

Bogotá, D.C.

Doctor  
**JUAN MANUEL VARGAS AYALA**  
Jefe Oficina Asesora Jurídica  
Secretaría Distrital de Cultura, Recreación y Deporte  
Correo: [juan.vargas@scrd.gov.co](mailto:juan.vargas@scrd.gov.co)  
NIT 899999061  
Carrera 8 N° 9 83 Centro  
Ciudad



## CONCEPTO

Referencia	No 2021ER151238- ER222905
Descriptor general	Impuestos
Descriptores especiales	Cobro de Impuesto sobre las ventas - IVA - por actividades de una Secretaría del sector central Distrital o de una entidad descentralizada adscrita a ella.
Problema jurídico	¿La actividad del aprovechamiento económico del espacio público se encuentra gravado con el impuesto al valor agregado?
Fuentes formales	artículos 63 y 82 de la Constitución Política; artículos 420, 427 y 476 del Estatuto Tributario Nacional. artículo 5 de la Ley 9 de 1989; artículo 40 de la Ley 2079 de 2021; , Decreto Nacional 1625 de 2016 artículo 1.3.1.2.1 Sentencia de Unificación Consejo de Estado del 14 de agosto de 2018 Concepto DIAN Oficio N° 0109 de 2021 Concepto DIAN Oficio N° 007122 de 2015 Decreto Distrital 555 de 2021.

## IDENTIFICACIÓN DE LA CONSULTA

La Directora Distrital de Doctrina y asuntos Normativos de la Secretaría Jurídica Distrital envió a esta Secretaría solicitud de concepto formulada por la Oficina Asesora Jurídica de la Secretaría Distrital de Cultura, Recreación y Deporte, respecto al cobro de IVA y la expedición de factura electrónica por algunas actividades que realiza dicha Secretaría, la cual plantea en los siguientes términos:

*Si el INSTITUTO DISTRITAL DE RECREACION Y DEPORTE IDR, desarrolla además de sus actividades misionales, la prestación de servicios gravados con el IVA, ¿Se encuentra obligada a expedir factura únicamente por las operaciones gravadas con IVA, o debe emitir factura o documento equivalente adicionalmente por otros ingresos como el aprovechamiento económico de espacios públicos bajo su administración?*

1

35.F.01  
V.10

*Si el INSTITUTO DISTRITAL DE RECREACION Y DEPORTE- IDR, no desarrolla actividades gravadas con IVA, ni impuesto al consumo, sino que sus ingresos provienen solo de las transferencias del presupuesto del distrito y de otros ingresos por aprovechamiento económico del espacio público en el marco del Decreto Distrital 552 de 2018 ¿Se encuentra obligada a expedir factura o documento equivalente?*

Para este efecto, el consultante expone la posición que al respecto tiene la Subdirección Administrativa y Financiera del Instituto Distrital para la Recreación y el Deporte, en adelante el IDR, así como el concepto dado por el asesor tributario de la misma entidad. Igualmente, plantea la posición que al respecto tiene la Subdirección Técnica de parques del IDR.

Seguidamente relaciona la normatividad concordante sobre el aprovechamiento económico de espacio público en el Distrito Capital, normatividad vigente en materia de facturación electrónica de impuesto sobre las ventas, y relaciona doctrina de la DIAN sobre facturación electrónica.

Así mismo, realiza el análisis al concepto de la DIAN N° 0109 del 3 de febrero de 2021 sobre aprovechamiento económico del espacio público.

Por último, de conformidad con el artículo 13 del Decreto Distrital 430 de 2018, “*Por el cual se adopta el Modelo de gerencia Jurídica Pública del Distrito capital y se dictan otras disposiciones*”, menciona la posición jurídica del IDR respecto del problema jurídico planteado:

*Tal y como se expuso en el numeral 1°- de los antecedentes de este documento, es importante mencionar que con el Decreto 358 del 5 de marzo de 2020 “Por el cual se reglamentan los artículos 511,615,616-1,616-2,616-4,617,618, 618-2 Y 771-2 del Estatuto Tributario, 26 de la Ley 962 de 2005 y 183 de la Ley 1607 de 2012 y se sustituye el Capítulo 4 del Título 1 de la Parte 6 del Libro 1 del Decreto 1625 de 2016 Único Reglamentario en Materia Tributaria”, y la Resolución 000042 del 5 de mayo de 2020, “Por la cual se desarrollan los sistemas de facturación, los proveedores tecnológicos, el registro de la factura electrónica de venta como título valor, se expide el anexo técnico de factura electrónica de venta y se dictan otras disposiciones en materia de sistemas de facturación”, expedida por la Dirección General de la DIAN, se establece en el calendario de implementación de la factura electrónica a las entidades del estado.*

*Así mismo, se definen de manera expresa quienes no se encuentran obligados a facturar y los documentos equivalentes válidos para los contribuyentes, sin que en este se encuentren las entidades públicas de manera general o se encuentre el contrato de aprovechamiento económico del espacio público bajo su administración como un documento equivalente válido, por lo que se concluye que las entidades públicas están obligadas a facturar.*

*De lo anterior se deduce que el IDRD se encuentra obligado a expedir factura electrónica en la medida que sus operaciones estén sujetas al Impuesto a las Ventas, en la prestación de servicios o en la venta de bienes, independientemente de su clasificación frente al IVA.*

*De otra parte, es importante señalar que de la lectura de los oficios remitidos por la DIAN y del análisis de la normativa vigente, no se encuentra disposición alguna que excluya explícitamente la figura de "aprovechamiento económico del espacio público" del Impuesto a las Ventas, como tampoco que aclare sobre si "el aprovechamiento económico del espacio público" pueda ser o no considerado como una prestación de servicios, situación que tampoco fue absuelta por la DIAN, ante la solicitud de concepto efectuado por el Asesor externo en tributario del IDRD, para lo cual remitió al análisis de los actos administrativos previamente reseñados en el acápite de conceptos de la DIAN de esta solicitud.*

*A pesar de lo anterior en algunas oportunidades la DIAN se ha manifestado en el sentido de advertir que el "préstamo de espacios públicos, o inmuebles de propiedad de las Entidades Públicas" constituye un arrendamiento, el cual se encuentra gravado con el IVA, y en consecuencia haría pensar que sobre dichas operaciones existe la obligación de expedir factura y liquidar el correspondiente impuesto a las ventas, tal y como así lo manifestó en el oficio 0109 de febrero 3 de 2021, relacionado en el acápite de conceptos de la DIAN.*

Finalmente, mediante Radicado 2021ER222905 del 2 de diciembre de 2021, la Secretaría Distrital de Cultura, Recreación y Deporte envió los referidos conceptos de la DIAN, por solicitud de este Despacho mediante correo electrónico.

## **CONSIDERACIONES**

Lo primero que debe advertirse es la DIAN la entidad competente para fijar doctrina vinculante sobre los tributos nacionales a los servidores públicos, en este caso el Impuesto a las Ventas IVA.

Por esta razón, para orientar sobre la consulta la Dirección Jurídica de la Secretaría Distrital de Hacienda se sustentará en las normas del Estatuto Tributario Nacional, la jurisprudencia tributaria y la doctrina emitida por la DIAN.

Para dar respuesta se plantea iniciar con un análisis jurídico sobre el Impuesto sobre las ventas- IVA, se revisará la posición de la DIAN frente al cobro de IVA por el aprovechamiento del espacio público, para finalizar con un análisis sobre la diferencia entre aprovechamiento económico del espacio público y el arrendamiento.

Es importante advertir, como se mostrará luego, que este aprovechamiento es una figura jurídica utilizada sobre todo en los niveles territoriales de gobierno.

## 1. Impuesto sobre las ventas

De conformidad con lo establecido en el artículo 420 del Estatuto Tributario Nacional, en adelante ETN, el impuesto sobre las ventas, también denominado impuesto al valor agregado IVA, es un tributo que recae sobre la venta de bienes muebles e inmuebles y sobre la prestación de servicios dentro del territorio colombiano, el cual es soportado de hecho por consumidor final. En otras palabras, es un impuesto indirecto. En Colombia se aplica en las diferentes etapas del ciclo económico de la producción, importación y distribución.

Como quiera que la norma refiere a que el impuesto recae sobre la venta de bienes y la prestación de servicios en el territorio nacional, para el caso en estudio, esto es, el *“aprovechamiento económico del espacio público”*, debemos remitirnos al concepto legal de prestación de servicios.

Para estos efectos, debe advertirse que, aun cuando en los artículos 420 y siguientes del Estatuto Tributario Nacional, hay una alusión recurrente a esta expresión, no existe una definición legal sobre la noción de prestación de servicios.

Esta noción de servicio es definida por el artículo 1.3.1.2.1 del Decreto 1625 de 2016, *“Por medio del cual se expide el decreto Único Reglamentario en materia tributaria”*.

*“Artículo 1.3.1.2.1. Definición de servicio para efectos del IVA. Para los efectos del impuesto sobre las ventas se considera servicio toda actividad, labor o trabajo prestado por una persona natural o jurídica, o por una sociedad de hecho, sin relación laboral con quien contrata la ejecución, que se concreta en una obligación de hacer, sin importar que en la misma predomine el factor material o intelectual, y que genera una contraprestación en dinero o en especie, independientemente de su denominación o forma de remuneración.”*

De este decreto reglamentario vale la pena mencionar dos aspectos, que luego se abordarán al analizar el aprovechamiento económico del espacio público. El primer aspecto relevante hace referencia a que dentro de esta noción de servicio una persona determinada contrata la ejecución de una actividad, labor o trabajo que presta otra persona.

El segundo componente relevante hace referencia a que esta contratación de una actividad, labor o trabajo se concreta en una obligación de hacer, a cargo de la persona contratada.

En este sentido, servicio es toda actividad, labor o trabajo prestado por una persona natural o jurídica, o por una sociedad de hecho, sin relación laboral con quien contrata la ejecución, que se concreta en una obligación de hacer, sin importar que en la misma predomine el factor material o intelectual, y que genera una contraprestación en dinero o en especie, independientemente de su denominación o forma de remuneración

Por regla general, todos los servicios prestados en el territorio nacional se encuentran sometidos al impuesto sobre las ventas con excepción de aquellos servicios que la ley ha calificado expresamente como excluidos o exentos del impuesto.

Un servicio excluido es aquel que no causa el impuesto sobre las ventas y la ley taxativamente lo califica como tal. Quienes presten únicamente esta clase de servicios no son responsables del impuesto sobre las ventas. Estos servicios se relacionan en los artículos 424 y 476 del Estatuto Tributario.

El artículo 476 del E.T.N determina los servicios excluidos del Impuesto sobre las Ventas. Vale la pena resaltar dentro de las exclusiones el contrato de arrendamiento de bienes inmuebles, que tengan una destinación especial.

**Art. 476. Servicios excluidos del impuesto sobre las ventas.**

*Se exceptúan del impuesto los siguientes servicios y los bienes relacionados explícitamente a continuación:*

*(...) 15. El servicio de arrendamiento de inmuebles para vivienda y el arrendamiento de espacios para exposiciones y muestras artesanales nacionales, incluidos los eventos artísticos y culturales.*

De conformidad con lo establecido en el literal c) del artículo 420 del Estatuto Tributario, el hecho generador del impuesto sobre las ventas está constituido, entre otros, por la prestación de servicios en el territorio nacional, con excepción de los expresamente excluidos. Así, el artículo 476 del mismo estatuto consagra los servicios excluidos del citado impuesto, dentro de cuales no se encuentra expresamente el aprovechamiento económico del espacio público, aspecto sobre el que se volverá posteriormente. Se encuentra excluido, por el contrario, el arrendamiento de inmuebles y espacios, que cumplan la finalidad descrita en el mencionado artículo.

**2. Posición de la DIAN frente a la generación de IVA por el aprovechamiento económico del espacio público**

La DIAN considera el aprovechamiento del espacio público como un contrato de arrendamiento sobre el cual se genera el IVA:

*“Mediante el radicado de la referencia, el peticionario manifiesta que la Empresa de Fomento y Desarrollo Sostenible de Occidente es una empresa industrial y comercial del estado perteneciente al Municipio de Facatativá, Cundinamarca, la cual tiene a cargo la administración del espacio público de la plaza de mercado municipal. En razón a ello, **consulta si debe liquidar y cobrar el IVA por el aprovechamiento económico del mencionado espacio público.**”*

*Sobre el particular, las consideraciones de este Despacho son las siguientes:*

*Para empezar, debe precisarse que la condición de responsable del impuesto sobre las ventas se da sobre los sujetos de que trata el artículo 437 del Estatuto Tributario, sin que las empresas industriales y comerciales del estado estén exceptuadas de esta responsabilidad (sic) cuando lleven a cabo los hechos generadores del mencionado tributo.*

*En este sentido, y de conformidad con el literal c) del artículo 420 del Estatuto Tributario, el hecho generador del impuesto sobre las ventas está constituido, entre otros, **por la prestación de servicios en el territorio nacional, con excepción de los expresamente excluidos.***

*Así, el artículo 476 del mismo estatuto consagra los servicios excluidos del citado impuesto, dentro del cual en el numeral 15 solamente se encuentra: **“El servicio de arrendamiento de inmuebles para vivienda y el arrendamiento de espacios para exposiciones y muestras artesanales nacionales, incluidos los eventos artísticos y culturales”.***

*Por otra parte, el artículo 1.3.1.2.1 del Decreto 1625 de 2016 determina como servicio para efectos del impuesto sobre las ventas a: **“toda actividad, labor o trabajo prestado por una persona natural o jurídica, o por una sociedad de hecho, sin relación laboral con quien contrata la ejecución, que se concreta en una obligación de hacer, sin importar que en la misma predomine el factor material o intelectual, y que genera una contraprestación en dinero o en especie, independientemente de su denominación o forma de remuneración”.** (Resaltado fuera de texto).*

***Así las cosas, el servicio de arrendamiento del espacio público se encuentra gravado con el impuesto sobre las ventas -IVA a la tarifa general, es decir, al 19%. En consecuencia, el responsable del impuesto debe cumplir con las obligaciones inherentes a tal calidad y que legalmente le han sido atribuidas, entre ellas está la de facturar, recaudar, declarar y pagar el impuesto generado en las operaciones gravadas.**<sup>1</sup> (Resaltado fuera de texto)*

<sup>1</sup> Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, Concepto No ° 0109 del 3 de febrero de 2021.

*“El artículo 42º del Estatuto Tributario consagra los hechos generadores del impuesto sobre las ventas, en el literal b) prevé que el impuesto sobre las ventas se aplicará sobre la prestación de servicios en el territorio nacional*

*Como quiera que sobre un planteamiento similar, esta dependencia se pronunció mediante el Oficio No. 21869 de marzo 13 de 2009, se remite para su conocimiento por ser doctrina vigente, de la que se destaca lo siguiente:*

*En primer lugar se recuerda al consultante que el impuesto sobre las ventas es un impuesto del orden nacional. Indirecto, de naturaleza real, de causación instantánea y de régimen general.*

*Es impuesto, por consistir en una obligación pecuniaria que debe sufragar el sujeto pasivo sin ninguna contraprestación.- Es del orden nacional porque su ámbito de aplicación lo constituye todo el territorio nacional y el titular de la deuda tributaria es la Nación. Esa indirecto porque entre el contribuyente, entendido como quien efectivamente asume la carga económica del impuesto y la Nación como sujeto activo, acreedor de la obligación tributaria, media un intermediario denominado responsable. Jurídicamente quien asume la responsabilidad del impuesto frente al Estado no es el sujeto pasivo económico sino el responsable que por disposición legal recaude el gravamen. – Es de naturaleza real por cuanto afecta o recae sobre bienes y servicios, sin consideración alguna a la calidad de las personas que intervienen en la operación. –Es un impuesto de causación instantánea porque el hecho generador del impuesto tiene ocurrencia en un instante o momento preciso, aunque para una adecuada administración la declaración se presenta en períodos bimestrales. En consecuencia para efectos de establecer la vigencia del impuesto se debe acudir a la regla consagrada en el artículo 338 de la Constitución Política.*

*– Es un impuesto de régimen de gravamen general conforme con el cual, la regla general es la causación del impuesto y la excepción la constituyen las exclusiones expresamente contempladas en la Ley. (Concepto Unificado del Impuesto sobre las ventas 2003).*

*El impuesto sobre las ventas en Colombia, se aplica sobre la prestación de servicios en el territorio nacional de conformidad con lo dispuesto por el literal b) del artículo 420 del Estatuto Tributario y es claro que siendo el hecho generador de la obligación tributaria sustancial la prestación del servicio, su realización se constituye en el supuesto fáctico de la causación del impuesto.*

*Para efectos del impuesto sobre la(sic) ventas, se considera servicio toda actividad, labor o trabajo prestado por una persona natural o jurídica, o por una sociedad de hecho, sin relación laboral con quién contrata la ejecución, que se concreta en una obligación de hacer, sin importar que en la misma predomine el factor material o intelectual, y que genera una contraprestación en dinero o en especie,*

*independientemente de su denominación o forma de remuneración. (Art. 1 del Decreto 1372 de 1992) (Resaltado fuera de texto).*

*El H Consejo de Estado ha observado en forma reiterada que “Conforme al artículo 420 del estatuto Tributario son hechos generadores del IVA las ventas e importaciones de bienes corporales muebles que no estén excluidas y la prestación de servicios en el territorio nacional.*

*A partir de la Ley 6 de 1992 la regla general es que están gravados con IVA todos los servicios, salvo los que el legislador expresamente excluya (artículo 476 del estatuto Tributario).*

*El Decreto 1372 de 1992 reglamentó la Ley 6 de 1992 y el estatuto Tributario. En el artículo 1 definió los servicios para efectos del impuesto a las ventas. De la definición se extraen las siguientes características de los servicios para efectos del impuesto en mención:*

*1. Debe tratarse de actividades, labores o trabajos de carácter material o intelectual que se concreten para quien las realiza en una obligación de hacer.*

*2. Las actividades, labores o trabajos deben ser ejecutados por personas naturales o jurídicas o por sociedades de hecho.*

*3. No debe existir relación laboral entre quien ejecuta las labores y quien contrata con aquél la realización de las mismas.*

*4. Genera una obligación de dar a cargo de quien contrata la realización de los trabajos, como es la de retribuir en dinero o en especie la prestación del servicio” (Sentencia del diecisiete (17) de julio de dos mil ocho (2008), radicado 11001-03-27-000-2005-0040- 00(15623).*

*De la actividad que plantea el consultante consistente básicamente en la administración del espacio público se deriva el aprovechamiento económico de los bienes de uso público, aprovechamiento que deviene de la entrega del bien por parte de las autoridades públicas a un administrador, quién a su vez lo entrega a terceros para uso y disfrute en las condiciones preestablecidas dada su condición de bien de uso público.*

*Teniendo en cuenta la operación descrita por el consultante y lo expuesto, observa este Despacho la existencia de dos (2) operaciones, ambas sujetas al impuesto sobre las ventas bajo el concepto para estos efectos “de arrendamiento” a la tarifa del 10% conforme con lo previsto en el artículo 468 -3, numeral 6 del Estatuto Tributario.”*

*Se destaca que el artículo 468-3 fue objeto de modificación con la ley 1607 de 2012, y hoy estos servicios se encuentran gravados a la tarifa general del impuesto.*

*Es importante señalar que lo que se encuentra excluido del impuesto sobre las ventas, según lo dispone el artículo 10 del decreto 1372 de 1992 son “Las tasas, peajes y contribuciones, que se perciban por el Estado o por las entidades de derecho público, directamente o a través de concesiones, no están sometidos al impuesto sobre las ventas”, el cual no es aplicable al caso consultado.*

*En consecuencia como quiera que se trata de un servicio gravado, se aplicará sobre este el 16% del impuesto sobre las ventas, el cual deberá ser recaudado por la respectiva entidad; por su parte el administrador del espacio público cuando preste los servicios de alquiler de los mismos, alquiler canchas deportivas, servicios de parqueadero- deberá liquidar el IVA del 16% sobre el valor de los mismos, debiendo este administrador cumplir con las obligaciones inherentes a tal calidad como es la de liquidar, facturar y recaudar el impuesto presentando la declaración del impuesto sobre las ventas según el período que le corresponda al tenor del artículo 600 del Estatuto Tributario.”<sup>2</sup>*

Como bien puede observarse, la DIAN considera que en el aprovechamiento económico del espacio público se encuentran presentes los elementos del contrato de arrendamiento, por cuanto existe la entrega del bien al particular para su uso, a cambio de una contraprestación y sin que entre las partes exista alguna relación laboral.

Por lo anterior, la DIAN concluye que al darse los elementos del arrendamiento y no estar excluido el aprovechamiento del espacio público del impuesto al valor agregado, se debe tributar por este concepto, además del deber de cumplir con las otras obligaciones tributarias de liquidar, facturar y recaudar que esto conlleva.

### **3. Aprovechamiento económico del Espacio Público**

El artículo 63 de la Constitución Política de 1991 establece que “*Los bienes de uso público, los parques naturales, las tierras comunales de grupos étnicos, las tierras de resguardo, el patrimonio arqueológico de la Nación y los demás bienes que determine la ley, son inalienables, imprescriptibles e inembargables.*”

Por su parte, el artículo 82 de la Constitución Política prescribe que “*Es deber del Estado velar por la protección de la integridad del espacio público y por su destinación al uso común, el cual prevalece sobre el interés particular.*”

Dado lo anterior, podemos mencionar que, de conformidad con lo establecido en los artículos 63 y 88 de la Constitución Política, es deber de la administración pública hacer respetar el espacio público, para lo cual puede generar normas que

---

<sup>2</sup> Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, Concepto contenido en el Oficio 007122 de 2015.

regulen su aprovechamiento, siempre y cuando este tenga por finalidad el beneficio común y no el particular.

De manera coherente con tales mandatos, pero de manera previa, desde el punto de vista temporal, el artículo 5 de la Ley 9a de 1989<sup>3</sup> define el espacio público como el conjunto de inmuebles públicos y los elementos arquitectónicos y naturales de los inmuebles privados, destinados por su naturaleza, uso o afectación, a la satisfacción de necesidades urbanas colectivas que trascienden, por tanto, los límites de los intereses individuales de los habitantes.

Así mismo, y para los efectos de la consulta formulada, es fundamental mencionar que el Congreso de la República expidió la Ley 2079 de 2021, “*Por medio de la cual se dictan disposiciones en materia de vivienda y hábitat*”, cuyo artículo 40 constituye el marco regulatorio del aprovechamiento económico del espacio público y actualiza lo que había definido el artículo 7º de la Ley 9 de 1989:

*Artículo 40. ESPACIO PÚBLICO. Modifíquese el artículo 7o de la Ley 9 de 1989, el cual quedará así:*

*“Artículo 7o. Los Concejos Municipales y Distritales podrán, de acuerdo con sus competencias, crear entidades responsables de administrar, defender, desarrollar, mantener y apoyar financieramente el espacio público, el patrimonio inmobiliario y las áreas de cesión.*

*Así mismo, el alcalde Municipal o Distrital en el marco de sus competencias podrá crear dependencias u organismos administrativos, otorgándoles autonomía administrativa y financiera sin personería jurídica.*

*Los alcaldes municipales y distritales mediante decreto reglamentarán lo concerniente a la administración, mantenimiento y aprovechamiento económico del espacio público. Así mismo, podrán entregar a particulares la administración, mantenimiento y aprovechamiento económico de los bienes de uso público, utilizando el mecanismo contenido en el Capítulo XVI de la Ley 489 de 1998. Igualmente podrán expedir actos administrativos que permitan la ocupación temporal de dichos bienes, considerando en ambos casos lo dispuesto por el artículo 63 de la Constitución. (...)*

*PARÁGRAFO 1o. Se presume de derecho que, en los actos y contratos que se expidan y suscriban para el aprovechamiento económico del espacio público, se encuentra contenida la cláusula de reversión contenida en el Artículo 14, Numeral 2 y 19 de la Ley 80 de 1993 y Artículo 29 de la Ley 1150 de 2007, la cual operará una vez se extinga el plazo dispuesto en los actos y contratos.*

<sup>3</sup> “*Por la cual se dictan normas sobre planes de desarrollo municipal, compraventa y expropiación devienes y se dictan otras disposiciones*”

*PARÁGRAFO 2o. Para la intervención u ocupación de los espacios públicos, la entidad administradora del espacio público o el tercero encargado no requerirá la obtención de licencia de ocupación e intervención.*

*PARÁGRAFO 3o. El ejercicio de las competencias contenidas en los incisos 1 y 2 de este artículo, referidas a los Concejos y Alcaldes Municipales y Distritales, se cumplirán con estricta sujeción a lo dispuesto por la Ley 617 de 2000 y todas aquellas normas que sobre responsabilidad fiscal se encuentren vigentes.”.*

La especificidad de estos contratos de aprovechamiento económico se puede constatar, pues esta figura contractual ya había sido reconocida desde la Ley 9 de 1989, expedida con anterioridad a la entrada en vigencia de la Constitución Política de 1991:

*“Artículo 7.- Los municipios y la Intendencia Especial de San Andrés y Providencia podrán crear de acuerdo con su organización legal, entidades que serán responsables de administrar, desarrollar, mantener y apoyar financieramente el espacio público, el patrimonio inmobiliario y las áreas de cesión obligatoria para vías, zonas verdes y servicios comunales. Así mismo, podrán contratar con entidades privadas la administración, mantenimiento y aprovechamiento económico de los bienes anteriores.”*

Desde este punto de vista, de acuerdo con la interpretación sistemática de los artículos 63 y 82 de la Constitución Política de 1991 y el artículo 40 de la Ley 2079 de 2021, se concluye que el aprovechamiento económico del espacio público es una potestad estatal, que puede ejercerse por las autoridades territoriales, bajo la forma contractual, o mediante la expedición de actos administrativos. Esta potestad es tal, en la medida en que el artículo 40 ya citado faculta a los alcaldes para reglamentar esta materia.

Se hace referencia a la potestad estatal, ejercida a nivel territorial, precisamente porque, como lo reconoce el artículo 63 de la Constitución Política, los bienes de uso público tienen tres características esenciales, su *inalienabilidad, imprescriptibilidad y su inembargabilidad.*

En este sentido, en la medida en que se trata de una potestad estatal de carácter territorial, no se puede concluir que la misma sea un servicio, en los términos del artículo 420 del Estatuto Tributario Nacional.

La naturaleza del aprovechamiento económico del espacio público es una potestad estatal de alcance territorial se desprende de lo establecido en los artículos 146 y siguientes del Decreto Distrital 555 de 2021, *“Por el cual se adopta la revisión general del Plan de Ordenamiento Territorial de Bogotá D.C.”*

*“Artículo 146. Aprovechamiento económico en el espacio público. Las entidades del Distrito Capital a cuyo cargo estén los elementos constitutivos y complementarios del espacio público, podrán contratar o convenir con particulares la administración, el mantenimiento y el aprovechamiento económico de las zonas de uso público, incluidas las zonas de estacionamientos, el equipamiento colectivo que hacen parte integrante de las cesiones obligatorias gratuitas al Distrito capital, los elementos complementarios o mobiliarios que lo conforman, constituyen o componen que estén ubicados en las Estructuras Ecológica Principal, Funcional y del Cuidado, Socioeconómica y Cultural y la Integradora de Patrimonios, ajustándose a la reglamentación del Gobierno Nacional y al Marco Regulatorio de Aprovechamiento Económico del Espacio Público – MRAEEP.*

*Parágrafo 1. Todo aprovechamiento económico en el espacio público es temporal y deberá contar con la respectiva aprobación que determinará los horarios, el mobiliario urbano, los compromisos y responsabilidades, así como los correspondientes permisos sanitarios. La aprobación es de carácter general y no concede derechos particulares y concretos sobre el espacio público. Deberá ser autorizada por la entidad distrital que administra el respectivo espacio público, mediante formato establecido para tal efecto. (...)*

Artículo 147. Marco regulatorio del aprovechamiento económico del Espacio Público. El marco regulatorio del aprovechamiento económico del espacio público desarrollará como mínimo los siguientes aspectos:

#### *1. Finalidades*

- a. Prevenir la ocupación indebida del espacio público.*
- b. Corregir las externalidades negativas que se generan por el aprovechamiento económico del espacio público cuando se realizan sin contar con el respectivo contrato o acto administrativo por parte de la entidad competente. (...)*

#### **4. Diferencia entre el aprovechamiento económico del espacio público y el arrendamiento**

Tal como se mencionó anteriormente, la Ley 9 de 1989 modificada por la Ley 2079 de 2021, creó la figura del aprovechamiento económico del espacio público, cuyo objetivo consiste en obtener recursos públicos, con la característica de un precio público derivado del deber de contribuir al financiamiento de los gastos e inversiones del Estado dispuesto por el numeral 9° del artículo 95 de la Constitución Política, a diferencia del arrendamiento que busca un ánimo de rendimiento económico.

Así mismo, existe diferencia con el contrato de arrendamiento, por cuanto en este último se da la entrega del bien a un particular para su uso y goce exclusivo, lo cual esta en contravía de la naturaleza propia del espacio público, destinado al uso y

goce de toda la comunidad. Al respecto, el Consejo de Estado ha señalado esta característica esencial del espacio público.<sup>4</sup>

*La Sala unifica su criterio, en el sentido de afirmar que el contrato de arrendamiento no puede ser utilizado para entregar bienes de uso público para su aprovechamiento, quedando abierta la posibilidad a que se utilicen otras fórmulas contractuales o unilaterales, como el contrato de concesión, o la expedición de licencias o permisos para ese efecto. No debe olvidarse aquí que, con independencia del instrumento jurídico que se utilice para la gestión del bien (acto administrativo unilateral, acto administrativo concertado o contrato a excepción del contrato de arrendamiento), por expresa disposición constitucional, siempre que el objeto del negocio jurídico tenga la calidad de bien de uso público **sus reglas de uso, disfrute y disposición deberán consultar forzosamente el régimen que se desprende del artículo 63 de la Carta y del principio de prevalencia del interés general (artículos 1 y 58 Superiores)**. Por ende deberá asumirse que además de bienes inalienables, inembargables e imprescriptibles, se trata de bienes afectados a una destinación de interés general, que constituye su finalidad esencial y que no es otra que servir para el uso y disfrute de la colectividad. (...) [L]os bienes de uso público tienen un doble ángulo: Por un lado confieren a la colectividad el derecho de usarlos y disfrutarlos, pero con limitaciones; es decir, como cualquier otro derecho, la facultad de aprovecharse de estos bienes no es del todo absoluta, y por ende la Administración tiene la potestad de restringirlo proporcionadamente por razones de utilidad pública o interés social, tal y como ocurre por ejemplo cuando se implementan horarios de acceso a determinados bienes motivados en la seguridad ciudadana o de intereses de mayor envergadura. (...) [L]os derechos que se confieren a los particulares concesionarios o beneficiarios de una licencia para el uso y explotación de bienes de uso público son de aquellos que tanto la jurisprudencia como la doctrina ha denominado “precarios” o “relativos”, es decir, respecto de ellos no se puede predicar la existencia de una situación jurídica concreta o reclamar la existencia de un derecho adquirido, pues se trata de derechos provisionales o transitorios, en la medida que pueden modificarse o extinguirse cuando cambia la regulación en que se fundamentan o cuando se presentan circunstancias de hecho que hacen que, fundándose en el interés general, sean revocados o modificados*

Dado lo expuesto por el Consejo de Estado en el fallo en comentario, queda prohibido el contrato de arrendamiento para ser utilizado como instrumento jurídico en el aprovechamiento económico del espacio público, por cuanto no puede darse la entrega del bien así sea de forma temporal, ya que esta disposición sobre el bien descarta la naturaleza del bien como de uso público que señalan los artículos 63 y 82 de la Constitución Política, respecto de su uso y goce y de la prevalencia del interés general del mismo.

<sup>4</sup> Consejo de Estado, Fallo de Unificación del 14 de agosto de 2018, *Consejero ponente: Oswaldo Giraldo López, Expediente No 05001-33-31-003-2009-00157-01(AP)SU*

En consideración a lo anterior se aprecia que la naturaleza del aprovechamiento económico del espacio público, desde el punto de vista legal y jurisprudencial, no coincide con la definición que hace la DIAN en su Concepto ya señalado de 2015, toda vez que en el aprovechamiento económico del espacio público no puede darse la entrega del bien al particular, así sea de forma temporal, como así sucede en el contrato de arrendamiento.

En consideración a lo anterior, podemos mencionar que el aprovechamiento económico del espacio público tiene una especificidad diferente al contrato de arrendamiento, dadas sus características esenciales de inalienabilidad, imprescriptibilidad, e inembargabilidad, a que se refiere el artículo 63 de la Constitución Política.

No sobra advertir, de igual manera, que en el contrato de arrendamiento, en los términos del Estatuto Tributario Nacional, existe un claro ánimo de lucro, el cual no existe en el aprovechamiento económico, pues este es un recurso público con el que se pretende satisfacer diferentes necesidades públicas, de carácter municipal y distrital.

Así mismo, podemos concluir que dadas las características del aprovechamiento económico del espacio público, esta no se enmarca dentro de la noción de servicio que consagra la norma para efectos de la causación del impuesto al valor agregado, ya que no existe para el estado la obligación de hacer (que este caso sería la entrega el bien público así sea de forma temporal), de tal suerte que el aprovechamiento del espacio público no estaría definido por la norma tributaria como objeto del tributo.

Presupuestalmente, como se acaba de mencionar, dichos recursos públicos ingresan al presupuesto distrital como un ingreso corriente de Bogotá D.C, el cual se encuentra sustentado legalmente por la Ley 9 de 1989 y la Ley 2079 de 2021.

Desde este punto de vista, por la especificidad que tiene la figura del aprovechamiento económico del espacio público en la Ley 2079 de 2021, no puede ser entendida aquella como un servicio, gravado por los artículos 420 y siguientes del Estatuto Tributario Nacional.

## **CONCLUSIONES**

Este despacho considera que los recursos generados por el aprovechamiento económico del espacio público corresponden a un “precio público” clasificado como ingreso corriente no tributario del Distrito Capital, generado por actos diferentes a contratos de arrendamiento, ni se enmarcan dentro de la definición de prestación



de servicios que menciona la ley tributaria para ser objeto del impuesto al valor agregado y, en consecuencia, no debería ser gravado con el impuesto al valor agregado.

Este concepto se comunicará a la DIAN para que se revise su doctrina al respecto.

Cordialmente,

**LEONARDO ARTURO PAZOS GALINDO**

Director Jurídico

[lpazos@shd.gov.co](mailto:lpazos@shd.gov.co)

C.C.: Paula Johanna Ruiz Quintana, Directora Distrital de Doctrina y asuntos Normativos de la Secretaría Jurídica Distrital Correo: [pjruiq@secretariajuridica.gov.co](mailto:pjruiq@secretariajuridica.gov.co) , Carrera 8 N° 10-65.

Liliana Andrea Forero Gómez, Directora de Gestión Jurídica de la DIAN, Nit: 800197268-4 Correo electrónico: [lforero@diangov.co](mailto:lforero@diangov.co)

Revisado por:	Manuel Ávila Olarte - Subdirector Jurídico de Hacienda
Proyectado por:	Alfonso Suarez Ruiz - Profesional Especializado Subdirección Jurídica de Hacienda