

**Virtual Radicado No.
000S2022906722**

Subdirección de Normativa y Doctrina

100208192 – 1095

Bogotá, D.C. **06/09/2022**

Tema: Impuesto sobre las ventas
Descriptor: Contrato de construcción de bien inmueble
Fuentes formales: Artículo 462-1 del Estatuto Tributario
Artículo 1.3.1.7.9. del Decreto 1625 de 2016

Cordial saludo

De conformidad con el artículo 56 del Decreto 1742 de 2020, este Despacho está facultado para absolver las consultas escritas generales que se formulen sobre la interpretación y aplicación de las normas tributarias, aduaneras y de fiscalización cambiaria, 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 consulta si servicios tales como (i) la aplicación de pintura para demarcación vial, (ii) la fabricación e instalación de señalización vial, (iii) la reparación de carreteras con asfalto y (iv) la construcción de reductores de velocidad; realizadas en conjuntos residenciales, constructoras, empresas privadas y carreteras públicas, se entienden como obras inherentes a la construcción de bienes inmuebles y si es posible aplicar la base gravable del impuesto sobre las ventas -IVA sobre el factor AIU.

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

En primera medida, nos permitimos reiterar que esta Subdirección no se encuentra facultada para dar respuesta a casos particulares, toda vez que sus competencias se circunscriben a resolver de manera general las consultas respecto de la interpretación de normas en materia tributaria. Por lo tanto, les corresponderá a los contribuyentes determinar las obligaciones tributarias a las que haya lugar, atendiendo las circunstancias de su caso particular.

Ahora bien, el artículo 1.3.1.7.9. del Decreto 1625 de 2016 establece la base gravable especial del impuesto sobre las ventas -IVA aplicable a los contratos de construcción de bien inmueble, en los siguientes términos:

“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

Subdirección de Normativa y Doctrina

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 y negrilla fuera de texto)

Al respecto, es importante traer a colación lo señalado por este Despacho en su doctrina oficial:

En el Concepto General Unificado del Impuesto sobre las Ventas -IVA No. 00001 del 2003 se estableció la definición de contratos de construcción y confección de obra material en los siguientes términos:

"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.

*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".* (Subrayado y negrilla fuera de texto)

Dando alcance a dichas definiciones, en el Oficio No. 006050 del 12 de marzo de 2018, se indicó:

"1.2.- Mediante el oficio 94613 del 19 de noviembre de 2007, sobre los contratos de construcción, este despacho explicó:

(...) 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).

Subdirección de Normativa y Doctrina

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.**

(...)

Complemento de lo anterior en el Oficio 023184 de 10 de abril de 2014. Se concluyó sobre un tema similar:

“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.**

(...)”. (Subrayado y negrilla fuera de texto)

Adicionalmente, en el Oficio No.000959 del 16 de enero de 2019, se expresó:

“Sobre la precitada norma, esta dependencia ha precisado en anteriores oportunidades que el beneficio está limitado a los contratos de construcción de inmuebles, así las cosas, en el oficio 006456 de 2018, se reiteró lo que explicó el oficio 023184 de 20147 (sic), en cuanto a 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

Subdirección de Normativa y Doctrina

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 (...) 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. (...). (Subrayado y negrilla fuera de texto)

Finalmente, en Oficio No. 901006 [int. 165] del 19 de febrero de 2021, se precisó la base gravable especial aplicable en materia del impuesto sobre las ventas -IVA para los contratos de construcción, al señalar:

*"Destaca entonces el hecho de que, **al no ser referenciados en el artículo 462-1 ibídem, en los contratos de construcción no es aplicable la base gravable especial AIU**, tal y como también se concluyó en el Oficio N° 004761 del 26 de febrero de 2019, en el cual, adicionalmente, se explicó:*

*"El artículo 462-1 del Estatuto Tributario (...) establece una base especial de retención, sobre la parte correspondiente al AIU (...) **sin que se mencione contratos de construcción.***

Así las cosas, (...) 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 (...). (Subrayado y negrilla fuera de texto)

Teniendo en cuenta lo anterior, debe reiterarse:

1. A los contratos de construcción no les es aplicable la base gravable especial sobre el factor AIU (administración, imprevistos y utilidad) establecida en el artículo 462-1 del Estatuto Tributario.
2. La base gravable en materia del impuesto sobre las ventas aplicable a los contratos de construcción de bien inmueble es la establecida en el artículo 1.3.1.7.9. del Decreto 1625 de 2016. Por lo tanto, el impuesto se genera sobre la parte de los honorarios obtenidos por el constructor y, en caso de que estos no se pacten, sobre la remuneración del servicio que corresponda a la utilidad del constructor.
3. La definición de contratos de construcción comprende, entre otros, las obras inherentes a la construcción, en sí y todos los elementos que se incorporen (que no puedan retirarse fácilmente y sin detrimento) a la construcción.
4. En términos generales, las actividades de reparación que no impliquen la construcción de un bien inmueble no constituyen contratos de construcción. Esto, toda vez que 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.
5. Por lo tanto, para efectos de aplicar la base gravable establecida en el artículo 1.3.1.7.9. del

Subdirección de Normativa y Doctrina

Decreto 1625 de 2016, deberá analizarse en cada caso particular si los servicios puntuales implican la construcción de un bien inmueble o, si por el contrario, constituyen servicios aislados o la construcción de bienes que pueden retirarse fácilmente sin detrimento del inmueble.

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 ícono de “Normatividad” –“Doctrina”, dando click en el link “Doctrina Dirección de Gestión Jurídica”.

Atentamente,

NICOLÁS BERNAL ABELLA

Subdirector de Normativa y Doctrina (E)
Dirección de Gestión Jurídica
UAE-Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales
Car. 8 N° 6C-38 Piso 4, Edificio San Agustín
Tel: 6079999 Ext: 904101
Bogotá, D.C.

Proyectó: Estefanía Jaimes Dávila