

**CONSEJO DE ESTADO
SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO
SECCIÓN CUARTA**

CONSEJERA PONENTE: STELLA JEANNETTE CARVAJAL BASTO

Bogotá D.C., veintinueve (29) de junio de dos mil veintitrés (2023)

Referencia: NULIDAD SIMPLE
Radicación: 11001-03-27-000-2021-00057-00 (25660)
Demandante: ADRIANA MELO WHITE
Demandado: DIAN
Tema: Nulidad Oficios 012212 de 10 de octubre de 2015 -*respuesta 3-*, 0443 [010057] de 29 de abril de 2019 y 100202208-0597 de 26 de noviembre de 2020.

SENTENCIA DE ÚNICA INSTANCIA

En ejercicio de la competencia atribuida por el numeral 1 del artículo 149 del CPACA, en concordancia con el numeral 1 del artículo 13 del Acuerdo 080 del 12 de marzo de 2019¹, corresponde a la Sala decidir el medio de control de nulidad ejercido contra los Oficios 012212 de 10 de octubre de 2015 -*respuesta 3-*, 0443 [010057] de 29 de abril de 2019 y 100202208-0597 de 26 de noviembre de 2020, expedidos por la Subdirección de Gestión Normativa y Doctrina - Dirección de Gestión Jurídica de la U.A.E. DIAN, los cuales se transcriben a continuación:

«Oficio 012212 de 10 de octubre de 2015

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

De acuerdo con la inquietud planteada, es necesario remitirse al parágrafo 4 del Artículo 32 del Estatuto Tributario, el cual prescribe:

“Si el contrato de concesión o contrato de Asociación Público Privada establece entrega por unidades funcionales, hitos o similares, se aplicarán las reglas previstas en este artículo para cada unidad funcional, hito o similar. Para los efectos de este artículo, se entenderá por hito o unidad funcional, cualquier unidad de entrega de obra que otorga derecho a pago”.

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

¹ Por el cual se expide el reglamento Interno del Consejo de Estado. Acápiteme Sección Cuarta.

«Oficio 0443 (010057) de 29 de abril de 2019

En atención al escrito en referencia, por medio del cual se solicita la reconsideración del Oficio No. 012212 del 10 de mayo de 2018, en lo relativo al tratamiento fiscal de los contratos de concesión y asociaciones público privadas, cuando los mismos establecen entregas por unidades funcionales, expresando la peticionaria lo siguiente:

«Consideramos que la DIAN debe aclarar el Concepto 12212 del 10 de mayo de 2018, y especificar que las unidades funcionales se entienden de forma separada para el cálculo de la renta presuntiva».

Es necesario previo a dar respuesta a su inquietud traer a colación lo consagrado en el artículo 32 del Estatuto Tributario, que expone: (...)

Con el fin de otorgar claridad a la norma precitada es necesario establecer lo que es una concesión pública, es así como la Ley 80 de 1993 en el artículo 32 numeral 4 estipula: (...)

De lo anterior se colige claramente que, la concesión de que trata el artículo 32 del ET., es un contrato público dentro del cual se otorga la prestación, operación, explotación, organización o gestión, total o parcial, de un servicio público, o la construcción, explotación o conservación total o parcial, de una obra o bien destinados al servicio o uso público.

Es así como una concesión está generalmente limitada a la entrega de un producto o servicio que tiene características específicas, dentro de límites definidos por un tiempo o una cantidad de producto o servicio acordados como objeto de la misma, que puede denominarse proyecto.

Este contrato puede incluir diversas actividades entre ellas la administración, construcción, mantenimiento, todas ellas necesarias para la adecuada prestación o funcionamiento de la obra o servicio que asume por cuenta y riesgo el concesionario. Por tanto, su entrega puede estar dividida en unidades funcionales, las cuales son definidas por la Agencia Nacional de Infraestructura (ANI) como:

(...) cada una de las divisiones del Proyecto tal como se presentan en la Parte Especial, que corresponden –cada una– a un conjunto de estructuras de ingeniería e instalaciones indispensables para la prestación de servicios con independencia funcional, la cual le permitirá funcionar y operar de forma individual”. (<https://www.ani.gov.co/glosario>).

En este orden de ideas, las unidades funcionales dentro del contrato de concesión pueden determinarse como divisiones del objeto del contrato, es decir, etapas del proyecto.

Ahora bien, en materia tributaria el tratamiento otorgado por el artículo 32 del ET., precitado, determina que los contratos de concesión y asociaciones público privadas que no sean únicamente para la construcción o únicamente para la administración, operación y mantenimiento, se tratarán de acuerdo al modelo de activo intangible.

Indicando en el párrafo 5 que, si el contrato de concesión o contrato de Asociación Público-privada establece entrega por unidades funcionales, sobre cada una de ellas se aplica lo consagrado por la reseñada norma especial.

Por consiguiente, en aplicación de una interpretación lógica y sistemática de las normas reseñadas, se tiene que para efectos del impuesto sobre la renta y complementarios, las unidades funcionales en los contratos de concesión y las Asociaciones Público-Privadas (De que trata el artículo 32 del ET), se consideran individualmente como activos intangibles.

El referido tratamiento legal especial fue reglamentado por el Decreto 2235 de 2017, dentro del cual se estipula el tratamiento de los ingresos, costos y gastos de este tipo de contratos en los términos explicados por este despacho en el oficio objeto de la presente solicitud.

De otro lado, respecto a la determinación de la renta presuntiva, de acuerdo con los artículos 188 y 189 del ET, -preceptos legales de carácter procedimental, por ende, aplicables de manera general a todas las situaciones jurídicas que requieran la determinación de esta figura tributaria- que expresan entre otros aspectos:

“ARTÍCULO 188. BASE Y PORCENTAJE DE LA RENTA PRESUNTIVA. Para efectos del impuesto sobre la renta, se presume que la renta líquida del contribuyente no es inferior al tres y medio por ciento (3.5%) de su patrimonio líquido, en el último día del ejercicio gravable inmediatamente anterior.

El porcentaje de renta presuntiva al que se refiere este artículo se reducirá al uno y medio por ciento (1,5%) en los años gravables 2019 y 2020; y al cero por ciento (0%) a partir del año gravable 2021.

Los contribuyentes inscritos bajo el impuesto unificado bajo el régimen simple de tributación SIMPLE no estarán sujetos a renta presuntiva”. (...)

*ARTÍCULO 189. DEPURACIÓN DE LA BASE DE CÁLCULO Y DETERMINACIÓN. Del total del patrimonio líquido del año anterior, que sirve de base para efectuar el cálculo de la renta presuntiva, se podrán restar únicamente los siguientes valores: (...) c) **El valor patrimonial neto de los bienes vinculados a empresas en período improductivo (...)**” (Negritas y subrayas fuera de texto).*

Se deduce es uso del criterio gramatical de interpretación normativa, que se puede detraer de la base gravable para la determinación de la renta presuntiva el valor patrimonial neto de los bienes vinculados a empresas en período improductivo; así en aras de brindar claridad sobre el sentido de la disposición debe establecerse que se entiende por contribuyente y por empresa.

Los contribuyentes son los sujetos respecto de quienes se realiza el hecho generador de la obligación sustancial. Así, para el caso del impuesto sobre la renta y especialmente en lo que refiere al contrato de concesión el contribuyente es la persona natural o jurídica que realiza el hecho generador de conformidad con el artículo 5 y subsiguientes del ET. Por lo tanto, es claro que el contrato de concesión en sí mismo no ostenta la calidad de contribuyente.

Ahora, de conformidad con los criterios de interpretación doctrinal fijados por el código civil, para determinar el concepto de empresa debe acudirse a la normatividad vigente, dentro de la cual el Código de Comercio en el artículo 25 indica:

“ARTÍCULO 25. <EMPRESA – CONCEPTO>. Se entenderá por empresa toda actividad económica organizada para la producción, transformación, circulación, administración o custodia de bienes, o para la prestación de servicios. Dicha actividad se realizará a través de uno o más establecimientos de comercio”.

Así las cosas, se debe entender como empresa en el caso específico de la concesión la actividad económica organizada para prestación, operación, explotación, organización o gestión, total o parcial, de un servicio público, o la construcción, explotación o conservación total o parcial, de una obra o bien destinados al servicio o uso público, siendo ella la totalidad del objeto contratado, es decir, el proyecto.

En consecuencia, al ser determinada cada unidad funcional como una parte de la entrega del proyecto, es decir, una etapa o un conjunto de estructuras de ingeniería e instalaciones indispensables para la prestación de servicios con independencia funcional para operar, estas son en sí mismas entregas parciales del objeto contratado y no propiamente la empresa que tiene como fin ejecutar el objeto.

En conclusión, con base en los argumentos que anteceden, no es jurídicamente viable considerar como empresas a las unidades funcionales o hitos que integran el objeto del contrato de concesión, por ende, no se puede depurar de la base gravable de la renta presuntiva el valor patrimonial neto de los bienes vinculados a cada unidad funcional en período improductivo, consagrada en el literal c) del artículo 189 del ET.

Para finalizar, se aclara el Oficio No. 012212 del 10 de mayo de 2018, en cuanto a que cada uno de los hitos o unidades constituyen una etapa o un conjunto de estructuras de ingeniería e instalaciones indispensables para la prestación de servicios con independencia funcional para operar, siendo en sí mismas entregas parciales del objeto contratado y no propiamente la empresa u empresas a cargo del proyecto (...)».

«Oficio 0597 de 26 de noviembre de 2020

Mediante el radicado de la referencia, el peticionario solicita la revocatoria del Oficio N° 010057 del 29 de abril de 2019, por cuanto, en su parecer, “desconoce el tratamiento especial aplicable a los contratos de concesión y Asociaciones Público Privadas (‘APP’)

previsto en el artículo 32 del Estatuto Tributario”.

En este sentido, argumenta lo siguiente:

“En el Oficio (...) se limita a concluir mediante una interpretación gramatical (...) del término ‘empresa’ que al no ser jurídicamente viable considerar como empresas a las unidades funcionales o hitos que integran el objeto del contrato de concesión ‘no se puede depurar de la base gravable de la renta presuntiva el valor patrimonial neto de los bienes vinculados a la unidad funcional en período improductivo, consagrada en el literal c) del artículo 189 del ET, lo cual (...) desconoce lo previsto en el artículo 32 del E.T. (...)”

Si bien en (sic) cierto que para el término ‘empresa’ existe definición normativa (...) la DIAN (...) debió haber concluido que cuando el contrato de concesión o APP esté estructurado por unidades funcionales o hitos, el período improductivo a efectos de la depuración de la base de renta presuntiva deberá mirarse por unidad funcional o hito, en línea con lo previsto en el artículo 32 E.T., y considerando que:

(i) (...) el término ‘empresa’ acorde con la definición prevista en el artículo 25 de Código de Comercio (referido por la misma DIAN) debe entenderse como ‘unidad de explotación económica’ (...) En el caso de los contratos de concesión y APP en los cuales la entrega de proyecto se divide por unidades funcionales o hitos, estas deberían ser consideradas como una ‘unidad de explotación económica’ toda vez que constituyen divisiones del proyecto, con independencia funcional, que pueden funcionar y operar de forma individual, en virtud de lo cual el período improductivo a efectos de la depuración de la base de renta presuntiva debería mirarse respecto de cada una de las unidades funcionales o hitos.

(...) al ser posible particularizar y segregar los activos destinados o afectos a cada unidad funcional o hito, cada unidad funcional o hito deberían ser considerados como ‘empresa’ a efectos de la depuración de la base de renta presuntiva, toda vez que a través de ellos se puede desarrollar una actividad separada que puede subsistir sin las otras. (...)

(ii) (...) teniendo en cuenta que el artículo 32 E.T. -norma de carácter especial y posterior- resulta aplicable a los contratos de concesión y APP en materia de impuesto sobre la renta como ‘un todo’, y que este prevalece sobre las demás disposiciones previstas en el E.T., al momento determinar la aplicación de disposiciones generales previstas en el E.T. estas deberán interpretarse a la luz de lo previsto en el artículo 32 E.T. (...)

carecería de lógica considerar lo contrario, y se vulneraría el principio de efecto útil de la norma, particularmente, la finalidad del artículo 32 E.T., que fue la de disminuir la carga de los contribuyentes que desarrollan proyectos bajo contratos de concesión o APP, caracterizados por una alta inversión de capital, y un retorno a largo plazo, pues en últimas terminarían siendo gravados desde el momento cero, bajo el sistema de renta presuntiva.

(iii) Bajo una interpretación sistemática (...) y a su vez, en línea con una interpretación finalista de la ley, es forzoso concluir que para el cálculo de la renta presuntiva de los contribuyentes que desarrollen contratos de concesión o APP, se podrá distraer de la base el valor patrimonial neto de los bienes vinculados a cada unidad funcional en período improductivo.”

Por su parte, en el Oficio N° 010057 de 2019, objeto de disenso, este Despacho manifestó: (...)

Sobre el particular, las consideraciones de este Despacho son las siguientes:

Teniendo en cuenta que en la solicitud de revocatoria no se plantean argumentos diferentes a los ya considerados y analizados al momento de proferir el Oficio N° 010057 de 2019, este Despacho se permite ratificarlo. Lo antepuesto, sin perjuicio de las siguientes aclaraciones:

1. Las unidades funcionales, hitos o similares pactados en un contrato de concesión o de APP se reconocen, para efectos fiscales, como un activo intangible.

Sin perjuicio de lo dispuesto en el artículo 1.2.1.25.12 del Decreto 1625 de 2016, el artículo 1.2.1.25.14 ibidem señala que “Conforme con lo previsto en el párrafo 4 del artículo 32 del Estatuto Tributario, cuando el contrato de concesión o de Asociación Público Privada establezca entregas por unidades funcionales, hitos o similares; cada unidad funcional, hito o similar se sujetará al tratamiento previsto en este Capítulo” (resaltado fuera de texto), es decir, al Capítulo 25 del Título 1 de la Parte 2 del Libro 1 del referido Decreto.

En este Capítulo 25 se encuentran disposiciones que denotan el modelo del activo

intangible, dispuesto en el artículo 32 del Estatuto Tributario, así:

“(...) los costos y gastos en que hayan incurrido los contribuyentes del impuesto sobre la renta y complementario en la etapa de construcción, incluidos todos los costos por préstamos, serán capitalizados y se reconocerán como activo intangible para efectos fiscales” (artículo 1.2.1.25.4 ibidem).

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

De manera que, no es jurídicamente viable argumentar que cada unidad funcional, hito o similar puede entenderse como una empresa individualmente considerada para efectos del artículo 189 del Estatuto Tributario, por cuanto la misma normativa le otorga el carácter de activo intangible para efectos fiscales.

Y es que, precisamente, un activo no puede asimilarse a una empresa; el artículo 25 del Código de Comercio es claro al señalar que por ésta se debe entender “toda actividad económica organizada”.

Por ello, es necesario comprender que el concepto de empresa, en el caso de un contrato de concesión o de una APP, corresponderá “la actividad económica organizada para prestación, operación, explotación, organización o gestión, total o parcial, de un servicio público, o la construcción, explotación o conservación total o parcial, de una obra o bien destinados al servicio o uso público, siendo ella la totalidad del objeto contratado, es decir, el proyecto”, tal y como se indicó en el Oficio N° 010057.

2. El artículo 32 del Estatuto Tributario no predomina sobre la totalidad de las demás normas tributarias

Contrario a lo planteado por el peticionario, el artículo 1.2.1.25.3 del Decreto 1625 de 2016 expresamente consagra que “Las reglas especiales del artículo 32 del Estatuto Tributario sobre ingresos, costos y deducciones en el impuesto sobre la renta y complementario, se aplicarán de manera prevalente sobre las disposiciones generales previstas en los artículos 28, 59 Y 105 del Estatuto Tributario”.

Así las cosas, el carácter preferente del artículo 32 ibidem únicamente tiene asidero en lo correspondiente a la realización del ingreso (artículo 28 ibidem), del costo (artículo 59 ibidem) y del gasto (artículo 105 ibidem), tratándose de un contrato de concesión o de una Alianza Público Privada.

3. El Oficio N° 010057 de 2019 en ningún momento desconoció el artículo 32 del Estatuto Tributario

Claro está, con base en los argumentos previamente expuestos, que este Despacho no desconoció el tratamiento tributario consagrado en el artículo 32 ibidem; por el contrario, necesariamente se remitió al mismo para efectos de determinar la correcta aplicación del artículo 189 ibidem».

DEMANDA

ADRIANA MELO WHITE, en ejercicio del medio de control establecido en el artículo 137 del CPACA, demandó la nulidad de los Oficios 012212 de 10 de octubre de 2015 -respuesta 3-, 0443 [010057] de 29 de abril de 2019 y 100202208-0597 de 26 de noviembre de 2020, expedidos por la Subdirección de Gestión Normativa y Doctrina - Dirección de Gestión Jurídica de la U.A.E. DIAN.

Invocó como disposición violada el artículo 32 del Estatuto Tributario. Sobre el concepto de violación, expuso, en síntesis, lo siguiente:

Los actos demandados contrarían el artículo 32 ET, sustituido por el artículo 31

de la Ley 1819 de 2016

En contravía del artículo 32 del ET, respecto de los contratos de concesión o APP, en los que se establezca la entrega por unidades funcionales, hitos o similares, no es viable considerar que las mencionadas unidades no son empresas y que, por tanto, no se pueda depurar de la base gravable de la renta presuntiva el valor patrimonial neto de los bienes vinculados a estas en el periodo improductivo.

En los contratos de concesión y APP en los que la entrega del proyecto se divide en unidades funcionales o hitos, las mismas se deben considerar como empresas (*unidad de explotación económica*), pues tienen independencia funcional y pueden operar de forma individual, Por tanto, el periodo improductivo debe analizarse respecto de cada unidad para efectos de la depuración de la base de la renta productiva.

Las unidades funcionales o hitos, una vez se entregan, pueden ser puestas en servicio de manera independiente y otorgan derecho a pago; su tratamiento según el parágrafo 4° del artículo 32 del ET se aplica de forma segmentada y, al ser posible particularizar y segregar los activos destinados o afectos a cada unidad funcional o hito, hace que se consideren «*empresa*» para efectos de la depuración de la base de renta presuntiva.

Los contratos de concesión y APP son objeto de tratamiento especial en el impuesto sobre la renta, por parte del artículo 32 del ET, que prevalece sobre disposiciones generales, por lo que en los casos que se establecen entregas de unidades funcionales o hitos, el requisito de empresa en periodo improductivo a efectos de la depuración de la base de renta presuntiva debe mirarse frente a cada unidad.

Se viola principio de efecto útil del artículo 32 del ET, cuyo objetivo fue disminuir la carga de los contribuyentes que desarrollan proyectos bajo contratos de concesión o APP, caracterizados por una alta inversión de capital, y un retorno a largo plazo, pues terminarían siendo gravados desde el momento cero, bajo el sistema de renta presuntiva. Por lo tanto, bajo una interpretación sistemática y finalista de las normas, se concluye que para el cálculo de la renta presuntiva de los contribuyentes que desarrollan contratos de APP, se podrá detraer el valor patrimonial neto de los bienes vinculados a cada unidad funcional en periodo improductivo.

La DIAN, en el Oficio 010057 de 29 de abril de 2019, se limita a abordar el término «*empresa*» desde su sentido gramatical, acudiendo a la definición del Código de Comercio, sin considerar el artículo 32 del ET en materia de concesiones y APP.

El Oficio 0597 de 26 de noviembre de 2020 incurre en una impropiedad, pues la normativa aplicable no establece que la unidad funcional o hito sea un activo intangible, sino que tendrá el tratamiento pertinente, esto es que: i) durante la etapa de construcción, los costos y gastos devengados serán capitalizados como activo intangible, y los ingresos devengados asociados a esta etapa serán acumulados como un pasivo por ingresos diferidos y, ii) a partir del inicio de la etapa de operación y mantenimiento el costo fiscal del activo intangible será amortizado en línea recta según el plazo de la concesión, y que el pasivo por ingresos diferidos se reversará y reconocerá como un ingreso fiscal en línea recta acorde al plazo de la concesión.

En el mismo acto la DIAN señala de forma errada, que el artículo 32 del ET sólo tiene asidero en materia de realización de ingresos, costos y gastos, pues el artículo 1.2.1.25.3 del Decreto 1625 de 2016 simplemente señala que esa norma prevalece

sobre las generales de los artículos 28, 59 y 105 del ET.

Falta de motivación

Los oficios demandados carecen de motivación por falta de sustento jurídico, pues efectuaron un mayor análisis sobre la norma especial en materia de concesión o APP, con entregas por unidades funcionales o hitos similares.

CONTESTACIÓN DE LA DEMANDA

La DIAN se opuso a las pretensiones de la demanda. Al efecto, expresó:

El objeto del artículo 32 del ET no fue disminuir la carga de los contribuyentes que desarrollan proyectos bajo contratos de concesión o APP, sino simplificar el cumplimiento de la obligación tributaria y acercar el impuesto a la realidad de estas empresas, como lo indica la exposición de motivos de la Ley 1819 de 2016.

El tratamiento tributario a los contratos de concesión y APP permite al concesionario comenzar a pagar el impuesto de renta por los servicios de concesión hasta que inicie su actividad operativa o al momento de la percepción real del ingreso.

No es jurídicamente viable argumentar que cada unidad funcional, hito o similar puede entenderse como una empresa individualmente considerada para efectos del artículo 189 del ET, por cuanto los artículos 32 del mismo ordenamiento y 1.2.1.25.4 del Decreto 1625 de 2016, le otorgan el carácter de activo intangible para efectos fiscales, que se amortizará en línea recta en iguales proporciones a partir del inicio de la etapa de operación y mantenimiento y hasta la terminación del contrato.

De conformidad con el artículo 25 del Código de Comercio, el concepto de empresa se entiende como «*toda actividad económica organizada*», que en el caso del contrato de concesión o de APP, corresponde a la totalidad del objeto contratado, es decir, al proyecto.

Los beneficios tributarios son de interpretación restrictiva, pues se restringen a los hechos consagrados expresamente en la ley, por lo cual, el hecho de poder desagregar activos de las unidades funcionales para entregas parciales del proyecto no significa que se pueda extender el tratamiento de empresa para efectos del cálculo de la renta presuntiva del artículo 189 del ET.

Los Oficios 014754 del 7 de junio de 2019 y 2727 del 26 de noviembre de 2019 son el resultado de consultas y fueron expedidos sin extralimitar lo que dispuso el legislador para la determinación de la renta presuntiva, como lo es no deducir de la base para su cálculo activos patrimoniales diferentes a los expresamente señalados.

Conforme al artículo 1.2.1.25.3 del Decreto 1625 de 2016, el carácter preferente del artículo 32 del ET tiene asidero en la realización del ingreso, del costo y del gasto.

TRÁMITE PROCESAL

Mediante auto del 28 de marzo de 2022², el despacho sustanciador ordenó surtir el

trámite de sentencia anticipada, teniendo en cuenta que se configuran las causales previstas en los literales a) y c) del artículo 182A del CPACA, esto es, que se trata de un asunto de puro derecho y que las partes solicitaron tener como pruebas las documentales aportadas con la demanda y su contestación.

ALEGATOS DE CONCLUSIÓN

La demandante reiteró que la DIAN se limitó en los actos acusados a concluir que no es viable considerar como empresas a las unidades funcionales o hitos que integran el objeto del contrato de concesión, lo cual desconoce el artículo 32 del ET.

En el caso de los contratos de concesión y APP en los que la entrega de proyecto se divide por unidades funcionales o hitos, estas se consideran «*unidades de explotación económica*», pues constituyen divisiones del proyecto con independencia funcional.

En línea con el artículo 32 ET, cuando el contrato de concesión o APP esté estructurado por unidades funcionales o hitos, el periodo improductivo, para efectos de la depuración de la base de renta presuntiva, se deberá verificar en cada caso para establecer si procede la detracción de los bienes a estas vinculados, con el fin de calcular la base de renta presuntiva.

El objeto del artículo 32 ET fue disminuir la carga de los contribuyentes que desarrollan proyectos bajo contratos de concesión o APP, caracterizados por una alta inversión de capital y un retorno a largo plazo, pues en últimas terminarían siendo gravados desde el inicio del proyecto bajo el sistema de renta presuntiva.

La **DIAN**³ reiteró los argumentos de su escrito de contestación. Al efecto, destacó que los actos demandados no desconocen el artículo 32 del ET, sino que aclararon que, para efectos de lo dispuesto en el literal c) del artículo 189 del ET, no se puede depurar de la base gravable de la renta presuntiva el valor patrimonial neto de los bienes vinculados a cada unidad funcional en período improductivo.

Los hitos o unidades funcionales de los contratos de concesión o APP son divisiones de un proyecto y no pueden entenderse como «*empresa*», porque son activos intangibles o unidades de entrega que otorgan derecho a pago como lo señala el parágrafo del artículo 32 del ET.

² Índice 26 Samai

³ Índice 34, fls. 1-10

El concepto de «*empresa*», en los contratos de concesión o de una APP, corresponde a «*la actividad económica organizada para prestación, operación, explotación, organización o gestión, total o parcial, de un servicio público, o la construcción, explotación o conservación total o parcial, de una obra o bien destinados al servicio o uso público, siendo ella la totalidad del objeto contratado, es decir, el proyecto*», como lo indicó el Oficio 010057 de 29 de abril de 2019.

En virtud del artículo 338 de la Constitución Política, los beneficios tributarios o minoraciones, como la del artículo 189 del ET, son de interpretación restrictiva.

La DIAN expidió los conceptos sin extralimitar lo que dispuso el legislador para la determinación de la renta presuntiva, como lo es la improcedencia de restar de la base

para su cálculo, activos patrimoniales diferentes a los expresamente señalados.

CONSIDERACIONES DE LA SALA

En los términos de la fijación del litigio, se debe establecer la legalidad de los Oficios 012212 de 10 de octubre de 2015 -*respuesta 3-*, 0443 [010057] de 29 de abril de 2019 y 100202208-0597 de 26 de noviembre de 2020, expedidos por la Subdirección de Gestión Normativa y Doctrina - Dirección de Gestión Jurídica de la U.A.E. DIAN.

La actora manifiesta que los oficios demandados desconocen el artículo 32 del ET, porque las unidades funcionales, hitos o similares se consideran «*empresas*» y, por ende, procede restar de la base gravable de la renta presuntiva, el valor patrimonial neto de los bienes a estas vinculados cuando están en periodo improductivo. Por su parte, la DIAN alegó que no es viable afirmar que cada unidad funcional, hito o similar puede entenderse como «*empresa*» para efectos del literal c) del artículo 189 del ET, pues tienen el carácter de activo intangible.

La Ley 1508 de 2012⁴, definió en su artículo 1.º a las Asociaciones Público Privadas - APP, como «*instrumentos de vinculación de capital privado materializados en un contrato entre una entidad estatal y una persona natural o jurídica de derecho privado, para la provisión de bienes públicos y servicios relacionados, que involucran la retención y transferencia de riesgos entre las partes y mecanismos de pago, relacionados con la disponibilidad y el nivel de servicio de la infraestructura*».

Conforme los artículos 3 y 4 de la misma ley, el régimen jurídico para las APP regula los contratos en los que las entidades estatales encargan a inversionistas privados el diseño y construcción de una infraestructura y de servicios asociados, o su construcción, reparación, mejoramiento o equipamiento, incluyendo la operación y mantenimiento de aquella, a cambio del derecho a explotarla económicamente en las condiciones y tiempos pactados, con aportes estatales cuando la naturaleza del proyecto lo requiera.

El artículo 5 *lb.*, contempla que «*[e]l derecho al recaudo de recursos por la explotación económica del proyecto, a recibir desembolsos de recursos públicos o a cualquier otra retribución, en proyectos de asociación público-privada, estará condicionado a la disponibilidad de la infraestructura, al cumplimiento de niveles de servicio, y estándares de calidad en las distintas unidades funcionales o etapas del proyecto*».

⁴ «*Por la cual se establece el régimen jurídico de las Asociaciones Público Privadas, se dictan normas orgánicas de presupuesto y se dictan otras disposiciones*».

A su vez, el párrafo segundo del mencionado artículo dispone que **podrá pactarse el derecho a retribución por unidades funcionales**, previa aprobación del Ministerio u órgano cabeza del sector o quien haga sus veces a nivel territorial, siempre y cuando:

«a) El proyecto se encuentre totalmente estructurado.

b) El proyecto haya sido estructurado, contemplando unidades funcionales de infraestructura, cuya ejecución podría haberse realizado y contratado en forma independiente y autónoma, y la remuneración estará condicionada a la disponibilidad de la infraestructura y al cumplimiento de niveles de servicio y estándares de calidad previstos para las respectivas unidades funcionales.

c) *Las demás condiciones que defina el Gobierno nacional, entre estas el correspondiente monto mínimo de cada unidad funcional».*

El artículo 2.2.2.1.1.2. del Decreto 1082 de 2015⁵ definió las unidades funcionales de infraestructura, como el «*Conjunto de estructuras de ingeniería e instalaciones indispensables para la prestación de servicios con independencia funcional, la cual le permitirá funcionar y operar de forma individual cumpliendo estándares de calidad y niveles de servicio para tal unidad, relacionados con la satisfacción de la necesidad que sustenta la ejecución del Proyecto de Asociación Público Privada*».

En similar sentido, la Agencia Nacional de Infraestructura⁶ indica que la unidad funcional «*[s]e refiere a cada una de las divisiones del Proyecto tal como se presentan en la Parte Especial, que corresponden –cada una– a un conjunto de estructuras de ingeniería e instalaciones indispensables para la prestación de servicios con independencia funcional, la cual le permitirá funcionar y operar de forma individual*».

El artículo 32 del ET estableció el tratamiento tributario en el impuesto sobre la renta y complementarios de los contratos de concesión y asociaciones público - privadas, en donde se incorporan las etapas de construcción, administración, operación y mantenimiento. En ese sentido señaló que se considerará el modelo del activo intangible. De la lectura de la norma, se evidencia lo siguiente:

- **En la etapa de construcción:**

El costo fiscal de los activos intangibles corresponde a todos los costos y gastos devengados durante esta etapa, incluyendo los costos por préstamos, que se capitalizan con sujeción al artículo 66 del ET⁷ y demás normas relacionadas.

Los ingresos devengados por el concesionario, asociados a esta etapa hasta su finalización y aprobación por parte de la entidad correspondiente, cuando sea del caso, deben acumularse para efectos fiscales como un pasivo por ingresos diferidos.

El pasivo por ingresos diferidos se reversa y se reconoce como ingreso fiscal en línea recta, en iguales proporciones, teniendo en cuenta el plazo de la concesión, a partir del inicio de la etapa de operación y mantenimiento.

- **En la etapa de operación y mantenimiento:**

⁵ «Por medio del cual se expide el Decreto Único Reglamentario del Sector Administrativo de Planeación Nacional».

⁶ <https://www.ani.gov.co/glosario/unidad-funcional>

⁷ Regulación sobre costo fiscal de activos

Los ingresos diferentes a los devengados por el concesionario, asociados a la etapa de construcción, se reconocen en la medida en que se vayan prestando los servicios concesionados, incluyendo las compensaciones, aportes o subvenciones que el Estado le otorgue al concesionario.

En caso de que el operador deba rehabilitar el lugar de operación, reponer activos, hacer mantenimientos mayores o cualquier tipo de intervención significativa, los gastos incurridos por esos conceptos se capitalizan para su amortización, en línea recta e iguales proporciones, según el plazo de la

rehabilitación, la reposición de activos y los mantenimientos mayores o la intervención significativa, durante el término que dure dicha actividad

Se amortiza el costo fiscal del activo intangible en línea recta, en iguales proporciones, teniendo en cuenta el plazo de la concesión.

Si la concesión es únicamente para la construcción o para la administración, operación y mantenimiento, no se aplicará lo dispuesto en el artículo 32 del ET y deberá darse el tratamiento de las reglas generales previstas en el mismo ordenamiento.

El parágrafo 4 del mencionado artículo prevé que si el contrato de concesión o contrato de Asociación Público - privada **establece entrega por unidades funcionales, hitos o similares, se aplicarán las reglas previstas en ese artículo para cada unidad funcional, hito o similar**. Se entenderá por hito o unidad funcional, cualquier unidad de entrega de obra que otorga derecho a pago.

De acuerdo con el citado parágrafo, si en el contrato de APP se establece la entrega por unidades funcionales, las cuales operan de forma individual y hacen parte de las divisiones del correspondiente proyecto, respecto de cada una procede la aplicación del modelo de activo intangible.

De esta forma, en las etapas de construcción, operación y mantenimiento de cada unidad funcional, se debe tener en cuenta la determinación del costo fiscal de los activos intangibles, su amortización, así como el reconocimiento y tratamiento de los ingresos devengados por el concesionario asociados a cada etapa, de acuerdo con las reglas contenidas en el mencionado artículo 32.

En ese contexto, se procede a establecer si le asiste razón a la entidad demandada al considerar que no es viable para efectos de la determinación de la renta presuntiva, restar el valor patrimonial de los bienes vinculados a cada unidad funcional, hito o similar en periodo improductivo.

El literal c) del artículo 189 del ET dispone el procedimiento de depuración de la base de cálculo y determinación de la renta presuntiva, al señalar que *«Del total del patrimonio líquido del año anterior, que sirve de base para efectuar el cálculo de la renta presuntiva, se podrán restar únicamente los siguientes valores: (...) c) El valor patrimonial neto de los bienes vinculados a empresas en período improductivo;»*

La Sala, al analizar el concepto *«empresa en período improductivo»*, concluyó que⁸:

⁸ Sentencias de 30 de abril de 2009, Exp. 16310. C.P. Héctor J. Romero Díaz y 16 de mayo de 2013, Exp. 18265, C.P. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas, entre otras.

- Empresa no es sinónimo de sociedad o de persona, pues el Código de Comercio en el artículo 25, la define como *«toda actividad económica organizada para la producción, transformación, circulación, administración o custodia de bienes, o para la prestación de servicios. Dicha actividad se realizará a través de uno o más establecimientos de comercio»*.
- De acuerdo con el artículo 99 del Código de Comercio, la capacidad de la sociedad *«se circunscribe al desarrollo de la empresa o actividad prevista en su objeto»*, es decir, que los conceptos empresa y sociedad son diferentes.

- En virtud de la libertad de empresa protegida constitucionalmente (*artículo 333 de la Constitución Política*), es posible que una persona natural o jurídica tenga más de una unidad de explotación económica, es decir, que desarrolle más de una empresa o actividad.
- El período improductivo debe entenderse, por tanto, como el lapso durante el cual la «*empresa*» como actividad económica organizada no está terminada o lista para ser puesta en operación, o que la respectiva obra o construcción no sea susceptible de enajenación o de prestar algún servicio, por encontrarse en las fases de prospectación o de construcción, lo que es acorde con lo previsto en el artículo 1.2.1.19.9 del DUR 1625 de 2016.

La Sala considera que no le asiste razón a la parte demandante al pretender equiparar a cada unidad funcional, hito o similar que integra un contrato de concesión o APP como una empresa y así detracer de la base gravable de la renta presuntiva el valor patrimonial de los bienes vinculados a las mismas, toda vez que tales unidades constituyen etapas o divisiones de un proyecto, que para fines fiscales se debe analizar desde su integralidad, y no de forma fragmentada como lo plantea la actora, al pretender desagregar las citadas unidades funcionales, hitos o similares del mismo, para equipararlas al concepto de empresa.

En tal sentido, si bien la ley permite que los proyectos se estructuren mediante unidades funcionales y demás, que una vez disponibles para uso generan derecho a pago, ello no implica un tratamiento fiscal al margen de los mismos (*proyectos*), que a su vez, por regla general, corresponden al objeto y las actividades de los entes que los ejecutan.

En reciente oportunidad, la Sección indicó que «*El legislador permitió el derecho a retribución por etapas o fases sucesivas en el tiempo definidas en el contrato para desarrollar o mejorar las unidades funcionales específicas, siempre que: el proyecto esté totalmente estructurado; se defina en etapas sucesivas en el tiempo, según las necesidades del servicio respecto de las que se fija un alcance específico en el contrato y sus correspondientes niveles de servicio y estándares de calidad; durante el plazo inicial del contrato se ejecuten todas las etapas previstas; la retribución al inversionista privado se condicione a la disponibilidad de la infraestructura y al cumplimiento de niveles de servicio y estándares de calidad, y se cumplan las demás condiciones previstas por el gobierno nacional*»⁹. Se resalta.

Así las cosas, más allá de las características propias de las unidades funcionales que se pactan en el marco de los contratos de concesión y APP (*i. e. independencia funcional que le permite operar de forma individual*), para fines fiscales y en concreto, en lo relacionado con la determinación de la base gravable en materia de renta presuntiva, no procede valorarlos al margen del proyecto al cual pertenecen.

⁹ Sentencia de 23 de febrero de 2023, Exp. 25352. C.P. Stella Jeannette Carvajal Basto.

En consecuencia, la existencia de un periodo improductivo debe mirarse en relación con la totalidad del proyecto y no respecto a la construcción, operación y mantenimiento de cada unidad funcional y semejantes, pues estas corresponden a divisiones o etapas que son entregadas en el marco de contrato de concesión.

Cabe anotar que si bien el artículo 32 del ET reconoce las etapas de construcción, operación y mantenimiento de la unidad funcional en los casos en que se pacta la

entrega de las mismas en el marco del contrato de concesión o APP, tal distinción tiene por objeto aplicar el modelo de activo intangible para la determinación del costo fiscal de los activos, su amortización y el reconocimiento y tratamiento de los ingresos devengados por el concesionario asociados a cada etapa, sin que el legislador pretenda que tal regulación incida en la determinación de la renta presuntiva pues, como se observa en la exposición de motivos de la Ley 1819 de 2016, el objeto de esta regulación fue tratar la infraestructura como un intangible independiente de la forma retribución (*activo financiero/intangible*)¹⁰.

En ese sentido, al no advertirse el desconocimiento de la mencionada norma predicado por la actora, se negará la pretensión de nulidad de los oficios demandados.

No se condenará en costas, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 188 de la Ley 1437 de 2011.

En mérito de lo expuesto, el Consejo de Estado, Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Cuarta, administrando justicia en nombre de la República y por autoridad de la ley,

FALLA

1.- NEGAR las pretensiones de la demanda.

2.- Sin condena en costas, en virtud de lo dispuesto en el artículo 188 de la Ley 1437 de 2011.

Notifíquese, comuníquese y cúmplase. La anterior providencia se estudió y aprobó en sesión de la fecha.

(Firmado electrónicamente)

MYRIAM STELLA GUTIÉRREZ ARGÜELLO
Presidenta

(Firmado electrónicamente)

STELLA JEANNETTE CARVAJAL BASTO

(Firmado electrónicamente)

MILTON CHAVES GARCÍA

(Firmado electrónicamente)

WILSON RAMOS GIRÓN