

CONCEPTO 5088 (Int. 952) DE 2023

(septiembre 5)

<Fuente: Archivo interno entidad emisora>

<Publicado en la página web de la DIAN: 20 de septiembre de 2023>

DIRECCIÓN DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES

Unidad Informática de Doctrina

Area del Derecho

Tributario

Banco de Datos

Impuesto Sobre las Ventas - IVA

Extracto

De conformidad con los artículos [56](#) del Decreto 1742 de 2020 y [7-1](#) de la Resolución DIAN No. 91 de 2021, 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 - DIAN. 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, el peticionario consulta:

1. ¿Cuál es el tratamiento tributario en materia de IVA para los contratos de Gerencia Integral de Proyectos cuyo objeto es la construcción de obra pública? ¿Cuál sería la base gravable del IVA, en los contratos de gerencia integral de proyectos cuyo objetivo es la construcción de obra pública?
2. ¿Se puede considerar la cuota de gerencia como los honorarios que constituyen la base gravable del IVA en un contrato de gerencia de proyectos que incorpora la ejecución de obra pública?
3. ¿Es posible aplicar el artículo 1.3.1.7.9 del Decreto Único Tributario 1625 de 2016 a los convenios y/o contratos de la línea de negocios de Gerencia Integral de Proyectos cuyo objeto es la construcción de obra pública?
4. La exclusión de que hace referencia el artículo 100 de la Ley 21 de 1992, es aplicable para entidades de orden nacional, sí su objeto es la ejecución de una obra pública? (subrayado fuera de texto)

Al respecto, considera esta Subdirección:

Sobre los contratos de gerencia integral de proyectos se ha pronunciado la Sala de Consulta y Servicio Civil del Consejo de Estado en los siguientes términos:

(...) el contrato llamado de gerencia integral de proyectos, es un contrato atípico, pues si bien el artículo 32 de la ley 80 de 1993, enlista como uno de los objetos posibles del contrato de consultoría, el de la “gerencia de obra o de proyectos, dirección, programación y la ejecución de diseños, planos, anteproyectos y proyectos”, la prestación a cargo del consultor está constituida fundamentalmente por servicios inmateriales (...) (subrayado fuera de texto) (cfr. Concepto de abril 30 de 2008, Radicación No. 1881, No. Único 11001-03-06-000-2008-00013-00)

En esta línea, la misma Corporación también señaló:

(...) un contrato de «Gerencia Integral de Proyectos» implica una administración de recursos y en algunos eventos trae consigo otras obligaciones, en la medida en que así se pacten. Por tal razón, se reitera, es necesario el estudio de cada contrato para determinar el alcance de las obligaciones del gerente del proyecto. (subrayado fuera de texto) (cfr. Concepto de diciembre 16 de 2019, Radicación No. 11001-03-06-000-2019-00126-00(00002 PL))

Ahora bien, en lo atinente al tratamiento en materia del IVA aplicable a estos contratos, en el Concepto [00001](#) de junio 19 de 2003 (Concepto Unificado del IVA) se indicó:

1.6. CONTRATO DE CONSULTORIA:

De acuerdo con el artículo 32 de la Ley 80 de 1993, «son contratos de consultoría los que celebren las entidades estatales referidos a los estudios necesarios para la ejecución de proyectos de inversión, estudios de diagnóstico, prefactibilidad o factibilidad para programas o proyectos específicos, así como las asesorías técnicas de coordinación, control y supervisión.

Son también contratos de consultoría los que tienen por objeto la interventoría, asesoría, gerencia de obra o de proyectos, dirección, programación y la ejecución de diseños, planos, anteproyectos y proyectos.»

En este orden de ideas, los contratos de consultoría al no estar expresamente excluidos por el artículo 476 del Estatuto Tributario y disposiciones concordantes, se encuentran gravados con el impuesto sobre las ventas independientemente de su finalidad, debiendo aplicarse el gravamen sobre el valor total percibido por el responsable. (subrayado fuera de texto)

Así las cosas, en términos generales, los contratos objeto de consulta se encuentran gravados con el IVA. Sin embargo, considerando que pueden involucrar diferentes obligaciones, al ser atípicos, corresponderá a las partes determinar las implicaciones de orden tributario en cada caso particular.

En lo atinente a la construcción de obra pública, es preciso traer a colación lo manifestado en el mismo Concepto [00001](#):

1.4. SERVICIO DE CONSTRUCCION

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 si (sic), 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 el (sic) 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)

A la par, en el Oficio [013086](#) de mayo 21 de 2018 se explicó:

En los contratos con entidades públicas, las personas naturales o jurídicas que actúen como contratistas son responsables del IVA, es decir deben facturarlos al contratante, que tiene a su cargo pagar el respectivo impuesto.

Sin perjuicio de lo anterior, si se está en presencia de contratos de construcción de bien inmueble es necesario consultar el artículo [3](#) del Decreto 1372 de 1992, Artículo [1.3.1.7.9](#) del Dur (sic) 1625 de 2016, que dispone:

“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.

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.”

Es decir que, en los contratos de construcción de bien inmueble, existe una base gravable

especial para liquidar el IVA por el contratista. Cuando el pago es por honorarios, el IVA se liquida sobre los honorarios obtenidos por el contratista. Cuando no se pactan honorarios, el IVA se liquida sobre la utilidad del constructor.

En ambas situaciones deberá indicarse en el contrato la parte correspondiente a los honorarios o utilidad, la cual como indica la norma, no puede ser inferior comercialmente a contratos iguales o similares.

En el caso del IVA, debe ser claro que el sujeto pasivo es la entidad contratante y debe pagarlo según se trate de la compra de bienes o la contratación de servicios sobre la base gravable general o sobre la base gravable especial, por ejemplo, cuando se trata de los contratos de construcción de obra. (subrayado fuera de texto)

También es de tener en cuenta lo precisado en el Oficio [906722](#) - interno 1095 de septiembre 6 de 2022:

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 (sic) y todos los elementos que se incorporen (que no puedan retirarse fácilmente (sic) 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 Decreto 1625 de 2016, deberá analizarse en cada caso particular si los servicios puntuales implican la construcción de un bien inmueble o, si (sic) por el contrario, constituyen servicios aislados o la construcción de bienes que pueden retirarse fácilmente sin detrimento del inmueble. (subrayado fuera de texto)

Finalmente, en lo relacionado con el artículo 100 de la Ley 21 de 1992, este prevé:

ARTÍCULO 100. Los contratos de Obras Públicas que celebren las personas naturales o jurídicas con las Entidades Territoriales y/o Entidades Descentralizadas del Orden Departamental y Municipal estarán excluidos del IVA. (subrayado fuera de texto)

Al respecto, en el Oficio [916981](#) - interno 1203 de septiembre 19 de 2022 se precisó:

(...) para la procedencia de la exclusión del IVA de que trata el artículo 100 de la Ley 21 de 1992, debe darse cumplimiento a tres elementos, a saber:

1. La parte contratante debe corresponder a una entidad territorial y/o a una entidad descentralizada del orden Departamental o Municipal, inclusive Distrital; en otras palabras, se trata de un sujeto calificado.

2. La parte contratista puede ser una persona natural y/o jurídica.

3. El contrato celebrado debe ser uno de obra pública, en los términos del artículo 32 de la Ley 80 de 1993. (subrayado fuera de texto)

Nótese entonces que, siendo un sujeto calificado el contratante, la exclusión en comentario sólo es aplicable cuando la misma se trata de “una entidad territorial y/o a una entidad descentralizada del orden Departamental o Municipal, inclusive Distrital”.

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” -“Doctrina”, dando click en el link “Doctrina Dirección de Gestión Jurídica”.



Disposiciones analizadas por Avance Jurídico Casa Editorial Ltda.

Compilación Jurídica de la UAE-DIAN

ISBN 978-958-53111-3-8

Última actualización: 5 de junio de 2024

The logo for DIAN (Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales) is displayed in a blue, sans-serif font. The letters are bold and spaced out, with a registered trademark symbol (®) at the end.