

Area del Derecho

OFICIO 023184 DE 2014 ABRIL 10 **Tributario**

Banco de Datos

[Consultar Documento Jurídico](#)**Impuesto a las ventas**

Número de Problema

Problema Jurídico

Tesis Jurídica

Descriptores

Contrato de Construcción de Bien Inmueble

Fuentes Formales

ESTATUTO TRIBUTARIO DECRETO 624 DE 1989 ART. 0447. 

Extracto

En atención a su oficio No. 001-FPP-D- de marzo 18 de 2014, allegado a este despacho por intermedio de la Jefe de División de Gestión Jurídica de la Dirección Seccional de Impuestos y Aduanas Nacionales de Bucaramanga, mediante el radicado de la referencia, en donde solicita:

- 1) Certificación en la que se indique cómo liquidan el IVA en los contratos de construcción de ventanería y fachadas flotantes, las sociedades C.I. Energía Solar S.A.E.S. Windows y Aluminum & Glass Systems "A.G.S." S.A.S. ; y
- 2) Qué actividad económica tienen registrada ante la DIAN ?.

Al respecto, nos permitimos informarle en su orden lo siguiente :

R/= 1) Sobre el mismo tema consultado por Ud., ya se ha dado respuesta a ese Tribunal mediante los Conceptos 019129 de marzo 21 de 2014, dirigido al Honorable Magistrado Dr. Rafael Gutiérrez Solano, y al Dr. José Juan Pablo Suárez Calderón, Oficial Mayor, con Oficio Nro. 012756 de febrero 19 de 2014.

Sin embargo, por tratarse de una acción continuada en relación con el expediente de la referencia y por corresponder a similar situación fáctica, es pertinente reiterar la doctrina vigente sobre el particular, contenida en los mencionados documentos, así :

"...revisadas las funciones cuya competencia están a cargo de la Unidad Administrativa Especial Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, enmarcadas en el Decreto 4048 de 2008, no está la de expedir certificación alguna respecto a las forma en que liquida cualquier impuesto del orden nacional un contribuyente en

determinado tipo de contratos por un período fiscal, por solicitud de un responsable del IVA que se encuentra en un proceso de acción y nulidad ante el Contencioso Administrativo, sólo por el hecho de realizar la misma actividad económica de éste.

Es de precisar que sólo para la determinación oficial de tributo, está permitido legalmente la fiscalización de los sujetos pasivos de los impuestos nacionales mediante la selección previa de los contribuyentes a investigar según indicios y programas sistematizados del área competente, otorgando el derecho al investigado a un debido proceso.

En los programas de fiscalización y control ejecutados por la DIAN, se constata el cumplimiento de sus obligaciones sustanciales y formales, como son las de declarar, liquidar y pagar el tributo, facturar, contabilizar y suministrar información, entre otras. Así mismo, se profieren y notifican los actos administrativos a que haya lugar, los cuales van desde emplazamientos para corregir, requerimientos especiales, liquidaciones oficiales de revisión, hasta resoluciones que resuelven recursos. No de otra manera, se pueden adelantar investigaciones con dichos propósitos.

En estos casos, como el que nos ocupa y por su competencia, la rama judicial ha solicitado dictámenes periciales, técnicos y comparativos, a los auxiliares de la justicia inscritos para tal fin, y así poder evaluar si las pruebas son pertinentes, conducentes o idóneas, evitando de esta forma que la entidad demandada -DIAN- se convierta en juez y parte, cosa que es un absurdo.

En todo caso, de conformidad con el artículo 20 del Decreto 4048 de 2008 y la Orden Administrativa 0006 de 2009, en desarrollo de la función que ostenta este Despacho de absolver 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, con el ánimo de dar claridad y respuesta certera de carácter jurídico tributario a su inquietud, en armonía con la colaboración institucional que deben darse las ramas del poder público en Colombia, le manifestamos que el Impuesto al valor agregado IVA, en los contratos de construcción de ventanería y fachadas, debe ceñirse a lo previsto por las normas vigente al momento de los hechos y a la doctrina tributaria vigente, tema al cual debemos referirnos tal como lo define el Concepto Unificado de Impuesto a las ventas 00001 de junio 19 de 2003, así :

1- PRIMERA TESIS :

Base Gravable en el contrato de construcción (páginas 267-268), se define :

: "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.”
(Subrayado fuera del texto).

Por su parte, en el oficio 94613 del 19 de noviembre de 2007, con respecto al tema de los contratos de construcción, se precisó :

“Dispone el artículo 3 del Decreto 1372 de 1992:

ARTÍCULO 3°. 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, se precisa 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.

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".

2- SEGUNDA TESIS :

Ahora bien, si la operación fue de venta directa con instalación de la ventanería, ya se estaría bajo una modalidad diferente al contrato de construcción referido anteriormente, y en consecuencia se rige por lo previsto en el artículo 29 del Decreto 570 de 1984, cuya interpretación está dada en el Oficio 076290 de 7 de diciembre de 2012, que al referirse a la venta con instalación, sostuvo:

"...la venta de bienes y/o servicios comportan dos hechos, y si se incluye la instalación, se considera venta con instalación de conformidad con el del Decreto 570 de 1984 en concordancia con lo dispuesto por los artículo 422 y 447 del Estatuto Tributario..."

Es de tener en cuenta que conforme a lo previsto en el artículo 447 del Estatuto Tributario:

"EN LA VENTA Y PRESTACIÓN DE SERVICIOS, REGLA GENERAL. En la venta y prestación de servicios, la base gravable 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 ordinaria, extraordinaria, o moratoria, accesorios, acarreos, instalaciones, seguros, comisiones, garantías y demás erogaciones complementarias, aunque se facturen o convengan por separado y aunque, considerados independientemente, no se encuentren sometidos a imposición".

En concordancia con esta última situación planteada, es menester traer a colación lo indicado en el Oficio Nro. 057103 de agosto 22 de 2005, por ser doctrina vigente y que a la letra dice :

"Requiere usted se precise, si en la venta de bienes corporales muebles tales como: closets, cocinas, puertas, ventanas etc. a un constructor, la base gravable para determinar el IVA se puede determinar con base en el factor AIU.

Conforme lo refiere usted en su consulta, considera el Despacho que se está en presencia de una venta pura y simple la cual se encuentra sujeta al impuesto sobre las ventas a la tarifa general del IVA (16%)

En cuanto a la determinación de la base gravable, el artículo 447 del Estatuto Tributario, precisa que esta se calcula sobre el valor total de la operación incluyendo todos los gastos directos de financiación ordinaria, extraordinaria, o moratoria, accesorios, acarreos, instalaciones, seguros, comisiones, garantías y demás erogaciones complementarias, aunque se facturen o convengan por separado y aunque al considerarlos de forma independiente no se encuentren sometido a imposición.....(.....).....

De acuerdo con lo indicado, el cálculo de la base gravable para efectos del IVA se determina atendiendo la regla general dispuesta, (Art. 447 E.T.), salvo que la ley señale una base específica; por lo tanto, la formula AIU no es aplicable al tipo de operación comercial por usted indicada."

Así las cosas, son dos las tesis jurídicas que son aplicables, según el caso, primero si es propiamente contrato de construcción con las características expuestas y la respectiva excepción que no se tomará como tal , en esta tesis la base gravable del IVA es el AIU, pero, para la excepción del primer caso y para la segunda tesis en donde se da la venta directa con instalación, la base gravable para el IVA es la indicada en el artículo 447 del Estatuto Tributario, esto es el total de la operación incluyendo todos los gastos directos, accesorios, acarreos, instalaciones, seguros y demás erogaciones complementarias, aunque se facturen o convengan por separado".

R/= 2) Con relación a la actividad económica que tienen registradas ante la DIAN las por Ud. referidas, nos permitimos manifestarle que por no ser competencia de este Despacho el manejo de la información del RUT, estamos dando traslado de su petición a la Subdirección de Gestión de Asistencia al Cliente para que la misma sea atendida.

Finalmente, le informamos que estamos dando traslado de copia de su solicitud Nro. No. 001-FPP-D- de marzo 18 de 2014, ala Dirección de Gestión de Fiscalización de esta entidad, para lo de su competencia.

Dirección que en ejercicio de sus funciones establecidas por el artículo 30 del Decreto 4048 de 2008, relacionadas con la dirección, administración y control de las acciones de prevención, investigación, penalización, determinación, aplicación y liquidación de los tributos nacionales, de las sanciones, multas y demás acciones de fiscalización, evaluará si es procedente adelantar las verificaciones e inspecciones correspondientes a que haya lugar a las sociedades por usted requeridas, a saber :

-C.I. ENERGÍA SOLAR S.A.E.S. WINDOWS NIT. 890.112.475, y;
ALUMINIUM & GLASS SYSTEMS A.G.S SAS Nit. 900.197.778,

En los anteriores términos se resuelve su consulta y de manera cordial le informamos 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 icono de “Normatividad”_“técnica”- dando click en el link “Doctrina” – “Dirección de Gestión Jurídica.”