

DIRECCION DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES

Oficio No 1193 [905347]

28-09-2020

Subdirección de Gestión Normativa y Doctrina

100208221-1193

Bogotá, D.C.

| | | |
|-------------------------|---|----------|
| Tema | Impuesto a las ventas | |
| Descriptor | Base gravable | |
| Fuentes formales | Impuestos descontables Artículos 420 y 771-2 del Tributario | Estatuto |
| | Decreto 358 de 2020 | |
| | 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 indica que en el año 2019 se suscribieron varios contratos de construcción, los cuales se siguen ejecutando a la fecha. Con ocasión de la emergencia sanitaria por COVID 19, estos contratos deben observar lo dispuesto en la Resolución 000682 de 2020 expedida por el Ministerio de Salud, por la cual (sic) se adopta el protocolo de bioseguridad para el manejo del control del riesgo.

En cumplimiento de este protocolo, la peticionaria señala que fueron adquiridos, para cada obra, elementos como gel antibacterial, alquiler de equipos de desinfección y se contrató personal que verificara el cumplimiento de los protocolos, entre otras medidas. También indica la peticionaria que los constructores en su facturación desagregan el AIU y cargan el porcentaje correspondiente a la administración de los insumos mencionados.

Con base en los antecedentes mencionados, la peticionaria formula las siguientes preguntas:

- 1. ¿Aplica para los elementos de bioseguridad implementados en los contratos de obra pública el cargo de componente de (AIU) para el alquiler de equipos, tapabocas, trajes de bioseguridad, gastos de personal, de vigilancia de la implementación de los protocolos al igual que todos los gastos necesarios para llevar su funcionamiento?*
- 2. ¿El modo de facturación de dichos elementos de bioseguridad se debe realizar de forma independiente a los cortes de obra por parte de consorcio?*
- 3. ¿En el marco de las constituciones de consorcios y uniones temporales quienes están facultados para facturar?*
- 4. ¿En el caso que pueda facturar alguno de los integrantes del consorcio o unión temporal es permitido que estos en la ejecución del contrato cambien de emisor de facturación?*
- 5. ¿Para efectos de la dirección consignada en la factura de venta, esta debe ser igual a la registrada en los documentos oficiales registrados en la DIAN (RUT y resolución de facturación)?*

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

En primer lugar, y a manera de consideración preliminar, se deben tener en cuenta las disposiciones consagradas en el Decreto Legislativo 551 de 2020, el cuál incorpora medidas que facilitan la importación y venta en el territorio nacional de bienes e insumos médicos necesarios e indispensables para hacer frente a la Emergencia Sanitaria declarada por el Ministerio de Salud y Protección Social, con ocasión de la pandemia derivada del Coronavirus COVID-19. Al respecto, este Despacho se pronunció a través del Concepto 485 de 2020, el cual anexamos para su conocimiento.

Ahora bien, y respecto a las preguntas de la peticionaria, el artículo 1.3.1.7.9. del Decreto 1625 de 2016, compilatorio del artículo 3 del Decreto 1372 de 1992, sobre el IVA en los contratos de construcción de bien inmueble establece:

"Artículo 1.3.1.7.9. *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 solo 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. "

Sobre esta norma, la interpretación oficial contenida en el Concepto Unificado No. 00001 de 2003 enumera las siguientes características:

"DESCRIPTORES: SERVICIOS GRAVADOS. BASE GRAVABLE EN EL CONTRATO DE CONSTRUCCIÓN

9.1. CONTRATO DE CONSTRUCCIÓN

(...)

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 solo 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.

(...)" (Negrilla fuera del texto)

Así las cosas, la norma y la interpretación oficial precisan la forma como se establece la base gravable en los contratos de construcción de bien inmueble, siendo claro que son los honorarios o la utilidad del constructor en los términos ahí previstos. En ese sentido, el responsable solo podrá solicitar impuestos descontables por los gastos directamente relacionados con los honorarios percibidos o la utilidad obtenida, que constituyeron la base gravable del impuesto.

Por esta razón, el IVA pagado por los costos y gastos incurridos en desarrollo de la obra constituirá mayor valor del costo o del gasto respectivo, esto es mayor valor finalmente de la obra construida. Esta precisión cobra importancia para efectos de analizar lo relacionado con los elementos de bioseguridad adquiridos en los contratos de obra

pública, mencionados en los antecedentes de la consulta, pues no corresponden a gastos directamente relacionados con los honorarios o utilidad del constructor. Para la procedencia de costos y deducciones se deberá cumplir en todo caso con lo dispuesto en el artículo 771-2 del Estatuto Tributario.

De esta manera se entienden resueltas las dos primeras preguntas formuladas por la peticionaria.

Respecto de la facturación de los consorcios y uniones temporales, el artículo 1.6.1.4.10. del Decreto 1625 de 2016 establece:

"Artículo 1.6.1.4.10. *Facturación de consorcios y uniones temporales. Sin perjuicio de la obligación de registrar y declarar de manera independiente los ingresos, costos y deducciones que corresponde a los miembros del consorcio o unión temporal, para efectos del cumplimiento de la obligación formal de expedir factura, existirá la opción de que tales consorcios o uniones temporales lo hagan a nombre propio y en representación de sus miembros, o en forma separada o conjunta cada uno de los miembros del consorcio o unión temporal.*

Cuando la facturación la efectúe el consorcio o unión temporal bajo su propio Número de Identificación Tributaria (NIT), esta, además de señalar el porcentaje o valor del ingreso que corresponda a cada uno de los miembros del consorcio o unión temporal, indicará el nombre o razón social y el Número de Identificación Tributaria (NIT), de cada uno de ellos. Estas facturas deberán cumplir los requisitos señalados en las disposiciones legales y reglamentarias.

En el evento previsto en el inciso anterior, quien efectúe el pago o abono en cuenta deberá practicar al consorcio o unión temporal la respectiva retención en la fuente a título del impuesto sobre la renta y complementarios, y corresponderá a cada uno de sus miembros asumir la retención en la fuente a prorrata de su participación en el ingreso facturado.

El impuesto sobre las ventas (IVA) y el impuesto nacional al consumo, según el caso, 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 a los referidos impuestos, para efectos de ser declarado; lo anterior aplica en el caso que cada uno de los miembros asuman directamente las responsabilidades que se deriven de los citados impuestos.

La facturación expedida en cumplimiento de estas disposiciones servirá para soportar en el impuesto sobre la renta y en el impuesto sobre las ventas, los costos, los gastos, y los impuestos descontables, de quienes efectúen los pagos correspondientes.

Parágrafo. *Tratándose de la factura electrónica de venta que expidan los consorcios o uniones temporales, las mismas deberán permitir identificar la facturación realizada respecto de la participación de cada miembro en el consorcio o unión temporal, en la forma y condiciones que para el efecto establezca la Unidad Administrativa Especial Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (DIAN). "*

Por último, respecto de las dos últimas preguntas relacionadas con la posibilidad de cambiar del emisor de la facturación en la ejecución del contrato y si la dirección consignada en la factura de venta debe ser igual a la registrada en el RUT y la resolución de facturación, este Despacho sugiere la lectura de los requisitos contenidos en el artículo 617 del Estatuto Tributario, dentro de los cuales se encuentra el literal b) que se refiere a "Apellidos y nombre o razón y NIT del vendedor o de quien presta el servicio", requisito que debe entenderse en armonía con el artículo 1.6.1.4.10. del Decreto 1625 de 2016, antes citado.

Igualmente, es oportuno señalar que el Decreto 358 de 2020 sustituyó el Capítulo 4 del Título 1 de la Parte 6 del Libro 1 del Decreto 1625 de 2016 que reglamenta lo relacionado con facturación electrónica, así como la Resolución 42 de 2020.

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 icono de "Normatividad"- "técnica"-, 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-Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales