

CONCEPTO N° 1231 [007468]
18-12-2023
DIAN

100208192 - 1231
Bogotá, D.C.

Tema: Impuesto sobre la renta y complementarios
Descriptor: Contrato de Concesión
Consortios
Reconocimiento de ingresos
Fuentes formales: Artículos 18 y 32 del Estatuto Tributario.
Artículos 1.2.1.25.1. a 1.2.1.25.17. del Decreto 1625 de 2016
Consejo de Estado, Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Cuarta, C.P. STELLA JEANNETTE CARVAJAL BASTO, Sentencia de febrero 23 de 2023, Rad. 11001-03-27-000-202000018-00 (25352).

Cordial saludo,

De conformidad con los artículos 56 del Decreto 1742 de 2020 y 7-1 de la Resolución DIAN No. 91 de 2021, este Despacho está facultado para absolver las consultas escritas generales que se formulen sobre la interpretación y aplicación de las normas tributarias, aduaneras y de fiscalización cambiaria, en el marco de las competencias de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales – DIAN. Por consiguiente, no corresponde a este Despacho, en ejercicio de las funciones descritas anteriormente, prestar asesoría específica para atender casos particulares, ni juzgar o calificar las decisiones tomadas por otras dependencias o entidades.

PROBLEMA JURÍDICO

Los consorciados que devenguen ingresos por rendimientos financieros asociados a la etapa de construcción en desarrollo de un contrato de concesión ¿deben reconocerlos como pasivo por ingresos diferidos?

TESIS JURÍDICA

Los consorciados que a través de un consorcio y en la etapa de construcción del contrato de concesión devenguen ingresos por rendimientos financieros, deben declararlos como pasivo por ingresos diferidos, dando aplicación a las reglas establecidas los numerales 3 y 4 del artículo 32 del Estatuto Tributario, siempre que estos ingresos hayan sido devengados en la etapa de construcción y estén destinados únicamente a esta misma etapa.

FUNDAMENTACIÓN

El Consejo de Estado, Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Cuarta, C.P. STELLA JEANNETTE CARVAJAL BASTO, en sentencia de febrero 23 de 2023, Rad. 11001-03-27-000-2020-00018-00 (25352) anuló el artículo 1.2.1.25.6. del Decreto Único Reglamentario 1625 de 2016¹ y un aparte del Oficio 012212 del 10 de mayo de 2018². En consideración a la sentencia, es posible afirmar que, de acuerdo con lo señalado en el artículo 32³ del Estatuto Tributario, los ingresos devengados por el concesionario y asociados a la etapa de construcción, incluidos los rendimientos financieros, deben registrarse fiscalmente como un pasivo por ingresos diferidos de conformidad con el numeral 3 del artículo 32 del Estatuto Tributario.

Ahora bien, para dar el tratamiento tributario del numeral 3 del artículo 32 del Estatuto Tributario, el contribuyente deberá demostrar que: (i) que el ingreso haya sido devengado durante la etapa de construcción; y (ii) el ingreso devengado haya estado asociado a la etapa de construcción (e.g. por haber sido destinado construcción del proyecto en cuestión).

Esto, en la medida en que el artículo 32 del Estatuto Tributario es prevalentes sobre las normas generales, de conformidad con el artículo 1.2.1.25.3. del Decreto 1625 de 2016:

«Artículo 1.2.1.25.3. Prevalencia del artículo 32 del Estatuto Tributario. Las reglas especiales del artículo 32 del Estatuto Tributario sobre ingresos, costos y deducciones en el impuesto sobre la renta y complementario, se aplicarán de manera prevalente sobre las disposiciones generales previstas en los artículos 28, 59 y 105 del Estatuto Tributario.»

Ahora, dado que la consulta está relacionada con el reconocimiento de los ingresos percibidos a través de un consorcio, es necesario traer a colación lo dispuesto en el artículo 18 del Estatuto Tributario. Esta norma establece que, en los contratos de colaboración, - como es el caso de los consorcios-, las partes deben declarar de manera independiente los activos, pasivos, ingresos, costos y deducciones que les correspondan, de acuerdo con su participación en los activos, pasivos, ingresos, costos y gastos incurridos en desarrollo del contrato de colaboración empresarial.

Así lo ha señalado esta Subdirección: *«los consorciados involucrados en el desarrollo del objeto del consorcio, deberán declarar de manera independiente los activos, pasivos, ingresos, costos y deducciones que les correspondan, de acuerdo con su participación en el contrato correspondiente»* (cfr. Oficio 3459 del 13 de febrero 2019).

Así las cosas, los consorciados que a través de un consorcio devenguen ingresos por rendimientos financieros en la etapa de construcción en desarrollo de un contrato de concesión⁴ y estos ingresos estén asociados a la construcción del proyecto, podrán ser declarados como pasivo por ingresos diferidos de acuerdo con su participación en el contrato de concesión.

En los anteriores términos se resuelve su solicitud y finalmente le manifestamos que la Unidad Administrativa Especial Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales -DIAN, con el fin de facilitar a los contribuyentes, usuarios y público en general el acceso directo a sus pronunciamientos doctrinarios, ha publicado en su página de internet www.dian.gov.co, la base de conceptos en materia tributaria, aduanera y cambiaria expedidos desde el año 2001, la cual se puede ingresar por el ícono de «Normatividad»—«Doctrina», oprimiendo el vínculo «Doctrina Dirección de Gestión Jurídica».

Atentamente,

INGRID CASTAÑEDA CEPEDA

Subdirectora de Normativa y Doctrina (A)

Dirección de Gestión Jurídica

UAE-Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales

Notas al pie

1. ↑ Esta norma disponía: «Artículo 1.2.1.25.6. Ingresos asociados a la etapa de construcción. Los ingresos devengados por el contribuyente del impuesto sobre la renta y complementario asociados a la etapa de construcción, corresponden al monto total de los costos y gastos, reconocidos como activo intangible para efectos fiscales en que hayan incurrido los contribuyentes del impuesto sobre la renta y complementario, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 1.2.1.25.4. de este Capítulo.
2. ↑ El aparte anulado del Oficio 012212 del 10 de mayo de 2018 fue el siguiente:
3. ↑ 3Artículo 32. Tratamiento tributario de los contratos de concesión y asociaciones público-privadas. Para efectos del impuesto sobre la renta y complementarios, en los contratos de concesión y las Asociaciones Público-Privadas, en donde se incorporan las etapas de construcción, administración, operación y mantenimiento, se considerará el modelo del activo intangible, aplicando las siguientes reglas:
4. ↑ pertinente precisar que los ingresos, costos y deducciones asociados a la explotación comercial de la concesión, diferentes de peajes, vigencias futuras, tasas y tarifas, y los costos y gastos asociados a unos y otros, tendrán el tratamiento general (Cfr. parágrafo 1º del artículo 32 del Estatuto Tributario).