

DECRETO 2235 DEL 27 DE DICIEMBRE DE 2017
MINISTERIO DE HACIENDA Y CRÉDITO PÚBLICO

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.

EL PRESIDENTE DE LA REPÚBLICA DE COLOMBIA,

En ejercicio de sus facultades constitucionales y legales, en especial las conferidas por los numerales 11 y 20 del artículo 189 de la Constitución Política, y en desarrollo de los artículos 32 y numeral 8 del artículo 290 del Estatuto Tributario, y

CONSIDERANDO:

Que el Gobierno Nacional expidió el Decreto 1625 de 2016, Único Reglamentario en Materia Tributaria, para compilar y racionalizar las normas de carácter reglamentario que rigen el sector y contar con instrumentos jurídicos únicos.

Que la Ley 1819 del 29 de diciembre de 2016, por medio de la cual se adopta una reforma tributaria estructural estableció el tratamiento tributario de los contratos de concesión y Asociaciones Público Privadas -APP en donde se incorporan las etapas de construcción, administración, operación y mantenimiento, considerando el modelo del activo intangible.

Que las normas especiales sobre ingresos, costos y deducciones en el impuesto sobre la renta y complementario de que trata el artículo 32 del Estatuto Tributario, modificado por el artículo 31 de la Ley 1819 de 2016, se aplicarán de manera prevalente sobre las disposiciones generales previstas en los artículos 28, 59 y 105 del Estatuto Tributario.

Que el artículo 32 del Estatuto Tributario, modificado por el artículo 31 de la Ley 1819 de 2016, establece que *"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.*
6. *En caso de que el operador deba rehabilitar el lugar de operación, reponer activos, realizar mantenimientos mayores o cualquier tipo de intervención significativa, los gastos efectivamente incurridos por estos conceptos deberán ser capitalizados para su amortización en los términos de este artículo. Para el efecto, la amortización se hará en línea recta, en iguales proporciones, teniendo en cuenta el plazo de la rehabilitación, la reposición de activos, los mantenimientos mayores o intervención significativa, durante el término que dure dicha actividad.*

PARÁGRAFO 1o. 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 2o. En el caso que la concesión sea únicamente para la construcción o únicamente para la administración, operación y mantenimiento, no se aplicará lo establecido en el presente artículo y deberá darse el tratamiento de las reglas generales previstas en este Estatuto.

PARÁGRAFO 3o. En el evento de la adquisición del activo intangible por derechos de concesión, el costo fiscal será el valor pagado y se amortizará de conformidad con lo establecido en el presente artículo.

PARÁGRAFO 4o. 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.

PARÁGRAFO 5o. Los costos o gastos asumidos por la Nación con ocasión de asunción del riesgo o reembolso de costos que se encuentren estipulados en los contratos de concesión, no podrán ser tratados como costos, gastos o capitalizados por el concesionario en la parte que sean asumidos por la Nación.

PARÁGRAFO 6o. En el evento de la enajenación del activo intangible, el costo corresponderá al determinado en el numeral 1, menos las amortizaciones que hayan sido deducibles.”

Que para efectos de la aplicación del artículo 32 del Estatuto Tributario, modificado por el artículo 31 de la Ley 1819 de 2016, y del numeral 8 del artículo 290 del Estatuto Tributario modificado por el artículo 123 de la Ley 1819 de 2016, se requiere reglamentar el tratamiento tributario en materia del impuesto sobre la renta y complementario de los contratos de concesión y Asociaciones Público Privadas -APP y desarrollar el régimen de transición aplicable a los saldos de los activos pendientes de amortización a la entrada en vigencia de la Ley 1819 de 2016.

Que para efectos de la aplicación del artículo 32 del Estatuto Tributario, modificado por el artículo 31 de la Ley 1819 de 2016, los términos técnicos son los establecidos en el contrato de concesión o Asociación Público Privada y cuando los contratos no los establezcan, se deberán tener en cuenta las definiciones que se establecen en el presente Decreto sobre los términos técnicos, la rehabilitación, la reposición de activos, el mantenimiento mayor, la intervención significativa y las etapas de construcción, operación y mantenimiento.

Que acorde con lo previsto en el artículo 32 ya mencionado se requiere precisar el alcance de la expresión “*los ingresos devengados por el concesionario, asociados a la etapa de construcción*” de que trata el numeral 3 del artículo 32 del Estatuto Tributario, modificado por el artículo 31 de la Ley 1819 de 2016, considerando que en la etapa de construcción

se pueden identificar los ingresos del concesionario en cumplimiento de las obligaciones derivadas de los contratos de concesión o Asociaciones Público Privadas - APP que se encuentran asociados a la etapa de construcción del activo.

Que conforme con lo previsto en el párrafo 1 del artículo 32 del Estatuto Tributario, modificado por el artículo 31 de la Ley 1819 de 2016, los ingresos, costos y gastos por peajes, tasas y tarifas no están sujetos al tratamiento general tributario establecido en el Estatuto Tributario, en consecuencia el tratamiento tributario en este caso corresponde al previsto en el artículo 32 del Estatuto Tributario y en este Decreto.

Que para la aplicación del numeral 3 del artículo 32 del Estatuto Tributario, modificado por el artículo 31 de la Ley 1819 de 2016, se deberá reconocer para efectos tributarios una cuenta por cobrar que se disminuirá a medida que se reciba efectivamente la retribución por la construcción.

Que en cumplimiento del Decreto 1081 de 2015, modificado por el Decreto 270 de 2017, y los artículos 3 y 8 de la Ley 1437 de 2011, el proyecto de decreto fue publicado en la página web del Ministerio de Hacienda y Crédito Público.

En mérito de lo expuesto,

DECRETA:

Artículo 1. Adición el Capítulo 25 del Título 1 de la Parte 2 del Libro 1 del Decreto 1625 de 2016, Único Reglamentario en Materia Tributaria. Adiciónese el Capítulo 25 del Título 1 de la Parte 2 del Libro 1 del Decreto 1625 de 2016, Único Reglamentario en Materia Tributaria, así

CAPITULO 25.

Tratamiento tributario de los contratos de concesión y Asociaciones Público Privadas -APP.

"Artículo 1.2.1.25.1. Objeto. La presente sección tiene por objeto reglamentar el tratamiento tributario en materia del impuesto sobre la renta y complementario de los contratos de concesión y Asociaciones Público Privadas -APP y desarrollar el régimen de transición aplicable a los saldos de los activos pendientes de amortización a la entrada en vigencia de la Ley 1819 de 2016.

Artículo 1.2.1.25.2. Definiciones. Para efectos de lo dispuesto en el presente Capítulo los términos técnicos son los establecidos en el contrato de concesión o Asociación Público Privada -APP y cuando los contratos no los establezcan, se deberán tener en cuenta las siguientes definiciones:

1. **Términos técnicos.** Los términos técnicos son los establecidos en el contrato de concesión suscrito entre el contribuyente del impuesto sobre la renta y complementario y la respectiva entidad.
2. **Rehabilitación.** La rehabilitación es la reconstrucción de una infraestructura de transporte para devolverla al estado inicial para la cual fue construida.
3. **Reposición de activos.** La reposición de activos consiste en la sustitución o renovación del activo en servicio, con otro equivalente, de tecnología moderna, que cumpla o mejore los estándares de calidad y servicio, valorado a precios de mercado.
4. **Mantenimiento mayor.** El mantenimiento mayor comprende la realización de actividades de conservación a intervalos variables, destinados primordialmente a recuperar los deterioros ocasionados por el uso o por fenómenos naturales o agentes externos.
5. **Intervención significativa.** La intervención significativa corresponde a las intervenciones que se deben realizar sobre la infraestructura o bien concesionado, cuyo alcance permite elevar la capacidad o el nivel de servicio del mismo.
6. **Etapas de construcción, operación y mantenimiento.** Las etapas de construcción, operación y mantenimiento serán las definidas en el contrato correspondiente. En caso de que el contrato no las contemple se tendrán en cuenta las definiciones establecidas en la Ley 1682 de 2013 o las normas técnicas que regulen la materia.

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.

Parágrafo 2. Los ingresos asociados a la explotación comercial de la concesión, tendrán el tratamiento general establecido en el Estatuto Tributario.

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.

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 Privada -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 Privada -APP.

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.

Artículo 1.2.1.25.10. Tratamiento tributario de los ingresos destinados a la rehabilitación del lugar de operación, a reposición de activos, a la realización de mantenimientos mayores o a cualquier tipo de intervención significativa. Los ingresos destinados a la rehabilitación del lugar de operación, a reposición de activos, a la realización de mantenimientos mayores o a cualquier tipo de intervención significativa, se reconocerán conforme con la regla del numeral 5 del artículo 32 del Estatuto Tributario y lo dispuesto en este Capítulo.

Artículo 1.2.1.25.11. Tratamiento tributario de los gastos de rehabilitación del lugar de operación, de reposición de activos, de realización de mantenimientos mayores o de cualquier tipo de intervención significativa. Cuando el operador deba rehabilitar el lugar de operación, reponer activos, realizar mantenimientos mayores o cualquier tipo de intervención significativa, los gastos en que efectivamente haya incurrido por

estos conceptos deberán ser capitalizados para su amortización en línea recta, en iguales proporciones, durante el término que dure la actividad de rehabilitación del lugar de operación, de reposición de activos, de realización de mantenimientos mayores o de cualquier tipo de intervención significativa.

Artículo 1.2.1.25.12. Tratamiento tributario de las concesiones o de las Asociaciones Público Privadas que tengan por objeto únicamente la construcción o únicamente la administración, operación y mantenimiento. Conforme con lo previsto en el párrafo 2 del artículo 32 del Estatuto Tributario cuando las concesiones o las Asociaciones Público Privadas -APP tengan por objeto únicamente la construcción, o únicamente la administración, operación y mantenimiento, para la determinación de los ingresos, costos y gastos se seguirán las reglas generales previstas en el Estatuto Tributario y por lo tanto no les resulta aplicable el tratamiento tributario previsto en el presente Capítulo.

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 periodo 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.

Artículo 1.2.1.25.14. Tratamiento tributario de las entregas por unidades funcionales, hitos o similares. Conforme con lo previsto en el párrafo 4 del artículo 32 del Estatuto Tributario, cuando el contrato de concesión o de Asociación Público Privada establezca entregas por unidades funcionales, hitos o similares; cada unidad funcional, hito o similar se sujetará al tratamiento previsto en este Capítulo.

El tratamiento tributario del ingreso acumulado y su reconocimiento fiscal de que tratan los artículos 1.2.1.25.6., 1.2.1.25.7. y 1.2.1.25.8. se realizará a partir del momento de la entrega a satisfacción de las unidades funcionales, hitos o similares a la entidad competente.

Artículo 1.2.1.23.15. Regla de transición de los saldos de los activos intangibles pendientes por amortizar a la entrada en vigencia de la Ley 1819 de 2016. Conforme con lo previsto en el numeral 8 del artículo 290 del Estatuto Tributario los contribuyentes del impuesto sobre la renta y complementario con contratos de concesión o Asociaciones Público Privadas -APP que a diciembre treinta y uno (31) de 2016 se encontraban en la etapa de operación y mantenimiento amortizarán dentro del plazo remanente de la concesión, aplicando el sistema de línea recta, en iguales proporciones los saldos de los activos intangibles pendientes por amortizar por estos conceptos.

Parágrafo. Los contribuyentes del impuesto sobre la renta y complementario con contratos de concesión o Asociaciones Público Privadas -APP que a primero (1) de enero de 2017 no hayan iniciado la etapa de operación y mantenimiento aplicarán lo establecido en el artículo 32 del Estatuto Tributario y en el presente Capítulo.

Artículo 1.2.1.23.16. Tratamiento tributario de los pasivos por ingresos diferidos a la entrada en vigencia de la Ley 1819 de 2016. Los contribuyentes del impuesto sobre la renta y complementario con contratos de concesión o Asociaciones Público Privadas -APP que a diciembre treinta y uno (31) de 2016 se encontraban en la etapa de operación y mantenimiento y tuvieran un pasivo por ingreso diferido, reversarán y reconocerán el mismo como ingreso fiscal en línea recta en iguales proporciones durante el plazo de la concesión o Asociación Público Privada -APP.

Parágrafo. Los contribuyentes del impuesto sobre la renta y complementario con contratos de concesión o Asociaciones Público Privadas -APP que a primero (1) de enero de 2017 no hayan iniciado la etapa de operación y mantenimiento aplicarán lo establecido en el artículo 32 del Estatuto Tributario y en el presente Capítulo.

Artículo 1.2.1.25.17. Tratamiento tributario de los contratos que terminan anticipadamente. Si el contrato termina anticipadamente, en el año de terminación se efectuarán los ajustes correspondientes, atendiendo los términos del acuerdo o documento de terminación.

Artículo 2. Vigencia. El presente decreto rige a partir de la fecha de su publicación y adiciona el Capítulo 25 y los artículos 1.2.1.25.1. al 1.2.1.25.17. al Capítulo 25 del Título 1 de la Parte 2 del Libro 1 del Decreto 1625 de 2016 del Decreto Único en Materia Tributaria.

PUBLÍQUESE Y CÚMPLASE

Dado en Bogotá D.C., a los **27 DIC 2017**

EL MINISTRO DE HACIENDA Y CRÉDITO PÚBLICO,
MAURICIO CÁRDENAS SANTAMARÍA