

$\$ \{ *RAD_S * \}$

Para contestar cite:

Radicado CGN: $\$ \{ *RAD_S * \}$

Fecha: $\$ \{ *F_RAD_S * \}$

Pública ☒ **Pública Reservada** ☐ **Pública Clasificada** ☐

Bogotá, D.C.

Señores

Representantes legales y contadores

Ministerio de Transporte

Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (DIAN)

Dirección General de Crédito Público y Tesoro Nacional (DGCPTN)

Entidades territoriales beneficiarias de los proyectos de infraestructura de transporte financiados por los mecanismos de obras por impuestos

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMA	Marco Conceptual Inventarios Bienes de uso público Ingresos de transacciones sin contraprestación Gastos por transferencias y subvenciones Procedimiento contable para el registro de las operaciones interinstitucionales
	SUBTEMA	Tratamiento contable de los hechos económicos relacionados con los proyectos de infraestructura de transporte financiados con los mecanismos de obras por impuestos de que trata el artículo 238 de la Ley 1819 de 2016 y el artículo 800-1 del Estatuto Tributario

Respetados señores:

ANTECEDENTES

Desde el 2017, la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (DIAN), el Ministerio de Transporte (Mintransporte) y el Ministerio de Hacienda y Crédito Público (MHCP) han formulado consultas relacionadas sobre el tratamiento contable de los hechos económicos relacionados con los proyectos de infraestructura de transporte financiados con los mecanismos de obras por impuestos de que trata el artículo 238 de la Ley 1819 de 2016 y el artículo 800-1 del Estatuto Tributario, así como de las operaciones recíprocas que surgen en virtud de estos hechos económicos. En este contexto, la CGN ha desarrollado

mesas de trabajo con las mencionadas entidades, con el propósito de ampliar el contexto legal y operativo de estos mecanismos.

En virtud de lo anterior, y considerando las competencias asignadas a la CGN en los literales i) y j) del artículo 4º de la Ley 298 de 1996 de emitir conceptos y absolver consultas relacionadas con la interpretación y aplicación de las normas expedidas por ella, así como de ser la autoridad doctrinaria en materia de interpretación de las normas contables y de los demás temas que son objeto de su función normativa, se hace necesario emitir el presente concepto general que integra el tratamiento contable de los hechos económicos que se derivan de los mecanismos de obras por impuestos para la ejecución de proyectos de infraestructura de transporte.

CONSIDERACIONES

Respecto al mecanismo de obras por impuestos, el artículo 238 de la Ley 1819 de 2016, señala:

“Artículo 238. Obras por impuestos. Las personas jurídicas contribuyentes del impuesto sobre la renta y complementarios que en el año o período gravable obtengan ingresos brutos iguales o superiores a 33.610 UVT, podrán efectuar el pago hasta del cincuenta por ciento (50%) del impuesto a cargo determinado en la correspondiente declaración de renta, mediante la destinación de dicho valor a la inversión directa en la ejecución de proyectos viabilizados y prioritarios de trascendencia social en los diferentes municipios ubicados en las Zomac, que se encuentren debidamente aprobados por la Agencia para la Renovación del Territorio ART, previo visto bueno del Departamento Nacional de Planeación (DNP), relacionados con el suministro de agua potable, alcantarillado, energía, salud pública, educación pública o construcción y/o reparación de infraestructura vial.

(...)

El contribuyente que opte por la forma de pago aquí prevista, deberá seleccionar el proyecto o proyectos a los cuales decide vincular sus impuestos, dentro de los tres primeros meses del año siguiente al respectivo período gravable, (...).

Una vez aprobada la vinculación del pago al proyecto o proyectos seleccionados, el contribuyente asumirá la realización de la obra en forma directa:

1. Depositar el monto total del valor de los impuestos a pagar mediante esta forma, en una fiducia con destino exclusivo a la ejecución de la obra objeto del proyecto. (...).

(...)

6. Entregar la obra totalmente construida y en disposición para su uso y/o funcionamiento junto con la conformidad de la debida satisfacción por parte del Interventor, dentro del término previsto en el cronograma. Lo anterior, salvo que se presenten circunstancias de fuerza mayor debidamente probadas que afecten el cumplimiento de lo programado, en cuyo caso, se requerirá que la autoridad competente en la materia y el Departamento Nacional de Planeación o sus delegados según lo establezca el reglamento, acepten la prórroga que resulte necesaria para la entrega final de la obra, previa certificación del interventor.

(...)

7. (...)

La interventoría de la ejecución de la obra estará en cabeza de las entidades nacionales competentes con la obra a desarrollar, las cuales se deberán sujetar a la respectiva reglamentación, la cual, en todo caso, debe contemplar que el valor de la interventoría debe estar incluido dentro del presupuesto general de proyecto que contenga la obra a ejecutar.

La obligación tributaria se extinguirá en la fecha en que se produzca la entrega de la obra totalmente construida y en disposición para su uso y/o funcionamiento junto con la conformidad de la debida satisfacción por parte del Interventor. Lo anterior sin perjuicio de los intereses de mora previstos en el presente artículo.

(...)

Parágrafo 2°. Los contribuyentes del impuesto sobre la renta y complementarios que decidan financiar directamente proyectos de inversión en infraestructura en las Zomac que superen el 50% del impuesto a cargo a que hace referencia el inciso primero, podrán acogerse al procedimiento establecido en el presente artículo para el desarrollo de proyectos aprobados por la Agencia para la Renovación del Territorio, previo visto bueno del DNP. En este caso, el monto total de los aportes efectivos e irrevocables de los recursos a la Fiducia de destino exclusivo podrá ser usado como descuento efectivo en el pago de hasta el 50% del impuesto sobre la renta y complementarios liquidado en el año gravable. Este descuento deberá efectuarse en cuotas iguales durante un periodo de diez años contados a partir del inicio de la ejecución del proyecto. Cuando el porcentaje de pago de impuesto sea insuficiente para descontar la cuota del respectivo año, la DIAN podrá autorizar el descuento de un porcentaje superior. En el caso de presentar pérdidas fiscales en un determinado periodo, el término para efectuar la totalidad del descuento por el valor total del proyecto podrá extenderse por un máximo de 5 años adicionales, sin perjuicio del término de compensación de pérdidas.

(...)

Parágrafo 6°. El término de prescripción de la acción de cobro a que se refiere el artículo 817 del Estatuto Tributario, para las obligaciones tributarias de los contribuyentes que opten por la forma de pago de "Obras por impuestos" establecida en el presente artículo, se interrumpirá a partir de la comunicación de aprobación de la postulación que envía la Agencia de Renovación del Territorio (ART) al contribuyente y a la DIAN.

Interrumpida la prescripción en la forma aquí prevista, el término empezará a correr de nuevo desde el día siguiente a la fecha en que el interventor certifique a la Dirección Seccional de Impuestos y Aduanas Nacionales del domicilio principal del contribuyente el incumplimiento definitivo de la obligación de construcción de la obra.

Una vez comience a correr nuevamente el término de prescripción de la acción de cobro, la Dirección Seccional de Impuestos y Aduanas Nacionales competente deberá iniciar el proceso administrativo de cobro coactivo en relación con las obligaciones pendientes de pago, aplicando la normatividad del Estatuto Tributario.

Parágrafo 7°. Los contribuyentes podrán optar por el mecanismo de obras por impuestos previsto en el presente artículo, o por el establecido en el artículo 800-1 del Estatuto Tributario. (...) (Subrayado fuera de texto).

Sobre el mecanismo de obras por impuestos de que trata el artículo 238 de la Ley 1819 de 2016, el Decreto 1625 de 2016, Único Reglamentario en materia tributaria, establece:

"TÍTULO 5

FORMAS DE EXTINGUIR LA OBLIGACIÓN TRIBUTARIA EN EL MECANISMO DE PAGO - OBRAS POR IMPUESTOS

(...)

ARTÍCULO 1.6.5.1.1. Obras por impuestos. El mecanismo de pago - Obras por Impuestos de que trata el artículo 238 de la Ley 1819 de 2016 es un modo de extinguir las obligaciones tributarias del impuesto sobre la renta y complementario, a través de la inversión directa por parte del contribuyente en la ejecución de proyectos (...).

(...)

Artículo 1.6.5.1.3. Modalidades de pago - Obras por Impuestos. El pago del impuesto sobre la renta y complementario a través del mecanismo de pago - Obras por Impuestos- se podrá realizar a través de dos modalidades:

1. Modalidad de pago 1: Destinación hasta del cincuenta por ciento (50%) del impuesto sobre la renta y complementario a cargo en el año gravable. Consiste en la inversión directa hasta del cincuenta por ciento (50%) del impuesto a cargo determinado en la declaración del impuesto sobre la renta y complementario, (...).

Las personas jurídicas contribuyentes del impuesto sobre la renta y complementario se podrán acoger a esta modalidad de pago, aun si su declaración del impuesto arroja un saldo a favor.

2. Modalidad de Pago 2: Descuento de la inversión como pago efectivo del impuesto sobre la renta y complementario. Consiste en la inversión directa, por parte de los contribuyentes del impuesto sobre la renta y complementario, (...) cuyo valor supere el cincuenta por ciento (50%) del impuesto sobre la renta y complementario a cargo, del respectivo periodo.

(...)

ARTÍCULO 1.6.5.2.3. Entidad nacional competente frente a los proyectos. Para efectos de lo establecido en el presente título, las entidades nacionales competentes, según el objeto del proyecto, serán las siguientes:

1. Infraestructura vial: El Ministerio de Transporte

(...)

Artículo 1.6.5.3.1. Procedimiento para el desarrollo de las Obras por Impuestos. Para el desarrollo del mecanismo de pago -Obras por Impuestos-, (...).

El procedimiento para el desarrollo de las Obras por Impuestos se compone de las siguientes etapas:

1. Presentación y revisión de iniciativas o proyectos propuestos.
2. Estructuración, evaluación y registro en el banco de proyectos.
3. Selección de proyectos, solicitud y aprobación de su vinculación al pago del impuesto.
4. Constitución de la fiducia y preparación para la ejecución del proyecto.
5. Ejecución y entrega del proyecto.

(...)

1.6.5.3.2.3. Viabilidad sectorial. El proyecto continuará con la viabilidad a cargo de la entidad nacional competente según el objeto del proyecto. Esta entidad realizará los controles de formulación y viabilidad a los proyectos en el Sistema Unificado de Inversiones y Finanzas Públicas (SUIFP), de acuerdo con las

metodologías del Departamento Nacional de Planeación (DNP) y de conformidad con la normativa del sector, y emitirá el concepto de viabilidad dentro de los quince (15) días siguientes a la recepción del proyecto, incluyendo la viabilidad financiera de los gastos de estructuración en que haya incurrido el contribuyente, de ser el caso.

(...)

Artículo 1.6.5.3.3.2. Aprobación de solicitudes de vinculación del pago de impuestos a proyectos. La Agencia de Renovación del Territorio (ART) verificará que los contribuyentes que hayan solicitado la vinculación del pago de sus impuestos a uno o varios proyectos, cumplan las condiciones y requisitos establecidos en la Ley 1819 de 2016 y en el presente título.

(...)

La lista de solicitudes aceptadas y no aceptadas será comunicada por la Agencia de Renovación del Territorio (ART) a la Unidad Administrativa Especial Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (DIAN) y a los contribuyentes, para efectos de la vinculación tributaria respectiva e inicio de la etapa de preparación y ejecución de la obra.

(...)

Artículo 1.6.5.3.4.7. Gerencia del proyecto. La gerencia del proyecto será la responsable de soportar los actos previos que demanda la preparación y contratación de los demás terceros, así como la administración de la ejecución y construcción de la obra, (...).

Dentro de los diez (10) días siguientes al visto bueno por parte de la entidad nacional competente del cronograma general del proyecto, el contribuyente, a través de la fiducia, deberá dar apertura al proceso de selección del contratista que prestará el servicio de gerencia del proyecto (...).

(...)

ARTÍCULO 1.6.5.3.4.8. Contratación de la interventoría del proyecto. La entidad nacional competente realizará la supervisión del contrato de interventoría frente al proyecto a desarrollar.

(...)

El contrato de fiducia y el contrato de interventoría deberán establecer que la entidad nacional competente realizará la supervisión del contrato de interventoría y dará el visto bueno a los informes de esta, previo al desembolso de los pagos pactados.

(...)

Artículo 1.6.5.3.4.9. Constitución de pólizas. Celebrado el contrato para la gerencia del proyecto, esta deberá constituir a favor de la Nación, en cabeza de la entidad nacional competente, las pólizas necesarias para garantizar con posterioridad a la entrega de la obra final, su realización técnica de acuerdo con las exigencias del proyecto y la estabilidad con una vigencia no inferior a cuatro (4) años (...).

(...)

ARTÍCULO 1.6.5.3.5.3. Entrega y recepción de la obra. Cumplidos los términos inicialmente previstos en el cronograma y/o de los correspondientes a las ampliaciones, la gerencia del proyecto en conjunto con el contribuyente, realizarán entrega formal y material de la obra construida y en disposición para su uso y/o funcionamiento a la entidad nacional competente, adjuntando el informe final de la interventoría, para que esta certifique el recibo a satisfacción.

Cuando el proyecto incluya el mantenimiento de la obra, el contribuyente podrá realizar entrega del proyecto cuando la obra esté en disposición para su uso y/o funcionamiento, y posteriormente realizar entregas correspondientes al mantenimiento realizado con la periodicidad establecida en el cronograma del proyecto.

Con cada entrega, la interventoría deberá expedir el certificado de recibido a satisfacción, señalando el valor correspondiente a la obra o mantenimiento recibido, y realizar la respectiva entrega a la entidad nacional competente.

En cualquier caso, la entidad nacional competente deberá informar a la Unidad Administrativa Especial Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales -DIAN la entrega realizada, adjuntando el certificado de recibido a satisfacción por parte del interventor.

(...)

ARTÍCULO 1.6.5.3.5.4. Entrega de la obra por la entidad nacional competente. La entidad nacional competente realizará la entrega de la obra al departamento, municipio o entidad que corresponda, conforme se defina en el correspondiente proyecto, para ser dispuesta a la prestación del servicio o el ejercicio de la competencia, de acuerdo con las normas que gobiernen la materia.

Cuando la entidad nacional competente haga entrega de la obra al departamento, municipio o entidad que corresponda, en el acta de entrega se definirán las responsabilidades de quienes reciben las obras.

(...)

Artículo 1.6.5.4.1. Extinción de la obligación tributaria bajo la modalidad de pago 1.

La obligación tributaria de las personas jurídicas que se acogieron a la modalidad de pago 1 se extinguirá en la fecha en que se produzca la entrega de la obra totalmente construida y en disposición para su uso y/o funcionamiento, junto con la conformidad de la debida satisfacción por parte del interventor.

Para ello, la entidad nacional competente enviará a la sociedad fiduciaria y la Unidad Administrativa Especial Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (DIAN) la certificación de entrega de la obra totalmente construida y en disposición para su uso y/o funcionamiento, junto con la conformidad de la debida satisfacción por parte del interventor, dentro de los diez (10) días siguientes a la entrega de la misma. (...)

ARTÍCULO 1.6.5.4.2. Consignación a la Nación -Unidad Administrativa Especial Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales -DIAN de los saldos no ejecutados en la Modalidad de pago 1.

Cuando el valor de la obra totalmente construida y en disposición para su uso y/o funcionamiento sea menor al valor consignado en la fiducia, la sociedad fiduciaria deberá consignar los saldos no ejecutados a la Nación - Unidad Administrativa Especial Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales -DIAN, en un recibo oficial de pago, ante las entidades autorizadas para recaudar, dentro de los cinco (5) días siguientes a la recepción de la copia de la certificación de que trata el artículo anterior, para abonar al saldo insoluto de la obligación tributaria por concepto del impuesto sobre la renta y complementario del periodo gravable del contribuyente vinculado a obras por impuestos.

Artículo 1.6.5.4.13. Utilización del descuento efectivo en la modalidad de pago 2. El monto total de los aportes efectivos e irrevocables de los recursos consignados en la fiducia podrá ser utilizado anualmente por el contribuyente como un descuento efectivo en el pago hasta del cincuenta por ciento (50%) del impuesto sobre la renta y complementario liquidado, el cual se podrá utilizar a partir del año gravable siguiente al de la aprobación del proyecto, en cuotas iguales del diez por ciento (10%), durante un periodo de diez (10) años, independientemente del grado de avance de la obra, siempre y cuando se cumplan las siguientes condiciones:

1. Existir avance en la ejecución de la obra.

2. Certificación expedida por la entidad nacional competente, en la que se indique el cumplimiento del cronograma.

Para tal efecto, la entidad nacional competente enviará a la Unidad Administrativa Especial Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (DIAN), Dirección de Gestión de Ingresos, la certificación de avance de obra realizada en el año anterior, dentro de los dos (2) primeros meses de cada año calendario.

(...)

Artículo 1.6.5.4.15. Utilización de la cuota anual del periodo gravable en la modalidad de pago 2. La cuota anual del periodo gravable en la modalidad 2 deberá ser utilizada en la declaración del impuesto sobre la renta y complementario del periodo gravable con los límites establecidos en la ley.

En todo caso, el contribuyente deberá hacer uso del descuento efectivo en el pago, limitado al cincuenta por ciento (50%) del impuesto liquidado o al autorizado por la administración, independientemente que la declaración del impuesto sobre la renta y complementario correspondiente arroje saldo a pagar o saldo a favor.

(...)

Artículo 1.6.5.4.17. Expedición de certificado de entrega parcial de la obra en caso de incumplimiento definitivo de la obligación de construcción de la obra en la modalidad de pago 2. Una vez el contribuyente entregue el avance de la obra en caso de incumplimiento, la entidad nacional competente enviará a la Unidad Administrativa Especial Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (DIAN) la certificación de entrega del avance de la obra, dentro de los diez (10) días siguientes a la entrega de la misma. (...)

Artículo 1.6.5.4.18. Verificación de los descuentos efectivos utilizados y el valor de la obra parcial ejecutada en caso de incumplimiento definitivo de la obligación de construcción de la obra en la modalidad de pago 2. Una vez recibida la certificación de que trata el artículo anterior, la Unidad Administración Especial de Impuestos y Aduanas Nacionales - DIAN, Dirección de Gestión de Ingresos, verificará que los descuentos efectivos anuales utilizados por el contribuyente en la declaración del respectivo periodo gravable y en las declaraciones de periodos siguientes, bien sea por imputación o por compensación de pérdidas fiscales, corresponden al valor parcial ejecutado de la obra.

Cuando los descuentos efectivos anuales superen el valor parcial ejecutado de la obra, la Unidad Administrativa Especial Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (DIAN) le solicitará a la sociedad fiduciaria consignar en un recibo oficial de pago ante las entidades autorizadas para recaudar los valores que correspondan, informándole los elementos necesarios para el diligenciamiento del recibo oficial de pago en bancos.

Por su parte, la Unidad Administrativa Especial Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (DIAN) imputará los valores consignados por la sociedad fiduciaria a la obligación tributaria del contribuyente debidamente identificado, conforme con la proporción prevista en el artículo 804 del Estatuto Tributario.

Artículo 1.6.5.4.19. Uso del descuento efectivo en caso de incumplimiento definitivo de la obligación de construcción de la obra en la modalidad de pago 2. Si se llegare a presentar alguna circunstancia que implique el incumplimiento definitivo de la obligación de construcción de la obra, el contribuyente podrá utilizar las cuotas anuales pendientes de descontar hasta cubrir el valor que corresponde al avance de la obra. Lo anterior, sin perjuicio de la imposición de la sanción por incumplimiento de la forma de pago, equivalente al ciento por ciento (100%) del valor ejecutado, conforme con el procedimiento previsto en el Estatuto Tributario” (Subrayado fuera de texto)

De otra parte, el artículo 800-1 del Estatuto Tributario señala:

“Artículo 800-1. Obras por Impuestos. Las personas naturales o jurídicas obligadas a llevar contabilidad, contribuyentes del impuesto sobre la renta y complementarios que en el año o período gravable inmediatamente anterior hayan obtenido ingresos brutos iguales o superiores a treinta y tres mil seiscientos diez (33.610) UVT, podrán celebrar convenios con las entidades públicas del nivel nacional, por los que recibirán a cambio títulos negociables para el pago del impuesto sobre la renta, en los términos previstos en la presente disposición. (...).

El objeto de los convenios será la inversión directa en la ejecución de proyectos de trascendencia económica y social en los diferentes municipios definidos como las Zonas Más Afectadas por el Conflicto Armado (Zomac) y en los municipios con Programas de Desarrollo con Enfoque Territorial (PDET), relacionados con (...) comunicaciones, infraestructura de transporte, infraestructura productiva, infraestructura cultural infraestructura deportiva y las demás que defina el manual operativo de Obras por Impuestos, todo de conformidad con lo establecido en la evaluación de viabilidad del proyecto. Los proyectos a financiar podrán comprender las obras, servicios y erogaciones necesarias para su viabilidad, planeación, preoperación, ejecución, operación, mantenimiento e interventoría, en los términos establecidos por el manual operativo de Obras por Impuestos, según el caso. (...).

(...)

Para el desarrollo del presente mecanismo de pago del impuesto sobre la renta se tendrán en cuenta los siguientes aspectos y procedimientos:

(...)

5. Suscripción del convenio. Posterior a la aprobación por parte de la ART, la Entidad Nacional competente procederá a la suscripción del convenio con el contribuyente, para la ejecución del proyecto. Por medio de dicho convenio, el contribuyente se comprometerá a desarrollar el proyecto a cambio de una remuneración que será pagada por medio de Títulos para la Renovación del Territorio (TRT), una vez sea entregado el proyecto a satisfacción a la entidad nacional competente. En los casos en que la ejecución del proyecto sea superior a un (1) año, el convenio podrá prever el pago contra la entrega de los hitos que se establezcan en el mismo.

6. Reglas del Convenio. La celebración del convenio estará sujeta a las siguientes reglas:

(...)

b. Supervisión. La Entidad Nacional Competente realizará la supervisión del convenio de obras por impuestos y del contrato de interventoría.

c. Garantías. La Entidad Nacional Competente deberá establecer la suficiencia de las garantías para amparar como mínimo el cumplimiento del proyecto, la estabilidad de la obra o calidad y correcto funcionamiento de los bienes según corresponda.

El contratista deberá constituir las garantías exigidas para la ejecución del proyecto, en caso de realizarlo directamente, o deberá exigirles a los terceros dichas garantías en los términos definidos en el convenio. En todo caso, las garantías constituidas deben ser aprobadas por la Entidad Nacional Competente. Tratándose de pólizas, las mismas no expirarán por falta de pago o por revocatoria unilateral y deberán ser aprobadas por la Entidad Nacional Competente al proyecto de inversión.

(...)

n. Títulos para la Renovación del Territorio - TRT. Autorícese al Ministerio de Hacienda y Crédito Público para la emisión de los TRT, los cuales serán usados como contraprestación de las obligaciones derivadas de los convenios de obras por impuestos. Dichos títulos tendrán la calidad de negociables. El Gobierno nacional reglamentará las condiciones de los TRT y los requisitos para su emisión” (Subrayado fuera del texto).

Sobre el mecanismo obras por impuestos de que trata el artículo 800-1 del Estatuto Tributario, el Decreto 1626 de 2016, Único Reglamentario en materia tributaria, indica:

"TÍTULO 6

OBRAS POR IMPUESTOS DEL ARTÍCULO 800-1 DEL ESTATUTO TRIBUTARIO

(...)

ARTÍCULO 1.6.6.1.1. Ámbito de aplicación. El presente título aplica a los contribuyentes del impuesto sobre la renta y complementarios y a las entidades públicas del nivel nacional que participen o tengan a cargo el ejercicio de competencias en las diferentes etapas o fases de operación de la opción del mecanismo de obras por impuestos de que trata el artículo 800-1 del Estatuto Tributario.

(...)

ARTÍCULO 1.6.6.2.1. Entidad nacional competente. Para efectos de lo establecido en el presente título, las entidades nacionales competentes, según las líneas de inversión previstas en el artículo 800-1 del Estatuto Tributario, serán las siguientes, sin perjuicio que por la naturaleza de los proyectos de inversión puedan actuar otras entidades nacionales competentes:

(...)

8. Infraestructura de transporte: El Ministerio de Transporte.

(...)

11. Las demás entidades nacionales competentes de acuerdo con la línea de inversión definida en el Manual Operativo de obras por impuestos.

(...)

1.6.6.2.2. Estructuración de iniciativas.

(...)

Finalizada la verificación del cumplimiento de los requisitos habilitantes por parte de la Agencia de Renovación del Territorio (ART), esta transferirá la iniciativa a la entidad nacional competente para que emita de ser procedente, el concepto de pertinencia de la solicitud y la autorización para la estructuración de la iniciativa, (...)

(...)

Artículo 1.6.6.2.3. Conformación del banco de proyectos de inversión de obras por impuestos. El banco de proyectos de inversión de obras por impuestos se

conformará con los proyectos de inversión estructurados y presentados por los contribuyentes y las entidades públicas de cualquier nivel ante la Agencia de Renovación del Territorio (ART) (...):

(...)

2. Viabilidad: Una vez vencido el término previsto en el numeral anterior, la entidad nacional competente dentro de los quince (15) días siguientes a la recepción de la propuesta de proyecto de inversión, realizará la verificación del cumplimiento de los requisitos generales de inversión pública y sectoriales conforme con la normativa vigente, el Manual Operativo de obras por impuestos

(...)

Artículo 1.6.6.3.4. Suscripción del convenio. El convenio deberá ser suscrito entre la entidad nacional competente y el contribuyente dentro de los treinta (30) días siguientes a la notificación del acto administrativo de aprobación de la suscripción del convenio al contribuyente. (...)

(...)

Parágrafo 2°. La firma del convenio será comunicada dentro de los cinco (5) días siguientes a su suscripción por la entidad nacional competente a la Dirección General de Crédito Público y Tesoro Nacional del Ministerio de Hacienda y Crédito Público y a la Dirección de Ejecución Evaluación de Proyectos de la Agencia de Renovación del Territorio (ART) o quienes hagan sus veces.

Artículo 1.6.6.3.5. Condiciones del convenio. La entidad nacional competente definirá dentro de la minuta del convenio a suscribir con el contribuyente, las cláusulas necesarias para garantizar la ejecución del proyecto de inversión, que deberá contener como mínimo (...) la forma o mecanismo como se determinarán y entregarán los hitos en el caso que el proyecto lo permita, las reglas para la entrega de la obra, bien o servicio de que trata el proyecto y su sostenibilidad por el receptor, la liquidación del convenio, así como las demás estipulaciones que la entidad nacional competente considere necesarias conforme con lo previsto en el artículo 800-1 del Estatuto Tributario.

(...)

Parágrafo 2°. (...)

Serán reconocidos a los contribuyentes mediante Títulos para la Renovación del Territorio (TRT), los avances de obras a que haya lugar, siempre que correspondan con los hitos pactados en el convenio y hayan sido recibidos a satisfacción.

(...)

Artículo 1.6.6.4.1. Gerencia del proyecto. Cuando la entidad nacional competente haya establecido que se requiere de una gerencia del proyecto, esta podrá ser asumida directamente por el contribuyente, siempre y cuando acredite para validación de la entidad nacional competente, la experiencia e idoneidad según el proyecto a ejecutar y los términos fijados en el Convenio.

(...)

Artículo 1.6.6.4.2. Garantías. Previo a la ejecución de los proyectos de inversión de obras por impuestos, el contribuyente o el contratista a cargo de la obra, bien o servicio del proyecto, deberá constituir a favor de la Nación a través de la entidad nacional competente, una póliza de cumplimiento cuyo valor de la prima hará parte de los costos del proyecto, que ampare como mínimo:

(...)

Artículo 1.6.6.4.3. Interventoría. Cuando la entidad nacional competente haya establecido la necesidad de contratar la interventoría del proyecto, en el convenio a suscribir entre la entidad nacional competente y el contribuyente deberá incluirse una cláusula en virtud de la cual, este último se obliga a constituir un patrimonio autónomo cuyo único objeto será la administración de los recursos requeridos para asumir los costos de la interventoría y efectuar los respectivos pagos, en el cual se designe como beneficiaria del respectivo fideicomiso a la entidad nacional competente y se le otorguen facultades para ordenar los pagos a que haya lugar.

(...)

Artículo 1.6.6.4.9. Recibo a satisfacción y entrega de la obra, bien o servicio. Ejecutado el proyecto de inversión por el contribuyente y a satisfacción de la interventoría o instancia que haga sus veces, y dentro de los quince (15) días siguientes al cierre de todo el proceso contractual o el cierre del registro del proyecto en el Sistema de Información de Seguimiento a Proyectos de Inversión Pública (SPI), lo que ocurra de último, la entidad nacional competente emitirá un certificado de satisfacción del cumplimiento y ejecución del proyecto.

Una vez emitido el certificado de que trata el inciso anterior, la entidad nacional competente dispondrá la transferencia de dominio de la obra, bien o servicio por el contribuyente y a favor de la entidad territorial o entidad pública beneficiaria del proyecto, que se llevará a cabo mediante acta que deberá describir la obra, bien o servicio que se entrega y las responsabilidades del receptor de las mismas. La entidad nacional competente elaborará el acta y demás actos a que haya lugar conforme con lo previsto en el Convenio y el Manual Operativo de obras por impuestos.

La entidad territorial o entidad pública beneficiaria del proyecto deberá recibir la obra, bien o servicio a más tardar dentro de los quince (15) días siguientes al recibo a satisfacción de la entidad nacional competente.

Cuando el proyecto incluya el mantenimiento de la obra, bien o servicio, el acta de entrega y recepción deberá atender el procedimiento establecido para el efecto en el Convenio y en el Manual Operativo de obras por impuestos.

Dentro de los cinco (5) días siguientes a la fecha de entrega de la obra, bien o servicio de que trata este artículo, o de hitos según lo pactado en el convenio, la entidad nacional competente remitirá a la Subdirección de Gestión de Recaudo y Cobranzas de la Unidad Administrativa Especial Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (DIAN) una certificación sobre el cumplimiento del convenio o de los hitos, en la cual deberá constar:

(...)

8. Certificado de satisfacción del cumplimiento del proyecto expedido por la entidad nacional competente.

(...)

CAPITULO 5

Títulos para la Renovación del Territorio (TRT)

Artículo 1.6.6.5.1. Títulos para la Renovación del Territorio (TRT). Los Títulos para la Renovación del Territorio (TRT) de los que trata el artículo 800-1 del Estatuto Tributario son la contraprestación por el cumplimiento de las obligaciones derivadas de los convenios de obras por impuestos. Dichos títulos tendrán la calidad de negociables y podrán ser utilizados por su tenedor para pagar hasta el cincuenta por ciento (50%) del total del saldo a pagar por concepto del impuesto sobre la renta y complementarios, o el ciento por ciento (100%) de las deudas por concepto del mismo impuesto, en los términos establecidos en el presente decreto.

Artículo 1.6.6.5.2. Procedimiento para el reconocimiento y expedición de los Títulos para la Renovación del Territorio (TRT). Los contribuyentes y responsables del impuesto sobre la renta y complementarios que requieran el reconocimiento del derecho al Título para la Renovación del Territorio (TRT) como contraprestación por el cumplimiento de las obligaciones derivadas de los convenios de obras por impuestos, solicitarán por escrito, personalmente o por intermedio de apoderado ante la Unidad Administrativa Especial Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (DIAN), el reconocimiento del derecho para la expedición de dichos títulos.

La Unidad Administrativa Especial Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (DIAN), a través de la Subdirección de Gestión de Recaudo y Cobranzas o la dependencia que haga sus veces, dentro de los quince (15) días siguientes al recibo de la solicitud, expedirá el acto administrativo mediante el cual se reconoce el derecho del contribuyente al Título para la Renovación del Territorio (TRT), el cual deberá contener el valor por el que se debe expedir el respectivo título, precisando la vigencia del cupo aprobado por el Consejo Superior de Política Fiscal (Confis) afectado con el convenio, código del Banco de Programas y Proyectos de Inversión Nacional (BPIN), nombre del proyecto, obra o hito entregado por el contribuyente.

(...)

Artículo 1.6.6.5.3. Pago hasta del cincuenta por ciento (50%) del impuesto sobre la renta y complementarios o de deudas por concepto del mismo impuesto con Títulos para la Renovación del Territorio (TRT). Los Títulos para la Renovación del Territorio (TRT) podrán ser utilizados por su legítimo tenedor para el pago hasta del cincuenta por ciento (50%) del total del saldo a pagar por concepto del impuesto sobre la renta y complementarios a cargo del contribuyente o responsable del periodo fiscal próximo a vencerse, o del ciento por ciento (100%) de las deudas por concepto del mismo impuesto en los términos establecidos en el presente capítulo.

(...)

Artículo 1.6.6.5.4. Condiciones y manejo de los Títulos para la Renovación del Territorio (TRT). Los Títulos para la Renovación del Territorio (TRT), tendrán las siguientes condiciones y manejo:

1. Son títulos negociables en el mercado secundario de valores.
2. Tendrán inscripción automática en el Registro Nacional de Valores y Emisores.
3. Tienen vigencia de dos (2) años a partir de la anotación en cuenta en el correspondiente depósito central de valores.
4. Circulan de manera desmaterializada y se mantienen bajo el mecanismo de anotación en cuenta en un depósito de valores legalmente autorizado por la Superintendencia Financiera de Colombia.
5. Pueden ser administrados directamente por la Nación. Esta podrá celebrar con el Banco de la República o con otras entidades nacionales o extranjeras contratos de administración fiduciaria y todos aquellos necesarios para la agencia, administración o servicio de los respectivos títulos, en los cuales se

podrá prever que la administración se realice a través de depósitos centralizados de valores.

6. Podrán ser fraccionados y utilizados de manera parcial antes de su vencimiento.

7. Pueden ser utilizados por su legítimo tenedor para el pago hasta del cincuenta por ciento (50%) del total del saldo a pagar por concepto del impuesto sobre la renta y complementarios a cargo del contribuyente o responsable, correspondiente al período gravable próximo a vencerse, o del cien por ciento (100%) de las deudas por concepto del mismo impuesto.

8. Computarán dentro del recaudo de la Unidad Administrativa Especial Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (DIAN), una vez sean utilizados” (Subrayado fuera del texto).

Respecto a la normativa contable, el Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizado según lo dispuesto en la Resolución 438 de 2024, establece:

“5. PRINCIPIOS DE CONTABILIDAD PÚBLICA

(...)

43. Esencia sobre forma: los hechos económicos de las entidades se reconocen atendiendo a su esencia económica; por ello, esta prima cuando existe conflicto con la forma legal que da origen a los mismos.

(...)

6. ESTADOS FINANCIEROS

(...)

6.1. Definición de los elementos de los estados financieros

(...)

6.1.1. Activos

51. Los activos son recursos controlados por la entidad que resultan de un suceso pasado y de los cuales se espera obtener potencial de servicio o generar beneficios económicos futuros. Un recurso controlado es un elemento que otorga, entre otros, el derecho de a) usar un bien para producir o suministrar bienes o servicios, b) ceder el uso para que un tercero produzca o suministre

bienes o servicios, c) convertir el recurso en efectivo a través de su disposición, d) beneficiarse de la revalorización de los recursos, o e) recibir una corriente de flujos de efectivo.

52. El control implica la capacidad de la entidad para usar un recurso o definir el uso que un tercero debe darle, a fin de obtener potencial de servicio o generar beneficios económicos futuros. Al evaluar si existe o no control sobre un recurso, la entidad debe tener en cuenta, entre otros, los siguientes aspectos: la titularidad legal, los riesgos inherentes al activo que se asumen y que son significativos, el acceso al recurso o la capacidad para negar o restringir su uso, la forma de garantizar que el recurso se use para los fines previstos y la existencia de un derecho exigible sobre el potencial de servicio o sobre la capacidad de generar beneficios económicos derivados del recurso.

53. En algunas circunstancias, el control del activo es concomitante con la titularidad jurídica del recurso; no obstante, esta última no es esencial a efecto de determinar la existencia del activo y el control sobre este. La titularidad jurídica sobre el activo no necesariamente es suficiente para que se cumplan las condiciones de control. (...).

54. Los riesgos significativos inherentes al recurso corresponden a a) los efectos de las condiciones desfavorables que afectan negativamente el potencial de servicio del activo o su capacidad para generar beneficios económicos futuros, como la pérdida de su capacidad productiva o la pérdida de su valor; o b) la obligación de garantizar la adecuada operación del activo o la prestación del servicio por parte de este.

(...)

6.1.4. Ingresos

71. Los ingresos son los incrementos en el potencial de servicio o en los beneficios económicos producidos a lo largo del periodo contable, bien en forma de entradas o incrementos del valor de los activos, o bien como salidas o decrementos del valor de los pasivos, que dan como resultado aumentos del valor del patrimonio y no están relacionados con los aportes para la creación de la entidad.

72. Los ingresos de las entidades de gobierno surgen principalmente de transacciones con y sin contraprestación.

73. La mayoría de los ingresos del gobierno provienen de transacciones sin contraprestación. Un ingreso producto de una transacción sin contraprestación es aquel que se origina cuando la entidad recibe un activo, monetario o no monetario, sin entregar nada a cambio o entregando un valor significativamente

menor al valor de mercado del activo recibido. Son ejemplos de estos ingresos los impuestos y las transferencias.

(...)

6.1.5. Gastos

75. Los gastos son los decrementos en el potencial de servicio o en los beneficios económicos producidos a lo largo del periodo contable, bien en forma de salidas o disminuciones del valor de los activos, o bien por la generación o aumento del valor de los pasivos, que dan como resultado decrementos en el valor del patrimonio y no están asociados con la adquisición o producción de bienes y la prestación de servicios, vendidos, ni con la distribución de excedentes o utilidades” (Subrayado fuera de texto).

Las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizadas con las resoluciones 436 y 438 de 2024, disponen:

“CAPÍTULO I. ACTIVOS

(...)

2. CUENTAS POR COBRAR

1. Se reconocerán como cuentas por cobrar, los derechos adquiridos por la entidad en desarrollo de sus actividades, de los cuales se espere, a futuro, la entrada de un flujo financiero fijo o determinable, a través de efectivo, equivalentes al efectivo u otro instrumento. Estas partidas incluyen los derechos originados en transacciones con y sin contraprestación. Las transacciones con contraprestación incluyen, entre otros, la venta de bienes y servicios, y las transacciones sin contraprestación incluyen, entre otros, los impuestos y las transferencias.

(...)

2.3. Medición inicial

3. Las cuentas por cobrar se medirán por el valor de la transacción.

(...)

9. INVENTARIOS

9.1. Reconocimiento

1. Se reconocerán como inventarios, los activos no monetarios adquiridos, los que se encuentren en proceso de transformación y los producidos, así como los productos agropecuarios, que se tengan con la intención de a) venderse a precios de mercado o de no mercado en el curso normal de la operación; b) distribuirse en forma gratuita en el curso normal de la operación; c) transformarse o consumirse en la producción de bienes que serán vendidos, a precios de mercado o de no mercado, o distribuidos en forma gratuita; o d) consumirse en la prestación de servicios que generarán ingresos de transacciones con contraprestación.

(...)

9.2. Medición Inicial

4. Los inventarios se medirán por el costo de adquisición o transformación.

(...)

9.4. Reconocimiento en el resultado

(...)

28. Los inventarios que se distribuyan gratuitamente se reconocerán como gasto en el resultado del periodo, cuando se distribuya el bien.

(...)

11. BIENES DE USO PÚBLICO

11.1. Reconocimiento

1. Se reconocerán como bienes de uso público, los activos destinados para el uso, goce y disfrute de la colectividad y que, por lo tanto, están al servicio de esta en forma permanente, con las limitaciones que establece el ordenamiento jurídico y la autoridad que regula su utilización. Con respecto a estos bienes, el Estado cumple una función de protección, administración, mantenimiento y apoyo financiero. Los bienes de uso público se caracterizan porque son inalienables, imprescriptibles e inembargables.

2. Son ejemplos de bienes de uso público las redes de la infraestructura de transporte, los parques recreativos, las bibliotecas y hemerotecas públicas, y las plazas públicas.

(...)

4. El mejoramiento y rehabilitación de un bien de uso público se reconocerá como mayor valor de este y, en consecuencia, afectará el cálculo futuro de la depreciación. El mejoramiento y rehabilitación son erogaciones en que incurre la entidad para aumentar la vida útil del activo, ampliar su eficiencia operativa, mejorar la calidad de los servicios o reducir significativamente los costos.

5. Por su parte, el mantenimiento y la conservación de los bienes de uso público se reconocerán como gasto en el resultado del periodo. El mantenimiento y conservación son erogaciones en que incurre la entidad con el fin de conservar la capacidad normal de uso del activo, sin ampliar su eficiencia operativa, mejorar la calidad de los servicios ni reducir significativamente los costos.

(...)

CAPÍTULO IV. INGRESOS Y GASTOS

1. INGRESOS DE TRANSACCIONES SIN CONTRAPRESTACIÓN

1.1. Criterio general de reconocimiento

1. Se reconocerán como ingresos de transacciones sin contraprestación, los que se originen en la recepción de activos, monetarios o no monetarios, sin que la entidad entregue nada a cambio o entregando un valor significativamente menor al valor de mercado del activo recibido. Hacen parte de los ingresos de transacciones sin contraprestación, aquellos que obtiene la entidad dada su facultad legal para exigir cobros a cambio de bienes, derechos o servicios, que no tienen valor de mercado y que son suministrados únicamente por el Gobierno. También se reconocerán como ingresos de transacciones sin contraprestación, la asunción y condonación de obligaciones.

2. Los servicios que reciba la entidad sin entregar nada a cambio o entregando un valor significativamente menor a su valor de mercado no serán objeto de reconocimiento.

(...)

1.2. Ingresos por impuestos

5. Los ingresos por impuestos corresponden a ingresos exigidos sin contraprestación directa, determinados en las disposiciones legales por la potestad que tiene el Estado de establecer gravámenes. Se originan en el hecho generador del tributo, gravando la riqueza, la propiedad, la producción, la actividad o el consumo, entre otros.

1.2.1. Reconocimiento

6. La entidad reconocerá ingresos por impuestos cuando surja el derecho de cobro originado en las declaraciones tributarias, en las liquidaciones oficiales y en los demás actos administrativos que liquiden obligaciones a cargo de los contribuyentes una vez dichas liquidaciones oficiales y actos administrativos queden en firme.

(...)

1.3. Transferencias

9. Los ingresos por transferencias corresponden a ingresos por transacciones sin contraprestación, recibidos de terceros, por conceptos tales como: activos que recibe la entidad de otras entidades públicas, condonaciones de deudas, asunción de deudas por parte de terceros y bienes declarados a favor de la Nación.

(...)

1.3.1. Reconocimiento

(...)

18. Los activos no monetarios que reciba la entidad de terceros se reconocerán como ingreso en el resultado del periodo o como pasivo diferido si están sujetos a condiciones. Esto, cuando la entidad obtenga el control de los activos.

(...)

1.3.2. Medición

(...)

23. Las transferencias no monetarias (inventarios; propiedades, planta y equipo; propiedades de inversión; activos intangibles; bienes de uso público; y bienes históricos y culturales) se medirán por el valor de mercado del activo recibido o, en ausencia de este, por el costo de reposición. Si no es factible obtener alguna de las anteriores mediciones, las transferencias no monetarias se medirán por el valor en libros que tenía el activo en la entidad que transfirió el recurso.

(...)

4. GASTOS POR TRANSFERENCIAS Y SUBVENCIONES

4.1. Reconocimiento

1. Se reconocerán como gastos por transferencias, los que se originen en la entrega de activos, monetarios o no monetarios, a otras entidades de gobierno

sin recibir nada a cambio o recibiendo un valor significativamente menor al valor de mercado del activo entregado. También se reconocerán como gastos por transferencias la asunción y condonación de obligaciones de otras entidades de gobierno.

(...)

12. Las transferencias o subvenciones de activos no monetarios que entregue la entidad a terceros se reconocerán como un gasto en el resultado del periodo o como activo diferido si están sujetas a condiciones. Esto, cuando la entidad pierda el control de los activos.

(...)

4.2. Medición

(...)

15. Las transferencias o subvenciones no monetarias (inventarios; propiedades, planta y equipo; propiedades de inversión; activos intangibles; bienes de uso público; bienes históricos y culturales; y bienes recibidos en forma de pago) se medirán por el valor en libros que tenga el activo no monetario en la entidad” (Subrayado fuera de texto).

Por su parte, el numeral 2 del Procedimiento contable para el registro de las operaciones interinstitucionales del Marco Normativo para Entidades de Gobierno señala que dichas operaciones “Corresponden a las operaciones realizadas entre entidades sin que se requiera manejo de efectivo, tales como el cruce de cuentas, el pago de obligaciones con títulos y las operaciones no monetizadas con recursos de crédito externo”.

En este sentido, el Catálogo General de Cuentas del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizado con las resoluciones 436 y 451 de 2024, describe las cuentas 4722 y 5722-OPERACIONES SIN FLUJO DE EFECTIVO de la siguiente manera: “Representa el valor de las operaciones realizadas entre entidades para cancelar derechos y obligaciones, sin que exista flujo de efectivo”.

CONCLUSIONES

De conformidad con las disposiciones legales citadas, el mecanismo de obras por impuestos establecido en el artículo 238 de la Ley 1819 de 2016 permite que las personas jurídicas contribuyentes del impuesto sobre la renta y complementarios efectúen el pago de una parte de este impuesto mediante la ejecución de proyectos viabilizados y prioritarios de trascendencia económica y social. Para esto, el contribuyente que decida vincularse a este mecanismo de

obras por impuestos se obliga a depositar en una fiducia el monto de los impuestos a pagar, con destino exclusivo a la ejecución de la obra objeto del proyecto. Cuando se produzca la entrega de la obra a la entidad nacional competente (ENC), esta entidad la entregará sin contraprestación a la entidad territorial o entidad pública beneficiaria del proyecto.

Adicionalmente, el Decreto 1625 de 2016 señala que la ENC: i) realiza los controles de formulación y viabilidad a los proyectos en el Sistema Unificado de Inversiones y Finanzas Públicas (SUIFP); ii) emite el concepto de viabilidad a la recepción del proyecto, incluyendo la viabilidad financiera de los gastos de estructuración en que haya incurrido el contribuyente; iii) da el visto bueno al cronograma general del proyecto, iv) realiza la supervisión del contrato de interventoría frente al proyecto a desarrollar y da el visto bueno a los informes de esta, previo al desembolso de los pagos pactados; v) es la beneficiaria, en representación de la Nación, de las pólizas que garantizan, con posterioridad a la entrega de la obra final, su realización técnica de acuerdo con las exigencias del proyecto y la estabilidad con una vigencia no inferior a cuatro años; vi) recibe a satisfacción la obra en disposición para su uso y/o funcionamiento; vii) informa a la DIAN la recepción de la obra, adjuntando el certificado de recibido a satisfacción por parte del interventor; viii) entrega la obra a la entidad territorial o entidad pública beneficiaria correspondiente; y ix) envía a la DIAN la certificación de entrega de la obra totalmente construida y en disposición para su uso y/o funcionamiento o de los avances de obra.

Por su parte, el mecanismo de obras por impuestos establecido en el artículo 800-1 del Estatuto Tributario permite que personas naturales y jurídicas contribuyentes del impuesto de renta y complementarios puedan realizar convenios con las ENC con el fin de ejecutar proyectos de transcendencia económica y social. Con la suscripción del convenio, el contribuyente se compromete a desarrollar el proyecto a cambio de una contraprestación por medio de Títulos para la Renovación del Territorio (TRT), emitidos por el MHCP. Una vez sea recibida la obra a satisfacción por la ENC, esta entidad la entregará sin contraprestación a la entidad territorial o entidad pública beneficiaria del proyecto.

Bajo este mecanismo, el Decreto 1625 de 2016 señala que la ENC es la que i) da concepto de pertinencia a las iniciativas susceptibles de financiación a través del mecanismo de obras por impuestos para que la Agencia de Renovación del Territorio (ART) incluya el proyecto en el listado de iniciativas; ii) emite el concepto de viabilidad sectorial a la propuesta de proyecto de inversión; iii) suscribe el convenio con el contribuyente y define las cláusulas necesarias para garantizar la ejecución del proyecto de inversión; iv) establece la suficiencia de las garantías y las aprueba; v) selecciona el interventor; vi) recibe la obra y emite el certificado de satisfacción del cumplimiento y ejecución del proyecto, de conformidad con lo pactado en el convenio; y vii) dispone de la transferencia

de dominio de la obra, bien o servicio a favor de la entidad territorial o entidad pública beneficiaria del proyecto.

Dado que, en los mecanismos de obras por impuestos, el contribuyente elige pagar el impuesto de renta mediante la ejecución de proyectos que benefician directamente a una entidad territorial, es esencial que una entidad en representación de la Nación refleje tanto la recepción de los bienes o servicios como su posterior transferencia a la entidad territorial beneficiaria. En este sentido, es la ENC, la que cumple ese rol, por cuanto participa en todas las etapas del procedimiento para el desarrollo de las obras por impuestos, se vincula desde la estructuración del proyecto y el inicio de este hasta la recepción y entrega final de la obra a la entidad pública beneficiaria.

De lo expuesto se resalta que en ambos mecanismos de obras por impuestos a) las obras se financian con cargo al impuesto sobre la renta y complementarios, bien sea porque se constituye en una forma de pago de dicho impuesto o bien porque los Títulos para la Renovación del Territorio (TRT) pueden ser utilizados para el pago del impuesto sobre la renta y complementarios, y b) las obras se entregan sin contraprestación a las entidades territoriales beneficiarias. Por ello, es esencial que la entidad que representa a la Nación refleje tanto la recepción de los bienes o servicios como su posterior transferencia a la entidad territorial beneficiaria.

Respecto de la regulación contable pública, se concluye que i) en el reconocimiento de los hechos económicos prima la esencia económica sobre la forma legal cuando se presenta conflicto entre estas, ii) las obras de mejoramiento y rehabilitación de la infraestructura vial que reciba la ENC cumplen con los criterios de reconocimiento como activos y iii) las obras de mantenimiento y conservación de la infraestructura vial que reciba la ENC cumplen con los criterios de reconocimiento como gasto.

Por lo anterior, en el presente concepto se señala el tratamiento contable de los hechos económicos relacionados con proyectos de infraestructura de transporte financiados con el mecanismo de obras por impuestos de i) la DIAN, como entidad que administra los impuestos nacionales que van a ser recaudados a través de los mecanismos de obras por impuestos; ii) la ENC, como la entidad que actúa en representación de la Nación y participa en todas las etapas del procedimiento para el desarrollo de las obras por impuestos y, se vincula desde la estructuración del proyecto y el inicio de este hasta la recepción y entrega final de la obra a la entidad territorial o beneficiaria; iii) la DGCPTN, como la entidad que emite los Títulos de Renovación del Territorio; y iv) la entidad territorial como beneficiaria de las obras.

Ahora bien, dado que en la realización de las obras derivadas de los mecanismos de obras por impuestos intervienen entidades contables públicas que, por la organización administrativa y contable de la Nación, registran hechos

económicos sin flujos de efectivo que las interrelacionan en un mismo momento, en el tratamiento contable que se establece se utilizarán las cuentas 4722-OPERACIONES INTERINSTITUCIONALES y 5722-OPERACIONES INTERINSTITUCIONALES.

1. Tratamiento contable de los hechos económicos derivados del mecanismo de obras por impuestos establecido en el artículo 238 de la Ley 1819 de 2016, modalidad de pago 1.

1.1. Construcciones de obras nuevas, y mejoramiento y rehabilitación de bienes de uso público.

Con la declaración del impuesto sobre la renta y complementarios presentada por el contribuyente, la DIAN debitará la subcuenta 130501-Impuesto sobre la renta y complementarios de la cuenta 1305-IMPUESTOS, RETENCIÓN EN LA FUENTE Y ANTICIPOS DE IMPUESTOS y acreditará la subcuenta 410501-Impuesto sobre la renta y complementarios de la cuenta 4105-IMPUESTOS. Seguidamente, reconocerá el valor del proyecto a financiar mediante el mecanismo de obras por impuestos debitando en la subcuenta 190518-Obras por impuestos de la cuenta 1905-BIENES Y SERVICIOS PAGADOS POR ANTICIPADO y acreditando la subcuenta 130501-Impuesto sobre la renta y complementarios de la cuenta 1305-IMPUESTOS, RETENCIÓN EN LA FUENTE Y ANTICIPOS DE IMPUESTOS.

Cuando la ENC reciba la obra en disposición para su uso y/o funcionamiento, reconocerá el hecho económico como inventarios dado que la ENC, en representación de la Nación, recibe estas obras para entregarlas a la entidad territorial beneficiaria. En este sentido, con la recepción de la obra, la ENC debitará la subcuenta 151068-Obras por impuestos de la cuenta 1510-MERCANCÍAS EN EXISTENCIA y acreditará la subcuenta 472290-Otras operaciones sin flujo de efectivo de la cuenta 4722-OPERACIONES SIN FLUJO DE EFECTIVO. A su vez, la DIAN, con base en la información remitida por la ENC sobre el recibo de la obra, debitará la subcuenta 572290-Otras operaciones sin flujo de efectivo de la cuenta 5722-OPERACIONES SIN FLUJO DE EFECTIVO y acreditará la subcuenta 190518-Obras por impuestos de la cuenta 1905-BIENES Y SERVICIOS PAGADOS POR ANTICIPADO.

Con la entrega de la obra por la ENC a la entidad territorial beneficiaria, la ENC debitará la subcuenta 542325-Obras por impuestos de la cuenta 5423-OTRAS TRANSFERENCIAS y acreditará la subcuenta 151068-Obras por impuestos de la cuenta 1510-MERCANCÍAS EN EXISTENCIA. Por su parte, la entidad territorial reconocerá las obras recibidas debitando la subcuenta que corresponda del grupo 17-BIENES DE USO PÚBLICO E HISTÓRICOS Y CULTURALES y un crédito en la subcuenta 442832-Obras por impuestos de la cuenta 4428-OTRAS TRANSFERENCIAS.

1.2. Mantenimiento y conservación de bienes de uso público

Con la declaración del impuesto sobre la renta y complementarios presentada por el contribuyente, la DIAN debitará la subcuenta 130501-Impuesto sobre la renta y complementarios de la cuenta 1305-IMPUESTOS, RETENCIÓN EN LA FUENTE Y ANTICIPOS DE IMPUESTOS y acreditará la subcuenta 410501-Impuesto sobre la renta y complementarios de la cuenta 4105-IMPUESTOS. Seguidamente, reconocerá el valor del proyecto a financiar mediante el mecanismo de obras por impuestos debitando la subcuenta 190518-Obras por impuestos de la cuenta 1905-BIENES Y SERVICIOS PAGADOS POR ANTICIPADO y acreditando la subcuenta 130501-Impuesto sobre la renta y complementarios de la cuenta 1305-IMPUESTOS, RETENCIÓN EN LA FUENTE Y ANTICIPOS DE IMPUESTOS.

Cuando la ENC reciba las obras en disposición para su uso y/o funcionamiento, reconocerá el hecho económico como un gasto. En este sentido, con la recepción de la obra, la ENC debitará la subcuenta 511185-Mantenimiento y conservación - Obras por impuestos de la cuenta 5111-GENERALES y acreditará la subcuenta 472290-Otras operaciones sin flujo de efectivo de la cuenta 4722-OPERACIONES SIN FLUJO DE EFECTIVO. A su vez, la DIAN con base en la información remitida por la ENC sobre el recibo de las obras, debitará la subcuenta 572290-Otras operaciones sin flujo de efectivo de la cuenta 5722-OPERACIONES SIN FLUJO DE EFECTIVO y acreditará la subcuenta 190518-Obras por impuestos de la cuenta 1905-BIENES Y SERVICIOS PAGADOS POR ANTICIPADO.

La ENC revelará, en las notas a los estados financieros, el valor y los bienes que fueron objeto de mantenimiento y conservación.

Por su parte, la entidad territorial beneficiaria no reconocerá las obras de mantenimiento o conservación que reciba de la ENC, dado que, de conformidad con la Norma de ingresos de transacciones sin contraprestación, los servicios que reciba la entidad sin entregar nada a cambio no serán objeto de reconocimiento. No obstante, las entidades territoriales beneficiarias revelarán, en las notas a los estados financieros, el valor y los bienes que fueron objeto de mantenimiento y conservación.

1.3. Saldos no ejecutados

Cuando, de acuerdo con las disposiciones legales vigentes, el valor de la obra totalmente construida y en disposición para su uso y/o funcionamiento sea menor que el valor consignado en la fiducia y la sociedad fiduciaria deba consignar los saldos no ejecutados a la Nación – DIAN, esta última debitará la subcuenta 130501-Impuesto sobre la renta y complementarios de la cuenta 1305-IMPUESTOS, RETENCIÓN EN LA FUENTE Y ANTICIPOS DE IMPUESTOS y acreditará la subcuenta 190518-Obras por impuestos de la cuenta 1905-BIENES Y SERVICIOS PAGADOS POR ANTICIPADO, por el valor respectivo.

Con la información de la consignación de los recursos por parte de la fiduciaria, la DIAN debitará la subcuenta 572080-Recaudos de la cuenta 5720-OPERACIONES DE ENLACE y acreditará la subcuenta 130501-Impuesto sobre la renta y complementarios de la cuenta 1305-IMPUESTOS, RETENCIÓN EN LA FUENTE Y ANTICIPOS DE IMPUESTOS. Por su parte, la DGCPTN debitará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1106-CUENTA ÚNICA NACIONAL y acreditará la subcuenta 472080-Recaudos de la cuenta 4720-OPERACIONES DE ENLACE.

2. Tratamiento contable de los hechos económicos derivados del mecanismo de obras por impuestos establecido en el artículo 238 de la Ley 1819 de 2016, modalidad de pago 2.

2.1 Vinculación del contribuyente

Los valores vinculados a esta modalidad de pago podrán ser registrados por la DIAN en cuentas de orden debitando la subcuenta 839090-Otras cuentas deudoras de control de la cuenta 8390-OTRAS CUENTAS DEUDORAS DE CONTROL y acreditando la subcuenta 891590-Otras cuentas deudoras de control por contra de la cuenta 8915-DEUDORAS DE CONTROL POR CONTRA.

2.2. Construcciones de obras nuevas, y mejoramiento y rehabilitación de bienes de uso público.

2.2.1 Presentación de la declaración

Con la declaración del impuesto sobre la renta y complementarios, la DIAN debitará la subcuenta 130501-Impuesto sobre la renta y complementarios de la cuenta 1305-IMPUESTOS, RETENCIÓN EN LA FUENTE Y ANTICIPOS DE IMPUESTOS y acreditará la subcuenta 410501-Impuesto sobre la renta y complementarios de la cuenta 4105-IMPUESTOS.

Adicionalmente, reconocerá el valor del descuento efectivo de la inversión por obras por impuestos incluido por el contribuyente en la declaración, mediante un débito en la subcuenta 190518-Obras por impuestos de la cuenta 1905-BIENES Y SERVICIOS PAGADOS POR ANTICIPADO, cuando los descuentos efectivos utilizados superen el valor de la obra recibida por la ENC, o en la subcuenta 291032-Inversión en obras por impuestos por descontar -Modalidad de pago 2 de la cuenta 2910-INGRESOS RECIBIDOS POR ANTICIPADO, cuando los descuentos efectivos sean inferiores al valor de la obra recibida por la ENC, y un crédito en la subcuenta 130501-Impuesto sobre la renta y complementarios de la cuenta 1305-IMPUESTOS, RETENCIÓN EN LA FUENTE Y ANTICIPOS DE IMPUESTOS.

2.2.2 Recepción total o parcial de las obras

Cuando la ENC reciba la obra, reconocerá el hecho económico como inventarios, dado que la ENC, en representación de la Nación, recibe estos bienes para entregarlos a la entidad territorial beneficiaria de la obra. En este sentido, con la recepción total o parcial de la obra, la ENC debitará la subcuenta 151068-Obras por impuestos de la cuenta 1510-MERCANCÍAS EN EXISTENCIA y acreditará la subcuenta 472290-Otras operaciones sin flujo de efectivo de la cuenta 4722-OPERACIONES SIN FLUJO DE EFECTIVO.

A su vez, la DIAN, con base en la información remitida por la ENC, dará el siguiente tratamiento contable:

i) Cuando el valor de la obra recibida sea mayor que los descuentos efectivos utilizados por el contribuyente, se reconocerá un pasivo a favor de este, bajo el entendido que el contribuyente podrá utilizar esa diferencia en los años gravables posteriores hasta cubrir el valor que corresponde a la obra recibida. Para lo cual, la DIAN debitará la subcuenta 572290-Otras operaciones sin flujo de efectivo de la cuenta 5722-OPERACIONES SIN FLUJO DE EFECTIVO, por el valor de la obra recibida y certificada por la ENC, y acreditará la subcuenta 190518-Obras por impuestos de la cuenta 1905-BIENES Y SERVICIOS PAGADOS POR ANTICIPADO, por los descuentos efectivos utilizados; y la diferencia se registrará en la subcuenta 291032-Inversion en obras por impuestos por descontar -Modalidad de pago 2 de la cuenta 2910-INGRESOS RECIBIDOS POR ANTICIPADO.

ii) En caso de que el valor de la obra recibida sea menor que los valores descontados por el contribuyente, se reconocerá una cuenta por cobrar. Para lo cual, la DIAN debitará la subcuenta 572290-Otras operaciones sin flujo de efectivo de la cuenta 5722-OPERACIONES SIN FLUJO DE EFECTIVO, por el valor de la obra recibida y certificada por la ENC, y acreditará la subcuenta 190518-Obras por impuestos de la cuenta 1905-BIENES Y SERVICIOS PAGADOS POR ANTICIPADO, por los valores descontados por el contribuyente en sus declaraciones; y la diferencia se reconocerá como una cuenta por cobrar en la subcuenta 130501-Impuesto sobre la renta y complementarios de la cuenta 1305-IMPUESTOS, RETENCIÓN EN LA FUENTE Y ANTICIPOS DE IMPUESTOS.

2.2.3 Entrega a la entidad territorial beneficiaria

Con la entrega de la obra por la ENC a la entidad territorial beneficiaria, la ENC dará de baja en cuentas el activo mediante un débito en la subcuenta 542325-Obras por impuestos de la cuenta 5423-OTRAS TRANSFERENCIAS y un crédito en la subcuenta 151068-Obras por impuestos de la cuenta 1510-MERCANCÍAS EN EXISTENCIA. Por su parte, la entidad territorial reconocerá la obra recibida debitando la subcuenta y cuenta que corresponda del grupo 17-BIENES DE USO

PÚBLICO E HISTÓRICOS Y CULTURALES y acreditando la subcuenta 442832-Obras por impuestos de la cuenta 4428-OTRAS TRANSFERENCIAS.

2.3. Mantenimiento y conservación de bienes de uso público

2.3.1 Presentación de la declaración

Con la declaración del impuesto sobre la renta y complementarios presentada por el contribuyente, la DIAN debitará la subcuenta 130501-Impuesto sobre la renta y complementarios de la cuenta 1305-IMPUESTOS, RETENCIÓN EN LA FUENTE Y ANTICIPOS DE IMPUESTOS y acreditará la subcuenta 410501-Impuesto sobre la renta y complementarios de la cuenta 4105-IMPUESTOS.

Adicionalmente, reconocerá el valor del descuento efectivo de la inversión por obras por impuestos incluido por el contribuyente en la declaración, mediante un débito en la subcuenta 190518-Obras por impuestos de la cuenta 1905-BIENES Y SERVICIOS PAGADOS POR ANTICIPADO, cuando los descuentos efectivos utilizados superen el valor de la obra recibida por la ENC, o en la subcuenta 291032-Inversión en obras por impuestos por descontar -Modalidad de pago 2 de la cuenta 2910-INGRESOS RECIBIDOS POR ANTICIPADO, cuando los descuentos efectivos sean inferiores al valor de la obra recibida por la ENC, y un crédito en la subcuenta 130501-Impuesto sobre la renta y complementarios de la cuenta 1305-IMPUESTOS, RETENCIÓN EN LA FUENTE Y ANTICIPOS DE IMPUESTOS.

2.3.2. Recepción total o parcial de las obras

Con la recepción de las obras de mantenimiento y conservación, la ENC reconocerá el hecho económico como un gasto, dado que, la ENC, representa a la Nación, recibe los servicios de mantenimiento y conservación para entregarlos a la entidad beneficiaria de la obra. En este sentido, con la entrega total o parcial de la obra, la ENC debitará la subcuenta 511185-Mantenimiento y conservación - Obras por impuestos de la cuenta 5111-GENERALES y acreditará la subcuenta 472290-Otras operaciones sin flujo de efectivo de la cuenta 4722-OPERACIONES SIN FLUJO DE EFECTIVO. La ENC revelará, en las notas a los estados financieros, el valor y los bienes que fueron objeto de mantenimiento y conservación.

A su vez, la DIAN, con base en la información remitida por la ENC, aplicará el siguiente tratamiento contable:

i) Cuando el valor de la obra recibida sea mayor que los descuentos efectivos utilizados por el contribuyente, se reconocerá un pasivo a favor de este, bajo el entendido que el contribuyente podrá utilizar esa diferencia en los años gravables posteriores hasta cubrir el valor que corresponde a la obra recibida. Para lo cual, la DIAN debitará la subcuenta 572290-Otras operaciones sin flujo de efectivo de la cuenta 5722-OPERACIONES SIN FLUJO DE EFECTIVO, por el

valor de la obra recibida y certificada por la ENC, y acreditará la subcuenta 190518-Obras por impuestos de la cuenta 1905-BIENES Y SERVICIOS PAGADOS POR ANTICIPADO, por los descuentos efectivos utilizados; y la diferencia se registrará en la subcuenta 291032-Inversión en obras por impuestos por descontar -Modalidad de pago 2 de la cuenta 2910-INGRESOS RECIBIDOS POR ANTICIPADO.

ii) En caso de que el valor de la obra recibida sea menor que los valores descontados por el contribuyente, se reconocerá una cuenta por cobrar. Para lo cual, la DIAN debitará la subcuenta 572290-Otras operaciones sin flujo de efectivo de la cuenta 5722-OPERACIONES SIN FLUJO DE EFECTIVO, por el valor de la obra recibida y certificada por la ENC, y acreditará la subcuenta 190518-Obras por impuestos de la cuenta 1905-BIENES Y SERVICIOS PAGADOS POR ANTICIPADO, por los valores descontados por el contribuyente en sus declaraciones; y la diferencia se reconocerá como una cuenta por cobrar en la subcuenta 130501-Impuesto sobre la renta y complementarios de la cuenta 1305-IMPUESTOS, RETENCIÓN EN LA FUENTE Y ANTICIPOS DE IMPUESTOS.

2.3.3 Entrega a la entidad territorial beneficiaria

La entidad territorial beneficiaria no reconocerá las obras de mantenimiento o conservación que reciba de la ENC, dado que, de conformidad con la Norma de ingresos de transacciones sin contraprestación, los servicios que reciba la entidad sin entregar nada a cambio no serán objeto de reconocimiento. No obstante, las entidades territoriales beneficiarias revelarán, en las notas a los estados financieros, el valor y los bienes que fueron objeto de mantenimiento y conservación.

3. Tratamiento contable de los hechos económicos derivados del mecanismo de obras por impuestos establecido en el artículo 800-1 del Estatuto Tributario.

3.1. Construcciones de obras nuevas, y mejoramiento y rehabilitación de bienes de uso público

Cuando la ENC reciba a satisfacción la obra, reconocerá el hecho económico en su información financiera mediante un débito en la subcuenta 151068-Obras por impuestos de la cuenta 1510-MERCANCÍAS EN EXISTENCIA y un crédito en la subcuenta 249073-Obras por impuestos de la cuenta 2490-OTRAS CUENTAS POR PAGAR, por la obligación que adquiere la ENC, en representación de la Nación, a favor del contribuyente, mientras se emiten los TRT.

Con la entrega de la obra por la ENC a la entidad territorial beneficiaria, dará de baja en cuentas el activo mediante un débito en la subcuenta 542325-Obras por impuestos de la cuenta 5423-OTRAS TRANSFERENCIAS y un crédito en la subcuenta 151068-Obras por impuestos de la cuenta 1510-MERCANCÍAS EN

EXISTENCIA. A su vez, la entidad territorial beneficiaria reconocerá el activo recibido en su información financiera como un ingreso por transferencias mediante un débito en la subcuenta que corresponda del grupo 17-BIENES DE USO PÚBLICO E HISTÓRICOS Y CULTURALES y un crédito en la subcuenta 442832-Obras por impuestos de la cuenta 4428-OTRAS TRANSFERENCIAS.

Cuando la DGCPTN emita los TRT, reconocerá el hecho económico mediante un débito en la subcuenta 572210-Pago de obligaciones con títulos de la cuenta 5722-OPERACIONES SIN FLUJO DE EFECTIVO y un crédito en la subcuenta 223005-Títulos para la renovación del territorio (TRT) de la cuenta 2230-BONOS Y TÍTULOS DE INCENTIVO. Por su parte, la ENC dará de baja en cuentas la obligación reconocida a favor del contribuyente, para lo cual, debitará la subcuenta 249073-Obras por impuestos de la cuenta 2490-OTRAS CUENTAS POR PAGAR y acreditará la subcuenta 472210-Pago de obligaciones con títulos de la cuenta 4722-OPERACIONES SIN FLUJO DE EFECTIVO.

Posteriormente, cuando el contribuyente pague impuestos con los TRT, la DGCPTN debitará la subcuenta 223005-Títulos para la renovación del territorio (TRT) de la cuenta 2230-BONOS Y TÍTULOS DE INCENTIVO y acreditará la subcuenta 472209-Aplicación de títulos al pago de tributos de la cuenta 4722-OPERACIONES SIN FLUJO DE EFECTIVO. Por su parte, la DIAN debitará la subcuenta 572209-Aplicación de títulos al pago de tributos de la cuenta 5722-OPERACIONES SIN FLUJO DE EFECTIVO y acreditará la subcuenta 130501-Impuesto sobre la renta y complementarios de la cuenta 1305-IMPUESTOS, RETENCIÓN EN LA FUENTE Y ANTICIPOS DE IMPUESTOS.

3.2. Mantenimiento y conservación de bienes de uso público

Con la recepción de las obras de mantenimiento y conservación, la ENC reconocerá el gasto por mantenimiento realizado por el contribuyente mediante un débito en la subcuenta 511185-Mantenimiento y conservación - Obras por impuestos de la cuenta 5111-GENERALES y un crédito en la subcuenta 249073-Obras por impuestos de la cuenta 2490-OTRAS CUENTAS POR PAGAR, por la obligación que adquiere la ENC, en representación de la Nación, a favor del contribuyente, mientras se emiten los TRT. La ENC revelará, en las notas a los estados financieros, el valor y los bienes que fueron objeto de mantenimiento y conservación.

La entidad territorial beneficiaria no reconocerá las obras de mantenimiento o conservación que reciba de la ENC, dado que, de conformidad con la Norma de ingresos de transacciones sin contraprestación, los servicios que reciba la entidad sin entregar nada a cambio no serán objeto de reconocimiento. No obstante, las entidades territoriales beneficiarias revelarán, en las notas a los estados financieros, el valor y los bienes que fueron objeto de mantenimiento y conservación.

Cuando la DGCPTN emita los TRT, reconocerá el hecho económico mediante un débito en la subcuenta 572210-Pago de obligaciones con títulos de la cuenta 5722-OPERACIONES SIN FLUJO DE EFECTIVO generando una operación sin flujo de efectivo con la ENC y un crédito en la subcuenta 223005-Títulos para la renovación del territorio (TRT) de la cuenta 2230-BONOS Y TÍTULOS DE INCENTIVO. Por su parte, la ENC dará de baja en cuentas la obligación reconocida a favor del contribuyente, para lo cual, debitará la subcuenta 249073-Obras por impuestos de la cuenta 2490-OTRAS CUENTAS POR PAGAR y acreditará la subcuenta 472210-Pago de obligaciones con títulos de la cuenta 4722-OPERACIONES SIN FLUJO DE EFECTIVO.

Cuando el contribuyente pague impuestos con los TRT, la DGCPTN debitará la subcuenta 223005-Títulos de renovación del territorio (TRT) de la cuenta 2230-BONOS Y TÍTULOS DE INCENTIVO y acreditará la subcuenta 472209-Aplicación de títulos al pago de tributos de la cuenta 4722- OPERACIONES SIN FLUJO DE EFECTIVO. Por su parte, la DIAN debitará la subcuenta 572209-Aplicación de títulos al pago de tributos de la cuenta 5722-OPERACIONES SIN FLUJO DE EFECTIVO y acreditará la subcuenta 130501-Impuesto sobre la renta y complementarios de la cuenta 1305-IMPUESTOS, RETENCIÓN EN LA FUENTE Y ANTICIPOS DE IMPUESTOS.

2. Operaciones recíprocas

Las siguientes operaciones se reportarán como recíprocas:

El gasto de la DIAN con el ingreso de la ENC, por la operación sin flujo de efectivo por la recepción de la obra.

El gasto de la ENC con el ingreso de la entidad territorial beneficiaria, por la transferencia por la entrega de la obra.

El gasto de la DGCPTN con el ingreso de la ENC, por la operación sin flujo de efectivo por la emisión de los TRT por parte de la DGCPTN.

El gasto de la DIAN con el ingreso de la DGCPTN, por la operación sin flujo de efectivo por el pago de impuestos que realice el contribuyente con los TRT.

3. Flujos de información

Las entidades que participan en los hechos económicos relacionados con el mecanismo de obras por impuestos deben implementar procedimientos que garanticen un adecuado flujo de información para que los activos, pasivos, ingresos y gastos queden debida y oportunamente reconocidos y para que haya una correcta conciliación y eliminación de los saldos de operaciones recíprocas.

Finalmente, en relación con la respuesta de la Contaduría General de la Nación a las consultas que le presentan las entidades contables públicas sujetas al ámbito de aplicación del Régimen de Contabilidad Pública, la Corte Constitucional expresó, a través de la sentencia C-487 de 1997, que “Las decisiones que en materia contable adopte la Contaduría de conformidad con la ley, son obligatorias para las entidades del Estado, y lo son porque ellas hacen parte de un complejo proceso en el que el ejercicio individual de cada una de ellas irradia en el ejercicio general, afectando de manera sustancial los ‘productos finales’, entre ellos el balance general, los cuales son definitivos para el manejo de las finanzas del Estado (...) Es decir, que por mandato directo del Constituyente le corresponde al Contador General de la Nación, máxima autoridad contable de la administración, determinar las normas contables que deben regir en el país, lo que se traduce en diseñar y expedir directrices y procedimientos dotados de fuerza vinculante, que como tales deberán ser acogidos por las entidades públicas, los cuales servirán de base para el sistema contable de cada entidad (...)” (Subrayado fuera del texto).

Cordialmente,

MAURICIO GÓMEZ VILLEGAS
Contador General de la Nación

Proyectó: Johana Alejandra Mejía Urbano

Revisó: Rocío Pérez Sotelo/Nieves Aya Baquero/Carlos Andrés Rodríguez Ramírez

Aprobó: Mauricio Gómez Villegas