



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

SALVAMENTO DE VOTO

Referencia	Nulidad simple
Radicación	11001-03-27-000-2020-00018-00 (25352)
Demandante	ADRIANA MELO WHITE
Demandado	MINISTERIO DE HACIENDA Y CRÉDITO PÚBLICO y DIRECCIÓN DE IMPUESTOS Y ADUNAS NACIONALES DIAN

De manera respetuosa, salvo el voto respecto de la sentencia del 23 de febrero de 2023 que anuló el artículo 1.2.1.25.6 del Decreto Único Reglamentario 1625 de 2016 adicionado por el Decreto 2235 de 2017 y el aparte del concepto DIAN 012212 del 10 de mayo de 2018, que señaló que los ingresos por rendimientos financieros percibidos por los concesionarios en la etapa de construcción no cumplen con los criterios definidos en el reglamento para ser diferidos y por ende debían reconocerse siguiendo las reglas generales de realización previstas en el Estatuto Tributario, en mi opinión los ingresos por intereses que perciba el concesionario en esta etapa y los demás ingresos que no se asocien al costo de la construcción, no forman parte del precio de la concesión y por ello no cumplen con los criterios previstos en el artículo 32 del Estatuto Tributario ni con el reglamento que reguló la materia y por ende no procedía la declaratoria de nulidad.

Al respecto debe observarse que de acuerdo con lo establecido en la Ley 1819 de 2016, aunque se reconoció para los obligados a llevar contabilidad, que el marco de las Normas de Contabilidad e Información Financiera (NCIF) sería la base para la determinación de los ingresos, costos y deducciones en materia fiscal, se reservó el derecho de regular ciertas materias como es el caso del tratamiento de los contratos de concesión y APP, el cual fue incluido mediante la modificación al artículo 32 del Estatuto Tributario, y que pretendía de una parte reconocer un modelo que no impactara a los concesionarios (modelo del intangible) y ceder los ingresos, costos y gastos de los concesionarios diferentes de la actividad propia del intangible concesionado para que tributaran sobre las reglas generales fiscales¹.

De acuerdo con lo anterior tenemos que, apartándose de los reconocimientos contables, para efectos fiscales la ley determinó para los concesionarios a partir del año gravable 2017 las siguientes reglas:

¹ Exposición de motivos del proyecto de ley “por medio de la cual se adopta una reforma tributaria estructural, se fortalecen los mecanismos para la lucha contra la evasión y la elusión fiscal, y se dictan otras disposiciones” anexo justificación articulado personas jurídicas.



1. En la etapa de construcción el costo fiscal del intangible corresponde a todos los costos y gastos devengados, incluyendo los costos por préstamos (intereses pagados), esta partida difiere todos los costos y gastos del proyecto, la cual se reconoce contra las cuentas por pagar de la concesión o contra la caja del proyecto.
2. A su turno el ingreso devengado por el concesionario, asociado a la etapa de construcción, hasta su finalización y aprobación por la entidad debe reconocerse como un pasivo por ingreso diferido, pasivo que se reconoce contra una cuenta por cobrar por los efectos de la partida doble y el efecto patrimonial del mismo.
3. El activo intangible fiscal y el pasivo por ingresos diferidos se amortizan en línea recta en iguales proporciones en el plazo de la concesión, a partir del inicio de la etapa de operación y mantenimiento.
4. Los ingresos costos y deducciones diferentes de peajes, vigencias futuras, tasas y tarifas tributan sobre la regla general del Estatuto Tributario. Este mismo tratamiento se aplicará a las concesiones que se otorguen únicamente para la construcción o únicamente para la administración, operación y mantenimiento.

Siguiendo el anterior marco legal el Decreto Reglamentario señaló que los ingresos asociados a la construcción (ingreso diferido) corresponden al monto total de los costos y gastos reconocidos como activos intangibles para efectos fiscales en que haya incurrido el concesionario, desarrollando los numerales 3 y 5 del artículo 32 del Estatuto Tributario (y confirmando que las dos partidas eran iguales) con lo cual los concesionarios tributarían a medida que se recibe la retribución y esta exceda la cuenta por cobrar, y así el impuesto de renta se causa una vez se han recuperado los costos y gastos del proyecto, en la medida en que efectivamente percibían la caja.

Así las cosas, los ingresos por intereses percibidos en la etapa de construcción no cumplen las reglas establecidas en el artículo 32 porque insisto no forman parte de la contraprestación de los contratos de concesión y no pueden cumplir con la dinámica del ingreso diferido que legalmente va unido a los costos y gastos del proyecto.

Por lo anterior considero que el artículo al desarrollar la ley y cumplir la finalidad perseguida por el legislador no se encontraba viciado de nulidad por no desbordar la potestad reglamentaria.

Por las razones expuestas precisé salvar mi voto.

Atentamente,

(Firmado electrónicamente)
MYRIAM STELLA GUTIÉRREZ ARGÜELLO