

CONCEPTO 15379 DE 26 DE MAYO DE 2015
DIRECCIÓN DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES

Bogotá D.C.

Ref.: Radicados No. 71069 del 9 de diciembre de 2014 y No. 012460 del 27 de marzo de 2015

Tema Impuesto a las ventas

Descriptores Contrato de Construcción de Bien Inmueble

BASE GRAVABLE

Fuentes formales Artículos 447 y 476 del Estatuto Tributario, 3 del Decreto 1372 de 1992, Sentencias de la Corte Suprema de Justicia, Sala de Casación Civil, M.P. WILLIAM NAMÉN VARGAS del 8 de septiembre de 2011, Referencia: 11001-3103-026-2000-04366-01 y del Consejo de Estado, Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Cuarta, C.P. Dr. DELIO GÓMEZ LEYVA del 19 de noviembre de 1993, Referencia Expediente No. 4415.

Atento saludo Sr. Araque B.

De conformidad con el artículo 20 del Decreto 4048 de 2008 es función de ésta Subdirección absolver las consultas escritas que se formulen sobre la interpretación y aplicación de las normas tributarias de carácter nacional, aduaneras y cambiarias en lo de competencia de la Entidad.

Problema jurídico

¿Cuál es la base gravable del impuesto sobre las ventas al que se encuentra sometido un contrato de construcción de bien inmueble con financiación del mismo?

Tesis jurídica

La base gravable del impuesto sobre las ventas al que se encuentra sometido un contrato de construcción de bien inmueble es la señalada en el artículo 3 del Decreto 1372 de 1992, independientemente de la financiación convenida con el mismo contratista.

Interpretación jurídica

Sobre el particular, el artículo 447 del Estatuto Tributario señala:

"ARTÍCULO 447. 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.**

(...)" (negrilla fuera de texto).

Por su parte, el artículo 3 del Decreto 1372 de 1992 establece:

"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.*

(...)" (negrilla fuera de texto).

Luego, una vez confrontadas las antepuestas normas, es evidente que se está en presencia de una antinomia normativa, categoría que definió la Corte Suprema de Justicia, Sala de Casación Civil, M.P. WILLIAM NAMÉN VARGAS, en sentencia del 8 de septiembre de 2011, Referencia: 11001-3103-026-2000-04366-01, como **"la manifiesta contradicción, incompatibilidad e incoherencia entre normas jurídicas de igual o diferente categoría, una o diversa uniformidad, homogeneidad heterogeneidad generalidad o especialidad bien absoluta o total, ora parcial o relativa, ya en abstracto o en concreto, cuya solución se disipa con la interpretación sistemática, adecuada, ponderada, la técnica del equilibrio, la disociación o, los criterios disciplinados por el ordenamiento jurídico."** (Negrilla fuera de texto).

Así las cosas, con ocasión del criterio de especialidad, precisado por la misma Corporación como aquel que *"parte del contenido de la norma, y no de una cuestión formal, como la categoría, la fecha de promulgación, o el número del artículo que la identifica"* que *"[d]ependiendo del alcance de*

la norma en cuestión, el conflicto se resuelve a favor de la que tenga un **mayor grado de concreción** (*lex specialis derogat generalem; la ley especial deroga la ley general*)" (negrilla fuera de texto), es factible concluir la primacía del artículo 3 del Decreto 1372 de 1992 sobre el artículo 447 del Estatuto Tributario en cuanto a la determinación de la base gravable del impuesto sobre las ventas al que se encuentra sometido un contrato de construcción de bien inmueble con financiación del mismo.

Adicionalmente, el Consejo de Estado, Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Cuarta, C.P. Dr. DELIO GÓMEZ LEYVA, en providencia del 19 de noviembre de 1993, Referencia Expediente No. 4415 manifestó:

"(...) el artículo 3 del Decreto 1372 de 1992, que establece la base gravable en los servicios originados en los contratos de construcción de bien inmueble, en la parte de los ingresos correspondientes a los honorarios obtenidos por el constructor y cuando no se pacten honorarios el impuesto se causará sobre la remuneración del servicio que corresponda a la utilidad del constructor, **no modifica la base gravable que de manera general establece el artículo 447 del Estatuto Tributario, sino que por el contrario la precisa o determina en la parte que corresponde a la contraprestación o remuneración por el servicio que involucro éste tipo de contratos, llámese honorarios o utilidades para el constructor, con lo cual sigue la base gravable circunscrita al ingreso percibido por la prestación del servicio, sin sufrir modificación alguna, imprimiendo claridad y precisión, sobre el particular; no produciéndose ampliación de la base gravable ni confusión, como lo afirma el accionante. Precisiones que (...) evitan gravar conceptos de origen y destinación distintos a la remuneración obtenida por la prestación del servicio de ingeniería o arquitectura por parte del constructor, que es el hecho generador del impuesto a las ventas, en este caso (...).**

Entenderlo de otra manera, sería tanto como admitir que dentro de tal base gravable **quedan involucradas otras operaciones ajenas a la prestación del servicio por parte del sujeto pasivo**, para el caso, los costos y gastos imputables al bien construido, conceptos sobre los cuales, obviamente, no recae el gravamen al no ser objeto del impuesto la venta de bien inmueble." (Negrilla fuera de texto).

Lo anterior conduce necesariamente, en el caso *sub examine*, a la segregación de los servicios contratados, de modo que a cada uno se aplicarán las normas correspondientes en materia del impuesto sobre las ventas. Por lo mismo, en lo que se refiere al servicio de construcción de

bien inmueble se dará aplicación al artículo 3 del citado decreto para la determinación de la base gravable del tributo; en tanto, respecto de la operación de financiación de aquel, estará excluida del impuesto sobre las ventas como se desprende del numeral 3 del artículo 476 del Estatuto Tributario, norma que indica:

"ARTÍCULO 476. SERVICIOS EXCLUIDOS DEL IMPUESTO SOBRE LAS VENTAS. <Artículo modificado por el artículo 48 de la Ley 488 de 1998. El nuevo texto es el siguiente:> Se exceptúan del impuesto los siguientes servicios:

(...)

3. <Numeral modificado por el artículo 36 de la Ley 788 de 2002. El nuevo texto es el siguiente:> **Los intereses y rendimientos financieros por operaciones de crédito**, siempre que no formen parte de la base gravable señalada en el artículo 447 (...)" (Negrilla fuera de texto).

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,

(Fdo.) YUMER YOEL AGUILAR VARGAS, Subdirector de Gestión de Normativa y Doctrina.