

1-1-2017

Impacto de la reforma tributaria 1819 de 2016 sobre el impuesto a la renta en los contratos de construcción

Leidy Paola Espinel Bernal
Universidad de La Salle, Bogotá

Julián David Puentes Roa
Universidad de La Salle, Bogotá

Follow this and additional works at: https://ciencia.lasalle.edu.co/contaduria_publica

Citación recomendada

Espinel Bernal, L. P., & Puentes Roa, J. D. (2017). Impacto de la reforma tributaria 1819 de 2016 sobre el impuesto a la renta en los contratos de construcción. Retrieved from https://ciencia.lasalle.edu.co/contaduria_publica/659

This Trabajo de grado - Pregrado is brought to you for free and open access by the Facultad de Economía, Empresa y Desarrollo Sostenible - FEEDS at Ciencia Unisalle. It has been accepted for inclusion in Contaduría Pública by an authorized administrator of Ciencia Unisalle. For more information, please contact ciencia@lasalle.edu.co.

**Impacto de la reforma tributaria 1819 de 2016 sobre el impuesto
a la renta en los contratos de construcción**

**Autores: Leidy Paola Espinel Bernal, contadora publica,
eleidy65@unisalle.edu.co**

Julián David Puentes Roa, contador Público, pjulian10@unisalle.edu.co

**Universidad de La Salle, Facultad de Contaduría Pública
Bogotá 2017**

Contenido

Palabras clave	4
Keywords	4
Resumen.....	4
Abstract.....	5
1. Marco de Referencia.....	6
2. Contratos de Construcción.....	11
2.1 Contrato de Administración Delegada o de Mandato	13
2.2 Contrato de Precio Global Fijo o de Llave en Mano	15
2.3 Contrato de Obra a Precios Unitarios.....	15
3 Impuestos	16
3.1 Impuesto a las ventas (IVA)	16
3.2 Retención en la fuente a título de renta	18
4. Cálculo Impuesto de Renta por Contrato	18
4.1 Contrato 1: Administración Delegada	19
4.1.1 Determinación del ingreso del contrato de Administración Delegada antes de la reforma.....	22
4.1.2 Determinación del ingreso del contrato de Administración Delegada después de la reforma	23
4.2 Contrato 2: Precio Global Fijo	24
4.2.1 Determinación del ingreso del contrato de Precio Global Fijo antes de la reforma.....	25
4.2.2 Determinación del ingreso del contrato de Precio Global Fijo después de la reforma.....	27
4.3 Contrato 3: Precios Unitarios.....	28

4.3.1 Determinación del ingreso del contrato de Precio Unitario antes de la reforma.....	29
4.3.2 Determinación del ingreso del contrato de Precio Unitario después de la reforma.....	30
5 Liquidación consolidada del Impuesto de Renta	31
Conclusiones	32
Referencias.....	33

Palabras clave

Impuesto a la Renta, Reforma Tributaria, contratos de construcción.

Keywords

Income tax, Tax reform, Construction agreement.

Resumen

El impuesto a la renta en Colombia es uno de los ingresos más importantes para el gobierno, desde su existencia el gobierno ha cambiado las condiciones para determinarlo a razón de llegar a una equidad en el tributo. Para esto Colombia ha cambiado sus procesos fiscales mediante reformas tributarias, en ellas se dictan todas las disposiciones legales y fiscales sobre las cuales todos los contribuyentes de este impuesto se basarán para liquidar su impuesto a la renta.

Este estudio se basa en determinar el impacto en el impuesto a la renta a causa de la última reforma tributaria (Ley 1819 del 29 de diciembre de 2016) emitida por el gobierno nacional, específicamente el sector de la construcción; elegido por ser uno de los que más aporta al desarrollo económico y laboral del país y sobre los que hasta el momento antes de la emisión de la mencionada reforma no se encontraba disposiciones específicas para el tratamiento de los ingresos, costos y gastos derivados de los contratos de construcción, así las cosas se analizaran desde la perspectiva fiscal los ingresos, costos y gastos derivados de los contratos de construcción más comunes en un antes y un después de la emisión de la reforma tributaria del 2016 ya que son estos los principales insumos en el cálculo del impuesto sobre la renta.

Abstract

The income tax in Colombia is one of the most important revenue for the government, since its existence the government has changed the conditions to determine it by reason of arriving at an equity in the tribute. For that Colombia has changed its fiscal processes through tax reforms, including all legal and tax provisions on which all taxpayers of this tax will be based to settle their income tax dictate.

This study is based on determining the impact on income tax because of the latest tax reform (Law 1819 of December 29, 2016) issued by the national government, specifically the construction sector; chosen as one of the largest contributor to economic and employment development of the country and on which so far prior to the issuance of that reform is not specific provisions was for the treatment of revenues, costs and expenses arising from construction contracts, so things will be analyzed from the fiscal perspective the revenues, costs and expenses derived from the most common construction contracts in a before and after the issuance of the 2016 tax reform since these are the main inputs in the Calculation of income tax.

1. Marco de Referencia

En el mundo, el impuesto sobre la renta fue establecido en el año 1798, por el Primer Ministro inglés William Pitt, con el fin de obtener los fondos para hacer la guerra a Francia. Este se abolió en el año 1816. Luego En 1909 Lloyd George introdujo en Inglaterra la progresividad de este impuesto y como un tributo extraordinario aplicable a ciertas rentas; así mismo fue establecido en países como: Suiza (1840), Australia (1849), Alemania (1850), Italia (1864), España (1900), EEUU (1913), en muchos países se había implementado este gravamen con motivo de la Segunda Guerra Mundial, debido a las crecientes necesidades económicas de los países involucrados (Centro Interamericano de Administraciones Tributarias [CIAT], 2016).

En Latinoamérica este tributo se implementó durante el transcurso del siglo XX, donde los primeros países en establecerlo fueron Brasil (1923) y México (1924). En Colombia esta imposición fue creada mediante la Ley 56 de 1918 (Ley 56 , 1918) la cual establece un impuesto a la renta el cual deberán pagar todas las personas naturales o jurídicas domiciliadas en Colombia o residentes en este, el impuesto fue establecido con motivo de proteger la producción interna, esto por la política proteccionista establecida para la época. Desde ese momento en Colombia se ha realizado una serie de reformas tributarias, en relación a esto, la revista Dinero en su edición 496 (Publicaciones Semana S.A., 2015) publicó que en Colombia se han realizado 13 reformas tributarias en los últimos 20 años las cuales fueron encaminadas en pro de lograr un equilibrio en las finanzas públicas, esta búsqueda de equilibrio tributario hace parte del plan de los gobiernos que ha tenido Colombia en los últimos años, el cual busca entrar en estandarizaciones internacionales a fin de que Colombia avance hacia el desarrollo económico y el reconocimiento internacional.

Aunque se ahondado en la historia de este impuesto se hace preciso aclarar el siguiente cuestionamiento: ¿qué es el impuesto a la renta?, Legis editores en su edición N° 41 define el impuesto a la renta como aquel tributo de carácter obligatorio que deben pagar todo aquel contribuyente y por el cual se espera que participe en las

cargas que tiene el estado, en otras palabras, es un pago que debe hacer toda persona jurídica o natural que se encuentre obligada y cuyo objeto es contribuir con las necesidades económicas del estado (LEGIS EDITORES SA, 2016).

Para realizar el cálculo del impuesto a la renta se hace vital conocer las condiciones que previamente ha establecido la dirección de impuestos y aduanas nacionales (DIAN) quien es la autoridad encargada de los recaudos por concepto de impuestos nacionales entre ellos el impuesto a la renta, por lo cual es aquí donde cobra gran importancia las reformas tributarias ya que en ellas se dictan, modifican y adicionan las reglas y condiciones que se deben tener en cuenta al momento de liquidar los impuestos. Sin embargo, a grandes rasgos se puede decir que para determinar el impuesto de renta se deben tomar todos los ingresos obtenidos en el periodo y restarles los gastos y costos necesarios para el desarrollo del objeto social de la compañía.

En el año 2016 el congreso de la republica estudió y aprobó la reforma tributaria emitida mediante la ley 1819 del 29 de diciembre de 2016 y con la cual se pretende fortalecer los mecanismos para la lucha contra la evasión fiscal, esta reforma introdujo cambios significativos en materia del impuesto a la renta así mismo incorporo conceptos normativos en reconocimiento de activos, gastos e ingresos (estos últimos dos bases del objeto de este estudio).

En este mismo sentido y adhiriéndose al objeto de estudio presentado, se hace imprescindible comparar el reconocimiento que se realizaba antes y después de la reforma tributaria 1819 de 2016 de los ingresos, costos y gastos ya que son los principales elementos que tendrán incidencia en el cálculo del impuesto sobre la renta, sobre el particular la reforma estableció:

Artículo 22 “Para la determinación del impuesto sobre la renta y complementarios, en el valor de los activos, pasivos, patrimonio, ingresos, costos y gastos, los sujetos pasivos de este impuesto obligados a llevar contabilidad aplicarán los sistemas de

reconocimientos y medición, de conformidad con los marcos técnicos normativos contables vigentes en Colombia, cuando la ley tributaria remita expresamente a ellas y en los casos en que esta no regule la materia. En todo caso, la ley tributaria puede disponer de forma expresa un tratamiento diferente, de conformidad con el artículo 4 de la ley 1314 de 2009”

De acuerdo al artículo anterior en los casos en que la normativa fiscal no exprese un tratamiento diferente el reconocimiento de los ingresos, costos y gastos se realizará bajo la normativa vigente que para el caso colombiano se hace bajo las normas internacionales de información financiera (NIIF):

Tabla N°1
Comparativo de elementos del estado de resultados

Elemento	Decreto 2649 de 1993	NIIF
Ingreso	<p><i>Art. 38. Ingresos. Los ingresos representan flujos de entrada de recursos, en forma de incrementos del activo o disminuciones del pasivo o una combinación de ambos, que generan incrementos en el patrimonio, devengados por la venta de bienes, por la prestación de servicios o por la ejecución de otras actividades realizadas durante un período, que no provienen de los aportes de capital.</i></p>	<p><i>Párrafos 4.29 – 4.32 Los ingresos son derivados de las actividades ordinarias del curso de la actividad de la entidad y la utilidad cumplen la definición de ingreso, pero pueden o no derivarse de la actividad. Los ingresos son un incremento de los beneficios económicos. También se incluyen las ganancias no realizadas como revaluación de títulos o incremento en libros de activos a largo plazo. Las ganancias es usual presentarlas por separado, netas del gasto relacionando. Para la toma de decisiones.</i></p>
Costo	<p><i>Art. 39. Costos. Los costos representan erogaciones y cargos asociados clara y directamente con la adquisición o la producción de los bienes o la prestación de los servicios, de los cuales un ente económico obtuvo sus ingresos.</i></p>	<p><i>Los costos están incluidos en la definición de gasto no hay una diferenciación entre los dos.</i></p>

Gasto *Art. 40.* Gastos. Los gastos representan flujos de salida de recursos, en forma de disminuciones del activo o incrementos del pasivo o una combinación de ambos, que generan disminuciones del patrimonio, incurridos en las actividades de administración, comercialización, investigación y financiación, realizadas durante un período, que no provienen de los retiros de capital o de utilidades o excedentes.

Párrafos 4.33-4.35 Los gastos están derivados de las pérdidas y los gastos que surgen de la actividad ordinaria de la entidad como: costos de ventas, salarios y depreciaciones. Los gastos generan la salida o disminución de un activo. Las pérdidas pueden o no ser derivadas de la actividad de la entidad como son siniestros o en la venta de activos y representan decremento de los beneficios económicos. También se incluye las pérdidas no realizadas como cambia en divisas. Las pérdidas se suelen presentar en el estado de resultados por separado, netas del ingreso relacionado para la toma de decisiones.

Fuente: Decreto 2649 de 1993 y el marco conceptual emitido por el IASB 2010.

Sin embargo, a la luz de los contratos de construcción, la reforma tributaria describió puntualmente la manera de reconocer los ingresos, costos y gasto a efectos de la materia fiscal:

Artículo 97 (modifica art. 200 ET) *“Para las actividades de servicios de construcción se aplicarán las siguientes reglas:*

1. Los ingresos, costos y deducciones del contrato de construcción se reconocerán considerando el método de grado de realización del contrato.

2. Para la aplicación de este método, se elaborará al comienzo de la ejecución del contrato un presupuesto de ingresos costos y deducciones totales del contrato y atribuir en cada año o período gravable la parte proporcional de los ingresos del contrato que corresponda a los costos y deducciones efectivamente realizados durante el año. La diferencia entre la parte del ingreso así calculada y los costos y deducciones efectivamente realizados constituye la renta líquida del respectivo año o período gravable.

3. Cuando sea probable que los costos totales del contrato vayan a exceder de los ingresos totales derivados del mismo las pérdidas esperadas contabilizadas no serán deducibles para efecto del impuesto sobre la renta y complementarios, solo hasta el momento de la finalización del contrato, en la medida que se haya hecho efectiva.

PARÁGRAFO 1. *El presupuesto del contrato debe estar suscrito por arquitecto, ingeniero u otro profesional especializado en la materia, con licencia para ejercer.*

PARÁGRAFO 2. *Los contribuyentes que realicen esta actividad deben llevar contabilidad.*

PARÁGRAFO 3. *Cuando en esencia económica el contribuyente no preste un servicio de construcción, sino que construya un bien inmueble para destinarlo a la venta en el curso ordinario de sus operaciones, para su uso o para ser destinado como una propiedad de inversión, se considerarán las reglas previstas para los inventarios y activos fijos, contempladas en este Estatuto”*

Como es sabido, los ingresos de una compañía son percibidos por el desarrollo del objeto social de la compañía, para este caso los contratos de construcción, para poder obtener esos ingresos se incurre en gastos y costos. Si bien los gastos y costos representan salidas de dinero la normativa contable colombiana difiere en su definición ya que esta deriva de factores como su recuperabilidad (Genere ingreso), o que sea imputado directa o indirectamente al valor del producto final, (sea este producto final producir un bien o prestar un servicio). La diferencia entre costo y gasto radica primordialmente en que: los costos son los cargos directos e indirectos en que se incurren para la producción o elaboración de un producto y/o prestación de un servicio de acuerdo al objeto social de la compañía. Los gastos son los cargos del giro normal del desarrollo de la compañía y que no pueden imputarse directamente al producto o al servicio como lo son la administración, el mantenimiento de la planta física y los gastos financieros entre otros.

Finalmente, el sector de la construcción para Colombia es sin duda uno de los sectores más representativos en el crecimiento económico, tanto por el número de empresas dedicadas directamente a la actividad, así como aquellas que tienen relación indirecta. El aporte a la economía del país según el Departamento Administrativo nacional de Estadística () fue:

En el primer trimestre de 2016 el PIB a precios constantes creció 2,5% con relación al mismo trimestre de 2015. Al analizar el resultado del valor agregado por grandes ramas de actividad, se observa el crecimiento del valor agregado del sector construcción de 5,2%. (DANE, 2016). Como lo explica el DANE en el boletín técnico del I trimestre de 2016. Este valor agregado es representado en la demanda de materias primas y el dinamismo que tienen con otros sectores como el financiero por la solicitud de créditos y el crecimiento de la cartera hipotecaria. En cuanto a los indicadores de empleo “En el trimestre móvil febrero abril de 2016, el número de ocupados en el total nacional fue 21,8 millones de personas. Por rama de actividad

la construcción participó con el 6,1% de los ocupados”. (DANE, 2016). Este dinamismo del sector y su influencia en los indicadores económicos del país ha sido el motivo por el cual fue seleccionado como objeto de estudio.

Antes de la emisión de la reforma tributaria se encontró que para el sector de la construcción no se había determinado tácitamente como reconocer contable y fiscalmente los contratos de construcción, sin embargo, en el Decreto 1372 del 21 de agosto de 1992 en su artículo 3 se indicaba que para efectos de los contratos de construcción de bienes inmuebles había métodos de reconocimiento por honorarios o por utilidades bruta, pero no indicaba cuando se debe reconocer el ingreso. Como resultado cada compañía debía establecer de acuerdo a su juicio profesional los procedimientos más fiables para el reconocimiento de las transacciones derivadas de los contratos de construcción.

2. Contratos de Construcción

Al analizar este sector se encontraron tres tipos de contratos de construcción: (Administración delegada / Mandato, Precio Global Fijo / Llave en Mano y Precios Unitarios), los cuales son los más usados entre los contratistas del sector de la construcción, estos contratos gozan de características distintas que permiten identificarlos por separado, sin embargo para entender éstos conceptos, es preciso tener en claro que es un contrato y más específicamente qué es un contrato de construcción, de acuerdo al antiguo derecho romano el contrato se reconocía como un concurso de voluntades (consensus) que crea un vínculo (iurisvinculo) en el cual se actuaba de acuerdo con la formalidad prescrita a la causa civil. Por su parte, el artículo 1495 del Código Civil Colombiano define el contrato o convención como un acto por el cual una parte se obliga para con la otra a dar, hacer o no hacer una cosa. Cada parte puede ser de una o muchas personas (Código Civil, 2016, art. 1495).

Ahora bien, enfocando la definición de contrato descrita anteriormente al objeto de estudio, se encuentra que el contrato de construcción o de obra (como se les conoce comúnmente) es un acto jurídico en virtud del cual una persona le encarga a otra la realización de una obra material, obra que la otra persona se compromete a realizar a

cambio de una remuneración, lo anterior sin que existan entre las partes relaciones de dependencia o subordinación (Código Civil, 2016). Para entender mejor este concepto a continuación se describe el contenido básico de un contrato de obra o de construcción independiente de su tipo de contrato ya mencionados debe contener los siguientes aspectos:

- Especificaciones generales: objetivo del proyecto y descripción general de las características como; identificación de las partes (contratante y contratista) ubicación de la obra, fecha de inicio de la obra y vigencia del contrato entre otros aspectos que se consideren relevantes como los anexos de planos o licencias.
- Alcance de la propuesta: especificación clara e inequívoca de las cantidades de la obra y la responsabilidad del contratista en cada una de ellas.
- Especificaciones del diseño: puede que este lo tenga ya el contratante como también hacer parte integral del mismo contrato en este caso sería un anexo del mismo. Aquí se define la edificación con las características y materiales a utilizar.
- Plazos de ejecución: a pesar de factores externos e internos que puedan afectar el desarrollo de la obra, en el contrato se debe presupuestar una fecha de entrega, determinando estímulos por adelantos y multas por demoras en ciertas ocasiones.
- Responsabilidad del contratista: en todo contrato debe quedar especificado las obras, trabajos y actividades a las que se compromete el contratista.
- Garantía decenal: se conoce como la garantía de calidad o estabilidad de la obra. Según la Ley 1480 de 2011 para bienes inmuebles la garantía de estabilidad debe ser de 10 años y para acabados de un año. El Código Civil en el artículo 2060, establece que la garantía decenal se hace efectiva por la ruina o la amenaza de ruina ya sea por vicio de; materiales, del personal profesional empleado, de la construcción o del suelo.

Para celebrar un contrato de obra de forma idónea se deben tener en cuenta aspectos de suma importancia, uno de estos son los permisos legales (solicitados ante entidades estatales) y los seguros a fin de cubrir riesgos inherentes a la ejecución de la

obra. Teniendo como supuesto que la obra se va a ejecutar en la ciudad de Bogotá se debe tener en cuenta que se debe tramitar la licencia de construcción en la Curaduría Urbana local adjudicada según la ubicación del terreno, así mismo se debe presentar en las empresas de servicios públicos (EAAB, CODENSA, Empresa de Telecomunicaciones) para solicitar las conexiones correspondientes.

Otro aspecto son las pólizas de seguro, como es sabido, la construcción es una actividad que contrae muchos riesgos tanto económicos como laborales debido al entorno en el que se desarrolla, por lo cual contractualmente las partes acuerdan presentar seguros a fin de mitigar estos riesgos, estos seguros quedan estipulados dentro del cuerpo del contrato y se especifica claramente el tipo de seguros a los están obligados a cumplir. Estos contratos de seguros están definidos por la Ley 389 de 1997: “El seguro es un contrato consensual, bilateral, oneroso, aleatorio y de ejecución sucesiva. Dicho en otras palabras, es un acuerdo consentido y en el cual hay una obligación entre las partes” (Ley 389, 1997, art. 1). En la práctica en cuanto a contratos de construcción se refiere, comúnmente se solicitan las siguientes pólizas:

Póliza de seriedad de la oferta	Póliza de cobertura de pagos de
Póliza de manejo del anticipo	salarios, Prestaciones sociales e
Póliza de cumplimiento del contrato	indemnizaciones
Póliza de calidad de los materiales	

Así mismo y por las regulaciones que realiza el gobierno a las empresas de este sector, se ha vuelto esencial que los contratos de construcción se manejen a través de fiducias, las cuales nacen a raíz de las crisis económicas del sector y por ende como una ayuda para el financiamiento de los proyectos, así como medida para garantizar que los dineros invertidos para un proyecto de obra se destinen al objeto de la misma.

2.1 Contrato de Administración Delegada o de Mandato

De acuerdo con la sentencia proferida por el Consejo de Estado el 16 de septiembre de 2010 (expediente 16605), se le llama contrato de administración delegada al acuerdo de dos partes donde: “...la obra es ejecutada por cuenta y riesgo de la entidad

contratante, pero a través de un contratista que sólo es delegado o representante de aquélla, a cambio de unos honorarios previamente pactados...” (Consejo de Estado, Sala de lo Contencioso Administrativo, SP 2010-01906, 2010), es decir, que los costos asociados al contrato de administración delegada pagados por la entidad o persona a la que se le delega (Contratista) en virtud del contrato son reembolsados por quien lo delegó (contratante), así mismo, los derechos, deberes y riesgos de la obra los debe asumir la entidad o persona contratante quien se convierte en la directamente responsable a la hora de atender situaciones derivadas del contrato como lo pueden llegar a ser los daños a terceros, ahora bien, al revisar este tipo de contrato desde la perspectiva fiscal, la DIAN (Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales) manifestó que los contratos celebrados bajo la denominación administración delegada, corresponden a una modalidad del contrato denominado mandato, ya que al revisar las cláusulas se halla gran similitud, en concordancia con esto el Código Civil Colombiano establece como contrato de mandato:

El mandato es un contrato en que una persona confía la gestión de uno o más negocios a otra, que se hace cargo de ellos por cuenta y riesgo de la primera. La persona que concede el encargo se llama comitente o mandante, y la que lo acepta apoderado, procurador, y en general mandatario. (Código Civil, 2016)

En esencia el contrato de administración delegada o de mandato supone esencialmente un acto jurídico de obligatoriedad para el mandante (contratante) y mandatario (contratista), partiendo de la base que los contratos son ley para las partes y no puede ser invalidado sino por su consentimiento mutuo o por causas legales por lo cual su existencia tiene fuerza obligatoria, es irrevocable y las partes deben cumplirlo de buena fe, sin que, por regla general, una vez celebrado, puedan por acto unilateral dejarlo sin efecto ni sustraerse al vínculo, so pena de incumplimiento e indemnizar los daños causados. Este contrato generalmente es pactado por medio de unos honorarios que el contratista le cobra al dueño de la obra por la correcta ejecución de este contrato.

2.2 Contrato de Precio Global Fijo o de Llave en Mano

De acuerdo con la sentencia N° 15009 de 2008 de la sección 4° del Consejo de Estado con base en la Ley 80 de 1993 define el contrato de Precio Global Fijo o Llave en mano como el contrato donde un contratista se obliga frente al cliente o contratante, a cambio de un precio, a concebir, construir y poner en funcionamiento una obra o proyecto determinado de forma general (Consejo de Estado, Sala de lo Contencioso Administrativo, SP 2010-01906, 2010, 2016), Así las cosas, el contratista se compromete como único responsable en la elaboración total de una obra así como de los subcontratos que celebre, la obtención de materiales requeridos y todo lo necesario a fin de cumplir con el contrato celebrado, razón por la cual se fija un único valor global de contrato equivalente por toda la ejecución de la obra el cual incluye todos los costos en los que incurrirá el contratista para el buen desarrollo del contrato, en condiciones normales el valor del contrato fijado es invariable y en caso de ser necesario se establece específicamente las condiciones posibles sobre las cuales se puede aumentar o disminuir el valor del contrato. Este contrato se caracteriza por que para la ejecución de la obra solo se celebra un contrato a diferencia de los contratos tradicionales donde existía una tercera parte que generalmente actuaba como representante del contratante, por lo cual el contratista se obliga a realizar toda la obra a cuenta y riesgo propio. Por su parte el contratante se compromete a dar un anticipo inicial para la obra así como unos pagos parciales de acuerdo a las actas de avance que presente el contratista (Santacruz, 2009).

2.3 Contrato de Obra a Precios Unitarios

Este tipo de contrato se distingue de los anteriores porque en éste el precio total de contrato está determinado por el valor pactado en cada cantidad de obra ejecutada, para esto el contratista presenta al contratante una relación detallada por unidad de obra, las cuales deberán ser fácilmente medibles, estas unidades generalmente están establecidas por metros cuadrados (m²), así mismo el contratista presenta al contratante un precio fijo por cada unidad de obra o trabajo en la cual incluye todos los costos en los cuales planea incurrir para el buen desarrollo de la obra de igual forma el contratante le debe entregar al contratista un anticipo económico y sobre el cual se

legalizara con los volúmenes o unidades de obra reales que se ejecutaron durante la construcción. Esta forma del contrato lo hace un modelo más imparcial para ambas partes y una de las razones es que si la obra es detenida por cualquier circunstancia es sencillo determinar el monto en el que hasta ese momento incurrió el contratista para su ejecución. Sin embargo, existe una desventaja y es que el contrato de obra a precios unitarios requiere de mayor supervisión por parte del contratante a fin de estar al pendiente de las unidades reales de obra empleados y ejecutados. Así las cosas, se deduce que el precio final del contrato es el resultado de multiplicar el precio fijo de cada unidad por la cantidad de unidades ejecutadas o desarrolladas durante la obra.

Ahora bien, desde el punto de vista tributario, la celebración de estos tipos de contratos conlleva a detallar el manejo impositivo del IVA:

3 Impuestos

3.1 Impuesto a las ventas (IVA)

Para dar manejo al IVA, actualmente en Colombia existe una base especial sobre la cual ciertas actividades de la economía como lo son los servicios de: vigilancia, aseo y cafetería, trabajo temporal, cooperativismo, trabajo asociado y contratos de construcción de obra pueden liquidar su IVA, sin embargo, no existe una norma explícita que legisle sobre este tema. La aplicación de esta base especial obedece a la necesidad de reflejar los costos incurridos a fin de evaluar las posibles circunstancias que se deriven en torno al desarrollo del contrato. Aun así, portales especializados en estos temas como lo es Actualicese.com emitió una obra llamada “Cartilla practica AIU, administración, imprevistos, utilidad” donde definen el concepto de AIU así:

El AIU forma parte de los llamados costos indirectos del contrato y no incluye los costos directos, esto es, aquellos que tienen relación directa con la ejecución del objeto del contrato. En la doctrina se ha entendido que el concepto del AIU corresponde al componente del valor del contrato, referido a gastos de Administración (A), Imprevistos (I) y Utilidad (U), donde: Administración: comprende los gastos para la operación del contrato, tales como los de disponibilidad de la organización del contratista, servicio de mensajería, secretaría, etc.; Imprevistos: El valor destinado a cubrir los gastos que se

presenten durante la ejecución del contrato por los riesgos en que se incurre por el contratista, y Utilidad: la ganancia que espera recibir el contratista. (Zuluaga Marín, 2016).

Visto esto, la DIAN ha conceptuado a través de la norma tributaria principal (Estatuto Tributario Nacional) donde referencia lo siguiente en cuanto a los casos donde se puede aplicar la base especial AIU.

Artículo 462 – 1 E.T. modificado por el artículo 46 de la Ley 1607 de 2012:

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 de IVA será la general que se encuentra vigente en el año en curso para la parte correspondiente al AIU (Administración, Imprevistos y Utilidad), que no podrá ser inferior al diez por ciento (10%) del valor del contrato. (Ley 1607, 2012, art. 462).

Artículo 3 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 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. (Decreto 1372, 1992, art. 3).

3.2 Retención en la fuente a título de renta

La Ley 1607 de 2012 (artículo 47) modificó el artículo 462 – 1 ET (AIU); determinando la base especial de AIU para el mecanismo anticipado de retención en la fuente, sin embargo a efectos de los contratos de construcción la base especial AIU no es la base sobre la que se debe practicar la retención en la fuente a título de renta ya que no se encuentra entre las actividades descritas por el artículo 462-1 del Estatuto Tributario, por lo cual la base para la retención en la fuente es el subtotal de la factura o del contrato antes de impuestos.

4. Cálculo Impuesto de Renta por Contrato

Siguiendo con el proceso de análisis de la información, en esta sección se realizará el ejercicio de simulación de la liquidación del impuesto sobre la renta para del periodo gravable del año 2017. Teniendo en cuenta ambos escenarios (antes y después de la emisión de la reforma tributaria 1819 de 2016), para esto se tomará la información contable de Constructor LD, Compañía del sector de la construcción dedicada al estudio, planeación y construcción en todas las modalidades de todo tipo de obras de ingeniería civil. Para efectos del ejercicio se tendrá en cuenta únicamente la siguiente información de los contratos celebrados durante el periodo gravable 2017.

Antes de realizar el cálculo del impuesto de Renta es necesario realizar una explicación de la metodología empleada antes y después de la reforma. Antes de la reforma tributaria 1819 de 2016 y en ausencia de una norma contable clara para el reconocimiento de los contratos de construcción se realizaba bajo la norma tributaria estipulada y antes mencionada el Decreto 1372 de 1992, donde se reconocen los ingresos, costos y gastos correspondientes a lo efectivamente facturado que se asumirá como el servicio prestado. Con este método se desconocen costos, gastos e

ingresos que quedan como anticipos esto con el fin de bajar la carga tributaria de los contribuyentes.

En relación a esto, el artículo 97 de la ley 1819 de 2016 (Reforma tributaria) que modifica el artículo 200 del Estatuto tributario establece que los ingresos, costos y deducciones se reconocerán considerando **el método de grado de realización del contrato**. Para poder aplicar el método es necesario realizar un presupuesto total del contrato, el cual deberá ser suscrito por un arquitecto u profesional con licencia en la materia. De esta forma con el presupuesto se puede imputar los ingresos de los costos y deducciones efectivamente realizados durante cada periodo y la diferencia entre los dos será la renta líquida. Cuando sea probable que los costos totales superen los ingresos totales del contrato las pérdidas contabilizadas serán deducibles de renta solo hasta la finalización del contrato. Esto indica que con el presupuesto se estima el costo total en la ejecución de la obra que corresponde al 100%, el porcentaje de realización corresponde a la división del costo incurrido a la fecha de corte entre el costo total presupuestado con el porcentaje de realización tengo la proporción del ingreso que se debe reconocer. Una vez entendido esto a continuación se realizara la simulación del ejercicio.

Al corte de diciembre 31 de 2017 la compañía Constructor LD reportó los siguientes ingresos, costos y gastos derivados de sus tres contratos de construcción descritos a continuación:

4.1 Contrato 1: Administración Delegada

Tipo de Contrato:	Administración Delegada / Mandato
Objeto del contrato:	Construcción de una bodega de 500 m2 para un tercero
Fecha Inicio del contrato:	01/09/2017
Fecha de Terminación:	01/04/2018
Valor del Contrato:	Valor estimado del costo directo del contrato \$705.158.064 se establece un margen de beneficio del 8% de los costos directo incurridos.

Incentivo Si se culmina el 40% de la obra antes del 30 de enero del 2018. Se cancelará un incentivo de \$ 30.000.000.

Forma de pago: Por cortes de obra y entrega a satisfacción

Tabla N° 2
Presupuesto inicial para el contratante

Concepto	Porcentaje	Valor
Costos directo	80%	705.158.064
Administración	10%	70.515.806
Imprevistos	2%	14.103.161
Total	92%	789.777.032

Nota: No se incluyen la utilidad porque no es requerida para el desarrollo del ejercicio y pertenece a información del contratante.

Se describen a continuación los costos en que incurrió el contratante para la ejecución de la obra a la fecha de corte así:

Tabla N° 3
Costos incurridos en la obra a 31 de diciembre para el contratante

Descripción del costo y gastos	Valor	Total
Costos Directos atribuibles a la construcción		247.921.010
Mano de Obra Directa	82.564.561	
Compra de material	129.744.310	
Servicios de transporte de material	18.871.900	
Servicios públicos	4.717.975	
Supervisión de Obra	12.022.264	
Gastos atribuibles a la construcción		61.624.656
Gastos Administrativos	47.965.236	
Impuestos, seguros y pólizas	13.659.420	
Total costo incurrido		309.545.666

A continuación, los costos en que incurrió el contratista para realizar la administración de la obra a la fecha de corte así:

Tabla N° 4
Costos para el contratista

Concepto	Valor
Salarios y prestaciones	8.705.756
Seguridad social y demás	2.625.120
Total costo	11.330.876

Para este tipo de contrato el contratista incurre en costos relacionados con el personal que está laborando directamente en la obra del tercero ejerciendo la administración delegada de esta.

En el contrato se estipula la forma de pago la cual es, por cortes de obra. Los cortes se realizan con actas en las tablas N° 5, 6 y 7 se encuentran las actas firmadas de avance de obra. Y en la tabla N° 8 la sumatoria de las actas a corte de 31 de diciembre de 2017.

Tabla N° 5
Acta No 1

Concepto	%	Valor
costos directo	1	84.218.710
	2%	
Administración	1	8.421.871
	0%	
imprevistos	2	1.684.374
	%	
Total acta		94.324.955

Tabla N° 6
Acta No 2

Concepto	%	Valor
----------	---	-------

costos directo	15%	105.773.710
administración	10%	10.577.371
imprevistos	2%	2.115.474
Total acta		118.466.555

Tabla N° 7

Acta No 3

Concepto	%	Valor
costos directo	12%	84.218.710
administración	10%	8.421.871
imprevistos	2%	1.684.374
Total acta		94.324.955

Tabla N° 8

Total de las actas de avance a 31 de diciembre

Concepto	Porcentaje	Valor
Costos directo	42%	295.766.129
Administración	30%	29.576.613
Imprevistos	6%	5.915.323
Total		331.258.064

Con el resultado del total de las actas se calculará lo facturado por el contratista que corresponderá al 8% del costo directo incurrido, y será el ingreso para este. Se entiende que esto es lo entregado a satisfacción al contratante y por ende al servicio efectivamente prestado.

4.1.1 Determinación del ingreso del contrato de Administración Delegada antes de la reforma

Tabla N° 9

Determinación del ingreso efectivamente facturado según actas de avance

Concepto	Porcentaje	Valor
----------	------------	-------

Costos directo	80%	295.766.129
Ingreso del contratista	8%	23.661.290
IVA	19%	4.495.645
Total facturado	-	28.156.935
Menos retención en la fuente por honorarios	11%	2.602.742
Total a cobrar	-	25.554.193

Fuente: Decreto 1372 de 1992

4.1.2 Determinación del ingreso del contrato de Administración Delegada después de la reforma

Para determinar el grado de realización de la obra se tiene que el costo incurrido para la ejecución de la obra a la fecha fue de \$309.545.666 y el costo total estimado es de \$789.777.032, lo que nos da que el porcentaje de realización es de 39%.

Tabla N° 10

Reconocimientos de ingreso por el método del porcentaje de realización

Descripción	Valor
Costos directos	309.545.666
Porcentaje del margen de beneficio	8%
Reconocimiento de ingreso	24.763.653
Más reconocimiento del incentivo	30.000.000
Total ingresos	54.763.653
Más IVA del 19%	10.405.094
Total facturado	65.168.747
Menos retención 11%	6.024.002
Total a cobrar	59.144.745

Fuente: Artículo 97 de la reforma tributaria 1819 de 2016

Se incluye el ingreso que se va a obtener de la bonificación ofrecida por el contratante, debido a la alta probabilidad de su ocurrencia. Como se evidenció, la obra

a 31 de diciembre de 2017 tiene un avance del 39% y la condición para el pago del incentivo es del 40% de ejecución al 30 de enero del 2018.

Tabla N° 11

Comparación del Impuesto de Renta del contrato de administración delegada

Concepto	Antes	Después
Ingreso	23.661.290	54.763.653
Menos Costos	-11.330.878	-11.330.878
Ingreso – Costo	12.330.412	43.432.775
Impuesto a pagar del 35%*	4.315.644	15.201.471
Menos retenciones	-2.602.742	-6.024.002
Total a pagar	1.712.902	9.177.469

4.2 Contrato 2: Precio Global Fijo

Tipo de Contrato:	Precio Global Fijo / Llave en Mano
Objeto del contrato:	Construcción de parqueaderos centro comercial EL SOL
Fecha Inicio del contrato:	20/04/2017
Fecha de Terminación:	15/03/2018
Metros a construir:	1.200 M2
Valor del M2:	\$730.500 Mil
Valor del Contrato:	\$ 876.600.000 MILLONES
Costo estimado:	92% \$ 806.472.000 Millones
Anticipos:	40% \$ 350.640.000 millones
Forma de pago:	Anticipo del 40% y el restante según actas de avances de obras.

Tabla N° 12

Descripción del AIU para el contrato de precio global fijo

Concepto	Porcentaje	Valor
Costos directo	70%	674.307.692
Administración	15%	101.146.154
Imprevistos	7%	47.201.538
Utilidad	8%	53.944.615
Valor del contrato	100%	876.600.000

En la tabla N° 13 se discriminan los costos en que incurrió el contratista para realizar del contrato a precio global fijo a la fecha de corte 31 de diciembre de 2017 así:

Tabla N° 13

Descripción de los Costos – Precio global fijo

Fecha	Descripción	Valor
29/05/2017	Costo material y mano de obra	102.562.200
30/07/2017	Costo material y mano de obra	136.749.600
30/09/2017	Costo material y mano de obra	102.562.200
20/12/2017	Costo material y mano de obra	136.749.600
20/03/2017	Otros costos seguros y pólizas	87.660.000
20/03/2017	Otros costos administrativos	26.298.000
30/12/2017	Otros costos servicios públicos	78.894.000
	Total costo	671.475.600

4.2.1 Determinación del ingreso del contrato de Precio Global Fijo antes de la reforma

A continuación, se discrimina las facturas realizados por el contratista antes de IVA, según las actas de avance realizadas a la fecha de corte.

Tabla N° 14

Descripción facturación – Precio global fijo

Fecha	Descripción	Valor	Amortización del anticipo	Total pagado
20/03/2017	Anticipo del 40%	350.640.000		
29/05/2017	Factura No 290, Acta 1	131.490.000	- 52.596.000	78.894.000
30/07/2017	Factura No 350, Acta 2	175.320.000	- 70.128.000	105.192.000
30/09/2017	Factura No 410, Acta 3	131.490.000	- 52.596.000	78.894.000
20/12/2017	Factura No 495, Acta 4	175.320.000	- 70.128.000	105.192.000
	Total facturado antes de impuesto	613.620.000		

Este tipo de contrato requiere que el contratante realice un anticipo al contratista para que empiece a laborar, es costumbre que el anticipo se vaya descontando o amortizando de cada factura en un porcentaje acordado en el contrato o según el porcentaje de avance del acta.

Tabla N° 15

Determinación del ingreso efectivamente facturado según actas de avance

Concepto	Porcentaje	Valor
Costos directo	70%	472.015.384
Administración	15%	70.802.308
Imprevistos	7%	33.041.077
Utilidad	8%	37.761.231
Valor antes de impuesto IVA	-	613.619.999
IVA	19%	116.587.800
Valor facturado	-	730.207.799
Retención en la fuente del total del contrato	2%	17.532.000
Valor a pagar	-	712.675.799
Menos anticipo	70%	245.448.000
Total por cobrar	-	467.227.799

Fuente: Decreto 1372 de 1992

Los costos imputados de lo efectivamente facturado son:

Tabla N° 16

Costos según facturación

Concepto	Porcentaje	Valor
Costos directo	70%	472.015.384
Administración	15%	70.802.308
Imprevistos	7%	33.041.077
Total costos		575.858.769

4.2.2 Determinación del ingreso del contrato de Precio Global Fijo después de la reforma

El cálculo del porcentaje de realización de la obra se obtiene dividiendo el costo incurrido a la fecha, en el costo total estimado en el presupuesto inicial así:

Tabla N° 17
% de realización

Concepto	Valor
Costo incurrido a la fecha	671.475.600
Costo total estimado	806.472.000
Porcentaje de realización	83%

Con el porcentaje de realización se calcula la proporcionalidad del ingreso que debe reconocer del contrato en el periodo así:

Tabla N° 18
Reconocimiento según el método de % de realización

Concepto	Valor
Valor del contrato	876.600.000
Ingreso a reconocer 83%	729.864.783

Tabla N° 19
Comparación del Impuesto de Renta del contrato precio global fijo

Concepto	Antes	Después
Ingreso	613.619.999	729.864.783
Menos Costos	-575.858.768	-671.475.600
Ingreso – Costo	37.761.231	58.389.183
Impuesto a pagar del 35%	13.216.431	20.436.214
Menos retenciones	-17.532.000	-17.532.000
Total a pagar	-4.315.569	2.904.214

4.3 Contrato 3: Precios Unitarios

Tipo de Contrato:	Precios Unitarios
Objeto del contrato:	Enchapes del Edificio Prados del Country
Fecha Inicio del contrato:	08-05-2017
Fecha de Terminación:	03-03-2018
Valor del Contrato:	\$125.500.000
Costo estimado:	corresponde al 77% igual a \$112.235.772
Anticipos:	30% del Valor del contrato
Forma de pago:	30% de anticipo 20% al iniciar instalación 30% a la segunda acta 20% al entregar a satisfacción.

Tabla N° 20

Descripción del objeto contratado

Objeto	Cantida d M2	Precio unitario	Valor total
Enchape de pisos	1500	\$28.000	\$42.000.000
Enchape de baños	250	\$25.000	\$6.250.000
Enchape de cocinas	500	\$18.500	\$9.250.000
Enchape de exteriores	800	\$85.000	\$68.000.000
		Valor del contrato	\$125.500.000

Tabla N° 21

Descripción del AIU para el contrato de precio unitario

Concepto	Porcentaje	Valor
Costos directo	67%	102.032.520
Administración	10%	10.203.252
Imprevistos	8%	8.162.602
Utilidad	5%	5.101.626
Valor del contrato	100%	125.500.000

En la tabla N° 22 se discriminan los costos en que incurrió el contratista para la ejecución del contrato a precio unitario a la fecha de corte 31 de diciembre de 2017 así:

Tabla N° 22
Descripción de los Costos - Precios Unitario

Descripción	Valor
Pagos en mano de obra	48.317.500
Otros costos Seguros	11.295.000
Otros costos administrativos	3.765.000
Total Costo	63.377.500

4.3.1 Determinación del ingreso del contrato de Precio Unitario antes de la reforma

En la tabla N° 23 se discrimina las facturas realizados por el contratista antes de IVA, según las actas de avance realizadas a la fecha de corte.

Tabla N° 23
Descripción de los ingresos recibidos por la compañía

Fecha	Descripción	Valor	Amortización anticipo
8/03/2017	Anticipo 30%	37.650.000	
15/09/2017	Factura No 340, Acta No 1 Inicio de instalaciones 20%	25.100.000	12.550.000
12/12/2017	Factura No 410, Acta No2 corresponde al 30%	37.650.000	12.550.000

El contrato de Precio Unitario al igual que el de Precio Global Fijo se requiere que el contratante realice un anticipo al contratista para que empiece a laborar el cual se descuenta o amortizando de cada factura en un porcentaje acordado en el contrato o según el porcentaje de avance del acta.

Tabla N° 24
Determinación del ingreso efectivamente facturado según actas de avance

Concepto	Porcentaj e	Valor
Costos directo	67%	51.016.260

Administración	10%	5.101.626
Imprevistos	8%	4.081.301
Utilidad	5%	2.550.813
Valor antes de impuesto	-	62.750.000
IVA	19%	11.922.500
Valor facturado	-	74.672.500
Retenciones	2%	2.510.000
Valor a pagar	-	72.162.500
Menos Anticipo	-	25.100.000
Saldo a cobrar	-	47.062.500

Fuente: Decreto 1372 de 1992

Los costos imputados de lo efectivamente facturado son:

Tabla N° 25

Costos según la facturación

Concepto	Porcent aje	Valor
Costos directo	67%	51.016. 260
Administración	10%	5.101.6 26
Imprevistos	8%	4.081.3 01
Total costo		60.199. 187

4.3.2 Determinación del ingreso del contrato de Precio Unitario después de la reforma

Para calcular el grado de realización de la obra se toma el costo incurrido a la fecha el cual es de \$63.377.500 y el costo total estimado es de \$112.235.772, lo que nos da que el porcentaje de realización es de 56%.

Tabla N° 26

% de realización

Concepto	Valor
Costo incurrido a la fecha	63.377.500
Costo total estimado	112.235.772

Porcentaje de realización	56%
----------------------------------	------------

Con el porcentaje de realización se calcula la proporcionalidad del ingreso según al costo incurrido el cual se debe reconocer así:

Tabla N° 27

Reconocimiento según el método de % de realización

Concepto	Valor
Valor del contrato	125.500.000
Ingreso a reconocer 56%	70.280.000

Tabla N° 28

Comparación del Impuesto de Renta del contrato precio unitario

Concepto	Antes	Después
Ingreso	62.750.000	70.280.000
Menos Costos	-60.199.187	-63.377.500
Ingreso – Costo	2.550.813	6.902.500
Impuesto a pagar del 35%	892.785	2.415.875
Menos retenciones	-2.510.000	-2.510.000
Total a pagar	-1.617.215	-94.125

5 Liquidación consolidada del Impuesto de Renta

Una vez analizados los ingresos, costos y gastos derivados de los contratos de construcción tenemos la siguiente liquidación del impuesto, para cual se toman únicamente los ingresos que son susceptibles del impuesto, así como los costos y gastos aceptados fiscalmente:

Tabla N° 29

Liquidación Renta Constructor LD

Contrato	Antes	Después
Determinación del Ingreso Base de Renta		

Administración Delegada	23.661.290,00	54.763.653
Precios Global Fijo	613.619.999	729.864.783
Precios Unitarios	62.750.000	70.280.000
TOTAL INGRESOS	700.031.289	854.908.436
Determinación de Costo Deducibles		
Administración Delegada	11.330.878	11.330.878
Precios Global Fijo	575.858.768	671.475.600
Precios Unitarios	60.199.187	63.377.500
TOTAL COSTOS	647.388.833	746.183.978
INGRESOS -COSTOS	52.642.456	108.724.458
Determinación del impuesto a tarifa del 35%		
IMPUESTO A CARGO	18.424.860	38.053.560
Menos retenciones practicadas		
Administración Delegada	2.602.742	6.024.002
Precios Global Fijo	17.532.000	17.532.000
Precios Unitarios	2.510.000	2.510.000
TOTAL RETENCIONES	22.644.742,00	26.066.002,00
Mas anticipo de Renta año 2018		
Tarifa primer vez 25%	0	0
IMPUESTO A PAGAR O SALDO A FAVOR	-4.219.882,40	11.987.558,30

Tabla N° 30

Cálculo del anticipo para el primer año por Procedimiento 1

	Antes	Después
Impuesto Neto Renta Año 2017	18.424.860	38.053.560
Tarifa 25%	4.606.215	9.513.390
Menos retenciones practicadas durante el año 2017	22.644.742	26.066.002
Igual anticipo renta año 2018	-18.038.527	-16.552.612

Fuente: (Estatuto Tributario Nacional, 2017)

Conclusiones

Constructor LD al liquidar el impuesto de renta del año 2017 bajo ambos escenarios, se evidencia que en este periodo el contribuyente cuenta con un beneficio en las retenciones en la fuente a título de renta que le practicaron de los contratos del periodo,

esto hace que disminuya su impuesto a pagar, para el siguiente periodo ya no tendrá este beneficio.

El impuesto de renta calculado antes de la reforma tributaria da como resultado un saldo a favor lo cual a corto plazo para el contribuyente es beneficioso por que le genera flujo de caja, sin embargo, a largo plazo tendrá un efecto contraproducente porque en el periodo de finalización de la obra tendrá que reconocer todos los ingresos y costos incrementado su valor a pagar.

Los contratos de construcción están basados en estimaciones o presupuestos las cuales son modificadas en el transcurso de la ejecución por variables como: penalizaciones, demoras, incremento de precios entre otros imprevistos. Razón por la cual el contribuyente debe tener profesionales capacitados en el área como lo dicta la normatividad para que evalúe dichas estimaciones en cada periodo y de esta forma garantizar que la estimación es razonable y refleja la realidad del contrato.

Por ser el AIU la base especial para liquidar el IVA en los contratos de servicios de construcción y siendo que solo se puede determinar al momento de facturar y al tomar esta misma base para determinar el ingreso y costo para cálculo de la base de renta se puede prestar para evadir impuestos puesto que el contribuyente solo está declarando lo efectivamente facturado en el periodo desconociendo pagos realizados por medio de anticipos y costos incurridos en el periodo los cuales por algún motivo no facturo y por consiguiente el impuesto a pagar disminuya.

Referencias

Organización Interamericana de Ciencias Económicas OICE. (05 de Julio de 2016).

portal nic-niif. Obtenido de <http://www.nicniif.org/home/iasb/que-es-el-iasb.html>

ACTUALICESE. (17 de DICIEMBRE de 2014). *ACTUALICESE.COM*. Obtenido de

<http://actualicese.com/actualidad/2014/12/17/reglamentan-forma-de-llevar-contabilidad-tributaria-durante-los-primeros-4-anos-de-aplicacion-de-las-niif/>

ASOCIACION DE FIDUCIARIAS DE COLOMBIA. (27 de 11 de 2016).

www.asofiduciaras.org.co. Obtenido de *www.asofiduciaras.org.co*:
<http://www.asofiduciaras.org.co/index.php/pages/informe-anual/149-informe/619-informe-anual-del-sector-2015a>

Asociación de Fiduciarias de Colombia. (27 de 11 de 2016). *www.asofiduciaras.org.co*.

Obtenido de *www.asofiduciaras.org.co*:
<http://www.asofiduciaras.org.co/index.php/pages/informe-anual/149-informe/619-informe-anual-del-sector-2015a>

Barriere Ayala, J. (2009). *LOS CONTRATOS LLAVE EN MANO - TALLER SEMINARIO C.A.F*. La Paz, Bolivia.

Centro Interamericano de Administraciones Tributarias. (3 de Julio de 2016).

<http://www.ciat.org/>. Obtenido de
<http://www.ciat.org/index.php/novedades/historico-de-noticias/noticia/1166-resumen-histo-del-impuesto-sobre-la-renta.html>

Código Civil. (2016). Código Civil. Bogotá: Legis.

CONGRESO DE COLOMBIA. (27 de 11 de 2016). *www.secretariasenado.gov.co/*.

Obtenido de *www.secretariasenado.gov.co/*:
http://www.secretariasenado.gov.co/senado/basedoc/ley_0389_1997.html

Congreso de la Republica. (1918). *Ley 56 de 1918*. Bogtá.

Congreso de la República. (1918). *Ley 56 de 1918*. Bogtá.

CONGRESO DE LA REPUBLICA DE COLOMBIA. (2012). Ley 1607 26 DIC 2012. *Ley 1607 26 DIC 2012*, 95.

Consejo de Estado. (2010). sentencia del 16 de septiembre de 2010, expediente

16605. *sentencia del 16 de septiembre de 2010, expediente 16605*, 34.

CONSEJO DE ESTADO. (24 de 10 de 2016). *RED JURISTA*. Obtenido de

www.redjurista.com: [https://www.redjurista.com/Document.aspx?ajcode=66001-23-31-000-2001-01344-01\(15009\)&q=llave,mano#/viewer](https://www.redjurista.com/Document.aspx?ajcode=66001-23-31-000-2001-01344-01(15009)&q=llave,mano#/viewer)

Consejo Técnico de la Contaduría Pública. (14 de Septiembre de 2016). *CTCP*.

Obtenido de CTCP: <http://www.ctcp.gov.co/>

CONSEJO TÉCNICO DE LA CONTADURÍA PÚBLICA. (14 de Septiembre de 2016).

CTCP. Obtenido de CTCP: <http://www.ctcp.gov.co/>

- CURADURIA URBANA N° 2. (12 de 10 de 2016). *curaduria2bogota.com.c*. Obtenido de *curaduria2bogota.com.c*:
<http://curaduria2bogota.com.co/servicios/licencias/licencia-de-construccion/>
- DANE. (2015). *BOLETIN TECNICO*. BOGOTA: DANE.
- DANE. (30 de JUNIO de 2016). *DANE*. Obtenido de DANE:
http://www.dane.gov.co/files/investigaciones/boletines/pib_const/Bol_ieac_ltrim16.pdf
- DIARIO OFICIAL No. 41.156. (29 de 12 de 1993). Decreto 2649 de 1993. *Decreto 2649 de 1993*. Bogotá, Colombia. Recuperado el 06 de 08 de 2016, de *Actualicese.com*.
- IASB. (2010). El Marco Conceptual para la Información. *IASB*, 36.
- LEGIS. (2016). *CÓDIGO DE COMERCIO*. Bogotá: Legis.
- LEGIS. (2016). *Estatuto Tributario Nacional*. Bogotá: Legis.
- LEGIS EDITORES SA. (2016). *Guía Legis para la declaración de renta 2016*. Bogotá: LEGIS EDITORES SA.
- Noguera, M. Y. (2008). ¿Cómo determinar costos en la industria de la construcción? *Vision Gerencial*, 126-144. Obtenido de <http://www.saber.ula.ve/bitstream/123456789/25176/2/articulo9.pdf>
- Piza Rodríguez, J. R., & Sarmiento Pérez, P. E. (2010). *El impuesto sobre la renta y complementarios Consideraciones teóricas y prácticas*. Bogotá: Universidad Externado de Colombia.
- PRESIDENCIA DE LA REPUBLICA DE COLOMBIA. (1992). DECRETO 1372 DE 1992. *DECRETO 1372 DE 1992*.
- Procuraduría General de la Nación. (20 de 09 de 2016). *www.procuraduria.gov.co*. Obtenido de *www.procuraduria.gov.co*:
www.procuraduria.gov.co/relatoria/media/file/flas.../326_CE-RAD-18080.doc
- Publicaciones Semana S.A. (2015). Las 12 tributarias de Colombia. *Dinero Edición 496*.
- ROJAS LÓPEZ, M. D., & BOHÓRQUEZ PATIÑO, N. A. (2009). APROXIMACIÓN METODOLÓGICA PARA EL CÁLCULO DEL AIU. *Universidad Nacional de Colombia. Facultad de Minas*, 10.
- Santacruz, C. F. (2009). *Los contratos de llave en mano*. La Paz, Bolivia.

Secretaría Distrital de Hacienda. (10 de 10 de 2016).

http://www.shd.gov.co/shd/como_calcular_delineacion. Obtenido de
www.shd.gov.co: http://www.shd.gov.co/shd/como_calcular_delineacion

Suarez Borda, F. (2013). Efectos de las NIIF en el sector de la construcción. *Facultad de Ciencias Economicas y Administrativas Pontificia Universidad Javeriana*.

Suarez, F. B. (2013). Efectos de las NIIF en el sector de la construccion. *Facultad de Ciencias Económicas y Administrativas Pontificia Universidad Javeriana*.

Superintendencia Financiera de Colombia. (24 de 11 de 2016).

www.superfinanciera.gov.co.

SUPERINTENDENCIA FINANCIERA DE COLOMBIA. (24 de 11 de 2016).

www.superfinanciera.gov.co.

Zuluaga Marín, J. H. (2016). *Cartilla Práctica A.I.U. Administración, Imprevistos, Utilidad*. Bogotá.