



Area del Derecho

CONCEPTO 017756 int 1895 DE 2026 OCTUBRE 7 

Tributario

Banco de Datos

[Consultar Documento Jurídico](#)

Impuesto sobre la Renta y Complementarios

Problema Jurídico

La calificación de una inversión como activo intangible, considerando el artículo 32 del Estatuto Tributario, la calidad de concesionario y la existencia de esquemas de remuneración diferida en contratos de concesión o Asociaciones Publico Privadas - APP, ¿excluyen o restringen la procedencia de la deducción especial prevista en el artículo 11 de la ley 1715 de 2014?

Tesis Jurídica

No. El artículo 11 de la Ley 1715 de 2014 no condiciona la procedencia de la deducción a la naturaleza contable o fiscal del activo, ni a la forma o plazo de recuperación o remuneración de la inversión, así como tampoco a la calidad del beneficiario. En aquellos casos en que un proyecto se desarrolle mediante contratos de concesión o asociaciones público-privadas -APP, el incentivo procede respecto del contribuyente que acredite haber realizado directamente la inversión certificada por la U.A.E. Unidad de Planeación Minero-Energética - UPME.

▼ Descriptores

Incentivos tributarios.

Deducciones.

Concesiones y Asociaciones Publico Privadas - APP

▼ Fuentes Formales

Artículo 32 del Estatuto Tributario.

Artículo 32 de la Ley 80 de 1993.

Artículo 11 de la Ley 1715 de 2014.

Artículo 43 de la Ley 2099 de 2021.

Artículo 1.2.1.18.76 del Decreto 1625 de 2016- *Único Reglamentario en Materia Tributaria* – DURT

Artículo 2 de la Resolución UPME No. 00563 del 05 de agosto de 2026.

CONSEJO DE ESTADO. *Sala de lo Contencioso Administrativo. Sección Tercera. Subsección C. Sentencia del 23 de octubre de 2017, Exp. 53477, C.P. Jaime Orlando Santofimio Gamboa.*

CONSEJO DE ESTADO. *Sala de lo Contencioso Administrativo. Sala de Consulta y Servicio Civil. Concepto del 23 de agosto de 2013, Exp. 2148, C.P. William Zambrano Cetina.*

▼ Extracto

1. Esta Subdirección está facultada para absolver las consultas escritas, presentadas de manera general, sobre la interpretación y aplicación de las normas tributarias, aduaneras y de fiscalización cambiaria, en lo de competencia de la DIAN¹. En este sentido, la doctrina emitida será de carácter general, no se referirá a asuntos particulares y se someterá a lo consagrado en el artículo 131 de la Ley 2010 de 2019².

PROBLEMA JURÍDICO

2. La calificación de una inversión como activo intangible, considerando el artículo 32 del Estatuto Tributario, la calidad de concesionario y la existencia de esquemas de remuneración diferida en contratos de concesión o Asociaciones Publico Privadas - APP, ¿excluyen o restringen la procedencia de la deducción especial prevista en el artículo 11 de la ley 1715 de 2014?

TESIS JURÍDICA

3. No. El artículo 11 de la Ley 1715 de 2014 no condiciona la procedencia de la deducción a la naturaleza contable o fiscal del activo, ni a la forma o plazo de recuperación o remuneración de la inversión, así como tampoco a la calidad del beneficiario. En aquellos casos en que un proyecto se desarrolle mediante contratos de concesión o asociaciones público-privadas -APP, el incentivo procede respecto del contribuyente que acredite haber realizado directamente la inversión certificada por la U.A.E. Unidad de Planeación Minero-Energética – UPME.

FUNDAMENTACIÓN

4. El artículo 11 de la Ley 1715 de 2014 reconoce en favor de los obligados a declarar el impuesto sobre la renta y complementarios que realicen “directamente” inversiones en proyectos de FNCE³ o en acciones o medidas de GEE⁴ o en proyectos de hidrógeno⁵, la posibilidad de deducir el 50 % del total de la inversión realizada⁶, en un periodo no mayor de 15 años contados a partir del año gravable siguiente a su entrada en operación, sin que el valor a deducir supere el 50 % de la renta líquida determinada antes de restar la inversión.⁷

5. La doctrina de esta Entidad⁸ ha precisado que los beneficiarios de la deducción contenida en el artículo 11 de la Ley 1715 de 2014 son las personas naturales y jurídicas declarantes que realicen directamente la inversión.

6. Los contratos de concesión están definidos en el numeral 4 del artículo 32 de la Ley 80 de 1993⁹, y su desarrollo posterior por las Leyes 1150 de 2007 y 1474 de 2011. La jurisprudencia del Consejo de Estado ha entendido que en estos una entidad estatal interviene como concedente, mientras que una persona natural o jurídica denominada concesionario asume la gestión y riesgo o la construcción, adecuación o mantenimiento de una obra o bien, sustituyendo al Estado en el cumplimiento de dicha carga, a cambio de una remuneración y con la obligación de reversión.¹⁰ En ese sentido, jurisprudencial y doctrinariamente se distinguen tres modalidades de contratos de concesión: i) para la prestación de un servicio público, ii) para la construcción de una obra pública y iii) para la explotación de un bien de carácter público.¹¹

7. Así mismo, los contratos de APP, según la definición del artículo 1 de la Ley 1508 de 2012, suponen la suscripción de un convenio entre una entidad estatal y una persona natural o jurídica de derecho privado para la provisión de bienes públicos y servicios relacionados, lo cual involucra la retención y transferencia de riesgos entre las partes.

8. A partir de lo expuesto, en la medida en que es perfectamente viable que en el marco de un contrato de concesión se realicen inversiones cubiertas por el artículo 11 de la Ley 1715 de 2015 para, por ejemplo, la construcción de obras, y la norma no limita ni excluye la procedencia de la deducción, un concesionario podría ser beneficiario de la misma. No obstante, ello dependerá de los términos y condiciones pactadas en el contrato y del hecho de que la inversión se realice en forma directa por este, que no por el concedente.

9. En ese sentido, atendiendo las condiciones particulares de cada acuerdo de concesión o APP, debe establecerse si el concesionario ostenta la calidad de titular de la pre-inversión o inversión objeto de certificación, o si su participación en el proyecto se circunscribe al suministro de bienes, la prestación de servicios o la financiación de componentes específicos de la inversión asociados a la solicitud de evaluación y certificación consideradas por la Resolución No. 000563 de 2026 – UPME¹², para establecer la procedencia del beneficio.

10. Lo anterior debe analizarse juntamente con los roles de la solicitud de evaluación y certificación ante la UPME. En este sentido y, según la Resolución Reglamentaria No. 000563 de 2026 – UPME, además del solicitante, se incluyen, como roles asociados a la solicitud, a los importadores “directos” de los bienes, a los proveedores “directos” de bienes o prestadores “directos” de servicios, así como al banco o entidad financiera con la que el titular haya suscrito el respectivo contrato de *Leasing* o de arrendamiento financiero.

11. En criterio de este Despacho, la conservación de la titularidad del bien, obra o servicio en cabeza de la entidad pública concedente no constituye un elemento suficiente para determinar la procedencia o improcedencia del beneficio previsto en el artículo 11 de la Ley 1715 de 2014. Dicha característica, propia del contrato de concesión, tampoco permite concluir, por sí sola, que el concesionario tenga o carezca de la calidad de solicitante para efectos de la certificación. En consecuencia, la determinación de dicha calidad exige examinar las condiciones particulares de cada contrato y establecer quién realizó directamente la inversión certificada por la UPME y quién asume sus efectos económicos para fines tributarios.

12. Ahora bien, el artículo 1.2.1.18.70 del Decreto Único Reglamentario 1625 de 2016 establece que se consideran inversiones el aporte y/o erogaciones de recursos financieros para el desarrollo de FNCE o en acciones o medidas de GEE, incluyendo actividades como ampliación de planta y mejoramiento de procesos. Así mismo, se enlistan como parte de las actividades que desarrollan la instalación de capacidad de generación de energía eléctrica, correspondientes a nuevos proyectos de FNCE y gestión eficiente de la energía, entre otras, la investigación, desarrollo tecnológico o formulación, la investigación preliminar, los estudios técnicos, financieros, jurídicos, económicos, ambientales y también la adquisición de equipos, elementos maquinaria y montaje y puesta en operación.

13. Dichas inversiones deben ser evaluadas y certificadas¹³ por la U.A.E. Unidad de Planeación Minero-Energética – en adelante UPME¹⁴. Para estos efectos, la Unidad emite un listado taxativo¹⁵ de bienes y servicios para las inversiones en generación y utilización de energía eléctrica con FNCE, en gestión eficiente de la energía, en movilidad eléctrica y en el uso de energéticos de cero y bajas emisiones en el sector transporte, el cual está contenido, a la fecha, en los anexos de la Resolución 000563 de 2026 que incluyen dentro de las inversiones diversos bienes, servicios y actividades e incluso el uso de software.

14. Por lo anterior, la categorización de un activo como tangible o intangible no resulta relevante para que opere el beneficio, en la medida en que las normas reglamentarias refieren expresamente a expensas que, bajo la técnica contable¹⁶, pueden ser categorizadas bajo la segunda tipología de activos, tanto así que el artículo 1.2.1.18.76 del Decreto 1625 de 2016 refiere indistintamente a depreciación o amortización. Así, lo realmente relevante es que los bienes y servicios estén comprendidos en los anexos de la Resolución 000563 de 2026, tal como se estableció en el Oficio 015297 (int. 1525) del 01 de septiembre de 2026.

15. Con todo, el artículo 32 del Estatuto Tributario establece que, para las etapas de construcción, administración, operación y mantenimiento, en el marco de contratos de concesión y APP, se aplica el modelo del activo intangible que impone que en la etapa de construcción el reconocimiento de todos los costos y gastos incurridos en dicha fase como costo del intangible, los cuales son objeto de amortización en línea recta. Al efecto, debe reiterarse que la calificación de intangible no es óbice para la no aplicación del beneficio dispuesto en el artículo 11 de la Ley 1715 de 2014. Empero, corresponde al contribuyente determinar si se reúnen los requisitos previstos en la ley y las normas reglamentarias para que se entienda que la inversión se realiza directamente por el concesionario y encaja en las categorías determinadas por la UPME.

16. Finalmente, en lo que atañe a la potencial pérdida del beneficio por el hecho de que la entidad pública restituya el valor de la inversión efectuada por el concesionario a través de una fiducia, debe precisarse que el artículo 1.2.1.18.76 del Decreto 1625 de 2016

regula aquellos eventos en que los activos correspondientes a las inversiones son enajenados antes de finalizar su período de depreciación o amortización, casos en los cuales los beneficiarios de la deducción deben restituirla como renta líquida por recuperación de deducciones.

17. Por consiguiente, la hipótesis prevista en el reglamento está prevista para aquellos eventos en los que se produce la enajenación del activo antes de que finalice su período de depreciación o amortización, por lo cual en cada esquema de financiación deberá evaluarse si hay lugar a la aplicación de dicha disposición. No obstante, en principio, la simple recuperación de la inversión y el medio de pago no afectan la procedencia del beneficio.

18. A partir de lo anterior, debe considerarse que el plazo de 15 años es el máximo para imputar la deducción, pero no limita la duración del contrato de la concesión o APP o el flujo de remuneración, ni las posibilidades de recuperación de la inversión. Lo anterior, sin perjuicio de que un mismo hecho económico no puede generar un doble beneficio, según lo dispuesto en el artículo 23 de la Ley 383 de 1997 y de que, si conforme a la realidad económica del contrato de concesión, resulta acreditado que la inversión es asumida económicamente por la entidad contratante y que el particular concesionario actúa como un contratista o ejecutor, no se cumpliría el requisito de inversión directa en cabeza de este último.¹⁷

19. Por lo anterior, la condición de concesionario o la ejecución del proyecto mediante un esquema de Asociación Público-Privada (APP) y la forma de recuperación de la inversión no constituyen, por sí mismas, causales de exclusión del beneficio previsto en el artículo 11 de la Ley 1715 de 2014, por cuanto la procedencia del incentivo no está determinada por la modalidad contractual utilizada, sino por la acreditación, en cabeza del contribuyente que pretende el beneficio, de una inversión realizada directamente y certificada por la UPME. Así mismo, la tipología del activo no es trascendente para que opere el beneficio.

20. Para estos efectos, la realización directa de la inversión deberá apreciarse atendiendo a la realidad económica tanto de la operación como del contrato de concesión o APP, considerando, entre otros aspectos, quién asume el costo de la inversión, quién soporta los riesgos asociados a ella, quién tiene derecho a recuperar su valor económico, el que los activos estén incluidos en las clasificaciones de las normas reglamentarias y quién figura como titular de la certificación emitida por la UPME.

21. En suma, deberá examinarse en cada contrato de concesión (i) la estructura financiera, (ii) la asignación de riesgos, (iii) la fuente de los recursos invertidos y (iv) la forma de recuperación de la inversión, a efectos de determinar si el concesionario ostenta la calidad de titular económico de la inversión o si actúa únicamente como ejecutor de recursos pertenecientes a la entidad concedente, para ser beneficiario de la deducción.

22. En los anteriores términos se absuelve su petición y se recuerda que la normativa, jurisprudencia y doctrina en materia tributaria, aduanera y de fiscalización cambiaria, en lo de competencia de esta Entidad, puede consultarse en el normograma DIAN:
<https://normograma.dian.gov.co/dian/>.

¹ De conformidad con el numeral 4 del artículo 56 del Decreto 1742 de 2020 y el artículo 7 de la Resolución DIAN 91 de 2021.

² De conformidad con el numeral 1 del artículo 56 del Decreto 1742 de 2020 y el artículo 7-1 de la Resolución DIAN 91 de 2021.

³ Resolución 00563 del 05 de agosto de 2026. Artículo 2o. Definiciones 2.4. Proyectos de generación de energía eléctrica a partir de Fuentes No Convencionales (FNCE). Comprende el conjunto de actividades que se desarrollan para instalar capacidad de generación de energía eléctrica a partir de Fuentes No Convencionales de Energía (FNCE), realizadas a partir del 13 de mayo de 2014, fecha de entrada en vigencia de la Ley 1715 de 2014.

⁴ Ibídem. Artículo 2o. Definiciones 2.5. Gestión Eficiente de la Energía (GEE). Conjunto de acciones orientadas a asegurar el suministro energético a través de la implementación de medidas de eficiencia energética y respuesta de la demanda.

⁵ Ibídem. Artículo 2o. Definiciones 2.10. Proyectos de Hidrógeno. Comprenden el conjunto de actividades que se desarrollan para la producción de hidrógeno verde y azul, así como la exploración de hidrógeno blanco, y las posteriores etapas de almacenamiento, acondicionamiento, distribución, reelectrificación, investigación o uso final como energético, en los términos de lo definido en los Decretos números 1476 de 2022, 2235 de 2023 y 1597 de 2024, o en el que los modifique o sustituya.

⁶ Ibídem. Artículo 2o. Definiciones 2.9 Inversiones en proyectos de generación de energía eléctrica a partir de Fuentes No Convencionales de Energía (FNCE) o en acciones o medidas de Gestión Eficiente de la Energía (GEE). Son los activos adquiridos en las etapas de preinversión e inversión, correspondiente a los bienes y servicios definidos en la lista que publica la Unidad de Planeación Minero Energética (UPME), que tengan como objetivo el desarrollo de proyectos de generación de energía eléctrica a partir de Fuentes No Convencionales de Energía (FNCE), o la implementación de alguna acción o medida de Gestión Eficiente de la Energía (GEE). (énfasis propio)

⁷ Oficio 015297 Int. 1525 de 1 de septiembre de 2026.

⁸ Cfr. Concepto 00386 (int. 288) del 2 de marzo de 2026; Oficios Tributarios 900732 y 905049 de 2022.

⁹ "(...) 4°. Contrato de Concesión. Son contratos de concesión los que celebran las entidades estatales con el objeto de 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 aquellas actividades necesarias para la adecuada prestación o funcionamiento de la obra o servicio por cuenta y riesgo del concesionario 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. (...) " (énfasis propio)

¹⁰ Consejo de Estado. Sala de lo Contencioso Administrativo. Sección Tercera. Subsección C. Sentencia del 23 de octubre de 2017, Exp. 53477, C.P. Jaime Orlando Santofimio Gamboa.

¹¹ Consejo de Estado. Sala de lo Contencioso Administrativo. Sala de Consulta y Servicio Civil. Concepto del 23 de agosto de 2013, Exp. 2148, C.P. William Zambrano Cetina.

¹² Cfr. artículo 2.13 de la Resolución 000563 de 2026. Roles asociados a la solicitud. Es la persona o conjunto de personas naturales o jurídicas relacionadas en la solicitud de evaluación, en razón de su participación directa y acreditable en la importación, suministro o financiación de los bienes o servicios destinados al proyecto, acción o medida objeto de evaluación, sin que ello sustituya la calidad de solicitante como titular de la preinversión o inversión.

¹³ Resolución 00563 del 05 de agosto de 2026. Artículo 2o. Definiciones. 1.2.2.2. Certificado UPME. Corresponde al documento mediante el cual la Unidad de Planeación Minero Energética (UPME) certifica técnicamente las inversiones en proyectos de generación de energía eléctrica a partir de Fuentes No Convencionales de Energía (FNCE), acciones o medidas de Gestión Eficiente de la Energía (GEE) o proyectos de Hidrógeno, según aplique, constituyéndose en el instrumento habilitante indispensable para la procedencia y aplicación de los incentivos tributarios de los que trata la Ley 1715 de 2014, modificada por la Ley 2099 de 2021.”

¹⁴ Artículo 43 de la Ley 2099 de 2021, la UPME es la entidad “(...) competente para evaluar y certificar las inversiones en generación y utilización de energía eléctrica con FNCE, en gestión eficiente de la energía, en movilidad eléctrica y en el uso de energéticos de cero y bajas emisiones en el sector transporte, para efectos de la obtención de los beneficios tributarios y arancelarios”.

¹⁵ Resolución 00563 del 05 de agosto de 2026. Artículo 2.14. Lista de Bienes y Servicios. Definición precisa y taxativa adoptada por la UPME de los bienes y servicios que se consideran inversiones en proyectos de generación de energía eléctrica a partir de Fuentes No Convencionales de Energía -FNCE, en acciones o medidas de Gestión Eficiente de la Energía -GEE o en proyectos de Hidrógeno.

¹⁶ Véase al efecto la NIC 38

¹⁷ Cfr. Oficio tributario 27590 de 2017.