



PROSPERIDAD
PARA TODOS

www.dian.gov.co |

Subdirección de Gestión Normativa y Doctrina

Bogotá, D.C. 12 FEB. 2015

100208221-00214 -

DIAN No. Radicado 000S2015004138
 Fecha 2015-02-16 10:06:52
 Remitente SUB GES NORMATIVA DOCTRINA
 Destinatario INSTITUTO NACIONAL DE VIAS
 Anexos 0 Folios 2

COR-000S2015004138

Ref: Solicitud radicado número 071295 del 12/12/2014

Atento saludo Doctor Quintero Aristizabal:

De conformidad con el artículo 19 del Decreto 4048 de 2008, este Despacho está facultado para absolver las consultas escritas que se formulan sobre la interpretación y aplicación de las normas tributarias nacionales, en materia aduanera o de comercio exterior y control cambiario en lo de competencia de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales.

Con el escrito del radicado solicita a este Despacho se le absuelvan algunas inquietudes relacionadas con la aplicación del artículo 3 del Decreto 1372 de 1992, en cuanto a la generación del impuesto sobre las ventas si las partes acuerdan un mayor valor de honorarios y utilidad. concreta sus preguntas en los siguientes términos: 1. ¿En un contrato de obra sobre bien inmueble, en el cual se deban reconocer exclusivamente costos adicionales que eventualmente surjan en el desarrollo de la obra y no hay lugar al reconocimiento de honorarios o utilidad para el contratista, al no existir base gravable para la liquidación del IVA se debe entender que no hay lugar a determinar el impuesto? 2. ¿Puede entenderse que el valor de la utilidad pactada inicialmente incluye el valor de los impuestos que surjan en un caso de reconocimiento de costos adicionales y en consecuencia lo que debe ajustarse es el porcentaje de la utilidad que había sido acordada entre las partes (disminuyéndolo)?

La primera precisión que debe de hacerse es que los supuestos planteados por el legislador son aquellos que se consagran finalmente en la disposición a tener en cuenta para el cálculo respectivo, con lo cual es necesario señalar al peticionario que todo planteamiento por fuera del mismo no tiene cabida para la interpretación pretendida, por tal razón la doctrina vigente de este Despacho sobre el impuesto sobre las ventas en los contratos de construcción de bien inmueble se encuentra contenida en el oficio 044743 del 22 de julio de 2013, que para una mayor comprensión se transcribe:

"OFICIO 044743 DE 2013 JULIO 22

A su consulta respecto del impuesto sobre las ventas en los contrato de obra, comedidamente le informamos que, y en aras de la unidad doctrinaria, la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, en

el Concepto Unificado del Impuesto sobre las Ventas Nro. 00001 del 19 de junio de 2003, publicado en el Diario Oficial Nro. 45229 del 25 de junio de 2003, señaló:

"DESCRPTORES: SERVICIOS GRAVADOS. SERVICIO DE CONSTRUCCIÓN.

(PAGINA 143-144)

1.4.SERVICIO DE CONSTRUCCIÓN

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.

Los contratos de perforación de pozos que conllevan la misma actividad de la perforación, revestimiento, cementación, son contratos de construcción de obra material de bien inmueble, puesto que implican la construcción o realización de una serie de obras adheridas al terreno o canalizadas que no son fácilmente removibles y que se tornan inmuebles.

Los contratos cuya finalidad es la construcción, reforma y reparación de oleoductos, gasoductos, pozos de petróleo, gas natural, etc., que conllevan una obra material de bien inmueble se entienden como contratos de construcción.

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.**

De acuerdo con lo previsto en los artículos 15 de la Ley 17 de 1992 y 100 de la Ley 21 de 1992, los contratos de obras públicas que celebren las personas naturales o jurídicas con las entidades territoriales y/o entidades descentralizadas del orden departamental, distrital y municipal estarán excluidos del IVA.(subrayado fuera de texto).

DESCRPTORES: SERVICIOS GRAVADOS. BASE GRAVABLE EN EL CONTRATO DE CONSTRUCCIÓN.

(PAGINAS 267-268)

9.1. CONTRATO DE CONSTRUCCIÓN

Si el objeto del contrato es la construcción de un inmueble, la base para liquidar el IVA ha sido fijada en forma especial por 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 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 corresponde a contratos iguales o similares /.../”

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 al correspondiente a 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.”

Por su parte, en el oficio 94613 del 19 de noviembre de 2007, se indicó:

“Dispone el artículo 3 del Decreto 1372 de 1992:

ARTÍCULO 3o. 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.

(...)

Conforme lo ha reiterado la doctrina de la entidad “Los contratos de confección de obra material, son aquellos por los cuales el contratista directa o indirectamente edifica, fabrica, erige o levanta obras, edificios, construcciones para residencias o negocios, puentes, carreteras, represas, acueductos y edificaciones en general y las obras inherentes a la construcción” (Concepto 00001 de 2003).

Tal situación no se puede predicar de aquellos contratos cuyo objeto no es la construcción de Un bien inmueble sino que se limitan a su reparación, pues es evidente que de la prestación de estos servicios no resulta la construcción de bienes inmuebles.

De igual manera, no es aceptable el argumento según el cual, al estar destinados los servicios de reparación a bienes inmuebles por destinación, se considere que se trata de contratos de construcción de bien inmueble, pues la prestación de tales servicios no constituye en sí misma una edificación, fabricación o levante de obras, edificios, construcciones residenciales o de negocios, puentes, carreteras, represas y edificaciones en general.

No obstante lo anterior, debe anotarse que conforme con la doctrina de ésta entidad, se ha aceptado que en aquellos servicios de reparación que involucren la construcción de un bien inmueble, ha de entenderse que se tratan de contratos de construcción de bien inmueble.(...)”

De esta manera, a sus preguntas primera, segunda, tercera y cuarta le informamos que 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.

Por otra parte, 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".

Otras exposiciones doctrinales que puede consultar para efectos de aclarar sus inquietudes son, los oficios 029840 de 2006, y 044201 de 2009".

De acuerdo con la doctrina oficial vigente y transcrita en párrafos anteriores se da respuesta a las inquietudes planteadas por ud.

En los anteriores términos se resuelve su consulta y cordialmente le informamos que tanto la normatividad en materia tributaria, aduanera y cambiaria, como los conceptos emitidos por La Dirección de Gestión Jurídica en estas materias pueden consultarse directamente en nuestra base de datos jurídica ingresando a la página electrónica de la DIAN : <http://www.dian.gov.co> siguiendo los iconos: "Normatividad"- "Técnica" y seleccionando los vínculos "doctrina" y "Dirección de Gestión Jurídica".

Atentamente,

YUMER YOEL AGUILAR VARGAS
Subdirector de Gestión Normativa y Doctrina

Jsf/cnyd