



Consejo Técnico de la Contaduría Pública
Organismo adscrito al Ministerio de Comercio, Industria y Turismo.

CTCP - 2015 - 00178

Bogotá, D.C.,



MinCIT

2-2015-010320
2015-07-13 07:38:34 PM FOL:8
MEDIO: Email ANE:
REM: WILMAR FRANCO FRANCO
DES: RICARDO MEJIA GONZALEZ

Señor
RICARDO MEJIA GONZALEZ
ricardo752@gmail.com
Calle 93 a No. 14-17 Ofc. 406 Bogotá
310-8073255

Destino: Externo
Asunto: Consulta

Fecha de Radicado.....:	27 de 05 de 2015
Entidad de Origen.....:	Consejo Técnico de la Contaduría Pública
Nº de Radicación CTCP....:	2015-421 -CONSULTA
Tema.....:	Manejo contable de fideicomisos

El Consejo Técnico de la Contaduría Pública en su carácter de organismo gubernamental de normalización técnica de normas contables, de información financiera y de aseguramiento de la información, de acuerdo con lo dispuesto en el párrafo 2º del artículo 3º del Decreto 2784 de 2012, párrafo 3º del artículo 3º del Decreto 2706 de 2012 y el párrafo 2º del artículo 3º del Decreto 3022 de 2013, resolverá las inquietudes que se formulen en la aplicación de los marcos técnicos normativos de información financiera. En desarrollo de esta facultad procede a responder una consulta.

CONSULTA (TEXTUAL)

Por ser de su competencia, me permito solicitarles su colaboración para indicarnos el tratamiento contable que los involucrados deben realizar en un patrimonio autónomo, para el manejo de un contrato de concesión, (entidad contratante, entidad contratista, fideicomitente, beneficiarios del fideicomiso) deben darle a los activos ingresos costos y gastos en aplicación de las normas internacionales de información financiera.

Por ser el tema de la propiedad de los recursos y el manejo legal y normativo a nivel general en el territorio colombiano, un elemento que consideramos de gran importancia para el mejor entendimiento de la relación jurídica que se tiene en los contratos de concesión, nos permitimos exponer una serie de argumentos de índole económica, jurídico y tributario, que se han manejado en diferentes instancias y los cuales han permitido comprender el alcance del objeto contractual de un contrato de largo plazo donde los conceptos financieros, entre ellos el riesgo, son elementos que deben ser cuantificados en el momento de su evaluación y contabilización.

Calle 28 N° 13A -15 / Bogotá, Colombia
Conmutador (571) 6067676
www.mincit.gov.co



Consejo Técnico de la Contaduría Pública
Organismo adscrito al Ministerio de Comercio, Industria y Turismo.

- *En virtud de lo pactado y lo expresado por la Ley, los dineros del Peaje y/o recaudo diario, tasas, valorizaciones, etc. que son cedidos al concesionario como forma de pago para que este a su vez los ceda al patrimonio autónomo, dejan de ser públicos y se convierten en dineros del concesionario los cuales en virtud del contrato debe cederlos a un patrimonio autónomo con finalidad específica; es de anotar que en reiterados conceptos y sentencias se ha expresado que estos dineros afectos a una concesión y cedidos al patrimonio autónomo, no son ya dineros públicos y su ejecución presupuestal se realiza una vez son cedidos al contratista privado quien los recibe como pago de la ejecución y financiación del contrato. Es así como en la sentencia sobre la devolución del Impuesto de Industria y Comercio a la Concesión Panamericana por parte de la Gobernación de Cundinamarca, el Consejo de Estado, Sala de lo Contencioso Administrativo. Sección Cuarta. C. P. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas. Sentencia del 24 de septiembre de 2009. Radicación: 25 000 23 27 000 2005 00060 01 Número Interno 16370 expreso:*

“Ahora bien, ocurre con frecuencia que en los contratos de concesión se pacte que los ingresos afectados a la ejecución de contratos de concesión de obra pública, se administren por una Sociedad Fiduciaria, mediante la suscripción de un contrato de encargo fiduciario o un contrato de fiducia mercantil de administración y pagos.

La fiducia mercantil de administración y pagos con las entidades públicas tiene como finalidad administrar unas sumas de dinero que deben ser pagadas en virtud de acuerdos o contratos, con el propósito de cumplir a tiempo y adecuadamente las obligaciones de un fideicomitente. La fiduciaria recibe dichas sumas en encargo y durante el tiempo que las administra puede invertirlas, siempre cuidando de contar con la liquidez necesaria para el cumplimiento de la gestión encomendada.

La Fiducia de Administración de Pagos: permite (...) delegar en la fiduciaria, (...) la administración de actividades tales como el recaudo, la inversión y el desembolso de los recursos destinados al funcionamiento de un proyecto específico.

Mediante esta figura se puede administrar la cartera de una entidad, su nómina, efectuar los pagos a proveedores, empleados y acreedores y administrar de manera general, la tesorería de proyectos específicos, con el fin de que los recursos del proyecto sirvan de fuente de pago a los acreedores.”¹

Mediante la fiducia mercantil el fideicomitente ² se desprende de la propiedad de los bienes que entrega, sacándolos de su patrimonio. Estos bienes entran a conformar un patrimonio autónomo que es administrado por la sociedad fiduciaria.

Por el contrario, con el encargo fiduciario, el fideicomitente conserva la propiedad de los bienes entregados a la fiduciaria.³

Mediante concepto proferido el 19 de junio de 2006, la Sala de Consulta y Servicio Civil del Consejo de Estado precisó las diferencias entre el encargo fiduciario y la fiducia mercantil de administración y pagos, así: “El artículo 29 del Estatuto Orgánico del Sistema Financiero relaciona dentro de las operaciones autorizadas a las

¹ Ver en <http://www.asofiduciarias.org.co>

² Persona natural o jurídica, de naturaleza pública o privada, que encomienda a la fiduciaria una gestión determinada para el cumplimiento de una finalidad, pudiendo, para ello, entregarle uno o más bienes. Ver en <http://www.asofiduciarias.org.co>

³ Ver en <http://www.asofiduciarias.org.co>

Consejo Técnico de la Contaduría Pública
Organismo adscrito al Ministerio de Comercio, Industria y Turismo.

sociedades fiduciarias, la de: « ... b. Celebrar encargos fiduciarios que tengan por objeto la realización de inversiones, la administración de bienes o la ejecución de actividades relacionadas con el otorgamiento de garantías por terceros para asegurar el cumplimiento de obligaciones, la administración o vigilancia de los bienes sobre los que recaigan las garantías y la realización de las mismas, con sujeción a las restricciones que la ley establece. »

Con fundamento en el Estatuto Orgánico en comento, la Superintendencia Bancaria⁴ expidió la Circular Externa 007 de 1996 (Circular Básica Jurídica), y en ella precisa:

"Para los efectos de esta Circular, se entienden por negocios fiduciarios aquellos actos de confianza en virtud de los cuales una persona entrega a otra uno o más bienes determinados, transfiriéndole o no la propiedad de los mismos con el propósito de que ésta cumpla con ellos una finalidad específica, bien sea en beneficio del fideicomitente o de un tercero. Si hay transferencia de la propiedad de los bienes estaremos ante la denominada fiducia mercantil regulada en el artículo 1226 y siguientes del Código de Comercio, fenómeno que no se presenta en los encargos fiduciarios, también instrumentados con apoyo en las normas relativas al mandato, en los cuales solo existe la mera entrega de los bienes.⁵

Significa lo anterior que en el derecho colombiano, el encargo fiduciario y la fiducia mercantil son modalidades del negocio fiduciario que se caracteriza por la entrega de unos bienes para obtener una finalidad determinada, diferenciándose ente sí, porque en el encargo no se transfiere la propiedad de los bienes en tanto que en la fiducia sí.^{6 7}

Ahora bien, cuando parte de los recursos destinados a conformar el patrimonio autónomo son públicos, surge la inquietud de sí, una vez que han entrado a formar parte del patrimonio autónomo siguen siendo de la entidad pública que los aportó.

Sobre el particular se precisa que de conformidad con el artículo 2° del Decreto 1550 de 1995 "Los recursos entregados para ser manejados a través de negocios fiduciarios, que no desarrollen el objeto de la apropiación, no se constituyen en compromisos presupuestales, excepto la remuneración pactada con la entidad fiduciaria. "(Negrilla fuera de texto).

Por lo expuesto, la entrega a encargos fiduciarios de recursos originados en los presupuestos de las entidades estatales no desarrolla el objeto de la apropiación, y por tanto, no se entienden ejecutados presupuestalmente.

⁴ Ahora Superintendencia Financiera de Colombia, en virtud del Decreto 4327 del 2005 (noviembre 25), "Por el cual se fusiona la Superintendencia Bancaria de Colombia en la Superintendencia de Valores y se modifica su estructura".

⁵ Mediante la Circular Externa 007 de 1996 (modificada varias veces desde su expedición), "reúne las diferentes instrucciones en materia jurídica emitidas por la Superintendencia Bancaria ... en un solo volumen las normas e instructivos vigentes" relativos a todos los aspectos de las entidades vigiladas, «... rige a partir del 2 de marzo de 1996 e incorpora y sustituye las Circulares Externas expedidas por la Superintendencia Bancaria en la materia, y deroga las Circulares Externas y Resoluciones que le sean contrarias". En el Título Quinto contiene las "Disposiciones especiales relativas a las operaciones de las sociedades fiduciarias, almacenes generales de depósito y fondos ganaderos", y en el capítulo primero de este título trata de las "operaciones autorizadas a las sociedades fiduciarias."

⁶ El negocio fiduciario, en la doctrina colombiana, también es comprensivo del fideicomiso regulado en el código Civil, en cuanto éste se caracteriza igualmente por la destinación de unos bienes a un propósito determinado, pero se regula como una limitación al derecho de dominio. Cfr. Arts. 794 a 622.

⁷ CONSEJO DE ESTADO. SALA DE CONSULTA Y SERVICIO CIVIL. Consejero ponente: ENRIQUE JOSÉ ARBOLEDA PERDOMO. Bogotá, D. C., diecinueve (19) de julio de 2006. Radicación número: 11001-03-06-000- 2006-00069-00(1759). Actor: MINISTRO DEL MEDIO AMBIENTE, VIVIENDA Y DESARROLLO TERRITORIAL. Referencia: Fideicomiso de administración FOCAFE. Contrato de encargo fiduciario. Terminación. Liquidación. Restitución de los recursos.

Consejo Técnico de la Contaduría Pública
Organismo adscrito al Ministerio de Comercio, Industria y Turismo.

En cambio, en la fiducia mercantil, al involucrar transferencia de la propiedad de los bienes a favor del patrimonio autónomo, si desarrolla el objeto de la apropiación entendiéndose debidamente ejecutada.

En concepto del 14 de diciembre de 2005, la Sala de Consulta y Servicio Civil, precisó lo siguiente respecto de las disposiciones sobre disponibilidad presupuestal:

"a) A los patrimonios autónomos derivados de contratos de fiducia mercantil no se les aplican en su operación las disposiciones sobre disponibilidad presupuestal y autorización de vigencias futuras. En efecto, como ya se dijo, los patrimonios autónomos consisten en una suma de dinero o un conjunto de bienes que es manejado por la sociedad fiduciaria con contabilidad separada e independiente de los demás fideicomisos y de su propio patrimonio, pero no constituyen una persona jurídica, ni son entidades públicas así sean conformados inicialmente por aportes públicos, ni son tampoco Secciones del Presupuesto Nacional, en los términos del artículo 110 del Estatuto Orgánico de Presupuesto, de manera que pudiera decirse que estén sometidos a esa normatividad. Adicionalmente, su propia naturaleza implica la transferencia del derecho de dominio por lo que los bienes salen del patrimonio del fiduciante público quedando afectados a una destinación específica irreversible hasta que se cumpla la finalidad prevista. Su gestión y manejo se somete, en fin, a una normatividad propia y diferente a la de los bienes que conserva el fiduciante público." (Negrilla y subraya nuestra)⁸.

- En el mismo sentido el CONSEJO DE ESTADO, Sala de Consulta y Servicio Civil se ha pronunciado, recogemos el pronunciamiento del 7 de marzo del 2007 del Consejero ponente ENRIQUE JOSE ARBOLEDA PERDOMO, ante la Consulta formulada por el señor Ministro de Transporte cuya Referencia era: "Instituto Nacional de Concesiones, INCO - Contratos de concesión. Recursos del patrimonio autónomo. Destinación de los rendimientos"; consulta radicada con el número: 11001-03-06-000-2007-00005-00(1802):

"2.2. Propiedad de los recursos comprometidos:

Cuando en los contratos de concesión, los aspectos financieros están estructurados en: (i) la obligación del concesionario de financiar el objeto del contrato, (ii) el pago del total del valor del contrato y de todos los costos relacionados en la propuesta con el recaudo del peaje que se produzca durante la etapa de operación de la concesión, (iii) la cesión al concesionario del derecho a ese recaudo, (iv) la constitución de un fideicomiso y del consiguiente patrimonio autónomo, al que el concesionario debe aportar los recursos necesarios para la ejecución del contrato, y al cual también debe transferir los derechos patrimoniales derivados del contrato, esto es, entre otros, el derecho al recaudo del peaje, **significa entonces que, en principio, el objeto de la concesión se realiza con recursos del concesionario: tanto los que aporta como los que recibe por concepto del recaudo del peaje, en virtud de la cesión de este recaudo que en el mismo contrato se le hace.**

⁸ CONSEJO DE ESTADO. SALA DE CONSULTA Y SERVICIO CIVIL. Consejero ponente: GUSTAVO APONTE. SANTOS. Bogotá D. C., catorce (14) de diciembre de dos mil cinco (2005). Radicación número: 11001-03-06-0002005-01705-00. Actor: MINISTRO DE HACIENDA Y CRÉDITO PÚBLICO. Referencia: Patrimonios autónomos. Administración del pasivo pensionado de ECOPETROL S.A. Contratos de fiducia mercantil. Rendimientos financieros y comisión fiduciaria. Certificados de disponibilidad presupuestal y autorización de vigencias futuras para la entidad estatal contratante.

Consejo Técnico de la Contaduría Pública
Organismo adscrito al Ministerio de Comercio, Industria y Turismo.

No hay, pues, recursos que provengan del presupuesto público, salvo aquellos que compensarán los déficits del contrato, en los términos pactados para mantener su equilibrio financiero, pero que también entran al patrimonio autónomo para pagar al concesionario. (Negrilla y subraya nuestra).

- En el mismo sentido, desde que empezaron a ser más frecuentes los contratos de concesión, se ha pronunciado el Ministerio de Hacienda Sobre los temas anteriormente expuestos vale la pena transcribir los siguientes apartes del concepto emitido por el doctor **EZEQUIEL LENIS RAMÍREZ**, quien en sus funciones como Director General de Presupuesto Público Nacional, el 25 de junio de 2002 dijo:

"El Título II Capítulo 4º de la Ley 105 de 1993 regula lo relacionado con los obras por concesión. El artículo 30 al describir la naturaleza y características de este contrato en su inciso segundo señala que para la recuperación de la Inversión, la Nación, los departamentos, los distritos y los municipios podrán establecer peajes y/o valorización. La disposición tiene por finalidad permitir la estructuración financiera de los proyectos, de forma tal que los particulares financien las obras y su operación, pero recuperen su inversión mediante el cobro, en virtud del contrato, de derechos estatales tales como peajes o valorización durante determinados períodos de tiempo. Sin embargo cuando se estime que los recaudos por los anteriores conceptos no son suficientes para financiar las obras y su operación la ley establece la posibilidad de financiar con recursos del presupuesto los faltantes.

"Sobre el particular, el parágrafo 1 del artículo 30 de la Ley 105 de 1993, señala:

"**PARÁGRAFO 1.** Los municipios, los departamentos distritos y la Nación podrán aportar partidas presupuestales para proyectos de infraestructura en los cuales de acuerdo con los estudios, los concesionarios no puedan recuperar su Inversión en el tiempo esperado.

"De otra parte el parágrafo 3 del mismo artículo establece:

"PARÁGRAFO 3. Bajo el esquema de concesión, los ingresos que produzca la obra dada en concesión, serán asignados en su totalidad al concesionario privado, hasta tanto éste obtenga dentro del plazo estipulado en el contrato de concesión, el retorno del capital invertido. El Estado recuperará su Inversión con los ingresos provenientes de la operación una vez culminado el período de concesión".

Es claro entonces que los aportes presupuestales son un mecanismo adicional de financiación de los proyectos de concesión, en los cuales los estudios técnicos demuestran que los peajes o las contribuciones de valorización no son suficientes para lograr el cierre financiero del proyecto.

"Establecido el origen legal de los aportes a las concesiones, queda por establecer si dichos aportes ejecutan o no la apropiación presupuestal respectiva. Sobre el particular es del caso anotar que las apropiaciones que han amparado los aportes para las concesiones tanto en el caso de Ferrovías como en el de Invías, se han referido o específicamente a recuperación de vías férreas, aportes a concesiones o a construcción o mantenimiento de vías mediante el sistema de concesiones. **Es claro entonces que el objeto de la apropiación se cumple plenamente al entregar el aporte y en consecuencia el presupuesto debe entenderse ejecutado.**

Consejo Técnico de la Contaduría Pública
Organismo adscrito al Ministerio de Comercio, Industria y Turismo.

"La principal consecuencia de la anterior apreciación jurídica es que si la apropiación se ejecuta al entregar el aporte, en la mayoría de los casos a una fiducia de pagos, los recursos pasan a ser o bien del particular o del patrimonio autónomo constituido para estructurar financieramente el proyecto y en consecuencia, salvo estipulación contractual en contrario, los rendimientos financieros del aporte son del respectivo patrimonio autónomo y pueden ser usados para ser invertidos en el proyecto o para garantizar el retorno de la inversión del particular".

"Resulta posible entonces concluir que el concedente, en este caso el Estado, recupera de conformidad con la ley, los créditos de los bienes o recursos aportados una vez estos activos se reviertan y puedan ser explotados directamente (...)" **Negrillas y subrayas nuestras.**

Al respecto sobre la contabilización y amortización de los bienes y su beneficio tributario como activo productivo respondió la Oficina Jurídica de la Administración de Impuestos y Aduanas Nacionales donde en el concepto 85073 del 03 de septiembre de 2008 donde expreso lo siguiente:

"Igualmente es imperativo tener presente, que en los contratos de concesiones viales usualmente se manejan aportes del concesionario y de la entidad pública para la construcción del proyecto. En efecto, la Ley 105 de 1993, por la cual se dictan disposiciones básicas sobre el transporte, consagra normas precisas del siguiente tenor:

"Artículo 30. Del contrato de concesión. La Nación, los departamentos, los distritos y los municipios, en sus respectivos perímetros, podrán en forma individual o combinada o a través de sus entidades descentralizadas del sector de transporte, otorgar concesiones a particulares para la construcción, rehabilitación y conservación de proyectos de infraestructura vial.

Parágrafo 1°. Los municipios, los departamentos, los distritos y la Nación podrán aportar partidas presupuestales para proyectos de infraestructura en los cuales de acuerdo con los estudios, los concesionarios no puedan recuperar su inversión en el tiempo esperado."

"Artículo 34. Adquisiciones de predios. En la adquisición de predios para la construcción de obras de infraestructura de transporte, la entidad estatal concedente podrá delegar esta función, en el concesionario o en un tercero. Los predios adquiridos figurarán a nombre de la entidad pública."

En este contexto, debe reconocerse la propiedad del concesionario sobre las inversiones representadas en el conjunto de bienes muebles e inmuebles directamente afectados a la concesión y colocados por el contratista para la explotación o prestación del servicio, con recursos propios o provenientes de financiación a su cargo, que al término de la concesión se transfieren por parte del concesionario al Estado.

Adicionalmente, en dicho concepto y con respecto a la amortización la misma Oficina Jurídica expone lo siguiente:

" En consonancia con lo anterior, el inciso tercero del artículo 143 del Estatuto Tributario, adicionado por el artículo 91 de la Ley 223 de 1995, establece concretamente lo siguiente:

Consejo Técnico de la Contaduría Pública
Organismo adscrito al Ministerio de Comercio, Industria y Turismo.

"...en los contratos donde el contribuyente aporte bienes, obras, instalaciones u otros activos, los cuales se obligue a transferir durante el convenio o al final del mismo, como en el caso de los contratos de concesión, riesgo compartido o "joint venture", el valor de tales inversiones deberá ser amortizado durante el término del respectivo contrato, hasta el momento de la transferencia. La amortización se hará por los métodos de línea recta o reducción de saldos, o mediante otro de reconocido valor técnico autorizado por la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales. En lo relacionado con los contratos de concesión para infraestructura, el sistema de amortización aquí previsto rige solamente para los que se suscriban a partir de la vigencia de la presente ley."

Acorde con lo expuesto, en el caso que nos ocupa estamos en presencia de una inversión amortizable que efectivamente hace parte del patrimonio del concesionario, le genera rentas y para efectos fiscales se amortiza." (Negrilla y subraya nuestra)

De otra parte, la U.A.E. Contaduría General de la Nación en ejercicio de las facultades consagradas en el artículo 354 de la Constitución Política y en el artículo 4° de la Ley 298 de 1996, emitió el Concepto Nro. 9276 del 14 de noviembre de 1997, referido al artículo 8° de la Ley 1° de 1991, por la cual se expide el Estatuto de Puertos Marítimos, en los siguientes términos:

"Sobre la base que los bienes son de propiedad de los entes públicos o de la Nación, solo cuando se acredite documentalmente su propiedad, sea que ésta tenga origen en una disposición legal o en virtud del cumplimiento de un contrato; es pertinente tener en cuenta lo expresado por el artículo 8° de la Ley 01 de 1991: "Todas las construcciones e inmuebles por destinación que se encuentren habitualmente instalados en las zonas de uso público objeto de una concesión, serán cedidos gratuitamente a la Nación, en buen estado de operación, al terminar aquella". Esto implica que las inversiones en bienes inmuebles, que efectúe el concesionario, serán de propiedad de la Nación solo al finalizar el respectivo contrato.

Ahora bien, para el caso de los planes de expansión, en los que el Estado lleva a cabo las inversiones necesarias con el fin de garantizar los dragados requeridos en los canales de acceso, el mejoramiento de los accesos terrestres a los mismos, y los estudios que permitan expansión del sector portuario,...el registro contable deberá efectuarlo el ente público, que tenga en su presupuesto apropiadas las partidas correspondientes" (Negrilla y subraya nuestra).

Mediante Directiva de Gerencia No. 158 del primero (01) de agosto de 2005 modificada mediante Directiva de Gerencia No. 171 de agosto 24 de 2005, ENTIDAD CONTRATANTE, de conformidad con lo previsto en la ley 80 DE 1993, ordenó abrir una Licitación Pública con el fin de seleccionar un proponente para celebrar un Contrato de Concesión para el Diseño, Construcción, Rehabilitación, Mantenimiento y Operación de la Malla Vial en La Ciudad de Bogotá.

El 10 de Noviembre de 2005 ENTIDAD CONTRATANTE y ENTIDAD CONTRATISTA. Celebraron el Contrato de Concesión No. 070 de 2005 para el diseño, construcción, operación y mantenimiento de la malla vial. Dentro de las cláusulas de este contrato se encontraban entre otras:

1. La de constituir un patrimonio autónomo donde el fideicomitente fuera el concesionario y en dicho patrimonio se debía registrar todos los ingresos costos y gastos del proyecto.

Consejo Técnico de la Contaduría Pública
Organismo adscrito al Ministerio de Comercio, Industria y Turismo.

"Cláusula 7. MANEJO DE LOS RECURSOS FINANCIEROS - FIDEICOMISO

7.1 Dentro de los treinta (30) Días Hábiles siguientes a la fecha de suscripción del Contrato, el Concesionario deberá constituir un patrimonio autónomo (Fideicomiso) mediante la celebración de un contrato de fiducia mercantil irrevocable con una entidad fiduciaria legalmente establecida en Colombia, vigilada por la Superintendencia Financiera de Colombia, que tenga una calificación de fortaleza en la administración de portafolios igual o superior a doble A menos (AA-), o su equivalente obtenida de una firma calificadora de riesgos debidamente autorizada en Colombia, contrato que deberá incluir como mínimo las estipulaciones previstas en la presente Cláusula.

La minuta del contrato de fiducia mercantil deberá presentarse a ENTIDAD CONTRATANTE dentro de los cinco (5) Días Hábiles siguientes a la fecha de suscripción del Acta de Inicio de ejecución del Contrato y de la Etapa de Preconstrucción. ENTIDAD CONTRATANTE dispondrá de un término máximo de cinco (5) Días Hábiles, contado a partir de la presentación de la minuta del contrato de fiducia para impartirle su aprobación o hacerle las observaciones necesarias. En ningún caso el silencio de ENTIDAD CONTRATANTE se podrá interpretar como aprobación de la minuta del contrato de fiducia.

Si ENTIDAD CONTRATANTE no aprueba la minuta, formulará sus observaciones al Concesionario, quien contará con un plazo de cinco (5) Días Hábiles, a partir de la notificación de la improbabación u observaciones a la minuta del contrato de fiducia para obtener la respectiva modificación o corrección en términos satisfactorios para ENTIDAD CONTRATANTE. En caso de que dentro de dicho plazo el Concesionario no entregue la minuta del contrato de fiducia debidamente modificada a satisfacción de ENTIDAD CONTRATANTE., o si los términos y condiciones de las correcciones y/o modificaciones no satisfacen las observaciones formuladas por el ENTIDAD CONTRATANTE, éste negará, de manera definitiva su aprobación a la minuta del contrato de fiducia presentado por el Concesionario. Si transcurrieren treinta (30) Días Hábiles de mora en el cumplimiento de la obligación de constituir el Fideicomiso a cargo del Concesionario o en el evento en que ENTIDAD CONTRATANTE niegue en forma definitiva su aprobación a la minuta del contrato de fiducia presentada por el Concesionario, ENTIDAD CONTRATANTE podrá declarar la caducidad del Contrato, de conformidad con lo establecido en la CLÁUSULA 34, y hará efectiva la Garantía Única de Cumplimiento.

Una vez la minuta haya sido aprobada por ENTIDAD CONTRATANTE o en el evento en que el mismo no formule observaciones, el Concesionario celebrará el contrato de fiducia dentro de los cinco Días Calendario siguientes a tal aprobación, o a la fecha en que venza el término previsto en este numeral para que ENTIDAD CONTRATANTE formule sus observaciones, según corresponda. El Concesionario deberá enviar a ENTIDAD CONTRATANTE una copia del contrato de fiducia, dentro de los tres (3) Días Hábiles siguientes a la firma del mismo.

El contrato de fiducia mercantil irrevocable que suscriba el Concesionario deberá contener las estipulaciones mínimas establecidas en la presente Cláusula. En cuanto no se contradigan dichas previsiones, el Concesionario podrá pactar cualquier estipulación con la entidad fiduciaria permitida por la ley e incluso, podrá permitir e instrumentar la participación de los Prestamistas u otros terceros en el contrato de fiducia, en calidad de beneficiarios, sin perjuicio de los derechos ENTIDAD CONTRATANTE en dicho Fideicomiso. Igualmente, las estipulaciones adicionales de las partes en el contrato de fiducia mercantil no podrán interpretar, contradecir, ni modificar las estipulaciones mínimas establecidas en la

Consejo Técnico de la Contaduría Pública
Organismo adscrito al Ministerio de Comercio, Industria y Turismo.

presente Cláusula y en caso que ello ocurra, se tendrán por no escritas y ENTIDAD CONTRATANTE podrá, en cualquier momento durante la ejecución del contrato de fiducia, solicitar la modificación del mismo para ajustarlo a lo previsto en esta Cláusula. En el caso en que el contrato de fiducia suscrito por el Concesionario excluya una o más de las estipulaciones mínimas establecidas en este Contrato, tales estipulaciones se entenderán, para todos los efectos legales y contractuales, incluidas en el contrato de fiducia. El hecho de que ENTIDAD CONTRATANTE formule o no observaciones al contrato de fiducia no impedirá ni limitará el ejercicio de la facultad consagrada en este párrafo.

7.2 El contrato de fiducia mercantil deberá estipular lo siguiente:

- El contrato de fiducia será accesorio al Contrato de Concesión. En tal calidad, todas las obligaciones de la entidad fiduciaria incorporadas en el presente Contrato, serán asumidas por dicha entidad con la firma del contrato de fiducia mercantil, lo cual deberá consignarse de manera expresa en el contrato de fiducia. La Fiduciaria responderá por los perjuicios que el incumplimiento de esas obligaciones acarree a ENTIDAD CONTRATANTE. Las estipulaciones del contrato de fiducia que contradigan lo previsto en el Contrato de Concesión, se tendrán por no escritas.
- Si con posterioridad a la firma del contrato de fiducia, se producen modificaciones al Contrato de Concesión que afecten o incidan en la ejecución del contrato de fiducia, el Concesionario deberá adelantar las gestiones necesarias para realizar las modificaciones del contrato de fiducia correspondientes.
- El objeto será la administración de los recursos destinados para la ejecución del proyecto, abriendo además dos (2) subcuentas, la Subcuenta 1 y la Subcuenta 2 en el Fideicomiso, de acuerdo con lo establecido más adelante en esta cláusula y sus concordantes, y asegurar que la destinación de los recursos sea únicamente la prevista en este Contrato y en los documentos que lo integran, con el fin de lograr la adecuada y eficaz ejecución del Proyecto.
- El contrato de fiducia mercantil no podrá ser revocado por el Concesionario. Sin perjuicio de las causales legales de terminación del contrato de fiducia, previstas en el artículo 1240 del Código de Comercio, tampoco podrá modificarse ni terminarse, sin la previa, expresa y escrita autorización de ENTIDAD CONTRATANTE, aprobación que en todo caso se dará cuando la modificación no implique desconocimiento de las estipulaciones pactadas en el presente Contrato de Concesión. La solicitud de remoción de la Fiduciaria con la que el Concesionario haya celebrado el contrato de fiducia mercantil de que trata esta cláusula y la facultad de nombrar al sustituto por parte del Concesionario estarán reguladas por lo previsto en el numeral 5 del artículo 1235 y en el artículo 1239 del Código de Comercio, así como en la Resolución 214 de 1975 de la Superintendencia Bancaria hoy (Superintendencia Financiera de Colombia) y demás normas que deroguen, modifiquen o adicione a las anteriores. En todo caso, el Concesionario deberá contar con el previo consentimiento de ENTIDAD CONTRATANTE, manifestado por escrito, para solicitar la remoción de la Fiduciaria, así como para efectuar el nombramiento de su sustituto.
- En caso de sustitución de la Fiduciaria, los términos y condiciones previstos en el contrato de fiducia no podrán ser modificados cuando ello implique el desconocimiento de las estipulaciones mínimas

Consejo Técnico de la Contaduría Pública
Organismo adscrito al Ministerio de Comercio, Industria y Turismo.

establecidas en este Contrato. Las estipulaciones adicionales del Concesionario con la nueva entidad fiduciaria no podrán interpretar, contradecir, ni modificar las estipulaciones mínimas establecidas en este Contrato y en caso que ello ocurra, se tendrán por no escritas y ENTIDAD CONTRATANTE podrá, en cualquier momento durante la ejecución del contrato de fiducia, solicitar la modificación del mismo para ajustarlo a lo previsto en este Contrato.

- El contrato de fiducia mercantil se mantendrá vigente hasta la liquidación del Contrato de Concesión, la cual se efectuará estrictamente de conformidad con lo previsto en el mismo. La terminación anticipada del Contrato de Concesión, dará lugar a la terminación anticipada del contrato de fiducia, una vez se haya perfeccionado o haya quedado en firme la liquidación del Contrato de Concesión.
- Si la Fiduciaria considera que alguna de las órdenes, solicitudes, exigencias o requerimientos hechos por ENTIDAD CONTRATANTE, no se ajustan a lo previsto en este Contrato, deberá comunicarlo dentro de los tres (3) Días siguientes a ENTIDAD CONTRATANTE y al Concesionario. El Concesionario contará con un plazo de cinco (5) Días para comunicar a ENTIDAD CONTRATANTE y a la Fiduciaria, si comparte o no la objeción de la Fiduciaria. Si el Concesionario no comparte esa objeción, o si guarda silencio durante el plazo de cinco (5) Días, la Fiduciaria deberá cumplir con lo ordenado por ENTIDAD CONTRATANTE. En caso contrario, la controversia se someterá al Asesor Financiero, o al Jurídico, según el caso, contemplados en la cláusula 41, cuyo concepto será obligatorio para ENTIDAD CONTRATANTE, para el Concesionario y para la Fiduciaria, lo cual deberá consignarse de manera expresa en el contrato de fiducia.
- En el contrato de fiducia mercantil, se incorporará la obligación a cargo de la entidad fiduciaria de entregar informes mensuales sobre la operación del Fideicomiso, dirigidos al Interventor y a ENTIDAD CONTRATANTE. En todo caso, la información contable del Fideicomiso deberá mantenerse actualizada y disponible para que el Interventor o ENTIDAD CONTRATANTE puedan acceder a ella en cualquier momento, durante su vigencia. Los informes de la entidad fiduciaria deberán presentarse de tal manera que permitan verificar, de manera sencilla y clara, todos los aspectos relevantes para la ejecución del presente Contrato.
- En el contrato de fiducia mercantil deberá incluirse la obligación a cargo de la entidad fiduciaria de presentar mensualmente al Interventor el flujo de fondos del Fideicomiso.

7.3 El Concesionario deberá transferir al patrimonio autónomo todos los derechos económicos derivados del Contrato, sin desprenderse de las obligaciones a su cargo. A través del Fideicomiso, el Concesionario manejará de manera íntegra toda la contabilidad relacionada con el Proyecto, con pleno cumplimiento de las normas de contabilidad vigentes. Por lo tanto, en el patrimonio autónomo, se contabilizarán y manejarán, entre otros:

- Todos los recursos que se aporten al Proyecto, sin importar su fuente, pero indicándola (capital del Concesionario, recursos de deuda, ingresos por peaje). Lo anterior se entiende sin perjuicio de que los recursos correspondientes a la Subcuenta 1 y a la Subcuenta 2 tengan el tratamiento previsto para los mismos en este Contrato.

Consejo Técnico de la Contaduría Pública
Organismo adscrito al Ministerio de Comercio, Industria y Turismo.

- Todos los demás activos que correspondan a la ejecución de este Contrato de Concesión.
- Todos los pasivos que correspondan a la ejecución de este Contrato de Concesión.
- Todos los ingresos y egresos en general, así como la entrega de excedentes de caja que deba hacerse a terceros, a ENTIDAD CONTRATANTE o al propio Concesionario en desarrollo del Proyecto. Lo anterior sin perjuicio del manejo separado de la Subcuenta 1 y la Subcuenta 2, según se establece en este Contrato.

7.4. Parte de los recursos del Fideicomiso se manejarán en dos (2) subcuentas separadas de la siguiente forma:

Subcuenta 1: Es la subcuenta que deberá constituir el Concesionario en el Fideicomiso, en la cual depositará el ingreso por recaudo mensual de peaje, efectuando mensualmente las deducciones de las sumas que debe girar a ENTIDAD CONTRATANTE, desde el momento en que asuma su recaudo, y hasta la fecha de suscripción del Acta de Iniciación de la Etapa de Construcción. Los recursos manejados en esta Subcuenta, tienen destinación específica, y solo pueden ser utilizados para cubrir los costos que requiera la ejecución del proyecto. Los rendimientos producidos por el monto depositado en la Subcuenta 1 acrecerán la misma, sin que de los mismos se pueda deducir suma alguna por comisión fiduciaria o cualquier otro concepto.

Esta subcuenta deberá manejarse de manera totalmente independiente de los demás recursos del Fideicomiso y las sumas depositadas en ella se aplicarán exclusivamente a las finalidades descritas en el párrafo anterior.

En caso de terminación anticipada del Contrato, durante la Etapa de Preconstrucción, ENTIDAD CONTRATANTE será el beneficiario de esta Subcuenta 1. En caso contrario, al finalizar la Etapa de preconstrucción, se liquidará esta subcuenta y los recursos existentes pasarán al fideicomiso general.

Subcuenta 2, o de Interventoría: Es la subcuenta que deberá constituir el Concesionario en el Fideicomiso, en la cual depositará los valores para el pago de la Interventoría del Contrato. Los rendimientos producidos por el monto depositado en la Subcuenta 2 acrecerán la misma.

Esta subcuenta deberá manejarse de manera totalmente independiente de los demás recursos del Fideicomiso y las sumas depositadas en ella se aplicarán exclusivamente a las finalidades descritas en el párrafo anterior.

ENTIDAD CONTRATANTE será el beneficiario de los excedentes de la Subcuenta 2. Al finalizar cada año calendario de ejecución del Contrato, el Fiduciario, conjuntamente con el Concesionario, deberá realizar un corte de cuentas de los recursos de la Subcuenta 2, copia del cual se enviará al ENTIDAD CONTRATANTE, quien podrá solicitar aclaraciones sobre el mismo a la entidad fiduciaria. Esta subcuenta será liquidada al finalizar el contrato de concesión. Si quedaren saldos sin utilizar, el beneficiario será ENTIDAD CONTRATANTE.

Consejo Técnico de la Contaduría Pública
Organismo adscrito al Ministerio de Comercio, Industria y Turismo.

7.5 Dentro de los tres (3) meses siguientes a la Fecha Efectiva de Terminación del Contrato, la Fiduciaria deberá presentar a ENTIDAD CONTRATANTE un informe detallado sobre el estado del Fideicomiso y Subcuenta 2. Una vez se liquide el Contrato, dentro de los tres (3) meses siguientes a la notificación de la liquidación unilateral o bilateral, la Fiduciaria deberá cumplir con lo establecido en la liquidación y rendir cuentas a ENTIDAD CONTRATANTE sobre tal cumplimiento, todo ello en los términos y condiciones previstos en la cláusula 38 de este Contrato." (Negrilla y subraya nuestra).

2. La de entregar la malla vial al concesionario y la obligación de este de recibirla en el estado en que se encuentre.

"CAPÍTULO IV PROCEDIMIENTOS

CLAUSULA 14. ENTREGA DE LA MALLA VIAL Y LAS CASETAS DE RECAUDO AL CONCESIONARIO

14.1.-Entrega de la Malla Vial

ENTIDAD CONTRATANTE entregará al Concesionario en la fecha de inicio de la Etapa de Construcción y Rehabilitación toda la Malla Vial.

La entrega se hará mediante la suscripción de actas en las que conste la entrega física de la Malla Vial al Concesionario. Si ENTIDAD CONTRATANTE no cumple con esta obligación en los plazos previstos, el Concesionario podrá solicitar la terminación anticipada del Contrato, de acuerdo con lo señalado en la CLÁUSULA 36.

La entrega de la Malla Vial se hará en el estado en que se encuentre y el Concesionario se obliga a recibirla en dicho estado sin objeción alguna, y a asumir las obligaciones propias de este Contrato en los plazos en él determinados. El no recibo de la Malla Vial por parte del Concesionario, se constituirá en incumplimiento de sus obligaciones que podrá dar lugar a la aplicación de multas en los términos de la CLÁUSULA 30 y, si a ello hubiere lugar, a la declaratoria de caducidad del Contrato, según se prevé en la CLÁUSULA 34.

A partir de la entrega de la Malla Vial al Concesionario, éste asume las obligaciones de construcción, mejoramiento, rehabilitación, operación parcial y mantenimiento de dicha Malla Vial, manteniendo la malla en el estado en que se encuentre al momento del recibo, hasta que no se terminen las diferentes fases de construcción de conformidad con lo establecido en las Especificaciones Técnicas de Construcción, Mejoramiento y Rehabilitación y en las Especificaciones Técnicas de Operación y Mantenimiento a este respecto.

La constitución del Fideicomiso es requisito necesario para la entrega de la Malla Vial, así como para la suscripción del Acta de Inicio de la Etapa de Construcción y Rehabilitación." (Negrilla y subraya nuestra).

3. La de la reversión de los bienes entregados una vez se termine el contrato de concesión.

"CLAUSULA 39. DEVOLUCIÓN Y REVERSIÓN DE LOS BIENES AFECTOS A LA CONCESIÓN

Sin perjuicio del derecho que tiene el Concesionario - en los términos de este Contrato - de usar y explotar económicamente los bienes que hacen parte del Proyecto, se entenderá que ENTIDAD CONTRATANTE

Consejo Técnico de la Contaduría Pública
Organismo adscrito al Ministerio de Comercio, Industria y Turismo.

se hará propietario de las obras que se construirán en el Proyecto, al momento de su ejecución, y de los equipos afectos a la Concesión, que conforman el Proyecto, al momento de su suministro y/o instalación. El Concesionario tendrá estos bienes hasta su reversión a ENTIDAD CONTRATANTE, teniendo a su cargo las obligaciones establecidas de manera expresa en el presente Contrato y sus Apéndices. **Estos bienes de propiedad de ENTIDAD CONTRATANTE S.A., y, en general, todos los bienes inmuebles, con todas sus anexidades, que hacen parte del Proyecto serán entregados a ENTIDAD CONTRATANTE, en las condiciones señaladas en las Especificaciones Técnicas de Operación y Mantenimiento, al momento de la terminación del Contrato, por cualquier causa. El Concesionario deberá mantener indemne a ENTIDAD CONTRATANTE contra cualquier reclamación derivada de sus actuaciones u omisiones.**

A la terminación del Contrato por cualquier causa, todos los bienes directamente afectados a la concesión y al servicio que ENTIDAD CONTRATANTE S.A. presta y que no sean de propiedad de ENTIDAD CONTRATANTE serán transferidos a título traslativo de dominio a ENTIDAD CONTRATANTE libres de todo gravamen, sin que por ello éste deba pagar compensación alguna al Concesionario.

Para efectos de este Contrato, se entiende que los bienes afectos a la concesión, son única y exclusivamente los mencionados de manera expresa en los numerales 1, 2, 3 del Apéndice D del pliego de condiciones." (Negrilla y subraya nuestra).

Para dar cumplimiento a estas cláusulas, ENTIDAD CONTRATISTAS, suscribió un contrato de fiducia mercantil de administración y fuente de pago con una entidad Fiduciaria donde dentro del clausulado se incorporaron las obligaciones solicitadas por el contrato No. 070, siendo la ENTIDAD CONTRATISTAS. El fideicomitente y los socios los beneficiarios, la ENTIDAD CONTRATANTE es beneficiaria de la reversión de los bienes afectos al proyecto que están mencionados en los numerales 1, 2, 3 del apéndice D del pliego de condiciones (como son la malla vial, casetas y equipos de operación).

Mediante la Escritura Pública, otorgada en la Notaría del círculo de Bogotá, hizo entrega del inventario general de la Malla Vial de la ENTIDAD CONTRATANTE; los costos y gastos son facturados a la entidad fiduciaria con el Rut de la misma.

Agradezco dar respuesta a las inquietudes planteadas en el primer párrafo, de esta solicitud.

CONSIDERACIONES Y RESPUESTA

Dentro del carácter ya indicado, las respuestas del CTCP son de naturaleza general y abstracta, dado que su misión no consiste en resolver problemas específicos que correspondan a un caso particular.

En orden a los planteamientos e inquietudes del consultante, nos permitimos señalar:

Consejo Técnico de la Contaduría Pública
Organismo adscrito al Ministerio de Comercio, Industria y Turismo.

Indicarnos el tratamiento contable que los involucrados deben realizar en un patrimonio autónomo, para el manejo de un contrato de concesión, (entidad contratante, entidad contratista, fideicomitente, beneficiarios del fideicomiso) deben darle a los activos ingresos costos y gastos en aplicación de las normas internacionales de información financiera.

En primer lugar es necesario aclarar que el CTCP es el organismo encargado de la orientación técnica científica de la profesión contable, y dentro de sus funciones no se encuentra la resolver problemas específicos de la contabilización de un contrato.

En relación con el tratamiento contable de un contrato de concesión, este consejo le recomienda revisar las directrices para la contabilización de estos contratos que se encuentran contenidos en los marcos técnicos normativos de los decretos 2784 de 2012 y 3022 de 2013 y otras normas que los modifiquen o sustituyan. Un resumen de los principios es la siguiente:

Detalle	Grupo 1 (NIIF Completas)	Grupo 2 (NIIF Pymes)
Referencia normativa	IFRIC 12	Sección 34, párr. 34.12 a 34.16
Contraprestación dada por el concedente al operador (concesionario)	Modelo de activo financiero (IFRIC 12, párr. 16) Modelo de activo no financiero (IFRIC 12, párr. 17) Modelo mixto de activo financiero o activo intangible (IFRIC 12, párr. 18)	Modelo de activo financiero (Párr. 34.13, literal a) y párr. 34.14 Modelo de activo intangible (Párr. 34.13, literal b) y párr. 34.15
Tratamiento contable de los derechos del operador sobre la infraestructura	IFRIC 12, párr. 11	Sección 10
Reconocimiento y medición de la contraprestación del acuerdo	IFRIC 12, párr. 12 a 13	
Servicio de construcción o mejora	IFRIC 12, párr. 14; NIC 11 Contratos de Construcción	Sección 23, párr. 23.17 a 23.20
Servicios de operación	IFRIC 12, párr. 20 a 21; NIC 18	Sección 23, párr. 23.14 a 23.16
Costos por préstamos incurridos por el operador	IFRIC 12, párr. 22	Sección 25
Contabilización de Activos Financieros	NIC 32, NIIF 7, NIIF 9	Sección 11
Contabilización de activos intangibles	NIC 38	Sección 18
Contabilización de elementos proporcionados por el operador	IFRIC 12, párr. 27; NIC 16	Sección 17

Consejo Técnico de la Contaduría Pública
Organismo adscrito al Ministerio de Comercio, Industria y Turismo.

Además de lo anterior, para la contabilización del contrato de concesión en los estados financieros de la entidad concedente se deberán tener en cuenta las directrices de la Contaduría General de la Nación o lo establecido en la NICSP 32 para la contabilización de los acuerdos de concesión de servicios por parte de la concedente.

En los términos anteriores se absuelve la consulta, indicando que para hacerlo, este organismo se ciñó a la información presentada por el consultante y los efectos de este escrito son los previstos por el artículo 28 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo, los conceptos emitidos por las autoridades como respuestas a peticiones realizadas en ejercicio del derecho a formular consultas no serán de obligatorio cumplimiento o ejecución.

Cordialmente,

WILMAR FRANCO FRANCO

Presidente

Proyectó: María Amparo Pachón P.
Consejero Ponente: Wilmar Franco F.
Revisó y aprobó: Wilmar Franco F., Gabriel Suarez C.

