

CONCEPTO 08833 DE 20 DE MARZO DE 2015
DIRECCIÓN DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES

Bogotá, D.C.

Referencia: Radicados 126201-534 del 12/12/2014 y 015972 del 15/12/2014

Tema Impuesto sobre la Renta y Complementarios
Descriptorios Sujetos Pasivos del Impuesto Sobre la Renta
Fuentes formales Estatuto Tributario, artículos 22 y 211.

De conformidad con el artículo 19 del Decreto número 4048 de 2008, es función de esta Dirección absolver las consultas escritas que se formulen sobre la interpretación y aplicación de las normas tributarias de carácter nacional, aduaneras y cambiarias en lo de competencia de la Entidad, ámbito dentro del cual será atendida su petición.

Solicita en el escrito de la referencia la reconsideración del Oficio número 014220 de fecha 10 de diciembre de 2014 (Radicado Interno número 001376 de 28 de noviembre de 2014), emitido por la Subdirección de Gestión de Normativa y Doctrina de esta Dirección, en respuesta a la petición elevada el 4 de septiembre del mismo año, Radicada con el número 000620.

En la consulta inicialmente presentada se planteó el siguiente problema jurídico.

¿Una empresa de servicios públicos municipales no domiciliarios que ejerce funciones administrativas tendientes a la prestación de los servicios públicos en centrales de transporte de pasajeros, plazas de mercado abiertas y cubiertas, mataderos públicos, plazas de ferias y exposiciones y estas actividades le generan utilidades, es contribuyente del impuesto sobre la renta y complementarios?

La mencionada empresa, informa el consultante, es un establecimiento público descentralizado del orden municipal que cobra tarifas por el alquiler de espacios en plazas de mercado y por servicios prestados en terminales de transporte; tiene participación accionaria en dos (2) sociedades de economía mixta que ejercen actividades comerciales de frigorífico y de terminal de transporte terrestre de pasajeros.

En opinión de la Dirección Seccional que consulta, "*... una empresa de servicios públicos no domiciliarios que desarrolla actividades de carácter*

comercial que le generan utilidades y que se encuentra dentro de las establecidas en el artículo 211 del Estatuto Tributario, debe ser contribuyente del impuesto sobre la renta y complementarios y como consecuencia de ello no se cataloga como uno de los entes exceptuados en el artículo 22 ibídem..."

En el oficio cuya revisión se solicita, este despacho manifestó:

"...Las anteriores precisiones cobran importancia, en la medida que la consulta pone a consideración el caso de una empresa de servicios públicos no domiciliarios creada como establecimiento público descentralizado, del orden municipal.

En este punto se puede establecer que la condición que sea una actividad de prestación de servicios públicos domiciliarios no se cumple, razón por la cual se encuadraría en lo dispuesto en el artículo 22 del Estatuto Tributario, para concluir en este caso que sería no contribuyente del impuesto de renta".

Fundamenta la solicitud de reconsideración en los siguientes argumentos:

La calidad de establecimiento público del orden municipal, confiere, respecto del régimen del impuesto sobre la renta y complementarios la condición de no contribuyente según lo dispuesto en el artículo 22 del Ordenamiento Tributario, norma que determina "...siempre y cuando no se señalen en la ley como contribuyentes..."

El artículo 211 del Estatuto Tributario, establece que todas las entidades prestadoras de servicios públicos son contribuyentes de los impuestos nacionales, dentro de los cuales está el impuesto sobre la renta y complementarios y que las rentas provenientes de la prestación de los servicios públicos domiciliarios cuando sean obtenidas por entidades oficiales o sociedades de economía mixta, están exentas del impuesto sobre la renta y complementarios temporalmente, en los términos definidos en la norma.

De acuerdo con lo anterior, concluye que una empresa de servicios públicos no domiciliarios que desarrolla actividades de carácter comercial, es contribuyente del impuesto sobre la renta y complementarios.

Revisados los argumentos expuestos por el consultante, procede el despacho a pronunciarse sobre ellos, en los siguientes términos:

El artículo 22 del Estatuto Tributario, enuncia dentro de las entidades no contribuyentes del impuesto sobre la renta y complementarios a los establecimientos públicos y los demás establecimientos oficiales descentralizados, siempre y cuando no se señalen en la ley como contribuyentes.

El artículo 211 del mismo ordenamiento establece:

"Artículo 211. *Exención para empresas de servicios públicos domiciliarios. <Artículo modificado por el artículo 13 de la Ley 633 de 2000. El nuevo texto es el siguiente:> Todas las entidades prestadoras, de servicios públicos son contribuyentes de los impuestos nacionales, en los términos definidos, por el Estatuto Tributario, con las excepciones que se establecen a continuación:*

Las rentas provenientes de la prestación de los servicios públicos domiciliarios de acueducto, alcantarillado y las de aseo cuando sean obtenidas por entidades oficiales o sociedades de economía mixta, y las actividades complementarias de los anteriores servicios determinadas en la Ley 142 de 1994, están exentas del impuesto sobre la renta y complementarios por un período de dos (2) años a partir de la vigencia de esta ley, sobre las utilidades que capitalicen o que apropien como reservas para la rehabilitación, extensión y reposición de los sistemas, de acuerdo con los siguientes porcentajes:...". (Subrayado fuera de texto).

Como se puede observar, si bien el artículo 22 del Estatuto Tributario califica como no contribuyentes del impuesto sobre la renta y complementarios a los establecimientos públicos, establece una excepción a esta regla al señalar "(...) siempre y cuando no se señalen en la ley como contribuyentes...".

El artículo 211 ibídem, de otra parte, señala que todas las entidades prestadoras de servicios públicos son contribuyentes de los impuestos nacionales, en los términos definidos por el Estatuto Tributario, con las excepciones que la misma disposición prevé, dentro de las que no se consagra de manera expresa, para efectos del impuesto sobre la renta y complementarios, una para los servicios públicos no domiciliarios prestados por establecimientos públicos, sino algunas de carácter transitorio en las condiciones definidas en la norma.

En este orden de ideas, un establecimiento público que presta servicios públicos, no es contribuyente del impuesto sobre la renta y

complementarios de conformidad con lo previsto en el artículo 22 ibídem, mientras que las empresas o sociedades de carácter oficial que presten servicios públicos domiciliarios de los señalados en el artículo 211 del Ordenamiento Tributario, sí son contribuyentes, considerando que como en reiteradas oportunidades lo han sostenido tanto la Corte Constitucional, como el Consejo de Estado y la doctrina de esta entidad, las exenciones son beneficios fiscales de origen legal que exoneran del pago de una obligación tributaria sustancial, cuya interpretación y aplicación, como toda norma exceptiva, es de carácter restrictivo y, por tanto, únicamente abarca los supuestos y sujetos expresamente previstos en ley que las establece, siempre y cuando se cumplan los requisitos exigidos para su procedencia.

De esta manera, fue clara la intención del legislador, en el sentido de atribuir de manera general a las empresas prestadoras de servicios públicos domiciliarios, la condición de sujetos pasivos del impuesto sobre la renta y complementarios, con las excepciones que de manera expresa el mismo consagró.

Sobre el particular, la honorable Corte Constitucional se pronunció en Sentencia C-188 de seis (6) de mayo de mil novecientos noventa y ocho (1998), Expediente D-1856, Magistrado Ponente: doctor *José Gregorio Hernández Galindo*, al fallar una demanda de inconstitucionalidad contra el artículo 97 (parcial) de la Ley 223 de 1995, por el cual se modificó el artículo 211 del Estatuto Tributario, manifestando:

"... 2. El asunto materia de examen. Atribuciones del legislador para señalar los sujetos pasivos de los impuestos y para establecer exenciones

... La norma objeto de proceso, que modifica el artículo 211 del Estatuto Tributario, principia declarando que todas las entidades prestadoras de servicios públicos son contribuyentes de los impuestos nacionales.

A renglón seguido, el artículo atacado contempla las excepciones a ese principio. Entre éstas, que son de interpretación restrictiva como corresponde a su naturaleza, el legislador estatuye que las rentas provenientes de la prestación de los servicios públicos domiciliarios de acueducto, alcantarillado y las de aseo, "cuando sean obtenidas por entidades oficiales o sociedades de economía mixta", y las actividades complementarias de los anteriores servicios están exentas del impuesto sobre la renta y complementarios por un período de siete (7) años a partir de la vigencia de la ley, sobre las utilidades que capitalicen o que apropien como reservas para la rehabilitación, extensión y reposición de

los sistemas.

Agrega que gozarán de esta exención, durante el mismo período mencionado (7 años), las rentas provenientes de la transmisión o distribución domiciliaria de energía eléctrica. Para tal efecto -termina diciendo la norma-, las rentas de la generación y de la distribución deberán estar debidamente separadas en la contabilidad.

El precepto alude después a otros servicios públicos domiciliarios: los de generación de energía eléctrica, gas, telefonía local y su actividad complementaria de telefonía móvil rural. Las rentas provenientes de ellos, según la disposición legal, estarán exentas del impuesto sobre la renta y complementarios por un término de ocho (8) años, sobre las utilidades que capitalicen o que apropien como reservas para la rehabilitación, extensión y reposición de los sistemas, de acuerdo con los porcentajes señalados en el mismo texto, cuando tales rentas "sean obtenidas por entidades oficiales o sociedades de economía mixta".

Ha sido constante la jurisprudencia de esta Corte en el sentido de que el legislador no solamente está autorizado por la Constitución sino que según ella (artículos 150-12 y 338 C.P.), es la autoridad competente para establecer tributos (impuestos, tasas y contribuciones) del orden nacional y, por supuesto, para señalar en cada uno de ellos los hechos y bases gravables, los sujetos activos, los sujetos pasivos y las tarifas correspondientes.

Debe reiterarse esa doctrina, expresada en los siguientes términos:

"...la atribución de legislar en materia tributaria, principalmente encomendada al Congreso de la República, es lo bastante amplia y discrecional como para permitirle fijar los elementos básicos de cada gravamen atendiendo a una política tributaria que el mismo legislador señala, siguiendo su propia evaluación, sus criterios y sus orientaciones en torno a las mejores conveniencias de la economía y de la actividad estatal...".

... Desde luego, las exenciones implican que quienes encajan en los supuestos normativos que las conceden se sustraen, por voluntad del legislador, de la obligación tributaria, que en cambio cobija a todos los demás sujetos pasivos de los gravámenes en cuestión.

...En el presente caso, la exención de impuestos nacionales prevista por las normas demandadas se refiere a las rentas obtenidas en el curso de la actividad correspondiente por entidades prestadoras de servicios

públicos domiciliarios que sean entidades oficiales o sociedades de economía mixta. Tales ingresos están exentos del impuesto sobre la renta y complementarios por períodos de siete y ocho años respectivamente, según el tipo de servicio prestado, contados a partir de la vigencia de la Ley 223 de 1995.

Para la Corte resulta evidente que el legislador quiso reafirmar en cuanto a empresas prestadoras de servicios públicos, su carácter general de sujetos pasivos de obligaciones tributarias del orden nacional. Y ello es congruente con su función al respecto, derivada de modo directo del artículo 338 de la Constitución.

Si el Congreso así lo hubiera querido -estaba en ejercicio de sus atribuciones-, habría podido no consagrar exenciones o establecerlas siguiendo criterios distintos de los que finalmente imperaron, referentes al carácter domiciliario de los servicios públicos favorecidos con la excepción y a la naturaleza pública de las entidades prestadoras de aquéllos.

Pero el legislador quiso ir más allá, por razones de interés público, predominantes en el Estado Social de Derecho, y optó por consagrar las exenciones dichas. Le era posible al respecto seleccionar uno u otro grupo de posibles contribuyentes y en efecto escogió a las entidades públicas y a las sociedades de economía mixta prestadoras de los servicios públicos en cuestión...". (Subrayado fuera de texto).

Cabe destacar que la Ley 223 de 1995, como antecedente de la Ley 633 de 2000, dispuso la exención para este tipo de entidades, y en relación con la exposición de motivos y explicación de dicho artículo señaló:

"Se redefinen los universos de contribuyentes plenos y de régimen especial, con el objeto de eliminar discriminaciones inconvenientes que hoy en día subsiste en campos como el de servicios públicos... "

Entidades contribuyentes. Incorpora como contribuyentes a todas las empresas Industriales y Comerciales del Estado y las Sociedades de Economía Mixta, en busca de una completa neutralidad del sistema. No obstante en normas especiales se establecen exenciones para las empresas de servicios públicos domiciliarios, las loterías y las licorerías... "

De lo transcrito es procedente concluir que, antes de la expedición de la ley en comento, había empresas de servicios públicos contribuyentes y empresas de servicios públicos no contribuyentes, por lo que con la Ley

223 de 1995 se involucraron a todas como contribuyentes, aunque se conservó la exención para cierto grupo y por determinado tiempo.

Con lo anterior, no queda duda que el artículo 211 del Estatuto Tributario, se refiere a este grupo de entidades prestadoras de servicios públicos domiciliarios, que coincide tanto con el título del artículo "empresas de servicios públicos domiciliarios", como con el contenido normativo desarrollado en los diferentes apartes de dicha disposición.

Finalmente cabe destacar que la realización o prestación de servicios públicos por parte de un establecimiento público es uno de los elementos de su naturaleza, en tal forma, que tal situación no se opone a su esencia ni le quita su carácter de no contribuyente, porque su definición legal contenida en el artículo 70 de la Ley 489 de 1998, es clara al señalar la finalidad para la cual que se crean, dicha definición resulta más comprensible cuando se revisan las definiciones de otros entes que prestan servicios públicos como se ilustra más adelante en otros artículos de la misma ley.

"Artículo 70. Establecimientos públicos. Los establecimientos públicos son organismos encargados principalmente de atender funciones administrativas y de prestar servicios públicos conforme a las reglas del Derecho Público, que reúnen las siguientes características:

a) Personería jurídica;

b) Autonomía administrativa y financiera;

c) Patrimonio independiente, constituido con bienes o fondos públicos comunes, el producto de impuestos, rentas contractuales, ingresos propios, tasas o contribuciones de destinación especial, en los casos autorizados por la Constitución y en las disposiciones legales pertinentes. (Subrayado fuera de texto)".

Artículo 81. Régimen de los actos y contratos. Los actos unilaterales que expidan los establecimientos públicos en ejercicio de funciones administrativas son actos administrativos y se sujetan a las disposiciones del Código Contencioso Administrativo.

Los contratos que celebren los establecimientos públicos se rigen por las normas del Estatuto Contractual de las entidades estatales contenido en la Ley 80 de 1993 y las disposiciones que lo complementen, adicionen o modifiquen, sin perjuicio de lo dispuesto en las normas especiales.

Artículo 84. Empresas oficiales de servicios públicos. Las empresas oficiales de servicios públicos domiciliarios y las entidades públicas que tienen por objeto la prestación de los mismos se sujetarán a la Ley 142 de 1994 a lo previsto en la presente ley en los aspectos no reculados por aquélla y a las normas que las complementen, sustituyan o adicionen.

Artículo 85. Empresas Industriales y Comerciales del Estado. Las empresas industriales y comerciales del Estado son organismos creados por la ley o autorizados por esta, que desarrollan actividades de naturaleza industrial o comercial y de gestión económica conforme a las reglas del Derecho Privado, salvo las excepciones que consagra la ley, y que reúnen las siguientes características:

a) Personería jurídica;

b) Autonomía administrativa y financiera;

c) Capital independiente, constituido totalmente con bienes o fondos públicos comunes, los productos de ellos, o el rendimiento de tasas que perciban por las funciones o servicios, y contribuciones de destinación especial en los casos autorizados por la Constitución.

El capital de las empresas industriales y comerciales del Estado podrá estar representado en cuotas o acciones de igual valor nominal.

A las empresas industriales y comerciales del Estado y a las sociedades de economía mixta se les aplicará en lo pertinente los artículos 19, numerales 2, 4, 5, 6, 12, 13, 17, 27 numerales 2, 3, 4, 5, y 7 y 183 de la Ley 142 de 1994.

Parágrafo. Las disposiciones legales que protegen el secreto industrial y la información comercial se aplicarán a aquellos secretos e informaciones de esa naturaleza que desarrollen y posean las empresas industriales y comerciales del Estado. (Subrayados fuera de texto).

Por tanto, debe señalarse que es diferente un establecimiento público de una empresa de servicios públicos o de una empresa industrial y comercial del Estado, y que la actividad de prestar servicios públicos por parte de un establecimiento público, no lo convierte en empresa de servicios públicos. Asimismo, corresponde expresar que se deben utilizar las definiciones legales para referirse con precisión a los diferentes entes y su regulación, igualmente es deber utilizar las mismas definiciones para interpretar su mención en otras disposiciones de carácter legal.

Adicionalmente, resulta pertinente expresar, que si en la realidad resulta que un establecimiento público opera o se constituye como empresa, ello no implica que cambie su naturaleza sino la posible ocurrencia de irregularidades de tipo administrativo público o incumplimiento de normas de carácter legal que la regulan. A manera de ejemplo: si se trata de una entidad oficial que presta servicios públicos domiciliarios lo que corresponde es constituirse como empresa oficial de servicios públicos y sujetarse a otro régimen como el de la Ley 142 de 1994, conforme lo dispone el artículo 84 de la Ley 489 de 1998.

Cabe destacar que lo manifestado en este último aparte se realiza en términos generales y a título explicativo, toda vez no es competencia ni la intención de esta dependencia calificar dichas situaciones de carácter particular.

Por las razones expuestas, se confirma el Oficio número 014220 del 1 de diciembre de 2014, emitido por la Subdirección de Gestión de Normativa y Doctrina de esta Dirección.

En los anteriores términos se resuelve su solicitud y cordialmente le informamos que tanto la normatividad en materia tributaria, aduanera y cambiaria, como los conceptos emitidos por la Dirección de Gestión Jurídica en estas materias, pueden consultarse en la página electrónica de la DIAN: <http://www.dian.gov.co> siguiendo los iconos: ""Normatividad" - "técnica" y seleccionando los vínculos "Doctrina" y "Dirección de Gestión Jurídica".

Atentamente,

(Fdo.) DALILA ASTRID HERNÁNDEZ CORZO, Directora de Gestión Jurídica.

Diario Oficial 49481 de 13 de abril de 2015.