



Subdirección de Gestión Normativa y Doctrina

Bogotá, D.C. 17 OCT. 2018

100208221- 101829

E-mail

Señora:
ANA MARIA ARANGO MAYA
Puyo Bustamanta Abogados
CALLE 15 # 35-01 edificio C34. Of 205.
amarango@puyoabogados.com
Medellin - Antioquia

S. J. D

Ref: Radicados 000305 del 06/09/2018, 100057108 del 07/09/2018 y 100056526 del 06/09/2018

Tema	Impuesto sobre la Renta y Complementarios
Descriptores	CONTRATOS POR SERVICIOS DE CONSTRUCCIÓN.
Fuentes formales	Artículos 200, 201 y 290 del Estatuto Tributario.

Cordial saludo, Sra. Ana María Arango:

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

Se debe explicar que las facultades de esta dependencia se concretan en la interpretación de las normas atrás mencionadas, razón por la cual no corresponde en ejercicio de dichas funciones prestar asesoría específica para atender casos particulares o dirimir controversias entre los mismos, ni juzgar, calificar, avalar o atender procesos o procedimientos que son tramitados ante otras entidades o dependencias, ni examinar las decisiones tomadas en las mismas, menos confirmar o aprobar las interpretaciones que realicen los contribuyentes sobre las disposiciones normativas dentro de actuaciones administrativas específicas.

En igual sentido, los conceptos que se emiten por este despacho tienen como fundamento las circunstancias presentadas en las consultas y buscan atender los supuestos de hecho y de derecho expuestos en estas en forma general; por ello, se recomienda que la lectura del mismo se haga en forma integral para la comprensión de su alcance, el cual no debe extenderse a situaciones diferentes a las planteadas y estudiadas.

En este contexto se atenderán la solicitud en sentido general acerca del contenido del artículo 200 del Estatuto Tributario, que fue modificado por el artículo 97 de la Ley 1819 de 2016, el cual será tomado como norma que se debe interpretar para atender las preguntas que en su orden rezan:

1.- ¿El método de realización del contrato supone realizar los ingresos con base en el porcentaje de obra, o con base en el porcentaje de los costos y deducciones efectivamente realizados?

El tenor literal del artículo 200 del Estatuto Tributario vigente dispone:

“ARTÍCULO 200. CONTRATOS POR SERVICIOS DE CONSTRUCCIÓN.
<Artículo modificado por el artículo 97 de la Ley 1819 de 2016.> 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. Al terminar la ejecución del contrato deben hacerse los ajustes que fueren necesarios, con los soportes respectivos.**
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 1o. El presupuesto del contrato debe estar suscrito por arquitecto, ingeniero u otro profesional especializado en la materia, con licencia para ejercer.

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

PARÁGRAFO 3o. 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.”

De acuerdo con el artículo transcrito en los apartes subrayados, el método de realización supone tomar el total de los costos y gastos incurridos en el año o periodo gravable y determinar a cuanto equivale éstos dentro de todos los costos y gastos del presupuesto del

proyecto. Una vez se determine a cuanto equivalen esos costos y gastos del año o periodo gravable, se tomará la misma proporción para determinar los ingresos totales.

2.- ¿Cómo, cuándo y quién determina el porcentaje de avance de obra?

El artículo 200 del Estatuto Tributario, no señala los conceptos de porcentaje de avance obra. No obstante, de la lectura del contenido de la norma se puede colegir que el avance de obra puede ser determinado por quien la realiza y ésta será una actividad de la esfera de su actividad personal.

3.- ¿Puede determinarse el avance de obra con criterios como el cumplimiento del cronograma u otros, o únicamente se entiende que la obra avanza cuando nace la obligación de pagar los costos y gastos?

Se debe tener en cuenta que la regulación establecida en el artículo 200 del Estatuto Tributario es para efectos fiscales. Por tanto, puede diferir de otros conceptos técnicos aplicables al tema de contratos por servicios de construcción que resulten viables en otros escenarios o áreas del conocimiento.

Se reitera que la norma no se fundamenta en el cumplimiento de cronogramas, sino en el cálculo que se realiza de acuerdo con el presupuesto de ingresos conforme con los años de duración del mismo. Lo anterior permite la comparación de los valores asignados o establecidos en el presupuesto para los ingresos con los valores resultantes de la ejecución de costos y deducciones efectivamente realizados en una vigencia fiscal en particular.

4.- ¿Cuándo se entienden efectivamente realizados los costos y deducciones en el contrato de servicios autónomos de construcción?

Los costos y deducciones para los obligados a llevar contabilidad se entienden realizados de acuerdo con los artículos 59 y 105 del Estatuto Tributario. En general se entienden realizados cuando se devengan contablemente en el año o periodo gravable.

"ARTÍCULO 59. REALIZACIÓN DEL COSTO PARA LOS OBLIGADOS A LLEVAR CONTABILIDAD. <Artículo modificado por el artículo 39 de la Ley 1819 de 2016. El nuevo texto es el siguiente:> Para los contribuyentes que estén obligados a llevar contabilidad, los costos realizados fiscalmente son los costos devengados contablemente en el año o periodo gravable.

1. Los siguientes costos, aunque devengados contablemente, generarán diferencias y su reconocimiento fiscal se hará en el momento en que lo determine este Estatuto y se cumpla con los requisitos para su procedencia previstos en este Estatuto:

a) Las pérdidas por deterioro de valor parcial del inventario por ajustes a valor neto de realización, solo serán deducibles al momento de la enajenación del inventario;

b) En las adquisiciones que generen intereses implícitos de conformidad con los marcos técnicos normativos contables, para efectos del impuesto sobre la renta y complementarios, solo se considerará como costo el valor nominal de la

adquisición o factura o documento equivalente, que contendrá dichos intereses implícitos. En consecuencia, cuando se devengue el costo por intereses implícitos, el mismo no será deducible;

c) Las pérdidas generadas por la medición a valor razonable, con cambios en resultados, tales como propiedades de inversión, serán deducibles o tratados como costo al momento de su enajenación o liquidación, lo que suceda primero;

d) Los costos por provisiones asociadas a obligaciones de monto o fecha inciertos, incluidos los costos por desmantelamiento, restauración y rehabilitación; y los pasivos laborales en donde no se encuentre consolidada la obligación laboral en cabeza del trabajador, solo serán deducibles en el momento en que surja la obligación de efectuar el respectivo desembolso con un monto y fecha ciertos, salvo las expresamente aceptadas por este Estatuto, en especial lo previsto en el artículo 98 respecto de las compañías aseguradoras y los artículos 112 y 113 ;

e) Los costos que se originen por actualización de pasivos estimados o provisiones no serán deducibles del impuesto sobre la renta y complementarios, sino hasta el momento en que surja la obligación de efectuar el desembolso con un monto y fecha ciertos y no exista limitación alguna;

f) El deterioro de los activos, salvo en el caso de los activos depreciables, será deducible del impuesto sobre la renta y complementarios al momento de su enajenación o liquidación, lo que suceda primero, salvo lo mencionado en este Estatuto; en especial lo previsto en los artículos 145 y 146 ;

g) Los costos que de conformidad con los marcos técnicos normativos contables deban ser presentados dentro del otro resultado integral, no serán objeto del impuesto sobre la renta y complementarios, sino hasta el momento en que, de acuerdo con la técnica contable, deban ser presentados en el estado de resultados, o se reclasifique en el otro resultado integral contra un elemento del patrimonio, generando una pérdida para fines fiscales producto de la enajenación, liquidación o baja en cuentas del activo o pasivo cuando a ello haya lugar.

2. El costo devengado por inventarios faltantes no será deducible del impuesto sobre la renta y complementarios, sino hasta la proporción determinada de acuerdo con el artículo 64 de este Estatuto. En consecuencia, el mayor costo de los inventarios por faltantes constituye una diferencia permanente.

PARÁGRAFO 1o. Capitalización por costos de préstamos. Cuando de conformidad con la técnica contable se exija la capitalización de los costos y gastos por préstamos, dichos valores se tendrán en cuenta para efectos de lo previsto en los artículos 118-1 y 288 del Estatuto Tributario.

PARÁGRAFO 2o. En el caso que los inventarios sean autoconsumidos o transferidos a título gratuito, se considerará el costo fiscal del inventario para efectos del Impuesto sobre la renta y complementarios.

ARTÍCULO 105. REALIZACIÓN DE LA DEDUCCIÓN PARA LOS OBLIGADOS

A LLEVAR CONTABILIDAD. <Artículo modificado por el artículo 61 de la Ley 1819 de 2016.> Para los contribuyentes que estén obligados a llevar contabilidad, las deducciones realizadas fiscalmente son los gastos devengados contablemente en el año o período gravable que cumplan los requisitos señalados en este estatuto.

1. Los siguientes gastos, aunque devengados contablemente, generarán diferencias y su reconocimiento fiscal se hará en el momento en que lo determine este estatuto:

a) En las transacciones que generen intereses implícitos de conformidad con los marcos técnicos normativos contables, para efectos del impuesto sobre la renta y complementarios, solo se considerará como deducción el valor nominal de la transacción o factura o documento equivalente, que contendrá dichos intereses implícitos. En consecuencia, cuando se devengue la deducción por intereses implícitos, el mismo no será deducible;

b) Las pérdidas generadas por la medición a valor razonable, con cambios en resultados, tales como propiedades de inversión, serán deducibles al momento de su enajenación o liquidación, lo que suceda primero;

c) Los gastos por provisiones asociadas a obligaciones de monto o fecha inciertos, incluidos los costos por desmantelamiento, restauración y rehabilitación; y los pasivos laborales en donde no se encuentre consolidada la obligación laboral en cabeza del trabajador, solo serán deducibles en el momento en que surja la obligación de efectuar el respectivo desembolso con un monto y fecha ciertos, salvo las expresamente aceptadas por este estatuto, en especial lo previsto en el artículo 98 respecto de las compañías aseguradoras y los artículos 112 y 113 ;

d) Los gastos que se originen por actualización de pasivos estimados o provisiones no serán deducibles del impuesto sobre la renta y complementarios, sino hasta el momento en que surja la obligación de efectuar el desembolso con un monto y fecha cierto y no exista limitación alguna;

e) El deterioro de los activos, salvo en el caso de los activos depreciables, será deducible del impuesto sobre la renta y complementarios al momento de su enajenación o liquidación, lo que suceda primero, salvo lo previsto en este estatuto; en especial lo establecido en los artículos 145 y 146 ;

f) Las deducciones que de conformidad con los marcos técnicos normativos contables deban ser presentados dentro del otro resultado integral, no serán objeto del impuesto sobre la renta y complementarios, sino hasta el momento en que, de acuerdo con la técnica contable, deban ser presentados en el estado de resultados, o se reclasifique en el otro resultado integral contra un elemento del patrimonio, generando una pérdida para fines fiscales producto de la enajenación, liquidación o baja en cuentas del activo o pasivo cuando a ello haya lugar.

2. Los gastos que no cumplan con los requisitos establecidos en este estatuto

para su deducción en el impuesto sobre la renta y complementarios, generarán diferencias permanentes. Dichos gastos comprenden, entre otros:

- a) Las deducciones devengadas por concepto de la aplicación del método de participación patrimonial, incluyendo las pérdidas, de conformidad con los marcos técnicos normativos contables;
- b) El impuesto sobre la renta y complementarios y los impuestos no comprendidos en el artículo 115 de este estatuto;
- c) Las multas, sanciones, penalidades, intereses moratorios de carácter sancionatorio y las condenas provenientes de procesos administrativos, judiciales o arbitrales diferentes a las laborales con sujeción a lo previsto en el numeral 3 del artículo 107-1 de este estatuto;
- d) Las distribuciones de dividendos;
- e) Los impuestos asumidos de terceros.”

5.- ¿Los ingresos se realizan fiscalmente multiplicando el porcentaje de avance de obra, por los ingresos presupuestados?

Los ingresos fiscalmente realizados se determinarán de conformidad con la respuesta otorgada al punto 1 de esta consulta.

6.- ¿Los ingresos bajo el sistema de avance de obra se entienden devengados únicamente para efectos de impuesto de renta? ¿o también para IVA y retenciones?

De acuerdo con el artículo 200 del Estatuto Tributario, el método de grado de realización del contrato se aplica para determinar la renta líquida gravable para efecto del impuesto sobre la renta y complementarios. Por tanto, no aplica para IVA o retenciones, habida cuenta que estos aspectos no fueron mencionados en el texto normativo.

7.- ¿Es posible optar por el tratamiento del numeral segundo del artículo 1.2.1.21.1. del Decreto Único Tributario? En caso afirmativo ¿se entendería devengado el ingreso cuando el servicio sea facturado, y los costos y deducciones cuando surja la obligación de pagarlos?

No es posible optar por el tratamiento del numeral segundo del artículo 1.2.1.21.1. considerando que esta reglamentación se relaciona con el texto anterior del artículo 200 del Estatuto Tributario, que contemplaba los contratos de servicios autónomos. En consecuencia, en la actualidad con la modificación del artículo 200 ibídem, no existe una reglamentación para los contratos por servicios de construcción.

Adicionalmente, debe tenerse en cuenta que el artículo 290 del Estatuto Tributario señaló un régimen de transición para los contratos de servicios autónomos que venían ejecutándose, en la siguiente forma:

“ARTÍCULO 290. RÉGIMEN DE TRANSICIÓN. <Artículo adicionado por el artículo 123 de la Ley 1819 de 2016. El nuevo texto es el siguiente:> Las siguientes son las reglas para el régimen de transición por la aplicación de lo previsto en la Parte II de esta ley:

(...)

10. Contratos de servicios autónomos. En aquellos contratos de servicios autónomos de que trataban los artículos 200 y 201 de este Estatuto, que mantengan ingresos y costos diferidos, deberán en la declaración de renta del año gravable 2017, incluir todos los ingresos, costos y gastos que hasta tal año se hubieren devengado, aplicando el método de grado de realización del contrato."

Finalmente, es necesario precisar que la anterior interpretación se realiza sin menoscabo de la posterior reglamentación que pueda ser expedida sobre el particular, por la autoridad competente.

En los términos anteriores se absuelve la consulta presentada 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: "Normativa" - "técnica" y seleccionando los vínculos "doctrina" y "Dirección de Gestión Jurídica.

Atentamente,



LORENZO CASTILLO BARVO

Subdirector de Gestión Normativa y Doctrina (E)

Dirección de Gestión Jurídica UAE-DIAN.

Carrera 8ª N° 6C -38 piso 4º. Edificio San Agustín.

PBX 607 99 99 ext. 904101.

Bogotá D.C.

Con copia:

Señor

ANDRÉS FELIPE LÓPEZ VALENCIA

CALLE 15 # 35-01 edificio C34. Of 205.

andreslopez37@hotmail.com

Bogotá D.C.

P/Juan Manuel Moreno Rodríguez.

R/ Lorenzo Castillo Barvo.