**OFICIO Nº 012212**

**10-05-2018**

**DIAN**

Subdirección de Gestión Normativa y Doctrina

100208221- 000698

Bogotá, D.C.

Señor

**DANIEL DÍAZ RIVERA**

Calle 92 No. 11 – 51 Piso 4

Bogotá, D.C.

**Ref:** Radicado 100002109 del 08/02/2018

Cordial saludo Sr. Díaz

De conformidad con el artículo 20 del Decreto 4048 de 2008 es función de esta Subdirección absolver las consultas escritas que se formulen sobre la interpretación y aplicación de las normas tributarias de carácter nacional, aduaneras y cambiarias en lo de competencia de la Entidad.

Pregunta usted:

1- En el marco de un contrato de concesión que contemple las etapas de construcción, administración, operación y mantenimiento, aplica la exclusión de los bienes vinculados a la empresa en período improductivo, entendiendo esta como el vehículo societario de propósito especial, durante la fase de construcción?

En primer lugar, el literal c) del [Artículo 189](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=254) del Estatuto Tributario permite detraer de la base gravable: *“c) El valor patrimonial neto de los bienes vinculados a empresas en período improductivo”.*

Con base en lo anterior, es necesario determinar qué se entiende por período improductivo en el marco del Decreto 1625 de 2016 (DUR).

***“Artículo 1.2.1.19.6. Período improductivo.****En las empresas industriales de transformación, de hotelería y de minería, se considera como período improductivo el comprendido por las siguientes etapas:*

*a) Prospectación;*

*b) Construcción, instalación y montaje;*

*c) Ensayos y puesta en marcha.*

*En la industria de construcción y venta de inmuebles se considera como período improductivo el comprendido por las etapas de:*

*a) Prospectación;*

*b) Construcción”*

En ese sentido, los Artículos 1.2.1.19.7 y 1.2.1.19.8 ibídem, definen qué se entiende por etapa de prospectación:

***“Artículo 1.2.1.19.7. Etapa de prospectación.****La etapa de prospectación en las empresas industriales de transformación, de hotelería y de minería, está comprendida entre la iniciación de la empresa y la fecha en que primero ocurra uno de los siguientes hechos:*

*a) Adquisición de terrenos o edificios, entendiendo por tal la fecha de la escritura correspondiente;*

*b) Adquisición de los activos fijos de producción, tales como maquinaria, entendiendo por tal su entrega;*

*c) Iniciación de la construcción de obras civiles o edificios.*

***Artículo 1.2.1.19.8. Etapa de prospectación.****En la industria de la construcción y venta de inmuebles la etapa de prospectación terminará en la fecha en que primero ocurra uno de los siguientes hechos:*

*a) Adquisición de inmuebles, maquinaria y equipo de construcción;*

*b) Iniciación de la construcción de obras civiles o de las obras que sean objeto de la industria.*

***Artículo 1.2.1.19.9. Etapas de construcción, instalación y montaje.****Las etapas de construcción, instalación y montaje, según corresponda, están comprendidas entre la fecha de terminación de la etapa de prospectación y la fecha en que la empresa realice la primera enajenación de bienes o la primera prestación de servicios”.*(Subrayado fuera del texto).

En virtud de lo anterior, es necesario determinar en qué momento se termina la etapa de construcción y, por ende, acaba el período improductivo de la empresa. A este respecto, el artículo 1.2.1.19.9. anteriormente citado, indica que el período improductivo se termina en la fecha en que la empresa realice la primera enajenación.

Así las cosas, en el marco de un contrato de concesión que contemple etapas de construcción, administración, operación y mantenimiento, de los que trata el [Artículo 32](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=62) del Estatuto Tributario, aplicaría la exclusión de los bienes vinculados a la empresa en período improductivo, durante la fase de construcción.

2- A efectos de la depuración de la renta presuntiva el concepto de “empresa en período improductivo” se considera siguiendo la normativa fiscal, con independencia del tratamiento contable y la potencial obtención de ingresos menores como rendimientos financieros?.

De acuerdo con el [Artículo 21-1](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=42470) del Estatuto Tributario:

*“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.”*(subrayado fuera del texto)

En este sentido, el [Artículo 21-1](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=42470) del Estatuto Tributario establece que la normativa fiscal es la que prevalece para efectos fiscales y que la contable aplicará en el caso en que se haga una remisión expresa o no haya un tratamiento previsto.

Ahora bien, el Decreto 2235 de 27 de (sic) 2017 “Por el cual se adiciona el Capítulo 25 del Título 1 de la Parte 2 del Libro 1 del Decreto 1625 de 2016 del Decreto Único en Materia Tributaria” dispuso en el Artículo 1.2.1.25.6 adicionado lo siguiente:

***“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 complementarios, 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 Privada - APP se entiende cumplida a partir del momento en que se realiza 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”.*

De lo dicho se puede predicar que los ingresos por rendimientos financieros se enmarcan dentro de los ingresos que no cumplen con lo establecido en el inciso 1º del citado artículo 1.2.1.25.6, en consecuencia, tal como lo informa el parágrafo 1º se reconocerán en el período gravable en que se realicen.

Tales ingresos, si bien no están asociados a la explotación comercial de la concesión, se rigen por el tratamiento general establecido en el Estatuto Tributario.

3- Qué ocurre cuando el contrato de concesión establece entregas materializadas en unidades funcionales o similares ¿el tratamiento de la renta presuntiva y en especial la reducción en la determinación de la misma de los bienes vinculados a empresas en período improductivo se debe establecer por unidad funcional?

De acuerdo con la inquietud planteada, es necesario remitirse al parágrafo 4 del [Artículo 32](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=62) del Estatuto Tributario, el cual prescribe:

*“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”.*

Por lo anterior, es posible determinar que cada uno de los hitos constituye una etapa para efectos del tratamiento tributario de los contratos de concesión y asociaciones público – privadas. Lo anterior, ya que cuando se realice la entrega de uno de estos, habrá derecho a pago. Este parágrafo, leído en concordancia con el Artículo 1.2.1.19.9. del Decreto 1625 de 2016, nos dice que cuando se realice el pago por hito o unidad funcional, el período improductivo cesará y, por esto, no podrán detraerse los activos de la depuración de la renta presuntiva que trata el literal c) del [Artículo 189](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=254) del Estatuto Tributario. Entonces, cada uno de los hitos o unidades, más que entenderse como una empresa, se constituye en un activo intangible o unidad de entrega que genera derecho a pago, por lo que el intangible está conformado por la totalidad de los costos y gastos incurridos durante la etapa de construcción, incluida los gastos financieros. Así se desprende del [Artículo 32](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=62) del Estatuto Tributario que aplica de manera independiente para cada uno de estos hitos o unidades funcionales.

En los anteriores términos se resuelve su consulta.

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](http://www.dian.gov.co/) siguiendo los iconos: “Normatividad” – “Técnica” y seleccionando los vínculos “doctrina” y “Dirección de Gestión Jurídica”.

Atentamente,

**PEDRO PABLO CONTRERAS CAMARGO**

Subdirector de Gestión Normativa y Doctrina

|  |  |
| --- | --- |
| |  | | --- | |  | |

|  |
| --- |
|  |