

Medellín 01 de noviembre de 2018

IM-18-32

Asunto: Nuevo precedente Jurisprudencial en contratos de Construcción:
¿Alivio tributario para generar competitividad?

En el gremio constructor siempre ha existido duda sobre que fenómenos o actividades se contienen bajo la órbita del contrato de construcción, toda vez que este contrato, desde el punto de vista tributario, tiene una regulación especial, especialmente frente al tema de determinación de la base gravable de IVA.

Estas dudas se presentan en la medida que el contrato de construcción cumple la misma función económica o genera el mismo resultado del fenómeno de venta con instalación.

Un ejemplo vale más que mil palabras:

Un fabricante de ventanas que suministra e instala toda la fachada de un edificio, ¿Vende con instalación o presta servicios de construcción proporcionando los materiales?

Para el común de las personas esta discusión sería inútil pues son dos caras de una misma moneda y el orden de los factores no alteraría el producto o resultado, pero, en el tema tributario, especialmente en cuanto IVA se refiere, estamos hablando de (i) base gravable por el 100% de la operación en el caso de venta instalada o (ii) base gravable por los honorarios o utilidad en el caso de servicios de construcción.

En reciente sentencia del Consejo de Estado (21188 de julio de 2017) se establece, en nuestra opinión, un precedente jurisprudencial y una especie de test de razonabilidad que debe utilizar el empresario u asesor profesional, para efectos de determinar si se está en presencia, para efectos tributarios, de un contrato de construcción o de un fenómeno de venta con instalación.

Los fundamentos jurídicos que utilizó la corporación para sentar el precedente fueron los siguientes:

"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. [...]"*

Concepto Unificado de IVA 001 de 2003

(...)1.3. CONFECCIÓN DE OBRA MATERIAL

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 en sí no constituyendo contratos de construcción las obras o bienes que pueden removerse o retirarse fácilmente sin detrimento del inmueble como divisiones internas en edificios ya terminados. Por lo tanto y para efectos impositivos, no por el hecho de denominarse en forma diferente varía su naturaleza, en cuanto hay elementos que siendo de su esencia los caracterizan. (..)

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. hecho de que se utilicen estructuras metálicas removibles o no, por ejemplo, ladrillo o concreto, no le quita el carácter de construcción a las obras pues, en el evento de que tales estructuras sean removidas, se causa inevitablemente, un detrimento al inmueble o edificación. En otras palabras, la modernización de las construcciones y el uso de materiales, no obsta para que a los respectivos contratos se les dé el tratamiento tributario previsto en la ley (...)

Sostuvo la Corporación; para que las obras o bienes suministrados e instalados en edificaciones se consideren contrato de construcción, es un requisito *sine qua non*, **no su imposibilidad material de retiro, sino que en caso de un eventual retiro, se cause un detrimento al bien construido o edificación, dado que estos elementos hacen parte integral de la construcción y no como accesorios de esta, por lo que su remoción genera un detrimento o deterioro al inmueble.**

Así mismo la Corporación, a través del análisis probatorio, estableció, a nuestro juicio, un test de razonabilidad para efectos de encuadrar tributariamente un contrato de construcción. Los parámetros, además del detrimento del bien, son los siguientes:

- a. Que dentro de la actividad económica del contribuyente estén incluidas actividades propias de la construcción.
- b. Que en certificado de existencia y representación y Rut se hayan inscrito actividades relacionadas a la construcción.
- c. Que se Pruebe el ejercicio de la actividad de construcción a través de contratos que dan cuenta que el contribuyente realiza las actividades de adecuación, remodelación, reparación y construcción, con inclusión de fachadas de edificios; de construcción e instalación de puertas y ventanas en aluminio y vidrio; suministro e instalación de ventanearía en aluminio; construcción e instalación de ventanearía y vidrio; construcción e instalación de ventanas, puertas y divisiones de baños en aluminio y

- cristal; construcción de ventanearía elíptica en aluminio anodizado color blanco y cristal importado.
- d. Facturas de venta donde se discrimine de manera individual y sin lugar a confusión la prestación de servicios de construcción.

Para terminar el ejemplo antes planteado, concluyo la corporación, que está demostrado que la actividad de instalación de fachadas y ventanearía corresponde a una construcción en los términos del Concepto Unificado 001 de 2003, toda vez que estos elementos son indispensables para el bien inmueble porque sin ellos se pierde la esencia de la construcción y la finalidad para la cual fue construido el inmueble, pues su retiro genera detrimento en el inmueble.

Para concluir entonces, además del elemento material o sustancial, que es el concepto de detrimento, para efectos de no tener problemas con la caracterización tributaria del contrato de construcción para efectos de IVA, en situaciones que se presten para interpretar también que se puede estar ante una venta con instalación, es necesario cumplir con los elementos de fondo y forma adicionales esbozados anteriormente.

**Departamento de Impuestos y Asuntos Legales.
GCT & ASOCIADOS S.A.S**