento que facilita el flujo de bienes y servicios entre el comprador y el vendedor que contribuye a proteger el estado general de bienestar alcanzado.

**PRINCIPIOS DE CONTABILIDAD GENERALMENTE ACEPTADOS:** Bases o reglas establecidas con carácter obligatorio, que permiten que las operaciones registradas y los saldos de las cuentas presentadas en los Estados Financieros expresen una imagen fiel de la situación financiera y resultados de las empresas.

**PROCEDIMIENTO:** Acción de proceder, ejecutar algunas cosas. Es la forma especificada para llevar a cabo una actividad o un proceso preestablecido.

**UNIÓN TEMPORAL:** Cuando dos o más personas en forma conjunta presentan una misma propuesta para la adjudicación, celebración y ejecución de un contrato, respondiendo solidariamente por el cumplimiento total de la propuesta y del objeto contratado, pero las sanciones por el incumplimiento de las obligaciones derivadas de la propuesta y del contrato se impondrán de acuerdo con la participación en la ejecución de cada uno de los miembros de la unión temporal.



## 6. Referencias bibliográficas

Ley 80. (1993). Art. 7°. Congreso de Colombia

Decreto 2649 de 1993. Artículo 1°. Reglamento general de la contabilidad. (1999). Colombia, 3R editores, p.1.

Plazas Vega, Mauricio A. 1998. El impuesto sobre el valor agregado IVA. Segunda Edición. Bogotá D.C. Editorial Temis S.A.

Dian. Decreto 3050. (1997). *Facturación en Uniones temporales y consorcios*. Colombia. (s/p).

Jiménez Lozano, Álvaro. (2010a). *Estatuto tributario*. Artículo 18. Bogotá D.C. Colombia. Ecoe Ediciones. P.14.

Ley 49. (1990). Artículo 83. Colombia.

Código de comercio. Título IX. Art. 498-499. Colombia.

Dian. Concepto 381. (2001). Colombia. (s/p).

Jiménez Lozano, Álvaro. (2010b). *Estatuto tributario*. Artículo 437. Numeral 2. Bogotá D.C. Colombia. Ecoe Ediciones. P.267.

Dian. Concepto 2980. (2002).

Concepto especial unificado impuesto a las ventas. (2003). DIAN

Consejo Técnico de la Contaduría pública. Orientación 004. (2002). p.14.

Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales. (2010). *Declaración de retenciones en la fuente e Impuesto sobre las Ventas-IVA* (publicaciones Dirección de Gestión Jurídica). Bogotá D.C. Colombia. p.108.