



www.dian.gov.co

Subdirección de Gestión Normativa y Doctrina

Bogotá, D.C. 25 JUN 2018  
100208221 - 967

Ref: Radicado 100009888 del 15/03/2018

Cordial saludo, señor Zapata:

De conformidad con el artículo 20 del Decreto 4048 de 2008, modificado por el artículo 10 del Decreto 1321 de 2011, es función de esta Subdirección absolver las consultas escritas que se formulen sobre interpretación y aplicación de las normas nacionales en materia tributaria, aduanera o de comercio exterior, en lo de competencia de la DIAN.

Consulta: ¿En los contratos de concesión y -APP- los ingresos, costos y deducciones de la fase de pre - construcción, reciben el mismo tratamiento previsto para ellos en la fase de construcción?

El tratamiento de los costos en que se incurre en la etapa contractual tratándose de obras de construcción, es aplicable a la fase pre-contractual (diseño, estudios, intervenciones y rehabilitaciones de carácter prioritario) en contratos de concesión y APP?

El numeral 4 del artículo 32 de la Ley 80 de 1993, en su capítulo III. De los contratos estatales, define el contrato de concesión como:

"/.../ "4o. Contrato de concesión. Son contratos de concesión los que celebran las entidades estatales con el objeto de otorgar a una persona llamada concesionario la prestación, operación explotación, organización o gestión, total o parcial, de un servicio público, o la construcción, explotación o conservación total o parcial, de una obra o bien destinados al servicio o uso público, así como todas aquellas actividades necesarias para la adecuada prestación o funcionamiento de la obra o servicio por cuenta y riesgo del concesionario y bajo la vigilancia y control de la entidad concedente, a cambio de una remuneración que puede consistir en derechos, tarifas, tasas, valorización, o en la participación que se le otorgue en la explotación del bien, o en una suma periódica, única o porcentual y, en general, en cualquier otra modalidad de contraprestación que las partes acuerden.

El artículo 32 del Estatuto Tributario, modificado por la Ley 1819 de 2016, y reglamentado por el Decreto 2235 de diciembre 27 de 2017 (Por el cual se adiciona el Capítulo 25 del Título 1 de la Parte 2 del Libro 1 del Decreto Único Reglamentario 1625 de 2016 del DUR), señala sobre

el tratamiento tributario de los contratos de concesión y asociación público- privadas, que se considerará para ellos, el modelo de activo intangible, y cuya amortización se efectuara 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.

Así mismo, establece que todos los ingresos devengados por el concesionario, asociados a la etapa de construcción hasta su finalización y aprobación por la correspondiente entidad, cuando sea del caso, son acumulables para efectos fiscales como un pasivo por ingresos diferidos que se reconocerá en la medida en que se vaya prestando el servicio.

El Capítulo 25 del mencionado Decreto hace alusión al tratamiento tributario de los contratos de concesión y Asociaciones Público Privadas -APP. , disponiendo que :

**"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.

**ARTÍCULO 1.2.1.25.4. Tratamiento tributario de los costos y gastos en que hayan incurrido los contribuyentes del impuesto sobre la renta y complementario en la etapa de construcción.** Conforme con lo previsto en el numeral 1 del artículo 32 del Estatuto Tributario, los costos y gastos en que hayan incurrido los contribuyentes del impuesto sobre la renta y complementario en la etapa de construcción, incluidos todos los costos por préstamos, serán capitalizados y se reconocerán como activo intangible para efectos fiscales.

Lo anterior con sujeción a lo establecido en el artículo 66 y demás disposiciones del Estatuto Tributario que resulten aplicables.

**ARTÍCULO 1.2.1.25.5. Amortización del activo intangible.** El activo intangible a que se refiere el artículo 1.2.1.25.4. de este Capítulo se amortizará en línea recta en iguales proporciones a partir del inicio de la etapa de operación y mantenimiento y hasta la terminación del plazo del contrato de concesión o de Asociación Público Privada.

**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 Privada -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 periodo gravable en que se realicen. "(Subrayado fuera de texto):

Sugieren las disposiciones transcritas, que los costos y gastos propios de los contratos de concesión y asociaciones público - privadas, fiscalmente recibirán el tratamiento previsto para el modelo de activo intangible; entendiéndose como contratos de concesión los que celebran las entidades estatales con el objeto de otorgar a una persona llamada concesionario la prestación, operación, explotación, organización o gestión, total o parcial, de un servicio público, o la construcción, explotación o conservación total o parcial, de una obra o bien destinados al servicio o uso público, así como todas aquellas actividades necesarias para la adecuada prestación o funcionamiento de la obra o servicio por cuenta y riesgo del concesionario y bajo la vigilancia y control de la entidad concedente.

De otra parte el párrafo 1 del artículo 1.2.1.25.6 del Decreto 2235 de 2017 incluye el hecho de existir costos y gastos que se originan en la etapa precontractual prevista por la Ley 80 de 1993, que difiere de la fase pre operativa de la etapa contractual, al señalar que existen ingresos que no cumplan con lo establecido en el artículo 32 del Estatuto Tributario, es decir que no hacen parte de las etapas de construcción, administración, operación y mantenimiento, debiendo entonces el contribuyente reconocer dichos gastos en el periodo gravable en que se realicen, es decir someterse al tratamiento general previsto por el artículo 107 del Estatuto Tributario para las deducciones generales, observándose para ello que se produzcan dentro

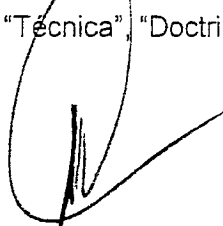
del año o periodo gravable, que sean propias o exista relación de causalidad con la actividad generadora de renta, necesarias y proporcionales de acuerdo con la actividad.

Igualmente, dichos costos para ser reconocidos en la depuración del impuesto sobre la renta y complementario, requerirán del cumplimiento de los requisitos previstos por los artículos 617 y 618 del E.T, en los términos del artículo 771-2 del E.T. adicionado por el artículo 3 de la Ley 397 de 1997 y artículo 135 de la Ley 1819 de 2016.

El manejo fiscal que el contribuyente debe otorgar a los gastos incurridos en las etapas de construcción, administración, operación y mantenimiento, será el previsto por el artículo 32 de E.T, es decir el modelo de activo intangible mientras que si se trata de gastos propios de la etapa pre - contractual definida en la Ley 80 de 1993, gastos estos últimos que difieren de los señalados por el contribuyente en el escrito de consulta, serán sometidos al tratamiento general previsto por los artículos 107 del Estatuto Tributario, en concordancia con los artículos 26, 771-2, 617 y 618 ibídem, para ser contabilizados por contribuyente.

En los anteriores términos se resuelve su consulta y se le informa que la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales con el fin de facilitar a los contribuyentes, a los usuarios y al público en general el acceso directo a sus pronunciamientos doctrinarios ha publicado en su página de Internet [www.dian.gov.co](http://www.dian.gov.co), la base de conceptos en materia tributaria, aduanera y cambiaria expedidos desde el año 2001, a la cual se puede ingresar por la siguiente ruta: "Normatividad", "Técnica", "Doctrina" "Dirección de Gestión Jurídica".

Atentamente,



**PEDRO PABLO CONTRERAS CAMARGO**  
Subdirector de Gestión Normativa y Doctrina  
Dirección de Gestión Jurídica  
UAE-Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales  
Carrera 8 N° 6C-38 Piso 4, Edificio San Agustín  
Tel: 6 07 99 99  
Bogotá, D.C.

Proyectó: Jacqueline Camelo Moreno  
Revisó: Dgg./Pc.