



E-mail

El emprendimiento  
es de todos

Manténgala

Subdirección de Gestión Normativa y Doctrina

100208221.000459 ✓

Bogotá, D.C. 26 FEB. 2019

DIAN No. Radicado 00052019004761  
 Fecha 2019-02-26 03:17:27 PM  
 Remitente Sede NIVEL CENTRAL  
 Depen SUB GES NORMATIVA DOCTRINA  
 Destinatario FREDY ALEXANDER VERDUGO ANGARITA  
 Folios 3 Anexos 0



COR-00052019004761

Ref: Radicado 100081582 del 11/12/2018

Tema	Impuesto a las ventas
Descriptor	Base Gravable en Contratos de Construcción
Fuentes formales	Artículos 420, 421, 447, 448, 462-1 del Estatuto Tributario. Artículo 3o., del Decreto 1372 de 1993.

Cordial saludo, señor Verdugo:

De conformidad con el artículo 20 del Decreto 4048 de 2008 es función de la Subdirección de Gestión de Normativa y Doctrina absolver de modo general las consultas escritas que se formulen sobre interpretación y aplicación de las normas tributarias de carácter nacional, aduaneras y cambiarias en lo de competencia de esta entidad. En consecuencia, no corresponde a esta Subdirección conceptuar sobre normas que corresponden a la competencia de otros entes del Estado, ni resolver problemas específicos de asuntos particulares.

Así mismo, el artículo 113 de la Ley 1943 de 2018 establece que los conceptos emitidos por la Dirección de Gestión Jurídica o la Subdirección de Gestión de normativa y doctrina de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, constituyen interpretación oficial para los empleados públicos de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales; por lo tanto, tendrán carácter obligatorio para los mismos. Los contribuyentes solo podrán sustentar su actuación en la vía gubernativa y en la jurisdiccional con base en la Ley.

La consulta:

Se aduce en la consulta que, se firmó un contrato de obra, al cual se le determinaron los correspondientes porcentajes AIU, que sirve de base para el IVA. La obra no se ejecuta en el 100%. En la ejecución de ese contrato se incurre en gastos directos, establecidos contractualmente, los cuales son la base para determinar el valor de la administración, imprevistos y la utilidad.

Pregunta:

¿Si no se genera AIU, ni utilidad que es la base del IVA, pero si costos directos, se debe facturar IVA?,

¿Con el solo hecho de ejecución de los costos directos, sin importar el porcentaje de ejecución, se debe estimar el AIU, y el correspondiente IVA de utilidad?

Respuesta:

De la consulta elevada se deduce que la misma está enfocada en la determinación de la base para liquidar el IVA en un contrato de obra en donde se incurre en costos y no tiene una ejecución total. Al respecto se le informa:

Como reglas generales

El impuesto sobre las ventas se causa por la venta y prestación de servicios, que no se encuentren expresamente excluidos. (Artículos 420 y 424 del Estatuto Tributario).

Según el artículo 421 del Estatuto Tributario, se consideran ventas: "...c). *Las incorporaciones de bienes corporales muebles a inmuebles...*".

La base gravable en la venta y prestación de servicios será el valor total de la operación, sea que ésta se realice de contado o a crédito, incluyendo entre otros los gastos directos de financiación, aunque se convengan o facturen por separado. (Artículos 447 y 448 del estatuto Tributario).

La tarifa general en el impuesto sobre las ventas es del 19%. (Artículo 468 del Estatuto Tributario)

En cuanto a los contratos de obra se precisa lo siguiente:

El artículo 462-1 del Estatuto Tributario, modificado por el artículo 46 de la Ley 1607 de 2012, establece una base especial de retención, sobre la parte correspondiente al AIU (Administración, imprevistos y utilidad. sin que se mencione contratos de construcción.

Así las cosas, para los contratos de construcción de bien inmueble, en el artículo 3 del Decreto 1372 de 1992 -compilado en el artículo 1.3.1.7.9. del Decreto 1625 de 2016, se precisa la base gravable IVA en los contratos de construcción de bien inmueble, de la siguiente forma:

***"IMPUESTO SOBRE LAS VENTAS EN LOS CONTRATOS DE CONSTRUCCIÓN DE BIEN INMUEBLE. En los contratos de construcción de bien inmueble, el impuesto sobre las ventas se genera sobre la parte de los ingresos correspondiente a los honorarios obtenidos por el constructor. Cuando no se pacten honorarios el impuesto se causará sobre la remuneración del servicio que corresponda a la utilidad del constructor. Para estos efectos, en el respectivo contrato se señalará la parte correspondiente a los honorarios o utilidad, la cual en ningún caso podrá ser inferior a la que comercialmente corresponda a contratos iguales o similares***

*En estos eventos, el responsable sólo podrá solicitar impuestos descontables por los gastos*

*directamente relacionados con los honorarios percibidos o la utilidad obtenida, que constituyeron la base gravable del impuesto; en consecuencia, en ningún caso dará derecho a descuento el impuesto sobre las ventas cancelado por los costos y gastos necesarios para la construcción del bien inmueble". (Subrayado fuera del texto)*

Sobre la precitada norma, esta dependencia en anteriores oportunidades ha hecho las siguientes precisiones, las cuales tienen relevancia para

Concepto 044743 de julio 22 de 2013.

*"(...) Esta disposición, es suficientemente clara en cuanto:*

- a. Establece la base especial para liquidar el IVA por parte del contratista, según se contrate por honorarios, por ejemplo, en administración delegada, o a todo costo;*
- b. Dispone que el IVA pagado por los costos y gastos es mayor valor del costo o del gasto respectivo, esto es mayor valor finalmente de la obra construida;*
- c. Limita el empleo del IVA descontable para el contratista constructor sólo por lo correspondiente con sus gastos propios, por ejemplo, el IVA por teléfono, papelería, fotocopias y otros gastos de su oficina.*
- d. Obliga a que dentro del contrato de construcción se exprese, o la utilidad que el constructor espera de su contrato, o los honorarios pactados, para que quede clara la base gravable del IVA correspondiente al servicio de construcción, para seguridad del propio responsable pero también del contratante que va a ser afectado económicamente con el pago del impuesto.*
- e. Remite a contratos iguales o similares para establecer la base gravable en caso de no haber sido expresada en el contrato, siempre tomando en consideración el precio comercial según las circunstancias de la obra construida.*

*Es indudable que una cosa es la construcción de una obra y otra la realización de reparaciones, resanes, pinturas y otras labores que atienden a la conservación de la obra ya construida. Las circunstancias de la obra señalarán si no se trata de labores de mantenimiento sino de nuevas construcciones, por ejemplo, ampliaciones o transformaciones, realizadas en inmuebles ya construidos. Es imposible señalar normativamente cada caso particular. Ahora bien, si no se trata de contratos de construcción, propiamente tales, la base gravable se conforma con el valor total del contrato, incluyendo materiales, gastos, mano de obra, etc (...)"*

Oficio 019996 de marzo 26 de 2014

*"... el artículo 32 de la Ley 80 de 1993 define el contrato de obra en los siguientes términos:*

*"Son contratos de obra los que celebren las entidades estatales para la construcción, mantenimiento, instalación y, en general, para la realización de cualquier otro trabajo material sobre bienes inmuebles, cualquiera que sea la modalidad de ejecución y pago." (negrilla fuera de texto).*

*Así las cosas, resulta procedente observar lo manifestado por la Administración Tributaria en el Concepto No. 00001 del 19 de junio de 2003:*

*"Son contratos de construcción y urbanización, y en general de confección de obra material de bien inmueble aquellos por los cuales el contratista directa o indirectamente, edifica, fabrica, erige o levanta las obras, edificios, construcciones para residencias o negocios, puentes, carreteras, represas, acueductos y edificaciones en general y las obras inherentes a la construcción en sí, tales como: Electricidad, plomería, cañería, mampostería, drenajes y todos los elementos que se incorporen a la construcción. No constituyen contratos de construcción las obras o bienes que puedan retirarse fácilmente sin detrimento del inmueble como divisiones internas en edificios ya terminados.*

*(...)*

*De conformidad con lo preceptuado en el artículo 3 del Decreto 1372 de 1992; en los contratos de construcción de bien inmueble, el impuesto sobre las ventas se genera sobre la parte de los ingresos correspondientes a los honorarios obtenidos por el constructor. Cuando no se pacten honorarios el impuesto se causará sobre la remuneración del servicio que corresponda a la utilidad del constructor. Para estos efectos, en el respectivo contrato se señalará la parte correspondiente a los honorarios o utilidad, la cual en ningún caso podrá ser inferior a la que comercialmente corresponda a contratos iguales o similares.” (sic) (negrilla fuera de texto).”*

Oficio 000959 de enero 16 de 2019.

*“(…) lo señalado en el artículo 3 del decreto 1372 de 1992, aplica solo respecto de los contratos de construcción de inmueble y en general a las obras inherentes a la construcción en sí, tales como: estructura, mampostería, etc., más no respecto de los contratos de obras o bienes que pueden retirarse fácilmente sin detrimento del inmueble.*

*Así mismo, en atención a lo dispuesto en el literal c) del artículo 421 del Estatuto Tributario, para efectos del IVA, se consideran venta:*

*“c) Las incorporaciones de bienes corporales muebles a inmuebles, o a servicios no gravados, así como la transformación de bienes corporales muebles gravados en bienes no gravados, cuando tales bienes hayan sido construidos, fabricados, elaborados, procesados, por quien efectúa la incorporación o transformación.”*

*Al interpretar esta disposición, se dijo en el concepto unificado 0001 de 2003:*

*“Los actos que especialmente quedan comprendidos en el literal c) del artículo 421 del Estatuto Tributario, son todos los contratos de obra sobre inmuebles cuando el constructor es al mismo tiempo fabricante de los bienes muebles que incorpora. Por ejemplo: un constructor de inmuebles que también es fabricante de puertas, deberá pagar el impuesto sobre estos bienes (las puertas) que utilice en la construcción”.*

*De manera que, debe diferenciarse entre lo que es (i) la construcción de una obra, (ii) la realización de reparaciones y otras labores que atienden a la conservación de la obra ya construida y, lo referente a (iii) la venta de bienes que incluye instalación.*

*Ello debido a que el beneficio del AIU precitado, solo resulta aplicable a contratos de construcción, propiamente dichos y al no tratarse de estos la base gravable del IVA se conformará por el valor total del contrato, incluyendo materiales, gastos, mano de obra y demás actividades que lo conforman.*

*Así las cosas, se tiene que el beneficio objeto de estudio cobija la determinación de la base gravable del IVA en los contratos de construcción de inmuebles y en general a las obras inherentes a la construcción en sí, tales como: estructura, mampostería, etc., más no respecto de los contratos de obras o bienes que pueden retirarse fácilmente sin detrimento del inmueble (...).”*

El marco normativo anterior es referencia para resolver los interrogantes formulados en relación en el IVA causado en el **contrato de obra** de construcción en bien inmueble, sin ejecución total, según las premisas jurídicas que se resumen a continuación:

(i) El impuesto sobre las ventas se genera sobre la parte de los ingresos correspondientes a los honorarios obtenidos por el constructor; (ii) Cuando no se pacten honorarios el impuesto se causa sobre la remuneración del servicio que corresponda a la utilidad del constructor; (iii) El

respectivo contrato debe señalar la parte correspondiente a los honorarios o utilidad, la cual en ningún caso podrá ser inferior a la que comercialmente corresponda a contratos iguales o similares; (iv) El IVA pagado por los costos y gastos es mayor valor del costo o del gasto respectivo, esto es mayor valor finalmente de la obra construida; (v) El empleo del IVA descontable para el contratista constructor sólo aplica por lo correspondiente con sus gastos propios; (vi) La no ejecución total del contrato, no es considerada como una exclusión del IVA; (vii) En caso de no haber sido expresada en el contrato la base gravable, debe remitirse a contratos iguales o similares para establecerla, siempre tomando en consideración el precio comercial según las circunstancias de la obra construida.

En los anteriores términos se absuelve su consulta y 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](http://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 ícono de "Normatividad" –"técnica"–, dando click en el link "Doctrina Dirección de Gestión Jurídica".

Atentamente,



**LORENZO CASTILLO BARVO**

Subdirector de Gestión Normativa y Doctrina (E)

Dirección Gestión Jurídica

UAE Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales

Cr.8 No. 6C - 38. Piso 4. Edificio San Agustín

Te. 6079999

Bogotá D.C.

Proyectó.: Enrique Guerrero R.