



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

**CONSEJERA PONENTE: STELLA JEANNETTE CARVAJAL BASTO**

**Bogotá D.C., veintitrés (23) de febrero de dos mil veintitrés (2023)**

**Referencia:** NULIDAD SIMPLE  
**Radicación:** 11001-03-27-000-2020-00018-00 (25352)  
**Demandante:** ADRIANA MELO WHITE  
**Demandado:** MINISTERIO DE HACIENDA Y CRÉDITO PÚBLICO Y DIAN  
**Tema:** Nulidad artículo 1.2.1.25.6 del DUR 1625 de 2016 -adicionado por el Decreto 2235 de 2017-, y Oficio DIAN 012212 de 2018. Renta. Contratos de Concesión y APP. Régimen especial. Ingresos asociados a etapa de construcción

**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 2019<sup>1</sup>, corresponde a la Sala decidir el medio de control de nulidad contra el artículo 1.2.1.25.6 del Decreto Único Reglamentario 1625 de 2016 -adicionado por el Decreto 2235 de 2017-, y el Oficio 012212 del 10 de mayo de 2018 de la DIAN, que disponen:

**«Decreto 1625 de 2016**

**Artículo 1.2.1.25.6. Ingresos asociados a la etapa de construcción.** Los ingresos devengados por el contribuyente del impuesto sobre la renta y complementario asociados a la etapa de construcción, corresponden al monto total de los costos y gastos, reconocidos como activo intangible para efectos fiscales en que hayan incurrido los contribuyentes del impuesto sobre la renta y complementario, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 1.2.1.25.4. de este Capítulo.

La etapa de construcción en los contratos de concesión o Asociación Público Privada -APP se entiende cumplida a partir del momento en que se realiza la entrega a satisfacción del activo intangible a la entidad competente.

**PARÁGRAFO 1.** Los ingresos que no cumplan con lo establecido en este artículo se reconocerán en el periodo gravable en que se realicen.

**PARÁGRAFO 2.** Los ingresos asociados a la explotación comercial de la concesión, tendrán el tratamiento general establecido en el Estatuto Tributario (Art. 1, Decreto 2235 de 2017)».

**«Oficio 012212 de 10 de mayo de 2018 (...)** De lo dicho se puede predicar que los ingresos por rendimientos financieros se enmarcan dentro de los ingresos que no cumplen con lo establecido en el inciso 1º del citado artículo 1.2.1.25.6, en consecuencia, tal como lo informa el parágrafo 1º se reconocerán en el periodo gravable en que se realicen<sup>2</sup>».

<sup>1</sup> Por el cual se expide el reglamento Interno del Consejo de Estado. Acápite Sección Cuarta.

<sup>2</sup> La respuesta señalada corresponde al siguiente cuestionamiento: «2- A efectos de la depuración de la renta presuntiva el concepto de “empresa en periodo improductivo” se considera siguiendo la normativa fiscal, con independencia del tratamiento contable y la potencial obtención de ingresos menores como rendimientos financieros?».



## DEMANDA

ADRIANA MELO WHITE, en ejercicio del medio de control establecido en el artículo 137 del CPACA, demandó la nulidad del artículo 1.2.1.25.6 del Decreto Único Reglamentario 1625 de 2016 adicionado por el Decreto 2235 de 2017, y del Oficio DIAN 012212 del 10 de mayo de 2018<sup>3</sup>, por exceso de la facultad reglamentaria e infracción de la Constitución y la Ley.

Subsidiariamente, pidió anular el aparte acusado del Oficio 012212 del 10 de mayo de 2018 aduciendo que, además de las razones mencionadas, carece de motivación y aplica indebidamente el artículo 1.2.1.25.6 del DUR, pues tomar la misma definición reglamentaria de «*ingresos asociados a la etapa de construcción*<sup>4</sup>», no significa que el flujo de recursos registrados en el estado de resultados y percibidos en esa etapa estuvieren asociados a la misma, con realización fiscal diferida hasta su terminación.

Invocó como normas violadas el artículo 32 del ET, sustituido por el artículo 31 de la Ley 1819 de 2016<sup>5</sup>. Sobre el concepto de violación, expuso, en síntesis, lo siguiente:

El legislador estableció un tratamiento especial en materia del impuesto sobre la renta y complementarios para contratos de concesión y *Asociaciones Público Privadas – APP*.

Los contratos aludidos incorporan dos etapas: *i) la de construcción*, en la que el costo fiscal de activos intangibles corresponde a los costos y gastos devengados, incluyendo préstamos capitalizados. Los ingresos devengados por el concesionario, asociados a esa etapa y hasta su finalización, deben acumularse para efectos fiscales como un pasivo por ingresos diferidos; y, *ii) la de operación y mantenimiento «O&M»*, en la que desde el inicio el costo fiscal del activo intangible debe amortizarse en línea recta en iguales proporciones, según el plazo de la concesión, el pasivo por ingresos diferidos se reversa y se reconoce como ingreso fiscal en línea recta en la misma proporción, y los ingresos diferentes de los previstos en el numeral 3 del artículo 32 E.T, devengados por el concesionario y asociados en 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 otorga al concesionario.

A partir de la adición de la Ley 1819 de 2016 al artículo 32 del ET, los dineros recibidos en la etapa de construcción se tratan como activo intangible, y una vez disponibles para el concesionario éste los causa en línea recta, en consonancia con la forma de amortización de ese intangible. El objeto del párrafo primero de dicho artículo 32 es «*cedular que los ingresos, costos y gastos que generen los concesionarios diferentes a la actividad propia del intangible concesionado, tributen por las reglas generales del Estatuto Tributario*».

La norma demandada excedió la facultad reglamentaria al disponer una regulación ajena al artículo 32 del ET -sustituido por el artículo 31 de la Ley 1819 de 2016-, pues señaló que los ingresos del contribuyente en la etapa de construcción corresponden al valor de los costos y gastos que devenga en esa etapa y se reconocen como activo intangible para efectos fiscales, y al determinar que unos y otros tenían el mismo valor, no obstante las reglas de devengo, y que el excedente de ese valor se excluía del tratamiento especial de las concesiones y *APP* para el impuesto sobre la renta.

<sup>3</sup> Índice 2, fl. 6

<sup>4</sup> Monto total de costos y gastos reconocidos como activo intangible durante la etapa de construcción

<sup>5</sup> Índice 2, fl. 7



El concepto de «*ingresos devengados asociados a la etapa de construcción*» debe interpretarse en su sentido natural y obvio, conforme con la finalidad del citado artículo 32, es decir, el ingreso se causa cuando los recursos estén disponibles para el concesionario.

Los fondos en los proyectos de los contratos de concesión y APP se manejan a través de patrimonio autónomo con recursos generalmente administrados mediante «*cuentas ANI*» y «*cuenta del proyecto*», y de subcuentas, a través de las cuales la ANI -*Agencia Nacional de Infraestructura*-, funge como única beneficiaria y autoridad de pagos.

Las subcuentas en que se divide la «*cuenta del proyecto*» se conforman por recursos de promotores (*Giros de Equity*), recursos de deuda obtenida de los prestamistas y transferencias realizadas desde la «*cuenta ANI*». Los recursos de dicha cuenta se destinan exclusivamente a la atención de los pagos, costos y gastos a cargo del concesionario, derivados de la ejecución del contrato de concesión, salvo que deban hacerse con cargo a otra cuenta o subcuenta; sus remanentes, cuando el contrato está en etapa de operación y mantenimiento, son de libre disposición del concesionario, salvo por los recursos de las subcuentas *predios, compensaciones ambientales y redes*, y los rendimientos generados por recursos de la cuenta la acrecientan.

La beneficiaria de las subcuentas en que se divide la «*cuenta ANI*» es la entidad concedente, y los recursos y rendimientos de las distintas subcuentas del proyecto (*predios, compensaciones ambientales, redes*) tienen uso restringido, de modo que constituyen ingresos asociados a la etapa de construcción y, acorde con el artículo 32 del ET, se acumulan a efectos fiscales hasta la finalización de la misma, como pasivo por ingresos diferidos, reversable y reconocible a modo de ingreso fiscal en línea recta, según el plazo de la concesión, al inicio de la etapa de operación y mantenimiento.

El aparte cuestionado del Oficio 012212 de 2018 contraría al artículo 32 *ib.*, conforme al cual, los ingresos por rendimientos financieros a los que alude dicho oficio se tratan como pasivos por ingresos diferidos reversables, según las reglas que establece.

Los ingresos diferentes de los previstos en el numeral 3 del artículo 32 ET, distintos de los devengados por el concesionario, asociados a la etapa de construcción, se reconocen en la medida en que se prestan servicios concesionados, incluyendo las compensaciones, aportes o subvenciones que el Estado otorgue al concesionario. Y si el contrato de concesión o APP establece entrega por unidades funcionales, hitos o similares, se aplican esas mismas reglas para cada unidad funcional, hito o similar.

La ley no asoció los distintos tipos de ingreso a la «*etapa de construcción*» o a la etapa de «*Operación y mantenimiento*», de manera que todos los ingresos devengados por el concesionario y asociados a la primera, incluidos los rendimientos generados en la misma, deben acumularse como un pasivo por ingresos diferidos según lo previsto en el numeral 3 del artículo 32 del ET.

El oficio demandado adolece de falta de motivación y carece de sustento jurídico, en cuanto se limitó a afirmar que los ingresos por rendimientos financieros se enmarcan en aquéllos que no cumplen lo establecido en el inciso primero del artículo 1.2.1.25.6 del DUR y que se reconocen en el periodo gravable en que se realizan.



La demandante solicitó la suspensión provisional de las normas demandadas<sup>6</sup>, negada por Auto del 26 de febrero de 2021<sup>7</sup>.

## CONTESTACIÓN DE LA DEMANDA

La **DIAN**<sup>8</sup> se opuso a las pretensiones de la demanda, con fundamento en lo siguiente:

A partir de las etapas de construcción, administración, operación y mantenimiento de los contratos de concesión y APP, el artículo 32 del ET fijó un tratamiento especial y prevalente para el reconocimiento y medición de los hechos económicos que generan, mediante un modelo de activo intangible aplicable a los ingresos, costos y gastos derivados de esos contratos, que difiere de lo establecido en las normas contables del artículo 21-1 *ib.*, y del tratamiento general de los artículos 28, 29 y 105 *ejusdem*.

En materia fiscal, dicho tratamiento previó el reconocimiento de tales contratos como un activo intangible, para que el costo fiscal originado por su amortización se relacione directamente con la reversión del pasivo por ingresos diferidos, conservando los mismos elementos para la causación fiscal (*método, plazo, inicio de la amortización del intangible o reversión del pasivo*). Asimismo, desde el punto de vista contable, la construcción de infraestructura se debe reconocer como ingreso ordinario en cada año, pues cumple el criterio del devengo, requiriéndose la regulación contable del hecho económico, para no afectar el flujo de caja de los contribuyentes por las circunstancias especiales de los contratos de concesión y APP.

Por ello surgió la necesidad de reglamentar el concepto de «*ingresos devengados por el concesionario asociados a la etapa de construcción hasta su finalización*», que el artículo 32 del ET no definió, para lograr la aplicación uniforme de la norma, bajo las mismas reglas y procedimiento, en orden a brindar certeza jurídica a los inversionistas de los contratos de concesión y APP, pues las condiciones contractuales de cada concesión pueden generar distinciones en la aplicación por parte de los contribuyentes.

Tal disposición no excedió la facultad reglamentaria, pues quiso evitar interpretaciones que condujeran a anticipar el pago del tributo a cargo de los concesionarios, afectando la tasa de retorno en los modelos financieros que sirvieron de base a las propuestas y adjudicación de los contratos celebrados antes de entrar en vigencia el reglamento que, para lograr ese fin, recogió el propósito de la norma reglamentada de otorgar un tratamiento especial a los contratos de concesión y APP, inaplicable a lo que es ajeno a dicho objetivo (*art. 32*), y dispuso que el valor asignado como criterio de medición de los ingresos asociados a la etapa de construcción correspondía al mismo en que incurrió la concesión para construir el activo intangible, habida cuenta de que el precepto legal y la normativa fiscal omitieron señalar dicho valor.

La norma demandada buscó que los inversionistas de la concesión, en los años de construcción de infraestructura, mantuvieran disponibilidad del flujo de caja necesario para cumplir su objeto, sin afectarse por el pago del impuesto de renta cuando esa infraestructura no ha entrado a operar; y que la amortización del intangible (*costo*) fuera

<sup>6</sup> Índice 2, fl. 17

<sup>7</sup> Índice 25, fls. 1-6

<sup>8</sup> Índice 20, fls. 3-33



igual a la reversión del pasivo por ingresos diferidos (*ingreso operacional*), una vez entre a operar la concesión.

La respuesta 2 del oficio cuestionado no contradice ni extralimita las facultades de la DIAN, pues se fundamentó en la norma que regula el tratamiento especial para los contratos de concesión y APP y en su reglamentación, aplicada a una situación particular mediante subsunción de los elementos y definiciones legales, sin extralimitar el ejercicio de las facultades legales mencionadas ni exceder el ordenamiento superior ni incurrir en interpretaciones subjetivas.

El **Ministerio de Hacienda y Crédito Público**<sup>9</sup> señaló que la demanda era inepta respecto del control de legalidad del oficio cuestionado, porque no era susceptible de enjuiciarse a través del medio de control impetrado, en cuanto se limitó a resolver una consulta particular que solo interesa al consultante, sin constituir una decisión administrativa que afecte la esfera jurídica de los administrados.

Se opuso a las pretensiones de la demanda, aduciendo que la norma acusada se expidió en desarrollo de la facultad reglamentaria, sin contrariar, modificar o desconocer la voluntad de la ley reglamentada, ni de ninguna otra que regulara expresamente la materia; que el tratamiento tributario de los contratos de concesión y las asociaciones público privadas se sujeta al régimen especial y preferencial del artículo 32 del ET, constituyendo una excepción a las reglas generales del artículo 21-1 *ib.*, conforme al cual y sin perjuicio de la regulación contable, la ley tributaria puede establecer tratamientos diferentes para ciertos hechos económicos. Tanto el reglamento como el oficio acusado se desprenden del artículo 32 del ET.

Mediante Auto del 21 de febrero de 2022<sup>10</sup>, el despacho sustanciador ordenó surtir el trámite de sentencia anticipada, previsto en los artículos 182A del CPACA [a, c] y 13 [1] del Decreto 806 de 2021, en el entendido de que el presente proceso corresponde a un asunto de pleno derecho y que las partes solicitaron tener como pruebas las documentales aportadas con la demanda y las contestaciones.

## ALEGATOS DE CONCLUSIÓN

La **demandante**<sup>11</sup> insistió en que las autoridades demandadas extralimitaron su facultad reglamentaria por desconocimiento del marco fiscal de los contratos de concesión y APP.

Los recursos y rendimientos de las distintas subcuentas de proyecto (*predios, compensaciones ambientales y redes*) son de uso restringido, y sus rendimientos deben clasificarse como ingresos asociados a la etapa de construcción, hasta la finalización de la misma, acumulados como pasivo por ingresos diferidos, reversable y reconocible a título de ingreso fiscal en línea recta, considerando el plazo de la concesión al inicio de la etapa de operación y mantenimiento.

El artículo 32 del ET busca evitar afectaciones a la concesionaria sobre la modalidad de activo financiero, según marcos técnicos normativos contables, sin poder ligar los

<sup>9</sup> Índice 21, fls. 3-8

<sup>10</sup> Índice 2, fl. 17

<sup>11</sup> Índices 36, fls. 2-6, y 39, fls. 2-6



ingresos devengados por el contribuyente y asociados a la etapa de construcción, a los costos y gastos reconocidos como activo intangible a efectos fiscales, en contravía de los considerandos del Decreto Único Reglamentario, según los cuales, la etapa de construcción en los contratos de concesión o APP se entiende cumplida cuando el activo intangible se entrega a satisfacción de la entidad competente, y los ingresos ajenos a esa premisa se reconocen en el periodo gravable en que se realicen.

La norma acusada se aleja de las reglas del devengo y excluye el tratamiento particular en materia de concesiones y APP para el impuesto sobre la renta y complementarios. Las reglas especiales del artículo 32 ET no aplican preferentemente sobre ingresos, costos y deducciones en el impuesto sobre la renta y complementarios, pues la norma no estableció que los ingresos devengados en la etapa de construcción equivalen a costos y gastos asociados a la misma y reconocidos como activo intangible, ni que los que no cumplieran esa condición se reconocerían en el periodo en que se realicen.

No se necesitaba facultad reglamentaria para definir los «*ingresos asociados a la etapa de construcción*», por inexistencia de disposiciones contables y fiscales, toda vez que los conceptos de ingresos, devengo y etapa de construcción se definen por uso común de la lengua y las leyes supletorias.

Las conclusiones del oficio demandado desconocen el tratamiento especial del artículo 32 del ET en el impuesto sobre la renta de los contratos de concesión y APP, que fijan entregas por unidades funcionales o hitos y, por tanto, el requisito de «*empresa en periodo improductivo*», para efectos de la base de renta presuntiva, debe mirarse frente a cada una de esas unidades o hitos, en cuanto divisiones del proyecto con independencia funcional, a parte de la definición normativa de «*empresa*».

Tales unidades o hitos constituyen entregas individuales de obra que dan derecho a pago, cuyo tratamiento, según el parágrafo 4 de artículo 32 del ET, debe aplicarse en forma segmentada, particularizando los activos destinados a cada unidad considerada como «*empresa*» para depurar la base de renta presuntiva, de la que se puede deducir el valor patrimonial neto de los bienes vinculados a dichas unidades o hitos, pues el artículo 189 ET lo permite. De no ser así, los proyectos bajo contratos de concesión o APP, caracterizados por alta inversión de capital y retorno a largo plazo, terminarían gravándose desde el inicio bajo el sistema de renta presuntiva, violando la finalidad del artículo 32 de ET de disminuir la carga de los contribuyentes que los desarrollan.

En el contrato de concesión cada una de las unidades funcionales se ejecutan y entregan de manera independiente, bajo el procedimiento de verificación, y de la misma forma pueden ponerse en servicio, naciendo en ese momento el derecho a la retribución asociada a la unidad funcional *-de acuerdo con el indicador de cumplimiento-* y la consiguiente obligación de operación y mantenimiento de las unidades entregadas.

La **DIAN**<sup>12</sup> reiteró los argumentos de su escrito de contestación, destacando la especialidad del tratamiento tributario del artículo 32 del ET para los contratos de concesión y asociaciones público privadas APP, y el carácter exceptivo y preferencial previsto en el artículo 21-1 *ib.*, respecto de las normas generales de determinación del

<sup>12</sup> Índice 34, fls. 1-10



impuesto sobre la renta, a las cuales no se someten. Insistió que el concepto acusado es acorde con el citado artículo 32 *ib.*, sin incurrir en extralimitación reglamentaria. El **Ministerio de Hacienda**<sup>13</sup> resaltó que al proceso no se allegaron elementos de convicción para desestimar que el oficio cuestionado no es un acto susceptible de enjuiciarse a través del medio de control de nulidad simple, en cuyo trámite se reafirmó que el reglamento demandado es producto del ejercicio válido de las competencias constitucionales otorgadas al Presidente de la República para reglamentar la ley.

### CONSIDERACIONES DE LA SALA

Se decide la legalidad de la norma reglamentaria que definió el concepto de «*ingresos asociados a la etapa de construcción*» en el contexto del tratamiento tributario de los contratos de concesión y Asociaciones Público Privadas – APP, que el Decreto 2235 de 2017<sup>14</sup> adicionó al Decreto 1625 de 2016<sup>15</sup>, y del oficio DIAN 012212 de 2018, el cual indicó que, como los rendimientos financieros de la «*empresa en periodo improductivo*» no cumplen lo establecido en el inciso primero de la norma reglamentaria demandada<sup>16</sup>, debían reconocerse en el periodo en que se realicen.

#### ***Del juicio de nulidad contra el artículo 1.2.1.25.6 del DUR 1625 de 2016, adicionado por el Decreto 2235 de 2017***

El Capítulo 25 del Título 1, Parte 2 del Libro 1 del del DUR reglamentó el tratamiento fiscal de los contratos de concesión y Asociaciones Público Privadas - APP en el impuesto sobre la renta y complementarios. En el artículo 1.2.1.25.6 definió los **ingresos devengados por el contribuyente de dicho tributo, asociados a la etapa de construcción**, como aquellos correspondientes al monto total de los costos y gastos de la misma, reconocidos como activo intangible para efectos fiscales, incluidos costos por préstamos<sup>17</sup>. Y previó que tal etapa se entiende cumplida cuando el activo intangible es entregado a la entidad competente, que los ingresos que no cumplan esa regulación se reconocen en el periodo gravable en que se realicen y que los asociados a la explotación comercial de la concesión se rigen por el tratamiento general establecido en el ET.

A la luz de los cargos de nulidad, corresponde establecer si la norma demandada infringió las normas en que debía fundarse y si excedió la facultad reglamentaria.

Según la demandante, se desconoció el tratamiento especial del artículo 32 del ET a los contratos de concesión y APP en materia de impuesto sobre la renta, porque esa norma no estableció que los ingresos devengados en la etapa de construcción equivalen a los costos y gastos asociados a la misma y reconocidos como activo intangible, ni que los que no cumplieran esa condición se reconocerían en el periodo de su realización. Asimismo, que los «*ingresos asociados a esa etapa*», no requerían

<sup>13</sup> Índice 35, fls. 3-5

<sup>14</sup> «Por el cual se adiciona el Capítulo 25 del Título 1 de la Parte 2 del Libro 1 del Decreto 1625 de 2016, Único Reglamentario en Materia Tributaria».

<sup>15</sup> Artículo 1.2.1.25.6, que remite al 1.2.1.25.4 *ib.*

<sup>16</sup> «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».

<sup>17</sup> Art. 1.2.1.25.6 del Decreto 2235 de 2017 «Por el cual se adiciona el Capítulo 25 del Título 1 de la Parte 2 del Libro 1 del Decreto 1625 de 2016 del Decreto Único en Materia Tributaria», que remite al 1.2.1.25.4 *ib.*



definición reglamentaria por inexistencia de conceptos contables o fiscales, pues podían entenderse en su sentido natural y obvio por involucrar palabras de uso común, o que incluso podían definirse a partir de la finalidad del régimen especial de los contratos mencionados, esto es, la causación del ingreso una vez los recursos están disponibles para el concesionario, en tanto que dichos contratos involucran proyectos de alta inversión de capital inicial y generan retorno a largo plazo.

La demandada defendió la necesidad de reglamentación para la noción de «*ingresos asociados a la etapa de construcción*», porque en el tratamiento tributario prevalente de los contratos de concesión y APP, el artículo 32 del ET no los definió, requiriéndose señalar el valor de los mismos como criterio de medición bajo el esquema y propósito de esa norma, reconociendo los contratos como activo intangible, dando seguridad jurídica a los inversionistas por aplicación uniforme de las reglas y requisitos establecidos en dicho precepto legal, garantizándoles disponibilidad de flujo de caja para cumplir el objeto contractual en los años de construcción de infraestructura, cuando ésta aún no ha entrado a operar, de modo que, una vez ello ocurra, la amortización del intangible resulte igual a la reversión del pasivo por ingresos diferidos.

Se observa que los contratos de concesión no se reducen a un contrato de construcción, sino que corresponden a acuerdos complejos en virtud de los cuales el concesionario se obliga a suministrar servicios que se van a pagar con un activo monetario (dinero) o con un intangible que garantiza la contraprestación al concesionario, ante el desconocimiento del valor recaudable por el pago del servicio.

Así, el desarrollo de la concesión implica tanto incurrir en costos y gastos, como ganar ingresos pero desde el punto de vista financiero, porque a ciencia cierta no se sabría el costo final del contrato; de lo contrario el contrato tendría un valor fijo. Bajo esa premisa, la dinámica contractual supone que se va recaudando a medida que disminuye el activo y disminuye el pasivo, y que al llegar a \$0 se completaría el pago del contrato.

Ahora bien, en el entendido de que en la etapa de construcción del activo se pueden identificar los ingresos del concesionario en cumplimiento de las obligaciones de los contratos de concesión o Asociaciones Público Privadas - APP<sup>18</sup>, el artículo 1.2.1.25.6 del DUR refirió los «*ingresos devengados por el contribuyente del impuesto sobre la renta y complementarios asociados a la etapa de construcción*», como el «*monto total de costos y gastos reconocidos como activo intangible para efectos fiscales*<sup>19</sup>», de acuerdo con el artículo 1.2.1.25.4 *ib.*, que incluye entre los costos y gastos, a los derivados de préstamos, previendo su capitalización y reconocimiento como activo intangible de conformidad con el numeral 1 del artículo 32 del ET, modificado por el artículo 31 de la Ley 1819 de 2016.

Así, dicha norma legal estableció el modelo de «*activo intangible*» para efectos del impuesto sobre la renta y complementarios en los contratos mencionados que

<sup>18</sup> Consideraciones del Decreto 2235 de 2017 que adicionó el Capítulo 25 del Título 1, Parte 2 del Libro 1 del del DUR.

<sup>19</sup> Al tenor de la misma norma reglamentaria, los ingresos que no se ajustan a ese concepto, se reconocen en el periodo gravable en que se realicen; y los asociados a la explotación comercial de la concesión se sujetan al tratamiento general establecido en el Estatuto Tributario.





incorporan las etapas de construcción, administración, operación y mantenimiento<sup>20</sup>, con sujeción a las siguientes reglas específicas<sup>21</sup>:

En la **etapa de construcción** que, según la norma acusada, se entiende cumplida a partir de la entrega del activo intangible a la entidad competente: 1. 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 ET<sup>22</sup> y demás normas relacionadas; 2. **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**; 3. Ese 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: 1. Se amortiza el costo fiscal del activo intangible en línea recta, en iguales proporciones, teniendo en cuenta el plazo de la concesión<sup>23</sup>; 2. 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; 3. 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.

En virtud del principio de especialidad, las reglas señaladas se aplican de forma prevalente sobre las disposiciones generales de los artículos 28, 59 y 105 del ET<sup>24</sup>, como precisa el artículo 1.2.1.25.3 del DUR, pues son parámetros legales fijados en la reforma tributaria adoptada por la Ley 1819 de 2016, para regular ingresos, costos y deducciones aplicables al impuesto sobre la renta y complementarios de los contratos

<sup>20</sup> Según el artículo 1.2.1.25.2 del DUR dichas etapas se definen en el contrato correspondiente o, en su defecto, en la Ley 1682 de 2013 «por la cual se adoptan medidas y disposiciones para los proyectos de infraestructura de transporte o normas técnicas sobre la materia», que definió la construcción como «aquellas obras nuevas que incluyen el levantamiento o armado de algún tipo de infraestructura de transporte».

<sup>21</sup> Adicionalmente el legislador previó 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, tendrían el tratamiento general del Estatuto Tributario; que las reglas mencionadas no se aplican a concesiones únicamente acordadas para construcción, administración, operación y mantenimiento, sometidas a las reglas generales del Estatuto Tributario; que frente a la adquisición del activo intangible por derechos de concesión, el costo fiscal es el valor pagado, el cual es amortizable; que si el contrato de concesión o APP establece entrega por unidades funcionales, hitos o similares, es decir, de cualquier unidad de entrega de obra que otorga derecho a pago, para cada uno de ellos se aplican las reglas mencionadas; que los costos o gastos asumidos por la Nación por la asunción del riesgo o reembolso de costos estipulados en los contratos de concesión no pueden tratarse como costos, gastos o capitalizados por el concesionario en la parte asumida por la Nación; que en la enajenación del activo intangible el costo corresponde a todos los costos y gastos en la etapa de construcción, menos las amortizaciones deducibles; y, por cuenta de la adición dispuesta por el artículo 58 de la Ley 2155 de 2021, que para los contribuyentes sometidos a las reglas enumeradas, el término a que se refiere el numeral 5 del artículo 49 del ET es de 10 años.

<sup>22</sup> Regulación sobre costo fiscal de activos

<sup>23</sup> En ese sentido, el artículo 1.2.1.25.5 señaló que 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.

<sup>24</sup> Normas sobre realización del ingreso, costos y deducciones para los contribuyentes obligados a llevar contabilidad. En su orden: Art. 28: los ingresos realizados fiscalmente son los ingresos devengados contablemente en el año o período gravable (...); Art. 59: los costos realizados fiscalmente son los costos devengados contablemente en el año o período gravable (...); y, art. 105: Para los contribuyentes que estén obligados a llevar contabilidad, las deducciones realizadas fiscalmente son los gastos devengados contablemente en el año o período gravable que cumplan los requisitos señalados en este estatuto (...).



de concesión y APP, en el contexto de las etapas de construcción, administración, operación y mantenimiento, y considerando el modelo del activo intangible<sup>25</sup>.

La dinámica tributaria y contable del modelo de activo intangible en la determinación del impuesto sobre la renta de las Concesiones y Asociaciones Público Privadas, opera de acuerdo con la naturaleza jurídica de dichas formas asociativas legalmente previstas para la explotación de bienes y servicios estatales.

Según la Ley 80 de 1993 (art. 32-4), las concesiones se desarrollan a través de contratos celebrados por entidades estatales para «*otorgar a una persona llamada concesionario 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, así como todas las actividades necesarias para la adecuada prestación o funcionamiento de la obra o servicio por cuenta y riesgo de aquél y bajo la vigilancia y control de la entidad concedente, a cambio de una remuneración que puede consistir en derechos, tarifas, tasas, valorización, o en la participación que se le otorgue en la explotación del bien, o en una suma periódica, única o porcentual y, en general, en cualquier otra modalidad de contraprestación que las partes acuerden*».

Finalizada la concesión, los elementos directamente afectados y colocados por el contratista para la explotación o prestación del servicio concesionado, pasan a ser propiedad de la Nación o de la entidad oficial contratante, a título de reversión sin indemnización o compensación alguna a favor del contratista concesionario, en quien existe una remuneración producida durante el tiempo de ejecución del contrato y que permite amortizar los costos de la inversión.

Doctrinalmente se reconocen tres etapas en los contratos de concesión<sup>26</sup>: i) **La preoperativa**, que incluye la fase de «*preconstrucción*», con actividades previas a la construcción<sup>27</sup>, desde el inicio del contrato hasta la suscripción del acta de inicio de la fase de construcción, cuando comienza la fase de «*construcción*», hasta la suscripción de la última acta de terminación de unidad funcional, en la cual se realiza la obra contratada por obra completa o por unidades funcionales, **caso en el cual puede recibir recursos públicos en la medida en que se vayan entregando las unidades funcionales conforme a las condiciones contractuales.** ii) **La operativa**, desde cuando se suscribe la última acta de terminación de unidad funcional hasta cuando termina la etapa de operación y mantenimiento, según el caso, surgiendo el derecho al recaudo de recursos por la explotación económica del bien o servicio, o de cualquier retribución<sup>28</sup>, siempre que la infraestructura esté disponible, que se hayan cumplido los estándares de calidad y los niveles de servicio de las unidades funcionales y, iii) **La reversión o terminación**, al terminar la etapa de operación, cuando se adelantan las actividades necesarias para la reversión de los bienes transfiriéndolos a la contratante, que concluye con la suscripción del acta de reversión o con la terminación anticipada del contrato o al vencerse el plazo máximo de esta etapa.

<sup>25</sup> La sentencia del 14 de julio de 2022, exp. 24586, C. P. Stella Jeannette Carvajal Basto, mencionó la particularidad de las reglas establecidas en el artículo 31 de la Ley 1819 de 2018<sup>49</sup> -*modificadorio del artículo 32 del ET*- para efecto del tratamiento tributario del impuesto sobre la renta y complementarios en los contratos de concesión y asociaciones público-privadas, considerando las etapas de construcción, administración, operación y mantenimiento y el modelo de activo intangible, en concordancia con el principio de independencia y autonomía de las normas tributarias frente a las de contabilidad e información financiera del artículo 4 de la Ley 1314 de 2009.

<sup>26</sup> Muestra de ellas en [https://www.ani.gov.co/sites/default/files/hiring/23317/396//21.\\_17032016contrato\\_parte\\_general.pdf](https://www.ani.gov.co/sites/default/files/hiring/23317/396//21._17032016contrato_parte_general.pdf)

<sup>27</sup> Entrega de diseños, adquisición de insumos y predios, financiaciones, etc.

<sup>28</sup> Por ejemplo, peajes, tarifas, tasas, etc.



La Ley 1508 de 2012<sup>29</sup> [1, 2] concibió dichos contratos en los esquemas de Asociaciones Público Privadas - APP, definidas 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.

Este régimen de vinculación de capital opera con sujeción a principios de la función administrativa, de contratación y de sostenibilidad fiscal, cuando en la etapa de estructuración, los estudios económicos o de análisis de costo beneficio o los dictámenes comparativos, demuestran su eficiencia o necesidad, y aplica a 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 [3, 4 *ib.*].

Los esquemas APP también versan sobre infraestructura para la prestación de servicios públicos y, en general, sólo pueden implementarse respecto de proyectos cuyo monto de inversión supere los 6.000 smmlv, bajo las modalidades de proyectos de infraestructura pública de iniciativa pública o privada, ésta última con desembolsos o no de recursos públicos [3, 9-13, 14-21 *ejusdem*].

El artículo 5 *ib.*, del régimen especial precisó que el derecho a recibir desembolsos de recursos públicos o cualquier otra retribución por la explotación económica del proyecto se supedita a la disponibilidad de infraestructura y al cumplimiento de niveles de servicio y estándares de calidad en las distintas unidades funcionales o etapas del proyecto, así como a los demás requisitos determinados en el reglamento, sin perjuicio del derecho a la retribución por unidades funcionales, con las autorizaciones previas del caso<sup>30</sup>, siempre que el proyecto se encuentre totalmente estructurado y que para ello contemple las unidades funcionales de infraestructura, cuya ejecución puede haberse realizado y contratado en forma independiente y autónoma, con remuneración condicionada a la disponibilidad de aquella y al cumplimiento de niveles de servicio y estándares de calidad previstos para las respectivas unidades.

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.

<sup>29</sup> «Por la cual se establece el régimen jurídico de las Asociaciones Público Privadas, se dictan normas orgánicas de presupuesto y se dictan otras disposiciones».

<sup>30</sup> Del Ministerio u órgano cabeza del sector o de quien hiciere sus veces a nivel territorial



Partiendo de la estructura contractual de la concesión y las APP y dada la especialidad y consiguiente prevalencia del artículo 32 del ET para determinar el impuesto sobre la renta de dichas formas asociativas, surge la aplicación del modelo de activo intangible que allí se prevé para los contratos en los que se incorporan las etapas de construcción, administración, operación y mantenimiento, y la sujeción de las mismas a las reglas que la norma enumera.

Frente a la etapa de construcción, la norma especial contempla dos reglas específicas: la primera [1], para el tratamiento de todos los costos y gastos devengados en esa fase y, la segunda [3], para el tratamiento de los «*ingresos igualmente devengados por el concesionario*», desde el inicio de la obra contratada por obra completa o por unidades funcionales, hasta su finalización, cuando se suscribe la última acta de terminación de unidad funcional, según lo explicado, previendo que dichos ingresos deben acumularse para efectos fiscales como un «*pasivo por ingresos diferidos*». Dicho tratamiento acumulativo implica que en la etapa de construcción el legislador no reconoció ingresos fiscales, bajo la lógica de que todo recurso recibido se debe hasta que la construcción entre en operación, pues expresamente la norma señala que, a partir del inicio de la etapa de operación y mantenimiento, el pasivo por ingresos diferidos en la etapa de construcción debe reversarse y reconocerse como ingreso fiscal en línea recta, en iguales proporciones, según el plazo de la concesión.

Y es que, a la luz de la norma especial, todas las erogaciones reconocidas como costos y gastos en la etapa de construcción generan un mayor valor en el costo fiscal del «*activo intangible*» donde ese activo está llamado a generar una contrapartida de «*pasivo por ingresos diferidos*» por el mismo valor y, al iniciar la etapa de operación comienza a amortizarse en línea recta, de manera proporcional en el tiempo, disminuyéndose así el costo fiscal y valor del activo intangible, y, consecuentemente, el del pasivo que aparejó, el cual debe reversarse en la misma proporción para pasar a reconocer el ingreso fiscal real asociado en la fase de operación.

En otros términos, en la etapa de construcción de la concesión se aumenta el valor del activo intangible mediante la acumulación de costos, gastos, prestamos, etc, para constituir el costo fiscal del mismo, mientras que en la etapa de operación y mantenimiento pasa a amortizarse ese activo intangible de la etapa de construcción y a disminuirse el pasivo por ingresos diferidos, es decir, posteriores o aplazados en el tiempo, para luego, en la operación de la concesión, reconocer el ingreso real u ordinario del respectivo contrato.

Además, los artículos 21 y 28 del ET regulan de forma general el reconocimiento contable y tributario de los ingresos mediante el método de «*devengo*» o «*caja*», en contextos diferentes a los del impuesto sobre la renta y complementarios de los contratos de concesión y APP, en los que se incorporan las etapas de construcción, administración, operación y mantenimiento, regulados por las reglas especiales del artículo 32 *ib.*

Sin duda, el artículo **1.2.1.25.6.** del Decreto 1625 de 2016, adicionado por el Decreto 2235 de 2017, dista de esas reglas especiales en la medida en que definió los «*Ingresos devengados por el contribuyente del impuesto sobre la renta y complementario asociados a la etapa de construcción*» como el monto total de los costos y gastos reconocidos como activo



intangible para efectos fiscales; con ello aplicó la regla legal 1<sup>31</sup> sobre integración del «costo fiscal del activo intangible», al presupuesto de la regla 3<sup>32</sup> sobre «ingresos devengados asociados a la etapa de construcción», sin distinguir el tipo de ingreso asociado y pese al claro y expreso tratamiento fiscal que la regla 4 dispuso para esos ingresos como «pasivos por ingresos diferidos».

Por tanto, ese concepto reglamentario de ingreso se encuentra descontextualizado frente a las reglas 3 y 4 del artículo 32 de ET y, en todo caso, limitante de los ingresos del concesionario únicamente a los costos y gastos de la concesión, pues lo que hizo fue restringir los ingresos recibidos para incurrir en costos o gastos de la construcción, no obstante que la concesión misma puede generar otro tipo de ingresos no necesariamente vinculados con esos costos o gastos.

En suma, la disposición reglamentaria establece una limitación al tratamiento de los ingresos, no prevista por el legislador en la normativa especial aplicable, conllevando el desconocimiento de la existencia de otros ingresos que no necesariamente están vinculados al costo y gasto del activo intangible, como, por ejemplo, los rendimientos financieros.

De manera que, bajo el pretexto de desarrollar la ley con la definición del ingreso, el reglamento propició la colisión de dos reglas legales especiales y concretas, y desconoció de la dinámica de los contratos de concesión y APP para efectos del impuesto sobre la renta y complementarios bajo el modelo de «activo intangible», afectando la seguridad, armonía y coherencia sistemática del debido orden jurídico, con infracción de las normas superiores y consiguiente exceso de la facultad reglamentaria.

En consecuencia, la Sala anulará el artículo 1.2.1.25.6. del Decreto 1625 de 2016.

### ***Del juicio de nulidad contra el Oficio DIAN 012212 de 2018***

Sobre la pregunta si el concepto de «empresa en periodo improductivo» debería considerarse con independencia del tratamiento contable y la potencial obtención de menores ingresos y rendimientos financieros, para efectos de la depuración de la renta presuntiva, el Concepto DIAN 012212 del 10 de mayo de 2018 respondió que tales rendimientos no cumplen con el inciso 1 de la norma reglamentaria demandada y, que por tanto, debían reconocerse en el periodo en que se realicen.

La demanda cuestiona la legalidad de dicha respuesta por infracción de las normas en que debía fundarse y falta de motivación por indebida aplicación del artículo 1.2.1.25.6 del DUR.

El Ministerio de Hacienda señaló que dicho oficio no era un acto demandable, pues se limitó a resolver una consulta particular sin efectos generales; no obstante, aquel se expidió en el marco del artículo 20 del Decreto 4048 de 2008, para absolver una pregunta formulada de forma indeterminada, sin comprometer intereses jurídicos

<sup>31</sup> «1. En la etapa de construcción, el costo fiscal de los activos intangibles corresponderá a todos los costos y gastos devengados durante esta etapa, incluyendo los costos por préstamos los cuales serán capitalizados. Lo anterior con sujeción a lo establecido en el artículo 66 y demás disposiciones del artículo 66 y demás disposiciones de este Estatuto».

<sup>32</sup> «3. Todos los ingresos devengados por el concesionario, asociados a la etapa de construcción, hasta su finalización y aprobación por la entidad correspondiente, cuando sea del caso, deberán acumularse para efectos fiscales como un pasivo por ingresos diferidos».



particulares, sobre la vigencia del concepto de «*empresa en período improductivo*» para la depuración de renta presuntiva, con independencia del tratamiento contable y la potencial obtención de ingresos menores como rendimientos financieros.

En concordancia con dicha formulación, la respuesta cuestionada se rindió en forma impersonal, invocando normas generales y abstractas vigentes (*art. 21-1 del ET y 1.2.1.25.6 del DUR*) con base en las cuales la DIAN expresó una regla interpretativa oficial sobre el supuesto consultado, a partir de la obligatoriedad de la disposición reglamentaria (*ingresos asociados a la etapa de construcción*) que ahora se enjuicia, llamada a producir efectos jurídicos vinculantes indeterminados. Se trata, por tanto, de una manifestación unilateral de la Administración que nace de la potestad de interpretar de manera oficial las normas tributarias, con carácter «*autorregulador*» de la actividad administrativa y orientadora en la aplicación del impuesto, en este caso, para la depuración de la renta presuntiva.

Así, comoquiera que el oficio demandado no creó, modificó ni extinguió situaciones jurídicas individuales y concretas, se estima que podía demandarse a través del medio de control de nulidad impetrado y que, por tanto, procede el análisis de legalidad solicitado ante esta judicatura.

Con ese propósito, observa la Sala que dicho oficio es producto de un único ejercicio de subsunción en la preceptiva del artículo 1.2.1.25.6 del DUR, el cual se limitó a aplicar, de modo que la anulación de la norma reglamentaria dejaría desprovisto de fundamento jurídico al aparte acusado de ese oficio (*No. 2-*), el cual, en consecuencia, ha de correr la misma suerte de tal norma, pues la doctrina e interpretación oficial plasmada los actos administrativos expedidos al amparo del artículo 20 del Decreto 4048 de 2008, no pueden contrariar la ley<sup>33</sup>.

Y es que, no siendo los ingresos financieros un costo o gasto de la construcción, cuando el oficio acusado señala que no cumplen con la norma reglamentaria acusada y que deben regularse por la norma general, no hace nada distinto que aplicar lo previsto en la norma reglamentaria acusada que esta sentencia anulará, y ello, sin duda alguna, apareja la nulidad consecencial del referido oficio.

Por lo anterior, se anulará el aparte demandado del Oficio DIAN 012212 de 2018<sup>34</sup>.

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,

<sup>33</sup> Este criterio de estricta legalidad se aprecia, por ejemplo, en las sentencias del 3 de junio de 2021, exp. 24303, CP. Myriam Stella Gutiérrez Argüello, en la cual se invoca la sentencia del 22 de abril de 2021, exp. 23335, CP. Julio Roberto Piza Rodríguez, relacionadas con la aplicación de Conceptos Tributarios.

<sup>34</sup> El aparte demandado del Oficio 012212 de 2018, es el siguiente: «De lo dicho se puede predicar que los ingresos por rendimientos financieros se enmarcan dentro de los ingresos que no cumplen con lo establecido en el inciso 1º del citado artículo 1.2.1.25.6, en consecuencia, tal como lo informa el parágrafo 1º se reconocerán en el período gravable en que se realicen<sup>34</sup>».



## FALLA

- 1.- **ANULAR** el artículo 1.2.1.25.6 del Decreto Único Reglamentario 1625 de 2016, adicionado por el Decreto 2235 de 2017.
- 2.- **ANULAR** el aparte demandado del Oficio DIAN 012212 del 10 de mayo de 2018.
- 3.- 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  
Salva voto

*(Firmado electrónicamente)*  
**STELLA JEANNETTE CARVAJAL BASTO**

*(Firmado electrónicamente)*  
**MILTON CHAVES GARCÍA**

*(Firmado electrónicamente)*  
**WILSON RAMOS GIRÓN**