

OFICIO N° 013086
21-05-2018
DIAN

Subdirección de Gestión Normativa y Doctrina
100208221- 000775
Bogotá, D.C.

Señor
ELVER CIFUENTES PULIDO
Calle 74 A # 109 – 36
Bogotá, D.C.

Ref. Radicado 001554 del 02/02/2018.

Tema: Impuesto sobre las ventas y procedimiento.
Descriptores: Facturación en contratos de obra pública, construcción de obra, vigilancia, prestación de servicios.
Fuentes formales: Estatuto Tributario artículos: [617](#), [447](#), [462-1](#); Decreto 1372 de 1992, artículo 3; Oficios: 062812 de 2010, 065227 de 2014, 044743 de 2013, 094613 de 2007, 076209 de 2012 y 050328 de 2013.

Cordial saludo, Señor Cifuentes.

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 o de comercio exterior y control cambiario en lo de competencia de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales.

En la solicitud de la referencia, remitida por la Coordinación Grupo de Derechos de Petición, Consultas y Cartera de la Subdirección Jurídica del Ministerio de Hacienda y Crédito Público, usted plantea lo siguiente:

1. Teniendo en cuenta el principio de la autonomía de la voluntad en los negocios jurídicos establecido en el artículo 13 de la Ley 80 de 1993, es claro que las partes pueden integrar en un solo documento contractual dos o más objetos o modalidades contractuales a fin de facilitar y satisfacer las necesidades de las mismas.

Ejemplo 1. Es el caso, por ejemplo, de un contrato celebrado entre el Estado y un particular, por medio del cual se encomienda la ejecución de cuatro objetos, a saber:

- a. La construcción de un inmueble en el que va a funcionar un hospital público.
- b. Compraventa del equipo necesario para el funcionamiento del hospital.
- c. La prestación de los servicios de instalación del mencionado equipamiento.
- d. La prestación de servicios de vigilancia y mantenimiento del establecimiento.

Ejemplo 2: Otro ejemplo estaría dado por un contrato suscrito con una entidad estatal, el cual tenga pluralidad de objetos, así:

- a. Contrato de obra, por medio del cual se encarga a un particular de la construcción de la sede administrativa de una entidad estatal; y

b. Prestación de servicios, por medio del cual se encarga al mismo particular –contratista- la administración y funcionamiento de la sede administrativa, que consiste en las actividades de vigilancia, aseo y mantenimiento general de la infraestructura.

1. Bajo los escenarios planteados, se eleva la siguiente consulta:

Para el caso del Ejemplo 1:

I. ¿Es posible emitir facturas diferentes, de acuerdo con cada objeto contractual?, esto es:

a. Para las actividades de obra pública –liquidando el IVA sobre la utilidad, la contribución para la seguridad y la contribución de Estampilla correspondiente (departamental o nacional, dependiendo de la entidad contratante), además de las retenciones del caso-;

b. Respecto de la compraventa del equipo necesario para el funcionamiento del hospital –en la cual se liquidaría el IVA (de acuerdo con la tarifa aplicable a cada uno de los bienes), y las retenciones del caso, sin tener en cuenta las contribuciones propias del contrato de obra pública (para la seguridad y estampillas)-;

c. Sobre los servicios de instalación del equipamiento necesario para la entrada en funcionamiento del hospital –en la cual se liquidaría el IVA (de acuerdo con la tarifa aplicable a cada uno de los servicios, y las retenciones del caso, sin tener en cuenta las contribuciones propias del contrato de obra pública (para la seguridad y estampillas)-;

d. En cuanto a la prestación de servicios de vigilancia y mantenimiento del establecimiento –liquidando el IVA sobre la utilidad, y las retenciones del caso, sin tener en cuenta las contribuciones propias del contrato de obra pública (para la seguridad y estampillas)-; o,

II. Es posible emitir una factura en la que se liquiden de manera diferencial los objetos, de acuerdo con su tratamiento tributario particular?

Para el caso del Ejemplo 2:

I. ¿Es posible emitir facturas diferentes, de acuerdo con cada objeto contractual?, esto es:

a. Para las actividades de obra pública materializadas mediante la construcción de la sede administrativa de la entidad –liquidando el IVA sobre la utilidad, la contribución para la seguridad y la contribución de Estampilla correspondiente (departamental o nacional, dependiendo de la entidad contratante), además de las retenciones del caso-;

b. En cuanto a la prestación de servicios de vigilancia, aseo y mantenimiento de la sede –liquidando el IVA sobre la utilidad, y las retenciones del caso, sin tener en cuenta las contribuciones propias del contrato de obra pública (para la seguridad y estampillas)-; o,

II. ¿Es posible emitir una factura en la que se liquiden de manera diferencial los objetos, de acuerdo con su tratamiento tributario particular?

Al respecto se considera:

En primer lugar, es necesario advertir que se responde en relación con los temas de competencia de competencia (sic) de la entidad. Las estampillas corresponden a un tributo del orden territorial, no es de competencia de la DIAN.

Así mismo, es necesario tener presente que no corresponde a esta Subdirección evaluar contratos y las obligaciones que de ellos se derivan. Son las partes contratantes quienes, atendiendo a su naturaleza jurídica, al objeto del mismo, los servicios y/o bienes contratados, entre otros aspectos, quienes deben determinar el régimen jurídico aplicable.

En consecuencia, se atiende su solicitud en el ámbito de competencia de este despacho.

Tratándose de los contratos de obra pública, celebrados entre entidades del Estado y particulares, debe tenerse en cuenta que la Contribución de Obra Pública se encuentra prevista en el artículo 6° de la Ley 1106 de 2006, que establece:

“Artículo 6°. De la contribución de los contratos de obra pública o concesión de obra pública y otras concesiones. El artículo 37 de la Ley 782 de 2002, quedará así:

Todas las personas naturales o jurídicas que suscriban contratos de obra pública, con entidades de derecho público o celebren contratos de adición al valor de los existentes deberán pagar a favor de la Nación, Departamento o Municipio, según el nivel al cual pertenezca la entidad pública contratante una contribución equivalente al cinco por ciento (5%) del valor total del correspondiente contrato o de la respectiva adición.

/.../” (Subrayado y resaltado fuera de texto)

Esta Contribución tiene el carácter de permanente por disposición del párrafo del artículo 8° de la Ley 1738 de 2014, que señala:

“ARTÍCULO 8o. DE LA VIGENCIA Y DEROGATORIA DE LA LEY. La presente ley tiene una vigencia de cuatro (4) años a partir de la fecha de su promulgación y deroga las demás disposiciones que le sean contrarias y el penúltimo inciso del artículo 6o de la Ley 1106 de 2006.

PARÁGRAFO. No estarán sometidos a la vigencia de la presente ley y **tendrán una vigencia de carácter permanente** los artículos 5o y 6o de la Ley 1106 de 2006, y los artículos 6o y 7o de la Ley 1421 de 2010.” (Negrilla fuera de texto).

En relación con el tema, enviamos copia de los Oficios 062812 de 2010 y 065227 de diciembre de 2014, en los cuales considerando la jurisprudencia se realizaron precisiones frente a lo que se entiende por contrato de obra pública y se evidencian los elementos de esta contribución. Téngase en cuenta que un contrato de obra pública se califica como tal en atención a las condiciones que señala la Ley 80 de 1993 en el artículo 32 y no a su simple denominación. El sujeto pasivo de la misma, esto es, quien debe pagarla es el contratista, la tarifa es del 5% que aplica como lo indica la norma en cita, sobre el valor total del correspondiente contrato o de la respectiva adición.

Tratándose del Impuesto Sobre las Ventas, los contratos de construcción y los contratos de obra material se encuentran gravados con este impuesto.

En cuanto a la tarifa aplicable, el artículo 192 de la Ley 1819 de 2016 establece que:

“ARTÍCULO 192. CONTRATOS CELEBRADOS CON ENTIDADES PÚBLICAS. La tarifa del impuesto sobre las ventas aplicable a los contratos celebrados con entidades públicas o estatales, será la vigente en la fecha de la resolución o acto de adjudicación, o suscripción del respectivo contrato.

Si tales contratos son adicionados, a dicha adición le son aplicables las disposiciones vigentes al momento de la celebración de dicha adición.” ... (...)” (Subrayado fuera de texto)

Acorde con el Artículo 100 de la Ley 21 de 1992, los **contratos de obra pública que celebren las personas naturales o jurídicas con las entidades territoriales y/o con las entidades descentralizadas del orden Departamental y Municipal están excluidos del IVA.**

En los contratos con entidades públicas, las personas naturales o jurídicas que actúen como contratistas **son responsables del IVA, es decir deben facturarle 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 1625 de 2016, que dispone:

“Artículo 3º. 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.”

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.

Enviamos copia de los Oficios 044743 de 2013 y 094613 de 2007, sobre el IVA en contrato de construcción de bien inmueble.

Ahora bien, tratándose de la compraventa de equipo y su instalación en un bien inmueble no constituye contrato de construcción. Se trata de un objeto diferente y, en suma, implica la venta con instalación. En el Oficio 094613 que se remite, se menciona a la vez al Oficio 076290 de 2012, que sobre el tema indica:

“... 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 artículos 422 y 447 del Estatuto Tributario ...”

Igual se envía copia del Oficio 076290 de 2012, dado que efectúa otras precisiones al respecto. En todo caso, en la venta y prestación de servicios, la regla general en lo que se refiere a la base gravable del impuesto sobre las ventas es la establecida en el [artículo 447](#) del Estatuto Tributario, a saber:

“Art. 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 esta 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.

PAR. Sin perjuicio de la causación del impuesto sobre las ventas, cuando los responsables del mismo financien a sus adquirentes o usuarios el pago del impuesto generado por la venta o prestación del servicio, los intereses por la financiación de este impuesto, no forman parte de la base gravable.” (Subrayado fuera de texto)

En cuanto a la prestación del servicio de vigilancia, aseo y mantenimiento es necesario señalar lo siguiente:

Tratándose de servicios de vigilancia y los integrales de aseo y cafetería, que el [artículo 462-1](#) del Estatuto Tributario establece una base especial. Esta norma dispone:

“Artículo 462-1. Base gravable especial

Para los servicios integrales de aseo y cafetería, de vigilancia, autorizados por la Superintendencia de Vigilancia Privada, de servicios temporales prestados por empresas autorizadas por el Ministerio del Trabajo y en los prestados por las cooperativas y pre-cooperativas de trabajo asociado en cuanto a mano de obra se refiere, vigiladas por la Superintendencia de Economía Solidaria o quien haga sus veces, a las cuales se les haya expedido resolución de registro por parte del Ministerio del Trabajo, de los regímenes de trabajo asociado, compensaciones y seguridad social, como también a los prestados por los sindicatos con personería jurídica vigente en desarrollo de contratos sindicales debidamente depositados ante el Ministerio de Trabajo, la tarifa será del 16% en la parte correspondiente al AIU (Administración, Imprevistos y Utilidad), que no podrá ser inferior al diez por ciento (10%) del valor del contrato.

Para efectos de lo previsto en este artículo, el contribuyente deberá haber cumplido con todas las obligaciones laborales, o de compensaciones si se trata de cooperativas, pre-cooperativas de trabajo asociado o sindicatos en desarrollo del contrato sindical y las atinentes a la seguridad social.

PARÁGRAFO. *Esta base gravable especial se aplicará igualmente al Impuesto de Industria y Comercio y Complementarios, para efectos de la aplicación de la retención en la fuente del impuesto sobre la renta y de la retención en la fuente sobre el Impuesto de Industria y Comercio y Complementarios, así como para otros impuestos, tasas y contribuciones de orden territorial.” (Subrayado fuera de texto)*

Esta regla aplica solamente si tiene lugar el servicio integral de aseo y cafetería, no el servicio de aseo individualmente considerado, y aplica también al servicio de vigilancia autorizado por la Superintendencia de Vigilancia Privada. En ambos casos deben cumplirse todas las condiciones que establece la norma en cita. Solo así, se insiste, la base gravable sería el AIU (Administración, Imprevistos y Utilidad), que no podrá ser inferior al diez por ciento (10%) del valor del contrato. La tarifa de IVA aplicable es la general, que actualmente es del 19%.

Si no se cumplen todas las condiciones que establece la norma en cita y, el servicio contratado es solamente el de aseo se está frente a una simple prestación de servicios, la tarifa es la general y la base gravable es la general señalada en el artículo 447 del Estatuto Tributario. Igualmente, si el servicio de vigilancia no cumple los requerimientos del [artículo 462-1](#).

En cuanto a **los servicios de mantenimiento general de infraestructura**, no existe una regla especial en materia del impuesto sobre las ventas, en tal sentido se está en presencia de la prestación de un servicio al cual aplica la tarifa general y, la base gravable, es la general prevista en el [artículo 447](#) del Estatuto Tributario.

Al respecto se ilustra el Concepto Unificado del Impuesto sobre las ventas que refiriéndose al contrato de construcción (páginas 267-268) al final del numeral 9.1 del numeral 1 identificado como Primera Tesis, se indica:

“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).

Ahora bien, sin perjuicio que se trate de contratos individuales o de objeto múltiple, debe ser claro qué es lo que se contrata, los impuestos que aplican y las normas respectivas según el caso, de modo que se identifique qué es lo que se grava, sobre qué base, a qué tarifa, los casos especiales. Así mismo, las partes contratantes, según el impuesto de que se trate, deben tener claro quién soporta el impuesto, es decir, quién lo soporta y paga, así como quién lo cobra. Si son distintos servicios y/o bienes los contratados por todo lo anterior, debe diferenciarse de modo que se precise lo que aplica en cada caso.

Finalmente, para efectos de la facturación debe tenerse presente que el [artículo 617](#) del Estatuto Tributario señala los requisitos de la factura. Esta norma establece:

“Para efectos tributarios, la expedición de factura a que se refiere el [artículo 615](#) consiste en entregar el original de la misma, con el lleno de los siguientes requisitos:

- a. Estar denominada expresamente como factura de venta.*
 - b. Apellidos y nombre o razón y NIT del vendedor o de quien preste el servicio.*
 - c. Apellidos y nombre o razón social y NIT del adquirente de los bienes o servicios, **junto con la discriminación del IVA pagado.***
 - d. Llevar un número que corresponda a un sistema de numeración consecutiva de facturas de venta.*
 - e. Fecha de su expedición.*
 - f. Descripción específica o genérica de los artículos vendidos o servicios prestados.***
 - g. Valor total de la operación.*
 - h. El nombre o razón social y el NIT del impresor de la factura.*
 - i. Indicar la calidad de retenedor del impuesto sobre las ventas.*
- “/.../.”*

Así mismo, debe tenerse presente el momento en el cual debe expedirse la factura, al respecto cabe citar lo señalado en el Concepto 050328 de 2013, que previa cita del [artículo 615](#) del E.T. y, retomando el Concepto 064504 de 2000, indica:

“2.- Momento de expedición de la factura.

Tal como lo ha reiterado esta Oficina (Concepto 064504 de 2000), del texto del [artículo 615](#) del Estatuto Tributario se desprende claramente que la factura o documento equivalente debe expedirse en el mismo momento en que se realice la operación correspondiente.

Realizar según el diccionario significa, entre otras acepciones, efectuar, llevar a cabo, tener lugar.

Por lo tanto, la expedición de la factura no puede postergarse, ni anticiparse en la medida en que su fecha de expedición conlleva efectos de carácter fiscal. Es de tener en cuenta que el hecho de que el pago se realice antes o después de efectuar la operación no incide en el momento en que se debe facturar.” (subrayado fuera de texto)

En los anteriores términos se absuelve su consulta y finalmente le manifestamos 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, la base de conceptos en materia tributaria, aduanera y cambiaria expedidos desde el año 2001, a la cual se puede ingresar por el ícono de “Normatividad” -“técnica”, dando click en el link “Doctrina Dirección de Gestión Jurídica”.

Atentamente,

PEDRO PABLO CONTRERAS CAMARGO

Subdirector de Gestión Normativa y Doctrina

Dirección de Gestión Jurídica

UAE-Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales

