



Area del Derecho

Tributario

Banco de Datos

Impuesto Sobre las Ventas - IVA

Problema Jurídico

Tesis Jurídica

CONCEPTO 011461 int 1069 DE 2026 JULIO 3 

[Consultar Documento Jurídico](#)

▼ Descriptores

Contratos por servicios de construcción.

▼ Fuentes Formales

Artículos 21-1, 59, 105, 200, 240 y 290 del Estatuto Tributario.

Artículos 1.2.1.21.1 Decreto 1625 de 2016.

▼ Extracto

1. Esta Subdirección está facultada para absolver las consultas escritas, presentadas de manera general, sobre la interpretación y aplicación de las normas tributarias, aduaneras y de fiscalización cambiaria, en lo de competencia de la DIAN¹. En este sentido, la doctrina emitida será de carácter general, no se referirá a asuntos particulares y se someterá a lo consagrado en el artículo 131 de la Ley 2010 de 2019².

2. En tal sentido, se precisa que no corresponde a esta dependencia prestar asesoría específica para atender casos particulares, validar tratamientos fiscales adoptados por contribuyentes, calificar operaciones concretas, ni resolver situaciones fácticas individuales. Por consiguiente, la presente respuesta se emite en términos generales, a partir de las disposiciones normativas y doctrina vigente aplicables a los contratos por servicios de construcción.

3. Ahora bien, dado que sobre la materia consultada existe doctrina vigente aplicable, a la presente respuesta se emitirá mediante la reiteración y aplicación de los criterios doctrinales previamente establecidos por esta Entidad. Para tal efecto, la consulta se abordará en términos generales, a partir de los siguientes interrogantes:

1. ¿Las pérdidas incurridas (sobrecostos reales y devengados que superan el presupuesto inicial) en contratos de construcción son deducibles en el año de su devengo conforme a los artículos 59 y 105 del ET y el principio de impuesto de periodo?

4. Sobre el particular, mediante oficio 001829 del 17 de octubre de 2018, esta Subdirección precisó que, para efectos del método previsto en el artículo 200 del Estatuto Tributario, debe tomarse el total de los costos y gastos incurridos en el año o período gravable y determinar a cuánto equivalen dentro del total de costos y gastos del presupuesto del proyecto, de manera que, una vez determinada dicha proporción, se aplique la misma para establecer los ingresos correspondientes.

5. Así mismo, en el mencionado oficio, se reiteró que los costos y deducciones para los obligados a llevar contabilidad se entienden realizados de conformidad con las reglas generales de los artículos 59 y 105 del Estatuto Tributario³; es decir, cuando se devengan contablemente en el respectivo año o período gravable, sin perjuicio de las diferencias y limitaciones expresamente previstas en la ley tributaria.

2. ¿Cuál es la diferencia técnica entre pérdida incurrida y pérdida esperada para efectos fiscales? ¿Cuándo se considera deducible cada una de ellas bajo la óptica del artículo 200 del ET?

6. Para efectos tributarios, la definición y diferenciación entre los conceptos de pérdida incurrida y pérdida esperada corresponde al ámbito de la regulación contable, razón por la cual este Despacho no es competente para pronunciarse sobre su alcance conceptual. No obstante, el reconocimiento fiscal de las pérdidas derivadas de la ejecución de contratos debe sujetarse a las reglas de realización o devengo previstas en los artículos 21-1, 59 y 105 del Estatuto Tributario.

7. En ese contexto, las pérdidas sustentadas únicamente en estimaciones contables, como ocurre con las pérdidas esperadas, no tienen reconocimiento fiscal mientras no correspondan a hechos económicos efectivamente realizados. En concordancia con lo anterior, el artículo 200 del Estatuto Tributario dispone que las pérdidas derivadas de la ejecución de contratos solo serán fiscalmente deducibles cuando se hagan efectivas, de conformidad con lo previsto en el numeral 3 de dicha disposición, esto es, cuando la correspondiente disminución patrimonial se haya materializado.

3. ¿Es válido para un contribuyente actualizar anualmente su presupuesto de construcción para que los costos efectivamente realizados sean deducibles en el año de su devengo con base en lo indicado en numeral 1?

8. Al respecto, el numeral 2 **del** artículo 200 **del** Estatuto Tributario regula **de** manera expresa la metodología para el reconocimiento **de** los efectos fiscales en esta tipología **de** contratos, prescribiendo lo siguiente:

«ARTICULO 200. CONTABILIDAD EN CONTRATOS POR SERVICIOS DE CONSTRUCCIÓN. <Artículo modificado por el artículo 97 **de** la Ley 1819 **de** 2016> (...) 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.**» (Negrita y subrayado fuera **del** texto).

9. **De** la disposición analizada se **desprende** con claridad que la **determinación del grado de** realización en los contratos por servicios **de** construcción **debe** efectuarse, **de** manera imperativa, con fundamento exclusivo en el presupuesto total estimado existente **“al comienzo de la ejecución del contrato”**. Así las cosas, no corresponde extender por vía interpretativa una regla **de** actualización anual **del** presupuesto que no se encuentra expresamente prevista en el texto vigente **del** artículo 200 **del** Estatuto Tributario.

4. ¿Qué parte del Artículo 1.2.1.21.1 del Decreto 1625 de 2016 permanece vigente a efectos de la metodología de reconocimiento fiscal, considerando que este hace remisión a los "contratos por servicios autónomos", concepto en el cual se integran los contratos de construcción que aún se encuentran vigentes en el ET?

10. El artículo 1.2.1.21.1 **del** Decreto 1625 **de** 2016, reglamentaba la versión anterior **del** artículo 200 **del** Estatuto Tributario, la cual regulaba los contratos por servicios autónomos. Así lo precisó la DIAN mediante el Oficio No. 001829 **de** 2018, en el que se indicó que dicha disposición **desarrollaba** un régimen que fue modificado sustancialmente con la expedición **de** la Ley 1819 **de** 2016. En consecuencia, se concluyó que, bajo la redacción vigente **del** artículo 200 *ibidem*, no existe una reglamentación específica equivalente para los contratos **de** construcción.

11. En el mismo pronunciamiento se recordó que el artículo 290 **del** Estatuto Tributario estableció un régimen **de** transición para los contratos por servicios autónomos en ejecución al momento **de** la entrada en vigor **de** la Ley 1819 **de** 2016, razón por la cual la reglamentación anterior conserva efectos únicamente respecto **de** dichos contratos.

12. Lo anterior, fue reiterado en el Concepto DIAN No. 006083 (Int. 1105) **de** 2023, en el cual se precisó que los contratos por servicios autónomos y los contratos **de** construcción corresponden a categorías jurídicas distintas, por lo que no resulta procedente extender a estos últimos las reglas previstas para el régimen anterior.

13. En consecuencia, para efectos **de** la **determinación de** la renta líquida en contratos **de** construcción, **debe** atenderse estrictamente a la redacción vigente **del** artículo 200 **del** Estatuto Tributario, el cual establece como criterio rector la aplicación **del** método **de** grado **de** realización, basado en el presupuesto inicial **del** contrato y en la realización **de** los ajustes pertinentes al momento **de** su terminación.

5. ¿La interpretación del Concepto 1829 de 2018, que limita la aplicación del reglamento antes citado a efectos transitorios, desconoce el hecho de que el acápite de "Contratos de Servicios Autónomos" sigue vigente en el ET y que la técnica del artículo 200 actual es idéntica a la del antiguo numeral 1 del artículo 201?

14. Al respecto, esta Subdirección confirma que lo establecido en el Oficio 001829 **de** 2018 se encuentra plenamente vigente y constituye la doctrina oficial **de** la Entidad en la materia, por lo que no se evidencia un **desconocimiento de** las disposiciones analizadas. El citado pronunciamiento se orientó a interpretar **de** forma estricta el artículo 200 **del** Estatuto Tributario, tras la reforma estructural **de** la Ley 1819 **de** 2016, precisando que el artículo 1.2.1.21.1 **del** Decreto 1625 **de** 2016 perdió aplicabilidad al haber sido expedido para regular el antiguo concepto **de** contratos **de** servicios autónomos.

15. Si bien es cierto que la Ley 1819 **de** 2016 unificó el sistema **de** reconocimiento fiscal bajo el método **de** grado **de** realización, también lo es que el legislador modificó sustancialmente la materia regulada al concentrar el artículo 200 *ibidem* exclusivamente en los contratos por servicios **de** construcción y **derogar de** manera expresa el artículo 201 **del** Estatuto Tributario. Esta **derogatoria** explícita impide pretender la aplicación ultraactiva **de** las reglas o **de** la técnica **del** antiguo numeral 1 **del** artículo 201.

16. En consecuencia, la interpretación oficial se mantiene incólume: los contratos celebrados con posterioridad a la entrada en vigor **de** la Ley 1819 **de** 2016 **deben** ceñirse **de** forma rigurosa y autónoma a las reglas especiales **del** artículo 200 actual, el cual **delimita** la obligatoriedad **del** presupuesto estimado al inicio y la liquidación **de** los ajustes **definitivos** únicamente al cierre **del** contrato, sin que sea jurídicamente viable revivir metodologías **de** normas expresamente **derogadas**.

6. ¿En caso de que no se pueda tomar la pérdida fiscal en el periodo gravable incurrido con base en artículo 50 y 105 del ET ¿De qué manera debe el contribuyente conciliar el reconocimiento de sobrecostos reales y devengados frente al cálculo de la Tasa Mínima de Tributación (TMT) del parágrafo 6 del artículo 240 del ET?

17. En relación con la Tasa Mínima **de** Tributación —TMT—, la conciliación **de** los sobrecostos reales y **devengados** **deberá** efectuarse a partir **de** la **depuración** fiscal que resulte **de** aplicar el artículo 200 **del** Estatuto Tributario. Por tanto, una vez **determinada** la renta líquida conforme a dicha disposición, los efectos fiscales correspondientes **deberán** reflejarse, según corresponda, en las variables previstas para el cálculo **de** la TMT en el parágrafo 6 **del** artículo 240 *ibidem*, sin que ello habilite un tratamiento distinto al previsto expresamente para los contratos por servicios **de** construcción.

18. Ahora bien, con el fin **de** precisar el alcance **del** artículo 200 **del** Estatuto Tributario y **de** acuerdo con las precisiones planteadas por el consultante, resulta pertinente acudir a los antecedentes legislativos **de** la disposición.

19. En efecto, en la **Gaceta del Congreso No. 894**, página 185, mediante la cual se tramitó la modificación introducida por la Ley, el legislador señaló:

"Modifíquese el artículo 200 del Estatuto Tributario, el cual quedará así: Esta modificación recoge el régimen aplicable a los contratos por servicios de construcción, anteriormente incluido dentro de los denominados contratos autónomos que estaban regulados en los artículos 200 al 202. Se busca regular la determinación de la renta líquida cuando se construye una obra y el constructor es un prestador de servicios. Anteriormente existían dos sistemas para determinar la renta líquida. Con esta modificación, solo se permite determinar la renta líquida conforme al establecido en el numeral 1 del artículo 201. Este método se alinea con la técnica contable. Por lo anterior, se derogan los artículos 201 y 202, pues los mismos se encuentran recogidos dentro de la modificación del artículo 200. Cuando el contribuyente construye un bien para la venta o su uso, no aplica esta norma, sino las reglas de capitalización de inventarios o activos fijos".

20. De la exposición de motivos transcrita, se desprende que la finalidad del legislador fue unificar el tratamiento tributario de los contratos de servicios de construcción bajo un único método de determinación de la renta líquida, incorporando en el nuevo artículo 200 el régimen que anteriormente se encontraba distribuido en los artículos 200 a 202 del Estatuto Tributario. No obstante, esta finalidad no implica que todas las reglas del régimen anterior permanezcan vigentes de manera autónoma, ni que las disposiciones reglamentarias expedidas con fundamento en las normas derogadas puedan aplicarse indefinidamente cuando resulten incompatibles con el nuevo texto legal.

21. En ese contexto, los antecedentes legislativos permiten concluir que el propósito del legislador fue preservar la metodología de reconocimiento de ingresos propia de los contratos de construcción, armonizándola con los principios contables, mas no mantener sin modificaciones todos los mecanismos previstos en el régimen derogado.

22. En consecuencia, la interpretación del artículo 200 debe realizarse a partir de su texto vigente y en concordancia con los artículos 59 y 105 del Estatuto Tributario, así como con las demás disposiciones aplicables, sin que los antecedentes legislativos puedan ampliar el alcance de la norma más allá de lo expresamente previsto por el legislador.

23. En los anteriores términos se absuelve su petición y se recuerda que la normativa, jurisprudencia y doctrina en materia tributaria, aduanera y de fiscalización cambiaria, en lo de competencia de esta Entidad, puede consultarse en el normograma DIAN: <https://normograma.dian.gov.co/dian/>.

¹ De conformidad con el numeral 4 del artículo 56 del Decreto 1742 de 2020 y el artículo 7 de la Resolución DIAN 91 de 2021.

² De conformidad con el numeral 1 del artículo 56 del Decreto 1742 de 2020 y el artículo 7-1 de la Resolución DIAN 91 de 2021.

³ **"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 período gravable. (Negrita y subrayado fuera del texto).

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. El nuevo texto es el siguiente:> 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 prevista en el numeral 3 del artículo 107-1 de este estatuto;
- Jurisprudencia Vigencia
- d) Las distribuciones de dividendos;
 - e) Los impuestos asumidos de terceros".