

Subdirección de Normativa y Doctrina

**RADICACIÓN VIRTUAL No.
000S202290348**

100208192-233

Bogotá, D.C. **22/02/2022**

Tema: Impuesto sobre la renta
Descriptores: Contratos de concesión
Reconocimiento de ingresos
Fuentes formales: Artículo 32 del Estatuto Tributario
Artículos 1.2.1.25.1. a 1.2.1.25.17. del Decreto 1625 de 2016
Decreto 2235 de 2017

Cordial saludo,

De conformidad con el artículo 56 del Decreto 1742 de 2020, este Despacho está facultado para absolver las consultas escritas generales que se formulen sobre la interpretación y aplicación de las normas tributarias, aduaneras y de fiscalización cambiaria, en el marco de las competencias de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales. Por consiguiente, no corresponde a este Despacho, en ejercicio de las funciones descritas anteriormente, prestar asesoría específica para atender casos particulares, ni juzgar o calificar las decisiones tomadas por otras dependencias o entidades.

Mediante el radicado de la referencia, la peticionaria consulta textualmente lo siguiente en torno al tratamiento tributario de los contratos de concesión dispuesto en el artículo 32 del Estatuto Tributario:

“1. Si en la etapa de construcción, año 3, recibimos un pago de un componente A, ¿este pago para efectos fiscales de renta en reconocimiento de ingreso no tendría ningún efecto, no se declararía ingreso en renta sobre este pago? toda vez que el Art. 32 E.T. establece que se declara renta en iguales proporciones tanto ingresos como gastos y costos solo en la etapa de operación y mantenimiento y lo que dure la concesión.

2. El pago que se recibe en esta etapa de construcción sería para solventar costos y gastos de esta etapa, pero ¿no sé (sic) tributaria por ser etapa de construcción? ¿se reversaría la cuenta por cobrar contra el efectivo pero el ingreso se amortizará en etapa de operación y mantenimiento y lo que dure la concesión?

Subdirección de Normativa y Doctrina

3. ¿Si en la etapa de operación y mantenimiento recibimos pagos por componentes que superan el cálculo de ingresos VS costos y gastos durante el tiempo de la concesión, igualmente tributariamos en línea recta? ¿o este pago mayor significa reconocer un mayor valor del ingreso VS costos y gastos? si lo anterior es correcto, ¿lo que quede por amortizar lo volveríamos a recalcular durante lo que quede de tiempo del contrato de concesión o el calculo del impuesto en línea recta continua hasta la terminación del contrato de concesión?”

Sobre el particular, las consideraciones generales de este Despacho son las siguientes, no sin antes reiterar que no le corresponde pronunciarse sobre situaciones de carácter particular ni prestar asesoría específica, por lo que **corresponderá a la peticionaria definir, en su caso particular, las obligaciones tributarias sustanciales y formales a las que haya lugar.**

El artículo 32 del Estatuto Tributario regula el tratamiento tributario de los contratos de concesión y especifica el reconocimiento de los ingresos, así:

“ARTÍCULO 32. Tratamiento tributario de los contratos de concesión y asociaciones público-privadas. Para efectos del impuesto sobre la renta y complementarios, en los contratos de concesión y las Asociaciones Público-Privadas, en donde se incorporan las etapas de construcción, administración, operación y mantenimiento, se considerará el modelo del activo intangible, aplicando las siguientes reglas:

*1. En la **etapa de construcción**, el costo fiscal de los activos intangibles corresponderá a todos los costos y gastos devengados durante esta etapa, incluyendo los costos por préstamos los cuales serán capitalizados. Lo anterior con sujeción a lo establecido en el artículo 66 y demás disposiciones de este Estatuto.*

2. La amortización del costo fiscal del activo intangible se efectuará en línea recta, en iguales proporciones, teniendo en cuenta el plazo de la concesión, a partir del inicio de la etapa de operación y mantenimiento.

3. Todos los ingresos devengados por el concesionario, asociados a la etapa de construcción, hasta su finalización y aprobación por la entidad correspondiente, cuando sea del caso, deberán acumularse para efectos fiscales como un pasivo por ingresos diferidos.

4. El pasivo por ingresos diferidos de que trata el numeral 3 de este artículo se reversará y se reconocerá como ingreso fiscal en línea recta, en iguales proporciones, teniendo en cuenta el plazo de la concesión, a partir del inicio de la etapa de operación y mantenimiento.

*5. En la **etapa de operación y mantenimiento**, los ingresos diferentes a los mencionados en el numeral 3, se reconocerán en la medida en que se vayan prestando los servicios concesionados, incluyendo las compensaciones, aportes o subvenciones que el Estado le otorgue al concesionario.*
(...)

Subdirección de Normativa y Doctrina

PARÁGRAFO 1. Los ingresos, costos y deducciones asociados a la explotación comercial de la concesión, diferentes de peajes, vigencias futuras, tasas y tarifas, y los costos y gastos asociados a unos y otros, tendrán el tratamiento general establecido en el presente Estatuto.

(...)

PARÁGRAFO 4. Si el contrato de concesión o contrato de Asociación Público-privada establece entrega por unidades funcionales, hitos o similares, se aplicarán las reglas previstas en este artículo para cada unidad funcional, hito o similar. Para los efectos de este artículo, se entenderá por hito o unidad funcional, cualquier unidad de entrega de obra que otorga derecho a pago.

(...)" (Subrayado y negrilla fuera de texto).

Como se ve, el citado artículo 32 establece el tratamiento tributario de los contratos de concesión y asociaciones público privadas, señalando que, para efectos del impuesto sobre la renta, en los contratos de concesión en donde se incorporan las etapas de construcción, administración, operación y mantenimiento, se considerará el modelo del activo intangible, aplicando las reglas que se listan en esta norma, y que a su vez se encuentra reglamentada por los artículos 1.2.1.25.1. a 1.2.1.25.17. del Decreto 1625 de 2016, adicionados por el Decreto 2235 de 2017.

Así, este Despacho resalta lo dispuesto en los siguientes artículos del Decreto 1625 de 2016:

“Artículo 1.2.1.25.3. Prevalencia del artículo 32 del Estatuto Tributario. Las reglas especiales del artículo 32 del Estatuto Tributario sobre ingresos, costos y deducciones en el impuesto sobre la renta y complementario, se aplicarán de manera prevalente sobre las disposiciones generales previstas en los artículos 28, 59 y 105 del Estatuto Tributario” (Subrayado fuera de texto).

“Artículo 1.2.1.25.6. Ingresos asociados a la etapa de construcción. Los ingresos devengados por el contribuyente del impuesto sobre la renta y complementario asociados a la etapa de construcción, corresponden al monto total de los costos y gastos, reconocidos como activo intangible para efectos fiscales en que hayan incurrido los contribuyentes del impuesto sobre la renta y complementario, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 1.2.1.25.4. de este Capítulo.

La etapa de construcción en los contratos de concesión o Asociación Público Privadas (APP) se entiende cumplida a partir del momento en que se realiza la entrega a satisfacción del activo intangible a la entidad competente.

Parágrafo 1°. Los ingresos que no cumplan con lo establecido en este artículo se reconocerán en el período gravable en que se realicen.

Parágrafo 2°. Los ingresos asociados a la explotación comercial de la concesión, tendrán el tratamiento general establecido en el Estatuto Tributario”. (Subrayado fuera de texto).

Subdirección de Normativa y Doctrina

“Artículo 1.2.1.25.7. Tratamiento tributario de los ingresos acumulados, asociados a la etapa de construcción. Los ingresos devengados por el contribuyente del impuesto sobre la renta y complementario asociados a la etapa de construcción de que trata el artículo 1.2.1.25.6. de este Capítulo, se acumularán para efectos fiscales como un pasivo por ingreso diferido hasta la finalización de la etapa de construcción y aprobación por la entidad competente, de acuerdo con los términos del respectivo contrato”. (Subrayado fuera de texto).

“Artículo 1.2.1.25.8. Reconocimiento del ingreso fiscal proveniente del pasivo por ingreso diferido. A partir de la etapa de operación y mantenimiento y hasta la terminación del contrato de concesión o Asociación Público Privadas (APP), el pasivo por ingreso diferido de que trata el artículo 1.2.1.25.7. de este Capítulo se reversará y reconocerá como ingreso fiscal en línea recta en iguales proporciones durante el plazo de la concesión o Asociación Público Privadas (APP)”. (Subrayado fuera de texto).

“Artículo 1.2.1.25.9. Tratamiento tributario de los ingresos, costos y deducciones en la etapa de operación y mantenimiento diferentes a los asociados a la etapa de construcción. Los ingresos, costos y deducciones en la etapa de operación y mantenimiento diferentes a los asociados a la etapa de construcción están sujetos al tratamiento previsto en las normas generales del Estatuto Tributario en materia del impuesto sobre la renta y complementario”. (Subrayado fuera de texto).

“Artículo 1.2.1.25.13. Cuenta por cobrar. Cuando se reconozca para efectos fiscales el pasivo por ingreso diferido de que trata el artículo 1.2.1.25.7. del presente Capítulo, se reconocerá como contrapartida una cuenta por cobrar que se disminuirá a medida que se reciba efectivamente la retribución por la construcción. Cuando la retribución acumulada recibida exceda el saldo de la cuenta por cobrar de que trata el presente artículo, el exceso constituirá ingreso gravable del respectivo período gravable”.

Lo anterior sin perjuicio de la aplicación para efectos fiscales del tratamiento tributario de que trata el numeral 4 del artículo 32 del Estatuto Tributario”. (Subrayado fuera de texto).

Nótese que el artículo 32 del Estatuto Tributario y su desarrollo reglamentario responden a lo consultado por la peticionaria frente a los ingresos asociados a la etapa de construcción. De acuerdo con los numerales 3 y 4 del artículo 32 *ibídem*, todos los ingresos devengados que se asocian a esta etapa deben acumularse como un pasivo por ingreso diferido que se reversará en línea recta cuando inicie la etapa de operación y mantenimiento.

Adicionalmente, frente a las preguntas 1) y 2), se aclara que las normas citadas no contemplan un reconocimiento tributario de los ingresos asociados a la construcción que atienda al momento del ‘pago’, sino que señalan que serán reconocidos para efectos fiscales atendiendo al modelo de activo intangible y con las condiciones establecidas en los artículos 1.2.1.25.6. y subsiguientes del Decreto 1625 de 2016.

De esta manera, por regla general, es desde el inicio de las etapas de operación y mantenimiento cuando se tributaría por los ingresos asociados a la etapa de la construcción,

Subdirección de Normativa y Doctrina

reconociéndolos en línea recta en iguales proporciones. Ahora bien, el citado artículo 32 y su reglamentación establecen expresamente dos circunstancias que se apartan de este manejo y que requieren un reconocimiento de ingresos diferente, a saber:

- i) Los ingresos que no cumplan con lo establecido en el citado artículo 1.2.1.25.6. para efectos de ser reconocidos como asociados a la etapa de construcción, los cuales se reconocerán en el período gravable en que se realicen (entre estos, los ingresos asociados a la explotación comercial de la concesión).
- ii) Los ingresos en la etapa de operación y mantenimiento diferentes a los asociados a la etapa de construcción están sujetos al tratamiento previsto en las normas generales del Estatuto Tributario.

En los anteriores términos se resuelve su solicitud y finalmente le manifestamos que la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales-DIAN-, con el fin de facilitar a los contribuyentes, usuarios y público en general el acceso directo a sus pronunciamientos doctrinarios, ha publicado en su página de internet www.dian.gov.co, la base de conceptos en materia tributaria, aduanera y cambiaria expedidos desde el año 2001, la cual se puede ingresar por el ícono de “Normatividad” –“Doctrina”, dando click en el link “Doctrina Dirección de Gestión Jurídica”.

Atentamente,

NICOLÁS BERNAL ABELLA

Subdirector de Normativa y Doctrina (E)
Dirección de Gestión Jurídica
UAE-Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales
Car. 8 N° 6C-38 Piso 4, Edificio San Agustín
Tel: 6079999 Ext: 904101
Bogotá D.C.

Proyectó: Julián López Avella

Aprobó: Comité Tributario de Normativa y Doctrina del 14/02/2022